

**Zur notwendigen Beiladung des „anderen Ehegatten“
gem. § 60 Abs. 3 FGO und
der verkannten Gemeinschaftsbesteuerung
zusammenveranlagter Ehegatten nach
§§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 155 Abs. 1 AO**

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte
durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

vorgelegt von

Dorothea Degenhard

aus Wolfsburg/Niedersachsen

2015

Dekan/Berichterstatter: Prof. Dr. Rainer Hüttemann

Berichterstatter: Prof. Dr. André Meyer

Vorsitzender der Prüfungskommission: Prof. Dr. Matthias Leistner

Tag der mündlichen Prüfung: 24. April 2015

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis.....	XII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Einleitung	1
Teil I: Zur steuerrechtlichen Ausgangs- und Problemlage.....	9
A. Die steuerrechtliche Ausgangslage	11
I. Die steuerrechtlichen Vorgaben	11
1. Zur modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten mit dem EStG 1958 und zur originären Zusammenveranlagung mit dem EStG 1920	12
2. Die besonderen Veranlagungen zusammenlebender Ehegatten gem. §§ 26 ff. EStG im Gegenüber zur Einzelveranlagung des Einkommensteuerpflichtigen gem. § 25 EStG.....	14
3. Die gesamtschuldnerische Haftung zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.....	19
4. Das Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO	21
5. Die <i>gesetzlich angeordnete</i> einheitliche Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO.....	23
6. Die zusammengefassten Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO	24
7. Die Beteiligung Dritter am steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren	27
8. Der Gang in das behördliche bzw. gerichtliche Verfahren zur Überprü- fung der Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides	30
II. Auffassungen und Haltungen zur notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten	40
1. Die Auffassungen des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte.....	40
2. Die Auffassungen in der Literatur	45
3. Die Haltung der Finanzverwaltung	51
4. Die Ignoranz des neuzeitlichen Gesetzgebers hinsichtlich der rechtlichen Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten	53
B. Die steuerrechtliche Problemlage.....	55

I. Zur bloßen faktischen Parallelität der Ausgangsverfahren.....	55
II. Zur bloßen fakultativen Parallelität der Korrekturverfahren	59
III. Einige rechtliche Unstimmigkeiten in der derzeit praktizierten Behandlung zusammenveranlagter Ehegatten	64
1. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Antrages auf Zusammenveranlagung als Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes	64
2. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Bindung an die Festsetzung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen bei Änderung der Veranlagungsart	77
3. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des <i>einheitlichen</i> Verspätungszuschlages gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten	80
4. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Berichtigungsveran- lagungen gem. §§ 173 Abs. 1, Abs. 2 und 177 AO 1977 bei zusammenveranlagten Ehegatten	82
5. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Beschwerde nach § 350 AO..	86
6. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Zusammenveran- lagungsbescheides als Grundlage des sog. einheitlichen Aufteilungsbescheides gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO.....	89
Teil II: Obligatorische oder lediglich fakultative Rechte des anderen Ehegatten bezüglich der Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über die Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides.....	91
C. Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO.....	92
I. Zu den Voraussetzungen der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO	93
1. Mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung.....	94
2. Ein prozessual einheitliches Rechtsverhältnis durch den offiziell einheitlichen (Feststellungs-)Bescheid	94
3. Das Kriterium des „unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ in den Fällen streitiger Zusammenveranlagungen von Ehegatten.....	100
4. Punktuelle Aufgabe des Kriteriums des „unmittelbaren Rechts- gestaltungsaktes“ in den strittigen Fällen der bloßen Anwendung der Zusammenveranlagung von Ehegatten	102
5. Ein natürliches prozessual einheitliches Rechtsverhältnis.....	109
6. Schlussfolgerung	110
D. Zur Anwendbarkeit der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO bzw. einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO.....	113

I.	Zur Anwendbarkeit der einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid.....	113
II.	Zur Berührung steuerrechtlicher Interessen des anderen Ehegatten im Hinblick auf den maßgeblichen Aufteilungsbescheid	115
III.	Zur Ablehnung der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO durch den BFH im Hinblick auf die Fälle gesamtschuldnerischer Haftung	118
E.	Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO bei sog. widerstreitenden Steuerfestsetzungen.....	120
F.	Zur obligatorischen Änderung des „Zusammenveranlagungs- bescheides“ des anderen Ehegatten unter bloßer Anwendung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977.....	123
I.	Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 auf dem Boden der derzeit praktizierten konzeptio- nellen Behandlung der Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	123
II.	Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 nur im Falle des geänderten Wahlrechtes auf Zusammenveranlagung.....	125
G.	Fazit.....	126
Teil III: Mögliche Parallelen zum gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren sowie zum einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid gem. §§ 179 ff. AO.....		
		129
H.	Einführung.....	129
I.	Zur Vergleichbarkeit der beiden Veranlagungssysteme unter dem Blickwinkel der unmittelbaren Gemeinschaftsbezogenheit des Streitgegenstandes	130
I.	Ein einheitliches Veranlagungsverfahren für die partielle Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften.....	132
II.	Zu den Gegenständen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO.....	137
1.	Das <i>Gewinnfeststellungsverfahren</i> als ein einheitliches Veranlagungs- verfahren gemäß der partiellen Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften für ein interimistisches gemeinschaftliches Steuerobjekt mit grundlegendem Tatbestandscharakter	138
2.	Das einheitliche <i>Gewinnanteils</i> feststellungsverfahren	147
III.	Der Gebrauch verschiedener Veranlagungsverfahren und der dahinterstehende zweigeteilte Tatbestand im Hinblick auf verschiedene Rechtsträger	152

IV. Verschiedene Veranlagungsverfahren auf dem Boden verschiedener Steuerpflichtverhältnisse.....	154
1. Zur Unterscheidung des Steuerpflichtverhältnisses im pflichtbegründenden Sinn und des Steuerpflichtverhältnisses im schuldtragenden Sinn.....	154
2. Zur Unterscheidung des Steuerpflicht- und des Steuerschuldverhältnisses im Hinblick auf verschiedene, aufeinanderfolgende Veranlagungsverfahren.....	155
J. Die weiteren mit dem System des Gewinnfeststellungsverfahrens verbundenen Systemmerkmale	156
I. Das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren als ein gesondertes Verfahren.....	156
1. Das gesetzlich geregelte gesonderte Veranlagungsverfahren zur deklaratorischen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.....	156
2. Das gesonderte <i>einfache</i> Veranlagungsverfahren in formeller Hinsicht.	157
II. Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid.....	157
1. Der gesonderte Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO	158
2. Der einheitliche Gewinn(anteils)feststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO	158
3. Zur Rechtsbehelfsbefugnis des „einheitlich“ veranlagten Feststellungsbeteiligten.....	159
4. Der <i>eine</i> einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid.....	159
5. Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO in seinem Umfang.....	161
6. Der Gewinnfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid.....	161
K. Fazit.....	162
Teil IV: Zur Begründung der notwendigen Beiladung im Fall der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten	169
L. Die Ehegatten als mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung.....	173
I. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen	174
II. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger speziell im Einkommensteuerrecht.....	174
III. Die Ehegatten-„Splittingvorteil“-GbR als ein Steuerpflichtiger gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG.....	178

M. Eine einheitliche Entscheidung gegenüber den Ehegatten als Beteiligte an einem streitigen Rechtsverhältnis.....	182
I. Eine oder mehrere zum Teil einheitliche Entscheidungen beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid.....	182
1. Zum genauen Umfang der Steuerfestsetzung im Fall der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	183
2. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand im prozessrechtlichen Sinne	184
3. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand aus der Sicht des Rechtsbehelfsführers	189
II. Art und Umfang des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG.....	191
1. Das Zusammenveranlagungsverfahren gem. § 26 EStG mit dem Inhalt der §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Veranlagungsverfahren <i>für mehrere Steuerpflichtige</i> in qualitativer Hinsicht	196
2. Das Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Verfahren für mehrere Steuerpflichtige in quantitativer Hinsicht.....	211
III. Zum tatbestandlichen Ansatz des gesonderten Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG.....	216
1. Die der gesamtschuldnerischen Steuerschuld beider Ehegatten zugrunde liegende eine Steuerschuld	217
2. Das gesamtschuldnerische Haftungsverhältnis zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977	228
3. Zu den Fällen gemeinsamer (un)mittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch zusammenlebende Ehegatten.....	237
4. Zu den Fällen gemeinschaftlicher unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Ehegattengemeinschaft	244
5. Die einfache Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als eine (mittelbare) Tatbestandsgrundlage zur gemeinschaftsbezogenen Besteuerung beider Ehegatten.....	253
IV. Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als Mittel zur Bildung eines gesplitteten Tatbestandes zur einheitlichen Besteuerung von Ehegatten.....	299
1. Zur Errichtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten entsprechend der zivilrechtlichen Konstruktion eines der Gesamtschuldnerschaft zugrunde liegenden einheitlichen Schuldverhältnisses	302

2. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher Vertragsverhältnisse im Zivilrecht in steuerbegründender Hinsicht.....	304
3. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher gesetzlicher Schuldverhältnisse im Zivilrecht in steuersystematischer Hinsicht	306
4. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26 EStG, 26b und 32a Abs. 5 EStG.....	307
5. Die dem Einkommensteuersystem nicht immanente Besteuerung gemeinschaftlicher Einkommensverhältnisse der Ehegattengemeinschaft als mittelbarer identischer Tatbestand einer „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft.....	316
6. Zur Ausformung des konkreten Steuerschuldverhältnisses gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.....	464
V. Fazit	471
N. Der nach Abschluss des gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG erhobene einheitliche Verwaltungsakt der Steuerbehörde in Form des einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten ...	473
I. Eine einheitliche Entscheidung in Form <i>eines</i> einheitlichen Verwaltungsaktes als Instrument der die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG abschließenden Steuerfestsetzung	474
1. Der einheitliche Verwaltungsakt gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten nach Sinn und Zweck des Zusammenveranlagungsverfahrens ..	476
2. Der eine eigenständige einheitliche Verwaltungsakt im Hinblick auf den Kreis der Regelungsadressaten.....	478
II. Der an die zusammenveranlagten Ehegatten gerichtete einheitliche Verwaltungsakt in Form <i>eines</i> einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides	480
1. ...im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid	481
2. ...im Hinblick auf den sog. Einzelbescheid nach Zusammenveranlagung ..	498
III. Fazit	525
O. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und einheitlicher Zusammenveranlagungssteuerbescheid.....	527
I. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt sowie die individuellen Steuererhebungsakte auf dem Boden verschiedener Steuerschuldverhältnisse.....	528

II. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid in seiner Legitimation als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt.....	530
III. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt in seiner Legitimation als einheitlicher Zusammenveranlagungs- Steuerbescheid	532
1. Zum Gesetzesvorbehalt hinsichtlich des einheitlichen Steuerbescheides ..	533
2. Zur instrumentellen Behandlung des einheitlichen Festsetzungs- feststellungsaktes als einheitlicher Zusammenveranlagungs- Steuerbescheid.....	534
3. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Merkmale	538
4. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Funktionen	539
5. Zum fehlenden Anerkenntnis des einheitlichen Zusammen- veranlagungs-Steuerbescheides durch den Gesetzgeber	541
IV. Fazit	548
Zusammenfassung	551
Literaturverzeichnis	559

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis.....	XII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Einleitung	1
Teil I: Zur steuerrechtlichen Ausgangs- und Problemlage.....	9
A. Die steuerrechtliche Ausgangslage	11
I. Die steuerrechtlichen Vorgaben	11
1. Zur modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten mit dem EStG 1958 und zur originären Zusammenveranlagung mit dem EStG 1920	12
2. Die besonderen Veranlagungen zusammenlebender Ehegatten gem. §§ 26 ff. EStG im Gegenüber zur Einzelveranlagung des Einkommensteuerpflichtigen gem. § 25 EStG.....	14
a) Zur Einzelveranlagung des Einkommensteuerpflichtigen gem. § 25 EStG	15
b) Zur getrennten Veranlagung bzw. Einzelveranlagung von Ehegatten gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 EStG a. u. n. f. i. V. m. § 26a EStG a. und n. f.....	16
c) Zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG 1975	18
3. Die gesamtschuldnerische Haftung zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.....	19
4. Das Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO	21
5. Die <i>gesetzlich angeordnete</i> einheitliche Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO.....	23
6. Die zusammengefassten Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO	24
7. Die Beteiligung Dritter am steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren	27
8. Der Gang in das behördliche bzw. gerichtliche Verfahren zur Überprü- fung der Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides	30
a) Zur Rechtsbehelfsbefugnis zusammenveranlagter Ehegatten unter der originären Zusammenveranlagung.....	31
(1) Der Ehemann als einziges Verfahrenssubjekt.....	31

(2) Die damaligen Ansichten zur Einspruchs- bzw. Klagebefugnis zusammenveranlagter Ehegatten	32
b) Zur Rechtsbehelfsbefugnis zusammenveranlagter Ehegatten unter der modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	36
(1) Zur beiderseitigen Rechtsbehelfserhebung gegen den sog. Zusammenveranlagungsbescheid durch den einen Ehegatten.....	37
(2) Zur eigenen umfassenden selbstständigen Rechtsbehelfsbefug- nis des anderen Ehegatten aufgrund des „Haftungsbescheides“	39
II. Auffassungen und Haltungen zur notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten	40
1. Die Auffassungen des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte.....	40
2. Die Auffassungen in der Literatur	45
3. Die Haltung der Finanzverwaltung	51
4. Die Ignoranz des neuzeitlichen Gesetzgebers hinsichtlich der rechtlichen Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten	53
B. Die steuerrechtliche Problemlage.....	55
I. Zur bloßen faktischen Parallelität der Ausgangsverfahren.....	55
II. Zur bloßen fakultativen Parallelität der Korrekturverfahren	59
III. Einige rechtliche Unstimmigkeiten in der derzeit praktizierten Behandlung zusammenveranlagter Ehegatten	64
1. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Antrages auf Zusammenveranlagung als Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes	64
a) Zur Bedeutung des Antrages auf Zusammenveranlagung nach § 26 EStG	65
b) Zum Moment des Entstehens der Gesamtschuldnerschaft der Ehe- gatten unter Berücksichtigung der rückwirkenden Einwirkung des Gestaltungsrechtes der Zusammenveranlagung auf das Entstehen der Steuerschuld mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes.....	74
2. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Bindung an die Festsetzung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen bei Änderung der Veranlagungsart.....	77
3. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des <i>einheitlichen</i> Verspätungszuschlages gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten	80
4. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Berichtigungs- veranlagungen gem. §§ 173 Abs. 1, Abs. 2 und 177 AO 1977 bei zusammenveranlagten Ehegatten	82
5. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Beschwer nach § 350 AO	86

6. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Zusammenveranlagungsbescheides als Grundlage des sog. einheitlichen Aufteilungsbescheides gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO.....	89
Teil II: Obligatorische oder lediglich fakultative Rechte des anderen Ehegatten bezüglich der Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über die Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides.....	
	91
C. Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO.....	92
I. Zu den Voraussetzungen der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO.....	93
1. Mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung.....	94
2. Ein prozessual einheitliches Rechtsverhältnis durch den offiziell einheitlichen (Feststellungs-)Bescheid	94
a) Zur angegriffenen Maßnahme in ihrer gesetzlichen Kennzeichnung als einheitlicher Bescheid	95
b) Zur Unerheblichkeit der entscheidenden Maßnahme in ihrer gesetzlichen Kennzeichnung als einheitlicher Bescheid.....	98
3. Das Kriterium des „unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ in den Fällen streitiger Zusammenveranlagungen von Ehegatten	100
4. Punktuelle Aufgabe des Kriteriums des „unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ in den strittigen Fällen der bloßen Anwendung der Zusammenveranlagung von Ehegatten	102
a) Zum Problem der Bestandskraft des Steuerbescheides des Dritten trotz Beiladung bzw. Hinzuziehung.....	104
b) Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO bei bloßer einheitlicher Entscheidung.....	105
c) Präjudizielle Entscheidungen als einheitliche Entscheidungen i. S. d. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO.....	106
5. Ein natürliches prozessual einheitliches Rechtsverhältnis.....	109
6. Schlussfolgerung.....	110
D. Zur Anwendbarkeit der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO bzw. einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO.....	113
I. Zur Anwendbarkeit der einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid.....	113
II. Zur Berührung steuerrechtlicher Interessen des anderen Ehegatten im Hinblick auf den maßgeblichen Aufteilungsbescheid	115
III. Zur Ablehnung der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO durch den BFH im Hinblick auf die Fälle gesamtschuldnerischer Haftung.....	118

E. Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO bei sog. widerstreitenden Steuerfestsetzungen.....	120
F. Zur obligatorischen Änderung des „Zusammenveranlagungsbescheides“ des anderen Ehegatten unter bloßer Anwendung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977.....	123
I. Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 auf dem Boden der derzeit praktizierten konzeptionel- len Behandlung der Zusammenveranlagung von Ehegatten	123
II. Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 nur im Falle des geänderten Wahlrechtes auf Zusammenveranlagung.....	125
G. Fazit.....	126
Teil III: Mögliche Parallelen zum gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren sowie zum einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid gem. §§ 179 ff. AO.....	129
H. Einführung.....	129
I. Zur Vergleichbarkeit der beiden Veranlagungssysteme unter dem Blickwinkel der unmittelbaren Gemeinschaftsbezogenheit des Streitgegenstandes	130
I. Ein einheitliches Veranlagungsverfahren für die partielle Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften.....	132
II. Zu den Gegenständen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO.....	137
1. Das <i>Gewinnfeststellungsverfahren</i> als ein einheitliches Veranlagungs- verfahren gemäß der partiellen Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften für ein interimistisches gemeinschaftliches Steuerobjekt mit grundlegendem Tatbestandscharakter	138
a) Die gemeinschaftliche Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals als einer der Gründe der unmittelbaren Gemeinschaftsbezogenheit des einen (Teil -)Veranlagungsverfahrens.....	140
b) Die echte Tatbestandsgemeinschaft in Form erwerbswirtschaftlicher Personengesellschaften als weiterer Grund der Gemeinschafts- bezogenheit des einen (Teil-)Veranlagungsverfahrens	143
(1) Die Anforderungen an das Kollektiv der sog. Erwerbsgemeinschaft	143
(2) Die Einkünfteerwerbsgemeinschaft in ihrer Rechts- subjektivität als Tatbestandsmerkmalsgemeinschaft und als ein partielles Steuerrechtssubjekt.....	144
2. Das einheitliche <i>Gewinnanteilsfeststellungsverfahren</i>	147

a)	Die Gewinnanteile als die in einem bloßen Sachzusammenhang stehenden Sachgegenstände.....	147
b)	Das Kriterium der Zurechnung der Einkünfte in Höhe des Gewinnanteiles als nicht ausdrückliches Tatbestandsmerkmal	149
III.	Der Gebrauch verschiedener Veranlagungsverfahren und der dahinterstehende zweigeteilte Tatbestand im Hinblick auf verschiedene Rechtsträger	152
IV.	Verschiedene Veranlagungsverfahren auf dem Boden verschiedener Steuerpflichtverhältnisse.....	154
1.	Zur Unterscheidung des Steuerpflichtverhältnisses im pflichtbegründenden Sinn und des Steuerpflichtverhältnisses im schuldtragenden Sinn.....	154
2.	Zur Unterscheidung des Steuerpflicht- und des Steuerschuldverhältnisses im Hinblick auf verschiedene, aufeinanderfolgende Veranlagungsverfahren.....	155
J.	Die weiteren mit dem System des Gewinnfeststellungsverfahren verbundenen Systemmerkmale	156
I.	Das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren als ein gesondertes Verfahren	156
1.	Das gesetzlich geregelte gesonderte Veranlagungsverfahren zur deklaratorischen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.....	156
2.	Das gesonderte <i>einfache</i> Veranlagungsverfahren in formeller Hinsicht	157
II.	Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid.....	157
1.	Der gesonderte Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO	158
2.	Der einheitliche Gewinn(anteils)feststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO.....	158
3.	Zur Rechtsbehelfsbefugnis des „einheitlich“ veranlagten Feststellungsbeteiligten.....	159
4.	Der <i>eine</i> einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid.....	159
5.	Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO in seinem Umfang.....	161
6.	Der Gewinnfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid.....	161
K.	Fazit.....	162

Teil IV: Zur Begründung der notwendigen Beiladung im Fall der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	169
L. Die Ehegatten als mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung.....	173
I. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen	174
II. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger speziell im Einkommensteuerrecht.....	174
III. Die Ehegatten-„Splittingvorteil“-GbR als ein Steuerpflichtiger gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG.....	178
M. Eine einheitliche Entscheidung gegenüber den Ehegatten als Beteiligte an einem streitigen Rechtsverhältnis	182
I. Eine oder mehrere zum Teil einheitliche Entscheidungen beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid.....	182
1. Zum genauen Umfang der Steuerfestsetzung im Fall der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	183
2. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand im prozessrechtlichen Sinne	184
3. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand aus der Sicht des Rechtsbehelfsführers	189
II. Art und Umfang des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG.....	191
1. Das Zusammenveranlagungsverfahren gem. § 26 EStG mit dem Inhalt der §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Veranlagungsverfahren <i>für</i> <i>mehrere Steuerpflichtige</i> in qualitativer Hinsicht	196
a) Das einkommensteuergesetzliche Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als ein einfaches Veran- lagungsverfahren beider Ehegatten	197
b) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren beider Ehegatten unter speziellen förmlichen Aspekten.....	198
(1) Eine gemeinsame Steuererklärung zusammenveranlagter Ehegatten.....	199
(2) Die Veranlagungspflicht zusammenveranlagter Ehegatten bei Überschreiten der Einkunftsgrenze eines bestimmten Gesamtbetrages der Einkünfte	201
c) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren als ein <i>gemeinschaftsbezogenes</i> Veranlagungsverfahren zusammen- veranlagter Ehegatten	202
d) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren beider Ehegatten in seinem inhaltlichen Umfang	205

(1) Die Ermittlung des Einkommen von Ehegatten gemäß § 26b EStG als dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren zugehörig	206
(2) Die Festsetzung der Steuerschuld von Ehegatten als dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren zugehörig.....	207
e) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren als ein notwendig gesetzlich geregeltes <i>gesondertes</i> Veranlagungsverfahren gemäß § 26 EStG i. V. m. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG.....	208
2. Das Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Verfahren für mehrere Steuerpflichtige in quantitativer Hinsicht	211
a) Das Verfahren der Zusammenveranlagung als einfache Ermittlung und Feststellung aller Besteuerungsgrundlagen der Ehegatten	211
b) Zum Beginn des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens.....	212
c) Zum Ende des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens.....	213
III. Zum tatbestandlichen Ansatz des gesonderten Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG.....	216
1. Die der gesamtschuldnerischen Steuerschuld beider Ehegatten zugrunde liegende eine Steuerschuld	217
2. Das gesamtschuldnerische Haftungsverhältnis zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977	228
a) Die Ehegattin als bloße Haftungsschuldnerin oder ggfs. als Haftungs- und als Steuerschuldnerin	229
b) Die gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten als beiderseitige Steuerschuldner.....	235
3. Zu den Fällen gemeinsamer (un)mittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch zusammenlebende Ehegatten.....	237
a) Der Fall gemeinsamer unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung mit identischer vollumfänglicher Steuerschuld Mehrerer im Steuerrecht ..	238
b) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse unter gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte bei Zusammenveranlagung.....	239
4. Zu den Fällen gemeinschaftlicher unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Ehegattengemeinschaft	244
a) Der Fall gemeinschaftlicher unmittelbarer Tatbestandsidentität im Einkommensteuerrecht für eine aus der Ehegattengemeinschaft bestehende echte Tatbestandsgemeinschaft	245
b) Der Fall unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Ehegattengemeinschaft auf der Basis eines gemeinschaftlichen Güterstandes.....	247
(1) Zur durchgängigen gemeinschaftlichen unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung gemäß §§ 1 i. V. m. 2 ff. EStG	248

(2) Das Maximum einer partiell gemeinschaftlichen unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung gemäß § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG sowie des Bestehens einer partiell echten Tatbestandsgemeinschaft unter Ehegatten	250
5. Die einfache Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als eine (mittelbare) Tatbestandsgrundlage zur gemeinschaftsbezogenen Besteuerung beider Ehegatten	253
a) Das bloße Beruhen der gemeinsamen Besteuerung des einkünfte-losen Ehegatten auf der Anordnung der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	254
b) Das vermeintliche Beruhen der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO auf bloß formalem Rechtsgrund	259
(1) Das Entstehen der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in gestaltungswirksamer Ausübung des Antragsrechtes auf Zusammenveranlagung durch die Ehegatten gem. § 26 Abs. 1 EStG	261
(2) Die aus rechtsstaatlichen Gründen erforderliche materiell-rechtliche Grundlage für einen Eingriff in Form einer gesamtschuldnerischen Haftung gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	263
(a) Zur Theorie der bloßen Einkommensgemeinschaft auf der Basis getrennter Schuldgründe	270
(b) Zur Theorie der bloßen Einkommensgemeinschaft als gemeinsamer (Teil-)Tatbestand	273
(c) Zur sog. Theorie der bloßen Tarifverbindung	277
(i) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse nach sachlich steuergegenständlich oder berechnungsmäßig gemeinsamer unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung bei Zusammenveranlagung	282
(ii) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse unter gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte bei Zusammenveranlagung	284
(d) Zum undurchsichtigen Wesen der Zusammenveranlagung unter legitimatorischen Aspekten	285
(i) Zur tatbestandlichen Ausrichtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten aufgrund der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG	286
(ii) Die vernachlässigte Steuerpflicht der Ehegatten nach § 26b EStG und die Einheitsbesteuerung zusammenveranlagter Ehegatten	288
(iii) Zu den speziellen legitimatorischen Problemen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten ..	294

IV. Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als Mittel zur Bildung eines gesplitteten Tatbestandes zur einheitlichen Besteuerung von Ehegatten	299
1. Zur Errichtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten entsprechend der zivilrechtlichen Konstruktion eines der Gesamtschuldnerschaft zugrunde liegenden einheitlichen Schuldverhältnisses	302
2. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher Vertragsverhältnisse im Zivilrecht in steuerbegründender Hinsicht.....	304
3. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher gesetzlicher Schuldverhältnisse im Zivilrecht in steuersystematischer Hinsicht	306
4. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26 EStG, 26b und 32a Abs. 5 EStG.....	307
a) Die einfache Zusammenveranlagung gem. § 26 EStG i. V. m. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG als ein konstituierender Vorgang.....	308
b) Die Veranlagung als solche in ihrer konstituierenden Wirkung	312
5. Die dem Einkommensteuersystem nicht immanente Besteuerung gemeinschaftlicher Einkommensverhältnisse der Ehegattengemeinschaft als mittelbarer identischer Tatbestand einer „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft.....	316
a) Die Ehegattengemeinschaft als „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft in Form einer <i>formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft</i>	317
b) Zur Bildung des mittelbar identischen Tatbestandes i. e. S. durch die Feststellung eines gemeinschaftlichen Einkommens im Wege des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens	336
(1) Zur ungeschriebenen Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger im einfachen Zusammenveranlagungsverfahren.....	341
(2) Zur Handlungsanweisung des Zusammenrechnens der Einkünfte nach § 26b EStG beim einfachen Zusammenveranlagungsverfahren.....	346
(a) Zur Theorie der Einheit der Einkunftsquellen unter den zusammenveranlagten Ehegatten	352
(i) Die eheliche Gemeinschaft als faktische Gemeinschaft der Einkünfteerzielung.....	358
(ii) Die eheliche Gemeinschaft und der steuerliche Nutzen gemeinschaftlicher Ehegüterstände	365

(iii) Die eheliche Gemeinschaft als unechte Gemeinschaft der Einkünfteerzielung.....	378
(b) Zur <i>gesonderten</i> Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten im Rahmen der ihnen gegenüber zusammenzurechnenden Einkünfte gem. § 26b EStG	386
(i) Zum äußeren Rahmen der den zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber zusammenzurechnenden Einkünfte gem. § 26b EStG	386
(ii) Zur Einordnung des Bereiches der individuellen Einkünftefeststellung.....	390
(3) Zur geschriebenen Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger gem. § 26b EStG 1975 im einfachen Zusammenveranlagungsverfahren	398
(a) Die Behandlung der Ehegattengemeinschaft als (ein) Steuerpflichtiger im Bereich des subjektiven Einkommens	398
(b) Die Behandlung der Ehegattengemeinschaft als (ein) Steuerpflichtiger im Bereich des subjektiven Einkommens unter Vorbehalt gem. § 26b EStG 1975	401
(4) Die der einfachen Zusammenveranlagung innewohnende steuerliche Erfassung der Ehegattengemeinschaft als „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft aufgrund ihres gemeinschaftlichen Einkommens	402
(5) Zur vorübergehenden gemeinschaftlichen Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft.....	404
c) Zur Vollendung des mittelbar identischen Tatbestandes i. w. S. im Wege des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens	410
(1) Zur tariflich gesplitteten Rechtsfolge im Rahmen des einheitlichen Steuerschuldverhältnisses gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG	410
(a) Zur eingeschobenen mittelbaren Tatbestandsidentität durch ein der Ehegattengemeinschaft gemeinschaftlich zuzu- rechnendes Steuerobjekt.....	411
(b) Zu Sinn und Zweck einer weiteren gesetzlichen Zurechnungsregel „gemeinschaftlich zugerechneter“ Ehegatteneinkünfte in § 26b EStG	413
(i) Zur gesetzlichen Fundierung der Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft im metaphorischen Sinne	414
(ii) Das Beruhen des Splitting-Verfahrens gem. § 32a Abs. 5 EStG auf dem „Tatbestand einer Verwendungszurechnung“	417
(c) Zur „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft der Ehegatten- gemeinschaft in Form einer materiellen Einkünfte- erwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne	422

(i)	Die Ehegattengemeinschaft als Einkünfte- erzielungsgemeinschaft im metaphorischen Sinne.....	422
(ii)	Die Ehegattengemeinschaft als Einkünfte- erwerbs(teilhaber)gemeinschaft im metaphorischen Sinne ..	433
(d)	Die rechtlich fingierte Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne als Besteuerungsgemeinschaft	444
(e)	Der materiell-rechtliche Gehalt der rechtlich fingierten Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft im metaphorischen Sinne	446
(f)	Die Halbierung des Einkommens zu Tarifzwecken.....	448
(2)	Die zusammenveranlagten Ehegatten als einheitliche Steuerschuldner aufgrund der §§ 26, 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG	450
(a)	Zur offenen Art der Steuerschuldnerschaft nach § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG.....	450
(b)	Zur geteilten Steuerschuldnerschaft nach §§ 26, 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG.....	452
(3)	Zur (Teil-)Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber zusammen- veranlagten Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG	454
d)	Die Einkommenserwerbsgemeinschaft in ihrer Rechtssubjektivität als ein partielles Steuerrechtssubjekt.....	457
6.	Zur Ausformung des konkreten Steuerschuldverhältnisses gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	464
a)	Zur „Selbstschuldnerschaft“ beider Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO	465
b)	Zur Steuerschuldnerschaft des einzelnen Ehegatten in Parallelität zu seiner Stellung als Steuerpflichtiger	468
V.	Fazit	471
N.	Der nach Abschluss des gesonderten und einheitlichen Zusammenveranla- gungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG erhobene einheitliche Verwaltungsakt der Steuerbehörde in Form des einheitlichen Zusammen- veranlagungsbescheides gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten ...	473
I.	Eine einheitliche Entscheidung in Form <i>eines</i> einheitlichen Verwal- tungsaktes als Instrument der die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG abschließenden Steuerfestsetzung	474
1.	Der einheitliche Verwaltungsakt gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten nach Sinn und Zweck des Zusammenveranlagungsverfahrens	476
2.	Der eine eigenständige einheitliche Verwaltungsakt im Hinblick auf den Kreis der Regelungsadressaten.....	478

II. Der an die zusammenveranlagten Ehegatten gerichtete einheitliche Verwaltungsakt in Form <i>eines</i> einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides	480
1. ...im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid	481
a) Der einheitliche „Zusammenveranlagungsbescheid“ nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte.....	482
b) Die „Vermengung“ der Ebenen steuerfeststellender und steuererhebender Steuerfestsetzung im sog. Zusammenveranlagungsbescheid....	484
c) Zum faktischen Ausschluss der Ermessensfreiheit gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid .	489
d) Der gängige einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid im Wege zusammengefasster Steuerbescheide	492
2. ...im Hinblick auf den sog. Einzelbescheid nach Zusammenveranlagung .	498
a) Zur geänderten Fassung zusammengefasster Steuerbescheide nach § 155 Abs. 2 AO 1977 bzw. nach § 155 Abs. 3 AO 1980	499
b) Das eingeschränkte Entschließungsermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der beiderseitigen Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten nach einfacher Zusammenveranlagung.....	502
c) Zur Verwaltungspraxis standardgemäßer zusammengefasster Steuerbescheide gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten	505
d) Zur Anfechtbarkeit des nur dem Ehemann erteilten sog. Einzelbescheides durch die Ehefrau	509
e) Der exklusive „Zusammenveranlagungsbescheid“ des Alleinverdiener-Ehegatten zur Begleichung der Steuerschuld	510
III. Fazit	525
O. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid	527
I. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt sowie die individuellen Steuererhebungsakte auf dem Boden verschiedener Steuerschuldverhältnisse.....	528
II. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid in seiner Legitimation als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt	530
III. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt in seiner Legitimation als einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid.....	532
1. Zum Gesetzesvorbehalt hinsichtlich des einheitlichen Steuerbescheides ..	533
2. Zur instrumentellen Behandlung des einheitlichen Festsetzungsfeststellungsaktes als einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid	534

3. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Merkmale	538
4. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Funktionen	539
5. Zum fehlenden Anerkenntnis des einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides durch den Gesetzgeber	541
IV. Fazit	548
Zusammenfassung	551
Literaturverzeichnis	559

Abkürzungsverzeichnis

A. A.	Anderer Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
ablehn.	ablehnend
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. f.	alter Fassung
Aktual.	Aktualisierung
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv des öffentlichen Rechts
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung wichtiger Entscheidungen)
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
Ders.	Derselbe
Dies.	Dieselbe
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung

DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
entspr.	entsprechend
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
FamRZ	Zeitschrift für das Gesamte Familienrecht
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
Hbd.	Halbband
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Hft.	Heft
Hg.	Herausgeber
HHK, BGB	Historisch-kritischer Kommentar zum BGB
HHR	Herrmann/Heuer/Raupach
H/H/Sp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
i. d. f.	in der Fassung
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e.V.
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JStG	Jahressteuergesetz

jurisPK-BGB	juris PraxisKommentar BGB
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
krit.	kritisch
Lfg.	Lieferung
MDR	Monatsschrift für deutsches Recht
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. f.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
Nw.	Nachweisen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
RdNr.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
s. o.	siehe oben
sog.	so genannt
s. u.	siehe unten
Sp.	Spalte
Stbg	Steuerberatung
Stbj	Steuerberaterjahrbuch
StbKRep	Steuerberaterkongressreport
StW	
heute StuW	Steuer und Wirtschaft
StWa	Steuerwarte
St & Stud	Steuer & Studium, Fachzeitschrift
Tz.	Teilzeichen
u. a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
VerwArchiv	Verwaltungsarchiv, Zeitschrift
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift Steuer- und Finanzrecht
z. B.	zum Beispiel

Einleitung

Seit Jahrzehnten ist umstritten, ob es im alleinigen Rechtsbehelfsverfahren¹ eines Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid aus dem Zusammenveranlagungsverfahren nach §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO der notwendigen Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO) bzw. Hinzuziehung (§ 360 Abs. 3 AO) des anderen Ehegatten zum Verfahren bedarf. Im Mittelpunkt der Diskussion steht dabei, ob es den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid überhaupt gibt, den die herrschende Lehre so bestimmt verneint,² denn der Wirkungsgehalt eines einheitlichen Bescheides bleibt mittels der notwendigen Beiladung erhalten, selbst wenn aufgrund des nur von einem Beteiligten eingelegten Rechtsbehelfs der an alle Beteiligte gerichtete Bescheid später eine Änderung erfährt. Die notwendige Teilnahme aller übrigen Beteiligten am Steuerrechtsstreit bewirkt, dass auch der geänderte Bescheid wiederum nur mit einheitlicher Wirkung erlassen werden kann.³ Dieser Verfahrensmodus ist dem Steuerrecht vor allem anhand der einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide geläufig.

Im Zuge des Anwendungsstreites erheben sich auch heute noch immer wieder erneut Stimmen, die sich für die notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung des

¹ Der Ausdruck des Rechtsbehelfsverfahrens umfasst in einem weiteren Sinne sowohl das Einspruchs- wie auch das Klageverfahren des Steuerpflichtigen gegen seinen Steuerbescheid. In diesem Sinne soll er im Vorliegenden verstanden werden.

² Vgl. u. a. der BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, u. v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583. So auch u. a. Riewald, in Becker/Riewald/Koch, AO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (2); Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, 7. Aufl. (1965/1975), § 210 AO A 6 (Lfg. 22 Juni 1975); Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, 7. Aufl. (1965/1975), § 7 StAnpG A 5 (Lfg. 22 Juni 1975); Bühler/Paulick/Freericks, EStG, 2. Aufl., § 26b Tz. 5 (EL 19 August 1979). A. A. Martens, VerwArch Bd. 60 (1969), 197, 223: „Der Bescheid muss sich auch an sie richten.“ Dabei lautete der Vorwurf anfänglich, es sei nun einmal nicht wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid ausdrücklich vorgesehen, dass die Zusammenveranlagung in einem an beide Ehegatten gerichteten Bescheid erfolgen müsse.

³ Siehe dazu u. a. Seeliger, DStR 1966, 406.

anderen Ehegatten aussprechen⁴ und die die Stimmen derer verstärken, die der seit geraumer Zeit herrschenden ablehnenden Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofes (BFH)⁵ kritisch gegenüberstehen.⁶ Ausgangspunkt der Kritik ist, dass die Steuer gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten „aus der Sicht des materiellen Rechts“ nur einheitlich festgesetzt werden könne.⁷

Im weiteren Kontext dazu steht die Problematik, ob beim alleinigen Rechtsbehelfsverfahren eines Ehegatten ein Auseinanderfallen der Steuerfestsetzung gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten droht, wodurch Missstände auftreten können.⁸ Umso drängender ist die Antwort auf die Frage, ob die fehlende Beteiligung des anderen Ehegatten einen Verstoß gegen die Vorschriften über die notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung gemäß § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO bedeutet, insofern als es sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG um eine einheitliche Entscheidung sowie infolgedessen um einen einheitlichen Verwaltungsakt respektive um einen einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuerver)bescheid handelt.

Im Zuge dessen ergibt sich eine Vielzahl offener Fragen, die im Überblick verdeutlicht, in welchem Umfang die vorliegende Arbeit Antworten geben muss, um die zentrale Fragestellung hinreichend beantworten zu können. Die vordringlichste Frage lautet:

Was bedeutet die sog. Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in inhaltlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht? Das Rechtsinstitut der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung des Dritten greift vornehmlich – so viel sei hier vorweggenommen – in den

⁴ Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 13 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012); Flies, DStR 1998, 1077.

⁵ Beginnend mit dem Urteil des BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331. Einzige Ausnahme ist nur noch ein zwischen den Ehegatten strittiger Wechsel zur getrennten Veranlagung nach bereits erfolgter Zusammenveranlagung, doch dazu später mehr.

⁶ Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 14, unter Verweis auf BFH v. 09.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, wonach kein Teilurteil möglich sei, siehe dazu noch im Weiteren; ebenso Schmidt/Seeger, EStG, bis zur 31. Aufl. (2012), § 26b Rz 25 f.; sowie Heinke, DStZ 2000, 95, 96.

⁷ Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 60 Rz. 137; Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 58 (Lfg. 176 März 2003); Flies a. a. O., 1080; R. Meyer, FR 1984, 30, 33 f.; Rössler, FR 1985, 394, 400, ders. in BB 1983, 626; Martens, VerwArchiv, Bd. 60 (1969), S. 197, 220/1. Zu weiteren kritischen Stimmen siehe im Folgenden.

⁸ Siehe hierzu näher u. a. Eberl, DStR 1983, 418, 419.

Fällen ein, in denen Einkommensschuldner Teilnehmer eines einheitlichen Steuerpflicht- oder Steuerschuldverhältnisses sind und bei denen das gesamte Pflicht- oder Schuldverhältnis in der Folge auch nur einheitlich umgestaltet werden kann. Das deutet an, dass hierbei der Fokus auf eine Art der Gemeinschaftsbesteuerung gelegt werden muss, die in das auf das einzelne Individuum angelegte Einkommensteuerrecht partiell integriert wurde.

Aus der gesamtschuldnerischen Haftung der Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ergibt sich die individuelle Pflichtenträgerstellung des einzelnen Ehegatten. Die Fälle der Gesamtschuldnerschaft machen aber deutlich, dass die Schuld, das Leisten-Sollen und die Haftung, das Dafürestehen-Müssen nicht nur begrifflich, sondern auch inhaltlich zu sondern sind. Die Aussage des „Haftens als Gesamtschuldner“ besagt nämlich nichts darüber, ob die Ehegatten nun im schuldbegründenden Sinne als einheitliche Schuldner oder als Einzelschuldner für die Steuer eintreten müssen. Streng genommen lässt sie bereits offen, ob zusammenveranlagte Ehegatten tatsächlich beide als Steuerschuldner zu begreifen sind. An diesem Punkt der individuellen Pflichtenträgerstellung des einzelnen Ehegatten bleibt die herrschende Lehre in der Auseinandersetzung mit den rechtssystematischen und rechtsdogmatischen Grundlagen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten jedoch stehen.

Dagegen lässt schon der Begriff der Zusammenveranlagung eine Form der Einheits- bzw. Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten bzw. der aus ihnen bestehenden Gemeinschaft erahnen. Zuerst besteuerte man hierunter auf der Grundlage normativ wechselnder Bestimmungen die Ehegatten gemeinsam als Personeneinheit unter dem Gesichtspunkt einer ihr eigenen Wirtschaftseinheit⁹, später gestand man dieser zu, „eine Art steuerlicher Güter- und *Einkommensgemeinschaft*“ zu bilden.¹⁰ Ehegatten werden heute unter der Annahme dessen zusammenveranlagt, dass sie eine „Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs“ bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaft-

⁹ Laut RFH in z. B. Urteil v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673.

¹⁰ Vgl. u. a. BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108; Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 EStG 1954 Anm. 2a); Kämmel, EStG, 4. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 1 (Erg. März 1942); Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 553; Brockhoff, DStZ 1954, 221. Viele Finanzgerichte folgten dem, vgl. u. a. FG München v. 20.09.1955 I 141/55, EFG 1956, 73, 74; FG Düss. v. 16.05.1955 V 3/55 E, EFG 1955, 366; FG Münster v. 30.09.1954 Ia 225/54, EFG 1955, 37, 38 m. w. N.

lich jeweils zur Hälfte teilhat.¹¹ Ungelöst blieb aber stets, wie weit die steuerliche Einheit zusammenveranlagter Ehegatten wirklich reicht. Stellt die Ehegattenzusammenveranlagung tatsächlich, so wie die herrschende Meinung es sieht, nur eine bloße Zusammenrechnung der steuerlich selbstständig erfassten Einkünfte zusammenveranlagter Ehegatten dar, ohne dass diese Einkünfte bzw. das hiernach ermittelte Einkommen auf einer übertragenen (metaphorischen) oder fingierten Ebene als von einer Gemeinschaft, der Ehegattengemeinschaft als einer Art steuerlicher Einkünfte- oder Einkommenserwerbsgemeinschaft, bezogen angesehen werden müssen? Gibt es hier wirklich nur den aus technischen und tariflichen Gründen „zusammengefassten Steuerpflichtigen“?

Die Problematik wird maßgeblich dadurch bestimmt, dass regelmäßig einer der Ehegatten die Einkünfte, die der gemeinsamen Einkommensbesteuerung zugrunde liegen, nicht (mit-)erzielt hat, d. h. erwerbswirtschaftlich betrachtet nicht erwirtschaftet hat, und dennoch für die Aufbringung daraus entstandener Steuerschulden im Wege der Gesamtschuldnerschaft mit herangezogen wird. In Anbetracht des erwerbslosen Ehegatten muss man sich fragen, ob es im Steuerrecht möglich ist, eine gesamtschuldnerische Haftung für die volle (Einkommensteuer-)Schuld auszusprechen, unabhängig davon, welchen tatbestandlich erfassten Tatbeitrag der einzelne gesetzt hat und ob dafür nicht ein besonderer Tatbestand erforderlich ist.¹² Ist es dahin gehend zulässig, die Steuerschuld der Ehegatten auf einem bloß formalen Rechtsgrund (Stichwort: Zusammenveranlagung) oder gar einem Einverständnis des steuerlich nicht materiell verstrickten Ehegatten (Stichwort: Antrag auf Zusammenveranlagung) beruhen zu lassen? Wollte der Gesetzgeber durch die Änderung der Gesetzesfassung des § 26b EStG 1975 mit den neu hinzugekommenen gesetzlichen Bestimmungen der gemeinsamen Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten und der nachfolgenden gemeinsamen Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger gezielt beide Ehegatten einer gemeinsamen Steuerpflicht zuführen? Geht man

¹¹ Vgl. u. a. Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33, 34; BVerfG v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 347, BStBl. II 1982, 717, 726; BFH v. 28.11.1988 GrS 1/87, BFHE 154, 556, BStBl. II 1989, 164, 168; Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 9 Rdnr. 847, bzw. Hey in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 9 Rdnr. 847; Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl. (2013), § 32a Rz 9 f.

¹² Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 96, äußert hierbei auch die Frage, wie es mit dem „Dogma der Tatbestandsverwirklichung“ aussieht.

an dieser Stelle in die Tiefe, taucht unweigerlich die Frage auf, ob die Steuerschuld zwischen dem Staat und den zusammenveranlagten Ehegatten, ob des so häufig beschworenen Gemeinschaftsverhältnisses unter den Ehegatten, nicht auf einem gemeinschaftsbezogenen Entstehungstatbestand gründet. Dabei kann es dann steuerschuldrechtlich betrachtet, wenn – wie die herrschende Lehre (h. L.) es heute zugesteht – *beide* Ehegatten auf der Steuerschuldnerseite stehen, nicht nur um mehrere einzelne, sachlich verbundene Schuldverhältnisse gehen, sondern es muss sich um ein einheitliches Schuldverhältnis in der Rechtsgrundlage handeln. Insofern wäre dies außergewöhnlich, als im Steuerrecht ansonsten nur tateinheitlich verbundene singuläre Steuerschuldverhältnisse auftreten, die einer Steuergesamtschuld zugrunde liegen.

Alle im Zusammenhang mit der Anwendung der notwendigen Beiladung strittigen Merkmale der Zusammenveranlagung von Ehegatten lassen sich erkennbar nur in Beantwortung der Frage nach dem Rechtsgrund, der sog. causa der steuerlichen Verpflichtung zusammenveranlagter Ehegatten, lösen. Auch die Antwort auf die Frage, ob die gesamtschuldnerische Stellung der an dem Steuerrechtsverhältnis beteiligten Ehegatten der stets einheitlichen Feststellung all ihrer Besteuerungsgrundlagen entgegensteht, kreist um dieses spezielle Moment der causa der Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten. Im Zusammenhang all dessen wirft sich dann aber auch die heikle Frage auf, ob die materielle Grundlage des Zusammenveranlagungsbescheides überhaupt tragend ist.¹³

Neben der materiell-rechtlichen ist aber auch die formell-rechtliche Seite der Zusammenveranlagung weitgehend ungeklärt: Wie viel „Zusammengang“ bedeutet bzw. verlangt die Zusammenveranlagung im verfahrensrechtlichen Sinne? Hat die Zusammenveranlagung von Ehegatten i. S. d. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG in Bezug auf den verfahrensrechtlichen Hergang und das verfahrensrechtliche Schicksal tatsächlich eine einfache Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten zur Folge oder laufen hier, wie die h. M. unter der Hand annimmt, mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“ parallel? Handelt es sich hinsichtlich der zusammenveranlagten Ehegatten nur um eine bloße Veranlagungsermittlungs- oder um eine echte Veranlagungsbeteiligungsgemeinschaft? Auch hier ist

¹³ Das ganze wird nicht unbedingt erleichtert durch die Bedenken der h. L., dass § 26b EStG 1975 in heutiger erweiterter Fassung „dogmatisch verunglückt“ sei. So Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 110 Apr. 2006), u. Tipke, StuW 1980, 1, 10; heute Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 133 Aug. 2013); so auch früher Pflüger/Kanzler in H/H/R, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 35 (Lfg. 171 Nov. 1992) für Teile der erweiterten Fassung.

bedeutsam, wie weit die steuerliche Einheit zusammenveranlagter Ehegatten reicht. Besondere Schwierigkeiten bereitet hierbei der Umstand, dass ein *einheitlicher* Zusammenveranlagungs-*Steuerbescheid*, wenn denn dieser nach dem womöglichen Steuertatbestand der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG tatsächlich unablässig sein sollte, so jedenfalls als solcher nach der allgemeinen Verfahrensordnung des Steuerrechts (AO) nicht (mehr) ausdrücklich vorgesehen ist. Besteht Handlungsbedarf in der Weise, dass der Gesetzgeber anordnen muss, dass die Steuer bei zusammenveranlagten Ehegatten nur noch in einem gegen beide gerichteten, sprich einheitlichen Bescheid festgesetzt werden darf und dass dieser unmittelbare Bindungswirkung für die Folgebescheide besitzt?

Entspricht die zurzeit praktizierte verfahrensrechtliche Behandlung der Ehegatten im Zuge des Rechtsbehelfsverfahrens den Vorgaben des Rechtsinstitutes? Liegt darin nicht eine Verkürzung des Rechtsschutzes für den anderen Ehegatten? Geht man im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung von der Maxime einer stets einheitlichen Beurteilung der Einkommensverhältnisse der Ehegatten aus, ist dies isoliert durch Hinzuziehung bzw. Beiladung gem. § 360 Abs. 3 S. 1 AO bzw. § 60 Abs. 3 S. 1 FGO zu leisten? Stellen nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 155 Abs. 1 AO unterschiedliche Steuerfestsetzungen gegenüber zusammen zu veranlagenden Ehegatten ein nicht zu tolerierendes Ergebnis dar, welches bereits bei Beachtung der Vorschriften über die notwendige Beiladung gemäß § 360 Abs. 3 S. 1 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO nicht eintreten würde? Inwieweit kann und muss der Gefahr widerstreitender Steuerfestsetzungen auf anderem (weiterem) Wege entgegengetreten werden?

Gibt es Brüche in der inhaltlichen wie in der verfahrensrechtlichen Behandlung zusammenveranlagter Ehegatten im Vergleich zwischen der heutigen Behandlung der Ehegatten im angesprochenen Korrekturverfahren und der in anderen artverwandten Themenbereichen auf der Grundlage der herrschenden Meinung? Bestehen Parallelen zum Inhalt und Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. §§ 15 Abs. 1 Nr. 2a) EStG, 179 Abs. 1 und 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO und wenn ja, welche? Hat der Gesetzgeber im vorliegenden Fall ein vergleichbares Regelungswerk aufstellen wollen? Hätte er die im Vergleich dazu stehenden Regelungen der Ehegatteneinkommensbesteuerung nicht klarer und damit eindeutiger entwickeln bzw. darlegen müssen?

Letzten Endes beruhen die obigen offenen Fragen zur jetzigen Ehegattenbesteuerung mit all ihren verbundenen Problematiken auf dem einen Ausgangskonflikt, wonach die h. L. den Schritt zur grundsätzlichen Individualbesteuerung der haushaltsversorgenden Person, wobei vornehmlich die Ehegattin angesprochen ist, hin scheidet. Dieser Gang in die ausnahmslose Individualbesteuerung aller

Steuerpflichtigen wird ebenso vermieden wie der Schritt in das gesetzliche Splitting der Haus- und Familienarbeit unter den Geschlechtern. Dementsprechend wurde der Gedanke des natürlichen, im Gegensatz zum heutigen künstlichen Splitting des sog. Ehegatten-Splitting-Verfahrens (§ 32a Abs. 5 EStG), der schon vom Ansatz her Einkommen (möglichst) paritätisch auf beide Schultern des Ehepaares verteilt, noch gar nicht ausgemacht. Interessanterweise steht im Zuge dieser Untersuchung gerade auch des Öfteren im Fokus, dass das Einkommensteuerrecht vom Grundsatz der Individualbesteuerung¹⁴ getragen wird. Dabei lässt sich feststellen, dass jegliche rechtliche Einordnung, die sich ihm zu sehr beugt, Gefahr läuft, das Ziel einer tragenden rechtlichen Bestimmung der Zusammenveranlagung von Ehegatten aus dem Auge zu verlieren. Hierbei wird die Situation noch durch die besondere Hervorhebung dieses Grundsatzes in den Urteilsgründen des Bundesverfassungsgerichtes (BVerfG)¹⁵ zur Verfassungswidrigkeit der früheren¹⁶ Zusammenveranlagung, d. h. einer obligatorischen Zusammenveranlagung ohne „Splitting“, verschärft.¹⁷

Darüber hinaus ist der Problematik aus vielerlei Gründen nur schwer beizukommen: Zum einen sind manche rechtlichen Grundlagen, die im Zusammenhang mit der Handhabung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten stehen, nicht hinreichend geklärt, wie u. a. die der Voraussetzungen und Wirkungen der notwendigen Beiladung im Steuerrecht, die des rechtlichen Gehalts der Steuerfestsetzung bei den Veranlagungssteuern oder die der genaueren Einordnung der steuerlichen Gesamtschuld. Zum anderen ist die Zusammenveranlagung rechtssystematisch wohl – wie die Fülle der hierzu vertretenen

¹⁴ D. h. das moderne Einkommensteuerrecht ist daraufhin angelegt, die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen zu erfassen und ihn hiernach zu besteuern, vgl. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnrn. A 275 ff. (34. Erg. Lfg. Apr. 1992); Kirchhof, StuW 1984, 297, 305.

¹⁵ Beschluss v. 17.01.1957 I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, 200, wegen der Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG.

¹⁶ Sprich jener von 1920 bis zum Jahr 1953.

¹⁷ Siehe hierzu u. a. Kaatz, FR 1958, 269, 270: „Der Begriff der Zusammenveranlagung im Sinne der Entscheidung des BVerfG habe im Gegensatz zu früher einen anderen Inhalt erhalten, er habe keine materielle, sondern nur noch formale Bedeutung. Steuerlich gäbe es keine Einheit der Ehegatten mehr. Ihre Einkünfte seien unabhängig voneinander zu ermitteln. Es handele sich also um zwei völlig selbstständige Steuersubjekte.“ Die daraus resultierenden Konsequenzen, insbesondere für das Rechtsbehelfsverfahren, müssten in Kauf genommen werden, Hellinger, DStR 1977, 127, 129.

Meinungen belegt⁻¹⁸ nicht zweifelsfrei angelegt,¹⁹ selbst wenn nach heutiger Sicht eine Erörterung des Tatbestandes der beiderseitigen vollumfänglichen Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten entbehrlich erscheint.²⁰ Aufgrund der Schwierigkeiten der rechtssystematischen und rechtsdogmatischen Erfassung der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist es wiederum nicht verwunderlich, dass die Kritik an der Zusammenveranlagung bisher nur aus dem Blickwinkel ihrer verfassungsrechtlichen Zulässigkeit oder ihrer rechtspolitischen Rechtfertigung erfolgt²¹.

¹⁸ So stehen sich gewissermaßen auch verschiedene Lager gegenüber: Die einen vertraten früher die Theorie der sog. Einkunftsgemeinschaft, die anderen die der Theorie der sog. Einkommensgemeinschaft der Ehegatten. Heute vertritt die herrschende Lehre vorwiegend die Theorie der bloßen Tarifverbindung.

¹⁹ Es handele sich bei den §§ 26, 26b u. 32a Abs. 5 EStG um ein Konglomerat von Bemessungs-, Zurechnungs-, Tarif- und Verfahrensvorschriften, das die rechtssystematisch richtige Lösung nur schwer erkennen lässt, so Lang, StuW 1983, 103, 113.

²⁰ Auf der einen Seite habe man wie üblich so viele Steuerfestsetzungen vorzunehmen wie Gesamtschuldner zur Steuerschuld herangezogen werden. Auf der anderen Seite werde *eine* Steuer festgesetzt, da gemäß § 26b EStG 1975 die Ehegatten bei der Zusammenveranlagung als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind. Die unzähligen inneren Widersprüche in der Auslegung und Anwendung der Zusammenveranlagung führen dann zu einem Ergebnis wie Tipke, StuW 1980, 281, 290, es beklagte: „Ich habe noch nie verstanden, welche Regel oder welche Regeln der Ehegattenbesteuerung zugrunde liegen. Was man auch durchdenkt, es lässt sich nicht zu Ende denken.“

²¹ Einen Überblick über den heutigen Meinungsstand hierzu gibt u. a. Siegel in H/H/R, EStG, § 32a Anm. 26 f. (Lfg. 252 Juni 2012).

Teil I:

Zur steuerrechtlichen Ausgangs- und Problemlage

In dieser Untersuchung stehen drei steuerrechtliche Rechtsinstitute im Mittelpunkt der Betrachtung, deren gemeinsamer Berührungspunkt die *Behandlung Mehrerer wie ein Steuerpflichtiger im formell- und im materiell-rechtlichen Sinne* ist. Eine von diesen mehreren Personen, die das Folgeverfahren (Rechtsbehelfsverfahren) nicht betreibt, ist dann immer (1) notwendig beizuladen bzw. hinzuzuziehen, wenn (2) das Gewinnfeststellungs- oder (3) das Zusammenveranlagungsverfahren inhaltlich nicht nur eine ermittlungstechnische Fiktion,²² sondern ein unmittelbar gemeinschaftsbezogenes Veranlagungsverfahren ist, sodass in der Folge *eine einheitliche Entscheidung aus der Sache heraus* notwendig ist. Entscheidend hierfür ist die einkommensteuerrechtliche Anerkennung der Einheit ihrer Beteiligten, d. h. der Anerkennung der aus ihnen bestehenden Gemeinschaften (hier die Personengemeinschaften bzw. Personengesellschaften, dort die Ehegattengemeinschaften) als in das Einkommensteuerrecht integrierte Erwerbsgemeinschaften (hier die Einkünfteerwerbsgemeinschaft, dort die Einkommenserwerbsgemeinschaft). Dafür ist erforderlich, dass man sie als solche nach dem Einkommensteuergesetz partiell steuerlich gemeinschaftlich zu erfassen hat.

Seit Bestehen der Zusammenveranlagung von Ehegatten hat sich die herrschende Lehre der Erörterung dieses Themas jedoch nicht gestellt. Allerdings ist

²² So aber die h. L. für das Zusammenveranlagungsverfahren, s. ausdrückl. Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl. (2014), § 1 Rz 11; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 110 Apr. 2006); heute Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 133 Aug. 2013): „...insbesondere dessen Passus der gemeinsamen Behandlung als Steuerpflichtiger“; Bonsels in Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 3. Aufl. (1981), § 26b Rz. 1. Auch in Bezug auf die Personengesellschaft wurde das Veranlagungsverfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung jahrzehntelang nur als ermittlungstechnische Fiktion abgetan bzw. ist man heute wiederum dabei, es als solches herunterzustufen, vgl. u. a. Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001.

der Zugang hierzu auch schon aus rein formalrechtlichen Gründen verschlossen, wenn man, wie die h. L., selbst den üblichen sog. Zusammenveranlagungsbescheid *ausschließlich* als zusammengefasste Steuerbescheide ansieht.²³ Nach herrschender Auffassung kann die Steuerschuld gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO wahlweise entweder anhand eines sog. Einzelbescheides oder anhand zusammengefasster Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 S. 1 AO festgesetzt werden, vgl. § 155 Abs. 3 S. 1 AO.²⁴ In aller Regel geschieht dies jedoch durch an die Ehegatten gerichtete zusammengefasste Steuerbescheide, die wiederum den meisten, nämlich den unter gemeinsamer Anschrift lebenden Ehegatten gegenüber in nur einer Ausfertigung, d. h. in der Form eines (einzig) Bescheides, daherkommen, vgl. hierzu die Bekanntgabe-Regelung des § 122 Abs. 7 S. 1 AO²⁵.²⁶ Selbst dieser allseits geläufige (eine) Zusammenveranlagungsbescheid beider Ehegatten, bei dem sich der in ihm liegende einheitliche Bescheid förmlich aufdrängt, stellt nach nahezu einhelliger Meinung in Rechtsprechung und Literatur weder einen einheitlichen Steuerbescheid geschweige denn einen bifunktionalen „Zusammenveranlagungsbescheid“ dar, sondern ausschließlich eine Zusammenfassung zweier rechtlich selbstständiger Steuerbescheide der Ehegatten in einer Urkunde, wonach die Eheleute, jeder für sich betrachtet, Steuersubjekt und Adressat des jeweiligen Einkommensteuerbescheides sind.²⁷

Fokussiert man nur diese beiden zusammengefassten (Folge-)Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 S. 1 AO, womit beide Ehegatten zur Steuerschuld *herangezogen* werden, so heißt es eben in der Folge völlig zu Recht, die Zusammenveranlagung gewährleiste keine notwendig einheitliche Entscheidung für und gegen beide

²³ Selbst unter dem namentlich *einheitlichen Bescheid* gem. § 215 AO a. f. galt dies nahezu von Anbeginn an nicht anders, siehe dazu noch vertiefend unt. Teil I A.I.6, S. 24 f.

²⁴ Vgl. BFH v. 24.11. 1988 IV R 232/85, BFH/NV 1988, 782, u. BFH v. 30.11.1999 IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678, 679 m. w. N. S. u. a. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 37 (EL 115 Apr. 2012); Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 19 (339. Aktual., Febr. 2012); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 59 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013); Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 50 m. w. N. (Lfg. 212 März 2011).

²⁵ Siehe hierzu näher unter Fn. 99, S. 25.

²⁶ Grundsätzlich ist aber jedem der Inhaltsadressaten eine Ausfertigung zuzustellen, BFH v. 13.10.1994 IV R 100/93, 1995, 484 m. w. N.

²⁷ Siehe u. a. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 37 (EL 115 Apr. 2012); Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 37 (EL 95 Mai 2007); Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 155 Rz 45 m. w. N.

Ehegatten.²⁸ Eine notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen, am Rechtsbehelfsverfahren nicht beteiligten Ehegatten sei daher ausgeschlossen. Diese (desorientierte) Haltung entwickelte sich erst nach der Einführung der modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten, allerdings schon unter der Geltung der Reichsabgabenordnung (RAO oder nach dem 2. Weltkrieg AO genannt)²⁹. Doch davon wird im Weiteren noch allerhand zu berichten sein.

Um die hierdurch geschaffene prekäre Situation dem Leser entsprechend zu vermitteln, sei neben einer ausführlichen Schilderung der sich um das Eingangsthema rankenden Sach- und Rechtslage an das Ende des einführenden Teils dieser Untersuchung auch ein Einblick in einige Annexthemen bzw. ein Überblick über bestimmte Teilaspekte der rechtssystematischen Behandlung und Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch die h. L. gegeben, um anhand der damit einhergehenden besonders evidenten Widersprüche bzw. Brüche in der Handhabung des vorliegenden Rechtsinstituts einen besseren Einstieg in die Problematik zu gewinnen.

A. Die steuerrechtliche Ausgangslage

I. Die steuerrechtlichen Vorgaben

Die steuerrechtliche Ausgangslage der vorliegenden Thematik wird nicht nur durch das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG und das Rechtsinstitut der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung gem. § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO selbst bestimmt. Wichtig sind auch hinzukommend die Themenkomplexe der gesamtschuldnerischen Haftung zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als rätselhafte Determinante des gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens, das Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO als Ausstieg aus der gesamtschuldnerischen Haftung oder besser als Ausstieg aus der gemeinsamen

²⁸ So u. a. Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 68 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013) sowie Graf in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn. 68 (79. Erg.-Lfg. Mai 2008) m. w. N. d. Rspr. Diese offizielle Rechtslage (mindestens) zweier *Steuerbescheide* gegenüber den Ehegatten begann durch § 115 Abs. 4 RAO 1931 sowie § 210 Abs. 2 RAO 1936 und wurde durch § 155 Abs. 2 1977 bzw. § 155 Abs. 3 AO 1980 fortgeführt, vgl. R. Meyer, FR 1984, 30 f.

²⁹ Sie wurde am 13.12.1919 beschlossen und galt ab dem 01.01.1920, vgl. RGBl. 1919, 1993.

Besteuerung zusammenlebender Ehegatten, die zusammengefassten Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO als möglicherweise verdeckte einheitliche Zusammenveranlagungsbescheide und die Umstände rund um die Klagebefugnis zusammenveranlagter Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid bzw. den sog. Zusammenveranlagungsbescheid. Als vergleichbares Rechtsinstitut ist, wie gesagt, die Begutachtung des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens gem. §§ 179 Abs. ff. AO gerade aus der Perspektive der notwendigen Beteiligung Dritter am Rechtsbehelfsverfahren und der Eruierung eines gemeinschaftsbezogenen Verfahrens in seinen Systemmerkmalen besonders hilfreich.

1. Zur modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten mit dem EStG 1958 und zur originären Zusammenveranlagung mit dem EStG 1920

Zur gemeinsamen Besteuerung von zusammenlebenden Ehegatten wurde mit der Verabschiedung des Steueränderungsgesetzes vom 18.07.1958³⁰ das noch heute die Rechtslage bestimmende sog. Ehegattensplitting auf der Basis der Zusammenveranlagung von Ehegatten, die schon seit Beginn des ersten bundeseinheitlichen Einkommensteuergesetzes galt,³¹ eingeführt.³² Hiermit veränderte man die ursprüngliche Zusammenveranlagung (originäre Zusammenveranlagung) zum einen in der Rechtsfolge insofern, als der Steuergegenstand in der Steuerberechnung betragsmäßig halbiert wird, um den Steuertarif in seiner Progression geringer zu halten, vgl. § 32a Abs. 5 EStG.³³ Außerdem galt nunmehr eine strikte

³⁰ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BGBl. I 1958, 473, BStBl. I 1958, 412.

³¹ § 16 EStG 1920, aus dem ersten bundesdeutschen EStG v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 359 – Erzbergersche Finanz- und Steuerreform. Inkraftgetreten am 14.04.1920. Zu Beginn der Weimarer Republik nach dem 1. Weltkrieg waren die Steuerkompetenzen auf das Reich übergegangen. Vgl. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I Allgemeiner Teil, 1991, § 1 I.6., S. 10.

³² Die Bundesregierung hat in der Begründung zum Reformgesetz 1958 vom 07.03.1958, BT-Drs. III/260, S. 33 f., sehr umfassend dargelegt, aus welchen Gründen sie dem System der erneuten (modifizierten) Zusammenveranlagung, die die Nachteile der früheren Zusammenveranlagung vermeidet, den Vorzug gibt.

³³ Der hierob ermittelte Steuerbetrag wird anschließend verdoppelt und in der Summe beiden Ehegatten zur Last gelegt. Hinsichtlich ihrer unterschiedlichen tariflichen Rechtsfolgen lassen sich die beiden „Zusammenveranlagungsmodelle“ begrifflich als „Zusammenveranlagung in einfach-individualistischer Weise“

Trennung im Ansatz der den Ehegatten eigenen Einkünfte im Zusammenveranlagungsverfahren, vgl. § 26b EStG.³⁴ Aufgrund eines bisher nicht gekannten Wahlrechtes der Ehegatten zwischen minimierter „Einheitsveranlagung“ gem. § 26a EStG a. f.³⁵ und umfangreicher Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG hat man die Zusammenveranlagung von Ehegatten außerdem grundsätzlich aus ihrer früheren obligatorischen Stellung herausgenommen, vgl. § 26 EStG. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten (modifizierte Zusammenveranlagung) stellt trotzdem den Regelfall der Ehegattenbesteuerung zusammenlebender Ehegatten dar, wie auch die als solche gehandhabte „Austrittsoption“ der Einzelveranlagung gem. § 26 Abs. 2 S. 1 EStG veranschaulicht, denn nur die ausgeübte Wahl der Einzelveranlagung, sprich der ausdrückliche Antrag hierauf, schließt die Zusammenveranlagung von Ehegatten aus, vgl. § 26 Abs. 2 und 3 EStG.³⁶

In ihren Grundzügen blieb die Zusammenveranlagung von Ehegatten jedoch unverändert.³⁷ Wie schon zuvor lauteten die wesentlichen gesetzlichen Vorgaben der modifizierten Zusammenveranlagung: Bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen, vgl. § 26b EStG S. 2 1958³⁸ (Vorläufer des heutigen § 26b EStG 1975), und Personen, die zusammen zu veranlagen sind, sind Gesamtschuldner, vgl. § 7 Abs. 2 StAnpG 1934³⁹ (Vorläufer des heutigen § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977).⁴⁰ Auch die nun schon Generationen überdauernde Zusammenveranlagung in ihrer Intention, die

(einer einfachen Tarifierung wie bei einem Individuum auf das gemeinschaftliche Einkommen zusammenveranlagter Ehegatten) oder „Zusammenveranlagung in doppelt-individualistischer Weise“ (einer zweifachen Anwendung des Grundtarifes auf das hälftig gesplittete gemeinschaftliche Einkommen zusammenveranlagter Ehegatten) auseinanderhalten.

³⁴ Gerard in Lademann, § 26 EStG Anm. 9 (Nachtrag 106, Okt. 1994).

³⁵ Sie ist mit Wirkung v. 01.01.2013 durch die Einzelbesteuerung gem. § 26a EStG ersetzt worden. Siehe zu beiden näher unt. Teil I Kap. A.I.2.b), S. 16 f.

³⁶ Die Nichtausübung des Antrages auf Zusammenveranlagung hat gem. § 26 Abs. 3 EStG nicht zur Folge, dass der Weg in das Zusammenveranlagungsverfahren versperrt und damit eine Steuerschuldnerschaft beider Ehegatten vermieden werden kann. Siehe hierzu noch sehr eingehend im Folgenden.

³⁷ Vgl. hierzu ausdrücklich der BFH in Urte. v. 24.01.1963 IV 189/58 U, BStBl. III 1963, 296, 297.

³⁸ So bereits unter § 26 EStG 1934, RGrBl. I 1934, S. 1005, RStBl. I 1934, 1261.

³⁹ RGrBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

⁴⁰ Ausführl. zur Entwicklung der Ehegattenbesteuerung, siehe u. a. Lochte in Frotzcher, EStG, § 26 Rz. 1 f. (168. Lfg. 3/2012).

„Hausfrauenehe“ ökonomisch und gesellschaftspolitisch zu verankern,⁴¹ ist trotz vielfacher Kritik⁴² und vielfältiger Reformbestrebungen unverdrossen beibehalten worden.⁴³

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten begann mit dem ersten deutschen Einkommensteuergesetz in § 16 EStG 1920 a. f.⁴⁴ und § 16 EStG 1921 a. f.⁴⁵. In ihrer gesetzlichen Form veränderte sich diese allerdings in den ersten beiden Jahrzehnten ihrer Geltung mehrfach.⁴⁶ Das bedeutet, man hat für ein umfassendes Verständnis des Rechtsinstituts in konzeptioneller Hinsicht auch die früheren Regelungen und die gesetzgeberischen Motive aus den Anfangsjahren der Zusammenveranlagung von Ehegatten zu berücksichtigen.

2. Die besonderen Veranlagungen zusammenlebender Ehegatten gem. §§ 26 ff. EStG im Gegenüber zur Einzelveranlagung des Einkommensteuerpflichtigen gem. § 25 EStG

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten steht heute mit Ausnahme seiner Tariffolge, den Tarifgrundsätzen des sog. Splitting-Verfahrens (§ 32a Abs. 5 EStG), im III. Teil des Einkommensteuergesetzes mit dem Titel „Veranlagung“. In den dort niedergelegten Vorschriften sind auch alle Verfahren verschiedener einkommensteuerlicher Veranlagungsformen von Ehegatten geregelt, wobei die in ihnen enthaltenen materiellen Grundsätze auch den Umfang der jeweiligen Veranlagung im Formellen bestimmt.

⁴¹ Das ist nicht gleichbedeutend mit dem ökonomischen Schutz der Hausfrau bzw. haushaltsführenden Person.

⁴² So u. a. der 50. Deutsche Juristentag 1974, Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. II: Sitzungsberichte, Hamburg 1974, L S. 179 ff., u. Erna Scheffler, die selbst an dem Beschluss des BVerfG v. 17.01.1957 I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, mitwirkte, der die Zusammenveranlagung in alter Form zu Fall gebracht hatte. Sie hielt das vom Gesetzgeber in seiner Form realisierte Ehegattensplitting für verfassungswidrig, Scheffler in Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte IV/1 (1960), 245, 313 f.

⁴³ Der 57. Deutsche Juristentag 1988 sprach sich diesmal für die Zusammenveranlagung in ihrer heutigen Form aus, vgl. die Beschlüsse des 57. Dt. Juristentages, NJW 1988, 2998, 3007.

⁴⁴ EStG v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 359.

⁴⁵ Novelle zum EStG v. 24.03.1921, RGBl. I 1921, 313.

⁴⁶ § 22 EStG 1925, RGBl. I 1925, 189; § 26 EStG 1934, RGBl. I 1934, S. 1005 RStBl. I 1934, 1261, 1269.

Die Einzelveranlagung gem. § 25 EStG erfasst überwiegend steuerpflichtige Ledige.⁴⁷ § 26 Abs. 1 S. 1 EStG enthält für zusammenlebende Ehegatten ein Veranlagungsformwahlrecht mit Vorrang für die Zusammenveranlagung (vgl. § 26 Abs. 2 S. 1-3 EStG, da sie auch passiv „gewählt“ werden kann, siehe § 26 Abs. 3 EStG⁴⁸),⁴⁹ und neuerdings zweier Optionen entweder für die schlichte Einzelveranlagung (vgl. § 26 Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 25 EStG) oder einer kombinierten Einzelveranlagung mit einer gewissen „Zusammenveranlagung“, vgl. § 26 Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 26a EStG 2013.⁵⁰ Nicht weiter verwunderlich ist, dass Ehepaare entsprechend dieser gesetzlichen Gewichtung der Veranlagungsverfahren auch tatsächlich recht selten für die „getrennte Besteuerung“ votieren, da die Zusammenveranlagung in den üblichen Fällen differierender Einkommenshöhen der beiden Ehegatten untereinander zu einer niedrigeren Steuer führt (sog. Splittingvorteil)⁵¹. Die Zusammenveranlagung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ist nach ständiger Praxis der Regelfall bei der Ehegattenbesteuerung, da sie die günstigere Wahl für Ehegatten darstellt.

a) Zur Einzelveranlagung des Einkommensteuerpflichtigen gem. § 25 EStG

Das Einkommensteuergesetz geht vom Individualprinzip aus, d. h. jede natürliche Person wird für sich steuerlich erfasst (Grundsatz der Individualbesteuerung).⁵² Dementsprechend schreibt § 25 Abs. 1 EStG vor, dass jeder Steuerpflichtige nach

⁴⁷ Außerdem gehören grundsätzlich die dauernd getrennt lebenden Ehegatten mit Ablauf des Trennungsjahres dazu. Früher rechneten auch die in eingetragener gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaft „Verehelichten“ zu dieser Gruppe.

⁴⁸ Nehmen die Ehegatten ihr grundsätzlich eingeräumtes Wahlrecht nicht wahr, wird ihnen die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellt, vgl. § 26 Abs. 3 EStG a. f. bzw. hat das Zusammenveranlagungsverfahren zu erfolgen, vgl. § 26 Abs. 3 EStG 2013.

⁴⁹ A. A. BFH v. 21.06.2007 III R 59/06, BStBl. II 2007, 770, 772.

⁵⁰ Die besondere Veranlagung nach § 26c EStG für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung kann im Hinblick auf die vorliegende Thematik außen vor bleiben, zumal sie ab dem VZ 2013 generell abgeschafft wird.

⁵¹ Dies ist nur dann nicht der Fall, wenn ihr Einkommen die zweifache untere Proportionalzone nicht übersteigt.

⁵² Das kann aber nur die Grundaussage des § 1 Abs. 1 EStG sein; Individuen stehen hinsichtlich des Steuerzugriffes eindeutig im Fokus der Besteuerung nach dem EStG. Das EStG in seinen Prinzipien verschließt sich aber nicht der einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Individuen in ihrem ökonomischen Zusammenschluss, wie man an den im Weiteren dargelegten Fällen einkommensteuergesetzlich relevanter „Erwerbsgemeinschaften“ ersehen kann.

seinem eigenen Einkommen zu veranlagten ist, das er im Laufe des jeweiligen Kalenderjahres bezogen hat. Wie der Ausdruck schon besagt, wird diese Veranlagung nur in Bezug auf den jeweiligen Steuerpflichtigen als Individuum geführt und findet deshalb seinen Gebrauch in Anwendung der individualbezogenen Grundsätze des Einkommensteuerrechtes.

Im Falle von Ehegatten, die alle Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG erfüllen, ist die reine Einzelveranlagung neuerdings erstmalig standardgemäß vorgesehen, wenn mindestens einer der Ehegatten eines Ehepaares dahin gehend per Antrag votiert hat. Bis vor kurzem galt dies nicht. Es gab für Ehegatten immer eine mehr oder minder umfangreiche gemeinschaftliche Betrachtung und Behandlung ihrer Einkommenssphären im Zuge der einkommensteuerlichen Veranlagung.⁵³

b) Zur getrennten Veranlagung bzw. Einzelveranlagung von Ehegatten gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 EStG a. u. n. f. i. V. m. § 26a EStG a. und n. f.

Die bisherige sog. getrennte Veranlagung von Ehegatten gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 EStG a. f. i. V. m. § 26a EStG a. f.⁵⁴ sowie die heutige Einzelveranlagung gem. § 26 Abs. 2 S. 1 EStG 2013 i. V. m. § 26a EStG 2013⁵⁵ ermöglichen auf Antrag die getrennte einkommensteuerliche Besteuerung zusammenlebender Ehegatten. Beide stellen jedoch insofern eine besondere Veranlagungsart dar, als im Zuge ihrer Anwendung die individualbezogenen Grundsätze des Einkommensteuergesetzes wie bei der Zusammenveranlagung nur in eingeschränkter Weise auf zusammenlebende Ehegatten Anwendung finden. Bereits bei der bisherigen sog. getrennten Veranlagung von Ehegatten⁵⁶ behandelte man die Ehegatten vorwiegend als eigenständige Steuerpflichtige. Sie unterlagen aber dennoch bis vor kur-

⁵³ A. A. BFH v. 21.09.2006 VI R 80/04, BStBl. II 2007, 11, 12: „§ 26 Abs. 2 EStG (a. f.) regelt nicht nur, wie einer der Ehegatten bei entsprechender Wahl zu veranlagten sei, sondern führe eine beiderseitige übereinstimmende Veranlagung herbei.“

⁵⁴ Steueränderungsgesetz v. 18.07.1958, BGBl. I 1958, 473, BStBl. I 1958, 412, 418, u. 3. Einkommensteuerreformgesetz (EStRG) – Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, 1569, BStBl. I 1974, 530, 537.

⁵⁵ In der Fassung des Art. 1 d. Steuervereinfachungsgesetzes v. 20.12.2011 (StVereinfG), BGBl. 2011, S. 2131, erstmals anzuwenden für den VZ 2013, vgl. § 52 Abs. 68 S. 1 EStG. Vgl. u. a. zur Neuregelung Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26 Rz 1.

⁵⁶ Vgl. die Überschrift des § 26a EStG a. f.

zem einer gewissen obligatorischen gemeinschaftlichen bzw. wie die h. L. es wohl eher sieht gemeinsamen Einkommensermittlung.

Im Bereich des objektiven Einkommens folgte man bereits von Beginn an (1958) dem strengen Prinzip der Individualbesteuerung. Alle Einkünfte der Ehegatten werden bis heute getrennt ermittelt und als solche einzeln wie in der Summe individuell erfasst.⁵⁷ Im Bereich des subjektiven Einkommens galt das Prinzip der Individualbesteuerung allerdings nur eingeschränkt: Bis zum Veranlagungszeitraum 2013 zog man u. a. die Sonderausgaben (§ 9c EStG) und die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) bei jedem Ehegatten stets zur Hälfte ab, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragten, vgl. § 26a EStG 2009.⁵⁸ Die als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Beträge wurden einheitlich wie bei der Zusammenveranlagung ermittelt und dann entsprechend der hälftigen Aufteilungsquote auf beide Ehegatten verteilt.⁵⁹

Der einzeln veranlagte Ehegatte gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 EStG n. f. i. V. m. § 26a EStG n. f. wird nunmehr zwar regelmäßig eigenständig besteuert, unterliegt aber nach Wahl in Teilen wiederum einer gewissen gemeinschaftlichen Besteuerung mit dem anderen Ehegatten: Die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie die Steuerermäßigung nach § 35a EStG werden in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrages bei beiden einzelnen Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen, soweit die Ehegatten gemeinsam diese Aufteilung beantragen, vgl. § 26a Abs. 2 S. 2 EStG n. f. Ansonsten werden sie dem zugerechnet, der sie wirtschaftlich getragen hat, vgl. § 26a Abs. 2 S. 1 EStG n. f.

Die Einzelveranlagung gem. § 26a EStG 2013 ist der Einzelveranlagung als Grundform nun recht nahe. Aber auch hier zeigt sich, dass der Gesetzgeber den Tatbestand der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft mit zu berücksichtigen gedenkt.⁶⁰ Allerdings ist gerade auch hier das Bemühen ersichtlich, die Ein-

⁵⁷ Siehe dazu u. a. Gotthardt, Die Ehegattenbesteuerung, 1992, S. 78 f. u. Falk, DStZ 1957, 225, 233.

⁵⁸ Gesetz v. 08.10.2009, BStBl. I 2009, 3366. § 26a EStG variierte über die Jahre im Umfang hinsichtlich der grundsätzlich hälftig anzusetzenden Abzüge, vgl. die Vorschrift des § 26a EStG in den zuvorigen Fassungen.

⁵⁹ BFH v. 26.03.2009 VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808.

⁶⁰ BFH a. a. O., BStBl. II 2009, 808, 809 f. Zur speziellen Form der hierbei noch zu berücksichtigenden Gemeinschaft der Ehegatten, vgl. Teil IV Kap. B.IV.5a, S.317 f.

heits- bzw. Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten in ihrer Bedeutung herunterzuspielen. So wird stets der Gesichtspunkt der getrennten, also der der Einzelveranlagung in den Mittelpunkt gerückt, obgleich ja auch hier die spezielle Veranlagungsart für zusammenlebende Ehegatten im Kern erneut ein – wenn auch geringfügigeres – gemeinschaftliches Veranlagungsverfahren ausmacht. Insofern war der Titel der Vorschrift, deren Inhalt ja eigentlich gerade gemeinschaftliche einkommensteuerrechtliche Grundsätze sind, niemals passend. Dies gilt insbesondere für den neuen Titel der geänderten Vorschrift des § 26a EStG, der von der „Getrennten Veranlagung von Ehegatten“ hin zur „Einzelveranlagung von Ehegatten“ geht⁶¹.

Um das Verhältnis zwischen Zusammenveranlagung und Einzelveranlagung von Ehegatten speziell für den Fall des Wechsels zwischen beiden Verfahren systemgerecht erfassen zu können, ist die getrennte Besteuerung bzw. Einzelbesteuerung von Ehegatten gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 EStG i. V. m. § 26a EStG nur am Rande mit in die vorliegende Untersuchung hineinzunehmen.

c) Zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG 1975

Mit der Neufassung des § 26b EStG 1958 durch das 3. Einkommensteuerreformgesetz (EStRG) im Jahr 1975⁶² ging die tarifrechtliche Regelung des § 26b S. 1 EStG 1958 in den heutigen § 32a Abs. 5 1975 über und der § 26b S. 2 EStG 1958 als Kernregelung des Bestimmungsvorganges gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten wurde einer erweiterten Regelung zugeführt.⁶³ § 26b EStG, in der ab 1975 geltenden Fassung, lautet:

„Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet, und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt.“

⁶¹ Vgl. die Überschriften der § 26a EStG a. u. n. f.

⁶² Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, BStBl. I 1974, 530. Beginn des Anwendungszeitraumes: 01.01.1975.

⁶³ Während bisher in dieser Vorschrift nur die Zusammenrechnung der Einkünfte beider Ehegatten bei Zusammenveranlagung geregelt war, „wird hier nunmehr der gesamte Bestimmungsvorgang bei Zusammenveranlagung von Ehegatten verbindlich geregelt“, vgl. Pogge-v. Strandmann/Kieschke (BMF), DStZ 1974, 331, 336; nochmals Kieschke, DB 1974, 1736 (beide waren mit der Gesetzesänderung befasste Ministerialbeamte aus dem Bundesfinanzmin.); Bals/Kleinsorge/Tullius, StWa 1974, 172, 174.

Vornehmlich der BFH betrachtete die Erweiterungen des § 26b EStG (zuvor kursiv gesetzt) nur als redaktionelle Änderungen entsprechend seiner bisherigen Rechtsprechung zur Ermittlung der gegenüber den zusammen zu veranlagenden Ehegatten festzusetzenden Einkommensteuer.⁶⁴ Andere, allen voran einige Finanzgerichte, sahen darin auch eine inhaltliche Korrektur gegenüber der zuvo- rigen Gesetzeslage.⁶⁵ Der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung gaben dafür in ihrer Stellungnahme ob der gesetzlichen Erweiterungen zwar konkreten Anlass, in dem sie nur mehr von *einem* Gesamtbetrag der Einkünfte, von *einem* Ein- kommen und *einer* Steuer sprachen,⁶⁶ wiesen in den Motiven aber zugleich darauf hin, dass es sich im Wesentlichen nur um eine Einarbeitung der zeitweilig erfolgten Rechtsprechung handele.⁶⁷ Neue Erklärungsansätze des hier behandel- ten Rechtsinstitutes wurden hiermit wieder zurückgedrängt.⁶⁸

3. Die gesamtschuldnerische Haftung zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

Ehegatten sind nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977⁶⁹ Gesamtschuldner, wenn sie „zusammen zu einer Steuer zu veranlagen sind“. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG bildet heutzutage den einzigen Fall des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.

Früher gab es zum einen noch die Zusammenveranlagung von Familienmit- gliedern (Ehegatten sowie u. U. zusammen mit ihren Kindern) zur Vermögen- steuer (§ 11 VStG). Sie verschwand mit der Außerkraftsetzung der Vermögen- steuer zum 01.01.1996.⁷⁰ Zum anderen fand unter der Geltung des § 7 Abs. 2

⁶⁴ BFH v. 26.07.1983 VIII R 160/80, BStBl. II 1983, 674. Die h. L. gibt an, dass die Neufassung der Vorschrift ab 1975 die materielle Rechtslage unberührt lassen sollte, vgl. u. a. Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 2 (339. Aktual., Febr. 2012); HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 2 (Lfg. 258 Juli 2013).

⁶⁵ So warf Preißer, NVwZ 1987, 867, 871, die Frage auf, ob „die Metamorphose zusammenveranlagter Ehegatten aus steuerlichen Einzelsubjekten in ein Einheitssubjekt“ wirklich die Auffassung nahelegt, für diese Zusammenveranla- gungsgemeinschaft den Erlass eines einheitlichen Steuerbescheides zu fordern.“

⁶⁶ Vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 299.

⁶⁷ Vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, a. a. O., S. 6.

⁶⁸ Vgl. hierzu auch Pogge-v. Strandmann/Kieschke, BMF, DStZ 1974, 331, 336.

⁶⁹ V. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157. Beginn des Anwendungs- zeitraumes am 01.01.1977.

⁷⁰ § 14 VStG a. f.; Schwarz, AO, § 44 Rz. 16 (132. Lfg. 2/2009).

StAnpG 1934⁷¹ (Vorläufer des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977) bis in das Jahr 1958 auch noch die Zusammenveranlagung auf dem Gebiet der Vermögensabgabe statt, vgl. § 38 LAG.⁷² Hier befürwortete der BFH bisweilen die notwendige Beiladung der Ehegattin unter engen Voraussetzungen.⁷³

Es ist bereits an dieser Stelle dem Eindruck entgegenzutreten, die gesamtschuldnerische Haftung beider Ehegatten sei als das tragende Motiv für die einstmals entstandene gemeinsame Ehegattenbesteuerung im Wege der Zusammenveranlagung anzusehen. Wie Enno Becker schon frühzeitig formulierte, ist es Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung, beide Ehegatten „von vornherein zugleich und *gemeinschaftlich* für die Einkommensteuer in Anspruch nehmen zu können“.⁷⁴ Daneben klingen bereits andere Gründe an, auch wenn im Regelfall beide Ehegatten zur Steuer herangezogen werden (mittels zusammengefasster Bescheide gem. § 155 Abs. 3 AO). Die daraus resultierende Meistbegünstigung für den Gläubiger wurde zwar früher des Öfteren explizit als tragendes Motiv angeführt,⁷⁵ ist aber spätestens seit sich der Ehegatte der Zwangsvollstreckung wegen der Steuerschulden des anderen Ehegatten im Wege des Aufteilungsverfahrens gemäß §§ 268 AO 1977 (früher § 7 Abs. 3 Sätze 4 ff. StAnpG 1934) erwehren kann, argumentativ unglaubwürdig.⁷⁶ Diese Einschätzung bestätigt auch die Praxis: Die gesamtschuldnerische Haftung sei nahezu ohne jede praktische Bedeutung, da in der Mehrzahl der Fälle die Einkommensteuer anstandslos gezahlt werde. Die Vollstreckung werde nur in seltenen Fällen eingeleitet.⁷⁷

⁷¹ V. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

⁷² Lastenausgleichsgesetz v. 14.08.1952, BGBl. I 1952, 446.

⁷³ Siehe näher Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f.

⁷⁴ Becker in Handkomm. Reichsteuergesetze II 2. Teil, 1929, EStG, § 22 II Bem. 8, S. 1229.

⁷⁵ Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 101.

⁷⁶ Ein ganz wesentlicher Moment, das Konzept der Zusammenveranlagung überhaupt begreifen zu können, ist das Wissen darum, welche Ziele man mit der Zusammenveranlagung ursprünglich und auch heute noch erreichen will. Die Möglichkeit zur Errichtung einer gesamtschuldnerischen Haftung beider Ehegatten war ursprünglich „verführerisch“ aus hausgemachten Gründen. Man umging damit die Schwierigkeiten, die sich aus dem Verwaltungs- und Nutznießungsrecht des Ehemannes am Vermögen der Ehegattin ergaben. Vgl. dazu noch näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f. Mit dem Ende der originären Zusammenveranlagung fiel dieses Bedürfnis hinweg.

⁷⁷ Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 34 (137. Lfg. 3/2007).

4. Das Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO

Das Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO 1977⁷⁸ hat aus einigen, im Laufe der Untersuchung noch zu vertiefenden Gründen Bedeutung im vorliegenden Zusammenhang:

Neben dem einkünfteerzielenden Ehegatten haftet auch die erwerbslose Ehegattin bzw. der erwerbslose Ehegatte als Folge der gesamtschuldnerischen Haftung beider Ehegatten aufgrund Zusammenveranlagung gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 für die Steuerschuld des anderen Ehegatten dem Finanzamt gegenüber. Dieser Ehegatte hat aber im Fall der Vollstreckung die Möglichkeit der Aufteilung der Steuerschuld, sodass gemäß den Vorschriften der §§ 268 ff. AO 1977 (vormals § 7 Abs. 3 Sätze 4 ff. StAnpG 1934⁷⁹) infolge eines entsprechenden Antrages die Vollstreckung der festgestellten gemeinsamen Steuerschuld auf denjenigen Teilbetrag begrenzt wird, für den er bei getrennter Veranlagung selbst haften würde.

Diese Möglichkeit der Vollstreckungsabwehr ist zugleich mit der Beibehaltung der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Jahr 1958 durch das Steuerreformgesetz geschaffen worden, auch um den Entschluss zur Beibehaltung der Zusammenveranlagung zu erleichtern.⁸⁰ Man baute damit Bedenken vor, die sich im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz der Ehe) ergaben.⁸¹ Schon früher hatte man sich gegen diese Haftung der Frau für die Schulden des Ehemannes gewandt, weil die Ehefrau ansonsten nicht für die Schulden des Mannes hafterte.⁸² Diese steuerfreistellende Handhabung der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung widerspreche – so der einzige bisherige Einwand hiergegen – der Splitting-Rechtfertigung, wonach die Ehegatten eine Erwerbs- und Ver-

⁷⁸ V. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157.

⁷⁹ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, Art. 13 Ziff. 2b, BGBl. I 1958, 473, 490, BStBl. I 1958, 412, 429. Später kam die Aufteilungsverordnung (AufVO) vom 08.11.1963, BGBl. 1963 I, 785, hinzu. Siehe dazu ausführlich Koch, DStZ 1963, 357.

⁸⁰ Görbing (BMF), DStZ 1958, 217, 219.

⁸¹ Siehe unter dem Stichwort des Verbots einer Benachteiligung von Ehegatten dann später auch hierzu Stellung nehmend BVerfG v. 21.02.1961 1 BvL 29/57, 20/60, BVerfGE 12, 151, 173 f., BStBl. I 1961, 55, 61 f.; BFH v. 18.12.2001 VII R 56/99, BStBl. II 2002, 214, 215 f.; Koch, a. a. O., 358; Müller-Eiselt in H/H/Sp, Vorbem. 4 zu § 268-280 AO (Lfg. 220 Nov. 2012).

⁸² Vgl. Hannes, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht, 1974, S. 22 m. w. N.

brauchsgemeinschaft darstellen,⁸³ unter deren Dach ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen jeweils wirtschaftlich zur Hälfte teilhat.⁸⁴

Der Antrag auf Aufteilung kann frühestens nach Bekanntgabe des Leistungsgebots bei der Finanzbehörde gestellt werden, § 269 Abs. 2 S. 1 AO,⁸⁵ da erst dann die Gefahr einer Inanspruchnahme besteht.⁸⁶ Die Entscheidung über die Aufteilung ergeht mit Wirkung für und gegen alle Gesamtschuldner und wird durch schriftlichen Bescheid, den sog. Aufteilungsbescheid, angeordnet, § 279 Abs. 1 S. 1 AO. Nach gesetzlicher Anordnung handelt es sich hierbei um einen einheitlichen Bescheid, § 279 Abs. 1 S. 1 AO; deswegen ist in diesen Fällen nach herrschender Auffassung die notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten auch stets vorzunehmen.⁸⁷

Die Beschränkung der Haftung vollzieht sich durch die Aufteilung der gemeinsamen Steuerschuld, und zwar in der Weise, dass der einzelne Ehegatte nur noch insoweit für die Steuerschuld einzustehen hat, als sie auf sein eigenes Einkommen entfällt.⁸⁸ Nach § 270 S. 2 AO sind hierfür im Aufteilungsbescheid *die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen der Steuerfestsetzung aus dem Zusammenveranlagungsbescheid* zugrunde zu legen. Diese können mit Rechtsbehelfen gegen den Aufteilungsbescheid nicht angefochten werden.⁸⁹

Dieses Aufteilungsverfahren steht besonders dann im Mittelpunkt des Interesses, wenn es sich um die Fälle späterer Aufteilung des Steuerrückstandes zur Beschränkung der Vollstreckung handelt, bei denen ein Steueranteil auf beide Ehegatten entfällt, weil beide Einkünfte haben.

⁸³ Siehe dazu vertiefend u. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(b)(i), S. 584 f.

⁸⁴ Vorwold, FR 1992, 789, 790; Tipke, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKRep., 1983, 38, 50: „Der Ehegattin müsste konsequenterweise auch für die Vollstreckung die Hälfte des Einkommens zugerechnet werden. Wenn im materiellen Recht eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs angenommen wird, in der jeder an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat, und die Eheleute durch die Wahl der Zusammenveranlagung auch eine solche Gemeinschaft behaupten, ist es inkonsequent, bei der Vollstreckung wieder von der individuellen Behandlung des Einkommens der Eheleute auszugehen, m. a. W. die Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs zu leugnen.“

⁸⁵ Ax/Grosse/Melchior, AO und FGO, 20. Aufl. (2010), Tz. 626; s. a. Schlücking, DStR 1985, 141, 142.

⁸⁶ Dürr in Frotzcher, EStG, § 26b Rz. 36 (137. Lfg. 3/2007).

⁸⁷ Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 360 Rz 9 m. w. N.

⁸⁸ Bonsels in Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 3. Aufl. (1981), § 26b Rz. 30.

⁸⁹ BFH v. 17.05.2001 X B 69/00, BFH/NV 2001, 1521, 1522 m. w. N.

5. Die *gesetzlich angeordnete* einheitliche Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO

Oftmals wird in Rechtsprechung und Literatur die Nähe des Zusammenveranlagungsbescheides zum einheitlichen Feststellungsbescheid herausgestellt, weil diese Bescheide etwas wesentlich anderes seien als die übrigen Bescheide des § 155 Abs. 2 AO und weitgehende Ähnlichkeit mit den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheiden aufweisen (wie § 270 S. 2 AO unterstreicht).⁹⁰ Der Grund hierfür dürfte in der Annahme liegen, dass nach dem Wesen *beider* Verfahren nur eine *einheitliche* Entscheidung der Behörde *in der Sache* gegenüber den Verfahrensbeteiligten erfolgen kann.

Im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren gem. § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO 1977⁹¹ stellt der alle Gesellschafter zusammenveranlagende Grundlagenbescheid einen gesetzlich als solchen eingeführten *einheitlichen Bescheid* dar, den sog. einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid. Die in ihm enthaltene Feststellung hat immer gegen alle Feststellungsbeteiligte (§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO) einheitlich zu ergehen.⁹² Der Gewinnfeststellungsbescheid besitzt wiederum gesetzlich angeordnete Bindungswirkung für Folgebescheide, d. h. für die Steuerbescheide gegenüber den beteiligten Gesellschaftern bzw. Gemeinschaftern, vgl. § 182 Abs. 1 AO. Im Fall des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens gem. § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO hat der Gesetzgeber also – nach h. L. im Gegensatz zum Zusammenveranlagungsverfahren – eine umfassende verfahrensrechtliche Vereinheitlichung des Bescheides wie der Entscheidung ausdrücklich vorgenommen.

Beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren ist das heute vorgreifliche Ziel des Verfahrens die Sicherstellung einheitlicher Ergebnisse hinsichtlich seiner Sachgegenstände, nämlich der einheitlichen Feststellung des Gewinns oder des Verlustes von Personengesellschaften oder -gemeinschaften sowie der einheitlichen Feststellung der Anteile am Gewinn oder Verlust der an ihnen beteiligten

⁹⁰ Ziemer/Haarmann/Lohse, Rechtsschutz in Steuersachen, 1977, § 360 III1 AO Rz. 2178; gl. A. insoweit BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. II 1972, 297, 299.

⁹¹ V. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157.

⁹² BFH v. 06.04.1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22, 23; Frotscher in Schwarz, AO, § 179 Rz. 15 (147. Lfg. 3/2012); Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl. (2006), § 179 Rz 9 f.

Personen, die ansonsten mehreren Veranlagungsverfahren anheimfallen würden und somit drohen, auseinanderzufallen.⁹³

6. Die zusammengefassten Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO

Üblicherweise führt die Finanzbehörde das sog. Zusammenveranlagungsverfahren von Ehegatten in einem Verfahrensvorgang durch und erlässt dann sog. zusammengefasste Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO, womit also im Regelfall beide Ehegatten namentlich zur Einkommensteuer herangezogen werden.

§ 155 Abs. 3 S. 1 AO 1980⁹⁴ (vormals § 155 Abs. 2 AO 1977⁹⁵) besagt, dass gegen mehrere Steuerpflichtige zusammengefasste Steuerbescheide ergehen können, wenn sie eine Steuer als Gesamtschuldner schulden. Häufigen Gebrauch, vor allem bei der Erstveranlagung, findet § 155 Abs. 3 S. 1 AO bei der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten, weil diese nach nahezu einhelliger Meinung entsprechend der gesetzlichen Anordnung in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO Gesamtschuldner sind.⁹⁶

§ 155 Abs. 3 AO gestattet es, den Ausspruch zweier verschieden adressierter⁹⁷, aber ansonsten notwendig inhaltlich identischer Steuerbescheide in einer Urkunde festzuhalten. Die Folge ist, dass stets alle Gesamtschuldner, an die die Bescheide in zusammengefasster Form ergehen, in jeder einzelnen Ausfertigung dieser einen Urkunde als Adressaten aufgeführt sind. Das Wesen des zusammengefassten Bescheides macht es also aus, dass der Bescheid adressal immer im Hinblick auf alle beteiligten Gesamtschuldner erteilt wird. Das führt im Falle zusammenveranlagter Ehegatten dazu, dass, unabhängig von der gegenüber den Ehegatten bekanntgegebenen Anzahl von Ausfertigungen dieser einen Urkunde, *es sich beim zusammengefassten Steuerbescheid stets um formal einheitliche*

⁹³ BT-Drs. VI/1982, Entwurf einer Abgabenordnung v. 19.03.1971, Begründung zu § 160 RegE. (heutiger § 179 AO 1977), S. 156.

⁹⁴ Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.08.1980, BGBl. I 1980, 1545.

⁹⁵ Einführungsgesetz zur AO 1977 (EGAO) v. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157.

⁹⁶ BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583; v. 24.11.1988 IV R 232/85, BFH/NV 1989, 782. Zur h. M. vgl. u. a. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 19.

⁹⁷ Zu unterscheiden ist zwischen Bekanntgabeadressat und Inhalts- bzw. Regelungsadressat, denn nur letzterer ist hier gemeint.

Zusammenveranlagungsbescheide handelt,⁹⁸ d. h. um Bescheide, die adressal immer an beide Ehegatten gerichtet sind. Jeder urkundlich zusammengefasste Steuerbescheid ist zwar grundsätzlich für jeden Gesamtschuldner besonders auszufertigen und ihm bekannt zu geben, um ihm gegenüber wirksam zu werden, kann aber bei einer gemeinsamen Anschrift auch in einer Ausfertigung bekanntgegeben werden.⁹⁹

Aufgrund der üblichen Regelbesteuerung beider Ehegatten durch den standardgemäßen sog. Zusammenveranlagungsbescheid ist der Erstbescheid gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten tatsächlich immer inhaltsgleich. Nach exekutiver Handhabung durch die Finanzverwaltung erfasst die Inhaltsgleichheit der beiden Verwaltungsakte beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid zugleich den Bescheidkopf der Steuerbescheide.¹⁰⁰ Damit hat der Gesetzgeber also zumindest de facto einen stets an beide Ehegatten gerichteten und somit auch potentiell materiell einheitlichen Bescheid institutionalisiert, der den gebräuchlichen Namen des einen (einfachen) Zusammenveranlagungsbescheides in perfekter Weise verdient. Dass es sich dennoch hierbei im Abschluss nur um zwei gleiche, inhaltlich und verfahrensrechtlich selbstständige Steuerbescheide handelt, steht für die h. L. schon seit Beginn der modifizierten Zusammenveranlagung völlig außer Frage,¹⁰¹ aber „vernebelt“ – wie bereits erwähnt – den Blick auf einen potentiell einheitlichen Bescheid.

⁹⁸ In diesem Sinne ist er manchen sogar gebräuchlich, s. u. a. Plate, DStR 1983, 540; Kempermann, DStR 1979, 63, 68. Man beachte: Der formal einheitliche Bescheid zeichnet sich über die gleichgerichtete Adressierung des Bescheides gegenüber Mehreren aus. Der materiell einheitliche Bescheid dagegen über die hierin liegende einheitliche Verfügung (§ 118 AO). Das ist ganz zentral für die folgende Untersuchung.

⁹⁹ Vgl. hierzu u. a. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Tz. 72 f. (Lfg. 125 Febr. 2011); Frotscher in Schwarz, AO, § 122 Rz. 47 f. (149. Lfg. 6/2012). Gem. § 122 Abs. 7 AO, eingefügt durch das StBereinigG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601, können Verwaltungsakte, die Ehegatten betreffen, in einfacher Ausfertigung an ihre gemeinsame Anschrift übermittelt werden. Die Verwaltungsakte sind in diesem Fall an alle Beteiligten bekanntgegeben, vgl. AEAO Nr. 2.1, BMF v. 14.02.2000 – IV A 4 – S 0062 – 1/00, BStBl. I 2000, S. 190, 199 f.

¹⁰⁰ Siehe näher Teil IV Kap. N.II.2.c), S. 489 f. Bei gleicher Anschrift werden in der Regel beide Eheleute einzig im Adressfeld aufgeführt, wobei es jedoch nach h. L. genügt, wenn der zusammengefasste Bescheid nur den Vornamen eines Ehegatten trägt (z. B. Herrn und Frau Dagobert Duck), BFH v. 14.03.1990 X R 104/88, BStBl. II 1990, 612, 613 m. w. N.

¹⁰¹ Ständ. Rspr. vgl. u. a. BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 214; v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287; v. 08.12.1976 I R 240/74, BStBl. II 1977, 321,

Vorläufer der §§ 155 Abs. 2 AO 1977 bzw. Abs. 3 AO 1980 war der § 210 Abs. 2 RAO, der nachträglich in die Reichsabgabenordnung eingefügt wurde. Nach dem Wortlaut des § 210 Abs. 2 RAO¹⁰² war es, wenn mehrere Gesamtschuldner zur Entrichtung einer Steuer verpflichtet waren, zulässig, gegen die Gesamtschuldner einen *einheitlichen* Steuerbescheid anstatt für jeden Gesamtschuldner einen besonderen Bescheid zu erlassen.¹⁰³ Das Wort einheitlich an dieser Stelle schien die bereits begonnene Suche nach dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid nicht nachhaltig zu beflügeln.¹⁰⁴ Dabei rieb man sich bis heute an der Vereinbarkeit mit den gesetzlichen Regelungen der Vorschriften des § 210 Abs. 2 RAO 1936 bzw. des § 155 Abs. 3 AO 1980, wonach die Gesamtschuld der Ehegatten zwar förmlich in einem Steuerbescheid gemeinsam festgesetzt werden könne, was aber zugleich – rechtlich hierunter ja auch so gewollt – die Gegenwart mehrerer Steuerfestsetzungen und damit mehrerer Steuerbescheide zu bedeuten hätte. Der Gedanke an ein Stufenverhältnis der Veranlagungen und die damit einhergehende Möglichkeit verschiedener Steuerbescheide auf verschiedenen Ebenen von Veranlagungen, die dann auch die gesetzlichen Regelungen zu den „Folgebescheiden“ unberührt lassen könnten, tauchte weder zu jener Zeit noch im Späteren auf.

Erkennt man dieses Stufenverhältnis an, so wird doch sofort offenbar, dass – entgegen der h. L. – der eigentliche Zusammenveranlagungsbescheid von der gesetzlichen Einschränkung des § 26b EStG „soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“ im Hinblick auf § 155 Abs. 3 AO überhaupt nicht erfasst ist. Der Vorwurf der Vermengung der materiell-rechtlichen Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (§§ 26, 26b und 32a EStG) einschließlich deren Steuerfestsetzung mit der formell-rechtlichen Ebene zusammengefasster Steuerbescheide

322; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, 2. – 4. Aufl. (1965/1969), § 210 AO Anm. 6; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Anm. 5 (Lfg. 70 Juni 1993); Paulick in H/H/Sp, AO/FGO, 1.-6. Aufl. (1951/71), § 210 AO Anm. 18; v. Wallis-List in H/H/Sp, AO/FGO, 1.-5. Aufl. (1951/66), § 60 FGO Anm. 15 u. 16; Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 3 (4); R. Meyer, FR 1984, 30. Einzig Martens, StuW 1970, 603, 623, geht zu dieser Zeit einen differenzierenden Weg, indem er nur die *Anwendbarkeit* des § 210 Abs. 2 AO a. f. im obigen Sinne auf den einheitlichen Bescheid aus der Zusammenveranlagung zurückweist.

¹⁰² Eingefügt durch § 28 Ziff. 39 RealStEinfG v. 01.12.1936, RGBl. I 1936, 961.

¹⁰³ Damit sprachen § 210 Abs. 2 S. 1 AO a. f. einerseits und § 215 Abs. 1 und § 219 Abs. 1 S. 1 AO a. f. übereinstimmend von „einheitlichen“ Bescheiden, s. Kruse, DStR 1974, 395, 399 Fn. 60. Vgl. dazu auch Woerner, BB 1967, 241.

¹⁰⁴ Vgl. dazu auch Martens a. a. O., 603/4, u. vertiefend Teil IV Kap. N.II.1.b), S. 484 f.

(§ 155 Abs. 3 AO) kann unter diesen Voraussetzungen nicht mehr erhoben werden.¹⁰⁵

Da man ob der obigen herrschenden Auffassung das Wort „einheitlich“ in § 210 Abs. 2 AO als „missverständlich, wenn nicht irreführend“ ansah,¹⁰⁶ wurde später in der AO 1977 die Bezeichnung des einheitlichen Steuerbescheides durch den Begriff der zusammengefassten Steuerbescheide ersetzt.¹⁰⁷

7. Die Beteiligung Dritter am steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren

In allen verwaltungsgerichtlichen Verfahren, d. h. u. a. derer im Anwendungsbereich der Finanzgerichtsordnung (FGO), kann eine Beteiligung Dritter, die nicht Hauptbeteiligte, d. h. Kläger oder Beklagte, sind,¹⁰⁸ nur durch Beiladung erfolgen.¹⁰⁹ Eine Bindungswirkung der Entscheidung kann auch nicht stattdessen über eine Streitverkündung im finanzgerichtlichen Verfahren herbeigeführt werden.¹¹⁰

§ 60 Abs. 3 FGO 1965¹¹¹ für das finanzgerichtliche Verfahren (also im Falle der Klage) und § 360 Abs. 3 AO 1977¹¹² für das finanzbehördliche Verfahren (also im Fall des zu vorigen Einspruchs) bestimmen in wörtlicher Übereinstimmung, dass eine Beiladung bzw. Hinzuziehung Dritter erfolgen muss, wenn diese „*an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann*“ (sog. notwendige Beiladung bzw. notwendige Hinzuziehung), vgl. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO.

¹⁰⁵ So aber explizit Güroff in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 155 AO Rz. 34 (34. Erg.-Lfg./Januar 2002).

¹⁰⁶ Tipke/Kruse, AO/FGO, 1. Aufl. (1961), § 210 AO Anm. 6; Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. III, 9. Aufl. (1968), § 60 FGO Anm. 3.a (6).

¹⁰⁷ Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 49 (Lfg. 176 März 2003).

¹⁰⁸ Die klassische Drittbeteiligtenstellung ist der Fall der subjektiven Klagehäufung. Das heißt der andere Ehegatte strengt ein eigenes Verfahren hinsichtlich des (einheitlichen) Zusammenveranlagungsbescheides an. Dies wäre dann wohl ein Fall der sog. unechten notwendigen Streitgenossenschaft aus prozessualen Gründen, § 59 FGO i. V. m. § 62 Abs. 1 1. Alt. ZPO. Nach herrschender Auffassung liegt hier nur eine einfache, aber keine notwendige Streitgenossenschaft vor, vgl. BFH v. 08.02.1990 IX B 236/88, BFH/NV 1990, 722. S. a. BFH v. 30.10.1986 III R 153/86, BFH/NV 1987, 256, u. BFH v. 14.06.1994 VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225; Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 44 m. w. N. (339. Aktual., Febr. 2012). Dies gelte auch im Falle zusammengefasster Steuerbescheide in einer Ausfertigung, vgl. Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 59 Rz. 6.

¹⁰⁹ Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 60 Rz. 1.

¹¹⁰ Gräber/Levedag, a. a. O., § 60 Rz. 1 m. w. N.

¹¹¹ Gesetz v. 06.10.1965, BGBl. I 1965, 1477.

¹¹² Abgabenordnung in der Fassung vom 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157.

Unbestritten gelten für die Frage der Anwendbarkeit der Hinzuziehung bzw. der Beiladung dieselben Grundsätze, da die Voraussetzungen der Zuziehung im außergerichtlichen Vorverfahren und diejenigen der Beiladung im Finanzgerichtsprozess nach dem Wortlaut übereinstimmen und beide der gleichen Zweckbestimmung dienen. Deshalb könne die zu § 60 FGO vorliegende Rechtsprechung und Literatur im Wesentlichen auch zur Auslegung des § 360 AO und umgekehrt herangezogen werden.¹¹³

Vornehmlich aus der Sicht des Beigeladenen ist Sinn und Zweck der notwendigen Beiladung, dass auch ihm, dem Dritten, Gelegenheit zur Äußerung bei der rechtlichen Überprüfung der Entscheidung gegeben werden soll, wenn eine Entscheidung gegen einen Einzelnen auch ihn unmittelbar erfasst, d. h. sie ihm gegenüber unmittelbar rechtliche Wirkung hat. Damit erhält er die Möglichkeit zur Wahrung seiner Rechte.¹¹⁴ Kommt es dazu, dass die notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung unterlassen wurde, so ist hierin eine unzulässige Rechtsverkürzung zu sehen.

Ist im Einzelfall ein Mangel der Vertretung im Prozess wegen Verstoßes gegen § 60 Abs. 3 FGO zu rügen, so liegt hierin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im praktisch umfassendsten Sinne vor, da die Partei sich im jeweiligen Verfahren überhaupt nicht äußern können. Es mangelt dem im betreffenden Verfahren Beizuladenden bzw. Streitgenossen also an Gelegenheit, vor dem Finanzgericht seine eigenen Darlegungen zur Streitsache an der gehörigen Stelle vorzubringen.

Unter dem Aspekt der Heraufsetzung der Einkünfte des anderen Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten ohne Beteiligung des anderen Ehegatten und der Möglichkeit des Aufteilungsantrages, gestützt auf den ihm günstigen Zusammenveranlagungsbescheid mit bindender Wirkung gem. § 270 S. 2 AO für die Feststellung des aufzuteilenden Betrages (s. o.), deren daraus resultierende Aufteilung der Steuerschuld zulasten des anderen Ehegatten im Aufteilungsbescheid auch mit bindender Wirkung gem. § 279 Abs. 1 AO für diesen Ehegatten ergeht (s. o.), steht die Frage im Raum, ob es sich im Fall zusammenveranlagter Ehegatten eben nicht nur in Bezug auf die Entscheidung über alle zusammenzufassenden Besteuerungsgrundlagen, sondern überhaupt, d. h. also auch in Bezug auf beide zusammenveranlagten Ehegatten, um einen – i. S. des § 98 FGO¹¹⁵ –

¹¹³ FG Rhl.-Pf. v. 19.06.1980 V 188/78, EFG 1980, 535; Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz 3.

¹¹⁴ Gräber/Levedag, a. a. O., § 60 Rz. 2.

¹¹⁵ Dieser lautet unter der Überschrift "Teilurteil": "Ist nur ein Teil des Streitgegenstandes zur Entscheidung reif, so kann das Gericht ein Teilurteil erlassen."

überhaupt noch teilbaren Streitgegenstand in der Steuerfestsetzung handelt.¹¹⁶ Diese Frage, ob es sich im Fall zusammenveranlagter Ehegatten horizontal, d. h. unter den Ehegatten, und nicht nur vertikal bei einem der Ehegatten um *einen* teilbaren oder unteilbaren Streitgegenstand handelt, hat den BFH ersichtlich früher nicht bewegt. So lauteten seine abweisenden Äußerungen in einschlägiger Sache: „Die Entscheidung über die Aufteilung ergehe zwar mit Wirkung für und gegen alle Gesamtschuldner. Dies kann sinngemäß nur unter der Voraussetzung gelten, dass im Einzelfall gleichlautende Entscheidungen gegenüber beiden Ehegatten tatsächlich vorliegen, besage aber nicht zwingend, dass der Bescheid über die Zusammenveranlagung in allen Fällen eine notwendig einheitliche Entscheidung erfordert.“¹¹⁷ Die einstmals demgegenüber nicht sehr aufgeschlossene Haltung könnte allerdings neuerdings, wie schon anderweitig angedeutet, ins Wanken geraten sein.¹¹⁸

Neben der Möglichkeit zur Wahrung seiner (ihrer) Rechte kann eventuell in der zwingenden Verfahrensbeteiligung des anderen Ehegatten auch eine Förderung zur Beilegung eines im Einzelfall zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Beteiligten schwebenden Streits (Stichwort: wechselbezügliche Einkünfte unter den Ehegatten, siehe dazu später) liegen.

Die Einspruchs- bzw. Klagebefugnis und die Heranziehung der weiteren Beteiligten hinsichtlich der Entscheidung im Rechtsbehelfsverfahren im Wege der Hinzuziehung bzw. Beiladung sind beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren fraglos „einheitlich“ gefasst. Dass sich der Gesichtspunkt unzulässiger Rechtsverkürzung nun, anders als beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren, nur im Speziellen finden lässt und sich dementsprechend nicht so unbedingt aufdrängt, hängt damit zusammen, dass der „andere Ehegatte“ einkommensteuerrechtlich nur in die Nähe eines (anteiligen) Einkommensteilhabers gestellt

¹¹⁶ Die Frage einer unzulässigen Rechtsverkürzung stellt sich ebenso hinsichtlich der Ausgestaltung des Änderungsverfahrens, bei der es um die Saldierung mit zu ändernden Besteuerungsgrundlagen des anderen Ehegatten geht (§ 177 AO). Selbstverständlich ist auch hier das Gericht nach h. L. nicht gehalten, den anderen Ehegatten im Hinblick auf die beabsichtigte Saldierung zum Prozess i. S. v. § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen und zwar auch dann, wenn man nicht von übereinstimmenden Interessen der Ehegatten ausgehen könne, vgl. BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 19, 21.

¹¹⁷ BFH v. 23.06.1971 I B 16/71, BStBl. II 1971, 730, 731. Siehe hierzu noch u. Teil I Kap. A.II.1, Fn. 187, S. 44.

¹¹⁸ Vgl. BFH v. 09.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, 528. Siehe zu dieser Entscheidung des BFH bereits o. unter Fn. 6, S. 2, sowie noch mehrfach nachfolgend.

wird, sodass beim Auseinanderfallen der Steuerfestsetzungen kein sonderliches Augenmerk auf der materiellen Rechtsrichtigkeit der Steuerfestsetzung auch dem „anderen Ehegatten“ gegenüber ruht. Deswegen ist es auch nicht weiter verwunderlich, dass bisher nur recht vereinzelt die Forderung auf die ab dem Jahr 1966 generell zulässige, notwendige Hinzuziehung des „anderen Ehegatten“ gem. § 241 Abs. 3 AO 1965¹¹⁹ erhoben wurde.

Neben der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung gibt es – wie hier bereits angesprochen – noch einen zweiten sog. einfachen Hinzuziehungs- bzw. einfachen Beiladungstatbestand, vgl. § 360 Abs. 1 AO und § 60 Abs. 1 FGO, wonach es sich hinsichtlich der Hinzuziehung bzw. Beiladung um eine Kann-Vorschrift bei Interessenberührung eines Dritten, d. h. um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde bzw. des Gerichtes handelt.¹²⁰ Wie im Weiteren noch näher zu erläutern sind beide Fälle sowohl in ihren Voraussetzungen als auch in ihren Rechtsfolgen unterschiedlich, insbesondere hinsichtlich der Tragweite der Entscheidung.¹²¹

8. Der Gang in das behördliche bzw. gerichtliche Verfahren zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides

Aufschluss über eine mögliche Beteiligung Dritter am steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren gibt üblicherweise schon der Blick auf die eingeräumte Klagebefugnis mehrerer Steuerpflichtiger hinsichtlich des von ihnen anzufechtenden Steuerbescheids oder – wie im vorliegenden Zusammenhang von vergleichbarem Interesse – angefochtenen Feststellungsbescheids (s. u. Teil III).¹²² Ob der den Rechtsbehelf einlegende Ehegatte den Weg in das behördliche bzw. gerichtliche Verfahren selbstständig und unabhängig von dem anderen Gesamtschuldner geht, ist – wie auch die Frage nach dem wahren Zusammenveranlagungsbescheid – nicht so zweifelsohne zu beantworten. Hierzu gewährt schon die Betrachtung der Rechtslage unter der originären Zusammenveranlagung besondere Aufschlüsse:

¹¹⁹ Siehe hierzu noch näher u. Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f.

¹²⁰ Zum steuerrechtlichen Gehalt beider vgl. auch vertiefend Seeliger, DStR 1966, 406, 407.

¹²¹ Siehe eingehend u. a. Olbertz, DB 1988, 1292, u. R. Meyer, FR 1984, 30, 31 f.

¹²² BFH v. 19.09.1977 IV B 24/77, BStBl. II 1977, 970; v. 04.05. 1972 IV 251/64, BStBl. II 1972, 672.

a) Zur Rechtsbehelfsbefugnis zusammenveranlagter Ehegatten unter der originären Zusammenveranlagung

Nach damaliger Rechtslage konnte der Steuerbescheid von all jenen angefochten werden, denen gegenüber er ergangen war, vgl. § 300 AO 1919¹²³ und § 328 AO 1931¹²⁴. Ergangen war der Bescheid gegenüber denjenigen, gegen die eine Leistungspflicht festgestellt worden war. Das bestimmte sich – wie schon Becker hervorhob – nicht nur nach dem Adressaten, sondern auch nach dem Inhalt des Bescheides.¹²⁵

Für die Einlegung eines Rechtsbehelfs galt es also schon damals als unablässig, dass die Verfügung¹²⁶ ihrem Inhalt nach für den Einzelnen überhaupt bestimmt ist. Das bedeutet genauer betrachtet, dass bei einem einzigen Schuldverhältnis wie dem der gemeinschaftlichen Schuld sich die Verfügung ihrem Inhalt nach gegen die Gemeinschaft richtet. Hierunter wäre also jeder der Ehegatten von vornherein in Gemeinschaft mit dem anderen rechtsbehelfsbefugt und somit mit am Verfahren beteiligt. Bei einem einheitlichen Steuerpflicht- bzw. Steuerschuldverhältnis richtet sich die Verfügung inhaltlich gegen jeden einzelnen Beteiligten, sodass dagegen jeder der Ehegatten rechtsbehelfsbefugt wäre.

(1) Der Ehemann als einziges Verfahrenssubjekt

Während des Zeitraumes der Anwendung der originären Zusammenveranlagung hat man nun vorweg unbedingt zu berücksichtigen, dass grundsätzlich galt, die Haushaltsgemeinschaft werde durch den Ehemann (Haushaltsvorstand) vertreten. Dieser verkehrte mit der Steuerbehörde, gab die Steuererklärungen ab (§ 57 EStDV 1955¹²⁷)¹²⁸ und erfüllte die sonstigen Steuerpflichten.¹²⁹ Erhob der Ehe-

¹²³ RAO v. 13.12.1919, RGBL. I 1919, 2015.

¹²⁴ RAO v. 22.05.1931, RGBL. I 1931, 161.

¹²⁵ Becker, RAO, 4. Aufl. (1925), § 225 Anm. 2; Blümich-Schachian, EStG, 1925, Anm. 1 u. 2 zu § 22; Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, 12.

¹²⁶ Bei der Steuerfestsetzung wie bei der Feststellung handelt es sich um eine Verfügung i. S. der einzelnen Maßnahmen eines Verwaltungsaktes (§ 118 AO), siehe so schon Riewald, in Becker/Riewald/Koch, AO, Bd.I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 3 (4). Nach den Vorschriften über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, eingefügt durch § 162 Nr. 40 FGO v. 06.10.1965, BGBl. I 1965, 1477, richtete sich dieser nach §§ 229, 230 AO a. f. immer gegen eine Verfügung bzw. deren Unterlassung, vgl. Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. III, Köln (1968), Vorb (5) §§ 228 bis 324 AO.

¹²⁷ V. 21.12.1955, BGBl. 1955, 756, BStBl. I 1955, 710, 723.

mann die Klage für die Ehefrau üblicherweise mit, so ergab sich die Frage der ihr eigenen Klagebefugnis erst gar nicht. Hinter diesem Umstand ließ sich ausgesprochen gut verbergen, wie diffus es um die beiderseitige Klagebefugnis der Ehegatten in Bezug auf den wahren Zusammenveranlagungsbescheid bestellt ist¹³⁰. Es ist nun einmal ein Phänomen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten, wie sich im Zuge dieser Untersuchung herauskristalisieren wird, dass man immer Mittel und Wege gefunden hat, Fragen der notwendigen Inhaltsgleichheit des Zusammenveranlagungsbescheides, der zusammenveranlagenden Steuerfestsetzung gegenüber beiden Ehegatten uno actu und damit letztlich die Frage der Unteilbarkeit des Streitgegenstandes rechtsbehelfserhebender zusammenveranlagter Ehegatten schon nicht aufkommen zu lassen.

(2) Die damaligen Ansichten zur Einspruchs- bzw. Klagebefugnis zusammenveranlagter Ehegatten

Es ist des Weiteren wichtig zu erkennen, dass man damals den Zusammenveranlagungsbescheid anders sah als die heutige Meinung den sog. Zusammenveranlagungsbescheid. Der zusammengefasste Bescheid wurde erst Anfang der 30er Jahre des vergangenen Jahrhunderts eingeführt (s. u.)¹³¹. Die einkommensteuerliche Zusammenveranlagung (§ 22 EStG 1925 bzw. § 26 EStG 1934) und der abschließende Bescheid über die hieraus resultierende Steuerschuld galten zweifellos als einziges Verfahren und einziger Steuerbescheid gegenüber den Ehegatten, wenn er gegenüber beiden erging.¹³²

¹²⁸ Sinngemäß gleich war natürlich auch die Rechtslage zu § 22 EStG 1925. Dort war die Steuererklärung nach § 71 AusfBest. zum EStG v. 08.05.1926 für beide Ehegatten (allein) vom Ehemann abzugeben, musste aber das Einkommen der Ehefrau mit umfassen und galt zugleich als Steuererklärung der Ehefrau. Ähnlich auch §§ 19 ff. Erste EStDVO, Anhang Nr. 1, zu § 26 EStG 1934, zit. bei Blümich, EStG, 3. Aufl. (1935), § 26 EStG 1934 Anm. 1), wonach den Ehemann grundsätzlich die Steuerklärungspflicht traf. Vgl. dazu a. Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 555, u. Reinisch, DStR 1965, 589, 590 Fn. 19.

¹²⁹ Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 EStG 1934 Anm. 2a).

¹³⁰ Das beginnt schon mit der Grundhaltung, dass die „Erst-Zusammenveranlagung von Ehegatten“ im Ergebnis immer einheitlich ergeht, aber die Entscheidung nicht einheitlich sein muss, vgl. Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Anm. 5 (Lfg. 70 Juni 1993).

¹³¹ Zu dessen Historie vgl. Teil IV Kap. N.II.1.c), S. 489 f.

¹³² Siehe exemplarisch RFH v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186, 187. Blümich, a. a. O., § 26 EStG 1934 Anm. 1): „Der Steuerbescheid wird in der Praxis meist gegen beide Eheleute gemeinschaftlich gerichtet.“

Auch wenn man sich damals wie bis in die heutige Zeit wenig Gedanken über die steuerschuldrechtliche und steuersystematische Konstruktion des Rechtsinstitutes zu machen schien,¹³³ so gab es doch unterschiedliche Ansichten hinsichtlich der Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheides sowie der entsprechenden Einspruchs- bzw. Klagebefugnis der hiervon Betroffenen im Falle ihrer Beschwerde:

Für den Zeitraum der früheren Ehegattenbesteuerung im Rahmen der originären Zusammenveranlagung vertraten manche die Ansicht, dass ein vom Ehemann eingelegtes Rechtsmittel als Rechtsmittel der zusammenveranlagten Gemeinschaft anzusehen ist,¹³⁴ und andere die Ansicht, dass ein vom Ehemann eingelegtes Rechtsmittel in jeder Richtung auch für die Frau (und Kinder) wirkt.¹³⁵ Ersteres entsprang dem Gedanken des an die Ehegattengemeinschaft gerichteten Zusammenveranlagungsbescheides und der vom Ehemann (Haushaltsvorstand) geführten Haushaltsgemeinschaft, wonach alle seine Handlungen als Handlungen der Gemeinschaft anzusehen sind¹³⁶.¹³⁷ Letzteres führte man, wie schon erwähnt, darauf zurück, dass man den gegen beide Ehegatten gerichteten Zusammenveranlagungsbescheid tatsächlich vorfand und ihn als solchen annahm,¹³⁸ wobei sie – wie gesagt – auf verfahrensrechtlicher Ebene so oder so als eine Handlungseinheit galten.

¹³³ Die Frage schien dem RFH und mit ihm vielen anderen nicht diskussionswürdig, ob und in welcher Weise die mehreren Betroffenen des Zusammenveranlagungsbescheides durch Rechtsbeziehungen des materiellen Rechts so miteinander verbunden sind, dass tatsächlich notwendigerweise gemeinschaftlich oder gemeinsam vorgegangen werden muss. Dies geschah nicht ohne Grund (s. im Folg.).

¹³⁴ Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 EStG 1954 Anm. 2b).

¹³⁵ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (2); BFH v. 12.09.1951 IV 135/51 U, BStBl. III 1951, 192, 193; v. 16.03.1961 IV 139/59, BStBl. III 1961, 263, 264.

¹³⁶ Gelangten die Einkünfte der Ehegattin, die nicht dem güterrechtlichen Verhältnis der Verwaltungsgemeinschaft unterlagen, in den unten noch näher zu beleuchtenden gemeinsamen Topf, so unterfielen sie dem Letztentscheidungsrecht des Ehemannes. Das Entscheidungsrecht des Mannes „in allen das gemeinschaftliche Leben betreffenden Angelegenheiten“ („Gehorsamsparagraf“) war von 1900 bis 1953 als § 1354 BGB rechtsgültig, rechtspolitisch wurde das sog. Letztentscheidungsrecht des Ehemannes erst 1957 (mit Rückwirkung) aufgehoben. Vgl. Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts vom 18.03.1957, BGBl. I 1957, 609.

¹³⁷ Blümich-Falk, EStG, a. a. O., § 26 EStG 1954 Anm. 2b).

¹³⁸ RFH v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186.

Entsprechend dem fehlenden Wissen (Wissen-wollen) um den Gehalt der Klagebefugnis des „anderen Ehegatten“ war auch das beantwortende Wissen-Wollen rund um Fragen der notwendigen Beiladung des „anderen Ehegatten“ nicht sehr ausgeprägt. Das geht damit einher, dass die vorliegende Fragestellung der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten im Falle nur eigener Erhebung eines Rechtsbehelfes durch den einen Ehegatten während der originären Zusammenveranlagung überhaupt nur dann vakant werden konnte – und das hielt das Interesse an der Thematik natürlich auch flach –, wenn die Ehegatten getrennt lebten, die einstmalige Haushaltsgemeinschaft also aufgehoben war. Vereinzelt wurde die Forderung auf nur einfache Hinzuziehung der Ehegattin gem. § 241 Abs. 2 AO a. f.¹³⁹ erhoben, wenn der Bescheid aufgrund dessen nur an den Ehemann erging.¹⁴⁰

Interessant ist nun neben der Tatsache, dass die Rechtsbehelfsbefugnis beider Ehegatten damals nicht in Bezug auf den gesamtschuldnerisch heranziehenden Einzelsteuerbescheid, sondern naheliegenderweise in Bezug auf den gemeinsam veranlagenden Steuerbescheid gesehen wurde, der Umstand, dass man schon zu Zeiten der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (RFH) der Ehegattin anderweitig auch sehr weitgehend selbstständig die Rechtsmittelbefugnis gegen den Zusammenveranlagungsbescheid zugestand. Die betreffenden Fälle zeichneten sich regelmäßig dadurch aus, dass der Steuerbescheid der Ehefrau gegenüber nicht zugegangen, aber die Ehefrau als „Haftungsschuldnerin“ mittels eines nachträglichen Haftungsbescheides herangezogen worden war. Dabei konnte laut der Rechtsmeinung des RFH auch sie die Rechtsmittel einlegen, die ihrem Mann zustanden.¹⁴¹ Nach 1934 war man in der Literatur allerdings der Meinung, sie sei

¹³⁹ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

¹⁴⁰ Blümich, EStG, 3. Aufl. (1935), § 26 EStG 1934 Anm. 1). Vormalig nach § 226 Abs. 2 AO, m. Geltung v. 01.01.1920, vgl. RGBl. 1919, 1993, vgl. hierzu Kuhn/Wieneke, EinkStG, Berlin, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2.III.

¹⁴¹ Es handelte sich meist um die Fälle, in denen sie das Einkommen allein bestritt oder sie durch ihre Einkünfte zum Einkommen beitrug. Die Mitberücksichtigung ihrer Einkünfte geschah allerdings hier nur im Wege der offenen Hinzurechnung gem. § 22 Abs. 1 S. 1 EStG 1925. Vgl. RFH v. 07.12.1927 VI A 672/27, RStBl. 1928, 94; v. 18.11.1927 VI A 674/27, RStBl. 1928, 46; v. 10.02.1932 VI A 1608//30 RStBl. 1932, 393, 395; Peters, EStG, 4. Aufl. (1942), § 26 Anm. 6. So konnte nach früherer Rechtsprechung des RFH die als „Haftungsschuldnerin“ auf Steuerzahlung in Anspruch genommene Ehefrau, die nicht mit dem Ehemann in der Weise zusammenveranlagt war, dass der „Zusammenveranlagungsbescheid“ an sie gerichtet worden war und sie nach eigenem Vernehmen keinen Einfluss auf die Steuererklärung und die Festsetzung der Einkünfte hatte, nunmehr in Anbetracht

nur dann befugt, Einspruch einzulegen, wenn der Steuerbescheid auch formal an die Ehefrau gerichtet sei, d. h. wenn dieser die Ehefrau als Adressatin ansprach.¹⁴² Dies revidierte man später wiederum mit der Begründung, dass es nicht auf die formale Seite ankomme, da ohne Weiteres klar sei, dass sich der *Steuerbescheid* auch auf die Ehefrau bezieht.¹⁴³ Damit gestand man der Ehegattin also praktisch in jedem durch ihre Haftungsschuldnerschaft ausgelösten Fall „selbstredend“ eine Klagebefugnis gegen den Zusammenveranlagungsbescheid zu.

In der Vergangenheit wurde der Zusammenveranlagungsbescheid also im Ergebnis schon weitgehend wie ein zugrunde liegender einheitlicher Bescheid behandelt, ohne dass man ihn als solchen (an)erkannte, denn bis dato wurde die Ehefrau seitens des RFH und auch in der h. L. vorwiegend als bloße „Haftungsschuldnerin“ angesehen.¹⁴⁴ Bei einem einheitlichen Feststellungsbescheid (s. u.) – das sei hier schon vorwegnehmend erwähnt – tritt ausnahmsweise die Bekanntgabefolge Anfechtbarkeit für die Feststellungsbeteiligten schon dann ein, wenn das Finanzamt den Bescheid ordnungsgemäß nur einem Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben hat, den übrigen dagegen nicht. Die für die Zulässigkeit des Einspruchs erforderliche Beschwer (§ 350 AO) setzt nur voraus, dass der angefochtene Feststellungsbescheid durch Bekanntgabe an einen der Feststellungsbeteiligten existent geworden ist, nicht aber dass er dem Rechtsbehelfsführer selbst bekanntgegeben geworden ist.¹⁴⁵

ihrer repressiven Situation gegen den ehemännlichen Steuerbescheid unmittelbar gem. § 99 Abs. 1 S. 1 AO 1919 (später § 119 AO 1931) vorgehen. Becker, RAO, 2. Aufl. (1922), § 99 Anm. 1; Pißel/Koppe, EStG, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 8.

¹⁴² Blümich, EStG, 3. Aufl. (1935), § 26 EStG 1934 Anm. 1).

¹⁴³ Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 555; sich anschließend Blümich, EStG, 4. Aufl. (1940), § 26 EStG 1934 Anm. 1), u. Kämmel, EStG, 3. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 2 (Erg. März 1942); Peters, a. a. O., § 26 Anm. 6, mit der Einschränkung, dass der angegriffene Bescheid auch Einkünfte der Ehefrau erfasste.

¹⁴⁴ Auch Zitzlaff, a. a. O., 556 f. spricht nur die gesamtschuldnerische *Haftung* der Ehefrau an. Man hat also keine tatbestandliche Verbindung zum zugrunde liegenden Steuerbescheid für die Ehefrau hergestellt.

¹⁴⁵ BFH v. 26.04.1988 VIII R 292/82, BStBl. II 1988, 855. Früher war dies durch § 219 Abs. 1 S. 2 und 3 AO 1931, RAO v. 22.05.1931, RGl. I 1931, 161, explizit geregelt. Vgl. zur Einspruchs- bzw. Klagebefugnis beim Feststellungsbescheid noch unt. Teil III Kap. J.II.3, S. 159 f.

b) Zur Rechtsbehelfsbefugnis zusammenveranlagter Ehegatten unter der modifizierten Zusammenveranlagung von Ehegatten

Die Befugnis zur Einlegung eines Einspruchs hängt nicht nur davon ab, dass eine „Beschwer“ (§ 350 AO) geltend gemacht wird. Für die Einlegung eines Rechtsbehelfs ist zunächst unablässig, dass – wie schon zu Zeiten des RFH – die Verfügung ihrem Inhalt nach für den Einzelnen überhaupt bestimmt ist, denn angegriffen wird stets der betreffende Verwaltungsakt, vgl. § 350 AO und § 40 FGO. Dies gilt auch hinsichtlich der Klage nach § 40 FGO, wiewohl es dort nicht um die Beschwerde, sondern um die notwendige Rechtsverletzung (§ 40 FGO) geht.

Nach heute herrschender Lehre hat auch im Fall der Zusammenveranlagung jeder Ehegatte seinen, d. h. den ihn zur Steuerschuld heranziehenden Steuerbescheid selbstständig anzufechten.¹⁴⁶ Nur dieser jeweilige Betroffene hinsichtlich dieses ausschließlich an ihn gerichteten Steuerbescheides kann dann – wie in allen anderen Fällen der aus Einzelschuldnerschaften resultierenden Gesamtschuldnerschaften im Steuerrecht eben auch – die notwendige Beschwerde nach § 350 AO bzw. die Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO geltend machen.¹⁴⁷ Das bedeutet umgekehrt, dass man eben nicht der Auffassung ist, dass die Ehegatten nach Zusammenveranlagung in Bezug auf ein und denselben Bescheid rechtsbehelfsbefugt sind wie die Feststellungsbeteiligten in Bezug auf den einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid, weil man den hierfür erforderlichen einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid unter den besagten zusammengefassten Steuerbescheiden schlichtweg nicht wahrnimmt.¹⁴⁸

¹⁴⁶ BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; v. 16.08.1978 I R 125/75, BStBl. II 1979, 26; v. 30.08.1994 IX 23/92, BStBl. II 1995, 306, 308; v. 14.01.1997 VII R 66/96, BFHE 182, 262, 267, BFH/NV 1997, 283; u. v. 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083, 1084; Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 44 (EL 115 Apr. 2012); Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 42 (339. Aktual., Febr. 2012); HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 70 (Lfg. 258 Juli 2013); Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 14; Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 17 m. w. Rspr.-N. (Nachtrag 193, Dez. 2012); Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 15; Braun in H/H/Sp, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 252 (Lfg. 213 Juni 2011); Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 77 (130. Lfg. 8/2008).

¹⁴⁷ BFH v. 27.07.1983 I R 210/79, BStBl. II 1984, 285. Die getrennte Rechtsbehelfsbefugnis beider Ehegatten entspricht auch der getrennten Einkunftsermittlung beider Ehegatten bei der Zusammenveranlagung, Gräber/Groll, FGO, 7. Aufl. (2010), § 40 Rz. 115.

¹⁴⁸ Einer der wenigen, die sich heutzutage noch offen gegen zwei voneinander unabhängige Steuerfestsetzungen gegenüber den Ehegatten im Zuge der

So eindeutig entschlossen in ihrer ablehnenden Haltung stellen sich die (heutigen) Auffassungen im gesamten Meinungsstand aber wiederum nicht dar: Es gab bzw. gibt immer noch eine Reihe von Stimmen, die den an beide Ehegatten adressierten Bescheid bzw. den damit zugleich an beide Ehegatten gerichteten einheitlichen Verwaltungsakt aus Zusammenveranlagung als solchen wahrnehmen und zum Anlass der beiderseitigen Rechtsbehelfsbefugnis der zusammenveranlagten Ehegatten erklären.¹⁴⁹ So lässt sich sogar so mancherl zu der Äußerung hinreißen, jeder der Ehegatten sei befugt, gegen diesen „einheitlichen Bescheid“ gemäß § 155 Abs. 3 AO (vormals § 155 Abs. 2 AO) einen Rechtsbehelf einzulegen.¹⁵⁰ In der Vermengung der materiell-rechtlichen Ebene der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (§§ 26, 26b und 32a EStG) und der formell-rechtlichen Ebene üblicher Steuerfestsetzung mittels zusammengefasster Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) ist dies erklärlich. Der sog. Zusammenveranlagungsbescheid mit seiner zwingenden Inhaltsgleichheit besitzt also – wie schon angesprochen und an späterer Stelle noch ausgiebig zu erläutern – eine zwielichtige Gestalt zwischen einfachen Zusammenveranlagungsbescheiden und zusammengefassten Steuerbescheiden gem. § 155 Abs. 3 AO, die für jede sonstige steuerliche Gesamtschuldnerschaft aus Einzelschuldverhältnissen geeignet sind, vorausgesetzt, man zieht auch dort jeden der Gesamtschuldner zur Steuerschuld heran.¹⁵¹

(1) Zur beiderseitigen Rechtsbehelfserhebung gegen den sog. Zusammenveranlagungsbescheid durch den einen Ehegatten

Das Problem der artifizialen Klagebefugnis des „anderen Ehegatten“ mag sich im Laufe der Zusammenveranlagung vom Ansatz her dahin gehend verschoben

eigentlichen Zusammenveranlagung sträuben, ist Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 13 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012).

¹⁴⁹ Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 350 AO Rz. 9 (106. Erg.-Lfg./Nov. 2013), der vom „mehrseitigen“ Verwaltungsakt (singular) spricht; v. Wedel in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 350 AO Rz. 7 (14. Erg.-Lfg. Juli 1998); Birkenfeld in H/H/Sp, AO/FGO, § 350 AO Rz. 101 (Lfg. 155 Nov. 1997); Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 350 AO Rz. 4; Dumke in Schwarz, AO, § 350 Rz. 10a (139. Lfg. 6/2010).

¹⁵⁰ Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 350 AO Tz. 27 (Lfg. 124 Okt. 2010).

¹⁵¹ Deswegen kann Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 350 Rz 8, der von der fehlenden Rechtsbehelfsbefugnis desjenigen Ehegatten spricht, dem gegenüber der sog. Zusammenveranlagungsbescheid nicht bekanntgegeben wurde, auch weder der einen noch der anderen Meinung so recht zugordnet werden.

haben, dass man die Ehegatten nun nicht mehr so sehr als Einheit in der begründeten Schuld, sondern mehr in der Steuererhebung sieht.¹⁵² Was sich aber nicht so sehr verändert hat, ist, dass man sich nach wie vor bemüht zeigt, die Domäne der Einkommensverwaltung nicht aus den Händen des einen Ehegatten, des Erwerbers und Versorgers, zu geben. Fragen der „einheitlichen Klagebefugnis“ bis hin zur Frage der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten sind dann natürlich nicht virulent.

Dies geschieht, indem sich an der standardgemäßen beiderseitigen Rechtsbehelfserhebung durch den einen Ehegatten wenig geändert hat. Mit Beginn des Jahres 1958 erlangte die Ehefrau zwar den Status eines selbstständigen Verfahrenssubjektes, wonach die die Zusammenveranlagung wählenden Ehegatten nunmehr auch eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben hatten, vgl. vormals § 57a S. 1 EStDV 1958¹⁵³, heute § 25 Abs. 3 S. 2 EStG. In den ersten Jahrzehnten auf der Grundlage der modifizierten Zusammenveranlagung ging man aber für den Regelfall davon aus, dass der Einspruch des einen Ehegatten zugleich auch im Namen des anderen Ehegatten eingelegt worden sei. Der Grund hierfür wurde darin gesehen, dass bei Abgabe einer gemeinsamen, von beiden Ehegatten unterschriebenen Einkommensteuererklärung beide Ehegatten sich damit zugleich gegenseitig wirksam zur Vornahme aller im Besteuerungsverfahren erforderlichen Handlungen, also auch zur Rechtsbehelfseinlegung, bevollmächtigt hätten.¹⁵⁴ Erst in den 80er Jahren des 20. Jahrhunderts setzte sich dann die Auffassung durch, dass der von einem Ehegatten eingelegte Rechtsbehelf nicht so ohne

¹⁵² Vgl. Woerner, BB 1967, 241, 242: „Ist ein Bescheid nach § 210 Abs. 2 AO (heute wäre der zusammengefasste Bescheid gem. §§ 155 Abs. 3 i. V. m. 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO gemeint) ergangen, werden also beide Ehegatten namentlich als Gesamtschuldner herangezogen, so sind auch beide befugt, Einspruch einzulegen, und zwar unabhängig davon, welcher der Ehegatten im Falle einer Aufteilung nach § 7 Abs. 3 StAnpG (heute §§ 268 ff. AO) von den streitigen Besteuerungsgrundlagen betroffen wird. Das gilt auch dann, wenn der Bescheid zwar an beide Ehegatten adressiert, aber einem zugestellt wurde. Da in diesem Falle der Bescheid einen Ausspruch über die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme beider Ehegatten enthält, ist auch der derjenige Ehegatte beschwert, dem der Bescheid nicht zugestellt und daher auch nicht bekanntgegeben wurde.“ Diese Sichtweise beruht also darauf, dass der sog. Zusammenveranlagungsbescheid einen Ausspruch über die gesamthänderische Inanspruchnahme beider Ehegatten enthält.

¹⁵³ Neufassung der EStDV v. 26.04.1958, BStBl. I 1958, 315, 331.

¹⁵⁴ Von Wallis in H/H/Sp, AO/FGO, 8. Aufl., § 155 AO Rdn. 31.

Weiteres als für den anderen Ehegatten miteingelegt zu behandeln ist.¹⁵⁵ Ab da forderte man, es müsse klar und unmissverständlich zum Ausdruck kommen, dass es sich um einen Rechtsbehelf beider Ehegatten handelt.¹⁵⁶ Um ein Auseinanderfallen der Zusammenveranlagung zu vermeiden, hat die Finanzverwaltung dennoch erneut damit begonnen, den Einspruch des einen Ehegatten als Einspruch des anderen zu werten – auch wenn es dafür an objektiven Anhaltspunkten im Sinne einer diesbezüglichen Auslegung des Einspruchsschreibens fehlt.¹⁵⁷

(2) Zur eigenen umfassenden selbstständigen Rechtsbehelfsbefugnis des anderen Ehegatten aufgrund des „Haftungsbescheides“

Durch den sog. Zusammenveranlagungsbescheid gewinnt man, wie gesagt, zunehmend den Eindruck, Ehegatten seien weniger eine Einheit in der begründeten Schuld als in der Steuererhebung. Das erleichtert, eine allumfassende selbstständige Rechtsbehelfsbefugnis zu erklären und daneben, ein völlig losgelöstes prozessuales Verhältnis der Ehegatten bei Einspruch oder Klage eines der Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid als gegeben anzusehen, selbst wenn es sich um Besteuerungsgrundlagen handelt, von denen der Ehegatte im Fall der Aufteilung nach § 268 AO nicht betroffen wäre.¹⁵⁸ Vornehmlich sind damit die Einkünfte des anderen Ehegatten gemeint. Eine so weitgehende selbstständige Rechtsbehelfsbefugnis beider Ehegatten erscheint allerdings folgerichtig, als für die der Rechtsbehelfsbefugnis notwendigen Beschwer des Adressaten nach § 350 AO das Augenmerk, anders als beim bloßen Feststellungsbescheid, nicht nur auf der Betroffenheit durch einzelne Besteuerungsgrundlagen liegt, sondern vor allem auf der Betroffenheit durch die festgesetzte Steuerschuld.¹⁵⁹

Es ist aber insofern bemerkenswert, als dieses Merkmal der weit gefassten „Beschwer“ auch des anderen einkunftslosen Ehegatten, vornehmlich der Ehefrau, den grundlegenden Eingriff in die geschützte Individualsphäre durch den Zusammenveranlagungsbescheid anerkennt, generell aber der Gedanke an eine

¹⁵⁵ BFH v. 27.11.1984 VIII R 73/82, BStBl. II 1985, 296.

¹⁵⁶ Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 68 m. w. N. d. Rspr. (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

¹⁵⁷ Braun in H/H/Sp, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 252 Fn. 8 m. w. N. (Lfg. 213 Juni 2011).

¹⁵⁸ BFH v. 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083, 1084 m. w. N., u. v. 07.02.2008 VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136, 1137 m. w. N.

¹⁵⁹ Siehe hierzu Teil IV Kap. M.I.2, S. 184 f.

damit auch notwendigerweise verbundene Tatbestandsgrundlage für die auch gegenüber der Ehefrau festgesetzte Steuerschuld zurückgewiesen wird.¹⁶⁰

II. Auffassungen und Haltungen zur notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten

So wie sich die Voraussetzungen des Wirksamwerdens des Zusammenveranlagungsbescheides und der Einlegung von Rechtsbehelfen für jeden Ehegatten nach h. L. gesondert ergeben, ist die ablehnende Haltung gegenüber der notwendigen Beiladung des „anderen Ehegatten“ im Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten nicht weiter verwunderlich. Ganz unangefochten bzw. so ganz unbedenklich gilt sie jedoch nicht:

1. Die Auffassungen des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte

Nach Auffassung der Rechtsprechung des BFH liegt, wie gesagt, kein Fall einer notwendigen Beiladung des anderen Ehegatten vor, wenn von den zusammenveranlagten Ehegatten nur einer Klage gegen den Zusammenveranlagungsbescheid erhebt. Der BFH hat die Notwendigkeit einer einheitlichen Entscheidung im Sinne des § 60 Abs. 3 FGO bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten regelmäßig verneint.¹⁶¹ Dabei traf der BFH seine Entscheidungen anfänglich unter dem Vorbehalt eigener Einkünfte und widerstreitender Interessen des anderen Ehegatten.¹⁶² Dabei gründeten sich die Bedenken des BFH auf Entscheidungen des BFH zur Vermögensabgabe nach dem LAG (s. o.). Dort führte der BFH damals aus, dass unter der Voraussetzung einander entgegengesetzter Interessen der Ehegatten aufgrund der Streitigkeit ihrer Vermögensverhältnisse untereinander die im Wege der Zusammenveranlagung getroffene Entscheidung eines gemeinsamen Vermögens nur einheitlich mit Wirkung für und gegen beide Ehegatten ergehen könne.¹⁶³ Eine solche Entscheidung setze ihrem Wesen nach mehrere Beteiligte, nämlich die Beteiligung beider Ehegatten voraus. Auffallend ist

¹⁶⁰ Siehe dazu näher spez. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

¹⁶¹ BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, u. v. 20.05.1992 III B 110/91, BStBl. II 1992, 916 m. w. N., bis in die heutige Zeit, BFH v. 07.02.2008 VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136, 1137/8.

¹⁶² BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344 m. w. N.

¹⁶³ BFH v. 28.01.1966 III 96/62, BFHE 85, 327, BStBl. III 1966, 327, 330; v. 02.08.1968 III 240/64, BFHE 93, 492, 494.

hier, dass es sich in den Fällen wechselbezüglichen Vermögens wie denen vergleichbarer wechselbezüglicher Einkünfte¹⁶⁴ ebenso wie bei den Fällen des Wechsels der Veranlagungsart von der Zusammenveranlagung zur getrennten Veranlagung der Ehegatten um Konstellationen handelt, bei denen der materiell-rechtlich einheitliche Bezug der Verhältnisse unter den Ehegatten für die (eine) Veranlagung am ehesten zwingend erscheint.¹⁶⁵

Auf dem Boden der früheren Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung und der Einführung der Vorschrift des § 241 Abs. 3 AO 1965¹⁶⁶ (heute § 360 Abs. 3 AO 1977), nach der es abgesehen von den Fällen des § 239 Abs. 3 RAO 1931¹⁶⁷ nur die einfache Hinzuziehung gab, vgl. § 226 Abs. 2 RAO 1920¹⁶⁸ und § 241 Abs. 2 AO 1931¹⁶⁹, hat der BFH daneben in einem einzigen Fall entschieden, dass der Zusammenveranlagungsbescheid wie ein einheitlicher Feststellungsbescheid zu behandeln sei, wenn der Ehegatte mit der Anfechtung des Veranlagungsbescheides Interessen verfolge, die denen des anderen Ehegatten entgegenstehen.¹⁷⁰ Damit wurde für die Zusammenveranlagung von Ehegatten bei der Vermögensabgabe eine Zuziehung des keinen Rechtsbehelf führenden Ehegatten in entsprechender Anwendung der für die einheitliche Gewinnfeststellung geltenden Vorschrift der notwendigen Hinzuziehung gem. § 239 Abs. 3 AO 1931 ausgesprochen. An die Feststellung, dass der zusammenveranlagende Einkommensteuerbescheid ein einheitlicher Bescheid sei wie etwa jener im Verfahren der einheitlichen Gewinnfeststellung, hat sich der BFH wie vordem der RFH jedoch nie herangewagt.

Der BFH hat danach seine ständige ablehnende Haltung vor allem damit begründet, dass der Zusammenveranlagungsbescheid kein einheitlicher Verwaltungsakt bzw. einheitlicher Steuerbescheid sei, sondern dass nur mehrere selbst-

¹⁶⁴ Bei wechselbezüglichen Einkünften handelt es sich z. B. um Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis zwischen den Ehegatten.

¹⁶⁵ Zur Nämlichkeit der Besteuerungsgrundlagen siehe noch eingehend Teil I Kap. B.III.5, S. 86 f.

¹⁶⁶ Eingefügt durch § 162 Nr. 40 FGO v. 06.10.1965, BGBl. I 1965, 1477, 1502.

¹⁶⁷ In § 239 Abs. 3 RAO a. f. war lediglich für die Fälle des einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheides bestimmt, dass zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugte Mitberechtigte, die kein Rechtsmittel eingelegt hatten, zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zuzuziehen seien. Siehe dazu noch Teil II Kap. C.I.2, S. 94 f.

¹⁶⁸ Vgl. RAO v. 13.12.1919, RGBl. 1919, 1993.

¹⁶⁹ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161. Diese galt bis zum 31.12.1964 und wurde ersetzt durch § 241 Abs. 3 AO 1965, s. o. Fn. 166, S. 41.

¹⁷⁰ BFH a. a. O., 327, 330.

ständige Verwaltungsakte bzw. Steuerbescheide vorliegen.¹⁷¹ Auch die Neufassung des § 26b EStG nach dem EStG 1975 habe nichts daran geändert, dass im Fall der Einkommensteuerzusammenveranlagung von Ehegatten allenfalls ein gemäß § 155 Abs. 2 a. f., Abs. 3 n. f. AO zusammengefasster, nicht jedoch ein einheitlicher Bescheid ergehen könne.¹⁷² Die Änderungen des § 26b EStG 1975 brächten lediglich eine klarstellende Ergänzung zur materiellen Ermittlung der gegen die Ehegatten festzusetzenden Einkommensteuer.¹⁷³ Außerdem enthalte ausschließlich die Abgabenordnung (AO) Verfahrensregelungen zur Steuerfestsetzung und -erhebung.¹⁷⁴

In der Literatur wurde dies bisher nur zaghaft angefochten und nur von einigen wenigen wurde der Zusammenveranlagungsbescheid in der Vergangenheit überhaupt als einheitlicher Bescheid betrachtet.¹⁷⁵ Einige kritische Stimmen der Neuzeit fanden ihren Vorläufer in den früheren Auffassungen einiger Finanzgerichte, die sich auf die Änderung des § 26b EStG durch das EStRG 1974 stützten, wonach zusammenveranlagte Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind¹⁷⁶. Dies bedeute, dass nur ein Steuerbescheid zu erteilen¹⁷⁷ bzw. der Ehegattenzusammenveranlagungsbescheid nunmehr anerkanntermaßen ein (einheitlicher) Steuerbescheid sei, der an die Ehegatten gemeinsam zu richten ist.¹⁷⁸

Damit einherging aber auch die sehr weitgehende Auffassung, es handele sich bei den zusammenveranlagten Ehegatten nicht um Gesamtschuldner i. S. von § 155 Abs. 3 AO.¹⁷⁹ Die Regelung des § 155 Abs. 3 AO sei auf zusammen zur Ein-

¹⁷¹ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344; v. 11.07.1969 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708; v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287; v. 08.12.1976 I R 240/74, BStBl. 1977, 321, 322; v. 12.08.1977 VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870, 871; v. 24.04.1986 IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545; v. 25.11.1988 III R 264/83, BFH/NV 1989, 690; v. 11.04.1989 VIII R 219/84, BFH/NV 1989, 755; v. 08.06.1995 IV R 104/94, BStBl. II 1995, 681, 682; v. 26.11.2004 III S 8/04, BFH/NV 2005, 351, 352; v. 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083, 1084.

¹⁷² So ausdrückl. BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583.

¹⁷³ BFH v. 26.07.1983 VIII R 160/80, BStBl. II 1983, 674. Dazu noch später.

¹⁷⁴ BFH a. a. O., BStBl. II 1985, 583, 584.

¹⁷⁵ Vgl. hierzu das nachfolgende Kap.

¹⁷⁶ Zum geänderten Wortlaut des § 26b EStG 1975 s. o. Teil I Kap. A.I.2.c), S. 18.

¹⁷⁷ Nds. FG v. 21.04.1981 VII 446/80, EFG 1981, 570; FG Rh.-Pf. v. 06.09.1982 5 K 103/82, EFG 1983, 4.

¹⁷⁸ FG Rh.-Pf. v. 13.02.1984 5 K 269/83, EFG 1984, 476, u. v. 13.09.1984 5 K 124/84, EFG 1985, 214.

¹⁷⁹ FG Rh.-Pf. a. a. O., EFG 1983, 4; FG Münster v. 12.03.1985 VI 6472/82 E, EFG 1986, 101, 102.

kommensteuer veranlagte Ehegatten schlichtweg nicht anwendbar; einen lediglich äußerlich zusammengefassten Bescheid müsse man zurückweisen, da die Ehegatten nach § 26b EStG „in ihrer Verbundenheit“ sowie „in ihrer Gesamtheit“ *ein* Steuerpflichtiger seien. Ergehe gegen zusammenveranlagte Ehegatten ein einheitlicher Bescheid, so sei Adressat dieses Bescheides ein Einziger in Gestalt der Ehegatten in ihrer Verbundenheit.¹⁸⁰ Als Folge dessen wurde in der Judikatur sowie im Schrifttum natürlich auch die Auffassung vertreten, dass es nur einen Steuerschuldner gebe¹⁸¹ bzw. die Ehegatten Schuldner einer gemeinschaftlichen Schuld seien¹⁸². Der BFH ist alldem nicht gefolgt.

Darüber hinaus hat der BFH seine ablehnende Haltung von Anfang an auch damit begründet, dass die bei Zusammenveranlagung durch § 44 Abs. 1 AO 1977 (entspr. § 7 Abs. 2 StAnpG 1934¹⁸³) vorgeschriebene Gesamtschuldnerschaft auch das weitere steuerrechtliche Schicksal der gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten bestimmt. Danach sei die Möglichkeit verschiedener Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammen zu veranlagenden Ehegatten nicht ausgeschlossen, wie sich aus §§ 421 ff. BGB ergebe.¹⁸⁴ Hierbei hat der BFH und die ihm folgende h. L. immer nur die üblichen Fälle einfacher gleichgründiger Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht vor Augen, bei denen ein rechtskräftiges Urteil auf Anordnung des § 425 Abs. 1 BGB i. V. m. § 425 Abs. 2 BGB nur Einzelwirkung entfaltet.¹⁸⁵

Wie schon ersichtlich, lehnte der BFH in den Anfangsjahren die notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung dann kurzerhand ab, wenn der nicht beteiligte Ehegatte keine eigenen Einkünfte hatte und keine widerstreitenden Interessen

¹⁸⁰ Nds. FG, a. a. O., EFG 1981, 570; FG Rhld.-Pf. a. a. O., EFG 1983, 4, u. FG Rhld.-Pf. a. a. O., EFG 1985, 214; Rh.-Pf. v. 17.12.1984 5 K 179/83, EFG 1985, 451, spricht vom „zusammengefassten Adressaten“. Ablehnend FG Münster v. 12.03.1985 VI 6472/82 E, EFG 1986, 101, 102. Zu den Schwierigkeiten im Hinblick auf § 155 Abs. 3 AO 1980 s. bereits o. andeutungsweise Teil I Kap. A.I.6, S. 24 f. u. vertiefend Teil IV Kap. N.II.1, S. 481 f.

¹⁸¹ FG Rh.-Pf. a. a. O., EFG 1983, 4.

¹⁸² Rößler, BB 1983, 626, 629.

¹⁸³ V. 16.10.1934, RGBL. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

¹⁸⁴ BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287, 288; v. 08.12.1976 I R 240/74, BStBl. 1977, 321; v. 14.06.1994 VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225 m. w. N. Für die Finanzgerichte siehe u. a. FG Düss. v. 28.05.1968 VII 116/66E, EFG 1968, 467.

¹⁸⁵ BFH v. 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083, 1084 m. w. N. FG Berlin v. 04.08.1976 V 5/75, EFG 1977, 75, 76 m. w. N.; FG Hamburg v. 03.07.1967 V 42-44/65 (I), EFG 1967, 518: Der Rechtsgedanke des § 425 BGB sei mangels abweichender steuerrechtlicher Vorschriften auch im Steuerrecht anzuwenden.

der Ehegatten erkennbar waren¹⁸⁶ oder später im Fall beiderseitiger Einkünfte, wenn zumindest keine Interessengegensätze unter den Ehepartnern bestanden.¹⁸⁷ Demnach war es schon damals der Regelfall, dass eine Beiladung der Ehefrau zum Verfahren des Ehemannes nicht für notwendig zu erachten war. Denn selbst wenn die Ehefrau eigene Einkünfte besaß, so waren die Interessen der Ehegatten doch selten widerstreitend. Hinsichtlich der Verringerung der Steuerschuld sind die Interessen zusammenveranlagter Ehegatten regelmäßig gleichgerichtet.

Schlussendlich lehnte der BFH die notwendige Beiladung selbst im Falle des Interessengegensatzes zwischen den Ehegatten nahezu ausnahmslos ab.¹⁸⁸ Allerdings ist offen, ob der BFH im Entscheidungsfall strittiger Einkünfte nicht auf das Mittel einer notwendigen Hinzuziehung des anderen Ehegatten über § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO verweisen wird.¹⁸⁹

Im Übrigen vertrat der BFH auch nur anfänglich die Auffassung, dass die einfache Beiladung des zusammen mit dem Kläger veranlagten Ehegatten in der Regel zweckmäßig sein dürfte (§ 60 Abs. 1 FGO).¹⁹⁰ Später hat er deren Anwendung nur dann in Aussicht gestellt, wenn ein Aufteilungsverfahren nach den §§ 268 AO 1977 im Raum stehen würde.¹⁹¹

¹⁸⁶ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344; v. 11.07.1969 VI R 230/67 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708. Dem schloss sich die Finanzverwaltung an, vgl. den Einführungserlass zur AO 1977 (EEAO), BMF-Schreiben v. 01.10.1976 IV A 7 – S 0015 – 30/76, BStBl. I 1976, 576, 625, Nr. 3 zu § 360. Vgl. hierzu Mittelsteiner/Schaumburg, AO 1977, 2. Aufl. (1977), § 360 AO 1977. Einige Finanzgerichte vertraten diese Auffassung zuvor schon, s. u. a. FG Hamburg v. 03.07.1967 V 42-44/65 (1), EFG 1967, 518.

¹⁸⁷ BFH a. a. O., BStBl. II 1971, 331, 332; v. 23.06.1971 I B 16/71, BStBl. II 1971, 730, 731; v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287, 288; v. 08.12.1976 I R 240/74, BStBl. 1977, 321, 322; v. 19.04.1977 VIII R 119/75, BStBl. II 1977, 601, 602.

¹⁸⁸ Ab 1977 sich festigende Rspr. BFH v. 08.12.1976 I R 240/74, BStBl. 1977, 321, 322; v. 12.08.1977 VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870, 871; v. 12.05.1992 VIII R 33/88, BFH/NV 1992, 793, 794; v. 14.06.1994 VIII R 79/93, BFH/NV 1995, 225, 227; v. 25.06.2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, 21. Vgl. Woerner, BB 1969, 661, der dies schon früh forderte. Heute wird nur noch im Fall des strittigen Wechsels von der Zusammenveranlagung hin zur getrennten Veranlagung eine notwendige Beiladung angenommen, siehe hierzu noch u. Teil II Kap. C.I.4, S. 102 f.

¹⁸⁹ Vgl. hierzu noch vertiefend unt. Teil II Kap. E, S. 120 f.

¹⁹⁰ BFH v. 11.07.1969 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708. Vgl. auch BFH v. 08.12.1972 III R 6/72, BStBl. II 1973, 202, 203, für den Fall der Zusammenveranlagung bei der früheren Vermögensteuer, wo er sich ebenfalls (einmalig) für eine generelle Anwendung der einfachen Beiladung aussprach.

¹⁹¹ BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 19, 21.

2. Die Auffassungen in der Literatur

Die herrschende Meinung (h. M.) in der Literatur folgt der Rechtsprechung des BFH. Sie lehnt eine notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung aus den oben benannten Gründen ebenfalls grundsätzlich ab.¹⁹² Auch durch die erweiterte Fassung des § 26b EStG 1975 seien gegenüber der früheren Rechtslage weder in materiell-rechtlicher Hinsicht noch auf verfahrensrechtlichem Gebiet Neuerungen gebracht worden.¹⁹³ So habe der Gesetzgeber den § 26b EStG 1975 zwar neu gefasst, aber die dazugehörigen Verwaltungsrichtlinien unverändert gelassen, vgl. Abschn. 174b Abs. 1 S. 2 EStR a. f., denn damals wie heute werde dort nur eine gesonderte, aber keine einheitliche *Ermittlung* der Einkünfte angewiesen.¹⁹⁴ Der Maßgabe, dass „für jeden Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte gesondert zu ermitteln sind“, entspricht die Grundhaltung, dass die Ehegatten aufgrund der getrennten Ermittlung ihrer Einkünfte seit der modifizierten Zusammenveranla-

¹⁹² So u. a. Ettlich in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 45 (EL 115 Apr. 2012); Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 45 (EL 95 Mai 2007); Lochte in Frotscher, EStG, § 26 Rz. 95 (168. Lfg. 3/2012); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 25 (137. Lfg. 3/2007); Nissen in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, § 26b Anm. 9b (149. Erg.-Lfg. Nov. 1995); HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 70 (Lfg. 258 Juli 2013); Schneider in Kirchhof/Söhn, EStG, § 26b Rdnr. A 130 (196. Aktual. April/2009); Littmann, EStG, 11. Aufl. (1974), § 26b EStG a. f. RdNr 2; Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 19 (86. Erg.-Lfg.-Febr. 2011); Brandt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 60 FGO Rz. 140 (31. Erg.-Lfg. Juli 2001); Leipold in H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 60 FGO Rz. 99 (Lfg. 224 Sept. 2013); Spindler in H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 60 FGO Rz. 75 (Lfg. 187 Nov. 2005); Dumke in Schwarz, FGO, § 60 Rz. 25 (35. Lfg. 11/2010); Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 134 Okt. 2013); Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 360 Rz 9; Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 360 AO Rz. 7; Lohmeyer in Pump/Lohmeyer, AO, § 360 Rz. 6a (6. Lfg. Juli 2000); Beck, StuW 1977, 47; Dötsch in Inf 2006, 601; Eberl, DB 1984, 2382, u. DStR 1983, 418; Fichtelmann, FR 1971, 260, 261; Hellinger, BB 1977, 1196, u. DStR 1977, 127; Huxol, DStR 1982, 285; Jakob, Steuern vom Einkommen, 1980, § 8, 2, S. 189; Lippross, DB 1984, 1850; Mittelbach, DStR 1969, 451; Woerner, BB 1967, 241, 243.

¹⁹³ Vgl. dazu u. a. Orlopp (BMF), DB 1976, 114, 115 (Fortsetz. aus DB 1976, 75, u. 15); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 3 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

¹⁹⁴ Vgl. Abschn. 174b Abs. 1 S. 1 Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien für das Kalenderjahr 1972 (EStR 1975), BStBl. I 1976, Sondernr. 2, u. übereinstimmend bereits Abschn. 174b Abs. 1 S. 2, Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1958 (EStR 1958), BStBl. I 1959, 386, 474, damals noch ohne obige Überschrift, dafür unter Verweis auf BFH v. 18.04.1958 VI 17/58 U, BStBl. III 1958, 294. Zu der heutigen Lage s. inkl. Nw. unten Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 273 f.

gung nicht mehr, wie dies früher angenommen wurde, eine Personaleinheit bzw. eine „Veranlagungseinheit“ darstellen.¹⁹⁵ Über eine evtl. im formal-rechtlichen angelegte, den materiell-rechtlichen Grundsätzen aber entsprechend nachgeordnete partielle Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten wird trotz der so gängigen Berufung auf die Ehegattengemeinschaft als Erwerbsgemeinschaft nicht nachgedacht, sodass auch formalrechtlich der Gedanke eines gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens sowie eines einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides und damit einer gemeinschaftsbezogen gehandhabten Zusammenveranlagung des Fiskus gegenüber den Ehegatten nicht diskutiert wird. Der Gesetzgeber habe vielmehr die bisherige Rechtslage durch § 155 Abs. 2 AO 1977 (seit 29.08.1980 § 155 Abs. 3 AO) festgeschrieben¹⁹⁶ und der BFH hat diese mehrfach bestätigt.¹⁹⁷

Einige wenige erachten eine notwendige Hinzuziehung entgegen der h. M. für stets¹⁹⁸ oder bedingt¹⁹⁹ erforderlich und andere wiederum stehen der herrschen-

¹⁹⁵ Vgl. u. a. Stegmaier, FR 1961, 474, 475.

¹⁹⁶ Vgl. u. a. Hellinger, DStR 1977, 127, 129: Mit der Regelung des § 155 Abs. 2 AO 1977 a. f. sei man jener Auffassung (in Anspielung auf die obige Rechtsprechung der Finanzgerichte), die Zusammenveranlagung aus der üblichen Behandlung der Gesamtschuldnerschaft bei der Steuerfestsetzung herauszunehmen, zumindest expressis verbis nicht gefolgt. A. A. R. Meyer, FR 1984, 30, 31.

¹⁹⁷ Stephan in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 57 m. w. N. (Jan. 1988).

¹⁹⁸ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (4); Blümich-Falk, EStG, 9. Aufl. (1964), § 26b Anm. 2g; Szymczak in Koch/Scholtz, AO, 4./5. Aufl. (1993/6), § 360 Rz. 12/4; Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 13 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012); Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 17. Aufl. (1995), § 360 AO Anm. 2b; Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. III, Köln (1968), § 60 FGO Anm. 3, a (6); Ziemer-Birkholz, FGO, 3. Aufl. (1978), § 60 Tzn. 60, ausdrückl. auch für unter der Rechtslage des § 26b EStG 1975; Birkenfeld/Daumke, Das neue außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, 2. Aufl. (1996), Kap. IV Rz. 120; Ziemer/Haarmann/Lohse, Rechtsschutz in Steuersachen, 1977, § 360 III1 AO Tz. 2181; Burkhard, DStZ 1998, 829, 832; Dißars, Stb 1997, 340, 345/6; Flies, DStR 1998, 1077, 1080; Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 137; Martens, VerwArchiv, Bd. 60 (1969), S. 197, 221; R. Meyer, FR 1984, 30, 34; Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 204; Teichner, StBg 1965, 250. Früher auch Spindler in H/H/Sp, AO/FGO, § 60 FGO Rz. 26 (Lfg. 112 Juli 1985) u. Schmidt/Seeger, EStG, 4. Aufl. (1985) bis 8. Aufl. (1989), § 26b Anm. 4.

¹⁹⁹ V. Wedel in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 13 (20. Erg.-Lfg.-Juli 1999); Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 360 Rz 9; Klein/Orlopp, AO, 2. Aufl. (1979), § 360 Anm. 3c. So sei im Einzelfall danach zu unterscheiden, ob wegen des nach § 279 Abs. 1 S. 1 AO erforderlichen einheitlichen Aufteilungsbescheides zwischen den Ehegatten nur eine gleichlautende Entscheidung getroffen werden

den ablehnenden Auffassung zumindest recht kritisch gegenüber.²⁰⁰ Den strikten Befürwortern gemein ist die Auffassung, dass eine fortlaufend übereinstimmende Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten *ausschließlich* durch notwendige Hinzuziehung erzielbar ist. Eine Unterscheidung der durch die Finanzbehörde im vorliegenden zu treffenden steuerfeststellenden oder steuererhebenden Entscheidungen erfolgt nicht. So heißt es dementsprechend undifferenziert: „Sollte die *Zusammenveranlagung* jedoch beibehalten werden, müsse die Rechtsbehelfsentscheidung auch gegenüber dem Betroffenen wirken, der selbst keinen Rechtsbehelf eingelegt hat.“²⁰¹ Wie weit dieser Vorgang der echten Zusammenveranlagung jedoch geht, wird nirgendwo eingehend untersucht.

Allerdings wurde der BFH ob seiner Haltung, der Zusammenveranlagungsbescheid stelle lediglich mehrere selbstständige Verwaltungsakte dar, des Öfteren angegriffen. Zwei dieser auch ansonsten gegenläufigen Meinungen sollen hier kurz skizziert werden:

Rößler hielt der h. L. vor, dass die Probleme, die im Zusammenhang mit der vorliegenden Thematik auftauchen, vorwiegend mit dem nach wie vor ungeklärten Wesen des Zusammenveranlagungsbescheides von Ehegatten zusammenhängen würden.²⁰² Gebote der Logik und des Rechtsgefühls wiesen darauf hin, dass gegen zusammenveranlagte Ehegatten nur ein Steuerbescheid ergehen könne. Wer nur ein Einkommen habe und eine einheitliche Steuer schulde, stelle nicht eine Mehrheit von Schuldnern dar, denen jeweils ein eigenständiger Bescheid zu erteilen sei.²⁰³

Flies warf dem einheitlichen Bescheid zugeneigt die Frage auf, warum es im Abschluss der Zusammenveranlagung mehrere einzelne selbstständige Bescheide sein sollten, die nur irgendwie inhaltlich aufeinander abgestimmt sind? Selbst wenn an die Ehegatten zwei Bescheide über die aufgrund der Zusammenveranlagung festgesetzte Einkommensteuer ergehen, so lasse das äußere Erscheinungsbild noch nichts über den Inhalt der Bescheide erkennen. Vergliche man hierbei

kann.“ A. A. Beck, *StuW* 1977, 47; Seeliger, *DStR* 1966, 406, 407; Völker, *DStZ* 1986, 297.

²⁰⁰ Seiler in Kirchhof, *EStG*, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 14, u. Schmidt/Seeger, *EStG*, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 15/8; sowie Heinke, *DStZ* 2000, 95, 96.

²⁰¹ Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, *AO-FGO*, 17. Aufl. (1995), § 360 AO Anm. 2b); ebenso in der Zielrichtung: Ziemer/Haarmann/Lohse, *Rechtsschutz in Steuer-sachen*, 1977, § 360 III1 AO Tz. 2178 f.; Rößler, *BB* 1983, 626, 630, u. *DStR* 1984, 359; R. Meyer, *FR* 1984, 30; Lippross, *DB* 1984, 1850.

²⁰² *FR* 1985, 393, 399.

²⁰³ *BB* 1983, 626, 628.

Zusammenveranlagungsbescheide und einheitliche Feststellungsbescheide, so seien äußere Unterschiede nicht festzustellen: In beiden Fällen werden Besteuerungsgrundlagen mehrerer Beteiligter in einem steuerlichen (Feststellungs- oder Festsetzungs-)Vorgang erfasst und dessen Ergebnisse werden in einem Bescheid zusammengeführt und dieser zusammengefasste Bescheid werde *allen* Beteiligten bekanntgegeben.²⁰⁴

Sowohl früher aber auch unmittelbar nach Erlass des § 26b EStG 1975 gab es Zweifler an der herrschenden Lehre und zwar auch an führender Stelle im Meinungsstand, die sich sowieso nur ein echtes Zusammenveranlagungsverfahren (ein einziges und stets gemeinsames Verfahren beider Ehegatten) mit einheitlicher Entscheidung im Bereich des materiellen Einkommensteuerrechts vorstellen konnten.²⁰⁵ Selbst der BFH hat früher gelegentlich angemerkt, dass der nach Abschluss der Zusammenveranlagung ergehende Steuerbescheid eigentlich als einheitlicher Veranlagungsbescheid zu begreifen ist. Soweit die festgesetzte Einkommensteuer auf die Einkünfte eines der weiteren zusammenveranlagten Steuerpflichtigen entfalle, sei der Steuerbescheid seinem Inhalt nach auch gegen diesen Steuerpflichtigen gerichtet.²⁰⁶ Dies hat er wenig später noch ein zweites Mal aufgegriffen und noch umfassender ausgeführt: Der Zusammenveranlagungsbescheid müsse, selbst wenn er nur an einen Beteiligten adressiert ist, *um der Zusammenfassung der Einkünfte willen* doch als gegen alle Beteiligten gerichtet angesehen werden. Der Bescheid sei *eine allen Beteiligten gegenüber auf „Feststellung des Steueranspruchs und des Verpflichteten“ gerichtete Hand-*

²⁰⁴ Siehe Flies, DStR 1998, 1077, 1079, auch zu weiteren Einwänden gegen die Haltung der h. L. Vielleicht – so heißt es – müsse man über das Dogma nachdenken, zusammengefasste Steuerbescheide enthielten lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen verbundene, in der Sache selbstständige Verwaltungsakte, so Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 56 f. (Lfg. 176 März 2003).

²⁰⁵ Vgl. u. a. Zimmermann, EStG, 1. Aufl. (1921), § 16 Anm. 7; Blümich-Schachian, EStG, 1925, Anm. 2 zu § 22, Anm. 7 zu § 23; von Wallis in H/H/Sp, 1.-5. Aufl., § 155 AO Rdn. 31; Schmidt/Seeger, EStG, 1.-4. Aufl. (1982-1985), § 26b Anm 3. So auch Gmach, BB 1981, 726, 728, und weitere im Folgenden.

²⁰⁶ Die Haushaltsgemeinschaft gelte dabei als Einheit, gegen die die Einkommensteuer festzusetzen sei, BFH v. 12.01.1968 VI R 287/66, BStBl. II 1968, 362, 363, für den Fall der Veranlagung mit Kindern, § 27 EStG a. f.; zuvor schon ebenso halbherzig BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108: „Die Veranlagung richte sich gegen beide Ehegatten. Sie seien aber keine Einheit in der Person.“

lung des Finanzamtes im Sinne des § 147 Abs. 1 AO a. f.²⁰⁷“.²⁰⁸ Über die Handhabbarkeit der personell und sachgegenständlich einheitlichen Entscheidung dachte man jedoch generell nicht weiter nach.

Einige knüpften in ihrer ablehnenden Haltung gegenüber der h. L. auch Parallelen zum einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren: Die Zusammenveranlagung gleiche in ihrem Vorgehen und ihrer Wirkungsweise dem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren.²⁰⁹ Wie in den Fällen der einheitlichen Feststellungsbescheide läge eine der Doppelwirkung ähnliche Wirkung vor.²¹⁰ Es könne nur eine einheitliche Entscheidung getroffen werden, die sich gegen alle Zusammenveranlagten richte; zur technischen Durchführung, um die Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung zu wahren, biete sich das in § 239 AO a. f. (s. o.) für die einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vorgesehene Verfahren an.²¹¹ Nach neuer Rechtslage sei die Notwendigkeit der Zuziehung sichergestellt, wenn eine der dem § 65 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) entsprechende Regelung zugleich für das Steuerverfahren eingeführt werde, wonach nicht der Bescheid, sondern nur die einheitliche Entscheidung für die Anwendbarkeit des Rechtsinstitutes der notwendigen Beiladung wesentlich sei.²¹² Im Speziellen forderte man auch, dass der eigentliche Zusammenveranlagungsbescheid in seiner Zielsetzung der einheitlichen Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen dem einheitlichen Feststellungsbescheid gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 AO übereingestellt werden müsse. Auf dieser Grundlage plädierte man ebenfalls für eine notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung in entsprechender Anwendung der Grundsätze einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheide.²¹³

²⁰⁷ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161. Es geht dort u. a. um verjährungsunterbrechende Handlungen des Finanzamtes im Hinblick auf den Steueranspruch.

²⁰⁸ BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. II 1972, 297, 300 m. w. N.

²⁰⁹ Zierner/Haarmann/Lohse, Rechtsschutz in Steuersachen, 1977, § 360 III1 AO Tz. 2178; Blümich-Falk, EStG, 6. Aufl. (1951), 26b Anm. IV 2).

²¹⁰ Zierner/Haarmann/Lohse, a. a. O., § 360 III1 AO Tz. 2178.

²¹¹ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (4).

²¹² Riewald, a. a. O. § 7 StAnpG Anm. 4.

²¹³ Martens, StuW 1970, 604, 605. Der gravierendste Einwand hiergegen lautete, die Grundsätze des einheitlichen Feststellungsverfahrens könnten aber auf die zusammengefassten Bescheide nach § 210 Abs. 2 AO (heute § 155 Abs. 3 AO 1977) nicht übertragen werden, weil sie nicht die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern die Festsetzung von Steueransprüchen (§ 213 Abs. 1 AO – heute § 155 Abs. 1 AO 1977) zum Gegenstand haben, vgl. Brauel, StW 1961, Sp. 701, 707.

Alle diese kritischen Meinungen mit ihren guten und verständlichen Ansätzen haben der herrschenden Lehre jedoch bisher keinen Anlass für ein Umdenken geben können. Viele aus dem Lager der h. L. vertreten immerhin die Auffassung, dass bei der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG stets eine einfache Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO bzw. die einfache Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO des den Einspruch/die Klage nicht betreibenden Ehegatten möglich bzw. zulässig sei.²¹⁴ Mancher ist gar der Auffassung, dass dadurch in jedem Falle divergierende Steuerfestsetzungen ausgeschlossen sind.²¹⁵ Andere erklären sie nur – im Einklang mit der obigen Haltung der Finanzverwaltung – für empfehlenswert.²¹⁶ Wiederum andere halten nur unter bestimmten Umständen eine einfache Hinzuziehung, § 360 Abs. 1 AO, bzw. Beiladung, § 60 Abs. 1 FGO, für geboten, so z. B. mit Blick auf die Aufteilungsvorschriften der §§ 268 ff. AO, wenn beide Ehegatten Einkünfte haben²¹⁷ oder wenn die aufgrund des Rechtsbehelfs des einen ergangene, für diesen günstige Entscheidung notwendigerweise umgekehrt den anderen Ehegatten benachteiligen muss, z. B. beim Streit um die Zurechnung von Einkünften²¹⁸ oder beim Streit über die Wahl der Zusammenveranlagung²¹⁹. Andere lehnen sie stets ab, da keine rechtlichen Interessen des anderen Gesamt-

²¹⁴ So u. a. Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 43 (339. Aktual., Febr. 2012); Nissen in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, § 26b Anm. 9b (149. Erg.-Lfg. Nov. 1995); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 25 (137. Lfg. 3/2007); Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 19 (86. Erg.-Lfg.-Febr. 2011); v. Wedel in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 13 (20. Erg.-Lfg.-Juli 1999); Birkenfeld in H/H/Sp, AO/FGO, § 360 AO Rz. 80 f. (Lfg. 208 Juni 2010); Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 360 AO Rz. 7; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 12 (Lfg. 70 Juni 1993) im Falle entgegenstehender Interessen der Ehegatten sei der Ermessensspielraum eingeschränkt; Baum in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. (1996), § 155 Rz. 32; Lohmeyer in Pump/Lohmeyer, AO, § 360 Rz. 11 (6. Lfg. Juli 2000); Eberhart, Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, S. 154.

²¹⁵ Baum, a. a. O., § 155 Rz. 32.

²¹⁶ Dumke in Schwarz, FGO, § 60 Rz. 25 (35. Lfg. 11/2010); Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz. 22; v. Wedel in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 13 (20. Erg.-Lfg.-Juli 1999).

²¹⁷ Woerner, BB 1967, 241, 243; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 134 Okt. 2013).

²¹⁸ Stephan in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 57 (Jan. 1988); Birkenfeld in H/H/Sp, AO/FGO, § 360 AO Rz. 25 (Lfg. 149/1996).

²¹⁹ Dumke in Schwarz, AO, § 360 Rz. 20 (139. Lfg. 6/2010); s. a. BFH v. 09.03.1973 VI R 217/71, BFHE 109, 181, BStBl. II 1973, 557, 559, zur Überprüfung der Wahl der Veranlagungsart bei fehlendem Antrag des anderen Ehegatten zur Zusammenveranlagung.

schuldners durch die Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber dem Rechtsbehelf oder Rechtsmittel einlegenden Ehegatten berührt werden könnten,²²⁰ oder immer dann, wenn das Rechtsmittel sich nicht auf die Einkünfte des anderen Ehegatten bezieht.²²¹

Zum Teil wird auch für die Anwendung des § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO eingetreten, so z. B. wenn zwischen den Ehegatten Streit über die Zurechnung von Einkünften besteht.²²² Dessen Anwendungsvoraussetzung ist u. a. die notwendige Beiladung des Dritten (z. B. des anderen Ehegatten), vgl. § 174 Abs. 5 S. 2 AO.

Überwiegend herrscht die Auffassung vor, dass unterschiedliche Entscheidungen rechtlich möglich sind und dass sich die Einkommensteuerbescheide gegenüber Ehegatten in der Folge inhaltlich auseinanderentwickeln könnten;²²³ manche erklären sie jedoch darin ausdrücklich für untunlich, da unlogisch.²²⁴ Es sei deswegen auch eine Änderung des Gesetzes im Rahmen einer AO-Novelle in der Diskussion, hieß es in der Vergangenheit,²²⁵ die dann aber wohl fruchtlos verlief.

3. Die Haltung der Finanzverwaltung

Während die Finanzverwaltung die notwendige Hinzuziehung früher generell in den Fällen befürwortete, in denen der andere Ehegatte eigene Einkünfte besitzt,²²⁶ hält nunmehr auch sie heute in rechtlicher Sicht die Hinzuziehung zusammenveranlagter Ehegatten nicht für notwendig, sondern sieht die einfache Hinzuziehung für genügend an. Diese erklärt sie allerdings für regelmäßig empfehlenswert, und zwar auch dann, wenn der andere Ehegatte keine eigenen Einkünfte besitzt.²²⁷ Damit schuf sie eine Rechtspraxis generell zulässiger einfacher

²²⁰ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 80 (130. Lfg. 8/2008); bes. ausführl. hierzu Beck, StuW 1977, 50.

²²¹ Spitaler, DStR 1966, 406, 407.

²²² Huxol, DStR 1982, 285; A. Meyer, DStZ 1993, 401, 404; so auch in Anlehnung Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz. 22. Vertiefend unt. Teil II Kap. E, S. 120 f.

²²³ R. Meyer, FR 1984, 30, 32 m. w. N.

²²⁴ So bereits Woerner, BB 1967, 241, 243, u. später Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 12 (Lfg. 70 Juni 1993).

²²⁵ Tipke, a. a. O., § 60 Rdn. 12 (Lfg. 70 Juni 1993).

²²⁶ BMF-Schreiben v. 01.10.1976 IV A 7 – S 0015 – 30/76, BStBl. I 1976, 576, 625, Nr. 3 zu § 360.

²²⁷ AEAO zu § 360 Tz. 3, BMF-Schr. v. 02.01.2008 IV A 4 – S 0062/070001, BStBl. I 2008, 196; AEAO zu § 360 Tz. 3, BMF v. 27.10.1995 IV A 5 – S 0062 – 7/95, BStBl. I 1995, 666, u. AEAO zu § 360 Tz. 3, BMF v. 24.09.1987 IV A 5 – S 0325 – 10/87 –, BStBl. I 1987, 716, zu § 360 Tz. 3.

Hinzuziehung mit den Folgen oftmals rechtswidriger, da von keiner Änderungsgrundlage gedeckter Änderungen des Einkommensteuerbescheides auch des anderen Ehegatten im Falle der Änderung des Zusammenveranlagungsbescheides des den Rechtsbehelf erhebenden Ehegatten.²²⁸ Selbst auf dieser Grundlage unterbleibt eine Hinzuziehung oftmals.²²⁹ Dennoch wird eine Einspruchsentscheidung erlassen, die an beide Ehegatten gerichtet ist.²³⁰

Hiernach zeigt sich die Verwaltung also darum bemüht, der nach der gängigen Meinung berechtigten Forderung nachzukommen, die Einkommensteuerfestsetzungen zusammenveranlagter Ehegatten nicht auseinanderfallen zu lassen. Auf der anderen Seite bleibt es dabei aber nach wie vor bei dem Missstand fehlender obligatorischer Rechte für den anderen Ehegatten.

Fragen danach, worin denn nun die Widerstände gegen eine (notwendige) Beiladung gründen, werden ihre Erklärung in den Bedenken der Verfahrenserschwerung für den Anfechtenden oder die Finanzverwaltung finden. Darüber hinaus wird der Anfechtende u. U. sein eigenes Geheimhaltungsinteresse hinsichtlich der persönlichen Besteuerungsgrundlagen²³¹ ins Feld führen.²³² Hierzu kommt,

²²⁸ Warum die einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung nicht erfolgversprechend ist, ist im Folgenden noch näher zu erörtern, s. Teil II Kap. C.I.3 f., S. 100 f.

²²⁹ S. o. Teil I Kap. A.I.8.b)(1), S. 37 f. u. Teil II Kap. D.I, S. 113 f.

²³⁰ Auch Geimer, NWB Nr. 22 v. 25.05.2009, S. 1664, 1667, führt diesen gängigen Modus an. Siehe hierzu auch andeutungsweise Schmidt/Glanegger, EStG, 6. Aufl. (1987) bis 8. Aufl. (1989), § 26b Anm 4.

²³¹ Schließlich gewährt die Zusammenveranlagung den umfassenden Einblick hinsichtlich der eigenen Einkünfte des Ehegatten und schlussendlich auch hinsichtlich seines Vermögens, soweit aus diesem deklarierte Einkünfte fließen. Vielleicht gewährt dies auch prekäre Einblicke wie z. B. auf den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen durch zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen gegenüber einem nicht aus der Ehe stammenden Abkömmling.

²³² Hierin wird er auch durch die familienrechtlichen Bestimmungen gestützt: Die Ehegatten sind aufgrund ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft nur dazu verpflichtet, sich in „groben Zügen“ über die Verwendung des Familieneinkommens zu unterrichten, vgl. Palandt/Brudermüller, BGB, 72. Aufl. (2013), § 1353 Rn 13 m. w. N. Auch sind sie allenfalls verpflichtet, sich gegenseitig in groben Umrissen über das eigene Vermögen Auskunft zu geben. Lediglich bei Getrenntleben und bei der Auflösung der Ehe unterliegen die Ehegatten weitergehenden Informationspflichten aus §§ 1379, 1605, 1580 BGB ggfs. in Verbindung mit §§ 1587e u. 1587k Abs. 1 BGB. Im besonderen Falle setzt der BGH allerdings engere Maßstäbe auch für zusammenlebende Verheiratete, vgl. BGH v. 02.06.2010 XII ZR 124/08, FamRZ 2011, 21.

dass dem anderen beigezogenen Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren voller Einblick in die Steuerunterlagen gegeben werden muss.²³³

Allgemein betrachtet bleibt ein fader Beigeschmack, ob wirklich beide Ehegatten gezwungen werden können, gemeinsam über die Einkünfte des Einzelnen von ihnen verhandeln zu müssen, denn die Zusammenveranlagung stützt sich ja tatsächlich nur idealiter darauf, dass die Ehegatten eine metaphorische Erwerbsgemeinschaft bilden.²³⁴ Es ist deshalb wohl auch nur eine Idealvorstellung, dass sie keine wirtschaftlichen Geheimnisse²³⁵ und damit auch keine Steuergeheimnisse voreinander haben.

4. Die Ignoranz des neuzeitlichen Gesetzgebers hinsichtlich der rechtlichen Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten

Die Anwendung des Rechtsinstituts der notwendigen Beiladung wäre eigentlich völlig neu zu überdenken, wenn sich der neuzeitliche Gesetzgeber, die Finanzverwaltung, die Rechtsprechung und die herrschende Lehre an den wiederholten und mehrfach verankerten materiell-rechtlichen Ansatz des sowohl die originäre als auch die modifizierte Zusammenveranlagung von Ehegatten initiierenden Gesetzgebers hinsichtlich einer kausal-rechtlichen Gemeinschaftsbesteuerung

²³³ Das entspricht eigentlich auch dem, dass Ehegatten bei der Zusammenveranlagung bereits bei der Abgabe der Steuererklärung in einer dem erstrebten materiell-rechtlichen Ergebnis (der Ermittlung eines von beiden Ehegatten erzielten Einkommens und der Festsetzung eines von ihnen gemeinsam geschuldeten Einkommensteuerbetrages) entsprechender Weise zusammenwirken müssen, vgl. BFH v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540, 541; v. 19.05.1987 VIII R 39/83, BStBl. II 1987, 590, 591; v. 04.08.1987 VIII R 276/83, BFH/NV 1988, 210, 211. Der Ehegatte hat natürlich bereits mit seiner Beteiligung an der Zusammenveranlagung das Risiko des Bekanntwerdens seiner Einkommensverhältnisse auf sich genommen. Ausführlich hierzu Rohn, Ehepflichten, S. 58. Die Informationseröffnungsmöglichkeiten gehen damit weit über den Bereich der bestehenden ehelichen Informationspflichten nach § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB hinaus.

²³⁴ Vgl. hierzu noch eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f. Die dargestellte Legitimationslücke lässt sich nach Auffassung mancher dahin gehend schließen, dass den Ehegatten, die wegen ihrer gesetzlich unterstellten Einkünfterwerbsteilgemeinschaft die Vorteile der Zusammenveranlagung in Anspruch nähmen, auch zugemutet werden könne, dass ein Ehegatte über die gesetzlichen Auskunftspflichten hinaus begrenzten Einblick in die Vermögensverhältnisse des anderen erhält. Vgl. Rohn, a. a. O., S. 61.

²³⁵ A. A. wohl Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D II 1.5, S. 641.

zusammenveranlagter Ehegatten gebunden sehen würden. Dies ist – wie im Laufe der Untersuchung noch aufzuzeigen – gerade nicht der Fall.

Der Finanzverwaltung wird ein gesondertes und einheitliches Zusammenveranlagungsverfahren nicht angewiesen. Man legt heute wie zu Beginn der modifizierten Zusammenveranlagung nur den Schwerpunkt auf die Feststellung, dass die Zusammenveranlagung nicht zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten führt. Daneben wird nach wie vor nicht der Auffassung entgegengetreten, dass trotz der Handlungsdirektive des § 26b EStG, die Ehegatten (gemeinsam) als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln, mehr wie zwei anfänglich faktisch gemeinsame, da parallel verlaufende Zusammenveranlagungsverfahren der Ehegatten mit dem Ergebnis der gemeinsamen Heranziehungsbesteuerung beider Ehegatten vorliegen.

Der die modifizierte Zusammenveranlagung konzipierende Gesetzgeber hat auch später zu der Frage, ob der Zusammenveranlagungsbescheid einen einheitlichen Bescheid darstellt, ausweislich der Motive zum EAO 1974²³⁶ als Vorläufer des Einführungsgesetzes zur AO 1977 (EGAO)²³⁷ und ausweislich des Einführungserlasses zur AO 1977²³⁸, keinen Hinweis gegeben. In den Folgejahren wurde

²³⁶ Begründung des Gesetzentwurfs zur Abgabenordnung v. 19.03.1971, BT-Drs. VI/1982, zu § 136 S. 144, S. 145; Schriftl. Bericht des Finanzausschusses v. 07.11.1975, BT-Drs. VII/4292, S. 18, S. 32.

²³⁷ V. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613, BStBl. I 1976, 157.

²³⁸ BMF-Schreiben v. 01.10.1976 IV A 7 – S 0015 – 30/76, BStBl. I 1976, 576, 606, Nr. 6 zu § 155. So auch hinsichtlich der neuen Konzeption des § 155 Abs. 2 1977, siehe noch u. Teil IV Kap. N.II.2.a), S. 499 f., u. bezüglich des § 44 Abs. 2 S. 3 AO 1977. § 44 Abs. 2 S. 3 AO 1977 enthält, anders als § 425 Abs. 1 BGB, keinen Vorbehalt (,soweit sich nicht aus dem Schuldverhältnis ein anderes ergibt') zugunsten einer Gesamtwirkung. Nunmehr scheint der Rückschluss fraglos rechtens, dass, wenn auf Anordnung des § 425 Abs. 2 BGB i. V. m. § 44 Abs. 2 S. 3 AO ein rechtskräftiges Urteil (Bescheide wie der Steuerbescheid stehen einem rechtskräftigen Urteil i. S. d. § 425 Abs. 2 BGB gleich, vgl. Blesinger in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 44 AO Rz. 14) nur Einzelwirkung entfalte, der andere Ehegatte weder neben dem anfechtenden Ehegatten rechtsbehelfsbefugt sei noch ihm Einwendungen der Rechtskrafterstreckung nach § 322 ZPO i. V. m. § 110 FGO zustehen. BFH v. 13.05.1987 II R 189/83, BFHE 149, 514, BStBl. II 1988, 188, 190; Frotzcher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 18 (49. Lfg. 8/1989); Schwarz, AO, § 44 Rz. 22 (132. Lfg. 2/2009); Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 201 m. w. N. A. A. FG Münster v. 12.03.1985 VI 6472/82 E, EFG 1986, 101, 102. Angesprochen ist in diesem Zusammenhang die Problematik der Einzel- oder Gesamtwirkung von Sachverhaltsgestaltungen, die sich erst nach der Entstehung des Gesamtschuldverhältnisses ergeben. Hierauf verweist der BFH auch in Fragen der Festsetzungsverjährung bei Zusammenveranlagung, s. u. Fn. 291, S. 68 f.

vielmehr der Anschein vermittelt, als ob der Gesetzgeber es vermeiden will, die Art der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung gegenüber anderen steuerlichen Gesamtschuldnerschaften zu akzentuieren. So verwies er nur darauf, dass die Neufassung die missverständliche und irreführende Bezeichnung „einheitlicher Steuerbescheid“ vermeidet,²³⁹ und die Finanzverwaltung erläuterte zusätzlich noch klarstellend, dass gegen Gesamtschuldner keine „einheitlichen“, sondern „zusammengefasste“ Steuerbescheide ergehen.²⁴⁰

Ohne diesen unmissverständlichen Gleichlauf zum gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren bot sich der Judikative und mit ihr der herrschenden Lehre die Gelegenheit, an der bisherigen „Einheitsbesteuerung der Ehegatten“ in abgewandelter Form trotz der geänderten und damit nochmals verstärkt schuld begründenden Fassung des § 26b EStG 1975 festzuhalten.

B. Die steuerrechtliche Problemlage

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten führt ob seiner bedenklichen Handhabung durch die herrschende Lehre und ob seiner sehr schwierig zu erfassenden rechtlichen Konzeption in vielen Bereichen zu Unstimmigkeiten, von denen hier nur ein paar, im vorliegenden Zusammenhang besonders bedenkenswerte Einzelthemen kurz umrissen werden sollen. Damit einhergehend werden bereits viele maßgebliche Gesichtspunkte hinsichtlich der Einordnung dieses Rechtsinstitutes angesprochen, deren Verständnis den Blick für die vorliegende Problematik erleichtert und schärft.

I. Zur bloßen faktischen Parallelität der Ausgangsverfahren

Nach herrschender Auffassung erfolgen bei der Zusammenveranlagung grundsätzlich (nur) zwei Steuerfestsetzungen im Wege zusammengefasster Bescheide gem. § 155 Abs. 3 AO und zwar jeweils eine gegenüber dem einzelnen der beiden Ehegatten. Die einzige Ausnahme ist die der Inanspruchnahme nur eines der beiden zusammenveranlagten Ehegatten durch sog. Einzelbescheid, wonach nach h. L. nur eine entsprechend ehегattenbezogene Steuerfestsetzung gegeben ist. Die von beiden Ehegatten verwirklichten Besteuerungsgrundlagen seien jeweils in ihrer eigenen Steuerfestsetzung zu berücksichtigen. Dennoch könne nach herrschender Meinung die Steuer im Ausgangsverfahren grundsätzlich nur überein-

²³⁹ Begründung des Gesetzentwurfs, a. a. O., S. 145.

²⁴⁰ BMF-Schreiben, a. a. O., zu § 155 Nr. 6.

stimmend festgesetzt werden, d. h. die Steuerfestsetzungen müssen zunächst inhaltsgleich ausfallen, weil bei beiden Steuerfestsetzungen von der gleichen Besteuerungsgrundlage auszugehen ist.²⁴¹ Dieser Zustand komme auch in den den zusammenveranlagten Ehegatten üblicherweise erteilten zusammengefassten Steuerbescheiden gem. § 155 Abs. 3 AO zum Ausdruck, deren Erlass überhaupt nur dann zulässig ist, wenn die Bescheide vollständig inhaltsgleich sind.²⁴²

Dagegen sei – so die überwiegende Meinung – die einheitliche Entscheidung im rechtlichen Sinne für und gegen beide Ehegatten infolge der Zusammenveranlagung nicht geboten.²⁴³ Es komme lediglich in der Regel dazu, dass faktisch nur ein Verfahren gegenüber beiden Ehegatten geführt wird und damit die Steuerfestsetzungen inhaltsgleich ausfielen.

Nun muss man sich vor Augen halten, dass der Umstand einer einheitlichen Entscheidung natürlich auch einen zwingenden Charakter beiderseitiger und gleichzeitiger Steuerfestsetzung gegenüber den an dem Gesamtschuldverhältnis Beteiligten besitzt. Der Vortrag der h. M. hiergegen lautet, den Zwang eines einzigen Verfahrens – wie beim einheitlichen Verfahren gegenüber Mehreren – könne es hier nicht geben, da der Gläubiger seine Forderung bei der gesamtschuldnerischen Haftung, so also auch bei derer aufgrund der Zusammenveranlagung von Ehegatten, nicht einaktig, in juristischer Umgangssprache „*uno actu*“, geltend machen müsse.

Dabei fehlt es aber – so ist hier nochmals kritisch anzumerken – an einer differenzierten Sicht auf die Dinge:

Nach den Grundsätzen der Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht macht es den Anschein, dass es dem Finanzamt – mehr oder minder – frei steht, nur einen der Ehegatten in Anspruch zu nehmen.²⁴⁴ Das hieße, zur Begleichung der Schuld können die Ehegatten auch sukzessive herangezogen werden. Das widerspricht auch nicht dem vom Gesetzgeber geschaffenen Mittel des zusammengefassten Bescheides, der eine bloße Möglichkeit der formalen Zusammenfassung zweier

²⁴¹ Salch, DStR 1969, 447, 448.

²⁴² Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. A.I.6, S. 24 f.

²⁴³ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344; v. 11.07.1969 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708; v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; Littmann, EStG, 13. Aufl. (1981), § 26b EStG 1958 RdNr 19; Woerner, BB 1967, 241 m. w. N. A. A. ansatzweise Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (3).

²⁴⁴ Zu Fragen des Entschließungs- und Auswahlermessens bei Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht, s. eingehend Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 42 f.

Steuerbescheide bietet.²⁴⁵ Dabei fehlt aber der genauere Blick darauf, ob sich diese Sukzessivität nicht – wenn überhaupt – nur auf den bloßen Akt der Erhebung der konkreten Leistungspflicht bezieht. Darunter verbirgt sich erst die entscheidende Frage, ob und inwieweit der Exekutive hinsichtlich der Inanspruchnahme aus diesem Gesamtschuldverhältnis überhaupt ein Entschließungsermessens sowie ein Auswahlermessens trotz Gesamtschuldnerschaft eingeräumt ist.

Es kann an dieser Stelle nicht unberücksichtigt bleiben, dass es bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten – anders als in allen anderen Fällen der gesamtschuldnerischen Haftung von Steuerschuldern – an einer durch einen gemeinsamen Steuervorgang gestalteten gemeinsamen (Einkommen-)Steuerpflicht mangelt und sich dennoch plötzlich zwei Steuerpflichtige nebeneinander in Gesamtschuldnerschaft befinden. Es darf – sowohl aus Gründen der Systematik des Einkommensteuerrechtes sowie der Konzeption der steuerlichen Gesamtschuldnerschaft – auch keine Erwerbsgemeinschaft der Ehegatten als Steuersubjekt einen tatbestandserrichtenden Vorgang auslösen. Es ist aber auf jeden Fall verfrüht, daneben eine einheitliche Entscheidung abzulehnen, mit der Begründung, es fehle an einer durchgängigen Einheit der Eheleute zur Ermittlung der gemeinsamen Einkommensteuer und sie seien, anders als ein Gewinnfeststellungsbeteiligter, auch nicht an den Einkünften des jeweils anderen Ehegatten beteiligt.²⁴⁶ Hierzu muss man – anders als die h. L. – bereit sein, den Vorgang der Zusammenveranlagung in seiner Anlage nicht außer Acht zu lassen.

Es deutet sich schon auf den ersten Blick an, dass hier eine besondere Art von Gesamtschuldverhältnis besteht; *gewünscht* ist nach heute herrschender Lehre, wie nachfolgend anhand der historischen Entwicklung noch genauer aufgezeigt wird, eine ausnahmslose beiderseitige Steuerschuldnerschaft beider Ehegatten. Hat nur einer der Ehegatten eigenes Einkommen oder Vermögen, so liegt eigentlich schon auf der Hand, dass dies in Ähnlichkeit zum einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren am ehesten über eine zuvorige partielle gemeinschaftliche Steuerpflicht beider Ehegatten zu bewirken ist, bei der es nur auf das gemeinschaftliche Zusammenwirken, aber nicht „auf den Tatbeitrag des Einzelnen ankommt“. So war man sich bei der früher erhobenen Vermögensabgabe (LAG), bei der das Vermögen beider Ehegatten einheitlich zu besteuern war, auch nicht schlüssig, ob nicht eine Verpflichtung der Verwaltung besteht, einen *einheitlichen*

²⁴⁵ Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 103.

²⁴⁶ So aber u. a. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 45 (EL 95 Mai 2007) unter Verweis auf BFH v. 16.04.2002 IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501.

Vermögensabgabebescheid zu erlassen, wenn man der Vorgabe des Gesetzes einer unter den Ehegatten angeordneten *Gesamtschuldnerschaft* gerecht werden will.²⁴⁷

Alldem könnte zugrunde liegen, dass der Gesetzgeber, wenn er vom Grundsatz der individuellen Subjektbesteuerung abweichend gemeinschaftsbezogen eine gemeinschaftliche Steuerpflicht sowie hier sogar eine gemeinschaftliche Steuerschuld begründet wissen will, ein gesondertes und einheitliches Verfahren hinsichtlich eines gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestandes im übertragenen Sinne einführen muss. Das Resultat eines solchen Tatbestandes entsteht verständlicherweise aus dem Begehren nach einer gemeinschaftsbezogenen Einkommensbesteuerung der Ehegatten, was wiederum schon der die Zusammenveranlagung von Ehegatten einführende sozialdemokratische Reichsminister Erzberger²⁴⁸ hervorhob. So reklamierte er, die Haushaltsgemeinschaft in ihrer erhöhten Leistungsfähigkeit *müsse auch als eine Steuergemeinschaft betrachtet werden*.²⁴⁹ Führt man dann – wie unter seiner politischen und administrativen Führung als Finanzminister – eine noch nie dagewesene Mitveranlagung der Ehegatten in Form der *Zusammenveranlagung* von Ehegatten mit der Folge der vollumfänglichen Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ein,²⁵⁰ so erscheint die Vermutung erlaubt, dass diese plurale Schuldnerschaft der Ehegatten nicht nur auf einer pluralen Schuld, ausgelöst durch zwei in bestimmter Weise verbundene Einzelschuldverhältnisse, sondern auch auf einem pluralen Schuldverhältnis, nämlich dem hier bereits vorgeschlagenen einheitlichen Schuldverhältnis, beruht. Das einheitliche Schuldverhältnis ist dadurch gekennzeichnet, dass es nur einen gemeinschaftlichen Entstehungstatbestand für die

²⁴⁷ BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, 166; v. 28.01.1966 III 96/62, BStBl. III 1966, 327, 330.

²⁴⁸ Finanzminister Matthias Erzberger schuf im Zuge der Finanzreform 1920 in großer Eile eine einheitliche Reichseinkommensteuer. Sie wurde bei den Steuerreformen von 1925 und 1934 fortentwickelt, allerdings nicht mehr unter seiner Regie, Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I Allgemeiner Teil, 1991, § 1 I.6., S. 10 f.

²⁴⁹ Zit. bei Glaser, EinkStG. v. 29.03.1920, Berlin 1922/3, §§ 16/17 Anm. 4.

²⁵⁰ Wie in allen anderen deutschen Landesrechten so wurde die Ehefrau auch nach dem Preuß. EStG, dem Vorläufer des bundeseinheitlichen EStG 1920, in ihren Einkünften nicht veranlagt. Zu den weiteren Einzelheiten siehe noch im Weiteren.

Obligationen der Schuldner und infolgedessen nur die *eine*, sprich dieselbe Schuld für alle Schuldner gibt.²⁵¹

Damit stellt sich an dieser Stelle die bisher im Meinungsstand vernachlässigte Frage, ob zusammenveranlagte Ehegatten nicht überhaupt erst durch einen einheitlichen Akt beiderseitige Schuldner werden, wobei sich danach erst im Wege individueller Akte das gesamtschuldnerische Verhältnis der Ehegatten entsprechend gesetzlicher Vorgaben (§ 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO) herausstellt. Als solcher einheitlicher Akt käme nur die Steuerfestsetzung in Betracht, § 155 Abs. 1 S. 1 AO, da das einkommensteuerliche Veranlagungsverfahren damit grundsätzlich endet, was selbstverständlich auch für das Zusammenveranlagungsverfahren gilt.²⁵² Stehen dann aber nicht mehrere aufeinanderfolgende Steuerfestsetzungen gegenüber den Ehegatten im Raum, um genau zu sein drei an der Zahl, soweit der in der causa einheitliche Steueranspruch den beiden Ehegatten gegenüber nicht nur erklärt, sondern zwecks individueller Besteuerung auch erhoben wird? Unter anderem in Ermangelung eines vom Gesetzgeber eingeführten oder von der Verwaltung in offener Manier so gehandhabten einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides muss man hier leider nach den entsprechenden Antworten suchen.

II. Zur bloßen fakultativen Parallelität der Korrekturverfahren

Der Fall, dass der (alleine) Einkünfte erzielende Ehegatte im Zuge des Rechtsbehelfsverfahrens die Herabsetzung seiner Einkünfte und damit der Steuerschuld sowie die Änderung des ihm zugegangenen und ihn beschwerenden sog. Zusammenveranlagungsbescheides ohne die Beteiligung des anderen Ehegatten am Rechtsbehelfsverfahren erreicht, beschwört die Gefahr herauf, wie allenthalben auch erkannt wird, dass gegen den anderen Ehegatten nach wie vor höhere Ansprüche bestehen, die im Falle des Wirksambleibens des Bescheides gegen ihn als Gesamtschuldner geltend gemacht werden könnten. Die herrschende Lehre erklärt dies jedoch für unabweislich, da die Zusammenveranlagung keine notwendig einheitliche Entscheidung für und gegen beide Ehegatten gewährleiste.²⁵³

²⁵¹ Meier, Gesamtschulden: Entstehung und Regress in historischer und vergleichender Perspektive, 2010, S. 763.

²⁵² Diese Einbeziehung der Erteilung des Steuerbescheides in den Umfang der Regelung des § 26b EStG 1975 betont auch Kieschke, DB 1974, 1736.

²⁵³ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344; v. 11.07.1969 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708; v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332.

Die äußere Zusammenfassung der Ehegatteneinkommensteuerbescheide in einer Urkunde bewirke nicht, so ist man sich bis heute einig, dass diese Bescheide zwingend auch ein gemeinsames rechtliches Schicksal haben müssten.²⁵⁴

Begrenzt man den Wirkungsgehalt der Regelungen der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG auf das ursprüngliche Veranlagungsverfahren, so erscheint die obige Sichtweise hinsichtlich der Rechtslage im Korrekturverfahren ohne Weiteres nachvollziehbar. Zunächst schien man damit auch durchaus zufrieden zu sein, wie sich an folgender Äußerung ablesen lässt: „Mit dem Ergehen des Zusammenveranlagungsbescheides ende also auch die von § 26b EStG angeordnete Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger“.²⁵⁵

Diese Ansicht hat sich jedoch längst gewandelt: „Das gesetzliche Gebot, bei der Zusammenveranlagung nur einen Gesamtbetrag der Einkünfte, nur ein Einkommen und nur ein zu versteuerndes Einkommen zu bilden, müsse auch für das Rechtsbehelfsverfahren gelten.“²⁵⁶ Nach den Vorgaben des § 26b EStG habe man auch das Rechtsbehelfsverfahren als Teil des Zusammenveranlagungsverfahrens zu behandeln. Eine abweichende Entscheidung, die nur gegenüber einem der Betroffenen wirken solle, bedinge zwangsläufig die Aufgabe der Zusammenveranlagung.²⁵⁷

Es ist zweifellos so, dass sich die Frage der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung erst im Rechtsbehelfsverfahren (7. Teil der AO 1977, §§ 247 ff. AO) stellt, also in einem Stadium, in dem das Veranlagungsverfahren (4. Teil, §§ 155 ff. AO) bereits abgeschlossen ist. Dabei überprüft das Finanzamt den Steuerbescheid nicht nur punktuell entsprechend den vom Einspruchsführer vorgetragenen Gründen, sondern in vollem Umfang erneut, § 367 Abs. 2 S. 1 AO, denn nach § 367 Abs. 2 S. 1 AO hat die zur Entscheidung berufene Finanzbehörde „die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen“. Damit ist eine vollumfängliche Änderungs-

²⁵⁴ BFH v. 25.04.2006 X R 42/05, BStBl. II 2007, 220, 221; v. 25.06.2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, 21; v. 15.12.1999 I R 114/98, BFH/NV 2000, 1243, 1244; Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 17 (Nachtrag 193, Dez. 2012).

²⁵⁵ Schmidt/Seeger, EStG, 1.-3. Aufl. (1982-1984), § 26b Anm 4; Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 95 f.

²⁵⁶ Schmidt/Seeger, EStG, 4. Aufl. (1985), § 26b Anm 4: Ein Rechtsbehelfsverfahren habe keinen Einfluss auf die Veranlagungsart, so noch heute Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 18. S. a. Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 14.

²⁵⁷ So Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 16. Aufl. (1990), § 360 AO Anm. 2b).

kompetenz verbunden, vgl. auch § 367 Abs. 2 S. 2 AO.²⁵⁸ Gegenstand des Einspruchsverfahrens ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid als solcher und nicht einzelne Streitpunkte, auf die der Einspruchsführer sein Änderungsbegehren stützt.²⁵⁹

Durch den Einspruch wird das Verfahren damit wieder in das Stadium vor Erlass des angefochtenen Verwaltungsakts zurückversetzt. Man spricht daher von einem sog. „verlängerten Veranlagungsverfahren“ bzw. „verlängerten Festsetzungsverfahren“²⁶⁰. Dementsprechend erklärt § 365 Abs. 1 AO die Vorschriften, die für den Erlass des angefochtenen Verwaltungsakts gelten, im Verfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf für sinngemäß anwendbar, vgl. § 365 Abs. 1 AO.

Das bedeutet für die Fälle der einheitlichen Entscheidung, dass dort, wo nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften schon für das Ausgangsverfahren, d. h. für den Erlass des ursprünglichen Verwaltungsaktes, eine einheitliche Entscheidung vorgeschrieben ist, sei es ausdrücklich oder weil sich der Ausschluss unterschiedlicher Entscheidungen denkbareweise aus der Regelung der Sache selbst ergibt, die Notwendigkeit der einheitlichen Entscheidung durch die Heranziehung der einschlägigen Vorschriften auch für das Rechtsbehelfsverfahren materiell bestimmt und damit gesichert ist.²⁶¹ Die Gewähr der Teilnahme am Verfahren für den Dritten kann dabei allerdings formal nur über das Rechtsmittel des § 360 Abs. 3 AO geschaffen werden, soweit dieser nicht schon zuvor ein Rechtsmittel gegen den besagten einheitlichen Bescheid eingelegt hat.²⁶²

Aus sachlicher Sicht befürwortet der BFH durchaus, dass eine Änderung der Steuerfestsetzung einem der Ehegatten gegenüber notwendig auch eine entsprechende Änderung beim anderen Ehegatten bewirke.²⁶³ Gemeint ist die abstrakte Steuerschuld insofern, als der tatsächliche Vorgang des Zusammenveranlagungsverfahrens in seinem materiellen Gehalt außen vor gelassen wird. Nur so sind die

²⁵⁸ Durch das JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. 2006, 2878, ist eine Teileinspruchsentscheidung nunmehr nach § 367 Abs. 2a S. 1 AO für zulässig erklärt worden.

²⁵⁹ BFH v. 06.09.2006 XI R 51/05, BStBl. 2007, 83, 85 m. w. N.

²⁶⁰ V. Wedelstädt, DB 1997, 696, 700 m. w. N.

²⁶¹ Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 16. Aufl. (1990), § 360 AO Anm. 2b.

²⁶² Wobei dann das Mittel der Verfahrensverbindung gem. § 73 Abs. 2 FGO greift, siehe zur notwendigen Streitgenossenschaft der Ehegatten bereits unter der o. Fn. 108, S.27. Vgl. dazu auch Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 60 Rz. 1.

²⁶³ BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332. Es bedürfe aber eines erneuten Zusammenveranlagungsverfahrens für den Dritten zur Änderung des Steuerbescheides auch ihm gegenüber. Ob dies immer machbar ist, lässt er offen.

Äußerungen schlüssig, dass die Steuerschuld auch gegenüber dem anderen Ehegatten eine andere ist, wenn die Steuerfestsetzung des einen Ehegatten geändert wurde. All das stimmt dann auch mit dem Bild einer Gesamtschuldnerschaft überein, die bereits mit Tatbestandsverwirklichung entstanden ist, dessen Bedeutung im Folgenden noch ausgiebig zu erläutern ist.

Der Haken hierbei ist jedoch, dass erst die Veranlagungsvorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG die materiellen Voraussetzungen der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten zu bestimmen scheinen. Hiernach erscheint eine Tatbestandsablösung individueller zu kollektiver (Teil-)Besteuerung auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Kalenderjahres und damit des Verwirklichungszeitraumes (§ 2 Abs. 7 S. 1 EStG) nur schwer nachvollziehbar, da die Steuerpflicht nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes (§§ 2 ff. EStG) zunächst einmal beim einkünfteerzielenden Ehegatten selbst liegt.²⁶⁴ Aber das sei an dieser Stelle erst einmal dahingestellt.

Dem Zusammenveranlagungsverfahren selbst spricht die herrschende Meinung, wie gesagt, keinen einheitlichen Charakter zu, sodass nach der soeben dargelegten Systematik des Rechtsbehelfs- gegenüber dem Veranlagungsverfahren statt der obligatorischen höchstens eine fakultative Übereinstimmung der Steuerforderungen zusammenveranlagter Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren besteht. Diese geht nach herrschender Meinung formell mit der Heranziehung des Rechtsinstituts der einfachen Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. § 60 Abs. 1 FGO bzw. § 360 Abs. 1 AO einher.²⁶⁵

Daneben existieren nur noch ein paar „Ratschläge“, um dennoch zu einer regelmäßigen Übereinstimmung der Steuerforderungen zusammenveranlagter Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren zu gelangen:

Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren sei als ein wirtschaftlich orientiertes Verfahren darauf ausgerichtet, tatsächliche Zusammenhänge möglichst in einer Einheit zu erfassen. Auch habe die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und sei insoweit an die Anträge der Beteiligten nicht gebunden. Es erscheine daher gerechtfertigt, das Vorverfahren nicht auf die in der Rechtsbehelfsschrift bezeichneten Personen zu beschränken, sondern der zur Ent-

²⁶⁴ Die Besteuerung knüpft gemäß § 2 Abs. 1 EStG ausdrücklich an die erzielten Einkünfte. Steuergegenstand im qualitativen Sinne sind die erzielten Einkünfte.

²⁶⁵ Zu Fragen einer zulässigen Anwendung vgl. näher Teil II Kap. D, S. 113 f. Tatsächlich dürfte die Finanzverwaltung im Regelfall auch ohne Beteiligung des anderen Ehegatten dessen Steuerfestsetzung einfach stillschweigend mitberichten. Vgl. dazu bereits im Obigen.

scheidung berufenen Stelle die Möglichkeit zu geben, Dritte hinzuziehen, wenn deren Beziehung zum Streitgegenstand dies als wünschenswert erscheinen lässt.²⁶⁶

Nach anderer Auffassung könne aus dem Gesetz gestützt auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der auch Leitgedanke für die Ausübung des Ermessens sei,²⁶⁷ der Auftrag entnommen werden, die Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung zu wahren, da sonst Folgerungen auftreten können, die mit anderen Vorschriften nicht vereinbar seien.²⁶⁸ Dies gelte vor allem im Hinblick auf die Vorschriften des Aufteilungsverfahrens gem. §§ 268 ff. AO²⁶⁹. Die Pflicht zum Erlass eines einheitlichen Bescheides i. S. d. § 210 Abs. 2 AO a. f. (heute eines zusammengefassten Bescheides nach § 155 Abs. 3 AO) ergebe sich aus einer Ermessensreduzierung im Hinblick auf den obigen Auftrag.²⁷⁰ Dies stellt aber – wie er selber einräumt – keine einheitliche Entscheidung im eigentlichen Sinne dar, sondern bedeute nur einen gleichzeitigen Erlass der Steuerfestsetzungen, womit allerdings das Entschließungsermessen im Hinblick auf die bestehende Gesamtschuldnerschaft der zusammenveranlagten Ehegatten eingeschränkt ist.²⁷¹

Es ist nun einmal so, dass nach überwiegender Meinung bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten das eine Veranlagungsverfahren und der eine Entscheidungsgegenstand gegenüber Mehreren aus der Sache heraus, also qua natura, nicht auffindbar sind und damit eine einheitliche Entscheidung qua natura nicht allgegenwärtig ist. Nur die Aufrechterhaltung des gesetzlich festgeschriebenen, alle Beteiligten miteinbeziehenden Vorganges, sprich behördlichen Verfahrens unter ihrer beiderseitigen Teilnahme und Mitwirkung, ist Gegenstand dessen, was über § 365 AO 1977 auch für das Rechtsbehelfsverfahren wieder Maßstab des Verfahrens sein kann. Nimmt man aber nur eine gewisse Parallelität

²⁶⁶ Lohmeyer, StB 1986, 201, 204 m. w. N.

²⁶⁷ Klein/Gersch, AO, 11. Aufl. (2012), § 5 Rz 9.

²⁶⁸ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 Abs. 3 StAnpG Anm. 4 (3).

²⁶⁹ S. o. Teil I Kap. A.I.4, S. 21 f.

²⁷⁰ Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 134 f. unter Verweis auf BFH v. 17.04.1951 GrS D 1/515, BStBl. III 1951, 107 (die Überschreitung der Ermessensgrenzen könne richterlich überprüft werden); Berger, Der Steuerprozeß, 1954, § 243, S. 265 f.; Felix in Judeich-Felix-Bopp, Komm. z. StAnpG, 1960, § 2 Tz. 25. Diesem „eingeschränkten Entschließungsermessen“ aus Zusammenveranlagung entspricht auch die bemühte Haltung der Finanzverwaltung (s.o. Kap. A.II.3, S. 51 f.), die „Zusammenveranlagungen“ nicht auseinandergehen zu lassen.

²⁷¹ Krumsiek, a. a. O., S. 135.

der beiden Verfahren an, so ist der weitere Gleichlauf der Steuerfestsetzungen zusammenveranlagter Ehegatten eben auch nur fakultativ. Darüber können auch die anderen, mehr oder minder hilfreichen Lösungsvorschläge nicht hinwegtäuschen.

III. Einige rechtliche Unstimmigkeiten in der derzeit praktizierten Behandlung zusammenveranlagter Ehegatten

Es gibt viele rechtliche Unstimmigkeiten und zum Teil sogar offene Widersprüche in der derzeit praktizierten formell- und materiell-rechtlichen Behandlung zusammenveranlagter Ehegatten durch die Finanzgerichte und Finanzbehörden. Einige davon sollen hier, wie gesagt, Erläuterung finden, weil die Behandlung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch die h. L. in den dem vorliegenden Thema anverwandten Themenbereichen, wie u. a. bei der Berichtigung von Steuerbescheiden gem. §§ 172 ff. AO, auch das Ausmaß der Ver(w)irrung über dessen tatbestandliche Grundlagen, ja sogar generell hinsichtlich der rechtlichen Konzeption des Rechtsinstituts zum Ausdruck bringt:

1. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Antrages auf Zusammenveranlagung als Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes

Bei der Wahl der Veranlagungsart handelt es sich nach Meinung des BFH um ein *Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes*.²⁷² Wird die Wahl der Veranlagungsart ausgeübt, bestimme sie rechtsgestaltend auch die Steuerschuld des anderen Ehegatten, da die Veranlagungsart unmittelbar die Höhe der Steuer beeinflusst. Diese materiell-rechtliche Veränderung der Einkommensteuerschuld *beider Ehegatten* wirke sich rückwirkend auf die Entstehung der Steuer nach § 36 Abs. 1 EStG aus.²⁷³

Dabei ist zweierlei bemerkenswert: Zum einen ist dies die einzige Stelle innerhalb der gesamten Judikatur des BFH zur Zusammenveranlagung von Ehegatten, an der er offen davon spricht, dass auch dieses gesetzliche Rechtsinstitut sich auf *einen* gesetzlichen Tatbestand gründet, dessen Merkmal die Ausübung der Wahl der Veranlagungsart ist. Zum anderen stellt er damit die Frage der Entstehung der Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten wieder

²⁷² BFH v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 692.

²⁷³ BFH v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, 867; a. a. O., BStBl. II 2005, 690, 691 f.

offen, soweit es um den Zeitraum zwischen Ablauf des Veranlagungszeitraumes und Ausübung des Wahlrechtes durch die Ehegatten geht.

a) Zur Bedeutung des Antrages auf Zusammenveranlagung nach § 26 EStG

Nur durch das die Wahl der Veranlagungsart umfassend ausgeübte Moment der Zusammenveranlagung im Rahmen der Veranlagung wird nach herrschender Auffassung die identische Steuerschuld *beider* Ehegatten begründet.²⁷⁴ Offenbar wird dabei der Handlungsanweisung des Zusammenrechnens der Einkünfte *der Ehegatten* nach § 26b EStG kein schuldbegründender Gehalt entnommen.

Bezieht der BFH die rechtsgestaltende Wirkung der Ausübung des Veranlagungswahlrechtes auf die Steuerschuld zusammenveranlagter Ehegatten, so ist – da dies die geeignete Stelle wäre – auch auf die einkommensteuerliche Steuerpflicht²⁷⁵ einzugehen. Da dies aber nicht geschehen ist, ist m.E. von einem beredten Schweigen auszugehen.

Eine Steuerschuld ohne Steuerpflicht ist nicht denkbar. Verändert sich die Steuerschuld beider Ehegatten aufgrund geänderter Veranlagung rechtsgestaltend, wie der BFH es hier vorträgt, so kann die Zusammenveranlagung die Steuerpflicht beider Ehegatten, aber interessanterweise auch die der haushaltsführenden Person, sprich im Regelfall die der Ehefrau, nicht unberührt lassen.²⁷⁶ Ist also selbst die nicht erwerbstätige haushaltsführende Person Steuerschuldner, wovon die h. L. ausgeht, so muss auch ihr ein steuerpflichtbegründender Vorgang, und zwar aufgrund der einkünftezuordnenden Regelungen des § 26b EStG, mehr wie ein bloßer Antrag auf Zusammenveranlagung oder die formelle Verpflichtung zur Zusammenveranlagung zur Last gelegt werden können. Dem Antrag auf Zusammenveranlagung folgend dürfte sich die Zuordnung bzw. Zurechnung der Ehegatteneinkünfte nicht nur objektiv, sondern auch subjektiv

²⁷⁴ Vgl. unter vielen Schmieszek in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 38 AO Rz. 21 (95. Erg.-Lfg./April 2012).

²⁷⁵ Der Begriff der Steuerpflicht ist hier im tatbestandlichen Sinne (materiellrechtlich) aufzufassen, d. h. neben der persönlichen Steuerpflicht ist sie vornehmlich nach ihrer sachlichen Seite als Einkommensteuerpflicht i. S. der Verwirklichung von Einkünften sowie ihrer Zurechnung zum Steuerpflichtigen zu betrachten.

²⁷⁶ Gedacht ist hier zunächst an den „Idealfall“ der modifizierten Zusammenveranlagung, die Hausfrauenehe. Daneben gibt es auch die „Mischfälle“ der Zuverdienerehen, bei denen sich die objektive Steuerpflicht nach den Einkünften beider Ehegatten bestimmt.

verändern. Auf diese Fragen der Zuordnung bzw. Zurechnung der Einkünfte geht die h. L. aber nicht ein, womit auch die Frage nach der Steuerpflicht der haushaltsführenden Person und SteuerschuldnerIn keine Beantwortung findet.²⁷⁷

Der BFH schätzt vielmehr die Notwendigkeit der Begründung einer tatbestandlichen (steuergegenständlichen) Steuerpflicht des erwerbslosen Ehegatten gering, da er sich, anders als sonst auf dem Gebiet der Eingriffsverwaltung, nicht an den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit gebunden sieht. Hier wird bezeichnenderweise auch von anderer Seite nur von einem *Dogma* der Tatbestandsmäßigkeit gesprochen.²⁷⁸ An dieser Stelle ist zu bemerken, dass doch auffälligerweise – weder damals noch heute – kein aktives Bewusstsein für die Notwendigkeit einer hinreichenden Tatbestandsgrundlage auch für den erwerbslosen nach den Grundsätzen der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO steuer-schuldenden Ehegatten besteht. Dies ist auch für die weitere Beurteilung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten in seiner Anlage und seiner bisherigen Handhabung nicht ohne Belang. Das mangelnde Tatbestandsbewusstsein hat verschiedene Gründe, je nachdem, ob es sich um die Zusammenveranlagung in tariflich einfach-individualistischer oder doppelt-individualistischer Weise²⁷⁹, zu der Letzteren später ausführlich mehr, handelt:

Die Ehegatten werden nach h. L. nicht als Gemeinschaft besteuert, sondern sie verschmelzen zu einer Person.²⁸⁰ Das ist in besonders starkem Maße Grundlage der Zusammenveranlagung in einfach-individualistischer Weise.²⁸¹ Das bedeutet, dass man schlichtweg nicht auf den Gedanken kommt, einer anderen Person, die in einer anderen aufgeht, auch eine tatbestandliche Grundlage des eigenen

²⁷⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 03.11.1955 IV 296/54 U, BStBl. III 1955, 389: „Ob die Einkünfte der zusammen zu veranlagenden Ehegatten wie Einkünfte einer einzigen Person zu behandeln oder aber als Einkünfte des einzelnen Ehegatten zu betrachten sind, lasse sich weder aus dem Wortlaut des § 26 EStG und auch nicht anhand von Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung beantworten.“ Diese Auffassung gilt mangels Tatbestandseruierung bis heute.

²⁷⁸ Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 96. Vgl. bereits o. Fn. 12, S. 4. Siehe zu dessen weiteren Ausführungen in diesem Zusammenhang noch unt. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

²⁷⁹ Siehe zu ihrer Klassifizierung bereits o. Fn. 33, S. 12.

²⁸⁰ Zum fehlenden gemeinsamen Status nach zivilrechtlichen Maßstäben s. noch unt. Teil IV Kap. L.I, S. 174 f.

²⁸¹ Wobei dieses ökonomische Ziel allerdings auch rechtfertigt, dass in tariflicher Hinsicht nur der Maßstab *einer* individuellen Besteuerung anzulegen ist.

Steuerzugriffs zuzugestehen.²⁸² Spätestens dann, wenn man gezwungen ist, sich von dieser verschmelzenden Einheitsbetrachtung aufgrund beiderseitiger Ehegatten-Einkünfte zu lösen, kommt man nicht umhin, die Einkünfte in die Gemeinschaft fließen zu lassen, um sie, die Ehegattengemeinschaft, dann wiederum im schuld begründenden Sinne steuerlich gemeinschaftlich erfassen zu können. Doch dies soll an späterer Stelle Gegenstand ausführlicher Erörterung sein.²⁸³

Nach herrschender Auffassung erlaubt das durch § 26b EStG angeordnete Verfahren die Durchführung einer einheitlichen Veranlagungsart bei den Ehegatten; die (Ausgangs-)Veranlagung sei nur verfahrensrechtlich aneinander gekoppelt.²⁸⁴ Die Ehegattenbesteuerung sei vom Gesetzgeber wohl primär als Angelegenheit der Veranlagungstechnik gesehen worden, wie sich im Übrigen aus der Zuordnung zum Titel „Veranlagung“ (§§ 25-31 EStG) ergebe.²⁸⁵ Somit ist es vermittelbar, diese Vorschriften ausschließlich als solche über die Ermittlung des Zusammenveranlagungstarifes zu qualifizieren und in ihnen einen Ausdruck der verfahrenstechnischen Ausgestaltung der Zusammenveranlagung im Sinne der sog. Theorie der bloßen Tarifverbindung zu sehen,²⁸⁶ wobei § 26b EStG 1958²⁸⁷ diese These anhand seiner sprachlichen Gewichtung noch stützte. § 26b 1958/61 setzte das auf den ersten Anschein nur tariftechnisch anmutende Splitting-Verfahren der modifizierten Zusammenveranlagung noch an den Beginn der Vorschrift als den Kern der Zusammenveranlagung. Er lautete: „Die Zusammenveranlagung von Ehegatten wird nach Maßgabe des in § 32a Abs. 2 EStG festgelegten Verfahrens vorgenommen. Bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen.“²⁸⁸

Es ist nicht weiter verwunderlich, dass man dann vorwiegend der Auffassung ist, § 26b EStG regle nur die materiell-rechtlichen Fragen der Steuerberechnung

²⁸² Zudem hat der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung im System des Steuerrechts als dessen unablässliche Grundlage erst spät Einzug gehalten. Siehe dazu vertiefend Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, S. 90 f.

²⁸³ Vgl. näher unt. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

²⁸⁴ BFH v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691; FG München v. 31.05.1974 II (VIII) 71/72 E, EFG 1975, 19, 20, unter Berufung auf BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332, u. BFH v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287.

²⁸⁵ FG Rhld.-Pf. v. 02.07.1984 5 K 121/83, EFG 1985, 50, 51, unter Verweis auf Tipke, Steuerrecht, 8. Aufl. (1981), S. 194.

²⁸⁶ FG Köln v. 06.10.1999 11 K 5118/92, EFG 2000, 201, 202.

²⁸⁷ BGBl. I 1958, 473, 490, BStBl. I 1958, 412, 418.

²⁸⁸ Vgl. Littmann, EStG, 7. Aufl. (1962), § 26b EStG 1958/61.

bei Ehegatten im Falle der Zusammenveranlagung.²⁸⁹ Die Vorschrift sei damit nicht die Tatbestandsgrundlage für die Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten. Er stelle eine bloße Rechtsfolgenvorschrift und keinen Steuerentstehungstatbestand dar.²⁹⁰ Dieser Richtung folgt inzwischen auch offenkundig der BFH. So äußert er sich auf der einen Seite scheinbar mühelos dahin gehend, dass *die Form der Veranlagung ein gesetzliches Gestaltungsmittel zur Bildung eines „einheitlichen Steueranspruches“ ist.*²⁹¹ Auf der anderen Seite befasst er sich, wie schon erwähnt, bis heute nicht mit dem Aspekt, dass die Form der Veranlagung auch die einkommensteuerrechtliche Zuordnung bzw. Zurechnung der gesamten Einkünfte der Ehegatten verändern könnte.²⁹²

Wenn die Vertreter dieser Theorie nicht völlig auf eine sachgegenständliche tatbestandliche Grundlage verzichten wollen,²⁹³ dann kann diese ansonsten nur über § 2 EStG zu finden sein. So stellen ihre Vertreter das Wahlrecht der speziellen Ehegattenveranlagung in die Nähe der Einzelveranlagung; hier wie dort nur übe es nur einen Einfluss auf Art und Höhe des Steueranspruchs aus, dem Grunde nach besteht bereits der Anspruch.²⁹⁴ Dies würde dann nach allgemeinem Verständnis die bloße Verbindung zweier Steuergegenstände bedeuten. Aus

²⁸⁹ Weisensee, JR 1961, 85, 91; Radau, FR 1964, 102, 103; Reinisch, DStR 1965, 589, 590, u. heute u. a. Schneider in Kirchhof/Söhn, EStG, § 26b Rdnr. A 25 (196. Aktual. April/2009); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 58 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013). A. A. Flies, DStR 1998, 1077, 1079.

²⁹⁰ Vgl. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 1 (EL 115 Apr. 2012); Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 7 (EL 95 Mai 2007); Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 3 (339. Aktual. Febr. 2012); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 2 (137. Lfg. 3/2007); HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 4 (Lfg. 258 Juli 2013); Schneider in a. a. O., § 26b Rdnrn. A 10 u. B 1; Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 37 (Nachtrag 193, Dez. 2012); Vogt, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung, Frankfurt 2004, Teil 2 Kap. 1 B., S. 32; FG Berlin v. 31.03.2004 6 K 6526/02, EFG 2004, 1458, 1459.

²⁹¹ Dieser könne dementsprechend nur einer Festsetzungsfrist unterliegen, vgl. BFH a. a. O., BStBl. II 2005, 865, 867, denn es werde nur eine einheitliche Steuer festgesetzt. Ansonsten ist die Frage der Festsetzungsverjährung für jeden Ehegatten gesondert zu prüfen. Hierzu wird, wie sonst auch im vorliegenden Zusammenhang, auf § 44 Abs. 2 S. 3 AO verwiesen. Vgl. BFH v. 25.04.2006 X R 42/05, BStBl. II 2007, 220, 221.

²⁹² Siehe u. a. auch BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 527, 528, u. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583, 584, der jeweils nur pauschal davon spricht, dass § 26b EStG regle, wie die gegen jeden Ehegatten festzusetzende Einkommensteuerschuld materiell zu ermitteln ist.

²⁹³ Allerdings steht genau dies zu befürchten, wie nachfolgend noch zu erläutern.

²⁹⁴ Schwarz, AO, § 44 Rz. 16 (Lfg. 132 2/2009).

dem Blickwinkel der Gesamtschuldnerschaft beider Ehegatten gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO heraus hieße dies, die Zusammenveranlagung führt zu einer materiellen Verbindung der Einzelausprüche, die die Annahme einer Tilgungsgemeinschaft rechtfertigt.²⁹⁵

Nach gegenteiliger Auffassung wäre anzunehmen, dass mit der Zusammenveranlagung gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG als einer einheitlichen Veranlagung ein neuer gemeinsamer Steuergegenstand geformt wird. So wird bisweilen auch die Auffassung vertreten, dass die Zusammenveranlagten Gesamtschuldner aufgrund gemeinsamer Tatbestandserfüllung seien.²⁹⁶ Auch der neuzeitliche Gesetzgeber hat einen deutlichen Schritt in diese Richtung gemacht, indem er die Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten ausdrücklich für auf der Grundlage *eines Einkommens* stehend erklärt hat.²⁹⁷

Der BFH lässt hier jedoch völlig offen, inwieweit die Steuerpflicht der Ehegatten durch den Wechsel von einer Veranlagungsart zur anderen betroffen ist. Im Beharren auf einer „getrennten“ Zusammenveranlagung von Ehegatten hat er sich allerdings inzident ganz klar gegen eine kausal-rechtlich gemeinschaftliche Besteuerung und damit hierin liegende gemeinschaftliche Steuerpflicht der beiden Ehegatten ausgesprochen.²⁹⁸ Dies ist allerdings schon insoweit fragwürdig als die Ehegattengemeinschaft, wie schon erwähnt und noch eingehend zu erläutern, nach h. L. bezüglich der Teil-Rechtsfolge eines gesplitteten Tarifes ihrem Status nach als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft zur Besteuerung herangezogen wird.

Der Auffassung einer tatbestandlichen Grundlage über § 2 EStG als der üblichen tatbestandlichen Grundlage nach dem EStG ist entgegenzuhalten, dass die Theorie der bloßen Verbindung zweier Steuergegenstände voraussetzt, dass eine

²⁹⁵ Koenig in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 44 Rz. 11.

²⁹⁶ Eine gemeinsame Tatbestandserfüllung bestünde aufgrund gesetzlicher Fiktion, Kiefer, Die steuerliche Gesamtschuld, 1953, S. 25 f. Hess, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, 1972, S. 190, liest dies sogar aus einer der früheren Entscheidungen des BFH heraus, s. dort a. m. w. Lit.-N. Es sei so, dass das für den einen Ehegatten festgestellte Einkommen sich in seiner Wirkung auch auf den anderen erstreckt, Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 124. Hierbei ist aber das Augenmerk überzogen, wenn auch in gewisser Weise verständlich, auf die Feststellung eines gemeinsamen Einkommens der Ehegattengemeinschaft statt auch auf die Feststellung gemeinsamer Einkünfte gerichtet.

²⁹⁷ Vgl. die Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 299; und das Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974, BStBl. I 1974, 946, 962 Tz. 12.3.

²⁹⁸ Siehe näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 386 f.

solche Situation in jedem Einzelfall der Zusammenveranlagung von Ehegatten auch gegeben ist. Tatsächlich treten aber recht häufig die Fälle auf, in denen der eine Ehegatte keine Einkünfte besitzt. Es bliebe somit auf diesem Weg nur noch der reichlich verwegene Gedanke der Duplizierung des einen Steuergegenstandes als Gabe an den anderen Ehegatten, der aufgrunddessen auch sachgegenständlich steuerpflichtig würde, oder der Gedanke der Unterstellung (Fiktion) eines gemeinsam erfüllten Steuergegenstandes, was ebenfalls zu einer sachgegenständlichen Steuerpflicht auch des anderen Ehegatten führen würde. Für ersteres lassen sich aber im Gesetz, vgl. §§ 26 ff. EStG, überhaupt keine Anhaltspunkte finden. Für letzteres lässt sich zwar evtl. die entsprechende Zurechnungsregel im Gesetz (§ 26b EStG 1975 „gemeinsame Zurechnung der Ehegatteneinkünfte“) finden; sie wird jedoch von der h. L. wohl zu Recht, wie im Folgenden noch darzulegen, als solche nicht angenommen.

Ein weiterer Konzeptionsvorschlag für die Besteuerung des erwerbslosen Ehegatten wäre aber auch der, dass erst die Steuerfestsetzung, d. h. die die Veranlagung abschließende Entscheidung, eine Steuerschuld zur Entstehung gelangen lässt, ohne dass eine Steuerschuld durch Verwirklichung eines Steuertatbestandes vorhergegangen ist. Diese Konsequenz wurde auch in den Anfängen der Zusammenveranlagung bisweilen gezogen.²⁹⁹ Aufgrund eines Steuerbescheides fernab jeder tatbestandsmäßigen Grundlage kann jedoch nach herrschender Auffassung in Berufung auf § 38 AO³⁰⁰ keine rechtmäßige Steuerschuld entstehen.³⁰¹

Die meisten Literaturmeinungen bleiben all den im Obigen ersonnenen Konzeptionsmodellen merkwürdig fern; sie sind im Hinblick auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten wie im Anblick der Grundlagen ihrer gesamtschuldnerischen Stellung seltsam diffus: So heißt es bisweilen, die Zusammenveranlagung berühre nicht unmittelbar die materiellrechtlichen Besteuerungsgrundlagen, wirke sich aber in gleicher Weise aus³⁰² oder schlicht die Zusammenveranlagung habe materiell-rechtliche Auswirkun-

²⁹⁹ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 25; Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 35.

³⁰⁰ § 38 AO lautet: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“

³⁰¹ Klein/Gersch, AO, 11. Aufl. (2012), § 3 Rz 5; Lauter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, 1966, S. 69.

³⁰² Fichtelmann, DStZ 1978, 173, 174.

gen.³⁰³ Sie sind sich aber einig, dass das persönliche Steuerschuldrecht durch § 26b EStG nicht modifiziert werde.³⁰⁴

Auch an anderer Stelle ist man im Übrigen sehr wankelmütig: Einesteils wird erklärt, dass § 26b eine (subjektive) Zurechnungsnorm darstelle, ohne allerdings auf die neue Zurechnungsregel des § 26b EStG 1975 der „gemeinsamen Zurechnung“ der Ehegatteneinkünfte Bezug zu nehmen.³⁰⁵ Manche sprechen § 26b EStG in diesem Zusammenhang gar tatbestandliche Wirkung zu.³⁰⁶

Nach einer oben bereits erwähnten Mindermeinung, die sich auf die Änderung des § 26b EStG durch das EStRG 1974³⁰⁷ stützte, ist der Ehegattenzusammenveranlagungsbescheid ein einziger Bescheid, der an die gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelten Ehegatten zu richten ist, da der Wortlaut des § 26b

³⁰³ Hillmoth in Lippross, Basiskomm. StR, § 26b Rz. 5 (Lfg. 4 Sept. 2000). Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 AO Tz. 27 (Lfg. 128 Jan. 2012): „Die Zusammenveranlagung ist nicht bloß ein Akt der Steuertechnik, sondern durch das Splitting ein Vorgang mit gravierenden materiell-rechtlichen Folgen.“ Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I 1., S. 621 m. w. N.: „Die Konzeption der Haushaltsbesteuerung bestehe darin, die in einer Haushaltsgemeinschaft, lebenden Personen, vornehmlich Ehegatten und Kinder, verfahrensrechtlich durch Zusammenveranlagung und materiell-rechtlich durch Zusammenrechnung der Bemessungsgrundlagen gemeinsam zu besteuern.“ Diese Linie behält er aber nicht bei, ebd., S. 624 f. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 45 (EL 115 Apr. 2012), spricht von einem materiell-rechtlichen Prinzip der Einheit der Ehegatten.

³⁰⁴ Vgl. u. a. Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 10 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013); Schmidt/Seeger, EStG, 28. Aufl. (2009), § 26b Rz 2. Heute allerdings mit Abstrichen hinsichtlich dessen, dass hier im Blick auf den erwerbslosen Ehegatten Einkünftezurechnung ohne Einkünfteerzielung möglich sei, vgl. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 2.

³⁰⁵ Vgl. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 1 (EL 115 Apr. 2012); Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Anm. 4 (EL 95 Mai 2007); Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 1 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012); Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 37 (Nachtrag 193, Dez. 2012) spricht von der unterschiedlichen Zurechnung des Gesamtbetrages der zunächst für jeden Ehegatten getrennt ermittelten Einkünfte je nach Veranlagungsart. § 26b EStG enthalte, sehe man durch die Technik der Zusammenveranlagung hindurch, eine subjektive Zurechnungsnorm, vgl. Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. (1985), § 11 A.7., S. 304.

³⁰⁶ Der Einkünfte-transfer zwischen Ehegatten sei in Form *eines* Zurechnungst**atbestandes** auf der Ebene der Verwendung gelöst, vgl. Lang, StuW 1978, 316, 319; Tipke, a. a. O., § 11 A.7., S. 305. Vgl. hierzu noch vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(b)(ii), S. 417 f.

³⁰⁷ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, 1569, BStBl. 1974, 530, 537.

EStG, die Logik und das Rechtsgefühl es geböten, die Ehegatten, die für einen bestimmten Verfahrensabschnitt als Einheit behandelt würden, nunmehr auch als Einheit anzusehen. Aus den Umständen, dass nach dem Gesetz die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden und es nach den gesetzgeberischen Motiven und entsprechenden Verwaltungsanweisungen nur noch ein Einkommen, ein zu versteuerndes Einkommen und eine Einkommensteuer gebe³⁰⁸, sei die Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger gerechtfertigt.³⁰⁹ Des Weiteren trug man wie erwähnt vor, dass der neue § 26b EStG auch eine verfahrensrechtliche Vorschrift derart darstelle, dass es sich bei zusammenveranlagten Eheleuten nicht um Gesamtschuldner i. S. von § 155 Abs. 3 AO handelt, sondern eben in der Gesamtheit nur um einen Steuerpflichtigen.³¹⁰

Es wurde dann aber von zugeneigter Warte weder thematisiert, dass es sich für diesen Verfahrensabschnitt auch tatsächlich nur um ein einziges, obligatorisches Veranlagungsverfahren *beider* Ehegatten, sprich *ein Zusammenveranlagungsverfahren*, handeln kann, noch dass die Ehegatten, die nunmehr kraft Gesetzes als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind, in der Folge nicht nur eine Veranlagungsgemeinschaft, sondern auch eine partielle Besteuerungsgemeinschaft darstellen.³¹¹

Man hat also Halt davor gemacht zu erklären, dass § 26b EStG – wenn auch vielleicht nicht mehr lupenrein in seiner neuesten Fassung – den Zweck verfolgt, die *Ehegattengemeinschaft* einkommensteuerrechtlich in die Pflicht zu nehmen.

³⁰⁸ Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974 IV B 2 – S 2015 – 14/74, BStBl. I 1974, 962 Tz. 12.3.

³⁰⁹ Vgl. Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f.

³¹⁰ Nds. FG v. 21.04.1981 VII 446/80, EFG 1981, 570; FG Rh.-Pf. v. 06.09.1982 5 K 103/82, EFG 1983, 4, u. v. 13.09.1984 5 K 124/84, EFG 1985, 214; Rößler, BB 1983, 626, 628, der Adressat des die Zusammenveranlagung abschließenden einen Steuerbescheides sei die Ehegattengemeinschaft in Gestalt der zur Einheit verbundenen zusammenveranlagten Ehegatten, ähnl. ders. in DStR 1984, 359, 362; Schick, StuW 1992, 197, 206 u. 216/7, u. Gmach, BB 1981, 726, 728, gehen davon aus, dass der Bescheid an die Ehegattengemeinschaft zu richten ist.

³¹¹ Gmach, a. a. O., 728; Schick a. a. O., 216/7; Flies; DStR 1998, 1077, 1080, spricht zwar von einer Besteuerungsgemeinschaft der Ehegatten per Zusammenveranlagung, die in ihrer Rechtsfähigkeit einer Feststellungsgemeinschaft vergleichbar sei, läßt aber die steuerschuldrechtlichen Dimensionen offen. R. Meyer, FR 1984, 30, stimmt der Auffassung der obigen Finanzgerichte zu, dass sich aus § 26b EStG die Notwendigkeit eines einheitlichen Steuerbescheides als Abschluss des Veranlagungsverfahrens ableiten lasse, behandelt dann aber nicht die Frage der Kompatibilität eines einheitlichen Bescheides mit den (Folge)-Steuerbescheiden z. B. im Rahmen zusammengefasster Steuerbescheide.

Genauer betrachtet hat man es auch vermieden, dem neuen Passus des 26b EStG 1975, wonach im Rahmen der Zusammenveranlagung die zunächst zusammenzurechnenden Einkünfte der Ehegatten „den Ehegatten nunmehr gemeinsam zuzurechnen sind“, eine materiell-rechtliche Bedeutung im Hinblick auf die Ehegatten beizuordnen.³¹² Diese gesetzliche Bestimmung wird nach herrschender Lehre in ihrer Bedeutung heruntergespielt,³¹³ denn sie stifte – so die wohl überwiegende Meinung – durch ihren Wortlaut rechtssystematische Unklarheit.³¹⁴ Man vermeidet also heute mehr denn je jegliche Diskussion über die tatbestandlichen Grundlagen derart umfassender gemeinsamer Ehegattenbesteuerung.

Es bleibt also nach wie vor die Frage im Raum: Gibt es einen hinreichenden gesetzlichen Tatbestand oder wurde mit § 26b EStG nur ein Modus Vivendi³¹⁵ geschaffen? Letzten Endes hakt alles daran – so der naheliegende Verdacht –, dass selbst wenn man geneigt ist, die Vorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als aussagekräftig im Hinblick auf deren inhaltliche Bestimmung der Konstruktion des Zusammenveranlagungsverfahrens von Ehegatten zu betrachten, man nicht an ein gesondertes Festsetzungsverfahren sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung in Bezug auf die Feststellung der verwirklichten Steuerschuld denkt oder, besser gesagt, vielleicht auch nicht zu denken wagt, weil die Besteuerungsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft zu fragil ist.³¹⁶

³¹² Vgl. vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(a), S. 411 f.

³¹³ Bestenfalls wird sie als eine formaljuristische Bestimmung eingestuft: Nur rein ermittlungstechnisch, also auf dem Weg zur Errechnung der weiteren gemeinsamen Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der (gemeinsamen) Einkommensteuer, sei § 26b EStG Zurechnungsnorm. Vgl. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Anm. 7 u. 20 (EL 95 Mai 2007).

³¹⁴ Siehe ausdrückl. Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, 1991, S. 140.

³¹⁵ Der sog. Modus Vivendi kennzeichnet die Form eines erträglichen Zusammenlebens zweier oder mehrerer Parteien ohne Rechtsgrundlage oder völlige Übereinstimmung.

³¹⁶ Auch den *Einkünfteerwerb*sgemeinschaften gab man nur sehr zögerlich ihren materiell-rechtlichen Stellenwert im Rahmen des Einkommensteuergesetzes, vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- u. Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. (1993), § 9, S. 361 f.

- b) Zum Moment des Entstehens der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten unter Berücksichtigung der rückwirkenden Einwirkung des Gestaltungsrechtes der Zusammenveranlagung auf das Entstehen der Steuerschuld mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes

Nur durch den die Wahl der Veranlagungsart umfassend ausgeübten Moment der gemeinsamen Veranlagung im Rahmen der Veranlagung wird, wie gesagt, laut BFH die Steuerschuld beider Ehegatten begründet. Den Vorgang der gesamten Zusammenveranlagung in seiner Bedeutung herunterzuspielen, ja geradezu zu eliminieren, ist allerdings nicht nur im Speziellen vorhanden. Schon die im Laufe der Zusammenveranlagung von Ehegatten veränderte gesetzliche Fassung der gesamtschuldnerischen Haftung zusammenveranlagter Ehegatten spiegelt diesen generellen Impuls wider. So hieß es zu Beginn: „Personen, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, haften als Gesamtschuldner, vgl. § 95 Abs. 2 RAO 1919³¹⁷ sowie § 115 Abs. 2 RAO 1931³¹⁸, und erst später wurde dann durch § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 und ihm nachfolgend § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 auf die Formulierung „Personen,... die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind“ umgestellt, vgl. § 7 Abs. 2 StAnpG 1934³¹⁹ und § 44 Abs. 1 S. 1 AO 1977³²⁰.

Nach bereits damals vorwiegend herrschender Auffassung lässt nicht erst die Durchführung der Veranlagung den der Gesamtschuld zugrunde liegenden Steueranspruch entstehen.³²¹ Man sprach sich damit nach Auffassung der h. L. auch von gesetzgeberischer Seite nachdrücklich dafür aus, dass dem Vorgang des gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens in all seinen Gestaltungswirkungen keine Bedeutung zukomme; entscheidend sei nur die gesetzliche Verpflichtung zur Zusammenveranlagung.³²²

³¹⁷ RAO v. 13.12.1919, RGBI. I 1919, 2015.

³¹⁸ RAO v. 22.05.1931, RGBI. I 1931, 161.

³¹⁹ Eingeführt wurde das Steueranpassungsgesetz am 16.10.1934, RGBI. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149. Es verdankte seine Entstehung der Neuregelung der wichtigsten Steuern, u. a. auch dem neuen EStG, und den hierzu im letzten Jahrzehnt gesammelten Erfahrungen, vgl. Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), StAnpG Vorb (1).

³²⁰ Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 12, nennt dies nur eine hilfsverbale Korrektur.

³²¹ So bereits Hensel, System des Familiensteuerrechts u. andere Schriften, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, Köln 2000, S. 144.

³²² Amtl. Begründung zum StAnpG 1934, RStBl. I 1934, S. 1398, 1403 Sp. 1 (s. näher u. Teil IV Kap. N.II.2.e), S. 510 f.); Preißer, a. a. O., S. 12 Fn. 4.

Das Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26b EStG i. V. m. 32a Abs. 5 EStG gilt – wie schon erwähnt – nur als ein veranlagungstechnischer Vorgang.³²³ Nun spricht der BFH – wie zuvor geschildert – ausgerechnet der Ausübung der Wahl der Veranlagungsart rechtsgestaltende Wirkung hinsichtlich der Einkommensteuerschuld beider Ehegatten zu, wobei diese sich rückwirkend auf die Entstehung der Steuer nach § 36 Abs. 1 EStG auswirken kann bzw. soll.³²⁴

Damit ist man der Bedeutung des Vorgangs der Veranlagung wieder – bei genauem Hinsehen doch gut sichtbar – ein Stück näher gerückt.³²⁵ Es ist bereits ein Widerspruch in sich, eine (vorrangige) Veranlagungsart für Ehegatten anzuordnen, die gemäß gesetzlicher Zielsetzung nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. für die Frage der Entstehung der Steuerpflicht und der darauffolgenden Gesamtschuldnerschaft auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Kalenderjahres abstellt, und dann ein materielles Wahlrecht mit steuergestaltender Wirkung zu installieren, das erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veranlagung in Erscheinung treten muss. Es deutet nichts darauf hin, dass der Gesetzgeber eine solche Wirkung beabsichtigt hat. Das Ausüben des Antragsrechts i. S. d. § 26 Abs. 2 S. 2 EStG 2013 auf Zusammenveranlagung dürfte keine rechtsgestaltende Tatsache, sondern eine Verfahrenshandlung sein,³²⁶ denn selbst wenn die Ehegatten nicht dahin gehend beantragt haben, ist die Finanzbehörde dennoch zur Durchführung der Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 3 EStG n. f. berechtigt, vgl. § 26 Abs. 3 EStG 2013³²⁷. In der Literatur wird diese Auffassung des BFH auch nicht von allen geteilt.³²⁸

³²³ Siehe auch bereits Herrmann-Heuer, ESt u. KSt, 10. Aufl., § 13 EStG Anm. 86 (Lfg. 1-58 1963).

³²⁴ BFH v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691 unter Verweis auf BFH v. 12.07.1989 X R 8/74, BStBl. II 1989, 957, dort geht es allerdings um die Wirkungen des Antrages beim sog. Realsplitting gem. § 22 Nr. 1a. EStG. Bis VZ 2012 wegen § 24 Abs. 2 S. 4 EStG n. f., vgl. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26 Rz 23 f. Ob dieser Rückwirkung jeweils eine Steuerpflicht der einzelnen Ehegatten oder beider Ehegatten gemeinsam vorausgeht oder ein Vakuum existiert, wovon einzelne Literaturmeinungen sprechen, ist später zu beleuchten, vgl. dazu Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 386 f.

³²⁵ Siehe vertiefend u. Teil IV Kap. M.IV.4, S. 307 f.

³²⁶ Wovon auch hinsichtlich aller Antragsrechte generell auszugehen ist, vgl. BFH v. 04.11.2004 III R 73/03, BFH/NV 2005, 416.

³²⁷ Es fehlt ab dem VZ 2013 auch das Pendant der Unterstellung beantragter Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 3 EStG a. f. bei Nichterklärung durch einen der Ehegatten oder beide. Siehe hierzu noch in anderem Zusammenhang u. Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f.

³²⁸ Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 37 (Nachtrag 193, Dez. 2012) spricht zwar von einem echten Wahlrecht, aber nicht von gestalterischer Wirkung i. S. eines

Die eigentliche Frage ist doch die, warum man, wenn man schon den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nach hinten zu schieben bereit ist, nicht zugesteht, dass der Auferlegungsakt der Steuerschuld die identische Schuld erzeugt und stattdessen schon dem Wahlakt eine solche Bedeutung beimisst. Einen Unterschied in Bezug auf die passgenaue Möglichkeit der Verwirklichung des Tatbestandes auf den Zeitpunkt des Ablaufs des Kalenderjahres macht dies nicht. In beiden Fällen kann und muss wie folgt mit dem Hilfsmittel der Rückwirkung gearbeitet werden.

Führt das gesonderte und einheitliche Zusammenveranlagungsverfahren zu einer eigenständigen einheitlichen Festsetzung und ist im Zuge des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG der Umstand einkommensteuerlich verstrickter Ehegatten in ihrer Gemeinschaft als Besteuerungsgemeinschaft zu verzeichnen, so kann wiederum erst nach deren Auseinanderfallen die Gesamtschuldnerschaft der beiden Ehegatten entstehen, denn sie setzt die Steuersubjektivität beider Ehegatten voraus. Eine gesamtschuldnerische Stellung des Einzelnen bereits vom Zeitpunkt des Ablaufs des Veranlagungszeitraumes an ist im Hinblick auf das nachfolgende Entstehen einer partiellen Besteuerungsgemeinschaft und das hieraus resultierende Ergebnis einer gemeinschaftlichen Schuld undenkbar.

Es drängt sich nach allem der Gedanke auf, dass schon die obige Gesetzesänderung womöglich nicht so begründbar ist. Der Umstand der (beantragten) Zusammenveranlagung allein wandelt die allgemeine Normunterworfenheit noch nicht in ein Rechtsverhältnis, erst recht kein Schuldverhältnis zwischen dem Steuerforderungsberechtigten und den zusammenveranlagten Ehegatten. Der Vorgang der Veranlagung hat – wie im Folgenden noch näher zu erläutern – ein ihm eigenes Moment der Begründung eines Rechtsverhältnisses bzw. Schuldverhältnisses.³²⁹

Tatbestandsmerkmals. Die Einordnung des *Wahlrechtes* ist heutzutage also äußerst diffus; so spricht Hettler, a.a.O. Anm. 9 (Nachtrag 193, Dez. 2012), davon, dass der Schwerpunkt bei der Zusammenveranlagung liegt.

³²⁹ Die Wirkungen der Ehegattenzusammenveranlagung treten erst mit deren Durchführung ein. Der Zusammenveranlagungsbescheid ändere mit Wirkung ex nunc die kraft Gesetzes nach Maßgabe der individuellen Besteuerungsmerkmale entstandene Einkommensteuerschuld der Ehegatten, vgl. FG Rhld.-Pf. v. 02.07.1984 5 K 121/83, EFG 1985, 50, 51 (rkr): So auch Schmidt/Seeger, EStG, 4.-27. Aufl. (1985-2008), § 2 EStG Anm 17a) bzw. Rz 69; später Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 28.-33. Aufl. (2009-2014), § 2 EStG Rz 69 sowie Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 19. Dagegen wiederum ausdrücl. Buciek in

2. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Bindung an die Festsetzung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen bei Änderung der Veranlagungsart

Gestützt auf die Rechtsprechung des BFH galt bis zum Beginn des Veranlagungszeitraumes 2013, dass ein späterer Wechsel der Veranlagungsart durch den Antrag eines Ehegatten auf sog. getrennte Veranlagung nach zuvoriger Zusammenveranlagung möglich sei und zwar auch dann, wenn der Zusammenveranlagungsbescheid gegenüber dem anderen Ehegatten bereits bestandskräftig geworden war.³³⁰ Ein begrenzter Wechsel der Veranlagungsart ist auch heute noch möglich, vgl. § 26 Abs. 2 S. 4 EStG 2013.³³¹

Dabei soll für die Finanzbehörde nach h. A. eine Bindung an die Festsetzung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen bei Änderung der Veranlagungsart, soweit deren Feststellung nicht den Rechtsfolgen der anderen Veranlagungsart entgegenstehen, bestehen. Eine Abweichung komme nur in Betracht, wenn die Voraussetzungen einer Korrektornorm vorliegen, da die Bestandskraft des Zusammenveranlagungsbescheides hinsichtlich seiner Besteuerungsgrundlagen in den Bescheiden über die getrennte Veranlagung der Ehegatten weiter wirkt.³³²

Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass die materiellen Besteuerungsgrundlagen von der Wahl der Veranlagungsart grundsätzlich nicht betroffen sind. Die jeweilige Veranlagungsart bewirke nur *eine unterschiedliche Zurechnung aller Einkünfte der jeweiligen Ehegatten*³³³ sowie ihrer weiteren Besteuerungsgrundlagen sowie der Anwendung eines unterschiedlichen Tarifs. Nur insoweit werde der bereits ergangene Einkommensteuerbescheid durch die Wahl der anderen Veranlagungsart rechtswidrig und nur insoweit sei die Durchbrechung der

Beermann/Gosch, AO/FGO, § 44 AO Tz. 33 (85. Erg.-Lfg./Okt. 2010), u. Schwarz, AO, § 44 Rz. 16 (132. Lfg. 2/2009).

³³⁰ BFH v. 03.03.2005 III R 60/03, BStBl. II 2005, 564, 565; v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691. Siehe zu diesen Fällen nochmals aus anderem Blickwinkel u. Teil II Kap. C.I.4, S. 102 f.

³³¹ Siehe hierzu u. a. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26 Rz 23.

³³² BFH a. a. O., BStBl. II 2005, 564, 565; v. 15.12.2005 III R 49/05, BFH/NV 2006, 933, 934; Schmidt/Seeger, a. a. O., § 26 Rz 23/4; Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26 Rn. 28; Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 37 m. w. N. (Nachtrag 193, Dez. 2012); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26 Rn 74 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

³³³ Ein Gedankengang, den der BFH – wie im obigen schon dargelegt – im Übrigen nicht weiterverfolgt (Stichwort: beredtes Schweigen).

Bestandskraft und damit eine Aufhebung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a) AO gerechtfertigt.³³⁴

Andererseits fordert der BFH aber bei einem Wechsel der Veranlagungsart, das Finanzamt habe den Zusammenveranlagungsbescheid aufzuheben – gegenüber dem nicht rechtsbehelfsführenden Ehegatten hinsichtlich dessen Zusammenveranlagungsbescheides notwendig über die Aufhebungsgrundlage des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO³³⁵ – und neue Bescheide in der nunmehr beantragten Veranlagungsart zu erlassen.³³⁶ Dabei bleibt jedoch unerklärlich, auf welcher Grundlage denn alle anderen, nicht zu ändernden Besteuerungsgrundlagen materiell bestandskräftig bleiben sollen, wenn es doch schon aufgrund zuvoriger Aufhebung des Zusammenveranlagungsbescheides dann bei getrennter Veranlagung eines im Sinne des § 172 Abs. 1 S. 1 AO zu ändernden Steuerbescheides als solchem ermangelt.

In der geforderten Annahme einer Aufhebung statt einer Änderung des Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides liegt im Übrigen ein weiterer gravierender Mangel der grundsätzlichen Haltung der h. L. im vorliegenden Zusammenhang: Eine ersatzlose bzw. vollständige Aufhebung der in Zusammenveranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheide kann verfahrensrechtlich nur dann als zulässig erachtet werden, wenn anzuerkennen wäre, dass diese Zusammenveranlagungsbescheide und jene aufgrund eines Veranlagungsartwechsels nach getrennter Veranlagung nunmehr ergehenden Einzelbescheide jeweils gegen (in der Anzahl) verschiedene Steuerpflichtige gerichtet sind. Das heißt, wenn sich der Erstbescheid gegen beide Ehegatten zugleich richtet, während die in getrennter Veranlagung ergehenden Steuerbescheide sich nunmehr gegen beide steuerpflichtigen Ehegatten gesondert zu richten haben, muss aufgrund der verschie-

³³⁴ BFH a. a. O., BStBl. II 2005, 564, 565.

³³⁵ § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO lautet: „Ein Steuerbescheid ist ...aufzuheben..., soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).“ Über § 175 Abs. 1 S. 1 EStG wird nur das formelle Hindernis der Bestandskraft eines Folgebescheides aufgehoben, wenn eine Änderung eines Steuerbescheides nach § 175 Abs. 1 S. 1 AO notwendig ist. Dieses gewöhnliche Verhältnis verbundener deklaratorischer (Steuer-)Bescheide besteht im vorgenannten Zusammenhang jedoch offenkundig nicht.

³³⁶ BFH a. a. O., BStBl. II 2005, 564, 565; v. 18.11.2005 III B 114/04, BFH/NV 2006, 548. Die Aufhebung der ursprünglichen Veranlagung macht insofern Sinn, als sie nicht auf den Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO beruht, sondern auf der fehlenden materiellen Bindungswirkung des vormaligen Antrages auf Zusammenveranlagung.

denen Regelungsempfänger (Adressaten) der aufeinanderfolgenden Verwaltungsakte der Ersterer tatsächlich aufgehoben werden. Gerade für den Fall des Wechsels der Veranlagungsarten zwischen Zusammenveranlagung und sog. getrennter Veranlagung hob der BFH dies schon frühzeitig hervor.³³⁷ Nach diesem Verständnis ist die h. L. in ihrer Überzeugung und in ihren Handlungsanweisungen jedoch nicht stimmig. Sie scheint der obigen einleuchtenden Aussage des BFH, die für die eigentliche Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten ja so bedeutsam sein könnte, auch keine Beachtung zu schenken, denn sie geht von ständiger bloßer getrennter (Zusammen-)Veranlagung der Ehegatten³³⁸ und einzig mehreren individuellen Zusammenveranlagungsbescheiden aus.

Schaut man sich die weitere Argumentation des BFH genauer an, wonach „das Begehren auf Änderung der Veranlagungsart nicht als Anfechtung zu verstehen ist, sondern ein auf Durchführung einer erneuten Veranlagung gerichtetes Verpflichtungsbegehren darstellt, das allerdings notwendigerweise auch ein Anfechtungsbegehren beinhaltet“,³³⁹ so ist zu konstatieren, dass man sich letzten Endes wankelmütig verhält, ob es sich nach dem Wechsel der Veranlagungsart wirklich um ein völlig neues Verfahren gegenüber dem Steuerpflichtigen handelt. Je nach Bedarf wechselt hier die Anschauung, um die jeweils begehrte Rechtsfolge zu erhalten.³⁴⁰

Es ist sicherlich grundsätzlich³⁴¹ richtig, dass das Veranlagungswahlrecht nach § 26 EStG die materiellen Besteuerungsgrundlagen in ihrer Entstehung unberührt lässt. Vielleicht ist eine diesbezügliche Bindung an die Festsetzung der bisherigen Besteuerungsgrundlagen bei Änderung der Veranlagungsart im Zusammenhang darin zu sehen, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten in ihrer materiellrechtlichen Wirkung *nur die Steuerpflicht des einzelnen zusammenveranlagten Ehegatten* – bei einem späteren Wechsel der Veranlagungsart zur Einzelveranlagung eben auch nur vorübergehend – *suspendiert*, und dementsprechend in der

³³⁷ So der BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 213. Siehe zu dieser Entscheidung bereits o. Fn. 101, S. 25.

³³⁸ Vgl. näher Teil IV Kap. M.II.1.a), S. 197 f.

³³⁹ BFH a. a. O., BStBl. II 2005, 564.

³⁴⁰ Ähnlich verhält sich die h. L. hinsichtlich der exakten formalen Beurteilung des „Zusammenveranlagungsverfahrens“, siehe hierzu wiederum Teil IV Kap. M.II.1.a), S. 197 f.

³⁴¹ Der Vorbehalt ergibt sich hier aus der Einschränkung personenbezogener Grundsätze der Einkommensermittlung durch die Zusammenveranlagung von Ehegatten.

gemeinschaftlichen Veranlagungsbesteuerung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG bereits die bei Abwahl der Zusammenveranlagung wiederauflebende eigenständige Veranlagung der individuellen Besteuerungsgrundlagen zu finden ist (Stichwort: halbautonomer, da erweiternder mittelbarer Tatbestand).³⁴²

3. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des *einheitlichen* Verspätungszuschlages gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten

„In den Fällen schuldhaft verspäteter oder fehlender Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt *gegen den zur Abgabe einer Steuererklärung Verpflichteten* einen Verspätungszuschlag bis zu 10 v. H. *der festgesetzten Steuer* festsetzen, höchstens jedoch 25.000 Euro“, vgl. § 152 AO.

In den Fällen, in denen bei Ehegatten *nur eine Einkommensteuer festgesetzt wird*, könne – so der BFH in gefestigter Rechtsprechung – auch nur ein Verspätungszuschlag verhängt werden, selbst wenn nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt habe. Wird bei zusammenveranlagten Ehegatten wegen verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung ein Verspätungszuschlag festgesetzt, so schulden die Ehegatten den Verspätungszuschlag als Gesamtschuldner.³⁴³ Dies folge aus der Akzessorietät des Verspätungszuschlages als Nebenleistung zur Steuer, aus den Grundsätzen des § 26b EStG und der einheitlichen Steuererklärung gem. § 25 Abs. 3 S. 5 EStG sowie der Konnexität der Regelung des Verspätungszuschlages in der ihm eigenen Ausgestaltung (Begrenzung des Verspätungszuschlages auf 10 v. H. *der festgesetzten Steuer*) zu der die jeweilige Steuer bestimmenden Vorschrift des § 26b EStG.³⁴⁴ Bisweilen wird hierzu sogar von einer einheitlichen

³⁴² Vgl. dazu detailliert unter Teil IV Kap. M.IV, S. 299 f.

³⁴³ BFH v. 19.05.1987 VIII R 39/83, BStBl. II 1987, 590; v. 04.08.1987 VIII R 276/83, BFH/NV 1988, 210.

³⁴⁴ BFH v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540; v. 19.05.1987 VIII R 39/83, BStBl. II 1987, 590; v. 31.07.1987 VI R 193/85, BFH/NV 1988, 282; v. 04.08.1987 VIII R 276/83, BFH/NV 1988, 210, 211; v. 28.08.1987 III R 230/83, BStBl. II 1987, 836, 837; v. 02.10.1987 VI R 1/86, BFH/NV 1988, 143, 144; v. 14.06.2000 X R 56/98, BStBl. II 2001, 60, 64. Das ist nicht unumstritten. Hinsichtlich der Hilfspflicht einer gemeinsamen Steuererklärung begehrt die Gegenmeinung auf mit dem Argument, der steuerschuldrechtlichen Ebene sei eine ebensolche – gesamtschuldneruntaugliche – verfahrensrechtliche Ebene nicht entnehmbar, vgl. Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 24 (Lfg. 116 Juli 2008); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 28 m. w. N. (137. Lfg. 3/2007); Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 66 (92. Lfg. 9/2008): Der Schuldvorwurf, der dem Verspätungszuschlag zugrunde liegt, könne nur jedem Ehegatten einzeln gemacht werden; Heuermann in HHSp, AO, § 152 Rz. 44 (Lfg. 193 März 2007).

Einkommensteuerfestsetzung,³⁴⁵ einer gemeinsamen Steuererklärungspflicht als gemeinschaftliche Schuld,³⁴⁶ und einer einheitlichen Festsetzung von Verspätungszuschlägen bzw. einem *einheitlichen* Verspätungszuschlag gesprochen.³⁴⁷

Im Rahmen der vorliegenden Thematik erkennt der BFH also unumwunden an, dass es sich nur um *eine* – inhaltlich übereinstimmende – festzusetzende Einkommensteuer gegenüber beiden Ehegatten handelt. Dieses vorhandene einheitliche Ergebnis kann er aber seiner eigenen rein technischen Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach nur dem standardgemäßen „zusammengefassten Steuerbescheid“ verdanken. Wie aus der obigen Begründung auch erkennbar, wird nach h. L. implizit anerkannt, dass § 152 AO nur dann als Rechtsgrundlage für einen einheitlichen Verspätungszuschlag gegen beide Ehegatten taugt, wenn es sich auch um eine einheitlich festgesetzte Steuer handelt.³⁴⁸

Daran lässt der obige Wortlaut der Vorschrift auch keinen Zweifel; es wird dort nur von einer Steuer gesprochen, dem sich bestenfalls in erweiternder Auslegung noch eine auch genügende einheitliche Steuer entnehmen ließe. § 152 Abs. 1 S. 1 AO ist danach auf dem Boden der h. L. zweier eigenständiger Steuerfestsetzungen gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten gem. § 155 Abs. 3 AO auch keiner erweiternden Auslegung zugänglich, sodass man einwenden kann, es fehle an einer Ermächtigungsgrundlage, um beiden Ehegatten gegenüber gemeinsam einen Verspätungszuschlag auferlegen zu können. Des damit vorhandenen Widerspruches hinsichtlich seiner sonstigen Haltung zur Zusammenveranlagung von Ehegatten scheint der BFH sich nicht bewusst zu sein. Andererseits würde sich eine Ablehnung eines gemeinsamen Verspätungszuschlages an der Regelung des § 276 Abs. 4 AO und derer des § 155 Abs. 3 S. 2 u. 3 AO reiben, wonach bei

³⁴⁵ BFH v. 28.08.1987 III R 230/83, BStBl. II 1987, 836, 837.

³⁴⁶ BFH v. 22.07.1987 I R 261/83, BFH/NV 1988, 545, 546: „Das Erfordernis gemeinsamen Handelns macht die Ehegattengemeinschaft hinsichtlich der Steuererklärungspflicht zu einem selbstständigen Pflichtenträger.“ Zustimm. wohl Hidien, BB 1984, 2259, 2261, der auch von einer gemeinschaftlichen Schuld hinsichtlich der Steuererklärungspflicht zusammenveranlagter Ehegatten ausgeht.

³⁴⁷ BFH a. a. O., BStBl. II 1987, 590.

³⁴⁸ So wendet Fichtelmann, FR 1975, 113, 114, auf dem Boden der h. L. zu Recht gegen die Praxis einheitlicher Verspätungszuschläge ein: „Die Zulässigkeit – und *Notwendigkeit* – abweichender Festsetzungen von Verspätungszuschlägen gegenüber Ehegatten ergibt sich daraus, dass auch die Zusammenveranlagungen rechtlich selbstständige Steuerfestsetzungen darstellen, denen lediglich als Besteuerungsmerkmale die Einkünfte beider Ehegatten zugrunde liegen.“

zusammenveranlagten Ehegatten stets von einem gesamtschuldnerisch geschuldeten Versäumniszuschlag auszugehen ist.³⁴⁹

4. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Berichtigungsveranlagungen gem. §§ 173 Abs. 1, Abs. 2 und 177 AO 1977 bei zusammenveranlagten Ehegatten

Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer höheren oder niedrigeren Steuer führen, vgl. § 173 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO 1977. Die herrschende Auffassung geht davon aus, dass der Steuerbescheid wegen der Einheit des Einkommens, welche sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung ergebe, auch gegenüber dem anderen Ehepartner geändert werden kann, wenn nachträglich neue Tatsachen oder Beweismittel i. S. v. § 173 Abs. 1 AO bekannt werden, die nur den einen Ehegatten betreffen.³⁵⁰ Man setzt hierzu bei dem durch Zusammenrechnung der Einkünfte (gemeinsamen) festzusetzenden Einkommen an: Jede Veränderung der Besteuerungsgrundlagen des einen Ehegatten führe auch für den anderen Ehegatten ob der gemeinsamen Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen zu einer höheren Steuer.³⁵¹

Hiergegen ist einzuwenden, dass die Ehegatten nach dieser Praxis entgegen sonstiger Gewohnheit nunmehr doch – praktisch durch die Hintertür – als steuerliche Einheit behandelt werden. In Bezug auf das Steuerobjekt sieht man sie zwar als Einheit, umgeht es aber, die sach- und personenbezogenen Merkmale des Einzelnen auch der aus ihnen bestehenden Personengemeinschaft zuzuordnen, weil man diese als solche gar nicht wahrhaben will.

Zudem beginnen hier – begünstigt durch den sog. Zusammenveranlagungsbescheid und dessen verfahrensfestigenden Wirkungen – bereits die Konturen zu

³⁴⁹ Mösbauer in Koch, AO, 5. Aufl. (1996), § 152 Rz. 7/5; Koch in Koch, AO, 3. Aufl. (1986), § 152 Rz. 7.

³⁵⁰ BFH v. 25.06.2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, 21. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 17; Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 22 m. w. N. (Nachtrag 193, Dez. 2012); Gerard in Lademann, EStG, § 26b, Anm. 22 (Nachtrag 106, Okt. 1994).

³⁵¹ BFH v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, 867; a. a. O., BFH/NV 2004, 19, 21; v. 05.08.1986 IX R 13/81, BStBl. II 1987, 297, 300; Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 47 (EL 115 Apr. 2012); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 32 (137. Lfg. 3/2007); Vogt, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung, Frankfurt 2004, Teil 4 Kap. 7 A III., S. 140; Geier in Littmann, EStG, 14. Aufl. (1985), § 26a RdNr 19d m. w. N.

verwischen zwischen einem Veranlagungsverfahren zur Feststellung des einzigen Einkommens der Ehegatten und der bloßen technischen Verbundenheit zweier Veranlagungsverfahren gegenüber den Ehegatten. Betrachtet man die obige „Einheit des Einkommens“ genauer, so kann es sich hier nach h. L. nicht um ein materielles Einkommen handeln.³⁵² Es kann also nur um das wegen der Zusammenrechnung der Einkünfte von beiden Ehegatten bezogene gleiche Einkommen gehen.³⁵³

Vergleicht man die Rechtslage mit dem zuvor bereits erläuterten Vorschlag einiger Autoren, über § 365 AO der unerwünschten Folge unterschiedlicher Steuerfestsetzungen unter zusammenveranlagten Ehegatten ausweichen zu können,³⁵⁴ so handelt es sich hier erneut, nur diesmal allerdings um den erfolgsgelächerten Versuch, gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten diese „Änderungsveranlagung“ nach Berichtigungs Vorschriften in die Nähe der Erstveranlagung zu rücken. Hierfür wird auch einerseits angeführt, dass sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung ergebe, dass die Ehegatten bei der Erfüllung ihrer Erklärungs pflicht zusammenwirken müssen,³⁵⁵ andererseits wird auf das Wesen der Gesamtschuld verwiesen,³⁵⁶ ein Moment, das in Bezug auf die beiderseitige Änderung der Steuerfestsetzung(en) im Rechtsbehelfsverfahren bei Zusammenveranlagung eine völlig konträre, nämlich ablehnende Haltung erzeugt.³⁵⁷

Unter der Herrschaft der §§ 222 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 AO, dem Vorläufer der obigen Vorschrift, urteilte der BFH, dass jedem Ehegatten als „Einkommen“ das

³⁵² Dieser Ausdruck wird dennoch vielfach verwendet, vgl. BFH v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172, 173; a. a. O., BFH/NV 2004, 19, 21; Hettler, a. a. O., § 26b Anm. 22; Graf in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn. 67 (79. Erg.-Lfg. Nov. 2008) sowie Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 67 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

³⁵³ Ebenso Rößler, DStZ 1982, 24, 25.

³⁵⁴ S. o. Teil I Kap. B.II, S. 59 f.

³⁵⁵ BFH a. a. O., BStBl. II 1997, 115, 116; Koenig in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 173 Rz. 124.

³⁵⁶ BFH a. a. O., BStBl. II 1997, 115, 116, jew. unter Verweis auf BFH v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540; Balmes in Kühn/v. Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 173 Rz. 42; Leimkühler in Pump/Lohmeyer, AO, § 173 S. 31 (42. Lfg. Juni 2003). Krit. u. a. Buciek in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 44 AO Tz. 51 (85. Erg.-Lfg./Okt. 2010).

³⁵⁷ BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332. Seltsamerweise wird hier weder von der Rechtsprechung noch der Kommentarliteratur erörtert, ob der Berichtigung von Steuerbescheiden gegenüber einem Gesamtschuldner anhand des Regelungsgehaltes von § 44 Abs. 2 AO Einzel- oder Gesamtwirkung zukommt. Vgl. hierzu im vorliegenden Zusammenhang bereits o. Fn. 238, S. 54 f.

Einkommen zugerechnet wird, das sich nach Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten ergibt.³⁵⁸ Daraus ergebe sich, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten neue Tatsachen, die für die Ermittlung von Einkünften eines Ehegatten wesentlich sind, zu einer Wiederaufrollung der gesamten Veranlagung berechtigen, auch soweit es sich um Einkünfte des anderen Ehegatten handelt. Bei der Zusammenveranlagung wirke sich jede Änderung in der Ermittlung der Einkünfte des einen Ehegatten in entsprechender Weise beim anderen Ehegatten aus. Neue Tatsachen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des einen Steuerpflichtigen sind auch hinsichtlich des Steuerbescheides des anderen Steuerpflichtigen neue Tatsachen, sodass diese unter Anwendung des § 173 AO auch zur Änderung dieser anderen Steuerfestsetzung berechtigen.³⁵⁹

Dieser Bezug zur Erstveranlagung durch Wiederaufrollung wird von der herrschenden Lehre auch heute noch stillschweigend als tragende Grundlage zur beiderseitigen Anwendung der Änderungsvorschriften gem. §§ 173 ff. AO herangezogen, auch wenn dies nur noch in eingeschränktem Umfang zulässig ist, denn nur so ist es möglich, jetzt nochmals dieselben Grundsätze des § 26b EStG über die Ermittlung des gemeinsamen Einkommens der Ehegatten heranzuziehen. Unter der Herrschaft der AO 1977 ist keine unbeschränkte Gesamtaufrollung des Besteuerungsfalles mehr statthaft, sondern es sind nur noch punktuelle Änderungen zulässig.³⁶⁰ Dass unter § 177 AO nur noch eine eingeschränkte Wiederaufrollung des Steuerfalles hinsichtlich von Rechtsfehlern der Erstveranlagung möglich ist, lässt es nur noch deutlicher zu Tage treten, dass hinsichtlich der zu beurteilenden Besteuerungsgrundlagen eigentlich eine Beschränkung auf die Person besteht, die sie betreffen.³⁶¹

Handelt es sich bei der Zusammenveranlagung im materiell rechtlichen Sinne um keinen gemeinschaftlichen oder gemeinsamen Tatbestand, so lassen sich keine tatbestandlichen Änderungsgründe i. S. der §§ 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO bei der Steuerveranlagung des streitführenden Ehegatten finden, wenn nur hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des anderen Ehegatten Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, d. h. eine fehlerhafte Sachverhaltswürdigung nur hinsichtlich der dem anderen Ehegatten eigenen Besteuerungsmerkmale offenbar geworden ist. Auf der Basis dessen, dass nach herrschender

³⁵⁸ BFH v. 16.01.1969 IV R 121/68, BStBl. II 1969, 273, 273/4.

³⁵⁹ BFH a. a. O., BStBl. II 1969, 273, 274.

³⁶⁰ BFH v. 12.08.1981 I R 78/78, BFHE 134, 3, BStBl. II 1982, 100, 101.

³⁶¹ So bereits der Ansatz von Rößler, DStZ 1982, 24, 25.

Auffassung hinsichtlich der gesamten Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten selbstständige Steuerbescheide vorliegen, ist grundsätzlich anzuerkennen, dass gerade hinsichtlich des jeweiligen im Streit stehenden Steuerbescheides ein Änderungstatbestand erfüllt sein muss (Grundsatz der rechtlichen Selbstständigkeit).³⁶²

Erkennt man die steuerschuldrechtliche Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten nicht an, so ist es also erforderlich, eine Brücke zu schlagen zu den objektiven und subjektiven Besteuerungsmerkmalen des anderen Ehegatten, wie es die h. L. gestützt auf die Rechtsprechung im Bereich des § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO („grobes Verschulden“)³⁶³ in erweiternder Rechtsauslegung bereits seit geraumer Zeit macht:

Dies geschieht im Wege eines gesetzlich nicht niedergelegten Grundsatzes der Zurechnung.³⁶⁴ Danach werden Änderungsgründe, die in der Person des einen Steuerpflichtigen verwirklicht sind, aufgrund der grundsätzlichen Einbeziehung der Besteuerungsgrundlagen in den Erstveranlagungsvorgang auch wiederum dem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet.³⁶⁵

Argumentiert man an dieser Stelle schon im Sinne der hier vertretenen Auffassung, dass die Zusammenveranlagung letztlich, sprich auf einer erweiterten, übertragenen Ebene dazu führt, dass die Ehegattengemeinschaft zur Feststellung des Einkommens als ein Steuerpflichtiger anzusehen ist, deren Besteuerungsgrundlagen zusammenfassend zu betrachten und zu überprüfen sind, so ist im Bereich der Korrekturvorschriften – auch auf der Basis eines einheitlichen zu ändernden Verwaltungsaktes –, kein Grundsatz der funktionalen Zurechnung zu bemühen. Ob dies zulässig ist, lässt sich nur über die genaue Bestimmung der materiellen Grundlagen der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten, vor allem (auch) im Hinblick auf den erwerbslosen Ehegatten, beantworten.

³⁶² Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 56 (130. Lfg. 8/2008); Tiedtke, FPR 2003, 400; Rößler, a. a. O., 25; FG Düss. v. 10.05.1968 VII 74-77/66 E, EFG 1968, 465.

³⁶³ Bei nachträglichem Bekanntwerden von Tatsachen oder Beweisen zugunsten des Steuerpflichtigen hat eine Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nur dann zu erfolgen, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden trifft, vgl. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

³⁶⁴ BFH v. 24.07.1996 I R 62/95, BStBl. II 1997, 115, 116; Schmieszek in Bordenwin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 39 (339. Aktual., Febr. 2012); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 32 (137. Lfg. 3/2007); v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 173 AO Rz. 91 (98. Erg.-Lfg. Sept. 2012). Krit. v. Groll in H/H/Sp, AO/FGO, § 173 AO Rz. 146 u. 265 f. (Lfg. 224 Sept. 2013).

³⁶⁵ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 56 (130. Lfg. 8/2008).

5. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich der Beschwerde nach § 350 AO

Im Allgemeinen gilt, dass nach § 350 AO eine Beschwerde Voraussetzung für die wirksame Einlegung eines steuerlichen Rechtsbehelfs ist. Danach ist nur befugt, Einspruch einzulegen, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassen beschwert zu sein. Eine Beschwerde macht im Konkreten geltend, wer eine steuerliche Beeinträchtigung durch den angefochtenen Verwaltungsakt, bei Steuerbescheiden prinzipiell durch die festgesetzte Steuer, darlegt. Grundsätzlich liegt eine Beschwerde vor, wenn sich aufgrund des schlüssigen Vortrages des Einspruchsführers die festgesetzte Steuer ändern könnte. Die Beschwerde kann nur im Ergebnis, nicht allein in den Gründen zu finden sein.³⁶⁶

Auf der Basis zweier Zusammenveranlagungsverfahren in einem faktisch gemeinsamen Verfahren heißt es hier nun, dass jeder Gesamtschuldner im Rahmen der Anfechtung des gegen ihn gerichteten inhaltsgleichen Bescheides berechtigt ist, auch Einwendungen gegen die von dem anderen Gesamtschuldner verwirklichten Besteuerungsgrundlagen vorzubringen.³⁶⁷ Dies folgt wiederum je nach Theorie der „Tatbestandsverwirklichung“ aus der „Einheit des Einkommens“ oder aus den materiell-rechtlichen Wirkungen des § 26b EStG³⁶⁸ und daraus, dass ihr/ihm im Wege der Zusammenveranlagung sämtliche Besteuerungsgrundlagen – egal welcher Ehegatte sie verwirklicht hat – steuerlich zugerechnet werden³⁶⁹ und, dass auch insoweit die Höhe seiner Steuerschuld unmittelbar beeinflusst wird.³⁷⁰ Infolgedessen macht der eine Ehegatte nach h. M. auch dann eine Beschwerde geltend, wenn er die Einkommensteuerfestsetzung wegen einer Besteuerungsgrundlage angreift, die der andere Ehegatte und nicht er selbst verwirklicht hat.

So wie die sachliche Entscheidung wegen der Unteilbarkeit des Streitgegenstandes nach § 26b EStG umfassend erfolgen muss und deshalb auch insoweit ein

³⁶⁶ Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 350 Rz 5.

³⁶⁷ So ausdrückl. FG Berlin v. 06.06.1984 VI 446/82, EFG 1985, 28; Rößler, DStZ 1982, 24; v. Beckerath in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 40 FGO Rz. 204 (93. Erg.-Lfg./Dez. 2011).

³⁶⁸ BFH v. 09.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, 528. Schmidt/Seeger, EStG, 25.-31. Aufl. (2005-2012), § 26b Rz 25, stützte zeitweilig seine Kritik gegenüber der ablehnenden Haltung des BFH hinsichtlich der notwendigen Beiladung des anderen Ehegatten auch auf dieses neuere Urteil des BFH.

³⁶⁹ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 77 (130. Lfg. 8/2008).

³⁷⁰ Rößler, a. a. O., 25.

Teilurteil (§ 98 FGO) nicht ergehen kann,³⁷¹ so ist der andere Ehegatte auch immer angesprochen, wenn es um seine Besteuerungsgrundlagen im „fremden“ Streitverfahren geht. In diesem Zusammenhang gesteht die herrschende Auffassung bisweilen auch zu, dass es den Eindruck macht, dass sich der eigentliche Zusammenveranlagungsbescheid in seiner Aussage stets gegen jeden der beiden Ehegatten richtet.³⁷²

Nun darf nach h. L. die Beschwer bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten auch einmal abweichend nur in den Gründen zu finden sein: Sie kann hier auch in einer abweichenden Verteilung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen auf die Gesamtschuldner liegen, ohne dass sich hierdurch die Gesamtsteuerschuld ändert, wenn sich hieraus Konsequenzen für den Fall der Aufteilung der Gesamtschuld, §§ 268 ff. AO, ergeben.³⁷³ Dies ist einer der Momente, in denen der Focus des Rechtsanwenders tatsächlich auf der Frage der eigentlichen Zuordnung der zusammengerechneten Ehegatten-Einkünfte laut § 26b EStG ruhen müsste. Dies unterbleibt jedoch wieder einmal.

Abhilfe leisten kann hier demnach, wie gesagt, nur der Grundsatz der funktionalen Zurechnung, der auch in anderem Zusammenhang so gerne bemüht wird, wonach die in der Person des einen Steuerpflichtigen verwirklichten Besteuerungsgrundlagen auch dem anderen Steuerpflichtigen im Wege der Zusammenveranlagung zugerechnet werden, sodass jeder Gesamtschuldner auch hinsichtlich der von dem anderen Gesamtschuldner verwirklichten Besteuerungsgrundlagen beschwert ist.³⁷⁴

Auch hier wird die Annahme der durchgängigen Zweigleisigkeit des Verfahrens der herrschenden Meinung wieder zum Verhängnis, d. h. sie führt zum Ver-

³⁷¹ BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 527, 528. Die im vorliegenden Zusammenhang interessierende Frage, ob es sich im Fall zusammenveranlagter Ehegatten horizontal, d. h. unter den Ehegatten, und nicht nur vertikal bei einem der Ehegatten um *einen* teilbaren oder unteilbaren Streitgegenstand handelt, lässt er ausdrücklich offen, s. S. 528.

³⁷² BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 527, 528. So schon früher gelegentlich der BFH, vgl. Fn. 208, S. 49.

³⁷³ BFH v. 16.08.1978 I R 125/75, BStBl. II 1979, 26, 27; v. 07.11.1986 III B 50/85, BStBl. II 1987, 94. Das ist vornehmlich dann der Fall, wenn das Finanzamt bei der Zusammenveranlagung die Einkünfte abweichend von der Steuererklärung auf die Ehegatten aufgeteilt hat, ohne dass sich hierdurch die Gesamtsteuerschuld ändert. Der Ehegatte, dem nach seiner Behauptung zu hohe Einkünfte zugerechnet worden sind, könnte bei einer Aufteilung der Einkommensteuerschuld unter den Voraussetzungen der §§ 44, 268 ff. AO benachteiligt sein.

³⁷⁴ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 72 (130. Lfg. 8/2008).

stoß gegen herrschende Grundsätze. Auf der Basis eines gemeinsamen Veranlagungs-, sprich eines echten Zusammenveranlagungsverfahrens sähe die Lage anders aus: Denn dann gäbe es eine zulässige Ausnahme zur obigen Regel, die die herrschende Meinung so nicht zur Grundlage ihrer Auffassung machen kann. Diese liegt in der einheitlichen Feststellungswirkung der Besteuerungsgrundlagen begründet. Auch wenn der Gesetzgeber eine einheitliche Feststellungswirkung der Besteuerungsgrundlagen im Vorliegenden nicht ausdrücklich angeordnet hat, so ist es doch ausreichend, dass er einer Besteuerungsgrundlage qua ausdrücklicher Einbeziehung in den gesetzlichen Anwendungsbereich einer einheitlichen Entscheidung diese einheitliche Feststellungswirkung mittelbar zuerkannt hat.³⁷⁵ Dies geschieht nämlich bereits im Wege des §§ 279 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. 270 S. 2 AO.³⁷⁶

Dann kann der Streitgegenstand der Klage nicht nur die Rechtmäßigkeit des von der Finanzbehörde erlassenen, an den Ehegatten gerichteten Bescheides selbst sein, sondern auch die diesem zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen. Ist diese Feststellungswirkung vorhanden, so ist nicht nur die einheitliche Entscheidung, die sich in einem einheitlichen Verwaltungsakt ausdrückt, per Rechtsbehelf angreifbar, sondern auch einheitliche Entscheidungen über Besteuerungsgrundlagen, die lediglich die Grundlage der zu treffenden einheitlichen Verwaltungsentscheidung darstellen.

An dieser Stelle wird auch deutlich, dass man erst, wenn man sich entgegen der herrschenden Meinung zu der Auffassung eines echten gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens durchgerungen hat, auch im Wege eines Rechtsbehelfs im Einzelfall davon ausgehen darf, dass die Rechtswirkungen der Entscheidung des Gerichts gegenüber diesem Ehegatten und dem ebenfalls betroffenen anderen Ehegatten sich auf das nämliche Recht der Feststellung bestimmter Besteuerungsgrundlagen richtet,³⁷⁷ womit im Übrigen auch der Weg zur notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung frei wäre.

³⁷⁵ Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 350 Rz 5 m. w. N.

³⁷⁶ Im Übrigen wäre auch die Handhabung des § 270 S. 2 AO während des Aufteilungsverfahrens bei der Annahme eines einzigen echten Zusammenveranlagungsverfahrens grundlegend erleichtert, denn letztlich stimmen dann einheitliche Wirkung und angeordnete Bindungswirkung des eigentlichen Zusammenveranlagungsbescheides gem. § 270 S. 2 1. Hs. AO überein.

³⁷⁷ In diese Richtung argumentiert auch das FG Rh.-Pf. in seinem Urteil v. 17.12.1984 5 K 179/83, EFG 1985, 451.

6. Rechtliche Unstimmigkeiten hinsichtlich des Zusammenveranlagungsbescheides als Grundlage des sog. einheitlichen Aufteilungsbescheides gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO

Jeder der beiden zusammenveranlagten Ehegatten kann sich gegen eine vollumfängliche Inanspruchnahme aus dem nach Zusammenveranlagung ergangenen Steuerbescheid durch einen Antrag auf Aufteilung der Steuerschuld gem. §§ 268 ff. AO wenden, soweit diese nicht auf seinen Einkünften beruht.³⁷⁸ Bei der Aufteilung gem. §§ 268 ff. AO werden nach Ansicht des BFH „die Besteuerungsgrundlagen aus dem Veranlagungsbescheid unverändert übernommen“³⁷⁹. Bei der Vollstreckung werden den Ehegatten die Steuerschulden nach erfolgter Aufteilung je nach den Einkünften der einzelnen Ehegatten in unterschiedlicher Höhe zugerechnet.

Sieht man in der Zusammenveranlagung keine einheitliche Entscheidung und lässt sich deshalb eine notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung nicht begründen, so wird man in bestimmten Sachverhaltskonstellationen unweigerlich in Kollision mit dem Aufteilungsverfahren, §§ 268 ff. AO, geraten. Das gilt u. a., wenn gegenüber dem einen Ehegatten nach Rechtsbehelfsverfahren die zugerechneten Einkünfte herab- oder heraufgesetzt worden sind und dann das Aufteilungsverfahren durch den anderen Ehegatten bemüht wird. Die konträre Lage entsteht dadurch, dass es nun bei unterschiedlichen Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten keinen einheitlichen Aufteilungsmaßstab mehr gibt, wie ihn die AO fordert, der dem Aufteilungsbescheid zugrunde gelegt werden könnte.³⁸⁰

Haben sich die Steuerfestsetzungen auseinanderentwickelt, müssen also Schwierigkeiten bei einer evtl. Aufteilung der Steuerschuld entstehen. Dabei werden nun verschiedene „Behelfslösungen“ vertreten: Die einen sind der Auffassung, dass bei der Aufteilung im Aufteilungsverfahren gem. § 270 S. 2 AO für jeden Ehegatten der jeweils gegen ihn ergangene Zusammenveranlagungsbescheid quasi als Grundlagenbescheid zugrunde gelegt werden müsste.³⁸¹ Das Gesetz schreibe nirgends ausdrücklich vor, dass bei der Aufteilung notwendig

³⁷⁸ S. o. bereits Teil I Kap. A.I.4, S. 21 f.

³⁷⁹ BFH v. 27.08.1990 VI B 216/89, BFH/NV 1991, 214/5 m. w. N.; Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 270 Rz 1.

³⁸⁰ Eberl, DStR 1983, 419, 420. Zu § 270 S. 2 AO 1977 s. bereits o. Teil I Kap. A.I.4, S. 21 f.

³⁸¹ Lippross, DB 1984, 1850, 1854, unter Hinweis auf die bei Beck, StuW 1977, 47, 48, gebildeten Beispiele.

von ein und demselben Steuerbetrag auszugehen ist.³⁸² Andere dagegen meinen, der zuletzt ergangene Bescheid sei der Aufteilung zugrunde zu legen, da § 270 AO für den Aufteilungsmaßstab der getrennten Veranlagung nur an eine maßgebliche Steuerfestsetzung anknüpfe. Auch der zuletzt ergangene Bescheid setze die Gesamtschuld fest.³⁸³

Der BFH hat eine eindeutige Stellungnahme bisher vermieden. Die Problematik lässt sich auch durch eine einfache Beiladung, wie im Folgenden noch aufzuzeigen,³⁸⁴ nicht zuverlässig entschärfen. Die materielle Verknüpfung der beiden Ehegatten gegenüber verbindlich vorgenommenen Aufteilung der Steuerschuld gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO mit den tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen der Steuerfestsetzung aus dem Zusammenveranlagungsbescheid gem. § 270 S. 2 AO ist nur schwer mit einer zufälligen Bindung an potentiell unterschiedliche Steuerfestsetzungen gegenüber zusammenveranlagten Gesamtschuldnern übereinzubringen, sondern verstärkt den Eindruck basierender konstitutiver kollektiver Besteuerung anhand eines einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides.

³⁸² Woerner, BB 1969, 661.

³⁸³ Schmidt/Glanegger, EStG, 8. Aufl. (1989), § 26b Anm 4. Er spricht hier von einer verfahrensrechtlichen Drittwirkung ähnlich wie in den Fällen der Anwendung des Berichtigungstatbestandes des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO bei geänderter Wahlrechtsausübung hin zu einer Zusammenveranlagung.

³⁸⁴ S. u. Teil II Kap. D.II, S. 115 f.

Teil II: Obligatorische oder lediglich fakultative Rechte des anderen Ehegatten bezüglich der Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über die Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides

Behandelt man das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten über die Ausgangsfrage der Notwendigkeit der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung des „anderen Ehegatten“ hinaus auch hinsichtlich der weiteren Zielsetzung der Übereinstimmung „ihrer beider Steuerfestsetzungen“, worum sich die h. L. ja besonders bemüht so kommt man schon eingangs nicht darum herum zu fragen, ob das Rechtsinstitut der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 3 AO überhaupt das alleinige verfahrensrechtliche Mittel zur Sicherstellung einer einheitlichen Beurteilung der steuerlichen Einkommensverhältnisse sowie der Steuerschuld beider Ehegatten darstellen kann und ob nicht darüber hinaus gar weitere Instrumente (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO 1977³⁸⁵ oder besser § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 (s. u.) hinsichtlich der Folgebescheide erforderlich sind.

Schaut man sich diesbezüglich die einschlägige Rechtsprechung des BFH in der ihre ablehnende Haltung zur notwendigen Beiladung stützenden Argumentation an, und zwar beginnend im Jahr 1971 bis in die heutige Zeit, so wird offenbar, dass stets nur die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme beider Ehegatten, d. h. nur eine einzige Ebene von Entscheidungen bzw. Bescheiden fokussiert wird. So trägt der BFH immer wieder vor: „Bei der Zusammenveranlagung von

³⁸⁵ § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO lautet: „Ein Steuerbescheid ist zu ...ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, ...geändert wird.“ Die Änderung eines Feststellungsbescheides führt gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu einer geänderten Festsetzung von Amts wegen hinsichtlich des Steuerbescheides gegenüber dem einzelnen Gesellschafter als diesbezüglicher Folgebescheid.

Ehegatten sei jedoch weder eine notwendig einheitliche Entscheidung noch eine die Rechte Dritter gestaltende Wirkung bezüglich des Bescheides gegenüber dem anderen Ehegatten anzunehmen. Vielmehr liegt eine Zusammenfassung zweier Bescheide zu einem gemeinsamen Bescheid (Ebene der Regelung zusammengefasster Bescheide gemäß § 155 Abs. 3 AO) vor...“³⁸⁶

Bei genauer Überprüfung der Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten muss sich einem jedoch der Verdacht aufdrängen, dass es sich hinsichtlich der vorliegenden Entscheidungen gegenüber den beteiligten Ehegatten im Zuge der Zusammenveranlagung ähnlich wie bei den aufeinanderfolgenden Steuerfeststellungen bzw. -festsetzungen im Zuge gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung eigentlich um mehrere im Verhältnis von Grund- und Folgeentscheidungen zueinander stehende Entscheidungen handelt und dass es hier wie dort in Wirklichkeit nicht nur um ein, sondern um mehrere, hintereinander folgende Veranlagungsverfahren geht. Dies wird in der einschlägigen Diskussion an keiner Stelle auch nur ansatzweise erwogen. Die Gemengelage, die sich hieraus ergibt, soll anhand der Darstellung der weiteren Mittel und Wege, die die h. L. erwägt, um die Steuerfestsetzungen aus der Zusammenveranlagung den Ehegatten gegenüber unter bemühtester Wahrung ihrer Interessen konform verlaufen zu lassen, auch hier – wie schon zuvor – ansatzweise aufgezeigt werden.

C. Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO

Im Einkommensteuerrecht kommt die notwendige Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO üblicherweise dann in Betracht, wenn das Steuerfestsetzungsverfahren zweigeteilt ist in der Weise, dass das individuelle Verfahren durch ein im Regelfall vorgelagertes gemeinschaftsbezogenes Verfahren mehrerer Steuerpflichtiger, benannt als gesondertes und einheitliches Gewinnfeststellungsverfahren, §§ 179 ff. AO, durchbrochen ist.³⁸⁷ Wären bei der Zusammenveranlagung eine Steuerfestsetzung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und eine oder zwei Steuerfestsetzungen gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als eine oder mehrere, individuelle Steuerfestsetzungserhebungsakte

³⁸⁶ Vgl. hierzu BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332, und unter vielen anderen z. B. BFH v. 07.02.2008 VI R 41/05, HFR 2008, 805 Nr. 8.

³⁸⁷ Vgl. eingehend noch Teil III, S. 129 ff.

gegeben, die beide an späterer Stelle noch genauer zu klassifizieren und darüber hinaus zu belegen sind, so könnte die notwendige Beiladung des anderen Ehegatten auf dem Boden eines einheitlichen Rechtsverhältnisses, genauer gesagt eines separat geregelten einheitlichen Pflicht- und hier darüber hinaus auch eines einheitlichen Schuldverhältnisses und auf der Grundlage eines an mehrere Beteiligte gerichteten einheitlichen Bescheides, d. h. mehr oder minder nach dem „klassischen Muster“ einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheide, begründet sein.

Es sind deshalb zunächst diese vergleichbaren Strukturen bis in die Annexbereiche, wie dem der Änderung der sog. Folgebescheide über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO oder § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, auf dem Boden der Grundzüge der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung sowie eben jener des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens (dies allerdings erst im nachfolgenden III. Teil) darzustellen. Der Vollständigkeit halber und auch um wiederum diverse Widersprüche aufzuzeigen, die sich aus der unzureichenden Einordnung des vorliegenden Rechtsinstituts ergeben, sind auch die in der Lehre vertretenen weiteren Wege einer verfahrensrechtlichen Beteiligung des am Rechtsbehelfsverfahren nicht aktiv teilnehmenden Dritten sowie die evtl. diesbezüglich gegebenen Änderungsmöglichkeiten des ihm eigenen Steuerbescheides darzustellen.

I. Zu den Voraussetzungen der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO

Vorausgeschickt werden muss, dass die nachfolgenden Ausführungen in diesem Abschnitt nur im Hinblick auf die vorliegende spezielle Thematik erfolgen. Eine vollumfängliche Behandlung der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung kann und soll im Vorliegenden, ob der auch im Folgenden zum Ausdruck kommenden mannigfachen Herangehensweisen, das Rechtsinstitut der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO rechtlich zu umreißen, nicht geleistet werden. Die Rechtsprechung des BFH zur notwendigen Beiladung fußt im Wesentlichen auf einer Fallkasuistik. Zu verallgemeinernde Kriterien sind zwar der Rechtsprechung sicherlich zu entnehmen, ergeben aber zusammengefasst wohl noch kein geschlossenes System zur Beurteilung aller ggfs. vorhandenen Fälle notwendiger Beiladung. Die folgenden Bemühungen der Erörterung sollen hierauf auch nicht gerichtet sein. Sie dienen nur der Bestimmung, unter welchen Voraussetzungen nach geltender Rechtslage auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG das Erfordernis einer notwendigen Beiladung des anderen Ehegatten nicht mehr abgewiesen werden kann. Nebenbei ist in die nachfolgende Darstellung miteingewoben, wie zweifelhaft der unterschied-

liche Umgang mit der Notwendigkeit der Beiladung durch den BFH gerade im Bereich der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist.

Die § 60 Abs. 3 FGO und § 360 Abs. 3 AO schreiben die Notwendigkeit der Beiladung bzw. Hinzuziehung am Sachverhalt beteiligter Dritter aus teilweise ganz unterschiedlichen Konstellationen heraus vor. Den einschlägigen Vorschriften lassen sich mehrere zu erfüllende Kriterien hinsichtlich der Anwendbarkeit der genannten Rechtsinstitute entnehmen. Das Erste der im Folgenden erläuterten ist praktisch als unablässiges Einstiegs Kriterium zur Anwendbarkeit der genannten Rechtsinstitute überhaupt anzusehen. Jedes Kriterium für sich greift eine andere Facette des strittigen Sach- bzw. Streitgegenstandes heraus.

1. Mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung

§ 60 Abs. 3 FGO und entsprechend § 360 Abs. 3 AO bestimmen, wie schon erwähnt, dass eine Beiladung bzw. Hinzuziehung Dritter erfolgen muss, wenn diese an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, vgl. § 60 Abs. 3 FGO und § 360 Abs. 3 AO. Die Vorschriften setzen also – so ist unschwer zu erkennen – mehrere Beteiligte an einer Entscheidung der Verwaltungsbehörden als Gegenüber voraus. Umgekehrt lässt sich also zweifelsohne behaupten, dass bei einer Entscheidung des Finanzamtes gegenüber einer unbeschränkten Rechtseinheit, mag sie selbst auch aus mehreren Beteiligten bestehen, das Rechtsinstitut der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung nicht in Betracht kommt. Im vorliegenden ist also unter diesem Kriterium stets die Abgrenzung zu treffen, ob es sich bei den am Rechtsstreit Beteiligten um eine verselbstständigte Einheit Mehrerer oder nur um mehrere in der Sache verbundene Steuerpflichtige handelt. Nur letzteres kann den Weg zur notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung ebnen.

2. Ein prozessual einheitliches Rechtsverhältnis durch den offiziell einheitlichen (Feststellungs-)Bescheid

Es wird und wurde im Rahmen der hier zu behandelten Thematik stets vordergründig auf den im Streit befindlichen einheitlichen (Zusammenveranlagungs-)Bescheid als Gegenstand des Verfahrens und dessen bereits einheitliches

Wesen abgestellt. Die notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO 1965³⁸⁸ stellt aber nur als Voraussetzungen bzw. Kriterien heraus, dass ein Streitiges *Rechtsverhältnis* besteht, dessen *Beteiligung an durch Mehrere* eine einheitliche Entscheidung erfordert. Dennoch ist es gängig, auf den als greifbares Sinnbild einer einheitlichen Entscheidung vorhandenen einheitlichen Verwaltungsakt der Ausgangsbehörde, vornehmlich den einen sog. einheitlichen Feststellungsbescheid laut gesetzlicher Kennzeichnung, als das Beispiel eines an mehrere gerichteten Bescheides, vgl. vormals § 219 Abs. 1 AO a. f.³⁸⁹ als Vorläufer des § 179 AO 1977, allein abzustellen. Anfänglich, d. h. vor der jetzigen Regelung notwendiger Beiladung, geschah dies auch ausschließlich, da die Voraussetzungen der Beiladung sehr eng dahin gehend geregelt waren.

a) Zur angegriffenen Maßnahme in ihrer gesetzlichen Kennzeichnung als einheitlicher Bescheid

Vor dem Inkrafttreten der Finanzgerichtsordnung (FGO) am 01.01.1965, wonach sich u. a. auch die Vorschriften über die Beteiligung Dritter am Steuerrechtsstreit in obiger Form änderten, war die Beteiligung Dritter dem Steuerprozess zwar schon eigen (vgl. § 239 Abs. 3 AO a. f.)³⁹⁰, galt aber doch als recht eingeschränkt.³⁹¹ Denn in § 239 Abs. 3 RAO 1931 war ausdrücklich für die Fälle der einheitlichen Gewinn- bzw. Einkünftefeststellung (vgl. § 215 Abs. 2 RAO a. f.), deren Feststellung in einem *einheitlichen* Gewinn- bzw. Einkünftefeststellungsbescheid erfolgt (so ausdrücklich § 239 Abs. 1 S. 1 RAO 1931), bestimmt, dass zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugte Mitberechtigte, die kein Rechtsmittel eingelegt hatten, zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zuzuziehen seien.³⁹² Andere Bescheide, die sich in ihren Festsetzungsfeststellungen gegen mehrere Beteiligte richteten, wurden nicht der notwendigen Beiladung unterstellt. Eine § 239 Abs. 3 a. f. vergleichbare Regelung für einheitliche Zusammenveranlagungsbescheide gab es nach h. L. zu Recht nicht. Das schien in Bezug auf den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid in Ordnung zu gehen, da ihm

³⁸⁸ Gesetz v. 06.10.1965, BGBl. I 1965, 1477.

³⁸⁹ Dieser bestimmte noch ausdrücklich, dass es sich um einen Bescheid handelt, der sich gegen mehrere Personen richtet, vgl. § 219 Abs. 1 AO a. f., RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

³⁹⁰ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

³⁹¹ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (4).

³⁹² Ziemer-Birkholz, FGO, 3. Aufl. (1978), § 60 Tzn. 56.

trotz der früheren einheitlichen Kennzeichnung gemäß § 210 Abs. 2 AO 1936-1977 bereits die rechtliche Anerkennung fehlte.³⁹³

Handelt es sich bei der angegriffenen Maßnahme schon nach ihrer rechtlichen Kennzeichnung (wie heutzutage auch bezüglich des hinzugekommenen *einheitlichen* Aufteilungsbescheides gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO 1977³⁹⁴) um eine unbestritten sich an Mehrere richtende Maßnahme der Behörde, so ist den Voraussetzungen der § 360 Abs. 3 AO 1977 bzw. § 60 Abs. 3 FGO 1965 auch heute noch bereits problemlos Genüge getan. Bildet eine ausgewiesene einheitliche Maßnahme gegenüber Mehreren schon den Gegenstand des Ausgangsverfahrens, so ist der hieran Beteiligte nicht Rechtsbehelfs führende Dritte im Rechtsbehelfsverfahren über diese in ihr zum Ausdruck kommende unablässig einheitliche Entscheidung notwendig hinzuziehen bzw. beizuladen.³⁹⁵

Im vorliegenden Zusammenhang gilt es an dieser Stelle aber zu berücksichtigen: Ein einheitlicher Bescheid muss einerseits nicht notwendig dafür stehen, dass auch eine verfahrensmäßige Verkoppelung des Ausgangsverfahrens, sprich ein einheitliches Verwaltungsverfahren, besteht. Im Aufteilungsverfahren wird eine einheitliche Entscheidung durch schriftlichen Bescheid, den sog. Aufteilungsbescheid, angeordnet, vgl. § 279 Abs. 1 S. 1 AO. Das Aufteilungsverfahren ist ein Verfahren, das bereits auf Antrag eines der zusammenveranlagten Ehegatten eröffnet wird. Die Beteiligung des anderen am Verfahren ist nicht erforderlich. Der andere Ehegatte wird allerdings dann durch notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung mit in das Rechtsbehelfsverfahren hereingeholt. Er ist nach h. M. in dem von einem Ehegatten betriebenen finanzgerichtlichen Verfahren gegen einen Aufteilungsbescheid notwendig beizuladen.³⁹⁶

Ein einheitlicher Bescheid muss andererseits auch nicht notwendig dafür stehen, dass der von Gesetzes wegen einheitliche Entscheidung auch eine einheitliche Entscheidung im sachlichen Sinne zugrunde liegt, wie in den Fällen der einheitlichen Gewinnfeststellung. Hierunter fallen dann vielmehr auch solche Entscheidungen, die untereinander nur in einem Sachzusammenhang stehen; sie sind grundsätzlich nicht geeignet, einer einheitlich ergangenen Entscheidung i. S.

³⁹³ Siehe dazu bereits oben Teil I Kap. A.I.6, S. 24 f.

³⁹⁴ Zur Entstehung vgl. Müller-Eiselt in H/H/Sp, AO/FGO, § 279 AO Rz. 1 (Lfg. 222 April 2013).

³⁹⁵ So wurde in § 239 Abs. 3 S. 3 AO a. f. für die obigen Fälle noch ausdrücklich darauf verwiesen, dass auch im Rechtsmittelverfahren nur einheitliche Feststellungen getroffen werden können.

³⁹⁶ BFH v. 08.10.2002 III B 74/02, BFH/NV 2003, 195, 196 m. w. Lit.-N.

der benannten Vorschriften zu genügen. Sie sind vielmehr darüber zu kennzeichnen, dass sich die Entscheidungen ihrer Art nach nur an einen der Beteiligten richten. Dass die Sachgegenstände gegen unterschiedliche Beteiligte untereinander in einem Sachzusammenhang stehen (z. B. der Zuspruch des Kindergeldes oder Kinderfreibetrages kann sachlogisch nur an den einen oder anderen Elternteil, jedoch in der Praxis in fehlerhafter Weise an beide erfolgen), wird heutzutage unter dem Schlagwort des bloßen einheitlichen Sachzusammenhanges von der h. L. mehrheitlich als nicht notwendig beiladungsfähig bzw. hinzuziehungsfähig abgelehnt.³⁹⁷

Diejenigen Fälle, in denen nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften schon für das (eine) Ausgangsverfahren (Erlass des ursprünglichen Verwaltungsakts) ein einheitlicher Bescheid und damit der Umstand eines einzigen Verwaltungsaktes gegenüber mehreren Beteiligten vorgeschrieben ist, wie in den Fällen der einheitlichen Aufteilungsbescheide gem. § 279 Abs. 1 S. 1 AO 1977 und der einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide gem. § 179 AO, gehören unzweifelhaft und manche eben seit jeher zu den Fällen, in denen eine notwendige Beiladung erfolgen muss.³⁹⁸ Anders gewendet: Wem gegenüber im Zuge gesetzlicher Anordnung ein einheitlicher Bescheid bereits im Ausgangsverfahren erteilt wurde, der besitzt im Rechtsbehelfsverfahren eine ausdrückliche Verfahrensbeteiligung über den Vorgang der notwendigen Beiladung zum Verfahren des ebenfalls durch denselben Verwaltungsakt erfassten Rechtsbehelfsführers, damit der ausgewiesene Charakter einer einheitlichen Regelung bzw. Feststellung nicht verloren geht.

Hält man also vor allem die Fälle der einheitlichen (Gewinn-)Feststellungsbescheide gegenüber, so wird verständlich, warum die Diskussion des Erfordernisses der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung im vorliegenden Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten sich früher stets und auch heute noch ausgiebig an der Frage des einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides entzündet. Der h. L. nach unbestritten hat der Gesetzgeber ausweislich der rechtlichen Vorschriften keinen *einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid* eingeführt. Eine dem einheitlichen Feststellungsbescheid gem. §§ 179 Abs. 1 und 2 AO vergleichbare verfahrensrechtliche Regelung eines einheitlichen Festsetzungs- bzw. Steuerbescheides gibt es in den Fällen der Zusammenveranlagung von Ehe-

³⁹⁷ BFH v. 16.12.2003 VIII R 67/00, BFH/NV 2004, 934, 935; v. 16.04.2002 VIII B 171/01, BStBl. II 2002, 578; v. 04.07.2001 VI B 301/98, BStBl. II 2001, 729, 730 f.

³⁹⁸ Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 17. Aufl. (1995), § 360 AO Anm. 2b).

gatten heute zugestandenermaßen weder in der AO noch im EStG.³⁹⁹ Dagegen wird von der h. L. nur auf die offiziell gegenüber beiden zusammenveranlagten Ehegatten erhobenen zusammengefassten Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO 1980 verwiesen, wonach die Diskussion um den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid zugunsten bloßer individueller Zusammenveranlagungssteuerbescheide entschieden sei.

Hat die notwendige Einheitlichkeit des Bescheides ihren Grund also bereits im Verfahrensrecht in der Weise, dass dies gesetzlich bestimmt ist (vgl. §§ 179 Abs. 2 S. 1, 2 AO i. V. m. § 179 Abs. 1 AO) und ist damit eine Vereinheitlichung der materiellen Entscheidung unabdingbar gewährleistet, so genügt die Überprüfung dessen, dass die zu treffende Entscheidung der Behörde per Gesetz einheitlich ist. Für die anderen Fälle, bei denen die Entscheidung über die rechtserhebliche Sache ihrer Natur nach bereits eine einheitliche Entscheidung i. S. d. §§ 360 Abs. 3 AO bzw. 60 Abs. 3 FGO erfordert, deren hierzu im Abschluss ergehende einheitliche Verwaltungsakte bzw. einheitliche (Zusammenveranlagungs-)Bescheide als solche aber nicht gesetzlich mit einheitlicher Wirkung ausgestattet sind und ein solcher einheitlicher Festsetzungs- bzw. Steuerbescheid aus rechtlichen Gründen möglicherweise auch unrealisierbar ist, muss sich die Frage nach der Anwendbarkeit der vorliegenden Rechtsinstitute zunächst schwerpunktmäßig über das zentrale Kriterium der „ihnen gegenüber einheitlichen Entscheidung“ i. S. d. §§ 360 Abs. 3 AO bzw. 60 Abs. 3 FGO bestimmen.

b) Zur Unerheblichkeit der entscheidenden Maßnahme in ihrer gesetzlichen Kennzeichnung als einheitlicher Bescheid

Nimmt man die im Wortlaut erweiterten Vorschriften der § 60 Abs. 3 FGO und § 360 Abs. 3 AO dahin gehend ernst, dass es sich nach gewandelter Rechtslage um keinen im Gesetz als solchen klassifizierten einheitlichen Bescheid mehr handeln muss, so ist die überwiegende Ablehnung des Zusammenveranlagungsbescheides aus Gründen fehlender gesetzlicher Anordnung als ein einheitlicher Feststellungs- bzw. Festsetzungsbescheid zu kurz gegriffen.

Andererseits ist hier auch zu berücksichtigen: Im Verwaltungsrecht – und das Steuerrecht ist hierunter nur eines ihrer Spezialgebiete – wird auf dem Gebiet der sog. Eingriffsverwaltung⁴⁰⁰ durch die Behörden gegenüber dem Bürger im Regelfall mittels des Verwaltungsaktes gehandelt. Entscheidungen in Form einer Fest-

³⁹⁹ Vgl. hierzu noch eingehend Teil IV Kap. N.II, S. 480 f. u. Kap. O.III.1, S. 533 f.

⁴⁰⁰ Steuerfestsetzung und -erhebung sind eindeutiger Teil der Eingriffsverwaltung.

stellung oder Festsetzung, also Maßnahmen zur Regelung eines Einzelfalles, dürfen die Finanzbehörden nur durch Verwaltungsakt treffen, vgl. für das Steuerrecht § 118 AO. Eine verwaltungsrechtliche Entscheidung ist eine Entscheidung, die grundsätzlich erst mit der Bekanntgabe als wirksam anzusehen ist, denn das Mittel ihrer Bekanntgabe, der Verwaltungsakt ist erst mit der Bekanntgabe der Entscheidung bzw. Verfügung als existent anzusehen, vgl. § 118 S. 1 AO. Im Steuerrecht geht der Verwaltungsakt regelmäßig mit der Erteilung eines Bescheides einher. So ist in den Fällen des Steuer- sowie des Feststellungsbescheides die Schriftform angeordnet, vgl. § 157 Abs. 1 S. 1 AO (i. V. m. § 181 Abs. 1 S. 1 AO). Schon im Allgemeinen ist das Schriftstück bzw. der Bescheid mit der schriftlichen Ausfertigung des (einen) Verwaltungsaktes gleichzusetzen. Im Steuerrecht ist diese Regel zusätzlich ausdrücklich gesetzlich verankert: Sowohl der Steuerbescheid, so ausdrücklich in § 155 Abs. 1 S. 2 AO, vgl. § 155 Abs. 1 S. 2 AO, als auch der Feststellungsbescheid über die entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung nach § 181 Abs. 1 S. 1 AO, sind stets mit der Erteilung *eines* Verwaltungsaktes übereinzusetzen.

Eine einheitliche Entscheidung, die sich, wie gesagt, notwendig in einem einheitlichen Verwaltungsakt niederschlägt, und ein einheitlicher steuerrechtlicher Bescheid sind also stets miteinander unauflöslich verknüpft. Ist im vorliegenden Zusammenhang also der Umstand einer einheitlichen Entscheidung zu eruieren, kann auch der einheitliche Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid nicht fern sein.⁴⁰¹

Es muss demnach im Rahmen dieser Untersuchung geprüft werden, ob der sog. Zusammenveranlagungsbescheid im herrschenden Wortsinne nicht stets beides, sowohl unter Nachweis der einheitlichen Entscheidung und des einheitlichen Verwaltungsaktes eine einheitliche Festsetzungsfeststellung sowie einen einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid als auch mehrere zusammengefasste Steuerbescheide, enthält oder im gegenteiligen Fall des möglicherweise vorhandenen Einzelsteuerbescheides dieser nicht stets auch den einen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid mitumfängt. Bei richtiger Einordnung könnte dann bereits an dieser Stelle zukünftig durch Vorfinden eines (an)erkannten einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides im Steuerrecht die Notwen-

⁴⁰¹ Das (gesonderte) Veranlagungsverfahren wird immer durch einen Verwaltungsakt abgeschlossen. Hierzu und all den weiteren Zusammenhängen siehe noch eingehend Teil IV Kap. N, S. 473 f.

digkeit der Heranziehung des Rechtsinstituts der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung im jeweiligen Einzelfall bejaht werden.

Nachdem aber die Wichtigkeit der Natur des prozessualen Rechtsverhältnisses, das die zusammenveranlagten Ehegatten verknüpft, schon einigermaßen umrissen worden ist, soll nun noch die spezielle Haltung des BFH zur notwendigen Beiladung der Zusammenveranlagung von Ehegatten untersucht werden. Er überprüft mithilfe des nachfolgenden Kriteriums zwar nicht ohne Grund die Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung, verlässt aber auch bisweilen – wie es scheint grundlos – den abgesteckten Handlungsrahmen der prozessualen Rechtsinstitute der § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO.

3. Das Kriterium des „unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ in den Fällen streitiger Zusammenveranlagungen von Ehegatten

Das Erfordernis der einheitlichen Entscheidung i. S. d. §§ 60 Abs. 3 FGO und 360 Abs. 3 AO kann nach herrschender Lehre im vorliegenden Sachverhalt dann erfüllt sein, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte oder Rechtsbeziehungen des Dritten gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt; dies gelte insbes. für Fälle, in denen das, was den Einspruchsführer bzw. Kläger begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligt oder begünstigt.⁴⁰² Der BFH reduziert hiermit die Frage der Anwendbarkeit der § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO in den Fällen streitiger Zusammenveranlagungen von Ehegatten dabei auf die Fälle, in denen die Ehegatten gegenläufige Interessen verfolgen. Er hat dabei auch offen angesprochen, dass dies über den Wortlaut des § 60 Abs. 3 FGO hinaus greife.⁴⁰³

Die notwendige Beiladung wird im vorliegenden Zusammenhang trotzdem allenthalben verneint, da die Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber dem rechtsbehelfsführenden Ehegatten keine rechtsgestaltende Wirkung im Hinblick auf die Steuerfestsetzung des anderen Ehegatten besitze.⁴⁰⁴ Dieses Kriterium des

⁴⁰² Vgl. u. a. BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332.

⁴⁰³ Vgl. u. a. BFH a. a. O., BStBl. II 1971, 331, 332.

⁴⁰⁴ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344; v. 11.07.1969 VI R 230/67, BStBl. II 1969, 708; v. 19.04.1988 VII R 56/87, BStBl. II 1988, 789/90; v. 12.01.2001 VI R 49/98, BStBl. II 2001, 246; v. 04.07.2001 VI B 301/98, BStBl. II 2001, 729; v. 19.12.2007 I R 111/05 BStBl. 2008, 536. Birkenfeld/Daumke, Das neue außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, 2. Aufl. (1996), Kap. IV Rz. 17; Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz. 28 u. 22; Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 3. Aufl. (2009), B 183, S. 115.

„unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ ist aus dem Verwaltungsrecht übernommen,⁴⁰⁵ wobei dort vorwiegend die Fälle des Verwaltungsaktes mit Doppelwirkung angesprochen sind.⁴⁰⁶ Dem Dritten gegenüber erfolgt dabei keine an ihn gerichtete Entscheidung der Behörde, sondern der Verwaltungsakt hat gleichsam als Kehrseite der einen Entscheidung einem anderen Bürger gegenüber eine auch ihn betreffende, nunmehr bindend geregelte Rechtsfolge.

Ein weiterer Bescheid gegenüber dem Dritten im Hinblick auf den rechtserheblichen Entscheidungsgegenstand und darüber hinaus gar weitere damit unmittelbar im Zusammenhang stehende Entscheidungen als Folgeentscheidungen stehen dabei, anders als in den im Folgenden zu behandelnden Fällen der Zusammenveranlagung sowie der einheitlichen Gewinnfeststellung, nicht im Raum. Auch können sich somit keine Probleme hinsichtlich der Bindungswirkung geänderter Entscheidungen auch gegenüber einem Dritten oder der Bestandskraft eines ihm bereits gegenüber ergangenen Bescheides ergeben.⁴⁰⁷

Der BFH bringt ob seiner obigen Herangehensweise bereits mittelbar zum Ausdruck, dass nach seiner Auffassung im Falle eines gegen den Zusammenveranlagungsbescheid eingelegten Rechtsbehelfes eben gerade nicht um den einen Verwaltungsakt bzw. Bescheid gestritten wird, der *an* mehrere Steuerpflichtige *gerichtet ist*, weil es schon an der *einen* gemeinsamen Veranlagung (sprich Zusammenveranlagung im Begriffssinne) und damit infolge an einer notwendig einheitlichen Entscheidung in Gestalt eines einheitlichen Verwaltungsaktes bzw. Bescheides fehlt.⁴⁰⁸

Für den BFH handelt es sich in den Fällen streitiger Zusammenveranlagung von Ehegatten von vornherein lediglich um Maßnahmen, die sich schon ihrer Art nach, auch wenn sie untereinander im Zusammenhang stehen, nur an einen Beteiligten richten. Damit macht er auch deutlich, dass er insgesamt nur Einzelschuldverhältnisse der Ehegatten an der Gesamtschuld begründet wissen will.

⁴⁰⁵ Dies wiederum liegt nahe, weil mit den heutigen Vorschriften – wie schon erwähnt seit dem 01.01.1966 – dem § 65 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) entsprechende Regelungen auch für das Steuerverfahren eingeführt wurden. Zur Auslegung des § 65 Abs. 2 VwGO, vgl. u. a. Kopp/Schenke, VwGO, 18. Aufl. (2012), § 65 Rz. 14 m. w. N.

⁴⁰⁶ Kopp, a. a. O., § 65 Rz. 17.

⁴⁰⁷ So spricht der BFH a. a. O., BStBl. II 1971, 331, in der „Ausgangsentscheidung“ auch nur davon, dass im Fall der erneuten Zusammenveranlagung auch die Einkünfte des nichtklagenden Ehegatten dem nunmehr anzuwendenden niedrigeren Steuersatz unterliegen. Wie dies geschehen soll, lässt er offen.

⁴⁰⁸ Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f., zu den Nachweisen s. Fn. 171, S. 42.

Die Ehegatten sind also für ihn nur gemeinsame Beteiligte an der Schuld, nicht an dem Schuldverhältnis.

Der Ansatz des obigen Kriteriums durch den BFH macht den Anschein, als ob der BFH Sympathien für die Möglichkeiten der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung besitzt, wenn es sich bei den strittigen Fällen um Konstellationen handelt, bei denen der materiell-rechtlich einheitliche Bezug der Verhältnisse unter den Ehegatten für die (eine) Veranlagung am ehesten zwingend erscheint.⁴⁰⁹ Dabei scheint er um die Notwendigkeit der prozessual einheitlichen Entscheidung zu wissen, vermittelt aber zugleich den Eindruck, dass er das alte „brennende Thema“, ob sich der eigentliche Zusammenveranlagungsbescheid nicht doch an beide Ehegatten zugleich richten müsse,⁴¹⁰ nicht erneut anfachen möchte.

Im Übrigen hat es den Anschein, als versuche er, Fragen der „Beschwer“ des anderen Ehegatten mit den Kriterien der Anwendbarkeit notwendiger Beiladung zu verweben. An dieser Stelle mag das aber dahingestellt sein.

4. Punktuelle Aufgabe des Kriteriums des „unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes“ in den strittigen Fällen der bloßen Anwendung der Zusammenveranlagung von Ehegatten

Seit geraumer Zeit hält der BFH selbst die im zuvorigen beschriebene Linie in den strittigen Fällen der bloßen Anwendung der Zusammenveranlagung von Ehegatten nicht konsequent durch. Er erweiterte selbst das zuvor hoch gehaltene Kriterium, dass *die Entscheidung* die steuerrechtliche Lage des Dritten unmittelbar beeinflussen, d. h. bestätigend oder gestaltend in seine Rechtssphäre eingreifen muss, hin zu einer nunmehr auch genügenden mittelbaren Gestaltungswirkung über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO⁴¹¹, und zwar im Falle umstrittener getrennter Veranlagung anstelle einer bereits durchgeführten Zusammenveranlagung. In diesem Sonderfall einer bereits erfolgten Einkommensteuer-Zusammenveranlagung, bei der einer der Ehegatten durch Änderung seiner Wahl eine getrennte Veranlagung erreichen möchte und hierüber Streit mit dem anderen

⁴⁰⁹ Siehe dazu bereits im obigen Kap., s. zuvorige Fn.

⁴¹⁰ Siehe vertiefend dazu Teil IV Kap. N.II.1.b) f., S. 484 f.

⁴¹¹ Zu dieser Änderungsmöglichkeit über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO des durch die geänderte Wahl gem. § 26 EStG indirekt betroffenen Ehegatten siehe bereits o. Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f.

Ehegatten über die Zulässigkeit eines solchen Begehrens besteht, hat der BFH die notwendige Beiladung des anderen Ehegatten für geboten erklärt.⁴¹²

Er begründet diesen Sonderfall damit, dass die in § 26 Abs. 1 EStG genannten Vorschriften bei der Besteuerung beider Ehegatten nur einheitlich angewendet werden können.⁴¹³ Der Wechsel von der Zusammenveranlagung zur getrennten Veranlagung habe durch den Verlust des sog. Splittingvorteils im Regelfall eine höhere Steuerbelastung des anderen Ehegatten zur Folge; daraus ergeben sich entgegengesetzte Interessen der Ehegatten.⁴¹⁴ Dahinter steht die Sorge, dass der beizuladende Ehegatte seiner Rechtsposition aus einer ihm selbst vorteilhaften Zusammenveranlagung wieder verloren geht.⁴¹⁵

Letztlich sind damit im vorliegenden Zusammenhang nur die Fälle aufgerufen, bei denen die unablässig einheitliche Entscheidung beider gegenüber wegen der ausdrücklich geschaffenen Einheitlichkeit eines Tatbestandsmerkmals, vgl. § 26 Abs. 2 S. 2 i. V. m. 1 EStG, besonders sinnfällig ist, und zwar anders als für den eigentlich hier vorliegenden Fall der Festsetzung einer einheitlichen Steuer gegenüber beiden zusammenveranlagten Ehegatten. Da der Beigeladene derjenige ist, der die Zulässigkeit des getrennten Verfahrens oder auch mithin dessen nachträgliche Aufhebung bestimmt, kommt es auf dessen Beteiligung am Verfahren bereits praktischerweise entscheidend an, was allerdings aus nachfolgenden Gründen den Beweis eines streckenweise für alle Beteiligten nur einfach zu führenden, sprich gesonderten und einheitlichen Verfahrens, nicht entbehrlich macht.

Durch den nunmehrigen bedingten Charakter der Zusammenveranlagung und die Tatsache, dass durch eine geänderte Wahl des einen Ehegatten die Steuerschuld der Ehegatten auch nachträglich veränderbar ist, entsteht – in der verfahrenen Situation der herrschenden Ablehnung einer einheitlichen Zusammenveranlagung – nun das Bedürfnis, nicht auch noch die Veranlagungsarten selbst differierend nebeneinander her laufen zu lassen. Hier geht aber vor lauter Wollen und Streben der Blick für das rechtlich Machbare verloren. Vielmehr darf nicht übersehen werden, dass in den Fällen des strittigen Wechsels der Veranla-

⁴¹² BFH v. 20.05.1992 III B 110/91, BStBl. II 1992, 916, v. 26.11.2004 III S 8/04, BFH/NV 2005, 351, u. v. 07.02.2008 VI R 41/05, BFH/NV 2008, 1136.

⁴¹³ BFH a. a. O., BFH/NV 2008, 1136, 1137, u. BFH/NV 2005, 351, 352; a. a. O., BStBl. II 1992, 916, 917; a. a. O., BStBl. II 1973, 625, 627 m. w. N.; zustimm. u. a. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 134 Okt. 2013); Leipold in H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 60 FGO Rz. 99 (Lfg. 224 Sept. 2013).

⁴¹⁴ BFH a. a. O., BFH/NV 2005, 351, 352; a. a. O., BStBl. II 1992, 916, 917.

⁴¹⁵ Siehe Anm. HFR 1992, 713, zu BFH a. a. O., BStBl. II 1992, 916.

gungsart der entscheidende Akt der Finanzbehörde die Aufhebung der Steuerfestsetzung in zuvoriger Zusammenveranlagung ist.

Auffällig ist bereits, dass der BFH – wie auch ihm nachfolgend die Finanzverwaltung⁴¹⁶ – im Fall des späteren Wechsels der Veranlagungsart die formelle Bestandskraft des rechtlich selbstständigen Verwaltungsaktes bzw. Steuerbescheides des anderen Ehegatten über die gesetzliche Änderungsgrundlage des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO für aufhebbar erklärt.⁴¹⁷ Der mittelbaren Gestaltungswirkung über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO entsprechend müsste dem Antrag auf getrennte Veranlagung oder der durch den Wahlakt ausgelösten formellen Verpflichtung zur Zusammenveranlagung allein bereits konstitutive Wirkung hinsichtlich der gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten zukommen.⁴¹⁸ Dass er hier den Weg einer nur mittelbaren Gestaltungswirkung über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO wählt sowie den einheitlichen Charakter einer präjudiziellen Entscheidung einer einheitlichen Entscheidung i. S. der § 60 Abs. 3 FGO gleichsetzt, verletzt wie nachfolgend zu erläutern die Grundsätze der notwendigen Beiladung.

a) Zum Problem der Bestandskraft des Steuerbescheides des Dritten trotz Beiladung bzw. Hinzuziehung

Die Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren ist Gegenstand eines Verwaltungsaktes, der dem Hinzugezogenen zwar dort stets die Stellung eines Verfahrensbeteiligten gem. § 359 AO 1977 vermittelt,⁴¹⁹ diese Rechtsstellung hält aber die eigene Veranlagung nicht auch formal offen⁴²⁰. Dem Bürger sei dies nur möglich über die Einlegung eines Einspruchs gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2.a) AO,⁴²¹ während die Finanzverwaltung hierfür dagegen mehrere Mittel besitzt.⁴²²

⁴¹⁶ Die Verwaltung wies diesen Weg vor, vgl. Abschn. R 174 Abs. 3 EStR 2003, BStBl. I 2003, Sondernr. 2/2003, S. 76, ebenso Abschn. R 174 Abs. 3 EStR 1969, BStBl. I 1969, 1975, 1978: Verfahrensrechtliche Grundlage für die Änderung der Veranlagung des anderen Ehegatten sei § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

⁴¹⁷ Siehe ausdrückl. BFH v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, u. v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691 (jew. im Tenor).

⁴¹⁸ Siehe hierzu auch schon bereits oben ansatzweise Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f.

⁴¹⁹ Sogar auch dann, wenn die Voraussetzungen des § 360 AO nicht gegeben sind, BFH v. 20.07.1988 I R 174/85, BFHE 154, 495, BStBl. II 1989, 87, 88.

⁴²⁰ Steuerbescheide und die ihnen gleichstehenden Bescheide besitzen besondere Bestandskraft, vgl. dazu Klein/Rüskens, AO, 11. Aufl. (2012), § 172 Rz 1.

⁴²¹ Vgl. § 172 Abs. 1 Nr. 2.a) AO.

⁴²² Vgl. §§ 164, 165 AO zur Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung und der vorläufigen Steuerfestsetzung.

§ 360 AO 1977 bzw. § 60 FGO enthalten selbst keine Regelungen über eine die Bestandskraft aufhebende Wirkung des dem Dritten eigenen Festsetzungsbescheides bei notwendiger Hinzuziehung bzw. notwendiger Beiladung, vgl. § 360 AO 1977 und § 60 FGO.⁴²³ Die Wirkung der Hinzuziehung besteht also nicht darin, zum Gegenstand des Verfahrens auch den gegen den zugezogenen Beteiligten erlassenen Bescheid zu machen. Es muss sich also um ein- und denselben Verwaltungsakt in Form des einheitlichen Bescheides gegenüber allen Beteiligten (Rechtsbehelfsführer und Dritte) handeln, der dann durch die bestandskraftaufhebende Wirkung des § 172 Abs. 1 Nr. 2.a) AO allen Beteiligten gegenüber formal offen ist.

Man muss sich demnach nicht nur über den erforderlichen Grad der Beteiligung des Dritten am streitigen Rechtsverhältnis Gedanken machen, sondern hat sich auch in Kenntnis darüber zu befinden, welche Bindungswirkung die daraus resultierende Maßnahme der Behörde, sprich der Verwaltungsakt bzw. der Bescheid, auch gegenüber dem beteiligten Dritten besitzt.

Die obligatorische Abänderbarkeit der Maßnahme und die unmittelbar rechtsgestaltende Wirkung der Entscheidung auch dem Dritten gegenüber finden ihre Entsprechung und damit auch ihren reibungslosen Umgang untereinander nur in dem Moment der Anerkennung, dass das Rechtsinstitut der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung eben nur für die Fälle des alleinigen Rechtsbehelfs eines von mehreren Beteiligten gegen einen einheitlichen Verwaltungsakt bzw. einheitlichen Bescheid konzipiert ist.

b) Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO bei bloßer einheitlicher Entscheidung

Wenn auch eine wesentliche Abweichung von der bisherigen gesetzlichen Regelung mit der oben bereits erwähnten Anpassung der steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften an die Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) nicht beabsichtigt gewesen sei,⁴²⁴ so scheint der BFH nach dem geänderten Wortlaut der jetzigen Regelungen erweiterte Möglichkeiten der Heranziehung des Rechtsinstituts der notwendigen Beiladung für die im Steuerrecht bloßen Fälle der einheitlichen Ent-

⁴²³ Vgl. § 360 AO und § 60 FGO.

⁴²⁴ BFH v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343/4.

scheidung gegenüber mehreren an der Rechtssache Beteiligten anzunehmen.⁴²⁵ Genauer betrachtet müsste sich dann aber durch die mit Beginn des Jahres 1965 neu geltenden Vorschriften zur Hinzuziehung bzw. Beiladung geändert haben, dass im jeweiligen Einzelfall nicht eine einheitliche Entscheidung im Wege einer zu überprüfenden Vorgängerentscheidung, gekennzeichnet durch einen einheitlichen Verwaltungsakt, vorhanden sein muss, sondern dass es sich nur um eine einheitliche Entscheidung hinsichtlich der im Zuge des Rechtsbehelfsverfahren nunmehr maßgeblich zu treffenden (Detail-)Entscheidung handeln muss.

Einen strengen Bezug zum angegriffenen Verwaltungsakt weist die Vorschrift nach ihrem Wortlaut vielleicht nicht auf, wenn man nur auf die Formulierung des 2. Halbsatzes des § 360 Abs. 1 S. 1 AO bzw. § 60 Abs. 3 S. 1 FGO – „dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann“ – abstellt.

c) Präjudizielle Entscheidungen als einheitliche Entscheidungen i. S. d. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO

Nach § 360 Abs. 3 S. 1 bzw. § 60 Abs. 3 S. 1 FGO kommt es allerdings auf eine bestimmte Beteiligung des Dritten „an dem streitigen Rechtsverhältnis“ an, vgl. § 360 Abs. 3 S. 1. 1. Hs. bzw. § 60 Abs. 3 S. 1. 1. Hs. FGO. Das streitige Rechtsverhältnis ist aber, nachdem es im Vorliegenden um den Einspruch eines Einzelnen gegen einen ihm gegenüber erlassenen Verwaltungsakt der Finanzbehörde⁴²⁶ geht, einzig und allein die hierin liegende Entscheidung. Dies ergibt sich zum einen aus der systematischen Stellung der Vorschrift im Bereich der Vorschriften über das Rechtsbehelfsverfahren mit dem Mittel des sog. Einspruchs, vgl. §§ 347 ff. AO, der stets gegen Verwaltungsakte, also abschließende Entscheidungen, gerichtet sein muss.⁴²⁷ Zum anderen wird dies überdeutlich durch den Kontext, in dem sich die Regelung des § 360 Abs. 3 AO zu jener der einfachen Beiladung gem. § 360 Abs. 1 AO befindet: In der Letzteren wird davon gesprochen, dass es um die Beziehung eines Dritten zur „Entscheidung über den Einspruch“ geht, vgl. § 360 Abs. 1 S. 1 AO, wonach sich das streitige Rechtsverhältnis einzig über den

⁴²⁵ Zustimm. Dumke in Schwarz, AO, § 360 Rz. 15 (139. Lfg. 6/2010). Es genüge, „dass dieser Eingriff erst durch einen weiteren Verwaltungsakt geschieht, sofern dieser eine zwangsläufige Folgemaßnahme der Einspruchsentscheidung ist“.

⁴²⁶ Oder um den Einspruch eines Einzelnen auf Erlass eines Verwaltungsakt ihm gegenüber durch die Finanzbehörde. Möglich ist auch eine Verpflichtungsklage auf Zusammenveranlagungsbescheid, vgl. u. a. BFH v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, 866.

⁴²⁷ Vgl. dazu auch unt. Teil IV Kap. M.I.2, S. 184 f.

angegriffenen Verwaltungsakt definieren kann. Bei beiden Formen der Beiladung muss es um den gleichen Ausgangspunkt gehen, weil ansonsten die in ihnen ausgesprochene Abstufung der Intensität der Beiladung keinen Sinn machen würde.

Die enge Auslegung des obigen Beiladungskriteriums des § 60 Abs. 3 FGO korreliert bei näherer Betrachtung auch mit dem hinsichtlich der notwendigen Beiladung verfolgten Ziel, die Sicherung einer einheitlichen Rechtskraftwirkung zu gewährleisten⁴²⁸. Eine Einspruchsentscheidung würde keine Bestands- oder ein Urteil keine Rechtskraftwirkung besitzen, wenn ein anderer die ihnen zugrunde liegende (einheitliche) Entscheidung wieder infrage stellen könnte.⁴²⁹ Die Wirksamkeit der Maßnahme gegenüber mehreren Personen und ihre Rechtsfolgenerstreckung stehen demnach in einer zwangsläufigen Wechselwirkung. Die notwendige Hinzuziehung oder Beiladung dient damit der Wahrung der Einheitlichkeit der Entscheidung auch im Rechtsbehelfsverfahren, um den Charakter der Maßnahme nicht auszuhöhlen.⁴³⁰

Die einheitliche Ausübung des Wahlrechtes ist keine einheitliche Entscheidung i. S. d. § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO, da sie nur eine präjudizielle Entscheidung für die Entscheidung ist, die getrennte Veranlagung oder das Gegenstück, die Zusammenveranlagung, wieder aufzuheben. Ihr selber fehlt es an einem unmittelbaren Ausfluss der Entscheidung in einen Verwaltungsakt. Selbst der Wechsel der Veranlagungsart allein stellt keine angreifbare Maßnahme der Behörde dar, so wie er als bloßer formaler Gestaltungsakt auch keine selbstständige Entscheidung bedeutet.

Handelt es sich nach geänderter Wahl der Veranlagungsart durch einen Ehegatten nunmehr um widerstreitende Steuerfestsetzungen unter den beiden zusammenveranlagten Ehegatten, wozu es ja erst nach der h. L. aufgrund ihrer im Obigen bereits verdeutlichten problemfälligen Auffassung mehrerer Steuerfestsetzungen zusammenveranlagter Ehegatten kommt, so scheidet die notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung i. S. des § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO

⁴²⁸ BFH v. 29.05.2001 VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747, 750; v. 31.01.1992 VIII B 33/90, BStBl. II 1992, 559, 561; s. eingehend BFH v. 18.12.1990 VIII R 134/86, BStBl. II 1991, 882, 884, sowie zu den weiteren Zwecken der notwendigen Beiladung.

⁴²⁹ So bereits der BFH, Urt. v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344, für die Fälle des § 239 Abs. 3 AO a. f. Das Urteil wirkt sich formell und materiell wie gegenüber dem Hauptbeteiligten aus, vgl. § 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO, BFH v. 19.02.2001 VI R 169/97, BFH/NV 2001, 812; Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 60 Rz. 145. Hiergegen kann er ebenfalls selbstständig Rechtsmittel einlegen, s. Gräber/Levedag, a. a. O., § 60 Rz. 144.

⁴³⁰ Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 14. Aufl. (1983), § 360 AO Anm. 1.

nach den obigen Maßstäben aus. Muss die Änderung oder Aufhebung der Steuerfestsetzung des anderen Ehegatten erst durch einen weiteren Änderungs- oder Aufhebungsbescheid nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO erfolgen, so kann nicht davon gesprochen werden, dass die Entscheidung i. S. des § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO nur einheitlich ergehen kann, auch wenn diese Einheitlichkeit der Steuerfestsetzungen der nach § 26 Abs. 2 EStG geforderten Einheitlichkeit der Veranlagungsart erst Raum geben würde.

Anders herum gesagt, ist man bereits der Auffassung, dass die gesamte Maßnahme der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG eine einheitliche Entscheidung sei, so kommt es für die Annahme dessen nicht auf präjudizielle Vorfragen an. Ob die Rechtswirkungen der gerichtlichen Entscheidungen sich auf das nämliche Recht in Form des unter den Ehegatten abweichend ausgeübten Wahlrechtes als solches und der davon ausgehenden gestaltenden Wirkung beziehen und damit nur einheitlich festgestellt werden kann, mag dahingestellt sein, wenn sie lediglich Bestandteil einer einheitlichen Entscheidung im umfassenden Sinn ist. Damit einhergehend ist es dann u. U. auch zu früh gefasst, davon auszugehen, dass der Steueranspruch des Ehegatten durch den Antrag auf Zusammenveranlagung unmittelbar gestaltet wird.

Begreift und akzeptiert man diesen im Obigen dargestellten Mechanismus bestimmter grundlegender Wechselwirkungen, so ist die Ausweitung der Heranziehung des Rechtsinstituts der notwendigen Beiladung bei nur mittelbarer Gestaltung der Rechtslage des beteiligten Dritten nicht begründbar. Setzt erst die weitere Maßnahme der Behörde in Aussprache einer einheitlichen Entscheidung gegenüber dem beteiligten Dritten die gleiche Rechtsfolge, so sind nach den Tatbestandsvoraussetzungen der notwendigen Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO bzw. Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 AO 1977 diese Rechtsinstitute in ihrer Anwendung nicht vertretbar. Dass die skizzierten Grundsätze zutreffend sind, lässt sich bei genauer Betrachtung auch anhand des grundlegenden Mechanismus der Regelung des § 174 Abs. 5 i. V. m. § 174 Abs. 4 AO 1977 bestätigen. Dort stellt § 174 Abs. 5 S. 2 AO die erforderliche Rechtsgrundlage für eine die Bestandskraft aufhebende Wirkung des Steuerbescheides des beizuladenden Dritten dar.⁴³¹

⁴³¹ Der Entscheidungsartbereich für die Heranziehung des Rechtsinstituts der notwendigen Hinzuziehung oder Beiladung kann demnach nur bei gesetzlicher Einführung ergänzend vergrößert werden, also z. B. dann auch hinsichtlich all jener Entscheidungen, die nur nach weiterer Maßnahme als Entscheidung gegenüber einem anderen Gestaltungswirkung entfalten (sog. Maßnahmen mit nur „mittelbarer Gestaltungswirkung“), da die tatsächlich angegriffene Maßnahme

5. Ein natürliches prozessual einheitliches Rechtsverhältnis

Eine Beiladung bzw. Hinzuziehung Dritter hat, wie gesagt, nach gesetzlicher Regelung zu erfolgen, wenn diese an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch *ihnen gegenüber* nur einheitlich *ergehen* kann (sog. notwendige Beiladung bzw. notwendige Hinzuziehung), vgl. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO. Anhand des bereits im Obigen aufgezeigten Kriterien- bzw. Instrumentariengeflechtes hinsichtlich eines aus formellen Gründen bestehenden Rechtsverhältnisses an dem mehrere beteiligt sind, ließ sich veranschaulichen, dass das zentrale Kriterium, eine an alle Beteiligte des Rechtsverhältnisses gerichtete bescheidliche Maßnahme der Behörde ist. Nach Sinn und Zweck der verfahrens- bzw. prozessrechtlichen Regelungen der § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO kann es sich hierbei aus sich heraus, d. h. ohne gesetzliche Bestimmung einer einheitlichen steuerrechtlichen Maßnahme, nur dann um eine prozessual beachtliche einheitliche Entscheidung handeln, wenn die Entscheidung bereits der Sache *und* der Form nach an mehrere Beteiligte *gerichtet* ist.

Der Begriff des „Sichrichtens“ der Entscheidung hat hier dementsprechend in folgender Weise ausgeprägt zu sein:

Auf der materiellen Ebene gilt es einen „identischen Sachgegenstand“ zu beurteilen, der schon aus sich heraus stets Mehreren gegenüber zu einer einzigen einheitlichen Sachentscheidung führt. Eine solche Entscheidung richtet sich dann schon in ihrer Entstehung an mehrere Personen, d. h. sie hat vom Grunde her mehrere Adressaten. Exemplarisch ist hier heutzutage die Entscheidung über den Gewinn einer Personengesellschaft bzw. -gemeinschaft zu nennen. Eine Entscheidung, die vom Grunde her mehrere Adressaten hat, setzt im steuerrechtlichen Rechtskreis bereits in Bezug auf die Steuerpflichtigen- oder Steuerschuldnerstellung ein plurales Pflicht- oder Schuldverhältnis voraus. Nur dann handelt es sich um ein natürliches Streitiges *Rechtsverhältnis*, dessen *Beteiligung an durch Mehrere* eine einheitliche Entscheidung erfordert. Aber dazu später noch vertiefend.

Auf der formellen Ebene steht das eine „plurale Verwaltungsverfahren“, das dem einen Veranlagungsverfahren vorgelagerte spezielle Veranlagungsverfahren oder das hierzu spezielle Feststellungsverfahren unter Beteiligung Mehrerer im Mittelpunkt des Interesses. In einem individuellen Veranlagungsverfahren kann

bereits im ursprünglichen Verfahren lediglich eine sachlogisch einheitliche Entscheidung darstellt. Vgl. näher zu dieser Form der notwendigen Beiladung, Teil II Kap. E, S. 120 f.

eine der Sache nach einheitliche Entscheidung gegenüber mehreren Personen nicht gefällt werden. So wie eine veränderte Anzahl von Regelungsadressaten den Charakter des Verwaltungsaktes und mit ihm den des Bescheides verändert (s. o.)⁴³², muss sich auch der Charakter des Veranlagungsverfahrens zu einem gemeinsamen Veranlagungsverfahren, sprich zu dem für mehrere Beteiligte einzigen hin verändern. Das kann nur mithilfe eines gesonderten Verfahrens gelingen. Hierfür ist auch das Gewinnfeststellungsverfahren exemplarisch. Maßgeblich ist also bereits die formale Ebene des für mehrere Beteiligte einen Veranlagungsverfahrens für eine einheitliche Entscheidung im Steuerverwaltungsrecht und damit auch für eine einheitliche Entscheidung i. S. des § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO.

Es ist also immens wichtig zu erkennen, dass die Instrumentarien als solche, unter denen sich die einheitliche Entscheidung verbirgt, immer auch formal an bzw. gegen mehrere gerichtet sein müssen. Es ist also nicht nur erforderlich zu bestimmen, welche Maßstäbe an die Art der Einheitlichkeit der Entscheidung auf materieller Ebene zu legen, sondern auch welche Maßstäbe auf formeller Ebene zu berücksichtigen sind.

6. Schlussfolgerung

Nach dem Obigen setzt eine notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten also zwingend eine an mehrere Beteiligte gerichtete Maßnahme der Behörde voraus. Das macht deutlich, dass es nicht nur auf die Einheitlichkeit der Entscheidung anhand der materiellen Vorgaben allein ankommt, sondern dass auch auf die einheitliche Adressierung der behördlichen Entscheidung zu achten ist.

Im Einzelnen bedeutet dies: Maßgeblich ist nicht allein, ob die Entscheidung nach materiellem Recht einheitlich auszufallen hat, wenn die Entscheidung selbst sich aufgrund getrennter Verwaltungsverfahren nur gegen einen der jeweiligen Beteiligten richten kann. Das heißt, selbst wenn grundsätzlich nur eine Entscheidung in ein- und derselben Sache mehreren Personen gegenüber auszusprechen ist, wie im Fall der Feststellung des Gewerbegewinns einer Personengesellschaft, ist es für das „beiderseitige Gerichtetsein“ unablässig, dass ein gemeinsames und nicht mehrere Verfahren gemeinsam durchgeführt werden.

⁴³² Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f.

Die materielle Einheitlichkeit der Entscheidung in ihrem Grundlagencharakter einer rechtlich einheitlichen Entscheidung i. S. der obigen Vorschriften scheint sich – und dementsprechend ist dies hier auch zu fokussieren – immer dann zu ergeben, wenn es sich aus dem Wesen der Sache heraus um eine unmittelbar gemeinschaftliche Entscheidung handelt, die sich ob der fehlenden Rechtsselbstständigkeit der Gemeinschaft wiederum nur an alle jeweiligen Beteiligten richten kann.⁴³³ Die Gemeinschaftsbezogenheit der (Streit-)Sache lässt sich – wie schon angedeutet – im Vorliegenden über das Kriterium der partiellen Einkommensteuerpflicht einer Gemeinschaft ermitteln.

Da das gemeinschaftliche Verfahren durch einen behördlichen Akt abgeschlossen wird, steht am Ende des Verfahrens eine einheitliche Entscheidung, die an alle Beteiligten gerichtet ist. Bei gesetzlich vorgeschriebener Bekanntgabe gegenüber den Beteiligten mündet diese nach rechtlicher Bestimmung in einen einheitlichen Verwaltungsakt. Insofern zeigt sich an dieser Stelle auch wiederum ansatzweise, dass der einheitliche Festsetzungs- bzw. Steuerbescheid, der einheitliche Verwaltungsakt und die einheitliche Entscheidung miteinander korrelieren, was im Folgenden aber noch detailliert behandelt werden soll.

Es wird im Vorliegenden also danach zu suchen sein, ob der Gesetzgeber eine verfahrens- und materiell-rechtliche Vereinheitlichung der Entscheidung vorgegeben hat. Es ist an dieser Stelle aber schon vorwegzuschicken, dass es natürlich von besonderer Einfachheit für eine positive Beantwortung der Ausgangsfrage dieser Untersuchung ist, wenn der „einheitlich“ gegenüber mehreren Personen zu entscheidende, gemeinschaftliche Sachgegenstand dem gesonderten Verfahren nicht nur vorgegeben ist, sondern sich ein solcher erst durch das gesonderte Verfahren bildet. Eine verfahrens- und materiell-rechtliche Vereinheitlichung der Entscheidung ist dann weder von der Hand zu weisen noch muss diese in irgendeiner Weise ausdrücklich angeordnet werden. Es handelt sich dabei im wahrsten Sinne um eine einheitliche Entscheidung aus der Natur der Sache heraus, eine Entscheidung qua natura.

Ganz entscheidend, in der Aufzählung hier aber als gleichsam dritte Seite des Kriteriengeflechtes neben der „einheitlichen Entscheidung“ und dem „einheitlichen Bescheid“ sich darstellend, ist, dass die Feststellung oder Überprüfung *eines* Streit- bzw. eines Steuerrechtsverhältnisses beantragt wird, an dem ein Dritter unmittelbar beteiligt ist. Dabei kann es sich um ein bloß formalrechtliches, d. h.

⁴³³ Dies kommt bereits in dem Kriterium der Beteiligung Mehrerer zum Ausdruck, s. o. Teil II Kap. C.I.1, S. 94 f.

mithilfe gesetzlicher Mittel geschaffenes einheitliches (Steuer-)Rechtsverhältnis handeln, wie im Falle des Aufteilungsverfahrens gem. §§ 268 ff. AO oder wie im Falle des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens bezüglich der Feststellung des anteiligen Gewinns der Gesellschafter. Es kann aber auch innerhalb des einen formalen Verfahrens bereits ein materiell-rechtliches, d. h. der Sache nach gegebenes einheitliches Rechtsverhältnis, z. B. ein einheitliches (Teil-)Steuerpflichtverhältnis, wie vermutlich im Falle des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens bezüglich der Feststellung des Gewinns der Gesellschaft oder womöglich im Falle des Zusammenveranlagungsverfahrens bezüglich der Feststellung des Einkommens der Ehegattengemeinschaft, vorliegen.

Liegt ein einheitliches streitiges Rechtsverhältnis vor, so können die Interessen der Beteiligten gleichläufig sein, was sie wohl auch im vorliegenden Zusammenhang überwiegend sind. Dabei ist aber ebenso der spezielle Fall denkbar, wie auch hier bisweilen, dass der Verwaltungsakt gleichzeitig den Einzelnen begünstigt und einen beteiligten Dritten beschwert oder umgekehrt, so z. B. im Falle des strittigen Wechsels der Veranlagungsart.

Die im Regelfall maßgebliche Frage nach einem einheitlichen Bescheid und damit die spannende Suche nach dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid wird sich wohl – so viel hat sich hier ja schon angedeutet – an der Frage entzünden, was sich hinter der Konstruktion zusammengefasster Steuerbescheide verbirgt, und viel weniger an dem Problem kranken, ob es denn überhaupt einen einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid gibt bzw. geben kann.

Selbst wenn sich der einheitliche Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid nach heutiger Rechtslage nicht finden ließe, wäre doch zumindest ein einheitlicher Verwaltungsakt, d. h. ein Verwaltungsakt mit unmittelbarer Gestaltungswirkung beiden Ehegatten gegenüber, vorhanden, wenn den formal einheitlichen sog. Zusammenveranlagungsbescheiden adressal ein tieferer Sinn zukäme. Die in der Einspruchsentscheidung erfolgte Änderung des angefochtenen Bescheides würde auch die Steuerschuld des Zugezogenen erfassen. Nach allem wäre dann also ein Fall der notwendigen Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 3 AO anzunehmen, da beide (nur) diese Rechtsfolge zur Voraussetzung haben.⁴³⁴

⁴³⁴ Zu dieser Wechselwirkung siehe auch bereits Beck, StuW 1977, 47, 50/1.

D. Zur Anwendbarkeit der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO bzw. einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO

Einen einheitlichen Bescheid, der zugleich einen Einzelsteuerbescheid darstellt, kann es logischerweise nicht geben. Geht man – wie die herrschende Auffassung – davon aus, dass im Vorliegenden den zusammenveranlagten Ehegatten lediglich Einzel-Zusammenveranlagungssteuerbescheide erteilt werden, weil man den tatbestandlichen Hintergrund der Zusammenveranlagung weitestgehend ausklammert, so ist der Weg zur obligatorischen Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid und die damit verbundene notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung, wie gesagt, versperrt.⁴³⁵ Wendet man den Blick nur auf die materiellen Einzelbescheide und damit vornehmlich auf das gesamtschuldnerische Pflichtverhältnis, so ist im Falle ihrer Anfechtung hinsichtlich evtl. beteiligter Dritter am Gesamtschuldverhältnis bestenfalls eine einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung gemäß § 360 Abs. 1 AO 1977 bzw. § 60 Abs. 1 FGO denkbar.⁴³⁶

Hierbei ist im Vorliegenden aber fraglich, welchen Nutzen die einfache Beiladung bzw. Hinzuziehung noch aufweisen kann. Ist es möglich, durch diesen Verfahrenszugang weiterhin übereinstimmende Steuerfestsetzungen zu erzielen oder den Ansatz divergierender Steuerbeträge im Hinblick auf Folgebescheide, wie die sog. Aufteilungsbescheide gem. §§ 278 ff. AO, auszuschließen?

I. Zur Anwendbarkeit der einfachen Hinzuziehung gem. § 360 Abs. 1 AO im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid

Nach § 360 Abs. 1 AO und § 60 Abs. 1 FGO *kann* die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht auf Antrag bzw. von Amts wegen andere hinzuziehen bzw. beiladen, „deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden“, vgl. § 360 Abs. 1 AO bzw. § 60 Abs. 1 FGO (sog. einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung).

⁴³⁵ Weil es hier offensichtlich an der unmittelbar gestaltenden Einwirkung der Entscheidung auf den Dritten fehlt, vgl. hierzu bereits Teil I Kap. A.I.8.b), S. 36 f., u. eingehend Teil II Kap. C.I.3, S. 100 f.

⁴³⁶ Vgl. hierzu schon die obigen Literaturmeinungen Teil I Kap. A.II.2, S. 45 f., u. die Haltung des BFH hierzu Teil I Kap. A.II.1, S. 40.

Trotz der nach den obigen rechtlichen Grundsätzen theoretisch ausgeschlossenen Möglichkeit, den Zusammenveranlagungsbescheid beider Ehegatten stets gleichlautend halten zu können, versucht die Finanzverwaltung zurzeit, nach außen hin eine stets einheitliche Beurteilung der steuerlichen Einkommensverhältnisse zusammenveranlagter Ehegatten umfassend über § 360 Abs. 1 AO 1977 zu erzielen.⁴³⁷ Nur wenige halten dies für machbar.⁴³⁸

Eine einfache Hinzuziehung gemäß § 360 Abs. 1 AO 1977 liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde.⁴³⁹ So wie es sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch den Standardfall zusammengefasster Bescheide um eine Ermessens- und damit Haftungsumkehr zulasten generell beidseitig heranzuziehender Gesamtschuldner (beide Ehegatten werden nach h. L. in Haftung genommen) handelt,⁴⁴⁰ so liegt auch hier durch die Anweisung der Finanzbehörde zur generellen einfachen Hinzuziehung⁴⁴¹ erneut eine Ermessensumkehr zugunsten einer einfachen Hinzuziehung vor.

Hierzu sollte man sich zunächst vergegenwärtigen, dass grundsätzlich (anders als bei den meisten anderen steuerlichen Gesamtschuldnerschaften) beide gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten gleichzeitig mittels des sog. Zusammenveranlagungsbescheides in Anspruch genommen werden. Dabei bekommen beide Ehegatten, aufgrund der Tatsache, dass sie im Regelfall zusammen unter einer Anschrift wohnen, formal nur einen einzigen Zusammenveranlagungsbescheid übersandt, sodass auch die Einspruchsfrist zur Einreichung des Einspruches parallel verläuft. Erfolgen Einspruch und Hinzuziehung innerhalb dieser Fristen, so scheint man sich nicht schlüssig zu sein, ob der Hinzuziehung nicht doch zumindest bestandskraftaufschiebende Wirkung beizumessen ist. Äußerungen von namhaften Finanzbeamten wie diese: „So hat auch die Finanzverwaltung zeitweilig von einer Zuziehung ausdrücklich abgesehen, wenn die Einspruchsfrist für den anderen Ehegatten bereits abgelaufen war“,⁴⁴² vermitteln den unzulänglichen Eindruck, dass im obigen Ausgangsfall beide vermeintlich offenen

⁴³⁷ Siehe hierzu bereits o. Teil I Kap. A.II.3, S. 51 f.

⁴³⁸ So Lohmeyer in Pump/Lohmeyer, AO, § 360 Rz. 48 (6. Lfg. Juli 2000).

⁴³⁹ Zu den Ermessenskriterien siehe u. a. Dumke in Schwarz, AO, § 360 Rz. 31 (139. Lfg. 6/2010).

⁴⁴⁰ Siehe ausgiebig u. Teil IV Kap. N.II.1.c), S. 489 f.

⁴⁴¹ AEAO zu § 360 Tz. 3, BMF-Schr. v. 02.01.2008 IV A 4 – S 0062/070001, BStBl. I 2008, 196.

⁴⁴² Vgl. dazu Friemel/Schimpl, Lehrbuch der Abgabenordnung, 13. Aufl. (1996), Rdnr. 413. S. a. Lohmeyer im Obigen.

Bescheide bzw. Steuerfestsetzungen Gegenstand des Einspruchsverfahrens und damit abänderungsfähig seien. Unzulänglich ist dieser Eindruck, als selbstverständlich Gegenstand des Einspruchsverfahrens einzig die Steuerfestsetzung des den Rechtsbehelf erhebenden Ehegatten sein kann.

Im Übrigen trägt die Haftungsumkehr nicht weit, wenn der Rechtsbehelfsführer Bedenken gegen die Hinzuziehung des anderen Ehegatten äußert. Im Fall des Interessengegensatzes unter den Ehegatten reicht das ablehnende Verhalten des Einspruchsführers gegen die Hinzuziehung aus, dass die Finanzbehörde die Hinzuziehung ermessensgerecht ablehnt.⁴⁴³ Wenn das Finanzamt beabsichtigt, den anderen Ehegatten zum Verfahren hinzuziehen, so hat es dem Einspruchsführer *vorher* Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, § 360 Abs. 1 S. 2 AO.⁴⁴⁴

II. Zur Berührung steuerrechtlicher Interessen des anderen Ehegatten im Hinblick auf den maßgeblichen Aufteilungsbescheid

Wie gesagt, kann die Finanzbehörde bzw. das Finanzgericht auf Antrag bzw. von Amts wegen andere hinzuziehen bzw. beiladen, „deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden“, vgl. § 360 Abs. 1 AO bzw. § 60 Abs. 1 FGO (sog. einfache Beiladung). Der BFH hat bereits in den Anfängen der Diskussion um die notwendige Beiladung des nicht klagenden Ehegatten auch die einfache Beiladung abgelehnt; er sehe keine rechtlichen, auf Steuergesetzen beruhenden Interessen des Ehegatten, die durch die Entscheidung im Verfahren des anderen Ehegatten berührt werden.⁴⁴⁵

Oftmals werden allerdings Zweifel erhoben, ob dies – auf dem Boden der h. L. – in einer solchen Pauschalität vorgetragen werden kann. Richtig ist: Erzielt der nicht Rechtsbehelf führende Ehegatte keine Einkünfte und hätte er also somit

⁴⁴³ Dumke in Schwarz, AO, § 360 Rz. 32 m. w. N. (139. Lfg. 6/2010).

⁴⁴⁴ Das gleiche gilt auch für das Finanzgericht im Fall der Klage, § 60 Abs. 1 S. 2 FGO. Siehe hierzu Seeliger, DStR 1966, 406, 407. Er weist auf das dem Steuerrecht spezielle Spannungsverhältnis zwischen der Verfolgung der Interessen des Dritten durch § 360 Abs. 1 S. 1 bzw. § 60 Abs. 1 S. 1 FGO und der Wahrung der Steuer-sphäre des Einspruchsführers bzw. Klagenden durch § 30 AO n. f. bzw. § 22 AO a. f. Stichwort: Steuergeheimnis, hin, und beschreibt ausführlich den Schutzmechanismus des § 360 Abs. 1 S. 2 bzw. § 60 Abs. 1 S. 2 FGO, wonach „vor der Hinzuziehung/Beiladung derjenige zu hören ist, der den Einspruch eingelegt hat“.

⁴⁴⁵ BFH v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287; übereinstimmend Beck, StuW 1977, 50; Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 80 (130. Lfg. 8/2008).

keinen Anteil bei einer evtl. Aufteilung der rückständigen Steuer zu tragen, ist er hiernach unter keinem weiteren Gesichtspunkt in seinen steuerrechtlichen Interessen berührt.⁴⁴⁶ Anders ist dies möglicherweise im Falle dessen zu betrachten, dass der nicht Rechtsbehelf führende Ehegatte ebenfalls Einkünfte erzielt hat.

In diesem Zusammenhang ist hier nochmals auf das bereits oben erläuterte Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO zurückzukommen: Nach § 270 S. 2 AO sind die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen der zusammenveranlagenden Steuerfestsetzung dem sog. Aufteilungsbescheid gem. § 279 AO zugrunde zu legen.⁴⁴⁷ Das setzt – wie gesagt – eigentlich voraus, dass auch die vorausgehende Steuerfestsetzung allen Zusammenveranlagten gegenüber den gleichen Inhalt hat.⁴⁴⁸ Wollte man dem Gesetzgeber zugute halten, dass er diese Anordnung nur in reibungslos funktionierender Übereinstimmung mit dem Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG treffen wollte, so müsste man eigentlich davon ausgehen, dass er annahm, die Bescheide gegen zusammenveranlagte Ehegatten würden stets inhaltsgleich sein.

In diese Richtung gehen auch die in der Literatur erhobenen Forderungen: Der Bescheid über die Zusammenveranlagung der Ehegatten müsse einheitlich, d. h. notwendig inhaltsgleich sein, da die Entscheidung über die Aufteilung der rückständigen Steuerschuld „mit Wirkung für und gegen alle Gesamtschuldner“ ergehe (vgl. § 279 AO 1977; früher § 7 Abs. 3 S. 6 StAnpG 1958⁴⁴⁹).⁴⁵⁰ Der nicht klagende Ehegatte sei deshalb notwendig beizuladen.⁴⁵¹ Nach h. M. gibt es jedoch den hierfür erforderlichen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid gerade nicht. Der Zusammenveranlagungsbescheid stellt sich demnach nach mancher Auffassung als „Quasi-Grundlagenbescheid“ für den Aufteilungsbescheid dar,⁴⁵² besitzt aber nicht dessen Gehalt.⁴⁵³

⁴⁴⁶ So ausdrückl. Woerner, BB 1967, 241, 243.

⁴⁴⁷ Vgl. näher Müller-Eiselt in H/H/Sp, AO/FGO, § 270 AO Rz. 5 f. m. w. N. (Lfg. 220 Nov. 2012).

⁴⁴⁸ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (3).

⁴⁴⁹ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, 473, BStBl. I 1958, 412.

⁴⁵⁰ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (3).

⁴⁵¹ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. III, 9. Aufl. (1968), § 60 FGO Anm. 3 a (6). Dagegen wiederum ausdrückl. d. BFH, Urt.v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332.

⁴⁵² Dißars, StB 1997, 340, 344; Lippross, a. a. O., 1854. Einige bezeichnen sie direkt als Grundlagenbescheide, Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 36 (137. Lfg. 3/2007);

Hierbei entsteht das Problem, welcher Betrag dann aufzuteilen ist, wenn der Bescheid des einen Ehegatten günstiger ist als der des anderen Ehegatten, nachdem sich die aufzuteilende Steuerschuld im Zuge eines Rechtsbehelfs-/Rechtsmittelverfahrens für diesen geändert hat.⁴⁵⁴ Hier wird nun eine einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung zum späteren Rechtsbehelfsverfahren des Öfteren erwogen.⁴⁵⁵ Fraglich ist dabei zum einen, ob im Hinblick auf eine gemäß § 268 AO spätere Aufteilung der Steuerschuld zur notwendigen Abstimmung tatsächlich die Möglichkeit eines Antrags gem. § 60 Abs. 1 AO verbleibt.⁴⁵⁶ Macht die Hinzuziehung zum Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten die Festsetzung aus Zusammenveranlagung im Falle des Aufteilungsantrages des anderen Ehegatten zur beiderseitig maßgeblichen Steuerfestsetzung? Aber auch Rechtsschutzgesichtspunkte geraten dabei ins Blickfeld: Ist im Falle fehlender Hinzuziehung anzunehmen, dass „die in § 270 S. 2 AO grundsätzlich angeordnete Bindung an die vom Finanzgericht im Klageverfahren betreffend die Steuerfestsetzung (Zusammenveranlagung) getroffenen tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen in Bezug auf den versagten Abzug der Werbungskosten des Ehemannes entfielen“⁴⁵⁷? Diese Frage erhob der BFH erst vor geraumer Zeit.

Grundsätzlich kann man der Beiladung bzw. Hinzuziehung in den angesprochenen Fällen wohl befürwortend gegenüberstehen, soweit ein Aufteilungsantrag des anderen Ehegatten im Raum steht. Da rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen berührt sind, wenn der Hinzuziehende zu den Verfahrensparteien oder dem Streitgegenstand in einer solchen Beziehung steht, dass die Entscheidung seine steuerrechtliche Lage verändern kann, und dies im Vorliegenden durchaus

Schwarz, AO, § 270 Rz. 5 (94. Erg.-Lfg. 3/2001); Müller-Eiselt, a. a. O., § 270 AO Rz. 5 m. w. N.; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 10b (Lfg. 79 Juli 1996).

⁴⁵³ Schuster in H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 155 AO Rz. 58 (Lfg. 212 März 2011); Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Anm. 58 (Lfg. 176 März 2003); Schwarz, AO, § 270 Rz. 4 (155. Erg.-Lfg. 8/2013).

⁴⁵⁴ Vgl. eingehend unt. Teil I Kap. B.III.3, S. 80 f.

⁴⁵⁵ Vgl. u. a. Woerner, BB 1967, 241, 243; Spindler in H/H/Sp, AO/FGO, § 60 FGO Rz. 35 (Lfg. 158 Aug. 1998, in Lfg. 187 Nov. 2005 aufgehoben); Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 134 Okt. 2013), sowie BFH v. 25.06.2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, 21, unter Verweis auf die Ausführungen von Brandis, a. a. O., § 60 FGO Rz. 57 (Lfg. 125 Febr. 2011), u. Woerner, a. a. O., 243 re. Sp.

⁴⁵⁶ Brandis, a. a. O., § 60 FGO Tz. 57.

⁴⁵⁷ So der BFH a. a. O., BFH/NV 2004, 19, 21. Die erhöhten Einkünfte des „anderen Ehegatten“ können dem Aufteilungsbescheid zugrunde gelegt werden, ohne dass dieser sich im Hinblick auf den versagten Abzug der Werbungskosten hat äußern können.

der Fall sein könne, sprechen sich einige – wie erwähnt – für die einfache Hinzuziehung bzw. Beiladung aus.⁴⁵⁸ Dass diese Auswirkung unmittelbar rechtlicher Art in dem Sinne ist, dass von der Entscheidung des Finanzgerichtes rechtsgestaltende Wirkungen zwischen der Beigeladenen und dem Finanzamt ausgehen, ist, anders als im Fall der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung, nicht Voraussetzung einer einfachen Beiladung⁴⁵⁹ bedeutet aber auch kehrseitig, dass die Rechtskraft des Urteiles sich nicht auf den Dritten erstreckt.⁴⁶⁰ Es kommen einem daher Zweifel, ob mit der bloßen Möglichkeit der Hinzuziehung wirklich erreicht wird, wie so mancher meint, dass bei einer evtl. Aufteilung von ein- und demselben Steuerbetrag ausgegangen werden könne.⁴⁶¹ Das Aufteilungsverfahren bewirke so, dass die Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung wiederhergestellt werde.⁴⁶²

III. Zur Ablehnung der einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO durch den BFH im Hinblick auf die Fälle gesamtschuldnerischer Haftung

Die einfache Beiladung gem. § 60 Abs. 1 FGO kommt, wie gesagt, dann in Betracht, wenn ein rechtlich geschütztes Interesse des Dritten nach den Steuergesetzen durch die zu treffende Entscheidung berührt wird; das wird insbesondere bei denen vermutet, „die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften“, vgl. § 60 Abs. 1 S. 1 letzter Hs. FGO.

Eine Beiladung kommt nach Auffassung der h. L. über das in § 60 Abs. 1 letzter Hs. FGO (§ 360 Abs. 1 S. 1 letzter Hs. AO) genannte Beispiel eines Nebeneinander von Steuer- und Haftungsschuldner ferner in Betracht, wenn mehrere Steuerschuldner vorhanden sind: So sei z. B. der Schenker zum Einspruchsverfahren des Beschenkten wegen der Schenkungssteuer oder der Grundstücksveräußerer zum Einspruchsverfahren des Grundstückserwerbers wegen der Grunderwerbsteuer hinzuzuziehen.⁴⁶³ Nach herrschender Auffassung sind beide Ehe-

⁴⁵⁸ Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz. 17; Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Rz. 19 (86. Erg.-Lfg.-Febr. 2011).

⁴⁵⁹ BFH v. 28.12.1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815, 816.

⁴⁶⁰ Siehe hierzu bereits Teil II Kap. C.I.4.c), S. 106 f.

⁴⁶¹ So jedoch Woerner, BB 1967, 241, 243.

⁴⁶² Schmidt/Glanegger, EStG, 6. Aufl. (1987) bis 8. Aufl. (1989), § 26b Anm. 4.

⁴⁶³ Heß, NWB Fach 2, S. 7687, 7700; Spindler in H/H/Sp, AO/FGO, § 60 FGO Anm. 34 (Lfg. 187 Nov. 2005); Kühn in Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 16. Aufl. (1990), § 360 AO Anm. 2a; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 62 (Lfg. 87 Apr.

gatten nicht nur jeweils Steuerschuldner oder Steuerhafter, sondern beiderseitige Steuerschuldner.⁴⁶⁴

Der BFH hat es auch hier bereits frühzeitig abgelehnt, der bloßen gesamtschuldnerischen Haftung Gründe für eine Beiladung, sprich eine Beiladung gleich welcher Art, entnehmen zu wollen. Wie gehabt trug er vor: „Dabei sei auch der Umstand unerheblich, dass die zusammenveranlagten Ehegatten Gesamtschuldner i. S. d. § 44 AO sind; denn die Gesamtschuldnerschaft schließe die Möglichkeit unterschiedlicher Steuerfestsetzungen gegenüber den Ehegatten nicht aus.“⁴⁶⁵ Allerdings ist hier generell der ungetrübte Blick auf das Gesamtschuldverhältnis mit Rücksicht auf die ihm zugrunde liegende Schuldgrundlage beider Gesamtschuldner entscheidend und die bloße Annahme materieller Einzelbescheide gegenüber den gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten trügerisch im Hinblick auf das vorgefundene Ergebnis. Dies alles ist im Folgenden noch

1999), heute Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 62 (Lfg. 125 Febr. 2011); Hardtke in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 360 AO Rz. 6 m. w. N. spricht sogar vom „einheitlichen Steuerbescheid“ in diesen Fällen.

⁴⁶⁴ Vgl. hierzu eingehend Teil IV Kap. M.III.2, S. 228 f.

⁴⁶⁵ BFH v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287, 288, unter Verweis auf BFH v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331. Er (I. Senat) behält den Kurs des BFH zwar bei, scheint aber aufgrund des materiell-rechtlich einheitlichen Bezugs der Verhältnisse unter den zusammenveranlagten Ehegatten hieran auch zu zweifeln, s. ebd. Einige prangern die im Hinblick auf das divergente Schicksal der Steuerfestsetzungen gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten unbefriedigende, monogame Sichtweise der Judikative an, die ohne Rücksicht auf die Verschiedenartigkeit der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung gegenüber allen anderen Arten echter Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht eine Einzelwirkung befürworte. So Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 360 Rz 9. Woerner, BB 1967, 241, 244. Siehe hierzu auch den Vortrag des Revisionsklägers unten in Fn. 1804, S. 544. Ähnlich auch Martens, StuW 1970, 603, 612/3: „Dass sich die Beziehungen des Gläubigers zu den einzelnen Schuldner unterschiedlich entwickeln könnten, betreffe lediglich das rechtliche Schicksal des zunächst einmal (durch Vertrag oder Gesetz) begründeten Rechtsverhältnisses, d. h. die Rechtsbeziehungen zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner nach Entstehung der gesamtschuldnerischen Verbindlichkeit. Das habe mit der Frage, ob überhaupt eine Gesamtschuld entstanden ist, nichts zu tun, sondern trage dem Gedanken der nur teilweisen Verbundenheit der einzelnen Schuldner untereinander Rechnung.“ Der BFH lässt sich hiervon jedoch nicht beirren. Er greift höchstens punktuell auf ein „einheitliches Streitverhältnis“ hinsichtlich der zusammenveranlagten Ehegatten zurück, überprüft aber nicht das maßgebliche Rechtsverhältnis, das der Gesamtschuld zugrunde liegt. Vgl. BFH v. 02.08.1968 III 240/64, BFHE 93, 492, siehe dazu bereits näher o. Teil I A.II.1, S. 40 f.

genauer zu betrachten und damit die Aussage des BFH in seinem Gehalt womöglich zu entkräften.

E. Zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung gem. § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO bei sog. widerstreitenden Steuerfestsetzungen

Nach herrschender Lehre liegen in dem sog. Zusammenveranlagungsbescheid ausschließlich mehrere selbstständige Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) vor. Das hat zur Folge, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ein bestimmter einheitlicher Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden berücksichtigt wird. Nach dem obengenannten kann sich der herrschenden Lehre evtl. noch über § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO die Möglichkeit bieten, die Steuerfestsetzungen beider Ehegatten übereinstimmend zu halten. Dies wird auch gelegentlich vorgeschlagen, und zwar in den Fällen, in denen zwischen den Ehegatten Streit über die Zurechnung von Einkünften zugunsten des einen oder anderen Ehegatten besteht.⁴⁶⁶ Genauer gesagt sind dies im Regelfall die Fälle, bei denen es um die Herabsetzung der Einkünfte des klagenden Ehegatten geht und damit zugleich eine Erhöhung der bisherigen Einkünfte des anderen Ehegatten verbunden ist.

Der § 174 Abs. 4 AO besagt: Wird ein Steuerbescheid aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts zugunsten eines Steuerpflichtigen geändert mit der Folge, dass dieser Sachverhalt dadurch in einem anderen Steuerbescheid nicht oder nicht mehr richtig steuerlich beurteilt ist, so können die unzutreffenden steuerlichen Folgerungen durch Änderung dieses Steuerbescheides rückgängig gemacht werden, vgl. § 174 Abs. 4 S. 1 AO. § 174 Abs. 4 AO ermöglicht also, dass aus einem zunächst irrig beurteilten Sachverhalt nach Änderung des fehlerhaften Bescheides innerhalb anderer Steuerbescheide die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden können, vgl. § 174 Abs. 4 AO.⁴⁶⁷ Die Folgeänderungen sind über § 174 Abs. 5 AO nicht auf den gleichen Steuerpflichtigen beschränkt:

⁴⁶⁶ Huxol, DStR 1982, 285; A. Meyer, DStZ 1993, 401, 404; so auch in Anlehnung Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 360 Rz. 22. Vgl. dazu a. Gmach, DStZ 1979, 171, 172.

⁴⁶⁷ BFH v. 10.11.1993 I R 20/93, BStBl. II 1994, 327, 328; Klein/Rüskens, AO, 11. Aufl. (2012), § 174 Rz 4.

Die Verwaltung besitzt in den Fällen widerstreitender Steuerfestsetzungen zweier Steuerpflichtiger gemäß § 174 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 AO unter der Voraussetzung der notwendigen Beiladung des Dritten die rechtliche Möglichkeit, auch diesem gegenüber einen geänderten Bescheid zu erlassen. Vermittelt die Finanzbehörde dem Dritten die Stellung eines Verfahrensbeteiligten, § 359 AO 1977,⁴⁶⁸ hält diese Rechtsstellung dessen eigene Veranlagung auch formal offen.

Nach § 174 Abs. 5 S. 1 AO darf eine Änderung nur gegenüber *Dritten* erfolgen, vgl. § 174 Abs. 5 S. 1 AO. Dritter im Sinne dieser Vorschrift ist jeder, der in dem zu ändernden Bescheid nicht als Inhaltsadressat angegeben ist (§ 157 Abs. 1 S. 2 AO).⁴⁶⁹ In den Fällen der vorliegenden Art bedeutet dies, der andere darf nicht weiterer Steuerschuldner des geänderten fehlerhaften Bescheides i. S. des § 174 Abs. 4 AO sein.⁴⁷⁰ Das bedeutet nur auf dem Boden der im Rahmen dieser Untersuchung vertretenen steuerschuldrechtlichen und steuersystematischen Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten als einer steuerbegründenden Gemeinschaftsbesteuerung wäre der andere Ehegatte in der obigen Ausgangslage nicht als „Dritter“ im Sinne dieser Vorschrift einzuordnen, sondern – ähnlich wie ein einheitlicher „Gewinngemeinschaftler“ – als Inhaltsadressat des (einheitlichen) Bescheides und sogar noch dazu als weiterer Steuerschuldner des geänderten, fehlerhaften Zusammenveranlagungsbescheides. Die Anwendbarkeit der § 174 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 AO wäre insoweit ausgeschlossen.

Auf der Grundlage der rechtlichen Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach h. L. dürfte die geschilderte Sachverhaltskonstellation der einzige gehandhabte Fall geänderter Zusammenveranlagung sein,⁴⁷¹ obwohl über § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO eine generelle Möglichkeit der übereinstimmenden Steuerfestsetzung hinsichtlich einer vom Ansatz her einseitig, geänderten Veranlagung besteht:

⁴⁶⁸ Sogar auch dann, wenn die Voraussetzungen des § 360 AO nicht gegeben sind, BFH v. 20.07.1988 I R 174/85, BFHE 154, 495, BStBl. II 1989, 87.

⁴⁶⁹ BMF-Schr. v. 02.01.2008, BStBl. I 2008, 26, AEAO zu § 174 Tz. 6 S. 2; BFH v. 15.06.2004 VIII R 7/02, BStBl. II 2004, 914, 916.

⁴⁷⁰ Vgl. Klein/Rüskens, a. a. O., § 174 Rz 69 m. w. N.; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 174 AO Tz. 54 (Lfg. 128 März 2012). Ähnlich BFH a. a. O., BStBl. II 1994, 327, 329 m. w. N. u. v. 08.02.1995 I R 127/93, BStBl. II 1995, 764, 765 m. w. N.

⁴⁷¹ Vgl. u. a. FG Münster v. 18.11.2010 3 K 682/08 U, EFG 2011, 1048, bestät. durch BFH v. 20.11.2013 X R 7/11 n. V.

Der Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheides zugunsten oder zulasten des einen Ehegatten zieht lediglich Folgerungen aus dem bereits im Ursprungsjahr verwirklichten und zur rechtlichen Entstehung der Einkommensteuerschuld führenden Tatbestandes, der sich nun, aus welchen Gründen auch immer, anders darstellt. Auch wenn die Steuerfestsetzung nunmehr zu ändern ist, so geschieht dies hier doch – anders als in so manch anderen Fällen der Anwendung des § 174 AO – stets in übereinstimmender Weise in beiden Veranlagungen beider Steuerfestsetzungen, um die es der herrschenden Lehre hier nun einmal geht. Es ist gerade nicht so, dass beide Veranlagungen in gegenläufiger Weise zu verändern wären, sondern beide Veranlagungen verändern sich gegenüber beiden früheren Veranlagungen in der gleichen Weise, nur dass dies ggfs. für den einen nun neuerdings günstig ist, während es früher für ihn ungünstig war, und dies für den anderen jetzt in umgekehrter Weise gilt.⁴⁷² Diese korrespondierende Richtigstellung der Steuerfestsetzungen aus demselben einheitlichen Lebenssachverhalt ist das, was die Regelungsnorm des § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO über die Tatbestände der Abs. 1 bis 3 des § 174 AO hinaus ermöglicht. Die deckungsgleiche Beurteilung ein- und desselben Sachverhaltes, der sich zwei Steuerpflichtigen gegenüber auswirkt, wird eben gerade auch von § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO erfasst.⁴⁷³

Die Beiladung über § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO und die notwendige Hinzuziehung über § 360 Abs. 3 AO verfolgen also insofern dasselbe Ziel. Demgegenüber ist im Fall der bloßen Anwendbarkeit des § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO eine allerdings nur eingeschränkte Rechtsposition des „anderen Ehegatten“ zur Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten insofern vorhanden, als die Entscheidung der Beiladung im Ermessen der Behörde liegt, vgl. § 174 Abs. 5 AO.⁴⁷⁴

⁴⁷² Es braucht sich also nicht einmal die Steuerfolge zu verändern, BFH v. 02.12.1999 II B 17/99, BFH/NV 2000, 679. Ausreichend ist, wenn lediglich das Innenverhältnis der beiden übereinstimmend zusammenveranlagten Ehegatten anders gestaltet wird.

⁴⁷³ Vgl. u. a. BFH v. 24.11.1987 IX R 158/83, BStBl. II 1988, 404 m. w. N., früher str. S. a. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 174 Rz 57.

⁴⁷⁴ BFH v. 25.09.2001 VI B 153/01, BFH/NV 2002, 160.

F. Zur obligatorischen Änderung des „Zusammenveranlagungsbescheides“ des anderen Ehegatten unter bloßer Anwendung des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977

Im Vorliegenden wird der Weg der verfahrensrechtlichen Änderung des „Zusammenveranlagungsbescheides“ des anderen Ehegatten in Rechtsprechung und Literatur über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 mehrfach aus unterschiedlichen Gründen in den Raum gestellt, und zwar im Wesentlichen losgelöst von etwaigen obligatorischen oder lediglich fakultativen Rechten des anderen Ehegatten bezüglich der Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über die Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides, allerdings geschieht dies weder auf dem Boden der Annahme eines einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens geschweige denn eines einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides. Insofern ist es schon an dieser Stelle sinnvoll, sich mit der Frage zu befassen, inwieweit der Gefahr widerstreitender Steuerfestsetzungen auf dem Wege über eine Abänderung des „Folgebescheides“ gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO entgegengetreten werden kann. Der „Folgebescheid“ ist hier aber zunächst nur insofern ein Folgebescheid, als er die materiellen Wirkungen der eigentlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG nachträglich formalrechtlich auf besonderem Wege auch zum anderen zusammenveranlagten Ehegatten hinübertransportiert.

I. Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 auf dem Boden der derzeit praktizierten konzeptionellen Behandlung der Zusammenveranlagung von Ehegatten

Vereinzelt wird die Auffassung geäußert, dass der nicht notwendig hinzugezogene Ehegatte seine Rechte – falls er keine einfache Hinzuziehung anrege – in einem Änderungsverfahren gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO geltend machen könne, dass, wenn der Einspruchsführer eine Änderung der Steuerfestsetzung und damit eine Herabsetzung der Steuer erreicht habe, ihm diese nicht nur materiell, sondern ebenso auch formell änderbar zugute komme.⁴⁷⁵ Eine „Abstimm-

⁴⁷⁵ Birkenfeld in H/H/Sp, AO/FGO, § 360 AO Rz. 86 (Lfg. 208 Juni 2010); zustimm. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 125 Febr. 2011); Woerner/Grube, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 8. Aufl. (1988), S. 128, der allerdings hierbei auf Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz.

mung“ mit dem Gesamtschuldner, d. h. der Steuerfestsetzungen der Ehegatten untereinander, sei auf diesem Wege möglich.⁴⁷⁶ Diese Stimmen aus dem Meinungsstand bleiben allerdings eine Begründung hierfür schuldig. Dieser Lösungsweg macht den Anschein einer gutgemeinten Verlegenheitslösung, unterschiedliche Steuerfestsetzungen unter zusammenveranlagten Ehegatten umgehen zu wollen.

Nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO kann der bereits erlassene Steuerbescheid geändert werden, wenn der richtig ermittelte⁴⁷⁷ und beurteilte⁴⁷⁸ Sachverhalt durch eine *später* eingetretene Entwicklung verändert worden ist, welcher nach den einschlägigen Rechtsvorschriften Rechtserheblichkeit für den bereits erlassenen Steuerbescheid zuzumessen ist.⁴⁷⁹ Es muss ein Umstand nachträglich eingetreten sein, dem das materielle Recht Wirkung für die Vergangenheit im Hinblick auf die Beurteilung des rechtserheblichen Sachverhalts zukommen lässt. Ändert sich der Sachverhalt durch eine später eingetretene Entwicklung in anspruchserheblicher Weise, so liegt ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vor.⁴⁸⁰

Gegen die Subsumtion des „Rechtsbehelfs des Ehegatten und dessen geänderter Zusammenveranlagungsbescheid“ unter den Begriff „Ereignis“ i. S. d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ist einzuwenden, dass genau betrachtet nur das haftungsrechtliche Innenverhältnis der beiden zunächst zusammenveranlagten Ehegatten anders gestaltet wird, denn auf dem Boden der herrschenden Lehre besteht schon vom Ausgangspunkt her nur eine fakultative Parallelität der Ausgangsbescheide⁴⁸¹. Das zeigt sich auch daran, dass erst dann eine mittelbare Rechtserheblichkeit durch den Bescheid des einen Ehegatten für den anderen Ehegatten

16 (49. Erg.-Lfg. 8/89) verweist, der dies jedoch nur für den Fall der Änderung eines Grundlagenbescheides gegenüber einem der zusammenveranlagten Ehegatten auch für den „Zusammenveranlagungsbescheid“ des anderen Ehegatten in Erwägung zieht, Frotscher, a. a. O., § 155 Rz. 75 (130. Lfg. 8/2008).

⁴⁷⁶ Brandis, a. a. O., § 60 FGO Tz. 57.

⁴⁷⁷ Hierin liegt das positive Merkmal zur Abgrenzung der Änderung des Steuerbescheides nur über § 173 Abs. 1 AO, wonach später eintretende Ereignisse, die früher gegebene Tatsachen erkennbar machen, Berücksichtigung finden können, s. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 175 Rz 50b.

⁴⁷⁸ Beurteilt die Finanzbehörde den Sachverhalt in seiner rechtlichen Einordnung fehlerhaft, so kann dem nur über die Einlegung eines Rechtsbehelfs korrigierend begegnet werden.

⁴⁷⁹ Klein/Rüsken, a. a. O., § 175 Rz 50.

⁴⁸⁰ Tiedchen, DStZ 2000, 237, 245.

⁴⁸¹ Vgl. bereits o. Teil I Kap. B.II, S. 40 f.

besteht, wenn im Wege des Aufteilungsverfahrens die auszugleichende Steuerschuld des anderen Ehegatten betroffen ist.⁴⁸²

II. Das Mittel der Änderung des „Folgebescheides“ über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977 nur im Falle des geänderten Wahlrechtes auf Zusammenveranlagung

Infolge der Änderung eines Antrages in Ausübung des Wahlrechtes auf getrennte Veranlagung (heutige Einzelveranlagung) kann eine ggfs. inzwischen bestandskräftig gewordene Einkommensteuerveranlagung des anderen Ehegatten nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO nach h. M. geändert werden: So sei der zulässige Antrag eines Ehegatten, statt der bisherigen Zusammenveranlagung eine getrennte Veranlagung durchzuführen, ebenfalls als rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu beurteilen.⁴⁸³

Sieht man, wie im Zuvorigen schon angeklungen, nicht den Zusammenveranlagungsbescheid als solchen, sondern nur die Ebenen der jeweiligen Bescheide getrennt, so ist hinsichtlich der Folgebescheide, d. h. den Steuerbescheiden gegenüber den Ehegatten aus dem konkreten Schuldverhältnis, ausgehend davon, dass der einheitliche Zusammenveranlagungs-(Festsetzungs-)Feststellungsbescheid in seinem Entscheidungsgehalt bindende Wirkung für mehrere Folgebescheide besitzt, zu fragen, über welches Instrument des § 175 Abs. 1 S. 1, Nr. 1 *oder* Nr. 2 AO eine formalrechtliche Verknüpfung mit den Folgebescheiden herzustellen ist (s. o.). Die Rechtsfolge eines einheitlichen Bescheides ist üblicherweise, wie anhand der Gewinnfeststellungsbescheide ersichtlich, dass beide Folgebescheide notwendigerweise konform laufen und auch das gleiche rechtliche Schicksal haben müssen.

Nach h. L. ist die tatbestandsablösende Wirkung in der Wahl, sprich dem Antrag der einheitlichen Veranlagungsart, zu sehen. Nach anderer Warte kann eine diesbezügliche Erklärung nur darin liegen, dass aufgrund nachträglicher Handlungs- und Wertungsschritte eine abweichende Steuerfestsetzung das Entstehen bzw. Bestehen der Steuer gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten

⁴⁸² Siehe hierzu schon o. Teil I Kap. A.I.7, S. 27 f.

⁴⁸³ BFH v. 15.12.2005 III R 49/05, BFH/NV 2006, 933, 934; v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, 867; v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691. Dies gelte im Übrigen auch bei Widerruf der Aufteilung der außergewöhnlichen Belastungen oder der Steuerermäßigung nach § 35a EStG durch einen der beiden getrennt veranlagten Ehegatten, vgl. Abschn. R 26a Abs. 2 S. 5 EStR.

beeinflusst. Es handelt sich im Vorliegenden also so oder so bekanntermaßen um eine maßgebliche konstitutive, nicht um eine deklaratorische Entscheidung. Schon aus diesem Grunde ist hier in jedem Fall eine Anpassung über § 175 S. 1 Nr. 2 AO zu befürworten.

G. Fazit

Fasst man die Ergebnisse der obigen Erörterungen über die Mittel des Dritten bezüglich der Teilnahme am Rechtsbehelfsverfahren des einen Ehegatten über die Rechtmäßigkeit des Zusammenveranlagungsbescheides zusammen, so ist der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO eindeutig der Vorzug zu geben. Dies gilt zum einen unter dem dringenden Aspekt der Vermeidung auseinanderfallender Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten als auch unter dem Aspekt der Gewährung des so unablässigen einen Zusammenveranlagungsbescheides für ein reibungslos funktionierendes Aufteilungsverfahren. Bei anerkannter Anwendbarkeit stellt sich dann eben auch bequemerweise weder die Frage der Anwendung des § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO noch die Frage der Anwendung der einfachen Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. §§ 60 Abs. 1 FGO bzw. 360 Abs. 1 AO.

Bereits an dieser Stelle ist feststellbar, dass nach den obigen Kriterien die herrschende Lehre in ihrer ablehnenden Haltung der notwendigen Hinzuziehung bzw. Beiladung in sich stimmig ist: Es sind ausschließlich zwei Verfahren zu führen; beide werden von einem Entscheidungsträger in der Regel gleichzeitig behandelt, nämlich auch, um sich der Maßnahme zusammengefasster Bescheide gem. § 155 Abs. 3 AO bedienen zu können. Die Sachgegenstände der vorliegenden Gesamtschuld sind unterschiedlich, müssen aber von ihrem Ausgangspunkt her zu einem identischen Ergebnis führen, d. h. sie stehen in einem einheitlichen Sachzusammenhang. Es gibt weder ein einheitliches Steuerschuldverhältnis noch einen einheitlichen Steuerschuldfestsetzungs(feststellungs-)bescheid, sprich einen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid oder gar einen einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid.

Unter Hintenanstellung der Auffassung der h. L. ist hier dennoch in Verfolgung des gewünschten Ergebnisses der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren einmal zu untersuchen, ob in der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nicht doch in Wirklichkeit nur *ein* gesondertes und einheitliches Veranlagungsverfahren zur Bildung eines gemeinschaftlichen Sachgegenstandes gegeben und infolgedessen im Abschluss eines einheitlichen Steuerschuldver-

hältnisses auch nur eine einheitliche Entscheidung bzw. Festsetzung gegenüber den Ehegatten zu finden ist, was in der Folge dann auch zu einem einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuer)bescheid führen dürfte.⁴⁸⁴

Da es im Fall der Zusammenveranlagung eindeutig an einer gesetzlichen Bestimmung der Einheitlichkeit *der Entscheidung* über das festgestellte Einkommen bzw. der festgesetzten Steuer fehlt, ist aus den obigen Fällen im Umkehrschluss zu schließen, dass es sich hierbei um keine Maßnahmen handeln darf, die sich schon ihrer Art und Entstehung nach, auch wenn sie untereinander im Zusammenhang stehen, nur an einen der Beteiligten richten. Es darf ihnen damit in ihrer pluralen Schuldnerschaft nicht nur eine Schuld, sondern es muss ihnen vielmehr ein im Zuge der Veranlagung begründetes Schuldverhältnis gemeinsam sein.

Man hat also im vorliegenden Fall einer Zusammenveranlagung von Ehegatten den Nachweis einer formell- und materiell-rechtlich einheitlichen Entscheidung zu erbringen, was nach heutiger Rechtslage für die Anwendbarkeit der besagten Rechtsinstitute insofern reichen würde, als es nicht mehr des gesetzlich gekennzeichneten einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides bedarf. So wäre der andere Ehegatte (im Regelfall die erwerbslose Ehegattin) auch im Rechtsbehelfsverfahren bezüglich der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der im Wege der Zusammenveranlagung ausgesprochenen einheitlichen Steuerfestsetzung mittels des Rechtsinstituts der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung „mit im Boot“. Wie sich im Folgenden erweisen wird, sitzt sie zwar sowohl im Ausgangsverfahren wie auch in dem der Besteuerung zugrunde liegenden Lebenssachverhalt durchaus mit im selbigen, sie befindet sich aber ansonsten heute noch eindeutig außerhalb dessen und ist dadurch des Öfteren nicht oder wenn doch nur in den Konturen zu erkennen.

⁴⁸⁴ Als eine der wenigen vertritt Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 5, dies ohne nähere Herleitung kompromisslos: Ein Zusammenveranlagungsverfahren, ein einheitliches Steuerobjekt, eine einheitliche Steuerfestsetzung.

Teil III: Mögliche Parallelen zum gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren sowie zum einheitlichen Gewinnfeststellungs- bescheid gem. §§ 179 ff. AO

H. Einführung

Wie bereits gelegentlich erwähnt, wird der Zusammenveranlagungsbescheid des Öfteren mit dem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid verglichen.⁴⁸⁵ Zu berücksichtigen ist hierbei, dass dies nicht nur als Negativum verstanden wird, wonach der Zusammenveranlagungsbescheid aufgrund fehlender gesetzlicher Bestimmung als einheitlicher Bescheid zu verwerfen sei, sondern auch als Positivum, wonach er sich inhaltlich ebenso wie die einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide an alle Beteiligten des (gesonderten) Veranlagungsverfahrens zu richten habe, d. h. hier inhaltlich immer an *beide* Ehegatten. Worauf dieses aber nun rechtlich gründen soll, blieb im Meinungsstand bis heute im Wesentlichen offen.

Daneben hob man – wie erwähnt – darauf ab, das Zusammenveranlagungsverfahren im engeren Sinne mit dem Verfahren der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung als einem gesonderten Feststellungsverfahren von Besteuerungsgrundlagen übereinzusetzen.⁴⁸⁶ Verglichen werden hierbei die Fest-

⁴⁸⁵ Zu den Nw. s. o. Fn. 163, S. 40, Fn. 209 f., S. 49.

⁴⁸⁶ Zu den Nw. s. o. Fn. 213, S. 49. Der Vollständigkeit halber ist vorzuschicken, dass die Vorschriften der § 179 Abs. 2 S. 2 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a) AO nicht auf bestimmte Einkunftsarten wie den Gewinn beschränkt sind, Klein/Rat-schow, AO, 11. Aufl. (2012), § 180 Rz 5. § 180 Abs. 1 Nr. 2a) AO spricht nur davon, dass im Einkommensteuerrecht gemeinsame Einkünfte gesondert festzustellen sind. Da der Gesetzgeber aber das Stufenverhältnis zwischen gemeinschaftlicher Gewinnerzielung und individueller Gewinnanteilsbesteuerung in § 15 EStG kodifiziert hat, ist der dahinterstehende Besteuerungsmechanismus in das Ein-

stellung des Einkommens der Ehegattengemeinschaft (§ 26b EStG) mit der des Gewinns der Gewinnngemeinschaft (§ 15 Abs. 1 EStG) als eine der jeweiligen Erwerbsgemeinschaft einheitlichen Größe auf der Grundlage dazugehöriger spezieller Veranlagungsverfahren. Im Fokus des Interesses stand jedoch bisher nicht der teleologische Hintergrund der gesonderten Veranlagungsverfahren und ein ihm entstammender Vergleich unter den Aspekten ähnlicher Tatbestands(merkmals)identitäten in Trägerschaft ähnlicher Tatbestandsgemeinschaften auf der Basis einheitlicher Verfahren. Die Ursache dürfte darin liegen, dass man sich hier wie dort der verfahrensrechtlich determinierten Gemeinschaftsbesteuerung von in das Einkommensteuerrecht integrierten Personengesellschaften bzw. Personengemeinschaften als Erwerbsgemeinschaften nicht gewahr ist. Genau dies ist hier jedoch einmal zum Anlass der Untersuchung genommen worden, weil sich nur so die Kriterien einer einheitlichen Entscheidung und eines einheitlichen Bescheides auf der Grundlage eines einheitlichen Streitgegenstandes bzw. Streitverhältnisses qua natura darlegen lassen.

I. Zur Vergleichbarkeit der beiden Veranlagungssysteme unter dem Blickwinkel der unmittelbaren Gemeinschaftsbezogenheit des Streitgegenstandes

Entscheidend für die Vergleichbarkeit der beiden Systeme des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens wie des Ehegatten-Zusammenveranlagungsverfahrens dürfte die begründete Annahme sein, dass beide durch einen vergleichbaren Systemgedanken geprägt sind. Im Weiteren erklärt sich dann natürlich auch das beiderseitige Vorhandensein der damit verbundenen Systemmerkmale. Dies beginnt mit einem gesonderten Verfahren für Mehrere über einen, für alle in Tatgemeinschaft stehenden Beteiligten gemeinschaftlichen Sachgegenstand, bis hin zu der Folge einer einheitlichen Entscheidung in Form eines einheitlichen Bescheides.

Der das *Gewinnfeststellungsverfahren* als solches prägende Systemgedanke ist der, dass zusammen wirtschaftende Personengeschafter bzw. –gemeinschaftler (je nach Rechtsform des Betriebes) eine steuerlich zu berücksichtigende wirtschaftliche Einheit sind, und zwar auf der Grundlage dessen, dass ihre Einkünfte

kommensteuergesetz zu integrierender Erwerbsgemeinschaften für alle Einkünfte-erwerbsgemeinschaften hier exemplarisch am besten auszumachen.

eine wirtschaftliche Einheit darstellen, die steuerlich im Rahmen einer Einkunftsart erfasst werden.

Der grundlegende Systemgedanke bezüglich des Zusammenveranlagungsverfahrens ist der, dass zusammenlebende und gemeinsam wirtschaftende Ehegatten, die sich gegenseitig versorgen – was noch heute überwiegend der Fall ist –, als eine steuerlich zu berücksichtigende wirtschaftliche Einheit zu betrachten sind, weil ihr Einkommen eine wirtschaftliche Einheit bildet, welches die einkommensteuerlich zu erfassende Gesamtgröße sein soll.⁴⁸⁷

Das Steuerrecht, das an wirtschaftliche Tatbestände anknüpft, kann und darf diese Personengesellschaften bzw. –gemeinschaften als Wirtschaftseinheiten in bestimmter Weise auch einkommensteuerlich berücksichtigen.⁴⁸⁸ Die Grenze verläuft dort, wo diese erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften als solche besteuert werden.

Beide Systeme decken sich in ihrer Grundidee wiederum darin, und diese einigende Verbindung der drei Rechtsinstitute untereinander ist erwähnenswertermaßen hier zu suchen, dass die materielle und formelle Einheitlichkeit der Entscheidung in ihrem Grundlagencharakter einer notwendig einheitlichen Entscheidung (so auch i. S. der Vorschriften des § 60 Abs. 3 FGO bzw. § 360 Abs. 3 AO) immer dann gegeben ist, wenn es sich aus der Natur der Sache wie des Verfahrens heraus um eine unmittelbar gemeinschaftsbezogene Entscheidung handelt, die sich ob der fehlenden Rechtsselbstständigkeit der Gemeinschaft wiederum nur an alle jeweiligen Beteiligten richten kann.

Die unmittelbare Gemeinschaftsbezogenheit der (Streit-)Sache lässt sich, wie zunächst am Beispiel der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zu erläutern, anhand *der Kriterien der Tatbestandsidentität und der dazugehörigen Tatbestandsgemeinschaft* ermitteln. Wie bereits oben angesprochen, ist die grundlegende Thematik dabei die, ob z. B. das Feststellungsverfahren gem. §§ 179 ff. AO mangels eigener Rechtsträgerschaft der Einkünfteerwerbsgemeinschaften nur eine ermittlungstechnische Fiktion ist oder ob ihre einheitliche verfahrensrechtliche Behandlung hinsichtlich der steuerlichen Veranlagung mit einer par-

⁴⁸⁷ BFH v. 24.11.1965 VI 165/64, BStBl. III 1966, 20, 21; Schranil, AÖR 1920, S. 182, 197.

⁴⁸⁸ Knüpft das Steuerrecht an wirtschaftliche Tatbestände an, hat es auf Wirtschaftseinheiten auch Rücksicht zu nehmen. So schon Hensel, System des Familiensteuerrechts, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer, Köln 2000, S. 125 f., bezüglich der Ehegattengemeinschaft. S. a. Klein, FinArch Bd. 18, S. 236, 250 m. w. N., mit der Aussage, das EStG beruhe auf der Besteuerung von Wirtschaftseinheiten.

tiellen Behandlung wie ein Steuerpflichtiger aus materiell-rechtlichen Gründen (§ 15 EStG) einhergeht, die bei späterer Rechtfertigung der Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger aus formell- und materiell-rechtlichen Gründen (§ 26b EStG) die Feststellung rechtfertigt, dass die „Erwerbsgemeinschaften“ im Steuerrecht an einem bestimmten Punkt bzw. für eine bestimmte Phase als verselbstständigte Einheit betrachtet werden können (§ 15 EStG versus § 26b EStG). Dem damit vorhandenen gemeinschaftlichen Sachgegenstand ist dann auch eine das gesonderte Verfahren abschließende einheitliche Entscheidung eigen, ohne dass es hierfür einer gesetzlichen Anordnung bedarf.

Anhand der Kriterien der Tatbestandsidentität und der hierauf bezogenen Tatbestandsgemeinschaft lässt sich also ermitteln, ob über ein spezielles Veranlagungsverfahren ein einkommensteuerlich normiertes System begleitet wird, das, der individuellen Besteuerung der Personengesellschafter bzw. -gemeinschaften vorausgehend, dem Tatbestandsmerkmal der gemeinschaftlichen Erfassung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Raum belässt, um der Einheit des Wirtschaftsgebildes „Personengesellschaft“ bzw. „Personengemeinschaft“ als Erwerbsgemeinschaft Rechnung zu tragen.

Das hierzu verwandte Mittel eines gesplitteten Tatbestandes, der sowohl gemeinschaftliche als auch individuelle Tatbestandsmerkmale aufweist, soll hierbei als Charakteristikum der Integrierung einer Personengemeinschaft als Erwerbsgemeinschaft ins Einkommensteuergesetz näher beschrieben werden. Diese Synthese aus kollektiver und individueller Tatbestandsverwirklichung wird hier bereits innerhalb eines Veranlagungsverfahrens, dem sog. Feststellungsverfahren, nachgezeichnet. Der mittelbar gemeinschaftsbezogen ermittelte Gewinnanteil ist, wie noch zu schildern, die eigentliche Besteuerungsgrundlage des einheitlichen Feststellungsverfahrens, die in das individuelle Verfahren direkt überführt wird.

I. Ein einheitliches Veranlagungsverfahren für die partielle Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften

Der Einkommensteuer unterliegen nach § 1 EStG nur natürliche Personen. Die natürlichen Personen unterliegen ihr persönlich auch als Mitglieder von Personengesellschaften oder -gemeinschaften. § 1 EStG lässt eine Erweiterung auf Personengesellschaften oder -gemeinschaften nicht zu. Dennoch können in einem grundsätzlich individualbezogenen System einzelne tatbestandsbezogene Merkmale nicht nur von einem Individuum, sondern auch von einer Gruppe mehrerer

Individuen gemeinschaftlich verwirklicht werden. Damit stellt sich also die Thematik einer partiellen Steuerpflicht und Steuerrechtsfähigkeit eines Zusammenschlusses von Personen, die gemeinschaftlich erwerbswirtschaftlich tätig sind. Möglich ist dies nur, weil die Einkommensteuer in ihren Zugriffsvoraussetzungen in den persönlichen (§ 1 EStG) und den sachlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung (§ 2 Abs. 1 EStG) geschieden ist.

Bei der Einkommensteuer handelt es sich um eine Veranlagungssteuer.⁴⁸⁹ Dem Zuschnitt der Einkommensteuer entsprechend ist auch die Veranlagung in ihrem Wesen individuell gehalten. Die einkommensteuerliche Veranlagung ist danach nur auf die Erfassung einer natürlichen Person in ihren Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet. Sie bewegt sich in ihren Ermittlungsschritten auf einer individuellen Bemessungsgrundlage, deren Abbildung im Hinblick auf den jeweiligen Steuerpflichtigen sie dient.

Sind nun aber erwerbswirtschaftliche Personengesellschaften – wie hier zu vermuten – als partielles Steuersubjekt im Einkommensteuergesetz zu begreifen, erscheint der folgende veranlagungstechnische Weg als Mittel zur Integrierung von Erwerbsgemeinschaften in das Einkommensteuergesetz nicht nur sinnvoll, sondern auch geradezu unabkömmlich: Die Beurteilung des einzelnen gemeinschaftlichen Tatbestandsmerkmals wird mittels gesondertem Feststellungsverfahren aus dem individuellen Verfahren herausgelöst, um entsprechend dem Grundgedanken jeglicher Veranlagung das steuerbegründende Subjekt in seinem tatbestandsbegründenden Verhalten unmittelbar erfassen zu können. Es ist mehr als verständlich, dass man zu einem anderen, dem Modus eines – auch personell – gesonderten und einheitlichen Veranlagungsverfahrens greift, wenn man der den erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften angemessenen materiellrechtlichen steuerlichen Bedeutung auch entsprechende verfahrensrechtliche Behandlung zukommen lassen will. Nämlich erst dann agiert man auch ermittlungstechnisch entsprechend der materiell-rechtlich geforderten *einen Bemessungsgrundlage* und des *einen Steuerobjektes* gegenüber der Personengemeinschaft. In der Praxis gelangt man damit schon vom Ansatz her stets zu übereinstimmenden und damit der gemeinschaftlichen Größe unbedingt entsprechenden, „spiegelbildlichen“ Ergebnissen. Dieser eine zusätzliche „kollektive Verfahrensweg“⁴⁹⁰ der Gewinngemeinschaften ist der der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach den Grundsätzen der §§ 179, 180 Abs. 1

⁴⁸⁹ Vgl. hierzu als solche noch näher unt. Teil IV Kap. M.IV.4.b), S. 247 f.

⁴⁹⁰ V. Beckerath, DStR 1983, 475, in anderem Zusammenhang.

Nr. 2.a) AO. Aus dieser Sicht lässt sich dann auch anerkennend formulieren: „Die einzelne Personengesellschaft ist Steuersubjekt der gesonderten Feststellung.“⁴⁹¹

Diese rechtliche Prägung des *Gewinnfeststellungsverfahrens* als solche ist bis heute noch nicht ins Bewusstsein gerückt.⁴⁹² Das liegt sicherlich daran, dass das Gewinnfeststellungsverfahren schon anfänglich vornehmlich der Vereinheitlichung der Besteuerung der Gesellschafter unter Zurückweisung der Forderung nach der Besteuerung der Gesellschaft galt⁴⁹³ und man jahrzehntelang die Erzielung des Geschäftsgewinns den Gesellschaftern unmittelbar selbst zuschrieb.⁴⁹⁴ Dies entsprach der Haltung des RFH, auch wenn schon damals der anteilige Gewinn, der den Gesellschaftern zugerechnet wurde, vgl. den Vorläufer des heutigen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 29 Nr. 2 EStG 1925, als eigentliches Steuerobjekt galt. Es hätte also schon von Anbeginn jedem klar sein müssen: Der *gemeinschaftliche* Gewinn ist die materiell-rechtlich maßgebliche Größe. Nur wenn der Gewinn *eine* einheitliche Größe ist, an dem mehrere beteiligt sind, kann er überhaupt auf die einzelnen Gesellschafter verteilt werden.⁴⁹⁵ Dem Gewinn als der Summe der Einkünfte der Gemeinschaft für die Gemeinschaftler (Gesamtgewinn) lässt sich eine weitere Reduzierung auf eine einkommensteuerlich zu erfassende

⁴⁹¹ Einige titulieren sie als solche, Frotscher in Schwarz, AO, § 180 Rz. 30a (126. Lfg. 11/2007). Insoweit ist dann auch eindeutig, dass für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein selbstständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen ist, siehe BFH, s. Urt. v. 19.04.2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737, 1738 m. w. N.

⁴⁹² Nach noch heutiger offizieller Lesart wurde die einheitliche Entscheidung eingeführt, um dem auf dem allgemeinen Gleichheitssatz beruhenden Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen sowie aus Gründen der Verfahrensvereinfachung. Zu diesen Zwecken s. u. a. BFH v. 19.04.1989 X R3/86, BStBl. II 1989, 596; Koenig in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 179 Rz. 3 m. w. N. Koenig hebt dort aber auch hervor, dass vermieden werden sollte, dass es trotz Tatbestandsidentität zu einer unterschiedlichen steuerlichen Berücksichtigung kommt (ein steuerlicher Sachverhalt betrifft mehrere Personen).

⁴⁹³ Keuk, StuW 1974, 1, 39, unter Verweis auf die Motive des Gesetzgebers laut dessen Begründung zu § 65 EStG 1925, Verhandl. d. Reichstages, 3. Wahlperiode, Anl. zu den stenograph. Berichten Nr. 795, S. 70 (abgedruckt bei Strutz, EStG/II 1929, Anm. 1 zu § 65).

⁴⁹⁴ Man trug auch Sorge, dass das Feststellungsverfahren sich dann nur noch mit der Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft zu befassen habe und z. B. Sonderaufwendungen, die den einzelnen Gesellschafter betreffen, nicht mehr der einheitlichen Feststellung unterfallen, vgl. RFH v. 08.01.1936 VI A 1318/33, RStBl. 1936, 135, 136.

⁴⁹⁵ Keuk a. a. O., 38, unter Verweis auf v. Zeschwitz, FR 1970, 133, 139.

anteilige Gewinngröße beim jeweiligen Gesellschafter nicht nachvollziehbar erklären.

Wie im Folgenden näher darzulegen weist damit schon das Gewinnfeststellungsverfahren als Grundlagenverfahren die Inthronisierung eines gesplitteten gemeinschaftlichen wie nachfolgend individuellen Tatbestandes und der damit verbundenen möglichen Integrierung von Erwerbsgemeinschaften in das individuelle Einkommensteuergesetz aus, denn das ist der Kompromiss, den der Gesetzgeber zwischen der Forderung nach der Besteuerung der Gesellschaft selbst und der Erfassung des Gewinns der Gesellschaft als materiell-rechtlich maßgebliche Größe zuverlässig, d. h. gemeinschaftlich und damit einheitlich für alle Beteiligten, erfassen zu können, geschlossen hat.⁴⁹⁶ Nach der begründeten Annahme eines materiell fundierten, unmittelbar gemeinschaftsbezogenen Gewinnfeststellungsverfahrens lässt sich unter Anwendung der hierzu verwandten Kriterien vielleicht auch das materiell fundierte, unmittelbar gemeinschaftsbezogene Zusammenveranlagungsverfahren finden bzw. darlegen:

Nach der Einführung des Splitting-Verfahrens 1958 drängt sich die Vermutung eines vergleichbaren Systems förmlich auf, weil das per Veranlagung zusammengeführte ‚gemeinschaftliche Einkommen‘ der Ehegattengemeinschaft als einer fingierten Einkünfteerwerbsgemeinschaft der Einkommensbesteuerung gesplittet zugrunde gelegt wird, was die Nähe zum einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren schon auf den ersten Blick unterstreicht. Der 1975 nach § 26b EStG eingeführten gesetzlichen Bestimmung der gemeinsamen Zurechnung der zusammengerechneten Ehegatteneinkünfte lässt sich darüber hinaus der Ausschluss dessen entnehmen, dass man die Ehegatten in einer nur insofern gemeinsamen als gleichgerechnet verbundenen, aber ansonsten singulären Stellung jedes einzelnen Ehegatten zu erfassen habe. Bei gegenteiliger Ansicht hätte man die Formulierung einer Zurechnungsregel, die stets einen materiellen Gehalt hat, lassen können. Welchen schuldrechtlichen Modus die neue Bestimmung des § 26b EStG 1975 (werden die zusammengerechneten Einkünfte „den Ehegatten *gemeinsam* zugerechnet“) hat⁴⁹⁷ und ob der damalige Gesetzgeber damit offen für eine schuldrechtliche Fundierung einer gemeinsamen oder gemeinschaftlichen

⁴⁹⁶ Vgl. Keuk a. a. O., 39.

⁴⁹⁷ Es heißt dort auch nicht, dass *dem jeweiligen* Ehegatten die zusammengerechneten Einkünfte als gemeinsame Summe der Einkünfte zugerechnet werden, Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 20 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013), was den Fokus i. S. der h. L. nur (wieder) auf die bloße sachliche Einheit des Einkommens zu legen geeignet wäre.

Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten wirbt, ist später im Einzelnen zu klären.

Nun mag man – wie im Späteren noch ausführlich zu erläutern – vortragen, dass es sich bei dem die Zusammenveranlagung lediglich modifizierenden Splitting-Verfahren nur um einen eingeschobenen Rechtskreis in das Gefüge der originären Zusammenveranlagung handelt und dass dessen Muster insofern nicht systembestimmend sein könne. Aber auch der originären Zusammenveranlagung dürfte eine Gemeinschaftsbesteuerung, allerdings die der Ehegattengemeinschaft als einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft gegenüber, zugrunde liegen, wobei der gesplittete Tatbestand sich anhand eines mittelbaren gemeinschaftlichen Tatbestandes i. w. S. (gemeinschaftliches Einkommen und gemeinschaftliche bzw. einheitliche Steuer) nach einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen und einem individuellen Tatbestand nach einkommensteuergesetzlichem Grundverständnis gepaart mit einem „Haftungstatbestand“ nach abgabenordnungsrechtlicher Bestimmung (individuelle, vollumfängliche Steuerschuld) ergibt. Auch all dies soll im Folgenden (Teil IV) noch ausführlich dargelegt werden.

Die Annahme eines vergleichbaren Systems in seinen Ausprägungen hat durchaus auch rechtliche Konsequenzen: Die Exekutive und die Judikative dürfen das einmal gewählte Ordnungsprinzip nicht ohne Weiteres unbeachtet lassen. Eine Verletzung der vom Gesetz selbst statuierten Sachgesetzlichkeit stellt eine Systemwidrigkeit dar und könnte einen Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit bedeuten. Das Postulat der Folgerichtigkeit folgt aus dem in Art. 3 Abs. 1 GG niedergelegten Gebot der sachgerechten Ausformung selbstgewählter Sachgesetzlichkeiten.⁴⁹⁸ Das hieße also, den hierbei aufgestellten Sachgesetzlichkeiten auch von einem Rechtsinstitut zum anderen folgen zu müssen. Ist hier eine einheitliche Entscheidung der Sache nach gegeben, so muss sich auch die Bewertung der Maßnahme und die hieran sich knüpfende Verfahrensgestaltung im Rahmen der sonstigen gesetzlich entwickelten Maßnahmengestaltung und der dort fixierten Regelungsabläufe bewegen. Das bedeutet auch, dass die sich im Vorliegenden erweisenden Parallelen zum einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren evtl. auch eine Übernahme der um sie herum geschaffenen gesetzlichen Regelungen zur weiteren verwaltungsrechtlichen Handhabung der selbstgeschaffenen Maßnahme hinsichtlich der Folgebescheide mit sich brächte.

⁴⁹⁸ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. 2003, 534, u. v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. (2012), § 21 5.22, S. 1265 m. w. N.

II. Zu den Gegenständen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO

Nach § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind *und diese ihnen steuerlich zuzurechnen sind*, gesondert und einheitlich festgestellt. Die kursiv gesetzte Formulierung drückt – der im Obigen schon geschilderten früheren Rechtsauffassung der h. L. gemäß – aus, dass die Summe der Gewinne oder Verluste der an den Gesellschaften oder Gemeinschaften beteiligten Personen einheitlich festzustellen ist. Nach heutiger h. L. ist es dagegen der Zweck des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens den Gewinn oder Verlust, *den die Gesellschaft in dem von ihr geführten Gewerbebetrieb erzielt hat*, einheitlich festzustellen und daneben die einheitliche Feststellung der von den einzelnen Beteiligten aufgrund ihrer Beteiligung erzielten Gewinne oder Verluste an der betreffenden Gesellschaft bzw. Gemeinschaft zu treffen.⁴⁹⁹

Es lässt sich also vorbringen, dass die heutige verfahrensrechtliche Lage auf dem Papier weder der materiellen einkommensteuerrechtlichen Lage gerecht wird⁵⁰⁰ noch den verfahrensrechtlichen Gewohnheiten entspricht. Der Ansatz des Gewinnes beim Gesellschafter, weil dieser ihm steuerlich *zuzurechnen* sei, ist nicht nur aus dem vorgenannten Grunde seit jeher falsch, sondern entspricht auch nicht in schuldtragender Weise der individuellen Ausrichtung der Einkommensteuer als Besteuerungsinstrument, denn dieser Prämisse wird die gesetzlich bestimmte Gewinnanteilbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gerecht. Ein dementsprechender Ansatz sollte also auch weder hier noch im individuellen Veranlagungsverfahren des Gesellschafter erfolgen. Insoweit als hierbei der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist, sollte das Verfahren also auch nicht den Charakter der Entscheidung als einheitliche Entscheidung bestimmen (anders dagegen § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO). Insofern scheint die obige Vorschrift zu weit geraten, wie man auch den früheren Fassungen sei-

⁴⁹⁹ BFH v. 06.04.1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22, 23; Kunz in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 180 AO Rz. 45 (65. Erg.-Lfg./August 2007); Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 179 AO Tz. 8 m. w. N. (Lfg. 124 Okt. 2010).

⁵⁰⁰ Insofern muss man wieder einmal argumentieren, dass die verfahrensrechtliche Lage hinter die materielle einkommensteuerrechtliche Lage zurückzutreten habe, so schon unter der damaligen herrschenden Lage nur unter umgekehrten Vorzeichen, vgl. Keuk, StuW 1974, 1, 39 m. w. N.

ner Vorläufer, des § 215 Abs. 2 RAO⁵⁰¹ sowie des § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStG⁵⁰², entnehmen kann. Einheitlich und gesondert festzustellen waren entweder die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, an deren Einkünften mehrere beteiligt sind, vgl. § 215 Abs. 2 RAO a. f., oder „bei Gewerbebetrieb *der* Geschäftsgewinn einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, an der mehrere Personen als Unternehmer beteiligt sind“, vgl. § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStG a. f. Nach § 216 Abs. 1 Nr. 2 AO 1931 hatte man auch darüber zu entscheiden, wie sich der festgestellte Gewinn auf die Gesellschafter verteilt.

Wesentlich für die Annahme bzw. den Gebrauch eines gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens ist, wie bereits erwähnt, dass bestimmte Tatbestandsmerkmale nur in unmittelbar gemeinschaftsbezogener Hinsicht als verwirklicht angesehen werden können, während die nach h. L. vom Feststellungsverfahren miterfasste Gewinnanteilsfeststellung dagegen nur mittelbar gemeinschaftsbezogen ist bzw. ein Fall des bloßen einheitlichen Sachzusammenhanges darstellt. Der Grund für diesen Teil des gesonderten Feststellungsverfahrens liegt nach h. L. in der Notwendigkeit, die die Gesellschafter gemeinsam betreffenden Fragen auch gemeinsam, d. h. mit Wirkung für und gegen alle, zu lösen.⁵⁰³

1. Das *Gewinnfeststellungsverfahren* als ein einheitliches Veranlagungsverfahren gemäß der partiellen Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften für ein interimistisches gemeinschaftliches Steuerobjekt mit grundlegendem Tatbestandscharakter

Der zu ermittelnde Gewinn der Gewerbegemeinschaft als gewissermaßen erster Entscheidungsgegenstand des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens geht, wie schon geschildert, damit einher, dass bestimmte Tatbestandsmerkmale nur in unmittelbar gemeinschaftsbezogener Hinsicht als verwirklicht angesehen werden können, wobei sich der daraus resultierende gemeinschaftliche Sachgegenstand anhand der Kriterien der Tatbestandsidentität und der dazugehörigen Tatbestandsgemeinschaft ermitteln lässt. Das Kriterium der bloßen Tatbestandsidentität ist insofern nicht ausreichend, weil der Leistungsgrund selbst entweder

⁵⁰¹ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

⁵⁰² V. 10.08.1925, RGBl. I 1925, 189.

⁵⁰³ BFH v. 21.05.1987 IV R 85/83, BFH/NV 1989, 21; v. 06.04.1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22 m. w. N.

gemeinsam oder gemeinschaftlich gesetzt werden kann (siehe hierzu auch das nachfolgende Beispiel der unerlaubten Handlungen gem. § 823 BGB eingangs zu Teil IV⁵⁰⁴).

Die tatbestandliche Einordnung der von einer Personengesellschaft/-gemeinschaft erwirtschafteten Gewerbebetriebseinkünfte wurde nach h. L. lange Zeit anders als heute gesehen. Nach der Bilanzbündelungstheorie handelte es sich um einen beim Gesellschafter entstandenen Gewinn, so wie es noch heute in der Formulierung des § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO (die Einkünfte, die den an den Gesellschaften oder Gemeinschaften beteiligten Personen steuerlich zuzurechnen sind) anklingt. Man begriff die Personengemeinschaften als die Vielzahl der in ihr zur gemeinsamen Zweckverwirklichung zusammengeschlossenen natürlichen Personen; ein jeder führte damit seinen eigenen Gewerbebetrieb. Die Personengesellschaft wurde früher also als eine Vereinigung (Bündelung) selbstständiger Betriebe angesehen.

Den Grund für dieses Verständnis der einheitlichen Gewinnermittlung hatte der RFH schon frühzeitig gelegt.⁵⁰⁵ Erst seit der Aufgabe der Bilanzbündelungstheorie durch den BFH (s. u.) handelt es sich bei dem Gewinnanteil des Gesellschafters nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht mehr um einen originären, beim Gesellschafter entstandenen Gewinn, sondern um einen dem Gesellschafter steuerlich zuzurechnenden Teil des Gewinns, den die Gesellschaft in dem von ihr geführten Gewerbebetrieb erzielt hat.⁵⁰⁶

Ist der Gewinn der Gesellschafter in Summe die maßgebliche Größe, so stellt der gemeinschaftliche Gewinn der Gesellschaft nur eine technische und keine materielle Größe dar. Das Gewinnfeststellungsverfahren bedeutete deshalb inhaltlich nur eine ermittlungstechnische Fiktion. Gibt es nur ein Verfahren zur gemeinschaftlichen Feststellung der gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter⁵⁰⁷ und ist der Gewinn der Gesellschafter in Summe die maßgebliche Größe, so gibt es auch kein einheitliches Pflichtenverhältnis, an dem der andere Gesellschafter beteiligt sein könnte.

⁵⁰⁴ S. 170 f.

⁵⁰⁵ Keuk, *StuW* 1974, 1, 39, unter Verweis auf RFH v. 02.03.1927 VI A 89/27, *StRK EStG* 1925 § 65 R. 1. S. a. RFH, *Urt.* v. 25.06.1930 VI A 1299/28, *RStBl.* 1931, 102; v. 07.02.1934 VI A 933/32, *RStBl.* 1934, 566, 567, u. v. 08.01.1936 VI A 1318/33, *RStBl.* 1936, 135, 136, und Becker, *StW* 1930, Teil I, Sp. 755, 762/3.

⁵⁰⁶ Knobbe-Keuk, *BB* 1985, 473.

⁵⁰⁷ So im Terminus auch Keuk a. a. O., 39, wobei die Widersprüchlichkeit der herrschenden Grundsätze dann schon rein verbal offen zu Tage tritt.

Im vorliegenden Zusammenhang ist von besonderem Interesse, dass diese sich dahinter verbergenden Auffassungen der tatbestandlichen Einordnung der von einer Personengesellschaft/-gemeinschaft erwirtschafteten Gewerbebetriebseinkünfte hier auch den Gegensatz zwischen der gemeinsamen Beteiligung an dem Leistungsgrund oder der gemeinschaftlichen Beteiligung an dem dem Pflichtgrund zugrunde liegenden Pflichtverhältnis aufzeigen. Hier ist die Frage bloßer singulärer Steuerpflichtverhältnisse nach heutiger h. L., wie im Weiteren noch näher darzulegen, zugunsten eines zuvorderst einheitlichen Steuerpflichtverhältnisses entschieden.

Zu beachten ist dabei, dass die beiden Entscheidungsgegenstände je nach tatbestandlicher Einordnung hinsichtlich ihrer jeweiligen Rechtsträgerschaften (individuelles oder partielles Steuersubjekt) und unter dem Gesichtspunkt, dass eine Entscheidung aus der Sache selbst heraus einheitlich ergehen muss, womit es auf der Grundlage eines gesonderten Veranlagungsverfahrens keiner Anordnung der einheitlichen Wirkung der Entscheidung bedarf, unterschiedlich einzuordnen sind.

a) Die gemeinschaftliche Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals als einer der Gründe der unmittelbaren Gemeinschaftsbezogenheit des einen (Teil-)Veranlagungsverfahrens

Nach einkommensteuerlichen Grundsätzen können auch mehrere einen Einkünftebestand, wie vorliegend den der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ gemäß § 15 EStG, gemeinschaftlich verwirklichen. Der Große Senat des BFH hat für den Bereich der Einkommensteuer entschieden, dass die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft selbst, bestimmt ist.⁵⁰⁸ Auch der Gesetzgeber hat inzwischen ausdrücklich anerkannt, dass „die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit“ tatsächlich von der Gesellschaft ausgeübt wird, wie in der Regelung des § 15 Abs. 3 EStG zum Ausdruck kommt, vgl. § 15 Abs. 3 EStG. Die Gesellschaft in Gestalt ihrer Gesellschafter kann also Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklichen. Solche Merkmale sind – soweit es sich um die Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt – der Betrieb eines gewerblichen Unternehmens (§ 15 Abs. 1 EStG) und das Erzielen von Gewinn oder Verlust anhand der Führung dieses Betriebes.

⁵⁰⁸ BFH v. 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 765 f.

Eine gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung besteht hier im Einzelfall tatsächlich in der Weise, dass die jeweiligen Tatbestandsmerkmale eines Tatbestandes nur im Zusammenwirken mehrerer Beteiligter erfüllt werden.⁵⁰⁹ Es ist nicht die Marktteilnahme der Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler, die ihre Besteuerung rechtfertigt, sondern dass die Leistungserstellung am Markt durch die Gesellschaft bzw. Gemeinschaft auf ihr arbeitsteiliges Zusammenwirken zurückzuführen ist. Auf dieser ersten Stufe der Gewinnermittlung kommt es infolgedessen auf den Tatbeitrag des Einzelnen nicht an.⁵¹⁰

Es findet heute überwiegende Anerkennung, dass die einkunftserzielende Tätigkeit von den Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen oder gemeinschaftlichen Verbundenheit in der Weise ausgeführt werden kann, dass sie gemeinschaftlich den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklichen.⁵¹¹ Das wird inzwischen freimütig als legale Durchbrechung des Grundsatzes, dass nur eine natürliche Person den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichen kann, akzeptiert.⁵¹² Dass unter bestimmten Umständen von einer gemeinschaftlich begangenen Sachverhaltsverwirklichung gesprochen werden kann, ist von der zu konstatierenden Nachhaltigkeit ihres gemeinschaftlichen erwerbswirtschaftlichen Bestrebens abhängig. Eine solche Personengesellschaft bzw. -gemeinschaft ist (haupt-)gegenständlich betrachtet als Steuersubjekt anzusehen.⁵¹³

Die Entstehung des Gewinns ergibt sich nach einkommensteuerlichen Grundsätzen allen Gesellschaftern gegenüber gemeinschaftlich. Es handelt sich demnach um *einen* Entscheidungsgegenstand in Form eines gemeinschaftlichen Sachgegenstandes. Bei dem von der Gemeinschaft erzielten Gewinn oder Überschuss handelt es sich um die vorläufige, d. h. noch ungesplittete Bemessungs-

⁵⁰⁹ Kempermann, DStZ 1995, 225, 227.

⁵¹⁰ BFH a. a. O., BStBl. II 1984, 751, 765.

⁵¹¹ BFH v. 18.05.2004 IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929; Seeger in Schmidt, EStG, 24. Aufl. (2005), § 15 Rz. 164; Musil in H/H/R, EStG, § 2 Anm. 18 (Lfg. 252 Juni 2012); Zugmaier in H/H/R, EStG, § 2 Anm. 19 (Lfg. 215 Juli 2004); Bodden in Korn, EStG, § 2 Rz. 44 (75. Erg.-Lfg./Aug. 2013).

⁵¹² So Lang in Tipke/Lang, 17. Aufl. (2002), § 9 Rn. 500 f., 509, u. Birk, Steuerrecht, 10. Aufl. (2007), § 7 A.I.1., Rn. 1002 m. w. N.

⁵¹³ BFH a. a. O., BStBl. II 1984, 751, 761 f.; v. 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl. II 1995, 617, 620; v. 26.11.1996 VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; v. 18.05.2004 IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929; Döllner, DStZ 1982, 267; Gschwendtner in FS Klein, 1994, S. 751, ders. in DStZ 1998, 335; Seeger in Schmidt, EStG, 24. Aufl. (2004), § 15 Rz. 164. Die individualistische Sichtweise gegenüber der Personengesellschaft/-gemeinschaft lockerte der BFH also in obiger Weise zugunsten einer gemeinschaftlich-individualistischen Betrachtungsweise.

grundlage für die Ermittlung und Bemessung der Anteile der an der Gemeinschaft beteiligten Personen. Es wird mit der Erzielung des Gewinns durch die Gemeinschaft zwar auch ein Einkünfteobjekt geschaffen, dies ist aber nicht der endgültige Steuergegenstand, den das EStG zur Besteuerung erfassen will. Vielmehr kommt dies nur dem Gewinnanteil gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2a) EStG zu.

Somit besteht auch kein Widerspruch zur steuerrechtlichen Grundwertung in § 2 Abs. 1 EStG, dass nur der Steuerpflichtige i. S. d. § 1 EStG Einkünfte erzielen kann.⁵¹⁴ Die sachliche Steuerpflicht wird grundlegend durch die sieben Einkunftsarten umrissen. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist grundsätzlich der Gewinn die maßgebliche Größe. Handelt es sich jedoch um eine Erwerbsgemeinschaft, die den Gewinn erzielt, so ist der *Gewinnanteil* das Steuerobjekt, das dem Zugriff des Steuergesetzgebers unterliegt. Die Entscheidung für die Gesellschafter als tatsächlich Steuerpflichtige findet sich in § 15 Abs. 1 Nr. 2a) EStG ausgedrückt.

Dennoch hat das Wirken der Personengemeinschaft durchaus materiellen Gehalt:

- (1) Die Verwirklichung des sachlichen Einkommensteuertatbestandes durch die Gemeinschaft liegt dementsprechend in dem bloßen Bezug der Einkünfte (Bildung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage) und der gemeinsamen Zuordnung des Steuerobjektes (Bildung eines gemeinsamen Steuerobjektes). Es fehlt nur an der subjektiven Zurechnung des Steuerobjektes (Schaffung eines endgültig subjektiv verknüpften Steuerobjektes), die dem beteiligten Gesellschafter vorbehalten bleibt.
- (2) Der Tatbestandsverwirklichung schließt sich als Rechtsfolge die Qualifikation der Einkünfte als der jeweiligen Erwerbstätigkeit der Gemeinschaft entsprechend an, die eben auf dieser Ebene für die Gesellschafter hinsichtlich deren individueller Merkmale auch grundsätzlich unbeeinflussbar ist.⁵¹⁵

⁵¹⁴ Siehe vertiefend Gosch, DStZ 1996, 417, 419.

⁵¹⁵ Zur Einkünftequalifikation bei sog. Zebragesellschaften, vgl. BFH v. 11.04.2005 GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679.

b) Die echte Tatbestandsgemeinschaft in Form erwerbswirtschaftlicher Personengesellschaften als weiterer Grund der Gemeinschaftsbezogenheit des einen (Teil-)Veranlagungsverfahrens

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung gem. § 179 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. mit § 180 Abs. 1 Nr. 2a) AO setzt mehrere Steuerpflichtige voraus, die aber nach heutigem Verständnis in Bezug auf den Kern der Feststellung in einem gewissen Einheitsverhältnis oder besser Gemeinschaftsverhältnis stehen. In welcher Weise dieses besteht und bis zu welchem Grade dieses „gewisse“ Gemeinschaftsverhältnis nach herrschender Auffassung reicht, soll hier dargelegt werden, um die Ansprüche, die nach einkommensteuerlichen Grundsätzen auch an die „Konsistenz“ der Ehegattengemeinschaft zusammen zu veranlagender Ehegatten gestellt werden, zu umreißen.

(1) Die Anforderungen an das Kollektiv der sog. Erwerbsgemeinschaft Von einer kollektiven Tatbestandsverwirklichung kann nur dann gesprochen werden, wenn auch ein rechtlich nennenswertes Kollektiv besteht. Es muss also eine Zusammengehörigkeit zwischen mehreren Einzelnen bestehen, die eine Betonung bzw. Hervorhebung des gesellschaftlich und wirtschaftlich Ganzen gegenüber dem Individuellen begründet. An dieser Stelle ist es der Umstand, dass mehrere Personen in Bezug auf das Erzielen von Einkünften gesellschafts- bzw. gemeinschaftsrechtlich verbunden sind, sie also eine Einkünfteerwerbsgemeinschaft bilden.⁵¹⁶

Hierbei gilt, dass die Anforderungen an die Gemeinschaft im rechtlichen Sinn nicht allzu hoch gesteckt sind: Als Erwerbsgemeinschaft werden heutzutage auch Zusammenschlüsse natürlicher Personen in einem weiteren Sinne verstanden. Zunächst war der Kreis auf solche Personenmehrheiten beschränkt, die im Mindesten auf vertraglicher Grundlage einen gemeinsamen Zweck verfolgen und damit der Grunddefinition einer BGB-Gesellschaft gem. § 705 BGB entsprechen. Nun gilt darüber hinaus, dass auch dann, wenn kein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag, aber ein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gesellschaftsverhältnis⁵¹⁷ gegeben ist, ein durch schlüssiges Verhalten zustande gekommener Gesellschaftsvertrag durchaus als genügend für eine steuerlich

⁵¹⁶ BFH v. 19.04.1989 X R3/86, BStBl. II 1989, 596, 598.

⁵¹⁷ Wie z. B. bei einer Güter- oder Errungenschaftsgemeinschaft unter Ehegatten, vgl. hierzu noch näher in anderem Zusammenhang.

beachtliche Erwerbsgemeinschaft angesehen werden kann. Hierfür kommt es nur darauf an, dass ein partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Verfolgung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zieles vorhanden ist.⁵¹⁸ Dadurch erweitert sich der Kreis echter Tatbestands(merkmals)gemeinschaften i. S. d. § 15 EStG auch auf sog. Innengesellschaften.

(2) Die Einkünfteerwerbsgemeinschaft in ihrer Rechtssubjektivität als Tatbestandsmerkmalsgemeinschaft und als ein partielles Steuerrechtssubjekt

Es ist nach dem Obigen also durchaus anerkannt, dass Teile eines Tatbestandes auch in kollektiver Weise verwirklicht werden können. Maßgeblich hierfür ist das Verständnis über den Aufbau und die Struktur des Einkommensteuertatbestandes. Sind sämtliche Rechtssätze nur als Tatbestandsmerkmale zu begreifen, die einzig zu der Rechtsfolge der Steuerschuld führen können, ist die Personengesellschaft in das System des Einkommensteuergesetzes nur sehr schwer zu integrieren.⁵¹⁹ Dieses System stellt jedoch – wie im Vorliegenden gut ersichtlich – nicht nur ein Gefüge von Rechtssätzen mit einer einzigen allumfassenden Rechtsfolge dar. Im abstrakten Geflecht von Rechtsmerkmalen der Tatbestandsverwirklichung gibt es bestimmte Rechtswirkungen, die in gewisser Weise als abgestufte Rechtsfolgen bezeichnet werden können. Besteht das System des Einkommensteuergesetzes aber aus einer Anzahl vielfach stufenartig angelegter Rechtssätze und damit gewisser „Teil-Rechtsfolgen“, kann also auch der Personengesellschaft durchaus eine materielle Funktion als Steuerpflicht(en)träger zugesprochen werden.⁵²⁰

Nach herrschender Auffassung wird die Personengemeinschaft in Gestalt einer Einkünfteerwerbsgemeinschaft als partielles Steuerrechtssubjekt angesehen, d. h. sie sei insoweit steuerrechtsfähig, als bei der Feststellung, ob der Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht ist, und bei der Ermittlung der Einkünfte auf die

⁵¹⁸ Dagegen darf weder ein gegenseitiger Leistungsaustausch noch ein familiärer Beistand das Verhalten bestimmen, vgl. BFH v. 25.09.2008 IV R 16/07, BStBl. II 2009, 989, 991; v. 14.08.1986 IV R 248/84, BFHE 147, 438, BStBl. II 1987, 17, 19.

⁵¹⁹ Es bleibt dann die Ansiedlung der Personengesellschaft im Arten- und Höhentatbestand, Herzig/Kessler, DB 1985, 2476, 2478; Raupach, StuW 1991, 278, 280.

⁵²⁰ Herz, Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften, 1997, S. 145 Fn. 39; Schmidt, Personengesellschaften, 1990, S. 40 f.

Gesellschaft bzw. Gemeinschaft abzustellen ist (sog. Einheitstheorie).⁵²¹ Heute vertritt die Rechtsprechung und mit ihr Teile der Literatur die Auffassung, dass die Personengesellschaften steuerlich nicht nur formell existent, sondern auch materiell steuerlich beachtliche Gebilde als Gewinnermittlungssubjekte und (zumindest vorläufige) Einkünftequalifikationssubjekte sind.⁵²² Sie sind „Steuerrechtssubjekte bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünftermittlung“.⁵²³

Die Personengesellschaft ist insoweit Steuersubjekt, als die Einheit der Gesellschafter Merkmale des Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Man spricht hier auch von einem Steuertatbestandssubjekt.⁵²⁴ Besser sollte man jedoch von einem Tatbestandsmerkmalssubjekt sprechen. Damit sind Personengesellschaften „partiell einkommensteuerrechtsfähig“, wenn sich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung die Prüfung auf das einzelne Einkommensobjekt erstreckt.⁵²⁵

Auf der Annahme einer eigenen Rechtszuständigkeit beruhen hierbei allerdings weitere rechtliche Behandlungsschritte gegenüber der Personengemeinschaft.⁵²⁶ So folgt hieraus auch die steuerrechtliche Anerkennung, dass sich hier

⁵²¹ BFH v. 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 765 f., unter C.III.3.a, unter Aufgabe der Bilanzbündeltheorie, wonach jeder Gesellschafter einer (gewerblichen) Personengesellschaft als eigener Unternehmer mit eigener (gewerblicher) Tätigkeit galt, ist nunmehr die selbstständige Einheit der Personengemeinschaft auch insoweit anzuerkennen als ihr der Gesellschafter in gesonderter Stellung gegenübersteht. S. a. BFH v. 18.05.2004 IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929, 930; Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl. (2014), § 15 Rz 164 m. w. N. Dies gilt grundsätzlich auch für Bruchteilsgemeinschaften, vgl. BFH v. 26.01.1988 IX R 119/83, BStBl. II 1988, 577.

⁵²² BFH v. 11.06.1985 VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584, 585; Best, DStR 1991, 1545; Woerner, BB 1975, 645.

⁵²³ BFH v. 03.07.1995 GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617, 621; Kirchhof in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnrn. A 86 f. (34. Erg. Lfg. Apr. 1992) u. Rdnr. B 218 (34. Erg.-Lfg. April 1992).

⁵²⁴ Plückebaum-Wendt-Ehmke-Niemeier-Schlierenkämper, Einkommensteuer, Grüne Reihe Bd. 3, 18. Aufl. (1996), 2, S. 33.

⁵²⁵ Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 179 AO Tz. 8 (Lfg. 124 Okt. 2010), unter Verweis auf BFH v. 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 761 f.; v. 25.02.1991 GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 699; a. a. O., BStBl. II 1995, 617, 621.

⁵²⁶ Siehe zu den Folgen der Aufgabe der Geprägerechtsprechung BFH a. a. O., BStBl. II 1991, 691, 699. Verbunden ist damit heutzutage eine gewisse Abschirmwirkung;

verschiedene „Rechtsträger“ gegenüberstehen. Damit wiederum ist auch anerkannt, dass sie sich u. U. auch rechtsgeschäftlich gegenüberstehen können.⁵²⁷ Das bedeutet konkret, dass z. B. Nutzungsverhältnisse über Wirtschaftsgüter des Gemeinschafters oder schuldrechtliche Verträge zwischen ihm und der Personengemeinschaft anzuerkennen sind.

Die Personengemeinschaft besitzt nicht nur materiell-, sondern auch verfahrensrechtliche Rechtssubjektivität. Die obigen Erwerbsgemeinschaften werden zum Pflichtsubjekt von Rechtssätzen, § 33 AO i. V. m. §§ 140 ff. AO u. a.⁵²⁸

Es wird demnach in eingeschränkter Weise anerkannt, dass eine Einheit, die hier auch durchaus eigenständig zu betrachten ist, den Besteuerungstatbestand, und zwar im einkünftegesamtumfänglichen (einer Einkunftsart) verwirklicht hat.⁵²⁹ Dass dies aber nur ein partieller rechtssubjektiver Stand ist, wird auch daran kenntlich, dass die Gemeinschaft mehrerer Steuerpflichtiger nur im Rahmen des gesonderten Verfahrens als ein Steuersubjekt, eben das der Gewinnermittlung und -erzielung sowie im Regelfall auch der Einkünftequalifikation,⁵³⁰ anzusehen ist. Die Personengemeinschaft ist gegenständlich beschränktes Steuerrechtssubjekt.

Es ist somit insgesamt festzuhalten, dass das Feststellungsverfahren heutzutage nicht als *ermittlungstechnische Fiktion* betrachtet werden kann; es stellt keine Rechtsfolgen dar, die nicht auf dem Boden materiell-rechtlicher Grundsätze beruhen. Es folgt vielmehr den materiell-rechtlichen Vorgaben. Die verfahrensrechtliche Gestaltung des einen Verfahrens allen Beteiligten gegenüber dient hier der sachgerechten Ermittlung der materiell-rechtlichen Vorgabe eines gemeinschaftlichen Gewinns aus Gewerbebetrieb einer Gesellschaft bzw. Gemeinschaft, auch wenn § 15 EStG die notwendige Abfolge des Tatbestandes gewissermaßen auf der Vorstufe der Gewinnanteilsbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht so unmittelbar zum Ausdruck bringt.

die Anerkennung der Personengemeinschaft als partielles Steuersubjekt hindert den Zugriff auf den Gesellschafter bei der doppelstöckigen Mitunternehmerschaft.

⁵²⁷ Raupach, DStZ 1992, 692, 695.

⁵²⁸ Meßmer, FR 1990, 205, 206/7.

⁵²⁹ Best, DStR 1991, 1545.

⁵³⁰ Ständ. Rspr. BFH v. 09.12.2002 VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294, 295 zu 1.) m. w. N. So verneinte der BFH die Körperschaftssteuerpflicht einer GmbH & Co. KG, da die Tätigkeit der GmbH nicht die Tätigkeit der Gemeinschaft selbst durch „Infizierung“ bestimmt, vgl. BFH a. a. O., BStBl. II 1984, 751, 757 f.

Durch die verfahrensrechtliche Gestaltung des einen Verfahrens auf der Basis einer materiell-rechtlichen Vorgabe gelangt man zum Ausspruch einer einheitlichen Entscheidung gegenüber mehreren Beteiligten, sprich zu einem mehrseitigen Verwaltungsakt qua natura. Durch das inhaltliche und formale Moment des sämtliche Gesellschafter/Gemeinschafter einbeziehenden Verfahrens in einer steuerlich gemeinschaftlichen Sache wird die Entscheidung zu einer einheitlichen Entscheidung. Es bedarf dann auch eigentlich keiner ausdrücklich einheitlichen Entscheidung, weil es sich der Sache nach nur um eine Entscheidung handelt, die gegen alle Beteiligten unmittelbar gerichtet ist. Trotzdem bewirkt das nach h. L. vorliegende Siegel der Einheitlichkeit der Entscheidung, dass es sich hinsichtlich des Gewinns der Gesellschaft um eine in offizieller Manier geführte einheitliche Entscheidung handelt.

Es wird hier also deutlich, dass es mithilfe des einheitlichen Feststellungsverfahrens dazu kommt, dass die Steuerpflichtigen, die tatsächlich durch die gemeinsame Verwirklichung von Teilen des Tatbestandes bzw. eines Tatbestandsmerkmals in eine Situation der Mehrheit gestellt sind, auch steuerrechtlich als eine gemeinschaftsfähige Mehrheit anerkannt werden können, d. h. sie werden als erwerbswirtschaftliche Gemeinschaft wahrgenommen und entsprechend auch gemeinschaftlich behandelt.

2. Das einheitliche Gewinnanteilsfeststellungsverfahren

Es unterfallen aber noch weitere Sachgegenstände der einheitlichen Entscheidung des gesonderten und einheitlichen Gewinn- bzw. Einkünftefeststellungsverfahrens gem. § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO. Wie bereits zuvor festgestellt, ist im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens auch darüber zu entscheiden, wie sich der festgestellte Gewinn auf die Gesellschafter verteilt.

a) Die Gewinnanteile als die in einem bloßen Sachzusammenhang stehenden Sachgegenstände

Das Einkommensteuerrecht bleibt der Personengemeinschaft als Steuerpflicht(en)träger nicht verhaftet, um das daraus entstehende Steuerschuldverhältnis zu bestimmen. Bereits im Rahmen der gesonderten Veranlagung ist von Bedeutung, dass die Personengemeinschaft Teile des Besteuerungstatbestandes zwar verwirklicht hat, dieser aber der Gesellschaft wegen mangelnder Steuerpflichtigenstellung nach § 1 EStG keineswegs (und der Gesetzgeber beschreitet diesen Weg auch explizit nicht, indem er nur den Gewinnanteil besteuert) zugerechnet werden kann. Das bedeutet konkret: Das erzielte Einkommen von Perso-

nenzusammenschlüssen oder Gemeinschaften wird anteilig unmittelbar den beteiligten natürlichen Personen als eigene Einkünfte zugerechnet und bei diesen nach deren persönlichen Merkmalen der Ertragsbesteuerung unterworfen, da einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG ausschließlich natürliche Personen sind.⁵³¹

Als feste Größe nimmt der Gemeinschafter mit in sein Verfahren seinen Gewinnanteil, somit seine gewerblichen Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 S. 1 1 Hs. EStG und nach der Formulierung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Hs. EStG seine gewerblichen Einkünfte unter Hinzunahme der sog. Sondervergütungen, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Hs. EStG. Soweit es sich um eine natürliche Person handelt, werden hiermit seine eigenen (Beteiligungs-)Einkünfte ermittelt.

Die Höhe der einzelnen Beteiligungseinkünfte richtet sich nach dem Umfang des Geschäftsgewinns. Das allein macht sie aber nicht zu einheitlichen Einkünften. Der Gegenstand, Anteil am Geschäftsgewinn des Beteiligten, ist je nach Person verschieden. Es handelt sich dabei um mehrere, voneinander prinzipiell unabhängige Feststellungen, die nur in einem einheitlichen Sachzusammenhang stehen. Dies gilt insofern, als die Gewinnanteilsverteilung ebenfalls eine mittelbar gemeinschaftsbezogene Angelegenheit ist, da der Umfang der Gewinnanteile in der Summe nicht höher als der Gesamtgewinn sein kann.

Erst die Anordnung der einheitlichen Feststellung, § 179 Abs. 2 S. 1 und S. 2 2. Alt. AO, gibt dem das Feststellungsverfahren nun abschließenden Verwaltungsakt seinen Charakter. Diese Anordnung auf dem Boden der Zusammenfassung der Anteile in einer Feststellung erfolgt vor allem zur Vermeidung einander widersprechender Entscheidungen in gleicher Sachangelegenheit.

Aus dem Vorstehenden lässt sich also ersehen, dass die notwendige Einheitlichkeit der Entscheidung entweder aus verfahrensrechtlichen Gesichtspunkten heraus vorgeschrieben sein kann oder aus sachlichem Recht heraus ergehen muss. Die dem gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid gem. § 179 Abs. 1 AO – wie auch die dem Aufteilungsbescheid gem. § 279 Abs. 1 AO zugrunde liegenden Entscheidungen – sind teilweise oder ganz als einheitliche Entscheidungen aus formalem Recht einzuordnen, wiewohl die Entscheidung über den Gewinn bereits aus der Sache heraus einheitlich ergehen muss.

⁵³¹ BFH v. 03.05.1995, GrS 3/92, BStBl. II 1995, 616; v. 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl. II 1995, 617, 620 f.; Hiller/Rogall, St & Stud 2001, 478.

b) Das Kriterium der Zurechnung der Einkünfte in Höhe des Gewinnanteiles als nicht ausdrückliches Tatbestandsmerkmal

Es liegt hier eine Synthese aus kollektiver und individueller Tatbestandsverwirklichung vor. Nur die Teile des Gewinns, an denen mehrere Personen beteiligt sind, unterliegen, wie im Obigen erläutert, dem steuerlichen Zugriff, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2a) EStG. Dabei wären die Einkünfte nach einkommensteuerlichen Grundsätzen eigentlich der Personengemeinschaft zuzurechnen. Das entscheidende Tatbestandsmerkmal der Einkommensteuerpflicht ist das Erzielen von Einkünften, vgl. § 2 Abs. 1 EStG. Das wiederum gelingt demjenigen, der den Tatbestand der entsprechenden Einkunftsart verwirklicht hat, also im Vorliegenden der Personengesellschaft bzw. –gemeinschaft.⁵³² Ist dieses geschehen, bedarf es grundsätzlich nicht noch einer besonderen Zurechnung des Steuerobjektes zum Steuerpflichtigen.⁵³³ Diese simple Folge ergibt sich bereits aus der Fokussierung eines bestimmten Steuerpflichtigen hinsichtlich dessen erwerbswirtschaftlicher Betätigung.⁵³⁴ Es geht also im Regelfall nicht darum, die Ergebnisse aus einem verwirklichten Tatbestand in einem weiteren Schritt wiederum einem anderen Steuerpflichtigen zuzuordnen.⁵³⁵

Stehen nun mehrere Personen und zugleich ihr Zusammenschluss im Zusammenhang mit der erwerbswirtschaftlichen Betätigung, sieht dies anders aus.⁵³⁶ Die einkunftserzielende Tätigkeit wird von den Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen oder gemeinschaftlichen Verbundenheit ausgeführt, sodass sie gemeinschaftlich den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklichen. Der Gesetzgeber besitzt in den Zwängen der Individualbesteuerung nicht die Möglichkeit, den steuerlichen Zugriff auf das gesamte Erwerbsobjekt, sprich die Verwirklichungsbasis, zu richten. Diesem nachgebend fokussiert er stattdessen schuld begründend nur den Gewinnanteil des am Betrieb des Unternehmens

⁵³² Kirchhof in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. B 219 m. w. N. (34. Erg.-Lfg. April 1992).

⁵³³ Niemann, IFSt-Schrift 251, Bonn 1985, S. 30.

⁵³⁴ Hensel, StRecht, 3. Aufl. (1933), S. 59: Die Frage der Zurechnung ergebe sich „meist fast unbemerkt aus den Tatbestandsnormen“.

⁵³⁵ Musil in H/H/R, EStG und KStG, § 2 EStG Anm. 114 (Lfg. 252 Juli 2012).

⁵³⁶ Die subjektive Zuordnung des Einkommensteuerobjektes zum jeweiligen Steuerpflichtigen, sprich Zurechnung des Einkommensteuerobjektes zum jeweiligen Steuerpflichtigen, spielt immer dann eine besondere Rolle, wenn dafür mehrere Personen infrage kommen.

beteiligten Mitunternehmer ausweislich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.⁵³⁷ Trifft man die Entscheidung, den Besteuerungszugriff auf den Gewinnanteil zu richten, so wird das erzielte wirtschaftliche Ergebnis der „dahinterstehenden“ einzelnen Person zugerechnet.⁵³⁸

Diese Zurechnung bestimmt sich dann danach, ob und inwieweit die Mitunternehmerstellung des Einzelnen besteht. Hieraus ergibt und bemisst sich somit wiederum das einkommensteuerliche Objekt der Besteuerung. Durch die Hereinnahme des Kriteriums der Zurechnung in den Kanon der Kriterien tatbestandlicher Erfassung von Einkünften i. S. des Einkommensteuergesetzes wird erst abschließend über die Entstehung von Einkünften beim individuellen, d. h. nach einkommensteuerlichen Grundsätzen respektierten Steuersubjekt entschieden.⁵³⁹ Der Gesellschafter als Subjekt der Einkommensteuer verwirklicht den entscheidenden Einkünftebestand. Man zeichnet hierbei praktisch nach, dass die Einkünfte selbst von einem Tatbestandssubjekt auf ein anderes nachfolgend übertragen werden. Es handelt sich hier praktisch um einen gespaltenen bzw. gesplitzten Tatbestand. Weder liegt eine Tatbestandsverklammerung vor⁵⁴⁰ noch han-

⁵³⁷ Es spielt keine Rolle, ob der jeweilige Gewinnanteil entnommen wird oder nicht. Es liegt also kein Erwerb der Einkünfte im eigentlichen Sinne vor, nämlich dass diese selbst in den rechtlichen Verfügungsbereich des Gemeinschafters gewechselt haben. Insofern fingiert man tatsächlich, um im einkommensteuerlichen System zu bleiben, dass die Einkünfte den Beteiligten steuerlich zuzurechnen sind.

⁵³⁸ Der Gemeinschafter bekommt den erwirtschafteten Erfolg zugerechnet, weil er den Tatbestand, der durch Verwirklichung erfüllt wird, im abstrakten Sinne als einer der einzeln der Gemeinschaft gegenüberstehenden Beteiligten mitverwirklicht hat. Die zurechnungsbegründende Erwerbstätigkeit des einzelnen Gesellschafters liegt nun nicht in der Marktteilnahme, sondern darin, dass er über die Art und Weise der Marktteilnahme mitbestimmen kann (Mitunternehmerinitiative) und dass er am Ergebnis beteiligt ist (Mitunternehmerisiko). Das Kriterium der Marktteilnahme wird also auch in diesem Zusammenhang aufgeweicht und unter den obigen Voraussetzungen erweitert.

⁵³⁹ Tatbestandsverwirklichung und Zurechnung verlaufen im EStG oftmals nicht synchron, vgl. dazu auch Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rn. 49 (EL 116 Aug. 2012).

⁵⁴⁰ So wie im Fall des § 24 Nr. 2 letzter Halbsatz EStG, in welchem der Einkünfteerzielungstatbestand zwar teils durch den Rechtsvorgänger und teils durch den Rechtsnachfolger verwirklicht wird, wobei der Erbe den Einkünfteerzielungstatbestand nur durch die Einziehung der bereits in der Person des Erblassers begründeten Forderungen erfüllt, § 24 Nr. 2 letzter Halbsatz EStG aber in der Weise zur Schließung einer sonst bestehenden Besteuerungslücke konstitutiv regelt, dass die vom Rechtsvorgänger erfüllten Tatbestandsmerkmale dem Rechtsnachfolger zuge-

delt es sich um eine Zurechnung, bei der derjenige, dem die Zurechnung gegenüber erfolgt, in die Rolle des Einkünfteerzielenden unmittelbar einrückt.⁵⁴¹

§ 2 Abs. 1 EStG definiert den sachlichen Grundtatbestand des Einkommensteuergesetzes über die Erzielung von Einkünften, die in diesem abschließend aufgeführt sind. Das Einkommensteuerobjekt, das den Steuerpflichtigen in die Tatbestandspflicht im schuld begründenden Sinne führt, ist die Erzielung von Einkünften i. S. d. unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung gem. § 38 AO i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG und dem jeweiligen Einkünftebestand des Einkommensteuergesetzes in den §§ 13 ff. EStG. Das Einkommensteuerobjekt, das den erwerbswirtschaftlich gemeinschaftlich agierenden Steuerpflichtigen in die Steuerpflicht im schuld begründenden Sinne führt, sind die erzielten Einkünfte aus einer bestimmten Erwerbsgrundlage, die ihm zuzurechnen sind.⁵⁴²

Der jeweilige materielle Gehalt dieser stufenförmigen Verwirklichung des steuerschuld begründenden Tatbestandes wird auch daran ersichtlich, dass auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung die erwerbswirtschaftliche Betätigung der Gemeinschaft in der Qualifizierung der Einkünfte zunächst bestimmend wirkt. Die hier zu ermittelnde Besteuerungsgrundlage des Gewinnanteils des einzelnen Gesellschafters wird also für diesen Moment zumindest einkunftsartleitend festgestellt.⁵⁴³

Wichtig ist demnach der steuersystematische Aspekt der materiellen Unterscheidung zwischen der Steuerpflicht im schuld begründenden und der im schuldtragenden Sinn. Spaltet sich der Tatbestand der Steuerpflicht im schuld begründenden Sinn, so *kann* – wie hier – die Personengemeinschaft als Steuerpflicht(en)träger fernab jeder Steuerpflicht im schuldtragenden Sinn stehen. Das muss aber nicht immer so sein, so wie möglicherweise im Fall der Ehegattengemeinschaft als Einkommenserwerbsgemeinschaft.

rechnet werden, da der frühere Rechtsträger nicht mehr vorhanden ist, vgl. z. B. Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl. (2014), § 24 Rz 51 m. w. N. d. Rspr.

⁵⁴¹ So z. B. im Fall des § 28 EStG, vgl. dazu noch unt. Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

⁵⁴² „Das Merkmal des Erzielens von Einkünften ist als *Rechtsgrundlage für* die persönliche Zurechnung von Einkünften anzusehen.“ Lang/Seer, FR 1992, 637, 638, 640 f. A. A. u. a. Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 51, der u. a. in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG keine Zurechnungsnorm sieht. Man müsse sich an dieser Stelle dessen bewusst sein, dass es eine vollends entwickelte Dogmatik des Handlungs- und Erfolgstatbestandes inklusive etwaig erforderlicher Merkmale subjektiver Zurechnung im Ertragssteuerrecht noch nicht gibt. Vgl. wiederum u. a. Pinkernell, a. a. O., S. 18.

⁵⁴³ Pinkernell, a. a. O., 2001, 51.

Aber zunächst zurück zur Situation der Personengesellschaft als Einkünfteerwerbsgemeinschaft. Keiner der beiden Steuerobjektträger verwirklicht den Tatbestand danach vollends allein. Diese Unterteilung drückt sich in der bloßen *Zuordnung* des vollen Steuerobjektes zur Gemeinschaft aufgrund deren Verwirklichung des Tatbestandes bzw. Tatbestandsmerkmals aus sowie der ihr nachfolgenden *Zurechnung* des anteiligen Steuerobjekts zum Gemeinschaftler durch Bestimmung des anteiligen Gewinnanteils zum maßgeblichen Steuerobjekt. Grundsätzlich ist hier festzuhalten:

- (1) Da die Einkommensteuer entsprechend ihrer Systematik nur die einzelnen Tatbestandsgemeinschaftler erfassen kann, ist es im Vorliegenden unablässig, von der Regelzurechnung abzuweichen. Wenn aufgrund gemeinschaftlicher Tatbestandsverwirklichung, Tatbestandsverwirklichung und die Person des steuerlich heranzuziehenden individuellen Steuerpflichtigen nicht deckungsgleich sind, erlangt das Merkmal der Zurechnung durch sinngemäße Verwendung den Charakter eines Kriteriums zur Bestimmung des einzelnen Steuerpflichtigen bzw. Steuerschuldners.
- (2) Man ist hier bereits während des einheitlichen Verfahrens ganz offensichtlich um die Durchsetzung des Grundsatzes der Individualbesteuerung bemüht, der das Einkommensteuergesetz dominiert, d. h. ausschließlich natürliche Personen sind einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG. Phasenweise sind die Beteiligten, so die einzelnen Gesellschafter als getrennte Steuersubjekte zu betrachten, nämlich dort, wo es um die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter geht. Dabei ist aber genau auseinanderzuhalten, dass hier zwar in Bezug auf den Einzelnen, aber aufgrund gesetzlicher Anordnung nicht einzeln, sondern einheitlich entschieden wird.

III. Der Gebrauch verschiedener Veranlagungsverfahren und der dahinterstehende zweigeteilte Tatbestand im Hinblick auf verschiedene Rechtsträger

Es zeigt sich in der Behandlung der hier angesprochenen Personengemeinschaften als Erwerbsgemeinschaften, die steuerlich betrachtet keine selbstständigen Rechtssubjekte sind, bereits der gesetzliche Aufbau eines mehrstufigen bzw. zweigeteilten Tatbestandes, nämlich dass Tatbestandsverwirklichung und Zurechnung verschiedene Teile eines durch verschiedene Zuordnungssubjekte getragenen Tatbestandes kennzeichnen. Dem ist ein mehrstufiges Veranlagungsverfahren angegliedert. Dabei wird der Festsetzungsvorgang (die Veranlagung) durch die Trennung in verschiedene Verfahren und substantiell durch die Tren-

nung in verschiedene Tatbestandsermittlungsphasen in Anlehnung an die einzelnen Tatbestandsstufen auseinandergezogen.

Entscheidend also ist, dass dem allem ein konsequent durchgeführtes individualsubjektbezogenes System zugrunde liegt, das aber dann, wenn nicht mehr nur eine einzelne natürliche Person Merkmale eines Tatbestandes verwirklicht hat, man es mithilfe gesonderter Verfahren zulässt, dass eine wirtschaftliche Einheit, die Teile des Tatbestandes gemeinschaftlich verwirklicht hat, wie ein einziges Individual-Subjekt behandelt wird.⁵⁴⁴ Das integrierende Band ist hier das gemeinschaftsbezogene Feststellungsverfahren, welches im Prinzip eine Teilveranlagung darstellt. An anderer Stelle ist im Blick auf das Zusammenveranlagungsverfahren danach zu fragen, ob das integrierende Band nicht durchaus auch eine nahezu gesamte gemeinschaftsbezogene einkommensteuerliche Veranlagung darstellen könnte.

Die Verwirklichung des Tatbestandes durch gemeinschaftliches Innehaben der Einkunftsquelle, z. B. durch gemeinschaftliches Betreiben eines Gewerbebetriebes – sei es nun auf gesellschaftlicher oder gesellschaftsähnlicher Grundlage – und die Zurechnung an den einzelnen Gesellschafter sind zwei voneinander zu unterscheidende und von zwei unterschiedlichen „Steuerpersönlichkeiten“ zu verwirklichende Teiltatbestände auf dem Weg zur Erzielung ertragsteuerlicher Einkünfte. Dem steht nicht entgegen, dass die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung innerhalb des einen gesonderten Verfahrens selbst nur für eine Teilphase der Maßstab ist. Es mag sein, dass es wie hier nur auf einer „Vorstufe“ gilt, weil danach noch im Rahmen der gemeinschaftsbezogenen Ermittlung durch die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen „Gewinnanteile“ aller beteiligten Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler ein endgültiges Steuerobjekt entsprechend der einkommensteuerlichen Zielvorstellung individueller Zurechnung festzustellen ist. Es zählt an dieser Stelle der „Endstufe“ also auch bereits das individuelle Steuerpflichtverhältnis, welches bereits im Rahmen des Feststellungsverfahrens *grundlegende* Behandlung erfährt.

Es gibt hier in der Theorie wie in der Praxis verschiedene Ebenen der Beurteilung, die sich auf der Basis dessen ergeben, dass auch der objektive Einkommensteuertatbestand, wie sich bereits anhand des Aufbaus der Vorschrift des § 2 EStG

⁵⁴⁴ Siehe dies indirekt bestätigend auch der BFH, Urt. v. 19.04.2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737, 1738: „Nicht der einzelne, an mehreren Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter, sondern die verselbstständigte Personengesellschaft bestimmt den Umfang des einzelnen einheitlichen Feststellungsbescheides.“

ermessen lässt, stufenförmig aufgebaut ist und eine Veranlagung einen Vorgang darstellt, d. h. damit also auch bestimmte Stadien eines Geschehensablaufes unterschieden werden können.

IV. Verschiedene Veranlagungsverfahren auf dem Boden verschiedener Steuerpflichtverhältnisse

Anhand der beschriebenen Rechtslage erweist sich auch bereits die besondere Bedeutung der Unterscheidung einzelner verschiedener Pflichtverhältnisse hinsichtlich des Umfangs der jeweiligen Entscheidung. Es besteht eine in Anlehnung an das Zivilrecht entwickelte Lehre vom Aufbau des Steuerrechtsverhältnisses. Auch im Steuerrecht erfolgt die Unterscheidung einzelner Rechtskreise, zum einen dem des Steuerpflicht-, zum anderen dem des Steuerschuldverhältnisses.⁵⁴⁵

1. Zur Unterscheidung des Steuerpflichtverhältnisses im pflichtbegründenden Sinn und des Steuerpflichtverhältnisses im schuldtragenden Sinn

Am vorliegenden Verfahren ist erkennbar, dass im Steuerrecht das Pflichtverhältnis durch verschiedene Handlungsträger ausgeformt werden kann. Nach h. A. bleibt im Vorliegenden die Grundentscheidung der §§ 1 und 2 EStG unberührt, dass Subjekte der Einkommensteuer allein die einzelnen Gesellschafter sind.⁵⁴⁶ Noch individualbezogener wird (erneut) von einer anderen Auffassung vertreten, dass die Grundaussage der §§ 1 und 2 EStG sei, dass nur der Einzelne Subjekt der Einkünfteerzielung sein kann.⁵⁴⁷ Wo – gerade auch im Hinblick auf diese beiden differierenden Auffassungen – die Grenze zwischen gemeinschaftsbezogener und individueller Besteuerung jedoch genau betrachtet verläuft, lässt sich – wie schon aus dem Obigen ersichtlich – am besten über den Gebrauch der verschiedenen steuerschuldrechtlichen Rechtskreise markieren: Die Personengemeinschaft ist nicht in einem pflicht- bzw. schuldtragenden Sinne Steuersubjekt, aber durchaus in einem pflichtbegründenden Sinne.

⁵⁴⁵ Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vorb. § 33-37 AO Tz. 4 (Lfg. 134 Okt. 2013). Möglich ist auch der Rechtskreis des bloßen Steuerrechtsverhältnisses, vgl. dazu BFH v. 28.11.1967 II 110/62, BFHE 91, 132, 135, BStBl. II 1968, 216 m. w. N.

⁵⁴⁶ BFH v. 03.07.1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl. II 1995, 617, 621. Ähnlich Friedlaender, JR 1961, 91, 92.

⁵⁴⁷ Vgl. u. a. Wacker in Schmidt, EStG, 33. Aufl. (2014), § 15 Rz 163; Reiß in Kirchhof, EStG, 8. Aufl. (2008), § 15 Rn. 200, u. 12. Aufl. (2013) Rn. 169; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 113.

Von gesetzgeberischer Seite wird hier also gerade nicht die vorgefundene Erwerbsgemeinschaft als Besteuerungsgemeinschaft im Sinne der einkommensteuerlichen Leistungspflicht erfasst. Sie wird nicht durch die Hintertür zum Subjekt eines Einkommensteuerpflichtverhältnisses im Sinne der Steuerträgerschaft gemacht. Das angesprochene Pflichtverhältnis wird allerdings im kausalen Ansatz nach einkommensteuerlichen Grundsätzen gemeinschaftlich bestimmt. Genau dieses steuerbegründende Pflichtverhältnis wird dann auch zum Anlass eines gesonderten und einheitlichen Teil-Veranlagungsverfahrens genommen.

2. Zur Unterscheidung des Steuerpflicht- und des Steuerschuldverhältnisses im Hinblick auf verschiedene, aufeinanderfolgende Veranlagungsverfahren

Bei der Regelung der Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften lässt man den in objektiver Hinsicht verschiedenartigen Rechtskreisen in der Struktur des Steuerrechtsverhältnisses auch verschiedene, aufeinanderfolgende Veranlagungsverfahren sowie verschiedene, aufeinanderfolgende Bescheide zukommen:⁵⁴⁸

Dem Steuerbescheid ist hier das Steuerschuldverhältnis zur Regelung zugewiesen, dem Feststellungsbescheid das Steuerpflichtverhältnis im schuld begründenden wie im schuldtragenden Sinne; das schuldtragende Pflichtverhältnis des einzelnen Gesellschafters bzw. Gemeinschafters findet allerdings nicht bereits im Feststellungsverfahren abschließende Behandlung. Hieran ist ersichtlich, dass das Pflichtverhältnis so gesplittet werden kann, dass es nicht bereits in einem (Veranlagungs-)Verfahren umfassende Behandlung findet.

Es liegt dem Ganzen, wie gesagt, ein zweigeteilter Tatbestand zugrunde, der erst im abschließenden Verfahren steuerschuldtragende Behandlung findet.⁵⁴⁹ Dementsprechend kann es sich in Abgrenzung zum Verwaltungshandeln der „Festsetzung“ im Vorliegenden nur um eine „Feststellung“ handeln mit besonderen Konsequenzen für die Art des hierüber ergehenden Bescheides.

Im Hinblick auf das Gewinnfeststellungsverfahren sind nun die so wesentlichen Strukturen der Spaltung des Tatbestandes unter den Gesichtspunkten verschiedener Rechtsträgerschaften und verschiedener steuerschuldrechtlicher Rechtskreise erläutert worden. Dementsprechend sind im Folgenden die Parallelen des Gewinnfeststellungsverfahrens im Hinblick auf das Zusammenveranla-

⁵⁴⁸ Siehe hierzu auch v. Groll, *StuW* 1979, 172, 177.

⁵⁴⁹ Erst dann wird hier die Ebene des Steuerschuldverhältnisses erklommen.

gungsverfahren dahin gehend zu suchen, ob auch das Zusammenveranlagungsverfahren ähnliche Strukturen aufweist.

J. Die weiteren mit dem System des Gewinnfeststellungsverfahrens verbundenen Systemmerkmale

Nachdem nun der Systemgedanke des Gewinnfeststellungsverfahrens sowie das System in seinen speziellen Ausprägungen im Hinblick auf das Zusammenveranlagungsverfahren dargelegt worden ist, womit auch schon teilweise das Vorhandensein der damit verbundenen Systemmerkmale beginnend mit einem gemeinschaftlichen Entscheidungsgegenstand bis zu deren Folge einer einheitlichen Entscheidung bzw. Feststellung herausgearbeitet wurde, sollen nun noch die weiteren mit dem System des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens verbundenen Systemmerkmale aufgezeigt werden, die zum Verständnis des Zusammenveranlagungsverfahrens in seiner Konstruktion und seinen Merkmalen hilfreich sind:

I. Das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren als ein gesondertes Verfahren

Das gesonderte Feststellungsverfahren zeichnet sich hinsichtlich seiner verfahrensmäßigen Grundlagen und damit hinsichtlich seines Wesens im verfahrensrechtlichen Sinne folgendermaßen aus:

1. Das gesetzlich geregelte gesonderte Veranlagungsverfahren zur deklaratorischen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen

In Abwendung vom Grundsatz der unselbstständigen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, § 157 Abs. 2 AO, wonach diese einen mit Rechtsbehelfen nicht selbstständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides bilden, wird im Feststellungsverfahren hierüber gesondert und damit selbstständig anfechtbar entschieden. Dieses Feststellungsverfahren stellt sich aufgrund seiner Benennung im Vierten Teil Dritter Abschnitt der Abgabenordnung (AO), vgl. die Titelzeile „Dritter Abschnitt. Festsetzungs- und Feststellungsverfahren“ vor § 155 AO, und seiner abgetrennten Stellung im Gesetz, vgl. die Unterteilung in den „2. Unterabschnitt. Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen“ I. „Gesonderte Feststellungen“, §§ 179-183 AO, als ein gesetzlich geregeltes, eigenes und in gewissen

Merkmale besonderes Veranlagungsverfahren innerhalb des individuellen (Steuerfestsetzungs-)Veranlagungsverfahrens dar.

Das Veranlagungsverfahren der §§ 179 ff. AO erfüllt im Übrigen auch nur das die Steuerfestsetzung grundsätzlich charakterisierende Moment, einen Tatbestand bzw. hier einen Teil des Tatbestandes bzw. Tatbestandsmerkmale nachzuzeichnen, d. h. den deklaratorischen Charakter hier der Steuerfeststellung.

2. Das gesonderte *einfache* Veranlagungsverfahren in formeller Hinsicht

In formeller Hinsicht hat das gesonderte Verfahren ein selbstständiges Ermittlungsverfahren zur Folge (§§ 85 ff. AO i. V. m. § 181 Abs. 1 AO). Es steht hierbei völlig außer Frage, dass es sich im Fall der einheitlichen Gewinn- bzw. Einkünftefeststellung, anders als im Fall der Einkommensfeststellung Mehrerer im Wege der Zusammenveranlagung, nur um ein einziges Verwaltungsverfahren gegenüber mehreren Beteiligten, sprich ein *einfaches* Ermittlungsverfahren handelt.

Es besteht eine eigene Steuererklärungspflicht (§ 181 Abs. 2 AO), wengleich auch eine im Hinblick auf den nachfolgend besprochenen „Sonderfall“ gemeinsamer Veranlagungsart nicht so dezidiert gemeinsame Steuererklärungspflicht (s. u.)⁵⁵⁰. Im Grundsatz ist jeder Beteiligte, dem das Ergebnis der gesonderten Feststellung ganz oder teilweise zugerechnet wird, zur Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung verpflichtet, vgl. § 181 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 AO.⁵⁵¹ Dabei trifft den einzelnen nur die Pflicht, seinerseits dazu beizutragen, dass den Erklärungspflichten nachgekommen wird.⁵⁵²

II. Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid

Prüfungs- und Entscheidungsprozesse materialisieren sich abschließend in der Entscheidung selbst. Diese manifestiert sich wiederum in der Äußerung in gesetzlich fixierter Form. Diesen Gang nimmt auch das gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren. Was unter dem aufgeworfenen Begriff des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheides konkret zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht ausdrücklich,⁵⁵³ sondern umschreibt es in mehreren

⁵⁵⁰ Teil IV Kap. M.II.1.b)(1), S. 199 f.

⁵⁵¹ Domann in Koch, AO, 3. Aufl. (1986), § 181 Rz. 2/1.

⁵⁵² Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 181 AO Rz. 50 (Lfg. 215 Nov. 2011).

⁵⁵³ Domann in Koch, AO, 3. Aufl. (1986), § 179 Rz. 7.

Schritten, d. h. mithilfe einer Anzahl gesetzlicher Bestimmungen. In welchem Verhältnis die gesetzlich angeordnete einheitliche Entscheidung, die in einen einheitlichen Verwaltungsakt bzw. einheitlichen Bescheid mündet, dazu steht, ist im Obigen inhaltlich bereits umschrieben worden und soll hier noch einmal im Formalen hinsichtlich der Gewinnfeststellungsbescheide aufgegriffen und genauer erläutert werden:

1. Der gesonderte Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO

Nach § 179 Abs. 1 AO werden „Besteuerungsgrundlagen durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist“, vgl. § 179 Abs. 1 AO. Maßgeblich für den Erlass eines Feststellungsbescheides i. S. d. § 179 Abs. 1 AO ist hier also nicht, dass dieser in jedem Fall gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben ist, sondern nur die durch ihn zu treffenden gesonderten Feststellungen, z. B. jene der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO, müssen als solche gesetzlich vorgeschrieben sein.⁵⁵⁴ Nur die Anordnung der Rechtsnatur des Bescheides, in der die entsprechende Verfügung hierüber durch die Behörde mündet, geschieht dabei also allgemein und verbindlich durch § 179 AO.

2. Der einheitliche Gewinn(anteils)feststellungsbescheid nach § 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 2. Alt. AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO

Im Gewinnfeststellungsverfahren ist die Entscheidung bzw. Feststellung notwendig stets gegen mehrere gerichtet. Dementsprechend muss in diesem Fall der gesetzlich bestimmten gesonderten Feststellung auch der Feststellungsbescheid gem. § 179 Abs. 1 AO notwendig gegen mehrere gerichtet sein, vgl. § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. S. 1 AO.⁵⁵⁵ Insofern als das Gesetz hierzu von einer *einheitlichen* Vornahme der *Feststellung* gegenüber mehreren Beteiligten, vgl. § 179 Abs. 2 S. 2 AO, spricht, kann auch der Feststellungsbescheid als solcher bezeichnet werden.

⁵⁵⁴ Anders ist die Systematik im Fall des einheitlichen Aufteilungsbescheides. Dort gibt nicht die Einbeziehung bestimmter Verfahrensgegenstände in das einheitliche Verfahren den Umfang des einheitlichen Bescheides vor, sondern der Bescheid über die Aufteilung der Steuerschuld gegenüber dem den Antrag stellenden Ehegatten wird als einheitlicher Bescheid qualifiziert, sodass auch den darunterliegenden Kategorien einheitliche Rechtsqualität zukommt, als da sind Entscheidung und Verwaltungsakt.

⁵⁵⁵ Siehe ausführlich hierzu Gradl/Wiese, DStZ 2004, 754.

Die im Gewinnfeststellungsbescheid getroffenen Einzelfeststellungen richten sich nicht (ausschließlich) gegen ihren eigentlichen Adressaten. Das gilt sowohl für den Gewinn als auch für die Gewinnanteile. Die Feststellung der hinsichtlich der einzelnen Gesellschafter ermittelten Gewinnanteile hat sich aus Gründen ihrer diesbezüglichen Sachbezüglichkeit (der Gewinnanteil des einen endet da, wo der Gewinnanteil des anderen beginnt) nicht nur gegen den unmittelbar betroffenen Gesellschafter, sondern auch gegen alle anderen der mittelbar betroffenen Gesellschafter zu richten.

3. Zur Rechtsbehelfsbefugnis des „einheitlich“ veranlagten Feststellungsbeteiligten

Jeder der Feststellungsbeteiligten kann grundsätzlich den einheitlichen Feststellungsbescheid mit einem Rechtsbehelf selbstständig angreifen.⁵⁵⁶ Dies geht mit der individuellen Adressierung der Feststellungsbescheide einher: Der Feststellungsbescheid muss grundsätzlich an alle Feststellungsbeteiligten gerichtet werden und nicht an die jeweilige Personengemeinschaft.⁵⁵⁷ Die Personengemeinschaft bzw. –gesellschaft ist, wie gesagt, kein Steuersubjekt, d. h. im steuerlichen Sinne kein von der Gesamtheit ihrer einzelnen Mitglieder verschiedenes Rechtssubjekt. Deshalb sind alle am Gewinn beteiligten Personen, § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO, als Adressaten des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gewinneinkünfte gem. § 179 Abs. 1 i. V. m. § 179 Abs. 2 S. 2 AO anzusehen.⁵⁵⁸

4. Der *eine* einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid

Die gesonderte Feststellung erfolgt nach herrschender Auffassung immer – und zwar auch, wenn sie sich formal gegen mehrere (Feststellungs-)Beteiligte richtet – durch *einen* Feststellungsbescheid. Dies stimmt überein mit dem in der gesetzlichen Formulierung nach § 179 Abs. 1 AO verwendeten singulären Ausdruck („durch Feststellungsbescheid“). Gleiches findet sich auch in der gesetzlichen Formulierung in § 171 Abs. 10 AO, vgl. dort. Entsprechend der hierin angelegten

⁵⁵⁶ Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl. (2012), § 179 Rz 25: Hiervon enthält jedoch § 352 Abs. 1 AO Ausnahmen.

⁵⁵⁷ BFH v. 29.04.1992 XI R 46/88, BFH/NV 1992, 718/9; v. 06.04.1995 VIII R 10/94, BFH/NV 1996, 22, 23; Klein/Ratschow, a. a. O., § 179 Rz 25 m. w. N.

⁵⁵⁸ Früher ausdrücklich: § 219 Abs. 1 S. 1 RAO 1931. BFH v. 23.05.1973 I R 121/71, BStBl. II 1973, 746; v. 22.11.1968 III R 37/68, BStBl. II 1969, 260, 261.

Systematik handelt es sich stets um einen (einheitlichen) Feststellungs- bzw. Grundlagenbescheid insofern, als auf ihm beruhend (mehrere) Folgebescheide ergehen können.

Ist eine an Mehrere gerichtete Entscheidung erforderlich, so ist dennoch im Allgemeinen jedem der Betroffenen ein für ihn bestimmter Bescheid aus Bekanntgabegründen zu übergeben. Der BFH leitet dies aus § 91 Abs. 1 AO a. f.⁵⁵⁹ bzw. heute § 122 Abs. 1 AO her.⁵⁶⁰ Das bedeutet im Falle mehrerer Feststellungsbeteiligter werden im Grunde (die vereinfachende Bekanntgaberegulation des § 183 Abs. 1 AO außen vor lassend) in formaler Ausfertigung nicht nur ein, sondern mehrere Feststellungsbescheide durch die Behörde erteilt werden. Aber gerade dann wird stets nur von einem Feststellungsbescheid gesprochen, gemeint ist der eine adressal einheitliche Feststellungsbescheid, auch wenn tatsächlich mehrere Feststellungsbescheide durch die Behörde erteilt wurden.⁵⁶¹ Hiermit weist man darauf hin, dass in der Basis nur eine Entscheidung der Finanzbehörde gleichzeitig und inhaltsgleich mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten ergangen ist.

Am Rande ist hier schon einmal darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass beiden Ehegatten aus Bekanntgabegründen je eine Ausfertigung des „einheitlichen Steuerbescheides“ gemäß § 210 Abs. 2 AO a. f. (heutiger § 155 Abs. 3 AO) übersandt wird, in Übereinstimmung mit der obigen Rechtslage bei einheitlichen Feststellungsbescheiden keine Rückschlüsse dahin gehend erlaubt, es könne sich aufgrunddessen beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid um keinen einheitlichen Bescheid mehr handeln.⁵⁶² Dies ist im Übrigen bei der obigen Darstellung

⁵⁵⁹ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

⁵⁶⁰ BFH v. 22.10.1975 I B 38/75, BStBl. II 1976, 136.

⁵⁶¹ Bereits in den Fällen des § 215 Abs. 2 AO a. f. (Vorläufer des § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO) galt: Bei diesem *einen* Bescheid handelt es sich materiell-rechtlich um *eine* Verfügung, die sich an mehrere Personen richtet, § 219 Abs. 1 S. 1 AO a. f., s. a. Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 136 f. m. w. N.

⁵⁶² So schimmert bei den frühen Urteilen des BFH zur Bekanntgabeproblematik (eine oder zwei Ausfertigungen an zusammenlebende Ehegatten) immer noch ein wenig die Ansicht des einheitlichen Verwaltungsaktes (einheitlichen Steuerbescheides) im eigentlichen Zusammenveranlagungsbescheid durch. Vgl. BFH v. 13.08.1970 IV 48/65, BStBl. II 1970, 839: „Wenn aber von einem Verwaltungsakt oder einer Entscheidung mehrere Beteiligte betroffen sind, so kann in der Zustellung nur einer Ausfertigung des Verwaltungsakts...“ (ab da werden Fragen der Bevollmächtigung aufgeworfen).

der „heutigen Klagebefugnis beider Ehegatten“ schon angeklungen⁵⁶³ und soll das Verständnis für die so bedeutsamen zusammengefassten Steuerbescheide schärfen, die später noch ausgiebige Behandlung finden.⁵⁶⁴

5. Der gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid nach § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO in seinem Umfang

Der Feststellungsbescheid ist, wie schon erwähnt, mit der Erteilung eines *Verwaltungsaktes* übereinzusetzen. Im Zuge dessen setzt eine „einheitliche Feststellung“ nicht voraus, dass z. B. nur über einen einzigen identischen Sachgegenstand gegenüber mehreren Personen als Beteiligte am Verfahren entschieden werden kann. Eine einheitliche Feststellung kann sich anhand mehrerer Sachgegenstände auch aus mehreren Einzelfeststellungen zusammensetzen, solange und soweit sie nur durch einen Sachverhalt verbunden sind und damit als Bestandteile einer Einzelfallregelung gegenüber ein- und denselben Beteiligten zu verstehen sind. Insofern erfordert die Einheitlichkeit der Feststellung eine gegen alle Beteiligten gerichtete *Gesamtentscheidung*.⁵⁶⁵

Dies gilt vor allem im Hinblick auf das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren. Dort werden, wie bereits aus dem Obigen ersichtlich, stets mehrere sachverhaltlich verbundene Sachgegenstände erfasst: Neben der Feststellung des von den Feststellungsbeteiligten gemeinschaftlich erwirtschafteten Gewinns erfolgt zugleich die Feststellung der Gewinnanteile entsprechend der Gewinnverteilung unter den an der Gesell-/Gemeinschaft beteiligten Gesell-/Gemeinschaftern. Alle diese Einzelfeststellungen sind als Teil einer einheitlichen Feststellung zu betrachten.

6. Der Gewinnfeststellungsbescheid als Grundlagenbescheid

Zum Wesen des einheitlichen Feststellungsbescheides gehört, dass dieser als Grundlagenbescheid, § 170 Abs. 10 AO⁵⁶⁶, fungiert. Denn gemäß § 182 Abs. 1 S. 1 AO ist gesetzlich angeordnet, dass er für andere Feststellungsbescheide oder Steuerbescheide bindend ist, soweit die in ihm getroffenen Feststellungen für

⁵⁶³ Vgl. o. Teil I Kap. A.I.8.b), S. 36 f.

⁵⁶⁴ S. u. Teil IV Kap. N u. O, S. 473 f.

⁵⁶⁵ Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 179 AO Rz. 17 (Lfg. 210 Nov. 2010).

⁵⁶⁶ Der Begriff findet sich nur in der Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO, wonach u. a. Feststellungsbescheide Grundlagenbescheide sind.

diese Folgebescheide von Bedeutung sind, vgl. § 182 Abs. 1 S. 1 AO. Dass zwei Bescheide gegenseitig im Abhängigkeitsverhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid stehen, ist nach den verfahrensrechtlichen Regelungen der Abgabenordnung eine gesetzlich geregelte Ausnahmeerscheinung.⁵⁶⁷

Ein Grundlagenbescheid – wie im Übrigen auch die individuellen Folgesteuerbescheide – muss erlassen werden; es handelt sich also um einen sog. pflichtgebundenen Verwaltungsakt. Dies ergibt sich aus dem Umkehrschluss aus § 155 Abs. 2 AO, wonach es ausdrücklich gestattet ist, einen Steuerbescheid zu erteilen, bevor ein Grundlagenbescheid erlassen wurde. Es wird demnach stillschweigend davon ausgegangen, dass grundsätzlich zuerst der Grundlagen-, dann die Folgebescheide erfolgen. Sollte diese Reihenfolge nicht eingehalten werden können, dürfen erst dann die Besteuerungsgrundlagen ausnahmsweise geschätzt werden, § 162 Abs. 3 AO.

Im Wege des „Gewinnfeststellungsverfahrens“ beabsichtigt man nicht nur, dass das im Veranlagungsverfahren zu gewinnende sachliche Ergebnis, das an sich für die Beteiligten nicht einheitlich auszufallen braucht, gegen sie in einer Entscheidung festgestellt wird, sondern auch, dass diese Entscheidung der nachfolgenden, obligatorisch individuellen Besteuerung des Gesellschafters unverändert zugrunde gelegt wird. Der einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid ist als – in der Beteiligtenstellung pluraler – Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) hinsichtlich des Steuerbescheides (Folgebescheid) gegenüber dem einzelnen Gesellschafter anzusehen, in den die bindenden Feststellungen aus dem Grundlagenbescheid übernommen werden. Die Änderung eines Grundlagenbescheides zieht mittels der Verfahrensmöglichkeiten des § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO die Anpassung dieser – in der Beteiligtenstellung singulären – Folgebescheide nach sich.

K. Fazit

Abschließend sollen hier gebündelt die wichtigsten Grundsätze aus dem soeben Erörterten festgehalten werden, um dabei auch kurz zu umreißen, wo sich bereits jetzt im Hinblick auf den vorliegenden Untersuchungsgegenstand Gemeinsamkeiten andeuten oder aber auch gravierende Unterschiede zu bestehen scheinen:

(1) Der gesetzlichen Regelung des gesonderten und einheitlichen *Gewinnfeststellungsverfahrens* gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO als eines

⁵⁶⁷ Ähnlich Paus, FR 1998, 696.

Teil-Veranlagungsverfahrens liegt zugrunde, dass der steuerliche Sachverhalt der Gewinnerzielung aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) durch mehrere Personen verwirklicht wird, die tatbestandsbezogen in einem einkünfteerwerbenden Gemeinschaftsverhältnis (Einkünfteerwerbsgemeinschaft) zueinander stehen. Dabei handelt es sich um eine dem Gewinnfeststellungsverfahren eigene, einheitliche Entscheidung der Sache nach.

Allerdings ist in das besagte Verfahren nicht nur die einheitliche Feststellung des Gewinns, sondern auch die Feststellung der einzelnen Gewinnansprüche den jeweiligen Gesellschaftern gegenüber mitaufgenommen. Man hat hier also weitere bestimmte, ansonsten mehreren Verfahren anheimfallende Entscheidungsgegenstände, die untereinander jedoch in einem Sachzusammenhang stehen, dem einen vorgelagerten Verfahren zur einheitlichen Entscheidung überantwortet. Hierbei muss allerdings der Charakter einer einheitlichen Entscheidung gesetzlich angeordnet werden.

Anhand des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens lässt sich erkennen, dass die gesetzlich inthronisierte Einheitlichkeit der Entscheidung über bestimmte Besteuerungsgrundlagen zwar ein weiteres wichtiges Systemmerkmal des gesonderten Verfahrens ist, dass sie aber zur Vereinheitlichung der Entscheidung entbehrlich ist, wenn der Sachgegenstand innerhalb des einen Verfahrens bereits ein Gemeinschaftlicher ist.

(2) Der gemeinschaftliche Gewinn der Gesellschaft stellt nicht nur eine technische, sondern eine materielle Größe dar. Das *Gewinnfeststellungsverfahren* als Verfahren zur Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft bzw. Gemeinschaft bedeutet demnach inhaltlich keinesfalls nur eine ermittlungstechnische Fiktion. Damit steht hier auch notwendigermaßen eine an alle Beteiligte gerichtete Entscheidung aus der Sache heraus im Raum, sprich eine einheitliche Entscheidung.

Dem gemeinschaftlichen Tatbestand entsprechend handelt es sich bei dem *Gewinnfeststellungsverfahren* um ein unmittelbar gemeinschaftsbezogenes Verfahren. Man erkennt hiermit auch die partielle Steuersubjektivität der Einkünfteerwerbsgemeinschaft der Personengemeinschaft an. Durch die verfahrensrechtliche Gestaltung eines gesonderten Verfahrens zur einheitlichen Behandlung des gemeinschaftlichen Sachgegenstandes gelangt man auch in den Gebrauch einer Bemessungsgrundlage und kommt hiermit der partiellen Steuerobjektivität der Einkünfte der Personengemeinschaft auch im Formellen nach. Man integriert im Wege des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens eine Einkünfteerwerbsgemeinschaft als partielles Steuersubjekt auf tatbestandlicher

Grundlage mittels gesplitteten Tatbestandes im grundsätzlich individuellen Einkommensteuerrecht.

(3) Das gesonderte und einheitliche Verfahren kann mehrere Besteuerungsgrundlagen umfassen. Die „Sachgegenstände“ innerhalb eines anerkannt einheitlichen Verfahrens können in obiger Weise differieren. Der in einem bloßen Sachzusammenhang stehende Gegenstand hat hier u. a. aus dem Grunde Erläuterung gefunden, weil es sich bei beiden, untereinander verzahnten und dennoch exakt auseinanderzuhaltenden Entscheidungen der Finanzbehörde um ein interessantes, bei der Zusammenveranlagung womöglich ähnlich verwandtes Gebrauchsmuster handelt, nämlich dem des hinsichtlich der involvierten Rechtsträger gesplitteten Tatbestandes im Steuerrecht.

Des Weiteren findet die einkommensteuerliche Berücksichtigung des Gewinnanteils hier als Muster des Umgangs mit dem Kriterium der Zurechnung der Einkünfte bei einem hinsichtlich der Rechtsträger aufgespaltenen Tatbestand Verwendung. In gewisser Weise vergleichbar dürfte es sich beim steuerlich zu erfassenden Ehegatten-Einkommen nicht um ein originär beim Ehegatten entstandenes Einkommen, sondern nur um ein dem Ehegatten steuerlich zuzurechnendes Einkommen, den das Ehepaar in der von ihr geführten Lebens- und Versorgungsgemeinschaft gem. § 26b EStG „erzielt“ hat, handeln.

(4) Der Parallelen halber gegenüber dem hier zentralen Zusammenveranlagungsverfahren ist nicht allein das identische Tatbestandsmerkmal oder die das identische Tatbestandsmerkmal verwirklichende Tatbestandsgemeinschaft von Bedeutung, sondern auch in welcher Weise sich beide auszeichnen. Hinsichtlich des ersteren ist die Art der Teilnahme der Gesellschafter am Steuerpflichtverhältnis im pflichtbegründenden Sinn besonderes bemerkenswert. Hinsichtlich des letzteren ist die Rechtssubjektivität als ein partielles Steuerrechtssubjekt besonders bedenkenswert.

(5) Ziel dieses gesonderten Verfahrens ist auch hinsichtlich der Feststellung der einzelnen Gewinnansprüche des jeweiligen Gesellschafter die Einheitlichkeit der Entscheidung über eine Besteuerungsgrundlage. Der Gegenstand der gesonderten Feststellung, vgl. im Vorliegenden § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO, bestimmt den Umfang der einheitlichen Entscheidung. Soweit sich also der Gegenstand der gesonderten Bestimmung erstreckt, kann die einheitliche Wirkung reichen. Es kommt demnach darauf an, was zum Gegenstand der gesonderten Bestimmung gemacht wird. Alle Besteuerungsgrundlagen, die hiervon erfasst werden, nehmen an dem Charakter der einheitlichen Bestimmung teil. § 157 Abs. 2 AO wird in dementsprechendem Umfang außer Kraft gesetzt. Dies ist im vorliegenden

Zusammenhang ein wichtiger spezieller Mechanismus, der sich der grundlegenden Maßnahme der § 179 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO entnehmen lässt.

Aus prozessrechtlicher Sicht ist die Konsequenz der soeben geschilderten Rechtslage die, dass im einschlägigen Fall immer dann ein obligatorischer Gleichlauf der Steuerfeststellungen bzw. -festsetzungen gegenüber den Beteiligten erfolgen muss, wenn es sich dabei um einen gemeinschaftlichen Sachgegenstand nach materiell- und formalrechtlichen (eine gesonderte Veranlagung für Mehrere) Bestimmungen handelt. Dabei können im Nachlauf einer einheitlichen Entscheidung der Sache nach auch nur untereinander im Sachzusammenhang stehende Entscheidungen durchaus Bestandteil des einen gesonderten und *einheitlichen* Gewinnfeststellungsverfahrens sein, wenn, wie im Fall der Sachgegenstände aus dem einheitlichen Gewinnanteilsfeststellungsverfahren, allein nach formalrechtlichen Bestimmungen (gesetzliche Anordnung) eine einheitliche Entscheidung unabdingbar ist.

(6) Auch wenn die Grundsätze des einheitlichen Feststellungsverfahrens aus dem Grunde nicht auf die Zusammenveranlagungsbescheide übertragen werden können, weil sie nicht die bloße Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern gar die Festsetzung von Steueransprüchen zum Gegenstand haben, erscheint es dennoch möglich, dass das aus den obigen Gründen notwendige Ergebnis einer einheitlichen Entscheidung hier wie dort in vergleichbarer Form gegeben ist. So könnte nicht nur die Einkommensfeststellung, sondern auch die Steuerschuldbestimmung gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten im Zuge der Zusammenveranlagung hier allerdings nicht als Bestimmung des verwirklichten Tatbestandsmerkmals, sondern zur *Erschaffung bzw. Bildung des identischen Tatbestandes der Ehegattengemeinschaft gegenüber als steuerlich so behandelter, vielleicht gar steuerlich beachtlicher „Erwerbsgemeinschaft“* – ähnlich wie jener bei der gesonderten und einheitlichen Einkünftefeststellung – verlaufen.

(7) Die Inanspruchnahme eines personell und sachlich einheitlichen Veranlagungsverfahrens wie des vorhandenen eigentlichen *Gewinnfeststellungsverfahrens* erlaubt die *gemeinschaftliche Berücksichtigung Mehrerer* in einem System, das im Grunde nur auf den Einzelnen hin ausgerichtet ist. Anders herum ist im Hinblick auf das Zusammenveranlagungsverfahren denkbar, dass ein wiederum personell und sachlich einheitliches Verfahren geeignet ist, einen in diesem System einzig vorhandenen individuellen Tatbestand zu einem mehrere, gemeinschaftlich agierende Personen umfassenden kollektiven Tatbestand hin zu erweitern. Darüber hinaus ist – wiederum im Hinblick auf das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung – vorstellbar, dass ein gemeinschaftliches bzw. sukzes-

sive einheitliches Verfahren geeignet ist, ein in diesem System (letztlich) einzig mögliches individuelles Schuldverhältnis auf ein (vorgelagertes) mehrere Personen umfassendes, partiell gemeinschaftliches und damit *einheitliches, abstraktes Schuldverhältnis* hin zu erweitern. Dies wird im Folgenden noch detailliert darzulegen sein.⁵⁶⁸

(8) Das gesonderte Feststellungsverfahren macht deutlich: Eine formale Aufspaltung in mehrere selbstständige Teilentscheidungen in Form von Verwaltungsakten innerhalb der „Veranlagung“ eines steuerpflichtigen Individuums ist nach dem Steuerrecht denk- und machbar, wobei auch *einheitliche Verwaltungsakte aus der Natur der Sache heraus* verfahrensabschließend sein können. Eine solche betrifft bekanntermaßen bis dato nur das abstrakte Steuerpflichtverhältnis des Steuerpflichtigen. Wenn es aber anerkanntermaßen in objektiver Hinsicht verschiedenartige Rechtskreise in der Struktur des *Steuerrechtsverhältnisses* gibt, so erscheint es auch denkbar, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten das gesamte abstrakte Einkommensteuerschuldverhältnis als solches formal- und materiell-rechtlich ausgegrenzt und einer einheitlichen Entscheidung zugeführt worden ist. Hieraus ergeben sich zwangsläufig einige Neubewertungen abgabenrechtlicher Begriffe, wie der Steuerfestsetzung und des Steuerbescheides.⁵⁶⁹

(9) Bei der gemeinsamen Gewinnfeststellung verwirklicht keiner der beteiligten Steuerpflichtigen den Steuertatbestand für sich, die Tatbestandsverwirklichung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geschieht durch die Personengesellschaft selbst, während den Gesellschaftern die Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann in einem weiteren Schritt anteilig unmittelbar zugesprochen werden.

Ähnlichkeiten hierzu könnten bei der Zusammenveranlagung bestehen: Dort haben die Ehegatten zwar für sich betrachtet zunächst den Steueranknüpfungstatbestand, die Verwirklichung der Einkünfte, u. U. bereits erfüllt, im Mittelpunkt steht aber, dass die Einkünfte als Ganzes der aus ihnen beiden bestehenden Ehegattengemeinschaft zugeordnet werden, um sie als Inhaber eines gemeinschaftlichen Einkommens behandeln zu können. Es wird dann auch eine Steuer auf die gesamte Bemessungsgrundlage gegenüber der Besteuerungsgemeinschaft zusammen zu veranlagender Ehegatten insofern erhoben, als die Ehegatten in ihrer Gemeinschaft die tatbestandlichen Merkmale erfüllen, die zur Bildung eines einheitlichen Schuldverhältnisses führen. Hier steht die Personengemeinschaft

⁵⁶⁸ Siehe speziell zum abstrakten Schuldverhältnis u. Teil IV Kap. M.IV.1, S. 302 f.

⁵⁶⁹ Vornehmlich geht es um den Begriff der Steuerfestsetzung.

dem Gläubiger als Steuerschuldner aber nicht gegenüber, da sie nicht rechtlich verselbstständigt ist, d. h. nach Abschluss des steuerschuldbe gründenden Vorganges fällt sie bildlich gesprochen als materieller Steuerträger wieder auseinander. In schuldtragender Funktion stehen dem Gläubiger dann wiederum nur die Ehegatten einzeln gegenüber. Andeutungsweise erkennt man schon aus dem Obigen die dem Ganzen zugrunde liegende Konzeption. Bei beiden Systemen bedeutet die steuerschuldbe gründende Beachtlichkeit der Gemeinschaft eben gerade nicht, dass sie auch ein Steuersubjekt im Sinne des jeweiligen gesamten Besteuerungstatbestandes wären. Vor der Vollendung des Besteuerungstatbestandes wird hier wie dort eine steuerliche Individualisierung vorgenommen.

(10) Lässt sich ein gesplittetes Veranlagungsverfahren im Hinblick auf das „Zusammenveranlagungsverfahren“ praktisch im Umgekehrten dazu nutzen, einen identischen Tatbestand zu formen, der mehreren gemeinschaftlich Verbundenen zur Besteuerungsgrundlage gereicht, und der dann im konkreten Schuldverhältnis zu einer individuellen Besteuerung führt, so beinhaltet das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten evtl. nach einem vergleichbaren Muster sowohl ein gesondertes, einheitliches Veranlagungsverfahren mit allen dazugehörigen Strukturmerkmalen (einheitliche Entscheidung, einheitlicher Verwaltungsakt, einheitlicher Bescheid) sowie darauffolgend mehrere jeweils eigene Veranlagungen der Ehegatten.

Trifft es zu, dass ein gemeinschaftlicher (mittelbarer) Tatbestand erst durch den Vorgang der einheitlichen Feststellung oder gar (Teil-)Festsetzung geschaffen wird, ist die Ausgangslage insofern völlig konträr. Es bleibt deshalb zu fragen, ob dies nicht – wie bereits oben angedeutet – in Bezug auf die Folgebescheide von erheblicher Bedeutung ist.⁵⁷⁰

⁵⁷⁰ In den Fällen der § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO beruht die „Wechselwirkung“ allein auf der konstitutiven (rechtsgestaltenden) Wirkung der grundlegenden Entscheidung.

Teil IV: Zur Begründung der notwendigen Beiladung im Fall der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten

Es ist dabei im Rahmen dieser Untersuchung – wie schon anfänglich erwähnt – danach zu suchen, ob die Zusammenveranlagung als besondere Veranlagungsart die Basis für einen einheitlichen Einkommensteuerbescheid bildet, der die von der Ehegattengemeinschaft begründete einheitliche Steuer festsetzt. Dafür ist im Wesentlichen die Identität des durch Zusammenveranlagung begründeten Steueranspruches, der sich gegen *beide* Ehegatten richtet, entscheidend. Diesen so wesentlichen Ansatz hat selbst der BFH schon gelegentlich zum Ausdruck gebracht, auch wenn er seine Haltung später nicht weiter verfolgt hat.⁵⁷¹

Die konkrete Inanspruchnahme nur eines Ehegatten oder die abweichende Wahl der konkreten Inanspruchnahme beider Ehegatten steht hier außen vor, denn zusammenveranlagte Eheleute sind gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO *zur Entrichtung* ihrer Einkommensteuer gesamtschuldnerisch verpflichtet. Dieser Umstand wird erst dann bedeutsam, wenn der Fiskus sich entschließt, einen von ihnen oder beide Ehegatten aus der soeben erst konkretisierten Steuerschuld in Anspruch zu nehmen. Sie hat – so die These – lediglich folgende Bedeutung: Nach Abschluss des kollektiven Zusammenveranlagungsverfahrens muss dieses angedachte Ergebnis einer einheitlichen Steuerschuld und eines einheitlichen Steueranspruches aus Gründen der nach dem Einkommensteuergesetz verfolgten Individualbesteuerung der rein individuellen „Beurteilung“ des Besteuerungstatbestandes wieder zugeführt werden. Den Besteuerungstatbestand verwirklicht

⁵⁷¹ BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. II 1972, 297, 300. Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. A.II.2, S. 45. Einzig Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 13 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012), bewegt sich heute noch auf dieser Fährte: Hinsichtlich desselben Steueranspruches kann es keine unterschiedlichen Steuerfestsetzungen geben. Ohnehin müsse man nur von einem einzigen Verwaltungsakt ausgehen, weil der Einwand, es lägen zwei voneinander unabhängige Steuerfestsetzungen vor, nicht zu überzeugen vermag.

haben mehrere Beteiligte, die Pflichten aus dessen Verwirklichung trägt der Einzelne.⁵⁷²

Die Realisierung materiellen Rechts hängt in großem Maße nicht nur von der richtigen Einordnung des materiellen Rechts, sondern auch der des Verfahrensrechtes ab. Das gilt hier in besonderem Maße. Handelt es sich bei dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG um ein gesondertes und einheitliches Festsetzungsverfahren über einen zu bildenden identischen Tatbestand einer steuerlich zu erfassenden „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft, das mit einer einheitlichen Entscheidung endet und in einen einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuerver)bescheid mündet, und schafft das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung in seiner konkreten Anwendung ein einheitliches (abstraktes) Schuldverhältnis zwischen Fiskus und zusammenveranlagten Ehegatten, so wären die gesuchten Voraussetzungen der notwendigen Beiladung erfüllt. Die Teilnahme am rechtlichen Prozess macht für den notwendig Beizuladenden alle auch ihn betreffenden rechtlichen Fragen zu offenen, wobei nicht verhohlen werden soll, dass der Grad des Betreffs im praktischen Sinne wohl je nach der Sorte der geführten Ehegattengemeinschaft variiert.

Im Zivilrecht sind einheitliche Schuldverhältnisse auf rechtsgeschäftlicher oder auf gesetzlicher Basis dem Rechtsanwender geläufig. Beide sind hier erläuternd auf der steuerschuldrechtlichen Begründungsebene bzw. auf der steuersystematischen Legitimationsebene heranzuziehen, ersteres aber in der so wesentlichen Erläuterung dessen, dass sich der Tatbestand nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes entscheidend auf einer Beurteilungsebene und nur untergeordnet auf einer Verwirklichungsebene entwickelt, letzteres in der so wesentlichen Erläuterung dessen, dass der Tatbestand im vorliegenden auf einer überhöhten Verwirklichungsbasis und keiner echten sachverhaltlichen Verwirklichungsbasis beruht. Doch hiervon soll erst an anderer Stelle vertiefend die Rede sein. An dieser Stelle ist besonders das gesetzliche Schuldverhältnis hervorzuheben und dabei kurz zu umreißen, da es so wichtig ist, um im Weiteren entscheiden zu können, in welcher Art der Tateinheit die Ehegatten im Rahmen des vorliegenden Rechtsinstitutes auf der steuersystematischen Legitimationsebene zu begreifen sind, um damit die Annahme des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens als gemeinschaftsbezogenes und nicht nur gemeinsames Verfahren nachhaltig stützen zu können. Letztlich wird damit der Einwand der h. L., meh-

⁵⁷² Dieses Muster trägt eben auch das Gewinnfeststellungsverfahren, wie bereits eingehend in Teil III Kap. I.III, S. 152 f. dargelegt.

rerer gemeinsamer Einzelschuldverhältnisse wie bei den sonstigen steuerlichen Gesamtschuldverhältnissen auch, entkräftet.

So bildet zum Beispiel im Bereich der gesetzlichen Schadensersatzansprüche aus unerlaubter Handlung (§ 823 BGB) das hieraus resultierende gesetzliche Schuldverhältnis ein solches einheitliches Schuldverhältnis, wenn die Eingriffshandlung in eines der dort geschützten Güter eines Menschen (Leib, Leben, Vermögen etc.) durch mehrere in Gemeinschaft erfolgt. Auf eine erkenntliche Tathandlung des einzelnen Beteiligten für den hieraus resultierenden Eingriff in beschriebener Weise kommt es hierbei nicht an. Der durch Verwirklichung eines identischen Tatbestandes entstandene (einheitliche) Schadensersatzanspruch richtet sich in der Entstehung gegen (beide) Täter.

Aus dem Zivilrecht kennt man gerade im Bereich der unerlaubten Handlung aber auch den Fall der Nebentäterschaft, bei dem nicht ein gemeinschaftliches Zusammenwirken zur Gesamtschuldnerschaft führt, sondern nur beiderseitige Tathandlungen und ein hieraus resultierender Eingriff in beschriebener Weise, für deren jeweilige alleinige Kausalität für den Schaden durch einen der Beteiligten aber kein Beweis zu führen ist. Der Gesetzgeber ordnet auch hier die Gesamtschuldnerschaft an, vgl. § 840 Abs. 1 BGB i. V. m. § 830 Abs. 1 S. 2 BGB. Die durch Verwirklichung eines identischen Taterfolges untereinander verbundenen individuellen Schadensersatzansprüche richten sich jeweils nur gegen einen der (beiden) Täter.

Im zweiten Fall liegen zwei unerlaubte Handlungen und damit zwei gesetzliche Schuldverhältnisse vor, sodass die plurale Schuldnerschaft der Tatbeteiligten nur an einer Schuld, und anders als im ersten Fall, nicht bereits auch am schuld-begründenden Schuldverhältnis besteht. Dieser Vergleich soll u. a. zum Ausdruck bringen, dass das Anknüpfen an eine Gemeinschaft und deren gemeinschaftliche Verwirklichung tatbestandlicher Merkmale im Rahmen eines Vorganges, den Umstand eines einheitlichen Schuldverhältnisses bedeutet und damit als wesentliches Moment in Abgrenzung zu den vielen anderen gesamtschuld-begründenden Einzelschuldverhältnissen im Steuerrecht zu sehen ist.

Die Schwierigkeiten der h. L. in der eigentlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG ein einheitliches Schuldverhältnis zu sehen, hängen wohl im Allgemeinen damit zusammen, dass man der Korreal-schuld im Sinne der Einheitstheorie keinen Raum geben will. Die Korrealobligation stellt *eine* Obligation mit einer Mehrheit subjektiver Beziehungen

dar.⁵⁷³ Nun heißt es hierzu, im Steuer- wie im Zivilrecht werde die Auffassung über das Bestehen nur einer Verpflichtung aller Beteiligten (Einheitstheorie) abgelehnt. Dabei scheint man jedoch die Korrealschuld zu verkürzt betrachtet zu haben: Die Verschiedenheit der einzelnen Verpflichtungsgründe müsse – so meint man – bei der Gesamtschuld aus gutem Grunde gewahrt bleiben, auch um dem Finanzamt die Möglichkeit zur Ermessensausübung hinsichtlich der Heranziehung des jeweiligen Gesamtschuldners zu belassen.⁵⁷⁴ Dieser Einwand geht unter Berücksichtigung der auf dem einheitlichen (abstrakten) Schuldverhältnis basierenden individuellen (konkreten) Schuldverhältnisse gegenüber dem jeweiligen Gesamtschuldner, ergo dem jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten fehl, denn hiernach bleibt das Finanzamt in der Heranziehung der vorhandenen Steuerschuldner zur Begleichung der Steuerschuld im Rahmen seines Ermessens zweifellos frei.

Nach dem Bisherigen ist ersichtlich, wie sehr die Frage nach der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten im Mittelpunkt dieser Untersuchung steht. Meint es der Gesetzgeber ernst, mit der steuerlichen Heranziehung des Ehepaares als Einkommensgemeinschaft. Soll hier berücksichtigt werden, dass die Ehegattengemeinschaft als Versorgergemeinschaft auf einer metaphorischen Ebene das Einkommen gemeinschaftlich erwirtschaftet hat?

Nimmt man die herrschende Lehre beim Wort, die hinsichtlich der Zusammenveranlagung in ihrer originären Fassung die Ehegattengemeinschaft als steuerlich zu berücksichtigende Einkommensgemeinschaft heranzieht und diese hinsichtlich der Zusammenveranlagung in ihrer modifizierten Fassung sogar als Erwerbsgemeinschaft für den eingeschobenen Rechtskreis des Splitting-Verfahrens bezeichnet, so muss man sich der Frage stellen, ob die vorliegende Einkommensbesteuerung der Ehegattengemeinschaft in Form einer Einkommenserwerbsgemeinschaft ein Rechtsverhältnis, ein Schuldverhältnis eigener Art darstellt, dessen Partner steuerrechtlich ebenso als partiell einheitliches Steuersubjekt betrachtet werden dürfen, wie etwa die Partner einer Einkünfteerwerbsgemeinschaft.⁵⁷⁵

Hier genau scheint aber der weitere heikle Moment zu liegen: Wie viel „Einkünfte- oder Einkommenserwerbsgemeinschaft“ stellt die Ehegattengemeinschaft

⁵⁷³ Vgl. dazu Ehmann, Die Gesamtschuld, Berlin 1972, S. 41 m. w. N.

⁵⁷⁴ Dies in etwa so vertretend siehe Kiefer, Die steuerliche Gesamtschuld, 1953, S. 20; ähnlich Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 42/3.

⁵⁷⁵ In diese Richtung tendieren auch Gnam/Sirch, DStZ 1954, 28, 30 Fn. 10.

nach außen hin dar? Für das Ehegattensplitting dürfte der gesetzliche Regelgüterstand der Zugewinnngemeinschaft gemäß § 1363 BGB⁵⁷⁶ als solcher nicht wirklich ausreichend sein,⁵⁷⁷ für ein klares Bekenntnis zum Tatbestandssubjekt im übertragenen, sprich metaphorischen Sinne und damit verbunden stärkerer Rechte des nicht erwerbenden Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren wird sie eindeutig als zu schwach angesehen.

Damit einhergehend soll hier noch einmal ausdrücklich darauf verwiesen werden, dass der sog. Zusammenveranlagungsbescheid die Wirkung eines Schleiers besitzt, der es schafft, die einkommensteuergesetzliche Gemeinschaftbesteuerung der Ehegatten zu kaschieren, die mit einer einheitlichen Entscheidung aus *einem* streitigen Steuerschuldverhältnis, an dem beide Ehegatten beteiligt sind, einhergeht. Dies soll dann aber erst im dritten Abschnitt ausgiebige Erläuterung finden.⁵⁷⁸

L. Die Ehegatten als mehrere untereinander verbundene Beteiligte als Gegenüber der Steuerbehörde an einer zu treffenden einheitlichen Entscheidung

Eine notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung lässt sich nur dann begründen, wenn die Ehegatten selbst als untereinander verbundene Gegenüber der Steuerbehörde an einem zu entscheidenden Steuerrechtsverhältnis beteiligt sind. Untereinander verbundene Gegenüber der Steuerbehörde sind die Ehegatten unter steuerlichen Gesichtspunkten aus ihrer üblichen Qualität als Versorgungs- und Beistandsgemeinschaft heraus, aber dazu später mehr. Bei dieser Ehegattenge-

⁵⁷⁶ Dieser wurde mit dem Gleichberechtigungsgesetz aus dem Jahre 1957, Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts vom 18.03.1957, BGBl. I 1957, S. 609, in das Bürgerliche Gesetzbuch aufgenommen. In diesem Güterstand leben die meisten Ehegatten, denn nur durch notariellen Ehevertrag, §§ 1409, 1410 BGB, können die Ehegatten stattdessen entweder Gütertrennung oder –Gütergemeinschaft vereinbaren.

⁵⁷⁷ Ausgangspunkt ist, ob es sich bei der Zugewinnngemeinschaft überhaupt um eine Gemeinschaft handelt. Der Entwurf (I) der Bundesreg. v. 15.07.1952 eines Gesetzes über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts, BT-Drs. I/3802, S. 53, sprach nur vom Güterstand der Gütertrennung mit Ausgleich des Zugewinnes. Der heutige Name könne getrost als „Mogelpackung“ bezeichnet werden, denn er führt in der Bevölkerung zu völlig falschen Vorstellungen, so Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 27.

⁵⁷⁸ Siehe Kap. N, S. 473 f.

meinschaft darf es sich – wie im Obigen schon erläutert – nicht um eine verselbstständigte Einheit Mehrerer handeln. Dies wäre jedoch der Fall, wenn der Ehegattengemeinschaft nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts unmittelbar die Geltung als ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen oder im Speziellen zukäme.

I. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger im Allgemeinen

Eine allgemeine Stellung zusammenveranlagter Ehegatten als ein Steuerpflichtiger scheidet eindeutig aus, denn im Steuerrecht sind die steuerrechtsfähigen Rechtsgebilde nicht allgemein bestimmt; es gibt also keine für das gesamte Steuerrecht geltende Steuerrechtsfähigkeit.⁵⁷⁹

II. Die Ehegattengemeinschaft als ein Steuerpflichtiger speziell im Einkommensteuerrecht

Die Steuerrechtsfähigkeit richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen,⁵⁸⁰ wobei das maßgebende materielle Steuerrecht im vorliegenden bereits eindeutig das Einkommensteuergesetz ist, da die Ehegatten dort offenbar als eine besondere Veranlagungs- und Besteuerungsgruppe Behandlung finden, §§ 26 ff. EStG.⁵⁸¹ Die besondere Steuerfähigkeit nach Maßgabe der einzelnen Steuergesetze wird gewöhnlich als persönliche Steuerpflicht bezeichnet.⁵⁸²

§ 1 EStG bestimmt nur die Einkommensteuerpflicht natürlicher Personen ohne Personenmehrheiten irgendwelcher Art mit zu erwähnen.⁵⁸³ § 26b EStG

⁵⁷⁹ Gradl/Wiese, DStZ 2004, 754.

⁵⁸⁰ Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 FGO Tz. 6 (Lfg. 105 Nov. 2004).

⁵⁸¹ Eine körperschaftliche Besteuerung der Haushalts- oder Ehegattengemeinschaft wurde niemals in Erwägung gezogen, obwohl sie zu früheren Zeiten, die geprägt waren von einer Hof- oder Geschäftsübergabe, durchaus genossenschaftliche Züge besaßen. Aufgrund ihrer übereinstimmend das Einkommen kumulierend verwendenden Weise wäre dieser Gedanke vertretbar gewesen. Ausgangspunkt ist hier wie dort das vornehmliche Interesse, das Einkommen nicht untereinander zu verteilen, sondern zur gemeinsamen Einkommensteigerung zusammen zu halten und produktiv zu verwenden. Die Ehegattengemeinschaft hätte danach als kleine Kapitalgesellschaft i. S. einer Genossenschaft verstanden werden können.

⁵⁸² Schmidt/Seeger, EStG, 29. Aufl. (2010), § 25 Rz 11.

⁵⁸³ Auch die Reichseinkommensteuer erstreckte sich, anders wie die früheren Landeseinkommensteuern, nur auf natürliche (physische) Personen, vgl. Strutz, Hdb. d. RStR, 3. Aufl. (1927), Die Einkommensteuer, III.1.A., S. 296.

weist daneben – seit 1975 sogar ausdrücklich – an, das zusammenveranlagte Ehegatten einkommensteuerlich als (ein) Steuerpflichtiger *zu behandeln* sind. Wie der Ausdruck der bloßen Behandlung wie ein Steuerpflichtiger schon andeutet, kann man weder im Zuge der originären noch der modifizierten Zusammenveranlagung davon sprechen, dass die Ehegatten in ihrer Gemeinschaft von vornherein (*eo ipso*) als ein Steuersubjekt *gelten* sollen.⁵⁸⁴ Allgemein ist bekannt, dass das bundesdeutsche Einkommensteuerrecht weder die Ehegattengemeinschaft noch im speziellen den Haushalt oder die Familie als unbegrenztes Steuersubjekt anerkannt hat⁵⁸⁵ ebenso wenig wie sonstige Personengesellschaften oder –gemeinschaften.⁵⁸⁶

Es gab zu keinem Zeitpunkt in der Geschichte Versuche die Ehegattengemeinschaft zu personifizieren.⁵⁸⁷ Dementsprechend wurde sie auch niemals als ein selbstständiges Rechtssubjekt anerkannt.⁵⁸⁸ Es ist bis heute im bundesdeutschen Raum⁵⁸⁹ nicht gelungen, die „Ehegattengemeinschaft“ im Regelfall als eine echte wirtschaftliche Teilhabergemeinschaft auszugestalten.⁵⁹⁰ Sie sind zwar anerkanntermaßen eine Zweckgemeinschaft mit dem Ziel der Einkommensmaximie-

⁵⁸⁴ Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 3 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012).

⁵⁸⁵ Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1938, S. 10; Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, 1991, S. 110 m. w. N.

⁵⁸⁶ Vgl. dazu bereits o. Teil III Kap. I.II.1.b)(2), S. 144 f.

⁵⁸⁷ Einziger Ansatz dazu: Die Ehe war nach dem Allgemeinen Preußischen Landrecht (ALR) konzipiert als Begründung einer „häuslichen Gesellschaft“. Vgl. Dilcher in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 57. Darin spiegelt sich der deutschrechtliche Gedanke einer Ehegemeinschaft wieder, vgl. Otto v. Gierke: Der Entwurf eines bürgerlichen Gesetzbuchs und das deutsche Recht (Auszüge), 1889, in Meder, Duncker, Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 392.

⁵⁸⁸ Man behilft sich dann bisweilen damit, dass die Ehe eine Gemeinschaft eigener Prägung sei, Gernhuber, FamRZ 1958, 243, 245, oder eine Societas naturrechtlicher Denkform, Hübner, FamRZ 1962, S. 1, 6, die aber fernab aller bürgerlich-rechtlichen Gesellschaftsformen (§§ 705 ff. BGB) zu werten sei.

⁵⁸⁹ Ausgeklammert ist im Rahmen dieser Untersuchung fast gänzlich das Recht der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik (DDR), in der das Modell der Ehe als „Versorgerehe“ aus politischen Gründen undenkbar und damit auch das hiesige Modell der Ehegattenbesteuerung nicht praktikierbar war.

⁵⁹⁰ Stattdessen ist im bundesdeutschen Raum das ökonomische Wesen der Ehe durch den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gem. § 1363 BGB bestimmt. Insofern muss sich die Ehe in ihrer ökonomischen Prägung um eine dem Einkommensteuersystem fremde Institution handeln, Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 6.

zung.⁵⁹¹ Die gemeinsamen Anstrengungen erfolgen jedoch nicht auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene, sondern auf familiärer Grundlage im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft. Bisweilen wurde vorgetragen, die Ehegemeinschaft sei einer Genossenschaft⁵⁹² vergleichbar.⁵⁹³ Es fehlt aber schon seit jeher an einer partnerschaftlichen Ehe im güterrechtlichen Sinn. Die allgemeine güterrechtliche Regelung im Familienrecht verteilt(e) den Erwerb nicht unmittelbar gleichberechtigt.

Für die steuerliche Rechtslage galt zu früheren Zeiten bis zu Beginn der modifizierten Zusammenveranlagung im Jahr 1958 erschwerend: Die Ehegemeinschaft war zwar ebenso wie heute als dauernde Wirtschafts- und Einkommensgemeinschaft einzuordnen. In früheren Zeiten konnte und wollte man die Ehe aber nicht einmal als bare rechtliche Gemeinschaft einordnen, weil man hierfür schon die nötige Grundlage gleichwertiger Partner vermisste.⁵⁹⁴ Trotz ab dem Jahr 1900 bestehender eigener Rechtspersönlichkeit der Frau ging die Ehefrau im Regelfall

⁵⁹¹ Söffing, FR 1983, 591.

⁵⁹² Eine Genossenschaft zeichnet sich dadurch aus, dass ihr Zweck die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder sein kann, vgl. § 1 GenG. Nicht das gemeinschaftliche erwerbswirtschaftliche Streben aller Gemeinschaftler nach Gewinn ist bestimmend (Merkmal der Handelsgesellschaften), sondern nur die Förderung des erwerbswirtschaftlichen Strebens einzelner Genossenschaftler steht im Vordergrund. Diese Förderleistungen kann der einzelne Genossenschaftler abrufen, sie sind der Genossenschaft geschäftsgegenständlich. Die Genossenschaft selbst strebt nicht nach erwerbswirtschaftlicher Gewinnmaximierung.

⁵⁹³ „Deren zugrunde liegender Gedanke müsse auch eine ideale Ehe tragen“, vgl. Haff, JZ 1955, 43; Jung, DRiZ 1953, 97.

⁵⁹⁴ Zwischen Ehemann und -frau bestand früher als unmittelbare Folge der Eheschließung ein Rechtsverhältnis, dessen normative Strukturen grundlegende Ähnlichkeiten zum mittelalterlichen Status-Vertrag zwischen Personen ungleichen Ranges bewahrt hatten. Der Ehemann galt als „Haupt der ehelichen Gesellschaft“, vgl. II.1. § 184 Allgemeines Preußisches Landrecht (ALR), er besaß in Bezug auf die Frau umfassende Leitungs-, Kontroll- und Vertretungsbefugnisse. Die frühere rechtliche Ausgestaltung der Ehe schloss es aus, das Wesen der Ehe als eine rechtliche Gemeinschaft sui generis, soweit hierunter keine Ordnung ungleichen Rechts verstanden wird, zu begreifen. Das Wesen der Ehe als einer Gemeinschaft sui generis entzog sich der Darstellung in formalen Rechtsbestimmungen und allgemeinen Normen des Privatrechts. Die Ehe als ein eigenständiges und die häusliche Gemeinschaft primär begründendes Rechtsverhältnis wurde in die „Familie“ absorbiert und diese wiederum als ein organisches Ganzes den Individuen vorgeordnet. Der Begriff der Gemeinschaft schützte eine Ordnung ungleichen Rechts, deren Unrechtscharakter der kritischen Reflexion nicht zugänglich war. Vogel in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 290 f.

in der Gemeinschaft mit ihrem Ehemann in seiner rechtlichen Stellung aufgrund mannigfacher familien- und prozessrechtlicher Regelungen mit auf.⁵⁹⁵

Die Ehegattengemeinschaft selbst kann heutzutage mit anderen Gemeinschaften (Gesellschaften) des bürgerlichen Rechts nicht gleichgesetzt werden; die rechtliche Natur einer Personengesellschaft unterscheidet sich grundlegend von der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft der Ehe. Das gilt selbst dann, wenn die Ehegatten im Güterstand der Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB), der vermögensrechtlich am stärksten verknüpften Form der Ehegattengemeinschaft leben.⁵⁹⁶ Ein besonderes Rechtssubjekt der Gütergemeinschaft als eine nach den Rechtsvorschriften der Gütergemeinschaft besonders ausgestaltete Rechtsgemeinschaft gibt es nicht, denn nach herrschender Auffassung sind die beiden Ehegatten die Träger des Gesamtguts.⁵⁹⁷

Die Ehe stellt als natürliche soziale Gemeinschaft zu Versorgungs- und Fortpflanzungszwecken zuvorderst eine soziologische Einheit dar.⁵⁹⁸ Im bürgerlichen Recht ist dies bereits für den Gesetzgeber ein entscheidender Gesichtspunkt bei der eigenständigen Gestaltung des Ehegesetzes. Ehe als Gesamterscheinung wird deshalb auch nicht rechtlich konkretisiert.⁵⁹⁹ Das Recht regelt im Ehe- und Familienrecht nur die Beziehungen der Ehegatten selbst untereinander.⁶⁰⁰ Der Gesetzgeber wendet dabei der Rechtsstellung der Mutter und Hausfrau ein besonderes

⁵⁹⁵ Die vom Gesetzgeber garantierte Geschäfts- und Prozessfähigkeit stand angesichts der Wirklichkeit der Verwaltungsgemeinschaft, s. u. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f., nur auf dem Papier (ähnlich wie heute das Antragsrecht auf Zusammenveranlagung, doch davon später). Die Rolle des Ehemannes als Vormund der Frau hatte sich durch das BGB 1900 wenig geändert, Buchholz in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 680. Es gab nur eine grundsätzliche Gleichheit der Rechte, aber Ungleichheit in der Ausübung derselben, vgl. Dölemeyer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 638.

⁵⁹⁶ Dieser Güterstand ist inzwischen aber nahezu obsuet. Kanzleiter in MünchKomm, BGB, 6. Aufl. (2013), Vor § 1415 RdNr. 21. Zu den Gründen vgl. Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 27 f.

⁵⁹⁷ H. M., vgl. u. a. Koch, a. a. O., § 1416 RdNr. 3; Palandt/Brudermüller, BGB, 73. Aufl. (2014), § 1416 Rn 1, unter Verweis auf RG 29, 120. A. A. u. a. Fabricius, Relativität der Rechtsfähigkeit, 1963, S. 152 f.

⁵⁹⁸ Einzige Ähnlichkeit zur Gesellschaft: Sie gründet sich hierin seit geraumer Zeit auf einem Vertrag zwischen Mann und Frau (standesamtliche Hochzeit); sie galt allerdings auch zuvor schon als rechtlich bindender und rechtsbegründender Konsens. Vgl. Dilcher in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 57.

⁵⁹⁹ Ebenso wie die Familie nicht rechtlich konkretisiert wird.

⁶⁰⁰ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S.1.

Augenmerk zu, was ja, wie noch näher zu erläutern, im Übrigen auch für das Steuerrecht in Bezug auf die Ehegattenbesteuerung gilt.⁶⁰¹

In der Frühgeschichte der Aufklärung entwickelte sich die naturrechtliche⁶⁰² Konzeption der Ehe als „Vertragsgesellschaft“.⁶⁰³ Dieser wurde jedoch ausgehend von der konservativen Rechtswissenschaft des 19. Jahrhunderts in den Kodifizierungen des Eherechts eine Absage erteilt.⁶⁰⁴ Allein die formale Bestimmung der Ehe entsprach der naturrechtlichen Konzeption der durch Vertrag begründeten Gesellschaft.⁶⁰⁵ Man schuf eine separate Regelung ihrer (non)gesellschaftlichen Strukturen und ihrer Finanzverfassung im Rahmen des Familienrechtes. Obgleich die Ehe als bürgerlich-rechtlicher Vertrag angesehen wurde, herrschte hier keine Vertragsfreiheit; durch die gesetzliche Fixierung von Leitungsbefugnissen, Rollenverteilung, Vertretungsmacht etc. waren der persönlichen Ausgestaltung der Ehe enge Grenzen gesetzt.⁶⁰⁶

III. Die Ehegatten-„Splittingvorteil“-GbR als ein Steuerpflichtiger gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG

Der Gedanke klingt verwegen, ist aber vor einem Finanzgericht bereits verhandelt worden und ist auch im vorliegenden Zusammenhang nicht gänzlich zu vernachlässigen, nämlich der, ob nicht eine Ehegatten-„Splittingvorteil“-GbR als ein Steuerpflichtiger gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG erfasst werden soll und damit Grundlage der heutigen Ehegattenbesteuerung ist. So wurde damals von

⁶⁰¹ Zu diesen Parallelen siehe auch bereits der BFH in Urt. v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163. Sowohl § 1360 BGB als auch §§ 26 ff. EStG sind integrierende Bestandteile der Einkommensverteilung und Einkommensbesteuerung Verheirateter auf der Basis ihnen eigentümlicher unentgeltlicher Dienstverhältnisse der haushaltsführenden Person.

⁶⁰² Naturrecht i. S. eines Rechts wird bestimmt durch den Anspruch, die Grundlagen menschlicher Rechtsbeziehungen allein aus den Geboten der autonomen, sich selbst genügenden Vernunft zu deduzieren, s. Vogel in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 269.

⁶⁰³ Vogel, a. a. O., S. 268 f. m. w. N. Dies setzt die Selbstständigkeit der Frau als Rechtsperson und u. a. ihre Vertragsfähigkeit voraus, Vogel a. a. O., S. 270.

⁶⁰⁴ Vogel in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 268 f.: Das Eheverhältnis hätte man ansonsten in die normative Gesamtstruktur des Privatrechts einbeziehen müssen. Man hätte dann hier die allgemein gültigen Normen der gleichen Rechts- und Handlungsfähigkeit zur Geltung bringen oder besondere Herrschaftsvorbehalte als solche kenntlich machen und begründen müssen.

⁶⁰⁵ Vogel, a. a. O., S. 275.

⁶⁰⁶ Dölemeyer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 638.

Klägerseite vorgetragen: Die von den Ehegatten getroffene Wahl der Zusammenveranlagung mit der dadurch bewirkten Gewährung des „Splittingvorteils“ stelle die vertragliche Gründung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts i. S. v. § 705 BGB (GbR) dar. Die bedingte Rechtsfähigkeit mit der Fähigkeit der GbR, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, finde ihren Niederschlag in § 26b EStG, wonach die Ehegatten bei Zusammenveranlagung gemeinsam als Steuerpflichtiger zu behandeln sind.⁶⁰⁷

Natürliche Personen können sich freiwillig so zusammenschließen, dass ein neues rechts- oder nichtrechtsfähiges Rechtssubjekt entsteht, das dann auch (steuer-)verfahrensrechtlich u. U. in irgendeiner Form zu akzeptieren ist. „Gesellschaft“ in einem weiteren Sinne sind Personenvereinigungen, die auf freiwilligem rechtsgeschäftlichem Zusammenschluss zu einem gemeinschaftlichen Zweck beruhen. Grundtyp aller nichtrechtsfähigen Personengesellschaften ist die BGB-Gesellschaft, §§ 705 ff. BGB. Tatbestandsmerkmale einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) sind das einvernehmliche Zusammenwirken mehrerer, nämlich der Gesellschafter, als auch ein gemeinsamer Zweck hierzu. Der Gesellschaftsvertrag kann auf einer mündlichen Vereinbarung beruhen, da er nicht formbedürftig ist. Er kann sogar konkludent geschlossen werden. Wesentlich ist, dass Personen sich zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks zusammenschließen wollen. Ein bloßes gemeinsames Handeln ist allerdings nicht ausreichend.⁶⁰⁸

Es steht also die Frage im Raum, ob Ehegatten nicht zugleich mit dem Entschluss zur gemeinsamen Veranlagung einen über die bloße Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft hinausgehenden Zweck erreichen wollen. Deren gemeinsamer Zweck bestehe darin, einen zu hohen Steuerabzug zu vermeiden und ein möglichst hohes verfügbares Einkommen der Ehegatten zur Verwendung in der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft zu erzielen. Die zur Erfüllung des gemeinsamen Zwecks notwendige Willenseinheit könne hier in der Erklärung der Wahl zur Zusammenveranlagung gesehen werden.⁶⁰⁹

Das Finanzgericht folgte dieser Annahme, dass alle in Deutschland zusammenveranlagten Ehegatten mit der Wahl der Zusammenveranlagung dementsprechend eine GbR i. S. v. § 705 BGB begründet hätten, jedoch nicht. Eine Gemeinschaftsgründung im obigen Sinne ließe sich nur dann wirtschaftlich beachtet sinnvoll konstruieren, wenn davon auszugehen wäre, dass Ehefrau und -

⁶⁰⁷ Vortrag der Klägerin in FG Hbg. v. 08.06.2006 3 K 376/04, n. V.

⁶⁰⁸ Palandt/Sprau, BGB, 73. Aufl. (2014), § 705 Rn 42.

⁶⁰⁹ Vortrag der Klägerin in FG Hbg. v. 08.06.2006 3 K 376/04, n. V.

mann gleichermaßen Nutzen von dem Steuervorteil haben. Dies sei jedoch nach dem ehelichen Güterrecht im Regelfall nicht gegeben.⁶¹⁰

Mit dem Finanzgericht Hamburg ist es dementsprechend abzulehnen, dass die von den Ehegatten getroffene Wahl der Zusammenveranlagung mit der dadurch bewirkten Gewährung des „Splittingvorteils“ die vertragliche Gründung einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts i. S. v. § 705 BGB darstellt. Stattdessen ist hier – wenn überhaupt – nur eine bloße Interessengemeinschaft in Bezug auf die mindere Besteuerung des „ehelichen Einkommens“ anzunehmen. Im Übrigen ist damit auch hinfällig, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten rechtlich womöglich nur auf einer erwerbsgemeinschaftlich motivierten Wahl ihrer selbst beruht.

Die Ehegattengemeinschaft auf dem Boden des Einkommensteuergesetzes als den Steuerpflichtigen sowohl im steuerbegründenden wie im steuertragenden Sinne einzuordnen, wie der obige Versuch es nahelegt, sind folgende Aspekte beachtlich der heutigen Rechtslage der Ehegattenbesteuerung entgegenzuhalten:

Der Gedanke, der Zusammenveranlagung von Ehegatten wohne inne, dass die zusammenveranlagten Ehegatten in ihrer Gemeinschaft von vornherein (eo ipso) als ein Steuersubjekt *gelten*, hätte zur Folge, dass durch den Zusammenveranlagungsbescheid eine Forderung auf Steuerentrichtung gegenüber der Ehegattengemeinschaft entsteht, soweit die Ehegatten tatsächlich steuerpflichtig sind.⁶¹¹ Somit hätte sich dann der Zusammenveranlagungsbescheid gegen die Ehegattengemeinschaft und nicht gegen den einzelnen Ehegatten zu richten.⁶¹²

Diese Haltung ist aber vor allem deswegen ausgeschlossen, weil der Gesetzgeber an der gesamtschuldnerischen Haftung der Ehegatten stets festgehalten hat. Im schuldtragenden Sinne sind die Ehegatten Einzelschuldner, womit sich die gemeinschaftliche Schuldnerschaft der Ehegatten nicht verträgt. Daran lässt er keinen Zweifel, wie sich an der stets gesetzlich verankerten und noch heutigen Regelung der Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ermessen und belegen lässt. Dies wird wiederum durch die

⁶¹⁰ FG Hbg. v. 08.06.2006 3 K 376/04, n. V. Eingefädelt wird dies unter Ehemännern durchaus geläufige Modell zunächst darüber, dass das Geld über das Finanzamt im Wege der Steuerklasse III der Hauptverdiener erhält, in der Regel also der Ehemann.

⁶¹¹ Nur ganz vereinzelt wurde vorgetragen, die Ehegatten seien tatsächlich Schuldner einer gemeinschaftlichen Schuld, vgl. zeitweilig Rößler, BB 1983, 626, 628 f.

⁶¹² Auch dies wurde nur ganz selten vorgebracht, vgl. FG Rhld.-Pf. v. 02.07.1984 5 K 121/83, EFG 1985, 50.

regelmäßige Maßnahme zusammengefasster Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten gestützt, wonach die Ehegatten individuell zur Einkommensteuerschuld herangezogen werden. Der formell einzige Steuerbescheid erlaubt streng genommen nur Einzelsteuerbescheide zur Ausführung der gesamtschuldnerischen Haftung beider Ehegatten.⁶¹³

Der obigen Annahme stehen auch die weiteren Systemmerkmale der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG sowie der Systemgedanke der Zusammenveranlagung, wie er sich bereits im begrifflichen Sinne ausdrückt, entgegen:

So betont der Gesetzgeber zum einen durch die der modifizierten Zusammenveranlagung schon 1958 neu hinzugefügten und noch heutigen gesetzlichen Bestimmung (kursiv gesetzt) des § 26b EStG, „Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, *die die Ehegatten erzielt haben*, zusammengerechnet ...“, dass ihm an der grundsätzlichen individuellen Zurechnung der Einkünfte hinsichtlich des jeweiligen Ehegatten unbedingt gelegen ist. Heute steht also gerade der einzelne Ehegatte sowohl zu Beginn wie am Ende der gesamten Zusammenveranlagung, hier wie dort also als Individualschuldner, im Focus der gesetzlichen Ehegattenbesteuerung und findet entsprechende Beachtung und Behandlung.

Zudem ist mit dem Begriff der „Zusammenveranlagung“ im verfahrensrechtlichen Sinne nur die Vorstellung übereinzubringen, dass Mehrere im Zuge einer Veranlagung in Gemeinschaft zueinander geraten: Ein zusammen zu begehender Vorgang setzt sowohl ein- als auch ausgänglich mehrere Beteiligte voraus. Damit ist bereits die pure Veranlagung eines in der Ehegattengemeinschaft gesehene Steuerrechtssubjektes ausgeschlossen, wobei es in diesem Zusammenhang auch nahegelegen hätte, das „Etikett“ einer Gemeinschaftsveranlagung als einzige, geeignete Typisierung der Veranlagungsform passend zur „totalen“ Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegattengemeinschaft zu wählen. Aus dem Begriff der Zusammenveranlagung geht stattdessen hervor, dass es sich im Ansatz wie im Abschluss um eine gemeinsame Veranlagung einer Mehrheit von Veranlagungspflichtigen handelt.⁶¹⁴

⁶¹³ S. o. Teil I Kap. A.I.6, S. 24 f.

⁶¹⁴ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 22; ders. in VJSchrStFR 1931, 608, 610; Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1938, S. 11.

Nach allem ist also der Schluss zu ziehen, dass es schon von Anfang an niemandem darum ging, ein weiteres steuerfähiges Gebilde – auch mangels eines zivilrechtlichen Gebildes – selbstständig besteuern zu können, sondern man wollte mehrere (streckenweise auch noch die Kinder zusammen zu veranlagender Ehegatten mit hineinnehmend) gemeinsam besteuern.

M. Eine einheitliche Entscheidung gegenüber den Ehegatten als Beteiligte an einem streitigen Rechtsverhältnis

Es gibt – wie schon mehrfach erwähnt – zwei Sorten der einheitlichen Entscheidung aus dem Ursprungsverfahren. Da die eine, für die schon beim Erlass des angefochtenen Verwaltungsakts eine einheitliche Entscheidung vorgeschrieben ist, wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren gem. § 179 Abs. 2 S. 2 2. Alt. i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO hier nicht vorhanden ist, kommt daher nur noch die andere in Betracht, bei der unterschiedliche Entscheidungen auch nachfolgend allein aus ihrer Entstehung heraus nicht getroffen werden können. Nach dieser ist also im Folgenden zu suchen. Wie zuvor bereits beschrieben ist das Charakteristikum dieser einen, hier gesuchten einheitlichen Entscheidung mit Bezug zum Einkommensteuerrecht, dass es sich um eine (un)mittelbar gemeinschaftliche Entscheidung handelt, die sich ob der fehlenden Rechtsselbstständigkeit der Gemeinschaft wiederum nur an alle jeweiligen Beteiligten richten kann. Sie weist, wie bereits dargelegt, folgende Grundmerkmale auf: ein gesondertes Veranlagungsverfahren gegenüber mehreren Personen aufgrund eines gemeinschaftlichen Sachgegenstandes.

I. Eine oder mehrere zum Teil einheitliche Entscheidungen beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid

Um die Entscheidung der Behörde im Besteuerungsverfahren auf ihre Einheitlichkeit hin überprüfen zu können, muss man zunächst den üblichen sog. Zusammenveranlagungsbescheid im Hinblick auf die gesamte Zusammenveranlagung von Ehegatten genau studieren und dabei einzelne Entscheidungen, die in diesem regelmäßig formell einen Steuerbescheid gem. § 155 Abs. 3 AO i. V. m. § 122 Abs. 7 AO zum Ausdruck kommen, genauestens differenzieren. Hierfür ist in Beantwortung der Ausgangsfrage zu beachten, dass man sich in einem prozessrechtlichen Verfahren befindet, sodass sich die Bestimmung des Entscheidungsgegenstandes vornehmlich nach prozessrechtlichen Grundsätzen richtet. Hierunter ist

dann genau zu fokussieren, wogegen sich der Steuerpflichtige mit seinem Einspruch bzw. seiner Klage tatsächlich wendet, um entscheiden zu können, ob der Dritte an dieser einen Entscheidung, wenn sie denn einheitlich sein sollte, auch tatsächlich notwendig zu beteiligen ist.

1. Zum genauen Umfang der Steuerfestsetzung im Fall der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

Die Steuerfestsetzung spaltet sich in drei grundlegende Handlungsabschnitte: Ein wesentlicher Abschnitt ist die Darstellung der erfassten Grundlagen der Steueranspruchsverwirklichung, sprich der Verwirklichung der einzelnen Tatbestandsmerkmale. Dass dies die weitaus bedeutsamste Handlung zur Festsetzung des Steueranspruchs ist, ist im Einkommensteuerverfahren besonders augenkundig aufgrund der Fülle der zu beurteilenden Besteuerungsgrundlagen. Die Entscheidung über die nach Auffassung der Finanzbehörde vollständige Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet den Abschluss der Ermittlungstätigkeit des Finanzamtes. Im Vorliegenden sind grundlegend für die Art der Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörde die Vorschriften der §§ 26 und 26b EStG.

Daran anschließend berechnet die Finanzbehörde den Umfang der Steuerforderung anhand der gesetzlich niedergelegten Grundlagen der Steuerumfangsrechnung.⁶¹⁵ Die Zusammenveranlagung hat zur Folge, dass den Ehegatten gegenüber eine gemeinschaftliche Einkommensteuer nach dem Splitting-Verfahren ermittelt wird. Dessen Grundsätze sind hier in § 32a Abs. 5 EStG niedergelegt und beinhalten gegenüber der Besteuerung Lediger eigene hier schon geschilderte Maßstäbe zur Bestimmung des Steuersatzes und der abschließenden Steuerhöhe.⁶¹⁶

Der abschließende Akt der Veranlagung zielt darauf ab, sowohl die entstandene Steuerschuldnerschaft des einzelnen Ehegatten in ihrem genauen Umfang festzusetzen als auch die so festgeschriebene Steuerforderung gegenüber dem einzelnen gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten zu erheben.

Schaut man sich die einzelnen Handlungsschritte genauer an, so drängen sich hierbei schon die folgenden beiden Fragen auf: Ist es der erhebende Steuerbe-

⁶¹⁵ Für den Fall der Einzelveranlagung und Einzelbesteuerung gilt: Quantifizierter Steuergegenstand multipliziert mit dem Steuersatz als Steuerfaktor ergibt die Steuerschuld.

⁶¹⁶ S. o. Teil I Kap. A.I.1, S. 12 f.

scheid, der im Streit steht? Verbirgt sich nicht vielmehr darunter ein einheitlicher Steuerfestsetzungsbescheid? Sie sind besonders dann akut, wenn es im Zuge der Zusammenveranlagung aufgrund des nach h. L. „freien“ Ermessens der Behörde nur zu einem erhebenden Steuerbescheid gegenüber einem der gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten gekommen ist, das bedeutet, es ist nach h. M. kein zusammengefasster Bescheid gem. § 155 Abs. 3 AO, sondern nur ein sog. Einzelbescheid gem. § 155 Abs. 1 AO erteilt worden. Hat damit nicht bereits die Zusammenveranlagung auch des anderen Ehegatten, eben in Form eines darunterliegenden, auch an ihn gerichteten einheitlichen Steuerbescheides stattgefunden?⁶¹⁷ Gibt es ihn, den vorangehenden einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheid gegen den sich genau besehen der Rechtsbehelfsführer im Regelfall wendet?

2. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand im prozessrechtlichen Sinne

Hier gilt zunächst: Formell muss sich der Einspruch bzw. die Klage gegen den Verwaltungsakt als solchen, hier in der Gestalt des Steuerbescheides, wenden (§ 347 AO 1977 bzw. § 40 FGO). Der Sache nach würde sich dann aber die Anfechtung auf den Gegenstand des Festsetzungsverfahrens beziehen. Gegenstand des Festsetzungsverfahrens ist die Festsetzung einer bestimmten Steuer gegenüber dem Steuerschuldner. Dementsprechend richten sich gegen Steuerbescheide erhobene Rechtsbehelfe und Rechtsmittel zwingend gegen die festgelegte Steuer. Da Gegenstand des Festsetzungsverfahrens im Vorliegenden die festgesetzte Einkommensteuer ist, wendet sich also auch im vorliegenden die Anfecht-

⁶¹⁷ Ablehn. u. a. BFH v. 07.12.1956 III 233/55 S, BStBl. III 1957, 23, mangels Rechtsbehelfsbefugnis, anders der RFH, s. o. Teil I Kap. A.I.8.b), S. 36 f. Selbst die Finanzgerichte befassen sich nicht mit dieser Frage, s. ausgiebig u. Teil IV Kap. N.II.2.a), S. 499 f., obwohl sie der Rspr. des BFH durchaus krit. gegenüberstehen. Die Schwierigkeiten beginnen, wenn man nur noch in den Dimensionen eines einzigen zweigleisigen (Zusammenveranlagungs-)Verfahrens denkt. Man gerät dann völlig ins Abseits: „Es ist denkgesetzlich nicht ausgeschlossen, dass zwar eine Beschwer des nicht hinzugezogenen Ehegatten zu verneinen ist (weil der Zusammenveranlagungsbescheid ihn nicht namentlich als Gesamtschuldner anspricht), dennoch aber vom Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens, das der andere Ehegatte in Gang gebracht hat, seine rechtlichen Interessen berührt werden (weil er später mit einer gesonderten Heranziehung als Gesamtschuldner rechnen muss)“, so bereits Woerner, BB 1967, 241, 243, der die Marschrichtung des BFH in Bezug auf den Zusammenveranlagungsbescheid beeinflusste bzw. vielleicht sogar entscheidend prägte.

tung des Ehegatten zunächst gegen die rechtsbegründende Festsetzung einer bestimmten Einkommensteuer ihm gegenüber. Überprüft wird im Rechtsbehelfsverfahren dann allerdings die Rechtmäßigkeit der Steuerforderung, die sich in der angegriffenen Steuerfestsetzung gegenüber dem Steuerpflichtigen manifestiert.

Die Ermittlung und Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sowie die Feststellung der Steuerschuld und deren tatsächliche Geltendmachung kommen im Regelfall gemeinsam daher. Deswegen wird auch kein Augenmerk darauf gerichtet, dass es sich im Abschluss eigentlich um mehrere zu treffende Entscheidungen für die Steuerbehörde handelt: Zum einen, ob (Bestimmung des Steuergegenstandes) das Steuerpflicht- und in welchem Umfang (Bestimmung der Steuerhöhe) das Steuerschuldverhältnis besteht und zum anderen die Entscheidung, ob man dem Einzelnen gegenüber die Schuld in welchem Umfang auch tatsächlich geltend macht. Diese letztgenannte, regelmäßige Funktion der Steuerfestsetzung, die erklärte Steuerschuld auch gegenüber dem Steuerschuldner geltend zu machen, kommt besonders gut in den Fällen der Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern mittels zusammengefasster Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO zum Ausdruck. Die Finanzbehörde muss im Zuge der Steuerfestsetzung entscheiden, dass sie mehrere gesamtschuldnerisch haftende Steuerschuldner zur Begleichung der Steuerschuld heranzieht, um dann die adressal verschieden ausgerichteten Steuerfestsetzungen in einem adressal an beide Gesamtschuldner gerichteten Bescheid festsetzen zu können. Ob die spezifische Entscheidung der Behörde, im Fall des sog. Zusammenveranlagungsbescheides nicht nur einen, sondern beide Ehegatten mittels zusammengefasster Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) in Anspruch zu nehmen, nur den einaktigen adressalen Charakter hinsichtlich des einzelnen Ehegatten besitzt, wie bei allen anderen Gesamtschuldnerschaften auch, bleibt jedoch noch abzuwarten.

Aus gegebenem Anlass dürfte die soeben herausgearbeitete Unterscheidung zwischen rechtserläuternder bzw. hier rechtsbegründender Steuerschuldfeststellung und konkreter Steuerschulderhebung gerade hier bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten wesentlich und damit beachtenswert sein: So wurde bereits frühzeitig warnend darauf verwiesen, dass durch die Beteiligung mehrerer am Entscheidungsprozess die einzelnen Akte der Finanzbehörde auseinanderzuhalten sind. „Grundsätzlich tritt neben den Feststellungsbescheid nur noch das Leistungsgebot, die Aufforderung zur Zahlung der Schuld. Meist werden zweckmäßig beide Akte in einem förmlichen Bescheid vereinigt. Doch gerade im Fall der Zusammenveranlagung muss infolge der Mehrheit der Beteiligten Feststellungsbescheid und Leistungsgebot deutlich unterschieden werden, da der Fest-

stellungsbescheid das Ende der Zusammenveranlagung darstellt, also zum letzten Mal die Mehrheit in einem Verfahren zusammengefasst ist, während das Leistungsgebot bereits ein neues auf Erfüllung gerichtetes Verfahren gegen einen Einzelnen einleitet.“⁶¹⁸

Es mag sich auf den ersten Anschein nur um Nuancen einer einzigen Entscheidung handeln und aus diesem Grunde ist wohl auch bisher kein Augenmerk auf diese gerade im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten so bedeutende Unterscheidung gelegt worden. Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerbescheid inklusive der daraus resultierenden Steuerschuld dürfte ein von der Zahlungsaufforderung gegenüber dem einzelnen Gesamtschuldner begrifflich zu trennender „materieller Feststellungsakt“ sein.

In Betracht der Rechtsgrundlage zusammenveranlagender Besteuerung der Ehegatten (§§ 26, 26b und 32a EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO) hat man die unterschiedlichen Entscheidungen zugleich auch deshalb gesondert wahrzunehmen, weil sich hierbei zwei zu differenzierende Rechtsverhältnisse aneinander reihen, und zwar zuallererst das eines abstrakten Schuldverhältnisses gegenüber der Ehegattengemeinschaft und darauf folgend das zweier konkreter Schuldverhältnisse gegenüber dem jeweiligen Ehegatten:⁶¹⁹ Wichtig ist, dass man beide Aspekte, den der tatsächlichen Erhebung der Steuerschuld und den der zuvorigen rechtsbegründenden Feststellung der Leistungspflicht, klar voneinander unterscheidet, wobei die Betrachtung des Ersteren schwerpunktmäßig dem konkreten Schuldverhältnis zuzuordnen ist und die Betrachtung des Letzteren

⁶¹⁸ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 29. Vorsicht: Es ist wohl nicht das Leistungsgebot im heutigen vollstreckungsrechtlichen Sinne als eigener Akt gemeint. Finanzbefehle können sowohl in der Festsetzung als auch im späteren Leistungsgebot gem. § 254 Abs. 1 AO liegen, vgl. Lammerding, Abgabenordnung und FGO, Grüne Reihe Bd. 2, 16. Aufl. (2012), 7.2, S. 245. Ein Finanzbefehl liegt aber in der Festsetzung der Steuerschuld, denn hiernach soll der Steuerschuldner nun um die konkrete Inanspruchnahme wissen (früher sprach man von der Aussprache der Zahlungspflicht des Schuldners). Der vergangene Gebrauch des „Haftungsbescheides“ gegenüber der zusammenveranlagten Ehegattin bringt diese Notwendigkeit der Zweiteilung in bloße Inanspruchnahme zur vollumfänglichen Steuerleistung und zuvoriger Feststellung der steuerlichen Leistungspflicht besonders gut zum Ausdruck.

⁶¹⁹ Der „abstrakte Steueranspruch“ bedeutet zuallererst die *Feststellung* des gegenüber mehreren Steuerschuldnern entstandenen Steueranspruches des Steuergläubigers. Der „konkrete Steueranspruch“ bedeutet dagegen auch die *Feststellung* des gegenüber dem einzelnen Gesamtsteuerschuldner gegenüber in der Höhe erhebaren Steueranspruches durch den Steuergläubiger.

schwerpunktmäßig dem abstrakten Schuldverhältnis, dennoch aber genau genommen in jedem der beiden Rechtskreise funktional komplette Steuerfestsetzungen, also auch zwei aufeinanderfolgende Steuerbescheide vorhanden sind,⁶²⁰ Dies ist an späterer Stelle noch umfassend darzulegen.

Diese differenzierende Betrachtung der Funktionen des Steuerbescheides, die sich besonders im Hinblick auf den Gebrauch zusammengefasster Bescheide (§ 155 Abs. 3 AO) ergibt, ist gerade für die steuerliche Behandlung einfacher Gesamtschuldnerschaften im Verhältnis zu denen besonderer Gesamtschuldnerschaften, wie eben derer aus Zusammenveranlagung, von enormer Bedeutung.⁶²¹ Diese Unterscheidung lässt dann vor allem auch genügend Raum für ein den Ehegatten gegenüber einfaches Zusammenveranlagungsverfahren und daran sich anschließende, aufgrund der Zusammenveranlagung im tatbestandlichen Sinn zusammenhängende, individuelle Veranlagungsverfahren der Ehegatten. Denn auch in anderem Zusammenhang – wie bereits anhand der obigen Darstellung des einheitlichen (Gewinn-)Feststellungsverfahrens ersichtlich – ist nicht zu leugnen, dass unter gewissen Umständen, wie der Integrierung einer Einkünfte- bzw. Einkommenserwerbsgemeinschaft in das Einkommensteuerrecht, zwischen der (begründeten bzw. begründenden) (Teil-)Feststellung der gemeinschaftlichen Steuerpflicht und der individuellen Erhebung eines Steueranspruches aus ihr zu unterscheiden ist.⁶²² In Bezug auf die Anzahl der Regelungsadressaten, gegen die sich die Entscheidung richtet, ergibt sich hier wie dort zugleich auch die zwingende Selbstständigkeit der verwaltungsrechtlichen Entscheidungen.⁶²³

Aus dem Blickwinkel der Gesamtschuld betrachtet ist dieses Ergebnis in folgender Weise zu stützen: Es liegt im Wesen der Gesamtschuld aus dem im Vorliegenden zu vermutenden einheitlichen Schuldverhältnis, dass die Feststellungen des Leistensollens und Leistenmüssens aus einer Schuld strikt getrennt zu halten sind.⁶²⁴ Im Falle der Veranlagungssteuern – und somit auch bei der Einkommen-

⁶²⁰ Die verbindliche Entscheidung über den (abstrakten) Steueranspruch bedeutet die (erstmalige) Geltendmachung der mittels Veranlagung konkretisierten Steuerschuld und kennzeichnet den Steuerbescheid als Leistungsbescheid, vgl. Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 25 (130. Lfg. 8/2008).

⁶²¹ Siehe hierzu noch ausgiebig Teil IV Kap. N.II, S. 480 f., u. spez. Kap. N.II.2.e), S. 510 f.

⁶²² Vgl. hierzu bereits detailliert Teil III Kap. I.IV, S. 154 f.

⁶²³ Siehe hierzu schon Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f., u. noch unt. Teil IV Kap. N.I.2, S. 478 f.

⁶²⁴ Larenz, Schuldrecht I, 13. Aufl. 1982, § 37 II, S. 579: „Die Schuld, das Leisten-Sollen und die Haftung, das dafür Einstehen-Müssen ist begrifflich zu sondern. ...

steuer – hat die Behörde in einem ersten eigenständigen Schritt mehreren Steuerschuldern gegenüber einen bestehenden Steueranspruch zu erklären, wenn sie in einem einheitlichen Schuldverhältnis stehen. Es ist im Zuge dessen zu akzeptieren, dass die Steuerfestsetzung *conditio sine qua non*, d. h. zur Schuldbegründung, unablässig ist. Beim einheitlichen Steuerschuldverhältnis muss die steuer-schuldbegründende Ursache immer *uno actu*, einaktig gegenüber den Ehegatten ausgesprochen werden, d. h. aber auch, dass jeder der beiden Ehegatten sich gegen diese einheitliche Maßnahme wehren kann. In einem zweiten ebenfalls eigenständigen Schritt hat die Behörde normalerweise die Entscheidung darüber zu treffen, ob sie den einzelnen Gesamtschuldner auch – und damit gegebenenfalls beide – in Anspruch nehmen will.⁶²⁵

Es ist also unter dem Blickwinkel der grundlegenden These dieser Untersuchung (der gemeinschaftlichen Teil-Besteuerung einer aus den Ehegatten bestehenden Einkommenserwerbsgemeinschaft, fußend auf einem einheitlichen Schuldverhältnis) und im Hinblick auf den verfahrensrechtlichen Entscheidungsgegenstand des *einfachen* Zusammenveranlagungsverfahrens in sorgfältiger Weise zu sondieren, ob nicht in Bezug auf den einzelnen Ehegatten mehrere Steuerfestsetzungsansprüche (aus dem abstrakten wie aus dem konkreten Schuldverhältnis heraus) bestehen, deren grundlegender (abstrakter) ein Einheitlicher ist und der in der Gestalt eines einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuern)bescheides daherkommt.

Im prozessrechtlichen Verfahren, in dem wir uns aufgrund der Ausgangsfragestellung befinden, hat systemgerechterweise der Rückgriff auf die Kriterien zur Bestimmung des Steuerfalls im Einspruchsverfahren gem. § 347 ff. AO oder des Streitgegenstandes im Gerichtsverfahren zu erfolgen. Der Steuerfall bzw. Streitgegenstand ist normativ zu bestimmen durch Rückgriff auf die Vorschriften, die der zu treffenden Entscheidung zugrunde liegen. Bei der Überprüfung der Steuerschuld, gegen die sich der Rechtsbehelfsführer wendet, steht die Überprüfung der

Liegt eine rechtsgeschäftliche Begründung der Schuld durch Einigung unter den Parteien, bei denen auf der Schuldnerseite mehrere Personen beteiligt sind, vor, so setzt die gesamtschuldnerische Stellung, sprich das Entstehen-Müssen oder Haften die Einigung der Parteien darüber voraus, dass die Erfüllung durch einen Schuldner zugleich die anderen befreien soll. Das eine folgt also dem anderen jeweils nach. ... Es geht dabei aber immer um das der Schuld gleichsam schattenhaft folgende Haften-Müssen.“

⁶²⁵ Man beachte, hier ist es der im Gesamtzusammenhang aller Gesamtsteuerschuldnerschaften im Steuerrecht betrachtet doch recht ungewöhnliche Regelfall beiderseitiger Inanspruchnahme der Gesamtschuldner, doch dazu später mehr.

formellen und materiellen Richtigkeit der Entstehung des Steueranspruchs, d. h. wie hier zuvor schon dargelegt nur die Überprüfung der richtigen Anwendung der formellen und materiellen Rechtsgrundlagen des abstrakten Steueranspruches gegenüber dem bzw. den steuerpflichtigen Ehegatten im Raum.⁶²⁶

Liegt ein gemeinschaftlicher bzw. einheitlicher Entstehungstatbestand vor, so wäre hier ein Rechtsverhältnis, nämlich ein einheitliches abstraktes Steuer-schuldverhältnis streitig geworden, an dem Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Es handelt sich dann auch um ein einheitliches Rechtsverhältnis i. S. d. §§ 360 Abs. 3 AO bzw. 60 Abs. 3 FGO.

3. Der maßgebliche Entscheidungsgegenstand aus der Sicht des Rechtsbehelfsführers

Nach herrschender Lehre ist Gegenstand des Einspruchsverfahrens der Steuerbescheid und nicht die Besteuerungsgrundlagen.⁶²⁷ Ebenso gilt im steuergerichtlichen Verfahren, dass Streitgegenstand nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal ist, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheides.⁶²⁸ Aber auch wenn also nicht die einzelnen Besteuerungsgrundlagen, sondern die Festsetzung und Anforderung eines bestimmten Steuerbetrages den Streitgegenstand bildet, so wird die Anfechtung eines Steuerbescheides darauf gestützt werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen fehlerhaft angesetzt oder nicht angesetzt worden seien.

So ist es auch hier: Mit dem Rechtsbehelf wendet sich der eine Ehegatte im Regelfall natürlich zuvorderst gegen die ihm auferlegte Steuerschuld. Dennoch lässt sich noch weiter unterscheiden und im Vorliegenden ist genau zu sondieren, wogegen der Rechtsbehelf im Speziellen gerichtet ist: Die Rechtsbehelfsführerin/der Rechtsbehelfsführer wendet sich nicht gegen den Umstand, dass er vollumfänglich für die gemeinsame⁶²⁹ Steuerschuld neben dem Ehegatten einzustehen hat. Sie/er wendet sich auch infolgedessen nicht gegen das vermutete konkrete Steuerpflicht- und -schuldverhältnis nach einkommensteuergesetzli-

⁶²⁶ Durch den Einspruch nach § 347 Abs. 1 S. 1 AO wird der Eintritt der Bestandskraft des gesamten Steuerfalls gehemmt. Der Einspruch führt zu einer vollumfänglichen Neuprüfung des gesamten Steuerfalls. Vgl. dazu bereits o. Teil I Kap. B.II, S. 59 f.

⁶²⁷ BFH v. 06.09.2006 XI R 51/05, BStBl. 2007, 83 m. w. N.

⁶²⁸ BFH v. 01.08.1996 VIII R 49/94, BFH/NV 1997, 484, 488 m. w. N.

⁶²⁹ Im Sinne der Erfüllungswirkung bei einmaliger Zahlung der Steuerschuld.

chem Grundverständnis, gesetzlich fixiert durch § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Ihre/seine Einwendungen richten sich im Regelfall auch nicht gegen das entstandene Steuerpflicht- bzw. Steuerschuldverhältnis auf der Rechtsfolgenseite, d. h. gegen die konkrete Anwendung der Bestimmung des § 32a Abs. 5 EStG durch die Finanzbehörde. Sie/Er wendet sich, indem er den fehlerhaften Ansatz bestimmter Besteuerungsgrundlagen angreift, gegen das entstandene Steuerpflichtverhältnis in seinen tatbestandlichen Voraussetzungen gem. §§ 26, 26b EStG, d. h. gegen das Zusammenveranlagungsverfahren im engeren Sinne.

Diese Differenzierung ist auch hinsichtlich der Beschwer des Ehegatten anlässlich des ihn treffenden Zusammenveranlagungsbescheides, gegen den er sich konkret wendet, bedeutsam, wobei die Sicht der Dinge – wie im Obigen schon näher erläutert⁶³⁰ – noch dadurch erschwert wird, dass die herrschende Meinung die Ehegatten rein funktional zusammenveranlagern und damit nach wie vor auch nicht materiell-rechtlich als „in einem Boot sitzend“ angesehen wissen möchten, d. h. hier trotz Zusammenveranlagung nur zwei durchgängig eigenständige Veranlagungsverfahren gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten stattzufinden haben.

Nun soll an dieser Stelle die soeben bereits erhobene These verfeinert werden, um aufzuzeigen, in welche Richtung im Widerspruch zur h. L. das hiesige Bemühen geht, und um das Verständnis für die nachfolgenden Untersuchungsgegenstände und deren Zusammenhänge zu erleichtern. Die These ist hierbei die Folgende: Streitgegenstand ist nicht die konkrete, gegenüber dem den Rechtsbehelf führenden Ehegatten erhobene Einkommensteuer. Streitgegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens ist vielmehr *eine* abstrakte, sich im Unterschied zur Regelbesteuerung mittels einfacher Zusammenveranlagung erst ergebende Einkommensteuer, die nach Tatbestandsimplementierung mittels Veranlagung, d. h. durch komplette Hereinnahme aller sachlichen Tatbestandsmerkmale, die die Ehegatten in dem betreffenden Veranlagungszeitraum verwirklicht haben, mit dem Ergebnis eines gemeinschaftlichen Einkommens, entsteht. Die Entscheidung, die der rechtsbehelfsführende Ehegatte angreift und die der hinzugezogene Ehegatte gegen sich gelten lassen muss, ergeht daher über die gemeinschaftliche bzw. letztlich einheitliche Steuerschuld beider Ehegatten.

⁶³⁰ Zur umfassenden Beschwer des anderen Ehegatten vgl. bereits Teil I Kap. B.III.5, S. 86 f.

II. Art und Umfang des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG

Die herrschende Lehre ist – wie gesagt – abgeneigt, die Zusammenveranlagung von Ehegatten verfahrensrechtlich teilweise als eine den Ehegatten gegenüber gesonderte und einheitliche Steuerveranlagung anzusehen, geschweige denn, dass man die Auffassung wagt, diese könne dann auch nur zu einer einheitlichen Steuerfestsetzung mit Abschluss des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens führen, sodass die Zusammenveranlagung eben auch zunächst mit den hier gesuchten Resultaten einer einheitlichen Entscheidung sowie eines einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides endet. Das Gegenteil zu beweisen gelingt nur unter genauer Betrachtung der einzelnen Verfahren und Verfahrensgegenstände, die sich im Zuge der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten als Rechtsinstitut ergeben. Einzelne dieser Verfahrensgegenstände müssen den beiden Ehegatten, wie bereits dargelegt, als Gemeinschaft im Sinne der obigen Gemeinschaftsbezogenheit zuzuordnen sein. Es ist also eine Erörterung über das eine gemeinschaftsbezogene bzw. „einheitliche“ Verfahren an den Anfang der Untersuchung zu stellen. Dabei werden dann auch bereits die besonderen Schwierigkeiten der Bestimmung des gesamten Besteuerungsvorganges gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten deutlich.

Die herrschende Meinung geht davon aus, dass es sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ausschließlich um mehrfache Zusammenveranlagungen, sprich zwei durchgehende, im Grunde eigenständige, aber untereinander sachlich verbundene Veranlagungen der beiden zusammenveranlagten Ehegatten handelt; dies gelte selbst bei formaler Zusammenfassung der Steuerfestsetzungen in einem zusammengefassten Steuerbescheid mit dann auch stets inhaltsgleicher Steuerfestsetzung, sprich unter Abschluss der „Zusammenveranlagung“ in Form des sog. einen Zusammenveranlagungsbescheides.⁶³¹ Ursache ist vor allem der oberflächliche Rückschluss, dass, da selbst im Fall zusammengefasster Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO grundsätzlich nur mehrere eigenständige Steuerbe-

⁶³¹ BFH v. 05.12.1963 IV 28/62 S, BStBl. III 1964, 96, 97; v. 16.01.1969 IV R 121/68, BStBl. II 1969, 273; v. 05.12.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; v. 08.03.1973 VI R 305/68, BStBl. II 1973, 625, 627. FG München v. 31.05.1974 II (VIII) 71/72 E, EFG 1975, 19, 20, unter Berufung auf BFH a. a. O., BStBl. II 1971, 331, u. BFH v. 20.01.1972 I B 51/68, BStBl. II 1972, 287. FG Karlsruhe v. 18.09.1953 II 327-328/53, EFG 1954, 30, 32; Nds. FG v. 01.11.1973 VII 101/72, EFG 1974, 59; Mösbauer, DB 1985, 410, 416; Vogt, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung, Frankfurt 2004, Teil 4 Kap. 1 A., S. 106.

scheide gegenüber den Ehegatten ergehen, auch entsprechend viele im Ansatz *durchgehend* eigenständige, individuelle Veranlagungsverfahren durchgeführt werden müssten.⁶³² Entscheidend ist hierbei auch – um es noch einmal ins Bewusstsein zu rücken –, dass die Ehefrau nach heutiger h. L. als Steuerschuldnerin und nicht mehr als bloße Haftungsschuldnerin einkommensteuerlich zu erfassen ist.

Aus grundsätzlichen Erwägungen gilt es an dieser Stelle natürlich schon zu bedenken: Die Steuerschuld wird auch im Falle einer Gesamtschuldnerschaft durch Steuerbescheide, die an die einzelnen Gesamtschuldner zu richten sind, geltend gemacht.⁶³³ Das individualorientierte System geht vom Grundgedanken aus, dass jedes Steuersubjekt der Steuer einzeln unterworfen werden soll. Das Zusammenfassen mehrerer Steuersubjekte unter einer Zahlungspflicht verbietet sich um der Persönlichkeit des Steuerpflichtigen willen.⁶³⁴ Der Raum für eine gemeinschaftsbezogene Steuerfestsetzung ist hier deshalb zugegebenermaßen nicht unbegrenzt.

Als Gegenpol zur heutigen h. L. gab und gibt es nun aber zum einen die frühere Haltung des RFH und des BFH sowie durchaus zeitweilig noch einige weitere gewichtige Gegenstimmen, die nur von einem einzigen, in gewisser Weise von einem „einheitlichen“ Zusammenveranlagungsverfahren ausgingen bzw. ausgehen.⁶³⁵ Die Zusammenveranlagung selbst wurde dabei auch keineswegs als eine rein einkommenstechnische Angelegenheit, wie heute im Rahmen der sog. Theorie der Tarifverbindung, angesehen.⁶³⁶ Schon der RFH

⁶³² Siehe hierzu auch die Darstellungen bei Schick, *StuW* 1992, 197, 212, u. bei A. Meyer, *DStZ* 1993, 401, 402.

⁶³³ Riewald in Becker/Riewald/Koch, *RAO*, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 7 *StAnpG* Anm. 3 (4).

⁶³⁴ Kundert, *Die Besteuerung der Haushalte*, Bern/Frankfurt, 2. Aufl. (1978), 9 m. w. N.

⁶³⁵ So u. a. BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, *BStBl.* III 1952, 107; v. 10.02.1953 I 101/52 U, *BStBl.* III 1953, 93, 94, u. v. 10.04.1953 IV 394/52 U, *BStBl.* III 1956, 299, 300; Schmidt/Seeger, *EStG*, 1.-4. Aufl. (1982-1985), § 26b Anm 3; einleitend auch Lang, *Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer*, 1981/88, 6. Kap. D I 1., S. 621; Lippross, *DB* 1984, 1850, 1852; Schick a. a. O., 216; Flies, *DStR* 1998, 1077, 1080; Zenthöfer in Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, *Einkommensteuer*, 6. Aufl. (2000), Teil D 5., S. 149; Schulze zur Wiesche, *Die Besteuerung der Familie*, 2. Aufl. (1978), Rz. 21, S. 22, u. weit. Nw. im Folg.

⁶³⁶ Becker in *Handkomm. Reichsteuergesetze* II 2. Teil, 1929, *EStG*, § 22 II Bem. 8, S. 1229; Pißel/Koppe, *EStG*, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 8; Peters/Herrmann, *Komm. z. EStG u. KöSt*, 1950, § 26 Anm. 2; Blümich-Falk, *EStG*, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm.

machte keinen Ansatz dazu.⁶³⁷ Die Zusammenveranlagung sei formal der Vorgang einer Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens einer Personeneinheit, die als solche auch als steuerliche Einheit zu begreifen sei.⁶³⁸ Es fände also lediglich ein Veranlagungsverfahren gegenüber allen Veranlagungspflichtigen der Haushaltung statt.⁶³⁹ Es würden alle Einkünfte in einen Topf geworfen bzw. es sei anzuerkennen, dass ein gemeinschaftliches Haushaltseinkommen besteht.⁶⁴⁰

Besonders die Anfänge der Zusammenveranlagung machen deutlich, dass an eine selbstständige Veranlagung des anderen Ehegatten nicht zu denken war. So hatte eine Veranlagung der anderen Haushaltsangehörigen, vornehmlich der Ehefrau, nur dann stattzufinden, wenn deren eigene Einkünfte von der Zusammenveranlagung ausgenommen wurden.⁶⁴¹ Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung war und ist es von Anfang an gewesen, dass die mitarbeitende und haushaltsführende Ehegattin nicht selbstständig veranlagt wird. Genau genommen haben sich daran alle Theorien zur rechtlichen Konzeption der Zusammenveranlagung messen zu lassen.

2; Littmann, EStG, 4. Aufl. (1954), §§ 26, 27 EStG Anm. 1 u. 2; Winkler, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, 1961, S. 82.

⁶³⁷ Vgl. u. a. RFH v. 05.12.1928 VI A 1504/28, RStBl. 1929, 174; v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003; v. 19.04.1944 VI 54/44, StRK EinkStG. 1938/39 § 15 Ziff. 2 R 74; Zitzlaff, FR 1946, 35, 37. Strittig war dergleichen nur über Jahrzehnte im Hinblick auf die zusammenzurechnenden Einkünfte. Dazu später mehr unter Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

⁶³⁸ Vgl. u. a. RFH v. 29.09.1937 VI A 473/37, RStBl. 1937, 1204; v. 09.03.1939 IV 352/38, RStBl. 1939, 758; Becker, StW 1937, Teil I, Sp. 1325, 1329: Das entspreche der in der Geschichte und im Rahmen der deutschen Ehe begründeten persönlichen und wirtschaftlichen Gemeinschaft der Ehegatten. Sich dem anschließend von Wallis, StW 1941, Sp. 236, 241. Siehe dazu a. Gnam/Sirch, DStZ 1954, 28, 29.

⁶³⁹ „...gewissermaßen als eine wirtschaftliche Einheit auch wirklich zusammen veranlagt werden“, vgl. RFH v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673; v. 19.02.1930 VI A 200/30, RStBl. 1930, 267; Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 14.

⁶⁴⁰ Bis zum Ende der Zusammenveranlagung als gesetzlicher Pflichtveranlagung für zusammenlebende Ehegatten wurde dies eben auch als der institutionelle Standard der Ehe angesehen, vgl. u. a. Urteil des RFH a. a. O., RStBl. 1930, 671, 673, u. BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163; Brockhoff, DStZ 1954, 221.

⁶⁴¹ Zweck der Norm war anfänglich eben gerade eine Veranlagungsvereinfachung zu erzielen, indem die verschiedenen Einkünfte nicht getrennt betrachtet zu werden brauchten, vgl. dazu Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 41. Siehe hierzu detailliert u. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

Daneben wurde aber im Zuge der praktizierten Handhabung und der weiteren Entwicklung der Zusammenveranlagung schon in den 30er Jahren des 20. Jahrhunderts deutlich, dass trotz „einheitlicher“ einkommensteuerlicher Veranlagung individuelle Steuerbescheide gegenüber dem jeweiligen Ehegatten bei der Heranziehung der Ehegatten zur vollumfänglichen Steuerschuld als Gesamtschuldner erforderlich sind. Allerdings sind entgegen der h. L. nach wie vor durchgehend eigenständige individuelle Veranlagungsverfahren beider Ehegatten nicht ersichtlich, erst recht nicht bei der heutigen standardgemäßen beiderseitigen Geltendmachung der Steuerschuld durch zusammengefasste Steuerbescheide gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten.

Geprägt sind alle diese Vorüberlegungen von einem Entweder-oder-Verhältnis zwischen kompletter – nur sachlich „zusammenveranlagend“ determinierten – eigenständigen Individualveranlagung (BFH) oder kompletter „einheitlicher“ Veranlagung als dem formellen Charakter der Zusammenveranlagung von Ehegatten (RFH). Gerade im Hinblick auf das zuvorderst dargelegte Gewinnfeststellungsverfahren (§§ 179 ff. AO) sowie der Vermutung an eine hier vorhandene Gesamtschuldnerschaft, basierend auf einem einheitlichen Schuldverhältnis, muss sich einem der bereits angesprochene Gedanke aufdrängen, ob nicht auch hier eine die „Zusammenveranlagung“ als Ganzes abschließende, wenn auch nur minimale individuelle Veranlagung der gesamtschuldnerisch zur Steuer herangezogenen Ehegatten denkbar ist, dem die einfache Zusammenveranlagung als ein vorgeschaltetes einheitliches Festsetzungsverfahren hinsichtlich der zu begründenden Einkommensteuerschuld zusammen zu veranlagender Ehegatten vorausgeht. Warum sollte es sich bei der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung um ein komplettes einheitliches Veranlagungsverfahren handeln, wonach (nachfolgend) überhaupt keine individuelle Veranlagung mehr in Betracht käme?

Auffällig ist doch hier bereits auf den ersten Blick, dass aufgrund des Regelungsgehalts der hier einschlägigen Vorschriften der §§ 1, 2 ff. i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO sowie des § 155 Abs. 3 AO eine schlussendliche Individualveranlagung unabweisbar ist, denn im Zuge der durch § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO gesetzten Gesamtschuldnerschaft ist eine Einzelschuldnerschaft des jeweiligen Ehegatten und ein damit an ihn allein gerichteter Steuerbescheid im Vorliegenden unabdingbar.⁶⁴² Auf der anderen Seite ist geradezu aufdringlich, dass die

⁶⁴² Der BFH betont in seinen hierzu einschlägigen Urteilen einseitig die selbstständigen Steuerbescheide gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten und damit die Einzelschuldnerschaft der Eheleute im Fall der Zusammenveranlagung. Siehe

gesamte, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (§§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG) geregelte (einfache) Zusammenveranlagung als ein spezieller Besteuerungsvorgang anzusehen ist, im Zuge dessen den hierbei grundsätzlich wie ein Steuerpflichtiger zu behandelnden Ehegatten im kausalen Sinne eine gemeinschaftliche Steuerpflicht entsteht. Ein Auseinanderhalten der Festsetzung als *Feststellung* der (abstrakten) Leistungspflicht und als *Erhebung* der (konkreten) Leistungspflicht hält dann der besagten Zweiteilung entsprechend auch eine Abfolge zu differenzierender Veranlagungsverfahren bereit.

Auch die gewählte Begrifflichkeit des vorliegenden Rechtsinstitutes der „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ (vgl. Überschrift des § 26b EStG) lässt – wie noch nachfolgend näher zu erläutern – ein solches zweigeteiltes System zu. Vom einfachen Zusammenveranlagungsverfahren sollte die Steuerfestsetzung bezüglich der Erhebung der entstandenen Leistungspflicht im Sinne der Steuerzahlungspflicht gegenüber dem einzelnen beteiligten Ehegatten nicht umfasst werden.

Grundsätzlich entsprechen sich Steuerpflicht und Steuerschuld im Einkommensteuerrecht, vgl. § 36 Abs. 4 S. 1 EStG. Die Steuerpflicht im Sinne des Einkommensteuerrechts führt nach ihrem Wesen immer zu einer Einzelschuldnerschaft. Eine offensichtliche Einzelschuldnerschaft des jeweiligen Ehegatten besteht allerdings nur in Anwendung der §§ 1, 2 ff EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Danach hat eindeutig jeder der beiden Ehegatten auch in vollem Umfang Steuerpflichtiger der Einkommensteuerschuld zu sein. Eine individuelle Veranlagung liegt unzweifelhaft vor für die Festsetzung der konkreten Steuerpflicht des jeweiligen Ehegatten in vollumfänglicher Schuld. Verstünde man den Begriff der Steuerpflicht im Sinne der vollumfänglichen Steuerpflicht nach §§ 1, 2 ff EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, so wäre eben der Aussagegehalt des Eingangssatzes auch im Fall der (gesamten) Zusammenveranlagung von Ehegatten von vornherein zutreffend. Das ist im Vorliegenden jedoch nicht der richtige Ansatzpunkt.

Im Hinblick auf die persönliche und sachliche Steuerpflicht in ihrer Entstehung einschließlich ihres Entstehungsgrundes, ihrer causa, ist die Übereinstimmung zwischen Steuerschuld und Steuerpflicht, die aus dem genannten Aussage-

dazu eingehend im Folg., spez. aber Teil IV Kap. N.II.2.e), S. 510 f. Vgl. u. a. Dißars, Stb 1997, 340, 345; so auch Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 37 (EL 115 Apr. 2012).

satz spricht, zwar vorhanden,⁶⁴³ jedoch nicht ohne Weiteres ersichtlich. Vielmehr stellt sich hier die im Folgenden zu beantwortende, spannende Frage, worauf sich genau betrachtet die vollumfängliche Steuerpflicht jedes einzelnen der beiden Ehegatten gründet, besonders wenn man berücksichtigt, dass nicht nur beide jeweils eigene Einkünfte erzielt haben können, sondern auch nur einer von ihnen beiden.

Das unbegreifliche, geradezu schizoide ist nun unter Berücksichtigung aller obigen Erwägungen, dass kaum jemand den formalen Charakter der „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ als eines gemeinsamen Veranlagungsverfahrens für beide Ehegatten ernsthaft abstreiten mag,⁶⁴⁴ der sich jedem ja schon nach dem Wortsinn aufdrängt, aber auch niemand den Versuch wagt, beides – Zusammen- und notwendige Individualveranlagung – als ein gesondertes und einheitliches sowie nachfolgend zwei weitere verbundene individuelle Verfahren gegenüber den Ehegatten anzusehen, geschweige denn auch in ihren steuer- und verwaltungsrechtlichen Dimensionen für realisierbar und untereinander für kompatibel erklären zu wollen. Dieser Versuch soll hier nun jedoch einmal gewagt werden.

1. Das Zusammenveranlagungsverfahren gem. § 26 EStG mit dem Inhalt der §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Veranlagungsverfahren für mehrere Steuerpflichtige in qualitativer Hinsicht

Bevor der Umfang des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens geschildert werden soll, sind zunächst die Umstände darzulegen, die die wahre Rechtsnatur des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten in verfahrensrechtlicher Hinsicht von vornherein bestimmen, wobei der Charakter des Zusammenveranlagungsverfahrens als einheitliches Verfahren sich erst dann abschließend herausstellt, wenn ein gemeinschaftlicher Sachgegenstand dem gesonderten Verfahren zu entnehmen ist, der „einheitlich“ gegenüber mehreren Personen zu entscheiden ist. Erst dann lässt sich sagen, dass beide Ehegatten obligatorisch an der einen Veranlagung, nämlich dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG, zu beteiligen sind.

⁶⁴³ Siehe dazu unten nochmals vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(2), S. 450 f.

⁶⁴⁴ Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26 Rn. 19, spricht von einem ggfs. einheitlichen Verfahren nach isolierter Einkünfteermittlung.

a) Das einkommensteuergesetzliche Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als ein einfaches Veranlagungsverfahren beider Ehegatten

Der früheren Haltung des RFH wie des BFH zur sog. Haushaltsbesteuerung nach war es klar, dass das Rechtsinstitut auf dem Grundsatz der gemeinsamen Betrachtung und Behandlung der Ehegatten als Steuerpflichtiger *innerhalb einer Veranlagung* basiert, die also den Ehegatten gegenüber immer nur als *eine* Veranlagung anzusehen ist.⁶⁴⁵ Allerdings war schon zu Beginn der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Akzeptanz einer zwingenden Mitveranlagung der Ehegattin nicht vorhanden. Bezeichnenderweise sprach der RFH dann auch manchmal offen davon, dass im Grunde er, eben der Ehegatte, zu veranlagern war.⁶⁴⁶ Dies hing sicherlich damit zusammen, dass das Gesetz damals in den Jahren von 1925 bis 1934 wie vordem in deutschen Landesgesetzen, aber materiell nunmehr unzulässigerweise, von der Hinzurechnung der Einkünfte der Ehegattin zu denen des Ehegatten sprach⁶⁴⁷ und den Ehegatten, wie erwähnt, verfahrensrechtlich der Ehegattin vorzog.

Der zwingende Charakter einer schon in der Anlage beiderseitigen Veranlagung zusammenveranlagter Ehegatten spiegelt sich bereits in dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers. Er war stets der, dass *die Ehegatten* zusammen veranlagt werden und nicht nur das ihnen gemeinsame Einkommen, vgl. §§ 16, 22, 26 und 26b EStG 1920/1-1975,⁶⁴⁸ wobei die einkommensteuerliche Veranlagung allgemein zunächst die Steuerpflichtigen und dann deren Einkommen miteinbezieht.⁶⁴⁹ Heute hat man sich hier jedoch weit davon entfernt.

⁶⁴⁵ BFH v. 10.06.1954 IV 443/53 U, BStBl. III 1954, 299, 300; Görbing, DStZ 1957, 369, 371.

⁶⁴⁶ RFH v. 12.12.1935 VI A 855/35, RStBl. 1936, 4.

⁶⁴⁷ Siehe hierzu näher Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

⁶⁴⁸ Blümich, NStR 1924, 349, 351. Es steht dort auch nicht, dass sie insoweit zusammen zu veranlagern sind, als das Einkommen der Ehegattin dem des Ehegatten hinzugerechnet wird, so aber zeitweilig der Gesetzgeber, der seine Grundkonzeption des vorliegenden Rechtsinstitutes bisweilen aus den Augen zu verlieren schien, vgl. § 22 EStG 1925.

⁶⁴⁹ „Die Veranlagung ist das Verfahren, in dem die Grundlagen der Besteuerung eines Steuerpflichtigen und seine konkrete Steuerschuld durch einen Steuerbescheid festgestellt werden.“ So z. B. Geier in Littmann, EStG, 14. Aufl. (1985), § 25 RdNr. 1.

b) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren beider Ehegatten unter speziellen förmlichen Aspekten

Der einfache Charakter des Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG und die zwingende Beteiligung beider Ehegatten an ihm ist der Haltung einer rein sachbezogenen gemeinsamen Zusammenveranlagung und des nur aus technischen und tariflichen Gründen zusammenveranlagten steuerpflichtigen Ehegatten gewichen. Ob das dem Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG in personeller Sicht entspricht, ist auch im Hinblick auf die geltende Rechtslage in Annexbereichen, d. h. unter speziellen förmlichen Aspekten, zu überprüfen.

Hinsichtlich der Ausgestaltung des förmlichen Verfahrens in personeller Sicht ist zunächst auf den Begriff der „Zusammenveranlagung“ und dann erst auf die speziellen Regelungen des förmlichen Zusammenveranlagungsverfahrens, also auf die gesetzessystematische Einordnung des Rechtstituts, abzustellen:

Der Begriff der „Zusammenveranlagung“ besagt auf der Basis seines Vorgangscharakters unter anderem auch, dass etwas nicht nur aufeinandertrifft, sondern in eine Beziehung zueinander gerät. Der mitverwandte Ausdruck „zusammen“ deutet in Bezug auf die zu veranlagenden wie zu steuernden Ehegatten an, dass aus einer Mehrzahl Einzelner eine bestimmte Einheit entsteht. Es ist also zu berücksichtigen, dass Mehrere in ihrer Position vormals Selbstständige zu einer Einheit verbunden werden. In Verbindung mit der Bedeutung des Wortes „Veranlagung“ als Vorgang ist aber davon auszugehen, dass für diesen selbst der Zusammenschluss als solcher im Mittelpunkt der Betrachtung steht. Wieweit sich daraus im Laufe des Verfahrens ein Miteinander ergibt, kann dem Ausdruck allein nicht entnommen werden.

Auch in materieller Hinsicht kann die genaue Form der Einheit dem Ausdruck „zusammen“ nicht entnommen werden, der tatsächlich nur ein noch im Einzelnen zu definierendes Zusammenfassen Mehrerer in einer Veranlagung bedeutet.⁶⁵⁰ Dass aber diese Einheit dann wieder zerfällt, ist dem Ausdruck Zusammenveranlagung insofern immanent, als die mangelnde Verwendung des Ausdrucks „Einheitsveranlagung“ darauf hindeutet, dass der Zusammenschluss doch eher ein lockerer, steuerlich nicht ausschließlich beachtlicher gemeinschaftsgebundener Zusammenschluss ist. Mit Abschluss des Vorganges werden

⁶⁵⁰ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 24.

die Ehegatten, wovon auch § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO Zeugnis gibt, wieder in ihre individuelle Position überführt.

Auf diesem Gebiet der Einkommensbesteuerung ist also davon auszugehen, dass die Ehegatten als selbstständiges Steuersubjekt gemeinsam zur Veranlagung herangezogen werden, dass sie mit Beginn oder im Verlauf des Veranlagungsverfahrens jedoch zu einer Besteuerungseinheit transzendieren und als solche für den Vorgang der Veranlagung auch wahrgenommen werden müssen. An den im Folgenden dargestellten Regelungen, nachfolg. Kap. a) und b), ist aufzuzeigen, inwieweit der zu vermutenden Besteuerungseinheit der Ehegattengemeinschaft während des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens bereits nach verfahrensrechtlichen Gründen eine Veranlagungsgemeinschaft gemein ist:

Zur Durchführung der Veranlagung i. e. S. gehört auch die Erfüllung der Voraussetzungen der formellen Steuerpflicht. Die formelle Steuerpflicht bestimmt sich über das jeweilige verwaltungsrechtliche Verfahren zur Feststellung der materiellen Steuerpflicht. Das Veranlagungsverfahren bei der Einkommensteuer besitzt als ein geregelteres Verwaltungsverfahren einen bestimmten formal geregelten Ablauf. Dieses spezielle, auch während des Ablaufs des Verfahrens vorhandene enge formale Gerüst vermag inzwischen auch Ausdruck für den Grad der Verbundenheit der Ehegatten im materiellen Sinne bei der Zusammenveranlagung zu sein.

(1) Eine gemeinsame Steuererklärung zusammenveranlagter Ehegatten

Die Ehegatten sind zu einer gemeinsamen Steuererklärung verpflichtet, vgl. § 25 Abs. 3 S. 2 EStG a. f.; sie muss die eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten aufweisen, § 25 Abs. 3 S. 5 EStG a. f., § 25 Abs. 3 S. 2 EStG n. f.⁶⁵¹ Jeder der Ehegatten hat die seine Person betreffenden Erklärungen über Besteuerungsmerkmale abzugeben. Dies hat – so hat der BFH es entsprechend der gesetzlichen Anordnung vor geraumer Zeit nochmals bestätigt – in einer gemeinsam einzureichenden Erklärung zu geschehen. Es genüge nicht, dass jeder der Ehegatten eine gesonderte Erklärung über die seiner Person betreffenden Besteuerungs-

⁶⁵¹ Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 39 (Nachtrag 193, Dez. 2012). Erstere Formvorschriften galten bis zum 31.12.2012. Sie wurden mit dem Steuervereinfachungsgesetz v. 20.12.2011 (StVereinfG), BGBl. 2011, S. 2131, mit Wirkung ab dem VZ 2013 ersetzt.

merkmale abgibt.⁶⁵² Die Erklärungspflichten seien „individuell, wenngleich in Form des Zusammenwirkens“ zu erfüllen. Es bestehe eine Rechtspflicht zum Zusammenwirken zur Erlangung der Zusammenveranlagung und als Folge dessen sei auch die gemeinsame Erklärungspflicht der Ehegatten anzusehen.⁶⁵³ Da es für die Feststellung sämtlicher Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten keine Einzelveranlagung gibt,⁶⁵⁴ sie also ab Beginn der Zusammenveranlagung ein Ermittlungssubjekt sind, so sei es nur folgerichtig, sie auch in gewisser Weise als ein Erklärungssubjekt zu behandeln.⁶⁵⁵

⁶⁵² BFH v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540, 541; v. 19.05.1987 VIII R 39/83, BStBl. II 1987, 590, 591. Nach Auffassung Einzelner solle es auch ausreichend sein, dass die Ehegatten getrennte Erklärungen abgeben, wobei die notwendigen Angaben nur vollständig und widerspruchsfrei sein müssten, wenn Ehegatten ihre steuerlichen Verhältnisse voreinander geheim halten wollen. Siehe Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 24 (Lfg. 116 Juli 2008). Die Finanzverwaltung selbst hat sich dem bereits frühzeitig angeschlossen und damit m.E. die Direktive des Gesetzgebers unterlaufen, vgl. Erlass der obersten Finanzbehörden im Einvernehmen mit dem BMF, Vfg. v. 13.12.1994 – S 2123 A – 20 – St II 22, DB 1995, 118. Die systemtragende Einkommens- geschweige denn Einkünfteerwerbsgemeinschaft der Ehegatten gibt es somit nicht einmal auf dem Papier, d. h. in formeller Hinsicht.

⁶⁵³ BFH a. a. O., BStBl. II 1987, 590, 591; v. 04.08.1987 VIII R 276/83, BFH/NV 1988, 210, 211; v. 09.04.1987 IV R 202/83, BFH/NV 1989, 12, 13. Nds. FG v. 22.09.1983 XI 163/83, EFG 1984, 266; Stöcker in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 149 AO Rz. 8 (24. Erg.-Lfg.-April 2000); Cöster in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 149 Rz. 13; Dumke in Schwarz, AO, § 152 Rz. 70 (123. Lfg. 4/2007); Oepen, NWB v. 27.05.1991, Fach 3, 7813, 7819: Da sie die Behandlung als ein Steuerpflichtiger erstreben, müssen sie bereits bei ihren Erklärungspflichten zusammenwirken.

⁶⁵⁴ BFH v. 26.03.2009 VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808.

⁶⁵⁵ Siehe zu dieser Haltung des BFH bereits o. Teil I Kap. B.III.3, Fn. 346, S. 81. Die obige Meinung des BFH gilt jedoch nicht unangefochten. Nach der Gegenmeinung wird die final bestehende gemeinsame Erklärungspflicht trotz gesetzlich vorgeschriebener gemeinsamer Erklärung abgelehnt, indem vorgetragen wird, dass jeder Ehegatte nur für die ihn betreffenden Angaben verantwortlich sei. Vgl. Heuermann in H/H/Sp, AO/FGO, § 152 AO Rz. 44 (Lfg. 193 März 2007); Kruse, a. a. O., § 44 AO Rn. 24; Lochte in Frotscher, EStG, § 25 Rz. 84 (168. Lfg. 3/2012). So ergebe sich aus der Formulierung des § 26b EStG, dass die Eheleute erst im Laufe des Veranlagungsverfahrens, nicht aber schon bei der Abgabe der Steuererklärung gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden. Im Erklärungsstadium blieben sie also jeder für sich Steuerpflichtiger, sodass jeder der Ehegatten nur für seine Angaben verantwortlich sei. Vgl. Stöcker in Beermann/Gosch, a. a. O., § 149 AO Rz. 7; Dürr in Frotscher, EStG, § 25 Rz. 41 (108 Lfg. 2/2002); Dumke in Schwarz, AO, § 149 Rz. 4a (148. Lfg. 5/2012).

Die selbstständige Pflichtenträgerstellung *der Ehegattengemeinschaft* als Erklärungsgemeinschaft ist ein starkes Indiz dafür, dass beide Ehegatten formell Beteiligte ein und desselben Veranlagungsverfahrens sind. Dem einkunftslosen zusammenveranlagten Ehegatten werden, selbst wenn dies nur durch Nichtdeklarierung eigener Einkünfte in der Erklärung fehlender Einkünfte besteht, die einem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zur Ermittlung des Steuersachverhalts auferlegt. Zusammenveranlagung bedeutet, dass sich der Vorgang der Untersuchung möglicher (Einkommen-)Steuerpflicht gegen die Eheleute in ihrer Gemeinschaft als potentiell Steuerpflichtige richtet. Sie bilden also sowohl eine Veranlagungsbeteiligungsgemeinschaft als auch in gewisser Weise eine echte Veranlagungsgemeinschaft.

Ob man hier völlig zu Recht eine Verfahrensgestaltung geschaffen hat, die eine Mitwirkung jedes Ehegatten an der Steuerfestsetzung gewährleistet, hängt letztlich davon ab, ob eine enge Verbundenheit der Ehegatten mit dem Steuergegenstand besteht und welcher Art diese ist. Je mehr sie in der Annahme dessen eine Einkommenserwerbsgemeinschaft sind, desto mehr erscheint die vorliegende Veranlagungsgemeinschaft gerechtfertigt. Dies ist aber auf der anderen Seite auch das Spannungsverhältnis, in dem sich das jetzige Familien- und Steuerrecht befindet.

(2) Die Veranlagungspflicht zusammenveranlagter Ehegatten bei Überschreiten der Einkunftsgrenze eines bestimmten Gesamtbetrages der Einkünfte

Nach dem Wortlaut des § 26 EStG *sind* schlechthin alle nicht zur Einzelveranlagung hin optierenden, zusammenlebenden Ehegatten *zu veranlagern*, bei denen allein die Voraussetzungen des § 26 EStG vorliegen, also auch solche, die keine Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG erzielt haben. Nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes ist dies ungewöhnlich. Es kann nur ein Bestandteil dessen sein, dass eine einheitliche Veranlagung erfolgt, denn eine solche generelle Veranlagung erscheint innerhalb eines einkünftezentrierten Systems wie hier auf den ersten Blick nur möglich ob eines einfachen Verfahrens unter Beteiligung beider Ehegatten als Einkommensgemeinschaft. Es dürfte eine Verdrehung des Wortsinnes „zusammen“ i. S. von gemeinsam darstellen und kann deshalb auch eigentlich rechtlich nicht gemeint sein, wenn darunter nur mehrere nebeneinander herlaufende Verfahren verstanden werden sollen, die u. U. mangels eigener Einkünfte eines der zusammen zu veranlagenden Ehegatten überhaupt nicht in Betracht kommen könnten.

Folgender Aspekt ist hierbei noch unter veranlagungstechnischen Gründen zu berücksichtigen: Die Heranziehung zur Veranlagung setzt in den Fällen, in denen keiner der Ehegatten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, voraus, dass beide überhaupt über die Höhe des beiderseitigen Existenzminimums hinaus Einkünfte erzielt haben. Es kommt schon zu keiner förmlichen Veranlagung, wenn nicht genügend Einkünfte vorhanden sind, d. h. bestimmte Einkünftegrenzen nicht überschritten sind. Das Erzielen von Einkünften ist – wie auch hiernach gut zum Ausdruck kommt – die wesentliche Grundvoraussetzung für die Besteuerung des Einkommens eines Steuerpflichtigen, vgl. § 2 EStG. Nach der Vorschrift des § 56 S. 1 Nr. 1 a) EStDV⁶⁵⁶ haben zusammen zu veranlagende Ehegatten nur dann eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte einen bestimmten Umfang erreicht hat bzw. übersteigt.

Hierin kommt nun der Gedanke eines einzigen durch Zusammenveranlagung vorhandenen Gesamtbetrages der Einkünfte für beide Ehegatten offen zum Ausdruck, den der Gesetzgeber ausweislich seiner gesetzgeberischen Motive zur erweiterten Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG 1975 und anhand entsprechender Verwaltungsanweisung⁶⁵⁷ noch unterstrichen hat. Es ist hiernach also entscheidend, welchen Systemgedanken des § 26b EStG die Regelung der Vorschrift des § 56 S. 1 Nr. 1 a) EStDV aufgreift, dass den zusammenveranlagten Ehegatten ein dermaßen fundiertes Einkommen zuzugestehen ist.

c) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren als ein *gemeinschaftsbezogenes* Veranlagungsverfahren zusammenveranlagter Ehegatten

Nach dem Vorerwähnten ist bereits mehr als zweifelhaft, ob das einkommensteuergesetzliche Zusammenveranlagungsverfahren wirklich als zwei komplette spezielle Einzelveranlagungsverfahren gegenüber den jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten anzusehen ist oder nicht doch – wenigstens teilweise – als ein einziges gemeinschaftsbezogenes, sprich gemeinschaftliches bzw. letztlich einheitliches Veranlagungsverfahren der zusammenveranlagten Ehegatten zu bewerten ist. Die „gesonderte Einkünfteermittlung“ laut h. L. gegenüber beiden Ehegatten, vorausgesetzt es handelt sich auch um eigene und nicht um gemein-

⁶⁵⁶ I. d. f. des StVereinfG v. 01.11.2011, BGBl. I 2011, 2131.

⁶⁵⁷ Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974 IV B 2 – S 2015 – 14/74, BStBl. I 1974, 962 Tz. 12.3.

schaftliche Einkünfte beider,⁶⁵⁸ und die getrennte Steuerfestsetzung im Sinne der Begründung der konkreten Leistungspflicht gegenüber dem einzelnen Ehegatten vermitteln den Anschein, es handele sich um zwei eigenständige Veranlagungen der Ehegatten in einem nur faktisch gemeinsamen Veranlagungsverfahren. Man könnte daher wie die h. L. rückschließen, dass jeder der beiden Ehegatten, so wie er augenscheinlich in der Anfangs- und in der Endphase des Zusammenveranlagungsverfahrens für sich eigenständig zu behandeln, auch komplett eigenständig zu veranlagern ist.

§ 25 Abs. 1 EStG schreibt vor, dass grundsätzlich⁶⁵⁹ jeder Steuerpflichtige nach seinem kalenderjährlich bezogenen Einkommen zu veranlagern ist. Da das Einkommensteuerrecht im Grunde vom Individualprinzip ausgeht, steht die Einzelveranlagung folgerichtig am Beginn des Abschnittes Veranlagung, vgl. III. Veranlagung §§ 25 – 28 EStG. Im Falle von Ehegatten, die alle Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG erfüllen, war die bloße Einzelveranlagung allerdings – mit Ausnahme der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nach § 26c EStG – bis vor kurzem nicht vorgesehen.⁶⁶⁰ Seit dem Kalenderjahr 2013 gibt es allerdings im Bereich der bisherigen „getrennten Besteuerung“ eine Wende hin zur nahezu gänzlichen Individualveranlagung von zusammenlebenden Ehegatten, denn nun muss man dort bekanntermaßen jedwede Einheits- bzw. Gemeinschaftsbehandlung ausdrücklich durch Wahl herbeiführen.⁶⁶¹

⁶⁵⁸ Dabei sind auch die gemeinschaftlichen Einkünfte zusammen zu veranlagender Ehegatten aus allen Einkunftsarten grundsätzlich gesondert und einheitlich festzustellen, § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO i. V. m. § 179 Abs. 2 AO, es sei denn, es handelt sich hierbei um einen Fall von geringer Bedeutung, § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO. Der BFH hat – aus seiner Sicht folgerichtig – klargemacht, dass die Zusammenveranlagung der Ehegatten, bei der eigentlich eine unterschiedliche Einkunftsermittlung ausgeschlossen ist, nicht ausreichend sei, einen Fall von geringer Bedeutung i. S. d. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO zu begründen, weil – wie sich aus dem Wesen der Zusammenveranlagung ergebe – dies im Gegensatz zum Verfahren der einheitlichen Feststellung von Einkünften keine notwendig einheitliche Entscheidung für und gegen beide Ehegatten gewährleiste, BFH v. 23.06.1971 I B 16/71, BStBl. II 1971, 730, 731. Zu der Behandlung der Fälle gemeinschaftlicher Einkünfte beider Ehegatten, vgl. noch unt. Teil IV Kap. M.III.4, S. 244 f.

⁶⁵⁹ In welchen Fällen der einzelne steuerabzugspflichtige Steuerpflichtige nicht zu veranlagern ist, kann § 46 Abs. 1 EStG entnommen werden.

⁶⁶⁰ Hess. FG v. 24.03.1981 I 153/75, EFG 1982, 33.

⁶⁶¹ Vgl. näher bereits o. Teil I Kap. A.I.2.b), S. 16 f.

Beim Zusammenveranlagungsverfahren nach dem EStG wandelt sich das gegen den jeweiligen Ehegatten grundsätzlich gegebene Einzelveranlagungsverfahren nicht in ein von der herrschenden Lehre vertretenes *besonderes* Einzelveranlagungsverfahren des jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten um, sondern vielmehr ersetzt das gemeinsame Veranlagungsverfahren die Einzelveranlagungen beider Ehegatten. Es herrscht hier ein Entweder-oder-Verhältnis, wie sich auch aus einer Gegenüberstellung der Begriffe ergibt: Zusammen- oder Einzelveranlagung schließen sich begrifflich untereinander aus. Kern des Begriffes „Zusammenveranlagung“ ist schon nach dem Wortsinn, dass es keine in ihrem Werdegang von der Veranlagung des einen Ehegatten unabhängige Veranlagung des anderen Ehegatten gibt.

Darüber hinaus ist es auch mit dem Sinngehalt des Begriffs der Zusammenveranlagung nicht übereinzubringen, dass der Gesetzgeber hierbei den Vorgang einer gemeinsamen Veranlagung auf der Basis zweier Einzelveranlagungen meint. Bei einer modifizierten Einzelveranlagung in Form einer Einzelveranlagung mit zusammengefasstem Einkommen hätte man stattdessen nur von einer „sachgegenständlich modifizierten Einzelveranlagung“ sprechen können.

Der BFH⁶⁶² betont zwar die Wesensverschiedenheit der Veranlagungsformen untereinander, so im Falle des Wechsels der Veranlagungsart,⁶⁶³ hütet sich aber – wie auch der gesamte Meinungsstand –, den formalen Charakter „seiner“ Zusammenveranlagung auch nur anzusprechen. Schon die Formulierungen der „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ in der Titelzeile des § 26b EStG sowie in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, „*zusammen zu einer Steuer zu veranlag*en sind“, weisen nur schwerlich auf die Annahme mehrerer steuerbegründender Einzelschuldverhältnisse gesamtschuldnerisch haftender Ehegatten hin, die dann – wie in allen anderen Fällen der Gesamtschuldnerschaft aufgrund besonderer Einzelschuldverhältnisse im Steuerrecht – auch nur mit einer sachlich verbundenen

⁶⁶² Vgl. BFH v. 19.05.2004 III R 18/02, BStBl. 2004, 980, 982; v. 19.05.2004 III R 36/02, BFH/NV 2004, 1655, 1656; v. 24.04.2007 I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893, 1894. Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f.

⁶⁶³ Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f. Die obige Linie eines von der Einzelveranlagung abgerückten Verfahrens hat der BFH auch an anderer Stelle ausdrücklich anerkannt: „Steuerpflichtige, die der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG unterliegen, einzeln zu veranlagen oder die Ehegattenveranlagung in Form der getrennten Veranlagung als Einzelveranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG durchzuführen, überschreiten die Grenzen einer verfassungskonformen Auslegung.“ Vgl. BFH v. 26.03.2009 VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808.

und nicht einer zusammen (zu) veranlagenden Individualbesteuerung des einzelnen Ehegatten einhergehen können.

Der zielgerichtete Begriff der „getrennten Veranlagung“ (§ 26a EStG a. f.) stützt im Übrigen die obige These einer Veranlagung beider Ehegatten in echter einfacher Zusammenveranlagung überaus deutlich. Getrennt und damit eigenständig veranlagt werden soll der einzelne Ehegatte obligatorisch im Hinblick auf den einkommensteuerlichen (Brutto-)Sachgegenstand seiner eigenen Einkünfte, vgl. § 26a EStG a. f. Getrennt kann nur veranlagt und damit besteuert werden, was zuvor begrifflich als Gemeinschaft nicht nur in Bezug auf den Steuergegenstand, sondern auch in Bezug auf die an der Veranlagung beteiligten Personen verstanden worden ist und deshalb grundsätzlich gemeinschaftlich zu veranlagern ist.⁶⁶⁴ Er verrät in seiner scharfen Abgrenzung zur Zusammenveranlagung, dass zusammenlebende Ehegatten im Hinblick auf den objektiven Sachgegenstand der Einkommensteuer während des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens nicht eigenständig veranlagt werden, dies vielmehr im Zuge der Zusammenveranlagung auf eine – wie im Folgenden noch näher zu erläutern – speziell andere Art und Weise partieller gemeinschaftlicher Besteuerung geschieht.

Nach dem Obigen hat der Gesetzgeber das einfache Zusammenveranlagungsverfahren, auch wenn er den Ausdruck eines gemeinschaftsbezogenen Veranlagungsverfahrens zu keiner Zeit und an keiner Stelle gebraucht hat, implizit zu einer sachlich und personell gemeinschaftlichen Veranlagung zusammenlebender Ehegatten erklärt.

d) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren beider Ehegatten in seinem inhaltlichen Umfang

Der Gegenstand der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist ausdrücklich in § 26b EStG geregelt, vgl. die Überschrift des § 26b EStG. Nach diesem gesetzlichen Sprachgebrauch könnte man meinen, dass hiernach lediglich die Ermittlung des (zu versteuernden) Einkommens Gegenstand des einen gemeinschaftsbezogenen Veranlagungsverfahrens der Ehegatten sei.

§ 26b EStG befindet sich im Abschnitt „Veranlagung“ (§§ 25 EStG – 28 EStG)⁶⁶⁵. Unter Veranlagung im steuerrechtlichen Sinne ist andererseits das förm-

⁶⁶⁴ Kundert, Die Besteuerung der Haushalte, Bern/Frankfurt, 2. Aufl. (1978), S. 10.

⁶⁶⁵ Direkt danach – §§ 29 u. 30 EStG existieren nicht – beginnen die tariflichen Vorschriften der §§ 31 ff. EStG, unter denen sich auch die Vorschrift über das tarifliche Ehegattensplitting, § 32a Abs. 5 EStG, befindet.

liche Verfahren zu verstehen, in dem die Besteuerungsgrundlagen ermittelt werden *und* die Einkommensteuer aufgrund der zusammengerechneten Grundlagen festgesetzt wird.⁶⁶⁶ Es ist also nicht ganz eindeutig, ob Gegenstand der sog. Zusammen*veranlagung* nach dem besagten gesetzlichen Sprachgebrauch die bloße Bestimmung des (zu versteuernden) Einkommens zusammenveranlagter Ehegatten und damit evtl. nur der sachlichen Besteuerungsgrundlagen ist oder der gesamte Veranlagungsvorgang nach dessen begrifflicher Weite.

(1) Die Ermittlung des Einkommen von Ehegatten gemäß § 26b EStG als dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren zugehörig

Eine Veranlagung dient, wie gesagt, der Ermittlung und Festsetzung einer bestimmten Steuer. Gleiches gilt natürlich auch im Rahmen der Einkommensteuer. Beginnend mit der Vorschrift des § 25 Abs. 1 EStG im III. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes mit dem Titel „Veranlagung“ wird dies auch ausdrücklich herausgestellt. Dort heißt es in Abs. 1 1. Hs.: „*Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahrs (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt...*“, vgl. § 25 Abs. 1 EStG.

Der vorliegende gegenteilige Eindruck nach dem gesetzlichen Sprachgebrauch, wonach Gegenstand der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG die bloße Bestimmung des Einkommens der Ehegatten sei, wird allerdings auch durch die Vorschrift des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG gestützt, denn die dortige Erwähnung der Zusammenveranlagung geht mit dem alleinigen Verweis auf die Vorschrift des § 26b EStG einher, vgl. § 26 Abs. 1 S. 1 EStG. Allerdings wird an dieser Stelle im Wesentlichen nur das Wahlrecht unterschiedlich einheitlicher Veranlagungsarten zusammenlebender Ehegatten gesetzlich eingeführt. Diese ersten beiden definieren sich in ihrer Gegensätzlichkeit auf den ersten Blick nur über das ob und wie graduell abgestufter gemeinsamer Feststellungen hinsichtlich des Einkommens der Ehegatten, vgl. § 26a und b EStG.

Außerdem umreißt der oben genannte Abschnitt des Einkommensteuergesetzes alles in allem nur einen Teil der Funktionen der Veranlagung, nämlich den der spezifizierenden Bestimmung des Besteuerungsgegenstandes des Steuergesetzes, d. h. den des „Einkommens“, das der Steuerpflichtige bezogen hat. Dies geht bereits deutlich aus der Bestimmung des § 25 Abs. 1 EStG und im Weiteren der Vorschriften der §§ 26a–28 EStG hervor.

⁶⁶⁶ BFH v. 04.08.1960 IV 184/60 S, BStBl. III 1960, 430, 431; Lippross, DB 1984, 1850, 1852 m. w. N.

(2) Die Festsetzung der Steuerschuld von Ehegatten als dem einfachen Zusammenveranlagungsverfahren zugehörig

Ein ausdrückliches Ende der einfachen Zusammenveranlagung mit der Feststellung des Einkommens beider Ehegatten kann der titulierenden Formulierung des § 26b EStG aber auch nicht entnommen werden. Vielmehr ist nach dem Wortlaut der Vorschrift, wonach Ehegatten nach der gemeinsamen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte fortan gemeinsam als Steuerpflichtiger zu behandeln sind, ohne dass ein ausdrückliches Ende benannt wird, anzunehmen, dass die Zusammenveranlagung den gesamten Vorgang einer Veranlagung bis hin zur Festsetzung umfasst. Dieser Gedanke wird auch durch die eingängige Formulierung des § 32a Abs. 5 EStG „Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen *zur Einkommensteuer* veranlagt werden,...“ erhärtet, vgl. § 32a Abs. 5 EStG, wonach der Bogen des Zusammenveranlagungsvorganges von der (fehlenden Ab)-Wahl der Zusammenveranlagung bis zur Bestimmung der Steuerfolge, also der Steuerschuld, hin gespannt wird.

Darüber hinaus lassen auch Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung das Zusammenveranlagungsverfahren als ein auch die Ermittlung der Steuerschuld inkludierendes Veranlagungsverfahren erkennen. Im Verfahren der Zusammenveranlagung gilt es, ein- und demselben Einkommen der Ehegattengemeinschaft ein- und dieselbe Steuerschuld gegenüber zu stellen.⁶⁶⁷ Dass auch der BFH der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten einen solch weiten rechtlichen Wirkungskreis zumisst, lässt sich aus folgender Äußerung herauslesen: „Der materiell-rechtliche Gehalt der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ist neben der Ermittlung eines von beiden Ehegatten erzielten Einkommens auch die Festsetzung eines von ihnen gemeinsam geschuldeten Einkommensteuerbetrages.“⁶⁶⁸

Sinn des Veranlagungsverfahrens ist es in erster Linie, den Steueranspruch in seinen begründenden Merkmalen und seinem genauen Umfang bis zur Höhe der exakten Steuerschuld zu konkretisieren.⁶⁶⁹ Deshalb gehört grundsätzlich beides, die Feststellung der Erfüllung des Tatbestandes in seinen Voraussetzungen als auch die Bestimmung der Rechtsfolge, zum Inhalt des Veranlagungsverfahrens.

⁶⁶⁷ Obstfelder, Individualbesteuerung oder Haushaltsbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung des Ehegatten-Splitting, 1976, S. 44.

⁶⁶⁸ BFH v. 19.05.1987 VIII R 39/83, BStBl. II 1987, 590/1.

⁶⁶⁹ BFH v. 04.08.1960 IV 184/60 S, BStBl. III 1960, 430, 431. In zweiter Linie ist es – wie bereits ausgeführt – der Zweck, den Steueranspruch hinsichtlich der individuellen Zahlungspflicht dann auch zu erheben.

Hier ist es in Anbetracht der Regelungen der § 26b und 32a Abs. 5 EStG nicht anders, denn auch die Feststellung der Steuerschuld gegenüber den Ehegatten ist – wie nachfolgend noch näher zu erläutern – nur innerhalb des Zusammenveranlagungsverfahrens denkbar bzw. machbar.

- e) Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren als ein notwendig gesetzlich geregeltes *gesondertes* Veranlagungsverfahren gemäß § 26 EStG i. V. m. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG

Die Behörde hat die Steuern grundsätzlich im Zuge eines einzigen, den gesamten Besteuerungsvorgang umfassenden Veranlagungsverfahrens zu ermitteln und die hieraus resultierende Steuerschuld festzusetzen. Dieser Grundsatz ist beschränkt durch die Befugnisse, die die Einzelsteuergesetze oder die Abgabenordnung (AO) gewähren.⁶⁷⁰

§ 26 i. V. m. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG ist die gesetzliche Vorschrift, die ähnlich dem auch in §§ 179 ff. AO zum Ausdruck kommenden Grundsatz gesetzlicher Fundierung eines gesonderten Veranlagungsverfahrens bestimmt, dass eine gesonderte Veranlagung, sprich die einfache Zusammenveranlagung vor der individuellen (einkommen-)steuerlichen Veranlagung des Steuerpflichtigen, zu erfolgen und unter welchen Voraussetzungen dies zu geschehen hat. Ähnlich wie beim obigen gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren ist hier angelegt, dass für eine bestimmte Form einer einkommensteuerlich relevanten Erwerbsgemeinschaft, hier einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft, ein spezielles Veranlagungs- bzw. hier sogar ein spezielles Teil-Besteuerungsverfahren stattzufinden hat. Den weiteren individuellen „Rest“-Veranlagungsverfahren verbleibt in Vollzug des konkreten Schuldverhältnisses die Festsetzung der vollumfänglichen Steuerschuld gegenüber dem jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten.

Die Vorschrift des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG stellt die entscheidenden persönlichen Voraussetzungen auf, unter denen die Ehegatten als die untereinander gemeinschaftlich verbundenen Steuerpflichtigen aufgrund einer ihnen eigenen Einkommenserwerbssphäre dieser gesonderten Veranlagungsform zu unterstellen sind. Entsprechend speziell sind die persönlichen Voraussetzungen der gemeinschaftlichen Einkommensteuerpflicht von Ehegatten ausgeformt, vgl. § 26 Abs. 1 EStG

⁶⁷⁰ Güroff in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 155 Rz. 9 (87. Erg.-Lfg./März 2011). Einen ebensolchen Gesetzesvorbehalt macht auch das Verfahren nach §§ 179 ff. AO deutlich, siehe dazu Teil III Kap. J.I.1, S. 156 f.

(kein dauerndes Getrenntleben der Ehegatten, keine Abwahl durch Wahl der getrennten Veranlagung). Hieraus ergeben sich wiederum die Grenzen zur Anwendung der echten Einzelveranlagung gem. § 25 EStG⁶⁷¹ oder zur Anwendung einer variablen Einzelveranlagung auf Option gem. § 26 Abs. 2 S. 1 EStG i. V. m. § 26a EStG⁶⁷² für Ehegatten. Das Erfordernis gemeinschaftsbezogener Veranlagung entsteht, wenn bei Beginn des Vorgangs der Veranlagung die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung nach § 26 EStG gegeben sind.

Es befinden sich in materiellen Steuergesetzen auch formelle Regelungen, wie z. B. zur Veranlagung der jeweiligen Steuer.⁶⁷³ Bemerkenswert ist, dass es auch schon zuvor eine weitere gesonderte und einheitliche Feststellung eines gemeinschaftlichen Einkommensteuerobjektes bzw. einer gemeinschaftlichen (Teil-)Bemessungsgrundlage gab, die einmal im Einkommensteuergesetz direkt geregelt war. Auch das Verfahren der einheitlichen Einkünftefeststellung wurde nämlich zunächst im Einkommensteuergesetz niedergelegt, siehe in den §§ 65-70 EStG 1925⁶⁷⁴. Damals hat man auch hinsichtlich der Einkünfteerwerbsgemeinschaften die gesplittete Integrierung der sie tragenden Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften ins Einkommensteuergesetz verwirklicht. Auf die obigen Ausführungen sei hierzu schon unter Teil III⁶⁷⁵ verwiesen.

Gegen die Annahme eines gesonderten Verfahrens spricht auch nicht, dass es im Vorliegenden an der ausdrücklichen Anordnung einer einheitlichen Entscheidung fehlt: Es ist – wie im Obigen bereits erläutert – nicht ausdrücklich eine einheitliche Entscheidung anzuordnen, wenn das gesonderte Veranlagungsverfahren selbst einen einheitlichen Entscheidungsgegenstand vorgibt und in seiner ihm eigenen Ausgestaltung einen gegenüber mehreren Personen einheitlichen Ablauf vorschreibt. Ergibt sich aus §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG, dass die Festsetzung der Steuer gegenüber den Ehegatten durch einheitlichen Bescheid (bei einheitlicher Entscheidung stets durch einheitlichen Verwaltungsakt, evtl. auch durch einheitlichen Steuerbescheid) zu erfolgen hat,⁶⁷⁶ d. h. der Bescheid stets an beide Ehegatten gerichtet sein muss, so hat die Judikative, woran es im Moment ja

⁶⁷¹ Zu den einzelnen Voraussetzungen gemäß § 26 EStG siehe noch näher unter Teil IV Kap. M.II.2.b), S. 212 f., u. Kap. M.IV.5.a), S. 317 f.

⁶⁷² Siehe eingehend bereits o. Teil I Kap. A.I.2.a), S. 15 f.

⁶⁷³ Endriss, St & Stud, Beil. 2/2002, 1, 3.

⁶⁷⁴ V. 10.08.1925, RGBl. I 1925, 189. Siehe ausführl. hierzu Ernst, StW 1958, Sp. 509, 515 f.

⁶⁷⁵ S. 129 ff.

⁶⁷⁶ Zu diesen Zusammenhängen siehe schon o. Teil II Kap. C.I.2.b), S. 98 f.

fehlt, dies auch anzuerkennen, auch wenn die Legislative sich heute nicht mehr explizit dazu äußert.

Allgemeine Grundsätze erzwingen das Anerkenntnis dieser hier vorgetragenen Abstufung der Steuerfestsetzungen wie der Veranlagungen. Es handelt sich um eine Teilentscheidung, die der Gesetzgeber aus dem gesamten Einzelveranlagungsverfahren ausgliedern muss, so wie er sie ja auch im Zuge des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens verselbstständigt und für den weiteren Verfahrensgang verbindlich gemacht hat, weil ein und derselbe Verwaltungsakt nicht zum einen mehrere und zum anderen nur einen Regelungsempfänger betreffen kann.⁶⁷⁷ Er hat das Verfahren hier gestuft und er kann auch auf dieser Grundlage in Verwirklichung der Regelung der §§ 1, 2 ff. EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO die Folgebescheide (hier die steuererhebenden Einkommensteuerbescheide gegen die beteiligten Ehegatten) zum Beispiel über § 155 Abs. 3 AO gemeinsam erlassen. Für solche abschichtenden Stufungen gibt es im Steuerrecht auch Regelungen, die sich hieraus ergebenden „Grundlagen“- und „Folgebescheide“ praktisch und sinnvoll miteinander zu verzahnen, vgl. § 175 Abs. 1 S. 1 AO.⁶⁷⁸

Die Schwierigkeiten, das Regelungswerk der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG bzw. der §§ 26 und 26a EStG bei der getrennten Veranlagung als gesonderte Verfahren anzunehmen bzw. anzuerkennen, hängen sicherlich damit zusammen, dass es in diesen Verfahren weder nach dem EStG noch nach der AO eine ausdrückliche, einheitliche Entscheidung noch einen ausdrücklichen, einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid geschweige denn nach der jetzigen AO überhaupt einen *explizit* gesetzlich geregelten einheitlichen Festsetzungs- bzw. Steuerbescheid gibt.⁶⁷⁹ Das alles fußt natürlich wiederum darauf, dass die richtige verfahrensmäßige Erfassung der Steuerfestsetzung bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG noch aussteht.

⁶⁷⁷ Zur einschlägigen Entscheidung des BFH siehe näher bereits o. Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f. Die Frage, ob das Zusammenveranlagungsverfahren ein einfaches gemeinsames Verfahren ist, hat der BFH, Urt. v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 214, in diesem Zusammenhang aber verneint.

⁶⁷⁸ Schick, StuW 1992, 197, 199.

⁶⁷⁹ Vgl. Teil IV Kap. O, S. 527 f.

2. Das Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG als einfaches Verfahren für mehrere Steuerpflichtige in quantitativer Hinsicht

Was nach dem Obigen offensichtlich stets von allen übersehen wird, ist das – hier in Ansätzen bereits aufgezeigte – Konstrukt, dass es sich bei dem einkommensteuerlichen Zusammenveranlagungsverfahren um ein vorgeschaltetes, gemeinschaftsbezogenes Veranlagungsverfahren gegenüber dem zugleich durch eine abgabenrechtliche Bestimmung (§ 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO) geformten, individuellen Veranlagungsverfahren für zusammen zu veranlagende Ehegatten handelt.

Hinsichtlich der rechtlichen Einordnung, der auch in sich noch einmal zu differenzierenden Form spezieller Ehegattenbesteuerung (Stichwort: eingeschobener Regelungs- und Rechtskreis des Ehegattensplittings)⁶⁸⁰, ist bedeutsam, dass sich hierbei bereits verschiedene Ebenen der Beurteilung auftun, die sich daraus ergeben, dass die Veranlagung einen Vorgang darstellt. Das wiederum hat zur Folge, dass also auch bestimmte Stadien eines Geschehensablaufes unterschieden werden können.⁶⁸¹ Es stellt sich daher die Frage, welche Verfahrensstadien und in welchem Umfang die Zusammenveranlagung von Ehegatten im Begriffsinne umfasst.

a) Das Verfahren der Zusammenveranlagung als einfache Ermittlung und Feststellung aller Besteuerungsgrundlagen der Ehegatten

Veranlagen bedeutet u. a. die Tatbestandsmerkmale eines Steuertatbestandes, die eine steuerpflichtige Rechtsperson verwirklicht hat, so z. B. ein Steuerpflichtiger i. S. d. § 1 EStG, in einem bestimmten, formal gehaltenen Vorgang zu erfassen. Alle diese hiermit als sog. Besteuerungsgrundlagen angesprochenen Merkmale einer steuerpflichtigen Person, hier des einkommensteuerpflichtigen, zusammen zu veranlagenden einen Ehegatten, sollen – wie nachfolgend auch noch ausführlich zu erläutern – nach heute wohl vorherrschender Lehre der sog. Tarifverbindung in die Veranlagung des anderen zusammen zu veranlagenden Ehegatten funktional mit einfließen. Dessen Besteuerungsgrundlagen haben hinsichtlich der Veranlagung des einen Ehegatten wiederum funktionelle Mitberücksichtigung zu finden.

⁶⁸⁰ Siehe hierzu ausführl. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(a)-(f), S. 410 f.

⁶⁸¹ Auch hierin ähneln sich das gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren und die Zusammenveranlagung.

Eine solche Auslegung des Begriffs der Zusammenveranlagung von Ehegatten als wechselseitiger Ausfluss der eigenen Besteuerungsgrundlagen in die Veranlagung des jeweils anderen Ehegatten scheint dem Begriff der Zusammenveranlagung aber nicht gerecht zu werden. Selbst wenn man sein Augenmerk vornehmlich auf das Wortglied „zusammen“ in dem Wort Zusammenveranlagung richtet, und dann nur ein schwaches Zusammen im Sinne einer rechnerischen Mitberücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen eines anderen im Rahmen der eigenen Besteuerung annimmt, legt man damit den Begriff der Zusammenveranlagung von Ehegatten in seiner rechtlichen Bedeutung nur verkürzt aus:

Es handelt sich doch vielmehr um ein Zusammenfassen der ansonsten in Einzelveranlagung zu erfassenden Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten zu einem gemeinsamen bzw. vermutlich gemeinschaftlichen Ansatz innerhalb einer einzigen Veranlagung. Ein doppelter Ansatz der Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten in jeweils eigener Veranlagung wirkt konstruiert. Die Bedeutung des Begriffes Zusammenveranlagung bereits als formale Zusammenfassung der Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten übt einen zwingenden Charakter aus. Die Besteuerungsmerkmale des jeweiligen Ehegatten müssen Eingang in die beiderseitige Veranlagung der Ehegatten finden. Das, was für den anderen Ehegatten gilt, das Einfließen seiner Besteuerungsmerkmale in den einen Bestimmungsvorgang, hat auch umgekehrt für den einen Ehegatten Notwendigkeit. Das bedeutet, die Veranlagung des anderen Ehegatten hat tatsächlich auch gleichzeitig innerhalb der Veranlagung des einen Ehegatten stattzufinden. Damit wendet sich der Schwerpunkt der rechtlichen Auslegung des Begriffes Zusammenveranlagung dessen singulärem Gebrauch im EStG zu, vgl. u. a. die Überschrift des § 26b EStG. So wie der Begriff „der Zusammenveranlagung von Ehegatten“ gesetzestechnisch immer in singulärer Weise genutzt wird, so ist die Annahme eines einzigen Veranlagungsvorganges der erkennbaren Bedeutung des Begriffes sinnnäher.

b) Zum Beginn des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens

Wird Einkommensteuer geschuldet, so sind grundsätzlich die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt. Die Person, welche die Einkommensteuer schuldet, ist steuerpflichtig, §§ 1 ff. EStG, und diese Person hat ein zu versteuerndes Einkommen erzielt, vgl. §§ 2 ff. EStG. Entsprechend gibt es Besteuerungsgrundlagen persönlicher und sachlicher Art, deren Vorliegen zu Beginn einer Veranlagung von der Finanzbehörde als vorhanden zu ermitteln ist.

Für die Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen ist bei der Zusammenveranlagung das Augenmerk nicht nur auf § 1 Abs. 1 und 2 EStG, sondern auch auf § 26 EStG i. V. m. § 1a EStG ggfs. i. V. m. § 1 Abs. 3 zu richten. Die Entscheidung, ob ein Ehegatte u. a. die persönlichen Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a EStG erfüllt,⁶⁸² ist – wie auch die Überprüfung der Voraussetzungen des gesonderten Verfahrens selbst – dem Zusammenveranlagungsverfahrens ausdrücklich vorbehalten, vgl. § 26 Abs. 1 S. 1 EStG.

Es ist also bereits im Verfahren der gesonderten Zusammenveranlagung über die Erfüllung der Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht des jeweiligen Ehegatten zu entscheiden. Das bringt dann auch mit sich, dass die Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten bei der Zusammenveranlagung nicht nur ab einem bestimmten Stadium, d. h. nach der Ermittlung der Einkünfte des einzelnen Ehegatten, sondern bereits mit Beginn einer üblichen individuellen Veranlagung an verfahrensmäßig vereinigt wird.

c) Zum Ende des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens

Dieses Ende ist – wie sich im Folgenden noch erweisen wird – bedeutend schwerer zu bestimmen und soll deshalb an dieser Stelle nur in Abgrenzung zum darauf folgenden individuellen Veranlagungsverfahren des jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten definiert werden. Es ist im Obigen bereits angesprochen worden, dass zur Zusammenveranlagung im einfachen Sinn auch eine (Teil-)Festsetzung der Einkommensteuerschuld gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten gehört.

Nach dem systemtragenden Prinzip der Individualbesteuerung des Einkommensteuergesetzes⁶⁸³ ist auch gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten von einer normativ vorrangigen Individualbesteuerung und damit von einer individuellen Veranlagung auszugehen. Die individuelle Veranlagung betrifft unzweifelhaft jene Phase der Steuerveranlagung, in der die Finanzbehörde grundsätzlich die Entscheidung darüber fällen muss, welcher der Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden soll und in welchem Umfang. So ist der Vorschrift

⁶⁸² Für bestimmte Angehörige wird die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, eingefügt durch das JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250, BStBl. I 1995, 438, fingiert. Das Zusammenveranlagungsverfahren modifiziert insofern schon das persönliche Schuldrecht.

⁶⁸³ Vgl. u. a. BFH v. 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, 612.

des § 26a EStG ohne Schwierigkeiten zu entnehmen, dass das Instrument der individuellen Veranlagung bei Ehegatten grundsätzlich infrage kommt. Allerdings ist es nach der Neugestaltung des § 26a EStG 2013 erst heutzutage möglich, gegenüber zusammenlebenden Ehegatten einen durchgängigen, individuellen Steueranspruch nach dem Einkommensteuergesetz anzuerkennen.⁶⁸⁴

Die vorliegende Art der Zweiteilung der Veranlagungsverfahren gegenüber den beteiligten Ehegatten wird auch – wie zuvor bereits angesprochen – durch den weiten Begriff der Zusammenveranlagung im Vergleich zum Begriff des Festsetzungsverfahrens gedeckt, gerade wenn man beide auf ihren formalen Gehalt hin genauer untersucht:

Der Begriff der Veranlagung umfasst zweifellos den Vorgang der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eines Steuerpflichtigen. Die Festsetzung der Steuer gehört ebenfalls eindeutig dem „Veranlagungsverfahren“ an.⁶⁸⁵ Vielfach wird hierauf auch der Schwerpunkt gelegt: Mit Veranlagung sei die Tätigkeit der Finanzbehörde gemeint, die dem Fiskus zustehende Steuer festzusetzen. Der Begriff des Veranlagungsverfahrens und des Festsetzungsverfahrens werden häufig synonym gesehen. Der Begriff „Veranlagung“ werde in der Praxis benutzt, um die Steuerfestsetzung zu bezeichnen. Ein spezifischer Inhalt des Begriffs lasse sich nicht erkennen.⁶⁸⁶

Im Fall der Zusammenveranlagung scheint dies jedoch ein wenig anders zu sein: Zumindest im vorliegenden Zusammenhang dürfte es entgegen obiger Meinung feine Unterschiede hinsichtlich der Bedeutung beider Begriffe geben, die dann auch in ihren Folgen nicht zu übersehen sind: So steht im Vordergrund des *Festsetzungsverfahrens* mehr der finale Moment des Verfahrens. Bezeichnend ist hierfür die gängige Definition des Festsetzungsverfahrens: Es handle sich um ein Verfahren, das auf Erlass eines Steuerbescheides (§ 155 Abs. 1 AO) gerichtet sei.⁶⁸⁷ Das *Veranlagungsverfahren* ist dagegen vordergründig kausal ausgerichtet. In seinen Grundzügen wird es folgendermaßen umschrieben: Das Veranlagungsverfahren ist, wie schon erwähnt, auf Ermittlung und Feststellung des Einkommensteueranspruchs des betreffenden Jahres in vollem Umfang, nicht nur in Höhe der festgesetzten Steuer, gerichtet. Entsprechend enthält der abschließende

⁶⁸⁴ Siehe hierzu schon näher Teil I Kap. A.I.2.b), S. 16 f.

⁶⁸⁵ So bereits Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 1.(7); vgl. heute u. a. Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 2 f. (130. Lfg. 8/2008).

⁶⁸⁶ Frotscher, a. a. O., Vor § 155 Rz. 4 (92. Lfg. 9/00).

⁶⁸⁷ Schick, StuW 1992, 197, 198.

Einkommensteuerbescheid die gesamte Berechnung des Einkommen und der Einkommensteuer bis zur Steuerfestsetzung mit allen wichtigen Feststellungen, die während des Veranlagungsverfahrens getroffen worden sind, und nicht nur die auf einen bestimmten Steuerbetrag lautende Zahlungsaufforderung.⁶⁸⁸

Indem man – vermutlich doch sehr bewusst – den Begriff der Zusammenveranlagung gewählt hat, hat man ganz offen zu erkennen gegeben, dass für die einfache Zusammenveranlagung entsprechend der kausalen Betrachtungsweise der rein tatsächliche Vorgang der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Berechnung der Einkommensteuer im Hinblick auf die Entstehung des Steueranspruches und dessen Feststellung im Vordergrund stand, d. h. der finale Moment entsprechend der finalen Betrachtungsweise in Form der Maßnahme der Geltendmachung der entstandenen Forderung i. S. der Zahlungspflicht des einzelnen Ehegatten war hiervon schwerpunktmäßig nicht erfasst. Darf man aber den Begriff der Zusammenveranlagung zunächst dahin gehend verstehen, dass er den Vorgang der Veranlagung nur insoweit umreißt, als er rein feststellenden Charakter – auch hinsichtlich der Festsetzung als feststellende Entscheidung über die vorhandene Steuerschuld beider Ehegatten – besitzt, so ist hiermit auch das Ende des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens als solches bestimmt.

Festsetzung im Sinne einer auf einen bestimmten Steuerbetrag lautenden Zahlungsaufforderung ist aber – wie gesagt – durchaus auch dem Begriff der Veranlagung eigen. Die „Zusammenveranlagung“ von Ehegatten als Rechtsinstitut wird hiervon auch gleichzeitig bestimmt. Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist bzw. umfasst mehr als nur das einfache Zusammenveranlagungsverfahren: Das Instrument der Zusammenveranlagung umfasst verfahrensrechtlich ein gesondertes und – wie noch zu klären – vermutlich einheitliches Zusammenveranlagungsverfahren sowie wohl weitere insofern zusammenhängende individuelle Steuerfestsetzungsverfahren der Ehegatten, als beide hierin abschließend noch der vollumfänglichen, individuellen Besteuerung unterliegen. Das erklärt dann auch, warum man das Zusammenveranlagungsverfahren nicht so unbedingt, wie es der früher h. L. ja auch während der originären Zusammenveranlagung nicht gelang, als einheitliches Veranlagungsverfahren ausweisen konnte. Fehlende Differenzierungsversuche gehen aber vor allem mit der durch den zusammengefassten Bescheid höchst komprimierten Form des gesamten Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten einher.

⁶⁸⁸ BFH v. 04.08.1960 IV 184/60 S, BStBl. III 1960, 430, 431.

Es bleibt also insgesamt hier festzuhalten: Es ist nach wie vor danach zu suchen, ob aufgrund eines gemeinschaftlichen Sachgegenstandes, d. h. eines Sachgegenstandes, zu dessen Verwirklichung Mehrere in einem gewissen Gemeinschaftsverhältnis stehen, eine einheitliche Entscheidung gegenüber mehreren Personen ausgesprochen werden muss. Dies kann in einem auf den Einzelnen bezogenen System nur durch ein einheitliches Verfahren zur Bestimmung dieses gemeinschaftlichen Sachgegenstandes geschehen. Eventuell ist das gesonderte einfache Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG als ein solches anzusehen, das eben – ähnlich wie zu Beginn das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren – nicht in der Abgabenordnung, sondern schon im einschlägigen Einzelsteuergesetz geregelt ist.

III. Zum tatbestandlichen Ansatz des gesonderten Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG

Bis hierhin spricht also vieles dafür, dass der Gesetzgeber ein gesondertes Zusammenveranlagungsverfahren für beide Ehegatten als teilnehmende Einkommensteuerpflichtige geschaffen hat. Dass es sich nur um ein gesondertes und einheitliches Veranlagungsverfahren handelt, wird – wie bereits oben angesprochen und nunmehr genauer darzulegen – durch den Umstand substantiiert, dass ein im Wege der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG geschaffener (mittelbarer) identischer Tatbestand als einer der Gründe der Gemeinschaftsbezogenheit des einen (Teil-)Veranlagungsverfahrens existiert.

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten erfolgen hintereinander mehrere Festsetzungen, die – wie bereits angedeutet – nicht nur, aber eben auch zuvorderst der einaktigen beiderseitigen Inanspruchnahme der Ehegatten mittels eines einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheides dienen. Damit zusammenhängend drängt sich der Gedanke auf, dass es vom Verpflichtungsgrunde her nur eine Rechtsfolge zu geben scheint, nämlich die der obligatorischen Festsetzung einer einheitlichen Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 5 EStG, und noch dazu einen nicht recht ersichtlichen Tatbestand für eine derart umfassende beiderseitige Steuerschuldnerschaft der Ehegatten. Auch ist nach allem an dieser Stelle bereits offenkundig, dass es ohne Veranlagung keine derart umfassende Einkommensteuer geben dürfte; die Zusammenveranlagung scheint aufgrund der Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung im Abschnitt „Veranla-

gung“ des Einkommensteuergesetzes eine maßgebliche Rolle für das Entstehen der Steuerschuld zu spielen.

1. Die der gesamtschuldnerischen Steuerschuld beider Ehegatten zugrunde liegende eine Steuerschuld

Ansprüche des Staates resultieren u. a. aus einem Steuerschuldverhältnis. Das Steuerschuldverhältnis als ein öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis hat die Bezahlung einer Geldsumme zum Gegenstand, die aufgrund eines einzelnen Steuergesetzes dem Steuerfiskus als Steuer geschuldet wird.⁶⁸⁹ Offenkundig lässt sich im Vorliegenden mit Bestimmtheit nur sagen, dass die Ehegatten dem Staat gegenüber in einem gesamtschuldnerischen Steuerschuldverhältnis stehen;⁶⁹⁰ beide Ehegatten sind gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO Gesamtschuldner einer zusammen zu veranlagenden Steuerschuld, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.

Die verbindende Klammer zur Entstehung eines Gesamtschuldverhältnisses auch bei nicht einheitlichem Leistungsgrund ist, dass ein übereinstimmendes Leistungsinteresse besteht (Verpflichtung eines jeden der Gesamtschuldner zur Bewirkung der ganzen Leistung, vgl. § 421 BGB). Das steuerrechtliche Gesamtschuldverhältnis setzt in der Entstehung ebenso begrifflich eine inhaltsgleiche Schuld voraus (vgl. gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 1. Alt. AO u. § 44 Abs. 1 S. 1 2. Alt. AO „nebeneinander dieselbe Leistung schulden oder für sie haften“ oder gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO „zu einer Steuer zu veranlagten sind“).⁶⁹¹

§ 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in seiner Formulierung „Personen...die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner“ ist dahin gehend zu interpretieren, dass sich die steuerliche Gesamtschuld auch in dieser Fallgruppe des § 44 Abs. 1 S. 1 AO durch ein- und dieselbe Schuld für mehrere Schuldner in der Entstehung (causa) auszeichnet. Die zwei verschiedenen (konkreten) Steuerschuldverhältnisse aus Gesamtschuldnerschaft können also nur noch vermittels des (einen) Schuldverhältnisses derselben Leistung Bestand haben.⁶⁹² Auch im Einführungsschreiben der Finanzverwaltung zum § 26b EStG 1975 wird betont

⁶⁸⁹ Pendele, Das Steuerrecht der Abgabenordnung, 5. Aufl. (1956), 1. Teil B.1., S. 28/9.

⁶⁹⁰ Die oder das darunterliegende Steuerschuldverhältnis des oder der Ehegatten sind nur schwer auszumachen.

⁶⁹¹ So auch Lippross, DB 1984, 1850, 1852.

⁶⁹² Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 299; Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefaßten Steuerbescheides, 1979, S. 18; Jakob, Abgabenordnung, 3. Aufl. (2001), § 5 VII Rn. 365.

von *einer Einkommensteuer* gesprochen.⁶⁹³ Dieses Ergebnis allein kann nun entweder auf einem gemeinsamen, aber auch sehr wohl auf einem gemeinschaftlichen Entstehungstatbestand beruhen.

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten liegen nach heutiger Sicht aufgrund der beiderseitigen Heranziehung der Ehegatten zur Steuerschuld mittels zusammengefasster Steuerbescheide genau genommen zwei der Steuerfestsetzung zugrunde liegende Steuerschuldverhältnisse vor, so wie die gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten nach h. L. auch beide als Steuerschuldner anzusehen sind. Der Annahme zweier Einzelschuldverhältnisse kann also weder unter dem Aspekt getrennter (Folge-)Steuerbescheide widersprochen werden noch aus Gründen der Verwirklichung des Grundsatzes der Individualbesteuerung. Dieses Zugeständnis widerspricht jedoch nicht der Tatsache, dass darunter ein einheitliches Schuldverhältnis vorliegt, sondern kann nur ausschließen, dass insgesamt nur ein einziges Schuldverhältnis gegeben ist.⁶⁹⁴

Die begründete Annahme eines einheitlichen Schuldverhältnisses setzt nun voraus, dass § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in seiner Formulierung, dass diejenigen Ehegatten Gesamtschuldner sind, die „zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind“, so auszulegen ist, dass die einfache Zusammenveranlagung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zuvor immer *zu einer beiden zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber festgesetzten Einkommensteuer führt*.

In diesem Zusammenhang ist zunächst der Zweck der Zusammenveranlagung beachtens- bzw. bemerkenswert: Ziel der Zusammenveranlagung ist es von jeher, dass übereinstimmende Einkommen aller Ehepaare stets gleich hoch besteuert werden, *ohne Rücksicht darauf*, wie sich die Einkünfte auf die Ehegatten verteilen (Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gleich hoher Einkommen aller zusammenlebenden Ehepaare untereinander).⁶⁹⁵ Der damalige Gesetzgeber des EStG 1920⁶⁹⁶ sah, dass die Steuerlast des Haushaltsvorstandes geringer war, wenn sich das Einkommen auf mehrere Schultern seines Haushaltes verteilte. Der steuerlastsenkenden Wirkung geteilten Einkommens lief aber diametral eine die „Verwendungsfreiheit über ihre Einnahmen“ beeinträchtigende Position des

⁶⁹³ BdF v. 29.11.1974 IV B 2 – S 2015 – 14/74, BStBl. I 1974, 962 Tz. 12.3.

⁶⁹⁴ Dadurch sind also sowohl die Haftungsschuld der Ehegattin wie die gemeinschaftliche Schuld der Ehegatten ausgeschlossen.

⁶⁹⁵ Zu diesem Motiv der Zusammenveranlagung s. BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163; Horlemann, BB 1996, 186, 187.

⁶⁹⁶ Der nach dem 1. Weltkrieg die drückenden Kriegslasten u. a. durch eine progressive Einkommensteuer aufzufangen beabsichtigte.

Haushaltsvorstandes entgegen.⁶⁹⁷ Also entwickelte man die Idee, dieser Tendenz nun wiederum dadurch entgegenzusteuern, dass man eine Einkommensbesteuerung schuf, in der die Tatsache unterschiedlicher Einkünfteverteilung unter den Haushaltsangehörigen unberücksichtigt gelassen werden konnte.

Dieses Postulat ist in Anbetracht des Umstandes der grundsätzlichen Steuerpflicht aller Menschen, unabhängig von ihrem Geschlecht und Alter, vgl. § 1 EStG, nur darüber zu verwirklichen, dass man alle Haushaltsangehörigen bzw. in den letzten Jahrzehnten der Zusammenveranlagung allein beide Ehegatten steuerlich einheitlich erfasst, denn dies setzt die Ermittlung eines einheitlichen (Haushalts- oder Ehegatten-)Einkommens voraus.⁶⁹⁸ Wie zuvor schon angesprochen und im Folgenden noch umfassend zu erläutern ist Grundlage der Zusammenveranlagung aus formaler Sicht die einmalige, einheitliche steuerliche Betrachtung und Behandlung der Ehegattengemeinschaft in ihrer im Patriarchat so schätzenswerten Funktion als Versorgungsgemeinschaft und daher als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft.⁶⁹⁹ Ähnlich wie bei den Gewinngesellschaften bzw. -gemeinschaften will man um den genauen Tatbeitrag des Einzelnen an der Gemeinschaft Beteiligten nicht wissen, wenn auch aus unterschiedlichen Gründen. Im Vordergrund steht nur die gemeinschaftliche Verwirklichung des Gewinns oder des Einkommens durch die Beteiligten. Anlass der neuen Besteuerungsform war also von Anfang an eine forcierte bestimmte Einkommens(erwerbs)gemeinschaft unter den Ehegatten.

Äußerlich differieren die Erforderlichkeiten der beiden hier angesprochenen gesonderten Veranlagungsverfahren etwas: Anders als beim gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren will man nicht nur abweichende Ergebnisse vermeiden, sondern benötigt übereinstimmende Ergebnisse (in der Bemessungsgrundlage, im Steuersatz, im Steuerbetrag) zwingend, um das anvisierte Ziel einer Belastungsgleichheit gleicher Einkommensbezieher von Ehepaar-

⁶⁹⁷ Vgl. RT-Drs. II/1866, Bd. 340, Nr. 1624, BReg. zum Entwurf des EStG 1920, S. 25.

⁶⁹⁸ Der materielle Grundsatz der Einheit des Einkommens der Ehegatten konnte dem Gesetz anfangs ganz eindeutig entnommen werden. In § 16 EStG 1920, aus dem ersten deutschen EStG v. 29.03.1920, RGBI. I 1920, 359, stand: „Bei der Veranlagung wird das Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet.“ Siehe ausgiebig hierzu unt. Teil IV Kap. M.IV.5.b), S. 336 f. Diese „Stellungnahme“ des Gesetzgebers qua Gesetz wird heute vielfach ignoriert und führt zu den vielen Brüchen in der rechtlichen Behandlung der Zusammenveranlagung von Ehegatten.

⁶⁹⁹ Görbing, DStZ 1957, 369, 372.

ren untereinander zu erreichen.⁷⁰⁰ Das gilt sowohl für die Zusammenveranlagung von Ehegatten ohne Ehegattensplitting (also in den Jahren vor 1958) als auch für die Zusammenveranlagung mit dem tarifrechtlichen Splitting-Verfahren gem. § 32a Abs. 5 EStG (ab dem Jahr 1958).

Bei der ursprünglichen Zusammenveranlagung von Ehegatten war es schon immer offensichtlich, dass die Ehegatten nicht nur zusammen veranlagt, sondern auch zusammen zu einer *festgesetzten* Steuer herangezogen werden sollten. Schon Enno Becker machte – allerdings aus seiner reaktionären Sicht der Konzeption der Zusammenveranlagung heraus –⁷⁰¹ klar, dass die Gesamthaftung auch aus steuertechnischen Gründen eingeführt wurde, nämlich um die Ehegatten zu einer gemeinsamen Steuer heranziehen zu können.⁷⁰² Werden die Einkünfte der Ehegatten wie in den ersten Jahrzehnten ursprünglicher Zusammenveranlagung technisch nicht geschieden,⁷⁰³ kommt der Gedanke an selbstständige Steuerfestsetzungen gegenüber den Ehegatten aus untereinander verbundenen Einzelschuldverhältnissen der Ehegatten nicht auf.

Die Besteuerung von Ehegatten war in deutschen Landen im Wesentlichen bis heute immer eine gemeinsame Besteuerung. Zu frühesten Zeiten war sie sogar nur ein Teil der Besteuerung von Haushalten. Die Haushaltsbesteuerung, d. h. dass die zu einer „Haushaltung“ vereinigten Personen⁷⁰⁴ steuerlich als Steuersubjekt (Grundsatz der Steuereinheit) behandelt werden,⁷⁰⁵ entstammte schon dem

⁷⁰⁰ Vgl. hierzu die Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuereformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 222.

⁷⁰¹ Gemeint ist die von ihm vertretene bloße Haftungsschuldnerschaft des anderen Ehegatten (s. u.). Im Ergebnis einer Hinzurechnungsbesteuerung für die Ehegattin (haushaltsführende Person) wie nach heutiger Tendenz der h. L. (s. u.) trifft man sich dann aber wieder.

⁷⁰² Vgl. Handkomm. d. Reichssteuergesetze, Bd. II, 1929, EStG, § 22 II Bem. 7, S. 1228. Auch hier treffen sich die damalige und die heutige h. L., wieder, wenn man nicht um eine tatbestandliche Grundlage für die Haftungs- oder Steuerschuldnerschaft der erwerbslosen Ehegattin bemüht ist (s. u.).

⁷⁰³ Das hieß salopp gesagt, die Frage, ob es sich im Einzelnen um Einkünfte des einen oder des anderen Ehegatten handelte, hatte das FA bei der Zusammenveranlagung nicht unbedingt zu bekümmern, vgl. hierzu eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f. unter dem Schlagwort der sog. Einkünftegemeinschaft der Ehegatten.

⁷⁰⁴ Die „Haushaltung“ wurde aber bereits auf den Familienbegriff im engsten Sinne eingeschränkt, Gerhard, Verhältnisse und Verhinderungen. Frauenarbeit, Familie u. Rechte der Frauen im 19. Jht., 1978, Anm. 56 zu II., S. 202 m. w. N.

⁷⁰⁵ FG Münster v. 30.09.1954 Ia 225/54, EFG 1955, 37, 38. Vgl. dazu auch ausführl. Volkmann, StW 1952, Sp. 309, 312 f.

preußischen Klassensteuergesetz vom 30. Mai 1820.⁷⁰⁶ Die Landes-Einkommensteuergesetze griffen dieses Rechtsinstitut dann auf. Stets wurde auf das gemeinsame Einkommen der Ehegatten als einheitliches Steuerobjekt der Besteuerungszugriff erhoben.⁷⁰⁷

Das Grundprinzip der Ehegattenbesteuerung entstammt rechtsphilosophisch dem hegelschen Begriff der Ehe, dessen objektiver Ausgangspunkt die freiwillige Einwilligung der Personen dazu sei, eine Person auszumachen, ihre natürliche und einzelne Persönlichkeit in jener Einheit aufzugeben.⁷⁰⁸ Das Eheverständnis des Gesetzgebers war aber noch weitergehend nicht nur im Hegelschen Sinne, sondern genauer gesagt im Sinne Fichtes geprägt, der die Frau als Mittel für den Zweck des Mannes bezeichnete.⁷⁰⁹ Nach diesem Ehebild waren alle Entscheidungen in Fragen des ehelichen Lebens und Wirtschaftens letztlich in die Hand des Mannes gelegt. Der Ehemann war der vorgebliche Einkommensverdiener der Familie, verfügte auch über den Ertrag des von der Frau (und den Kindern) in die Ehe eingebrachten Vermögens und bestimmte über die Verwendung des Einkommens für sich und die anderen Familienmitglieder.⁷¹⁰ Im erwerbssichernden Bereich wurde die Ehegattin durch rechtliche Unmündigkeit tendenziell zur Rechtsunperson erklärt.⁷¹¹ Bei diesen patriarchalischen Verhältnissen war man

⁷⁰⁶ Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer, Preuß. Gesetzessammlung von 1820, S. 140. Vgl. hierzu auch BVerfG v. 17.01.1957 I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193.

⁷⁰⁷ Vgl. hierzu ausführlich Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 1.

⁷⁰⁸ Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 3 (EL 95 Mai 2007), unter Verweis auf Hegel, Rechtsphilosophie, 1820, § 166.

⁷⁰⁹ Fichte, Grundlage des Naturrechts nach Prinzipien der Wirtschaftslehre, 1797, S. 164 f.: „Nur mit ihm vereinigt, nur unter seinen Augen und in seinen Geschäften hat sie noch Leben und Tätigkeit. Sie hat aufgehört, das Leben eines Individuums zu führen; ihr Leben ist ein Teil seines Lebens geworden (dies wird trefflich dadurch bezeichnet, dass sie den Namen des Mannes annimmt). Das Geringste, was daraus folgt, ist, dass sie ihm ihr Vermögen und alle Rechte abtrete und mit ihm ziehe.“

⁷¹⁰ Überdeutlich wird dies anhand der Vorschrift des § 1389 Abs. 2 BGB 1900, die da lautete: Die Frau kann verlangen, dass der Mann den Reinertrag des eingebrachten Gutes (also eigentlich ihres Gutes und ihrer Erträge), soweit dieser zur Bestreitung des eigenen und der Frau und den gemeinsamen Abkömmlingen zu gewährenden Unterhalts erforderlich ist, ohne Rücksicht auf seine sonstigen Verpflichtungen zu diesem Zwecke verwendet.

⁷¹¹ Im engl. Common law als sog. *coverture* geführt: Die Ehefrau ist keine Person im Rechtssinne, da sie in der Rechtsperson des Mannes verschwunden ist, also „verdeckt“ ist, vgl. Gerhard, Frauenbewegung und Feminismus, München 2009, S. 47.

immer entgegen steuerrechtlichen Grundsätzen versucht, das gesamte Einkommen dem Ehemann (Haushaltsvorstand) steuerlich (hin-)zuzurechnen.⁷¹²

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten entstand, als es galt, auch die Ehefrau grundsätzlich selbstständig zur Steuer veranlagten zu müssen. Dergleichen hatte man eben zuvor darüber vermieden, dass man die Einkünfte der Ehefrau den Einkünften des Ehemannes hinzurechnete.⁷¹³ Bis zum Ablauf des Jahres 1919 fristete die Ehefrau ganz offensichtlich ein steuerliches Schattendasein. So wie die Ehefrau nur prinzipiell geschäftsfähig war,⁷¹⁴ so galt sie auch nur prinzipiell als SteuerzahlerIn. Sie wurde nur bei der Einkünftermittlung als selbstständiges Steuersubjekt behandelt, was aber nicht schwer wog, da ihre Einkünfte – wie gesagt – denen des Mannes hinzugerechnet wurden. Im Regelfall gab der Mann

⁷¹² Siehe vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f. Der Umstand patriarchalischer Verhältnisse durchzieht wie ein roter Faden die gesamte Besteuerung der Ehegattin im bisherigen Einkommensteuerrecht.

⁷¹³ Nach dem preußischen Recht galt, dass dem Einkommen des Ehemanns *das Einkommen* der Ehefrau „hinzugerechnet“ wird, vgl. § 11 PrEStG, Änderungsgesetz v. 19.06.1906, Preuß. Gesetzessammlung, S. 241. Vgl. Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 8. Die nach § 1 PrEStG bestehende subjektive Steuerpflicht der Frau trat also bei Ehefrauen nicht selbstständig in Erscheinung. Sie wurde also weder veranlagt noch galt sie als Steuerpflichtige für ihren eigenen Erwerb. Vgl. Hensel, System des Familiensteuerrechts, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer, Köln 2000, S. 142.

⁷¹⁴ Unter dem Preußischen Allgemeinen Landrecht war die Ehefrau hinsichtlich ihres eingebrachten Guts geschäftsunfähig (Ausnahme im Rahmen der sog. Schlüsselgewalt), sonst aber im Grundsatz geschäftsfähig, vgl. ALR II §§ 221 ff., was aber konkret nur im Fall des Vorbehaltsgutes, vgl. ALR II 1. §§ 205-208, das nicht dem Verwaltungsrecht des Mannes unterstand, zur Anwendung gelangte. Vgl. Holtzöfer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 428. Im Jahr 1900 erfolgte die Aufhebung der Geschlechtstitel im BGB. So erlangte die Frau die vollkommene Geschäftsfähigkeit; sie bekam das Recht, Verträge abzuschließen. Zivilrechtlich erfolgte damit die grundsätzliche Gleichstellung der (unverheirateten) Frau mit dem Mann. In der Ehe galt dagegen: Rechtsgeschäfte mit verpflichtender Wirkung konnte grundsätzlich nur der Ehemann tätigen, denn dem Mann stand die Entscheidung in allen das gemeinschaftliche eheliche Leben betreffenden Angelegenheiten zu, vgl. § 1354 BGB 1900 (bis 1953). Die Ehefrau besaß nur bei der Besorgung der Geschäfte im Rahmen der Haushaltsführung uneingeschränkte Vertretungsmacht, sog. Schlüsselgewalt, konnte also nur Geschäfte *mit Verpflichtung für den Ehemann* abschließen, § 1357 BGB 1900. Das galt auch noch unter § 1357 BGB 1958 (bis 1977). Vgl. Buchholz in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 681 f.; Büdenbender, FamRZ 1976, 662.

die Steuererklärung ab; nur er wurde mit den dort deklarierten Einkünften veranlagt und nur er allein schuldete die Steuer.⁷¹⁵

Dass die Einkünfte nun nicht mehr den Einkünften des Ehemannes zugeschlagen, sondern im gemeinsamen Einkommen mit den Einkünften des Mannes verschmolzen wurden, war im Kern Art. 109 der Weimarer Verfassung geschuldet.⁷¹⁶ Da dieser den (Ehe-)Frauen grundsätzlich dieselben *staatsbürgerlichen* Rechte und *Pflichten*⁷¹⁷ zusicherte, musste nunmehr auch die Ehefrau vom Grunde her dem einkommensteuerlichen Zugriff unterliegen.⁷¹⁸ Das hieß, sie hatte nun aus eigenem Steuerschuldverhältnis Steuerverpflichtete zu sein; ihre

⁷¹⁵ Gotthardt, Die Ehegattenbesteuerung, 1992, S. 26. Die Steuerpflicht desjenigen, dem der verwirklichte Tatbestand hinzugerechnet werden konnte, veränderte sich durch die Hinzunahme weiterer von einem Dritten verwirklichter Tatbestandsmerkmale, sprich der Einkünfte des anderen Ehegatten. Darin lag auch zu Zeiten der einzelnen Landesgesetzgebungen infolge ihrer eigenen Steuerhoheit nicht nur eine rein rechnerische Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Aufgrund der Hinzurechnung der steuerlichen Einkünfte hatte der Ehemann auch die Steuerpflicht hierfür zu tragen, indem er für die Ehefrau in die Steuersubjekt- und Schuldnerstellung einrückte. Hinzurechnen bedeutete ohne Zweifel, dass dem Ehemann die Einkünfte der Ehefrau auch im materiellen Sinne zugerechnet wurden. Vgl. dazu auch Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2), S. 346 f.

⁷¹⁶ Er lautete: „Alle Deutschen sind vor dem Gesetze gleich. Männer und *Frauen haben grundsätzlich dieselben staatsbürgerlichen* Rechte und *Pflichten*.“ Er befand sich im Zweiten Hauptteil „Grundrechte und Grundpflichten der Deutschen“.

⁷¹⁷ Das hieß, die Frauen wurden nunmehr auch zur Mitverantwortung für den Staat herangezogen. Zur veränderten öffentlich-rechtlichen Stellung der Frau ab 1919, vgl. Oekinghaus, Die gesellschaftliche und rechtliche Stellung der deutschen Frau, 1925, S. 123 f.

⁷¹⁸ Insofern entstand der Rechtsgedanke der Zusammenveranlagung von Ehegatten auf dem Boden der nach dem geltenden Verfassungsrecht geschuldeten Akzeptanz der (erworbenen) Rechtspersönlichkeit der Frau im staatsbürgerlichen Sinne. Dieser Paradigmenwechsel und seine Gründe wurden und werden bis heute in der Fachliteratur nicht dargestellt, vgl. Hettler in Lademann, EStG, § 26 Anm. 1 (Nachtrag 193, Dez. 2012), der nur von der Zusammengerechnung der Einkünfte der Ehegatten seit Anbeginn der Ehegattenbesteuerung spricht. Das geht wohl Hand in Hand damit, dass die Frauen, obschon sie jetzt im dt. Reichstag (was wohl für den heutigen Bundestag genauso gilt) saßen, keinen politischen Einfluss auf das Wirtschafts- und Steuerresort besaßen, vgl. <http://www.bpb.de/gesellschaft/gender/frauenbewegung/35265/weimarer-republik>, Bundeszentrale f. polit. Bildung, Stw. Frauenbewegung/Bubikopf u. kurze Röcke, S. 2 (Stand: 18.08.2015), sodass das Steuerrecht den Ehefrauen unter dem Gesichtspunkt der ökonomischen Selbstständigkeit auch eher schadete als nützte. Siehe im Folgenden noch sehr ausführlich.

unselbstständige Stellung wandelte sich um in eine selbstständige^{719 720}. Dies war sicherlich nicht allen, aber zumindest einigen steuerjuristisch Geschulten bewusst:⁷²¹

Die Verhältnisse veränderten sich allerdings nur schrittweise, so auch im (bürgerlichen) Steuerrecht: Man war sich lange Zeit uneinig darin, ob die Ehefrau im Regelfall der Zusammenveranlagung nun auch als Steuerpflichtige im Sinne einer echten Steuerschuldnerschaft statt als bloße Haftungsschuldnerin anzusehen sei, heute ist dies im Formalen anerkannt. Beachtlicherweise stritt man m. W. niemals um ihren Status als Steuerverpflichtete im eingangstatbestandlichen Sinne, also im Sinne der §§ 1 und 2 Abs. 1 u. 2 i. V. m. 13 ff. EStG.⁷²² Auch die (bürgerliche) Ehefrau besaß Einkünfte aus allen vermögensgebundenen Einkunftsarten trotz fehlender Nutzverwaltung über ihre Einkünfte.⁷²³ In der Praxis,

⁷¹⁹ Zivilrechtlich war dies schon mit der Fassung des BGB 1900 geschehen: Nach § 1371 BGB a. f. fielen die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbstständiger Arbeit oder selbstständiger Arbeit aus eigenem Betrieb in ihr Vorbehaltsgut, auf das sich nach § 1365 BGB a.F die Verwaltung und Nutznießung des Ehemannes nicht erstreckte, vgl. Brockhoff, DStZ 1954, 221, 222. Bebel, Die Frau und der Sozialismus, 1879, 3. Aufl. (1994), S. 269: Die Erweiterung des „Sondergutes“ der Frau kam gerade an diesem Punkt in Fluss, weil „die herrschenden Klassen weit bereitwilliger die patriarchale Position des kleinen Mannes über die arbeitende als diejenige des Mannes ihrer eigenen Schichten über die besitzende Frau preisgab“, siehe dazu auch Weber, Ehefrau und Mutter in der Rechtsentwicklung, 1907, S. 377.

⁷²⁰ Dies führte auch nahezu umgehend zu einer Verselbstständigung der eigenen Einkünfte der Arbeiterin. Die unangetasteten eigenen Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbstständiger Arbeit in fremdem Betrieb wurden unter der Geltung der originären Zusammenveranlagung über lange Phasen steuerlich separat erfasst, s. eingehend u. Fn. 1161, S. 347. Hierin konnte schon ein individuelles Splitting gesehen werden, vgl. Grund, DB 1955, 1000, aber eben nur für die „Arbeiterschaft“.

⁷²¹ Das Studium der einschlägigen Fachliteratur macht deutlich, dass nicht jeder, aber immerhin einige „Steuerrechtler“ die Zusammenhänge sahen, vgl. u. a. Blümich-Schachian, EStG, 1925, Anm. 1 u. 2 zu § 22. Kuhn, Das Einkommensteuergesetz, 2. Aufl. (1922), § 16 Anm. 1, hält nachdrücklich fest, dass bei der Zusammenveranlagung die Steuerpflicht der Ehefrau nicht untergehen darf. In dieser Weise dürften die Ehegatten steuerlich nicht (mehr) als eine Person angesehen werden. Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, formulierte: „Während bisher der Haushaltungsvorstand das alleinige Steuersubjekt gewesen sei, richte sich nunmehr die Zusammenveranlagung auch gegen die Ehefrau als *selbstständiges* Steuersubjekt.“

⁷²² Littmann, FR 1952, 86, 87. Dass die (Ehe-)Frau Einkünfte aller Art haben kann, wurde niemals bestritten, Geier in Littmann, EStG, 14. Aufl. (1985), § 26a RdNr 1a.

⁷²³ Siehe näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

d. h. im verfahrensrechtlichen Sinne, galt der Ehemann unbestritten bis Abschluss des Jahres 1957 allein als Steuerpflichtiger.⁷²⁴

Im Zuge dieser Untersuchung ist es unablässig zu erkennen, dass die Geschichte des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung eng verbunden ist mit der ökonomischen Stellung der Hausfrau nach den Leitlinien einer patriarchalischen Gesellschaft, die sich in den einschlägigen familienrechtlichen Regelungen spiegelt und in der gehandhabten Art und Weise der unselbstständigen Besteuerung der haushaltsführenden Ehegattin zum Ausdruck kommt. Alle diese Informationen des „frauengeschichtlichen Hintergrundes“ sind allerdings in diese Untersuchung nicht nur mit eingewoben, um das allgemeine Verständnis der Konzeption der Zusammenveranlagung zu erleichtern, sondern auch um zu verdeutlichen, warum man sich in Bezug auf die Frage der Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung so schwer damit verhält, die Ehegattin anhand der von ihr mitbegründeten, steuerlich nun einmal hier erfassten Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft zugleich auch wirklich „mit an Bord des steuerlichen Bootes“ des Ehegatten zu sehen.

An dieser Stelle muss man sich deshalb mit der schon einleitend angesprochenen „Hintergrundfrage“ der vorliegenden Thematik befassen: Warum veranlagte man nun seit Beginn des bundeseinheitlichen Steuerrechts im Jahr 1920 die Ehefrau nicht generell selbstständig zur Steuer mit der Konsequenz der individuellen Besteuerung ihres Einkommens?⁷²⁵ Hierfür muss man sich zunächst einmal klarmachen, dass die obige Zielsetzung, dass alle zusammenveranlagten Ehepaare unabhängig von der Einkünfteaufteilung mit gleichem Gesamteinkommen die gleiche Steuerbelastung zu tragen haben, sich schlichtweg von selbst erledigen würde, wenn beide Ehegatten gleich hohe Einkünfte erzielen.⁷²⁶ Dagegen ließe

⁷²⁴ Vgl. eingehend bereits o. Teil I Kap. A.I.8.a)(1), S. 31 f.

⁷²⁵ Damals wie heute (s. u. Fn. 1256, S. 346) wurde von den Frauen die Forderung auf generell getrennte Besteuerung der Ehefrau erhoben. Der Gesetzgeber wies dies jedoch immer wieder zurück, vgl. den Abdruck aus der Begründung, S. 51/52, bei Mrozek, Komm. z. EStG, 1926, § 22 EStG Anm. 1, mit den vorgeschobenen Argumenten, es entspreche nicht den Grundsätzen der Leistungsfähigkeit, dass Ehepaare ebenso wie zwei Ledigenhaushalte zur Steuer herangezogen werden, und die Individualbesteuerung der Ehefrau würde Steuerumgehungen aller Art ermöglichen.

⁷²⁶ Ein Umstand, der damit auch den Weg aus dem heutigen Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten und seiner jetzigen Stellung im EStG ebnet. Zu den Wechselwirkungen im Einzelnen, vgl. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f.

sich einwenden, dass sich dies aber durch die vorwiegend reproduzierende und regenerative Tätigkeit des einen Ehegatten (bei klassischer Rollenaufteilung: der Ehefrau) so nicht verwirklichen lasse unter allen Ehepaaren. Dem lässt sich aber wiederum entgegenhalten, dazu müssten diese haushaltsführenden Ehegatten nur in der Lage sein, (lebenslang) die gleiche Erwerbsneigung⁷²⁷ in einkommens-⁷²⁸ wie in güterrechtlichen Dingen an den Tag zu legen wie der andere Ehegatte.

Diese kontroverse Situation spielt eine entscheidende Rolle, um nachvollziehen zu können, warum das behandelte Rechtsinstitut rechtssystematisch und rechtsdogmatisch so schwer einzuordnen ist und warum die Rechte der mithaftenden Ehefrau trotz der rechtssystematisch vergleichbaren Stellung zum erwerbswirtschaftlich tätigen Gemeinschafter bzw. Gesellschafter bis heute nicht mittels notwendiger Hinzuziehung bzw. Beiladung anerkannt sind. Hierfür ist entscheidend, dass man, vereinfacht gesagt, mithilfe gesetzlicher Regelungen die Erwerbsneigung erst gar nicht aufkommen lässt,⁷²⁹ erwerbssteuerlich aber den

⁷²⁷ Die Bemühungen hierum, verbunden mit der ökonomischen Unabhängigkeit vom Mann dauern schon etwas länger an, denn so lautete schon die 1. Forderung des Allgemeinen deutschen Frauenvereins (AdF) auf ihrer Gründungsveranstalt. im Okt. 1865 in Leipzig, vgl. Nachbetrachtungen in Das Recht der Frauen auf Erwerb, Louise Otto-Peters, Wiederveröff. Leipzig 1997, Erstausgabe 1866, S. 130/1. Siehe hierzu a. Zahn-Harnack, Die Frauenbewegung, 1928, S. 165 f.

⁷²⁸ Es besteht hier in vielfältiger Weise die Gefahr der Manipulation der „überhöhten Erwerbsneigung“ von Frauen, so z. B. durch den Abbau der Kinderbetreuungseinrichtungen in den neuen Bundesländern. Vgl. u. a. Nachbetracht. in Das Recht der Frauen auf Erwerb, Louise Otto-Peters, Wiederveröff. Leipzig 1997, Erstausgabe 1866, S. 134/5.

⁷²⁹ Einkünfte der haushaltsführenden Person verringern die Splittingwirkung, das mindert die Erwerbsneigung der Frauen, im außerhäusigen Bereich tätig zu sein. Die Frauenerwerbsquote liegt unter den Frauen bei 66,3 % in Deutschland (Stand: 2010), 45,6% hiervon haben einen Vollzeitjob, 46% einen Teilzeitjob. Vgl. 1. Gleichstell.-bericht d. BReg. v. 15.6.2011, Bt.-Drs 17/6240, 5.2.2, S. 112. 85% aller Teilzeitarb.-plätze u. 68% der Minijobs werden von Frauen ausgeübt, „Zahl der 400-Euro-Jobs steigt deutlich“, Stuttgarter Zeitung v. 5.11.2012.de. Dieser Maßnahmencharakter erklärt sich wie bei weiteren erwerbsbremsenden Maßnahmen gegenüber der Ehefrau, die noch der Erläuterung folgen werden, nur auf dem Hintergrund dessen, dass das Streben nach wirtschaftlicher Selbstständigkeit einen harten und rücksichtslosen Kampf hervorruft: den Konkurrenzkampf. Zahn-Harnack, Die Frauenbewegung, 1928, S. 166: „Den Gedanken des Konkurrenzkampfes muss man immer im Auge behalten, wenn man den oft merkwürdigen Kreuz-, Quer- und Schleichwegen nachgehen will, auf denen die Fernhaltung der Frau vom Berufs- und Erwerbsleben versucht wird.“

Arbeitseinsatz der Frauen in reproduzierender und in regenerativer⁷³⁰ Tätigkeit mithilfe des „Ehegattensplittings“ nicht unberücksichtigt lassen möchte, wiewohl man nicht bereit ist, es „erwerbsmäßig“ auszukleiden und zu verankern. Der Nebeneffekt und das weitere Motiv der Zusammenveranlagung, ob mit oder ohne Splitting-Verfahren, ist die ehemännliche Besserstellung, denn das obige gegenteilige Ziel hätte den Ehemann der unbezahlten Arbeitskraft seiner Frau beraubt. Hierbei ziehen nun Steuer- und Zivilrecht nach wie vor an einem Strang.⁷³¹

Nun zurück zu der Frage einer gegenüber beiden zusammenveranlagten Ehegatten festzusetzenden, sprich einheitlichen Einkommensteuer: Dass hier eine genau zu beobachtende Schnittstelle liegt, hat sich nach dem Vorerwähnten ja schon angedeutet. Sondiert man nun die rechtliche Lage anhand der Verhältnisse, so fällt auf, dass auch der BFH nicht so recht zu wissen scheint, ob die Ehegatten nun nicht doch Steuerschuldner einer einheitlichen Steuerschuld sind, und zwar solche einer der Zusammenveranlagung nach eigenen Art. So lässt er sich bisweilen sogar zu der Aussage hinreißen, dass die Ehegatten eine „*gegen sie im Wege der Zusammenveranlagung festgesetzte Einkommensteuer* als Gesamtschuldner schulden“.⁷³² Man beachte: Im Regelfall ist diese Beschreibung der rechtlichen Lage in der Praxis durch den formal einheitlichen, d. h. den Zusammenveranlagungsbescheid im Wege zusammengefasster Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO gedeckt.⁷³³

Der Verpflichtungsgrund für diese zu vermutende einheitliche Rechtsfolge ist, wie bereits erwähnt, nicht ohne Weiteres ersichtlich; mit Bestimmtheit lässt sich bekanntermaßen nur behaupten, dass die Ehegatten gemäß § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt.

⁷³⁰ Wobei dies durch die Kirchhofsche Verfassungspolitik, BVerfG v. 10.11.1998 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. II 1999, 182, geändert wurde. Siehe das heutige Betreuungsgeld. Dem bisher eingeräumten erhöhten Stellenwert der Hausfrauentätigkeit wird damit der Boden entzogen, wenn solche Teilbereiche, die in Zusammenhang mit einer gewissen „Kulturhoheit“ gebracht werden könnten, vollständig ausgeklammert werden. In seinen Wirkungen funktioniert das Ehegattensplitting aber immer – und hinsichtlich der *Jungehen* eigentlich nur – noch auf dieser vollumfänglichen Basis. Siehe näher Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(i), S. 422 f.

⁷³¹ Dies soll detailliert an der jeweils einschlägigen Stelle im weiteren Fortgang dieser Untersuchung Erläuterung finden.

⁷³² So ausdrückl. z. B. BFH v. 12.06.1990 VII R 69/89, BStBl. II 1991, 493, 494. Zu weiteren Nachweisen siehe bereits o. Fn. 345, S. 81.

⁷³³ Siehe hierzu noch besonders ausgiebig Teil IV Kap. N.II, S. 480 f.

AO dem Staat gegenüber in einem Gesamtschuldverhältnis stehen und zwar aufgrund *einer* Steuerschuld aus Zusammenveranlagung.⁷³⁴

2. Das gesamtschuldnerische Haftungsverhältnis zusammenveranlagter Ehegatten nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977

Auf der Suche nach dem Verpflichtungsgrund für diese einheitliche Rechtsfolge *einer* Steuerschuld aus Zusammenveranlagung ist zuvor noch ein Blick auf das bloße gesamtschuldnerische Verhältnis zusammenveranlagter Ehegatten zu werfen. Bekanntermaßen führt die Finanzbehörde das Zusammenveranlagungsverfahren von Ehegatten üblicherweise in einem Verfahrensvorgang durch und erlässt dann einen sog. Zusammenveranlagungsbescheid auf der Grundlage der Vorschrift des § 155 Abs. 3 AO, womit also generell beide Ehegatten namentlich als Gesamtschuldner, 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, zur Einkommensteuer mittels zusammengefasster Steuerbescheide herangezogen werden. Nach heute herrschender Lehre sind beide Ehegatten Steuerschuldner in gleichem Umfange, d. h. nicht nur Steuerschuldner und Steuerhaftender.⁷³⁵ Die herrschende Lehre stellt auf dem Boden eines doppelgleisigen Zusammenveranlagungsverfahrens im Wesentlichen darauf ab, dass sich hieraus mehrere individuelle Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten ergeben. Schon die Selbst-

⁷³⁴ Dieser kausal formulierte Gedanke einer Steuerschuld nach Zusammenveranlagung, die von zwei Personen geschuldet wird, taucht immerhin auch von Zeit zu Zeit in der Literatur auf, vgl. so z. B. Görbing, DStZ 1958, 217, 219. Selbst der BFH v. 15.03.1995 I R 85/94, BStBl. II 1995, 547, 548, ist nicht frei von diesem Gedanken: „Die Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b EStG begründet für beide Ehegatten eine Einkommensteuerschuld, auch wenn die Einkünfte als solche nur von einem Ehegatten im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG erzielt werden.“

⁷³⁵ Vgl. hierzu BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 213; v. 16.03.1961 IV 139/59 U, BStBl. III 1961, 263, 264; v. 05.12.1963 IV 28/62 S, BStBl. III 1964, 96, 97; v. 16.05.1975 VI R 155/72, BStBl. II 1975, 704, 706; v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540, 541. Blümich-Falk, EStG, 10. Aufl. (1972), § 26b Anm. 2g); Bopp in Judeich-Felix-Bopp, Komm. z. StAnpG, 1960, § 7 Tz. 6; Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, 7. Aufl. (1965/1975), § 7 StAnpG A 5 (Lfg. 22 Juni 1975); Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 14 (Lfg. 116 Juli 2008); Blesinger in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 44 AO Rz. 4; Hess, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, 1972, S. 190 f. m. w. N.; Witt, DStR 2007, 56, 57. Besser sollte man nur davon sprechen, wie der BFH im Urt. v. 07.10.1971 I R 145/68, BStBl. II 1971, 119, 120, dass die Ehegatten *echte Gesamtschuldner* sind, da man um die Ursachen der Steuerschuldnerschaft des „anderen Ehegatten“ nicht so recht Bescheid weiß.

schuldnerschaft *beider* Ehegatten wurde aber – wie im Obigen schon anklang – nicht immer so bereitwillig angenommen:

a) Die Ehegattin als bloße Haftungsschuldnerin oder ggfs. als Haftungs- und als Steuerschuldnerin

In den ersten Jahrzehnten der Zusammenveranlagung sah man die Ehefrau vorwiegend als Haftende der Steuerschuld aus dem Steuerschuldverhältnis an.⁷³⁶ Während zu Beginn der Zusammenveranlagung noch galt „Personen, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, *haften* als Gesamtschuldner, vgl. § 95 Abs. 2 RAO 1919 sowie § 115 Abs. 2 RAO 1931, wurde – wie schon in anderem Zusammenhang erwähnt – durch § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 und ihm folgend § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO auf die Formulierung „Personen,...die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner“ umgestellt, vgl. § 95 Abs. 2 RAO 1919⁷³⁷ und § 115 Abs. 2 RAO 1931⁷³⁸ sowie § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 und § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977.⁷³⁹

Der RFH in Übereinstimmung mit Teilen der Lehre vertrat auch noch nach der geänderten Fassung der obigen Vorschriften über die Gesamtschuldnerschaft bei-

⁷³⁶ RFH v. 07.12.1927 VI A 672/27, StRK EStG 1925 R. 3 (obwohl der Mann dort kein Einkommen hatte, spielte dies unter Berufung auf § 22 Abs. 2 EStG 1925, siehe hierzu vertiefend Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f., keine Rolle); v. 07.09.1928 VI A 681/28, RStBl. 1928, 334; v. 19.02.1930 VI A 200/30, RStBl. 1930, 267; v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673; v. 13.11.1930 VI A 640/29, RStBl. 1931, 109; v. 14.01.1931 VI A 1600/30, RStBl. 1931, 266, 267; v. 10.02.1932 VI A 1608/30, RStBl. 1932, 393; Becker in Handkomm. Reichsteuergesetze II 2. Teil, 1929, EStG, § 22 II Bem. 1 u. 2, S. 1224 f.; Becker, RAO, 7. Aufl. (1930), Anm. 6 zu § 79, u. Anm. 4 zu § 95; ders. in StW 1932, Teil I, Sp. 903, 910; Becker/Strauß, EStG, 1931, § 22 Anm. 5. Es ist davon auszugehen, dass Enno Becker die damalige Rechtsprechung zur Zusammenveranlagung von Ehegatten entscheidend geprägt hat, denn er bekleidete ab 1922 den Posten des Senatspräsidenten des Einkommensteuersenates des RFH, vgl. Nachruf E. Becker, DStZ 1980, 412. Er war ein Reaktionär hinsichtlich der Stellung von Frauen im Steuerrecht; das kommt ob seiner Auslegung der Ehegattenbesteuerung nach den Vorschriften des EStG sowie der AO in den 20er Jahren des vergangenen Jahrhunderts deutlich zum Ausdruck. Vgl. hierzu Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 270 f.

⁷³⁷ RAO v. 13.12.1919, RStBl. I 1919, 2015.

⁷³⁸ V. 22.05.1931, RStBl. I 1931, 161.

⁷³⁹ Die neue Fassung, dass die Ehegatten, die zusammen zu veranlagten sind, „Gesamtschuldner sind“, sei kein Beleg für die Steuerschuldnerschaft der Ehegattin, denn die Formulierung allein könne es nicht zwingend ausschließen, dass hier zwischen Schuldner und gesamtschuldnerisch Haftendem Gesamtschuldnerschaft besteht, vgl. Hellinger, DStR 1977, 127, 128.

der Ehegatten die Auffassung, lediglich der zusammenveranlagte Ehemann sei als Steuerpflichtiger gem. § 79 Abs. 1 AO 1919⁷⁴⁰ bzw. § 97 Abs. 2 AO 1931⁷⁴¹ anzusehen;⁷⁴² die Ehefrau gelte nur als Haftungsschuldnerin, § 79 Abs. 2 AO 1919 bzw. § 97 Abs. 2 AO 1931.⁷⁴³ Der Steuerbescheid sei an sie als Mithaftende für die Steuerschuld des Mannes gerichtet.⁷⁴⁴ So war die Ehefrau auch nur in den Fällen einer gegen sie gerichteten Vollstreckung „wichtig“, ⁷⁴⁵ denn dann kam es darauf an, ob ein an beide Ehegatten gerichteter Steuerbescheid bzw. wenn nicht, ein Haftungsbescheid⁷⁴⁶ der Ehefrau gegenüber zugestellt war,⁷⁴⁷ denn in den Fällen

⁷⁴⁰ RAO v. 13.12.1919, RGL. I 1919, 2015.

⁷⁴¹ V. 22.05.1931, RGL. I 1931, 161.

⁷⁴² Der damalige Begriff des Steuerpflichtigen im Sinn der Reichsabgabenordnung („Steuerpflichtiger ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat“, § 79 Abs. 1 AO 1919 bzw. § 97 Abs. 1 1931 = Steuerpflichtiger im sachlich-rechtlichen Sinne) war viel enger als der heutige Begriff, der auch den Haftungsschuldner umfasst, vgl. § 33 AO 1977. Zu beachten ist aber auch das hieraus resultierende Spannungsverhältnis zu dem die Zusammenveranlagung von Beginn an begleitenden Grundsatz „der Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger“.

⁷⁴³ RFH v. 19.04.1944 VI 54/44, StRK § 15 EStG 1938/39, R. 74; v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186, 187; v. 08.08.1934 VI A 928/33, RStBl. 1934, 1006 m. w. N.; v. 19.02.1930 VI A 200/30, RStBl. 1930, 267; Blümich, EStG, 3. Aufl. (1935), § 26 EStG 1934 Anm. 1); Kämmel, EStG, 3. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 2 (Erg. März 1942); Kayser, StW 1952, Sp. 715; Leingärtner, DStZ (A) 1956, 273. Vgl. dazu Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 32 m. w. Rspr.-N.; Lauter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, 1966, S. 63 f., zum haftungsrechtlichen Verhältnis aus bloßer Anordnung der Gesamtschuldnerschaft; vgl. dazu auch ausführlich Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

⁷⁴⁴ RFH v. 08.08.1934 VI A 928/33, RStBl. 1934, 1006 m. w. N.

⁷⁴⁵ Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 555. Unbeachtlich der steuerrechtlichen Unselbstständigkeit der Ehefrau blieb ihre zivilrechtliche Selbstständigkeit unberührt. Dem Fiskus war es nicht möglich, aufgrund der Rückstände des Ehegatten direkt in das Vermögen der Ehefrau zu vollstrecken. Das Vermögen der Ehefrau war dieser als eigenständiges Rechtssubjekt zuzurechnen.

⁷⁴⁶ Da Haftungs- und Steuerbescheide längst nicht so scharf unterschieden wurden wie heute, kam es also nicht so sehr auf die Form des Bescheides für die Form der Inanspruchnahme der Ehegattin aus gemeinsamer Veranlagung an. Heutzutage schließen sich der Haftungsbescheid nach § 191 AO und der Steuerbescheid nach § 155 Abs. 1 AO untereinander aus. So sprach auch Becker, RAO, 6. Aufl. (1928), § 79 Anm. 5, davon, dass der Unterschied zwischen Steuer- und Haftungsschuld durch die Sicherung vergleichbarer Rechte steuerrechtlich stark zurücktritt.

⁷⁴⁷ Becker/Strauß, EStG, Berlin 1931, § 22 Anm. 6. Anders sah der RFH, vgl. RFH v. 06.11.1928 I A 429/28, RFHE 24, 237, die Rechtslage für die Zusammenveranlagung bei der Vermögensteuer: Nach § 10 Abs. 1 VermStG 1923 wurde auch die Ehefrau

der Vollstreckung gegen die Ehefrau bedurfte es eines gegen beide gerichteten Steuerbescheides, hilfsweise eines Haftungsbescheides.⁷⁴⁸

Diese Ansicht ging damit einher, dass das vorgebliche Ziel der Zusammenveranlagung darin lag, die Ehefrau mit in die Haftung für die „gemeinsam“ erzielten Einkünfte zu nehmen. Der dem zugrunde liegende entscheidende „Haftungssachverhalt“ war der, dass die Ehegattin Vermögen mit in die Ehe gebracht hatte, deren Einkünfte der Ehegatte verwaltete. Unterließ dieser es nun, die Steuerschulden zu begleichen, galt es, die Ehefrau mit ihrem Vermögen für die Steuerschulden haftbar machen zu können.⁷⁴⁹

Es ist zuzugestehen, dass die Frage der Beteiligung am Schuldverhältnis schwer zu beurteilen ist, wenn bereits die verfahrensrechtliche Position des Beteiligten nach gesetzlicher Regelung so stark beschnitten war wie im vorliegenden doch geraume Zeit. Die Ehefrau war weder Steuererklärungspflichtige noch führte sie im Regelfall ihre Steuerangelegenheiten selbstständig. Steuerangelegenheiten waren reine Ehemännersache.⁷⁵⁰ Außerdem ist es sicherlich schwierig, den einkunftslosen Ehegatten als Steuerschuldner ausmachen zu können, wenn man bedenkt, dass im Steuerrecht der Steuerschuldner (Erstschuldner)

von der Zusammenveranlagung voll erfasst und somit als unmittelbare Steuerschuldnerin für die veranlagte Steuer als ihre eigene Steuerschuld und nicht bloß als für die Steuerschuld des Ehemanns Haftende angesehen. Bejahend Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 24 Fn. 116, u. Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), § 11 II., S. 70.

⁷⁴⁸ Vermutlich griff man hierbei den Grundgedanken der früheren Hinzurechnungsbesteuerung auf, der sich der RFH sowieso wieder stark annäherte, s. u. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 270 f. Nur bei der Steuererhebung haftete vor 1920 außer dem Veranlagten auch die Ehefrau für die auf das gemeinsame Einkommen veranlagte Einkommensteuer; allerdings nur nach dem Verhältnis ihres Einkommens zum veranlagten Gesamteinkommen und in Höhe des auf sie verhältnismäßig anfallenden Teiles der Steuerschuld. Vgl. Mrozek, Handkomm. z. PrEStG, 1914, § 10 Anm. 2, u. näher Hannes, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht, 1974, S. 21. Explizit lässt sich hierfür natürlich kein Anhalt finden, aber der RFH nahm auf die Einkünfte der Ehefrau aus Gründen technischer Betrachtung der Einkünfte (s. u. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 270 f.) oder indem er sie gem. § 22 Abs. 1 S. 1 EStG 1925 dem Ehemann hinzurechnete, keine Rücksicht, so in RFH v. 18.11.1927 VI A 674/27, RStBl. 1928, 46.

⁷⁴⁹ Eine Konstellation, die sich vornehmlich im Fall der Mitgift landwirtschaftlichen Grundvermögens bzw. eines landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebes ergab. Zu dem während der originären Zusammenveranlagung bis 1953 maßgeblichen (Regel-)Güterstand der Verwaltung und Nutznießung des Ehemannes, s. u. näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 270 f.

⁷⁵⁰ Siehe hierzu bereits o. Teil I Kap. A.I.8.a)(1), S. 31 f.

durch die unmittelbare Rechtsbeziehung zum Steuergegenstand qualifiziert wird, wobei die Stellung der Ehegattin als Steuerverpflichtete zu Beginn der originären Zusammenveranlagung noch nicht so recht offenbar war, zum einen weil ein Teil ihrer Einkünfte dem Zusammenveranlagungsverfahren erst gar nicht unterstellt wurden,⁷⁵¹ zum anderen weil ihr offener Ausweis durch entsprechende Vorgaben der Ehegatteneinkommensbesteuerungsrechtsprechung des RFH beschnitten war.⁷⁵²

Im Hinblick auf die der originären Zusammenveranlagung zugrunde liegenden Konzeption gilt das Gleiche: Warf man den Blick auf die qualitative Seite der Verwirklichung des Steuerobjektes und knüpfte man die dafür so wichtige Zuordnung des Steuerobjektes allein an die Trägerschaft durch den Ehemann, so drängte sich der Gedanke förmlich auf, dass die Ehefrau für ihre bloße Beteiligung an der quantitativen Seite der Verwirklichung des Steuerobjektes (s. u.) auch nur als Haftungsschuldnerin, aber eben – trotz fehlender echter haftungsrechtlicher Tatbestandsgrundlage –⁷⁵³ immerhin als solche zu betrachten sei.

Den Gesichtspunkt einer reinen Haftung zu vertreten ging bzw. geht tatsächlich in dem Moment nicht mehr – und das wurde in den Jahren evident, als plötzlich deutlich sichtbar Einkünfte beider Ehegatten der durch Zusammenveranlagung herbeigeführten gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten unterlagen –⁷⁵⁴, in dem also beide Ehegatten Steuerpflichtige aufgrund der Verwirklichung steuerbarer Einkünfte sind und auch beide veranlagt werden müssen, es sei denn, die Einkünfte der Ehefrau werden denen des Ehemannes unzulässigerweise hin-

⁷⁵¹ Siehe näher u. Fn. 1161, S. 347

⁷⁵² Vertiefend siehe hierzu Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

⁷⁵³ Haftungsschuldnerschaft setzt eine haftungsbegründende Norm voraus, die sich sowohl in der Abgabenordnung als auch in den verschiedenen Einzelsteuergesetzen befinden können. Hier ist offensichtlich nur der spezielle Haftungsstatbestand der Gesamtschuldnerschaft selbst gemeint. Man sprach auch bisweilen ausdrücklich von der *gesamtschuldnerisch* Mithaftenden, so d. RFH, s. u. a. Urt. v. 07.09.1928 VI A 681/28, RStBl. 1928, 334; v. 19.02.1930 VI A 200/30, RStBl. 1930, 267; v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186. Nur die spezielle, die Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten anordnende Vorschrift kann die besondere Rechtsgrundlage sein, auf der eine Haftung üblicherweise fußen muss, vgl. Blümich, NStR 1924, 349, u. Brauel, StW 1961, Sp. 701, 704.

⁷⁵⁴ Die Vorschriften zur Außerachtlassung bestimmter Einkünfte der Ehegattin im Rahmen der Zusammenveranlagung wurden im Jahr 1934 aufgehoben, vgl. u. Fn. 1161, S. 347, u. bereits o. Fn. 720, S. 224.

zugerechnet.⁷⁵⁵ Stattdessen wäre es eigentlich – wie dem Meinungsstand wohl auch bewusst war – naheliegend, den jeweiligen Ehegatten nur als Hauptschuldner für den Teil der festgesetzten Steuer, der seinen Einkünften entspricht, anzusehen und ihn ansonsten zum echten Haftungsschuldner zu erklären.⁷⁵⁶ Damit hätte man diese Fälle dann auch konsequenterweise der unter der 2. Alt. des § 44 Abs. 1 S. 1 AO befindlichen Gruppe steuerlicher Gesamtschuldverhältnisse zuordnen müssen,⁷⁵⁷ was sich aber selbstredend verbietet, da sie nun einmal bereits der 3. Gruppe des § 44 Abs. 1 S. 1 1.-3. Alt. AO zugeordnet worden sind, bei der die Gesamtschuldnerschaft auf besonderer gemeinsamer Veranlagung, sprich Zusammenveranlagung, beruht.⁷⁵⁸

Zunächst ergeben sich an dieser Stelle folgende grundsätzliche Bedenken: Unter der Anerkennung dessen, dass der andere – nach einkommensteuerlichen Grundsätzen evtl. sogar erwerbslose – Ehegatte stets mit zu veranlagern ist, wobei ein Haftungsschuldner jedoch niemals „veranlagt“ wird, werden beide schon während des gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens als Steuerschuldner und nicht als Haftungsschuldner behandelt.

⁷⁵⁵ Wovon aber noch der § 22 Abs. 1 S. 1 EStG 1925 sprach, der das Ergebnis der Einkünftegemeinschaft, das Eliminieren eigener beachtlicher Einkünfte der Ehegattin noch ein letztes Mal im gesetzten Recht zum Ausdruck bringen konnte, vgl. § 22 Abs. 1 S. 1 EStG 1925. Siehe dazu bereits obige Fn. 748, S. 231, siehe zur sog. Einkünftegemeinschaft näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f. Eine Hinzurechnung des Einkommens der Ehegattin im schuld begründenden Sinne vertrat Becker, Handkomm. d. Reichsteuergesetze II 2. Teil, 1929, EStG, § 22 Anm. 2; dageg. Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, 12; Blümich-Schachian, EStG 1925, Anm. 1 u. 2 zu § 22; Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 26.

⁷⁵⁶ So Becker, StW 1924, Teil I, Sp. 753, 785, u. Komm. zur RAO, 6. Aufl. (1928), § 79 Anm. 6 vorübergehend s. o.; H/H/Sp, EStG u. StAnpG, 1. Aufl. (1931), Anm. 3 zu § 7 Abs. 2 StAnpG (Lfg. 47 Nov. 1943) m. w. Rspr.-N. d. RFH.

⁷⁵⁷ Das sind die Fälle der Gesamtschuldnerschaft, die auf der Steuerschuld begründung in unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung des einen Beteiligten sowie danebenstehender Haftung des anderen Beteiligten beruhen. Hinsichtlich des § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 bestand auch schon die obige Gruppenbildung, nur verteilt auf mehrere Absätze. § 7 Abs. 1 StAnpG 1934 umfasste die ersten beiden Gruppen des heutigen § 44 Abs. 1 S. 1 AO 1977 und die Zusammenveranlagung als spezielle Gesamtschuldnerschaft erfolgte deutlich getrennt im darauf folgenden Absatz, vgl. § 7 Abs. 1 und Abs. 2 StAnpG 1934.

⁷⁵⁸ Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 33. Dies würde zudem die bloße Haftungsschuldnerschaft des Mannes hinsichtlich der Einkünfte der Ehefrau nach sich ziehen.

Eine dementsprechende Haltung hat der Gesetzgeber wohl schon von Beginn vertreten: *Im Innenverhältnis sind sie Schuldner des Steuerteils*, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben, wenn jeder Ehegatte getrennt mit seinem Einkommen veranlagt worden wäre, vgl. § 22 Abs. 3 EStG 1925.⁷⁵⁹ Auch wenn die gesetzliche Aussage aus dem EStG verschwand, so lebt sie doch bis in die jetzige Systematik des Aufteilungsverfahrens, §§ 268 ff. AO, hinein fort.⁷⁶⁰ Die Reduzierung der Schuldnerposition nach eigener „Steuerverursachung“ macht nur dann Sinn, wenn man auch zuvor schon als Schuldner gegolten hat.

Später hielt dann der Gesetzgeber nochmals dagegen, wenn auch ohne große Resonanz, und erklärte, dass bei der Zusammenveranlagung beide Ehegatten als Steuerschuldner für denselben Steuerbetrag anzusehen seien.⁷⁶¹ Ja, es hieß sogar schon damals, jeder der beiden Ehegatten müsse hiernach auch als Steuerpflichtiger im materiellen Sinne ge- und behandelt werden.⁷⁶²

Nach langem Hin und Her ist die Annahme der Ehegattin als Haftungsschuldnerin allgemein aufgegeben worden. Selbst die h. L. gibt einer im Hinblick auf die Ehegatten beiderseitigen steuerschuldrechtlichen Betrachtung in minimalistischer Weise den Vorzug, indem sie die Anordnung der Gesamtschuldnerschaft auf besonderer Veranlagung, sprich Zusammenveranlagung, beruhen lässt und die Auffassung einer in § 26b EStG begründeten, bloßen gemeinsamen Rechtsfolgenvorschrift vertritt. Doch dazu an anderer Stelle mehr.

Dieses Ergebnis ist auch aus praktischer Sicht zu begrüßen: Ein evtl. aus den Tatbeiträgen beider Ehegatten bestehendes Einkommen, welches der Besteuerung zugrunde zu legen ist, führt zu einer schwierigen Gemengelage zwischen Steuer- und Haftungsansprüchen. Es bestünde nicht nur eine Gesamtschuldnerschaft zwischen einem Steuerschuldner und einem Steuerhaftenden, die man noch

⁷⁵⁹ Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, weist in diesem Zusammenhang nachdrücklich hierauf hin.

⁷⁶⁰ Siehe hierzu schon o. Teil IV Kap. M.IV.2, S. 304 f.

⁷⁶¹ So laut Begründung zum StAnpG, RStBl. I 1934, 1398, 1403. Zustimm. Liebisch, a. a. O., S. 35. Hennig, DStZ 1934, 1060, 1061; er verwies auf die entspr. Rsprechung des RFH bei der Vermögensteuer. Zu den Nw. s. o. Fn. 747, S. 230. Kiefer, Die steuerliche Gesamtschuld, 1953, S. 25, befürwortete dies, weil eben gerade nicht gesondert werden solle, in welcher Person die steuerpflichtigen Verhältnisse und Vorgänge vorliegen oder eingetreten sind. So schon früher Arens, VierteljStuFR 1927, 567, 597 f. Kühn, Allg. StR, 1938, § 22 I.1. Fn. 51, S. 80, nivellierte die Differenz zum RFH, „sie sei im Praktischen ohne Bedeutung“.

⁷⁶² Strutz, Hdb. des RStR, 3. Aufl. (1927), III.2.H., S. 402.

rechtlich systematisch hätte einordnen können, sondern es wären u. U. auch mehrere Mischtatbestände durch originäre und abgeleitete Schuldnerschaft in einer einzigen Person, nämlich in der Person des jeweiligen Ehegatten, vorhanden, die ein Novum innerhalb aller bekannten Gesamtschuldnerbestände darstellen und vermutlich erhebliche Regelungsschwierigkeiten mit sich gebracht hätten.

Außerdem sah man sich zumindest bei der damaligen originären Zusammenveranlagung einer Rechtfertigungslücke ausgesetzt, wer von den Beteiligten bei beiderseitigen Einkünften der Ehegatten den Steuerbetrag schuldet, um den infolge der Progression der Steuertarife die Steuer für die zusammenveranlagten Einkommen höher ist als die Summe der getrennt berechneten Steuerbeträge. Denn wäre jeder Teil nur Schuldner des Betrags der „eigenen Schuld“, hätte keiner die ganze Schuld zu bezahlen, die infolge der Zusammenveranlagung höher ist.⁷⁶³

Im Übrigen können Steuerschuldner und Haftender nach heutigem Verständnis nicht durch zusammengefasste Steuerbescheide gemäß § 155 Abs. 3 AO 1977 – die ja nach legislatorischer Vorstellung und exekutiver Direktive der Regelfall bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind – in Anspruch genommen werden. Die Regelung des § 155 Abs. 2 vormalig, heute § 155 Abs. 3 AO impliziert, worauf die h. L. gern verweist, dass zwei *Steuerschuldner* vorhanden sind, denn nur denen gegenüber können überhaupt zusammengefasste *Steuerbescheide* erteilt werden.⁷⁶⁴

b) Die gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten als beiderseitige Steuerschuldner

Dem Vorgang einer Veranlagung liegt üblicherweise zugrunde, dass Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis zwischen dem durch die Finanzbehörde repräsentierten Staat und dem Bürger bestehen. Soll ein weiterer Schuldner neben den originären Schuldner durch *einfache Zusammenveranlagung* als Gesamtschuldner treten, wovon § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ja spricht, so bedeutet dies, dass eine

⁷⁶³ Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 24 Fn. 116; Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 32.

⁷⁶⁴ BFH v. 14.01.1997 VII R 66/96, DStZ 1997, 615, 616; Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 155 Rz 45; Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 32 (Lfg. 116 Juli 2008); Boeker in H/H/Sp, AO/FGO, § 44 AO Rz. 42 (Lfg. 197 März 2008); Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 51 (Lfg. 212 März 2011); Güroff in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 155 AO Rz. 35 (87. Erg.-Lfg./März 2011).

weitere Person Mitschuldner dieses einen Schuldverhältnisses wird. Denn, wie gesagt, „zusammenveranlagt“ und damit mitveranlagt wird nur, wer Schuldner, d. h. Beteiligter des einen Schuldverhältnisses ist. Der Zweck eine – wie hier vermutete – mittelbare Schuld entstehen zu lassen, ist, eine primäre Leistungsverpflichtung des anderen Ehegatten hervorzurufen. Es soll nicht nur eine erst unter weiteren Voraussetzungen entstehende Zugriffsgebundenheit des Vermögens des anderen Ehegatten wegen einer eine Haftungsschuld begründenden anderweitigen Verpflichtung gegeben sein, wie die diesbezüglich fehlende Haftungsgrundlage auch anzeigt.

Tatsächlich scheint die gesetzliche Grundlage (Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG) des geltend gemachten Steueranspruches im Vorliegenden eine Drittbeteiligung bei der Tatbestandsverwirklichung ausdrücklich miteinzubeziehen, denn es werden ja die Einkünfte *beider* Ehegatten (soweit vorhanden) zusammengerechnet. Dies und der gemeinsame Vorgang der einfachen Veranlagung bringen zum Ausdruck, dass der weitere Teilnehmer am Schuldverhältnis in diesem eine eigene Position als Schuldner besitzt. Gleichzeitig wird daraus ersichtlich, dass es völlig ausgeschlossen ist, dass er im Rahmen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung aufgrund eigener Schuldgrundlage *nur* für die Erfüllung einer fremden Schuld eintritt.

Ob es sich tatsächlich um eine mittelbare oder unmittelbare Steuerschuldnerschaft der Ehegattin im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten handelt, führt hier aber noch zu weit. Jedenfalls verbietet sich der Gesichtspunkt der Haftung der Ehefrau im subsidiären Sinne bei genauer Betrachtung schon aus der bloßen Anordnung der Gesamtschuldnerschaft *beider* Ehegatten.⁷⁶⁵ Die Ehefrau haftet nunmehr im Gegensatz zu früher *vollumfänglich für die Steuerschuld*, was die obigen Vorgängervorschriften des § 7 Abs. 2 StAnpG besser zum Ausdruck bringen, und damit in gleicher Weise wie der Ehemann für den Steuerbetrag, und nicht etwa nur subsidiär für dessen Steuerzahlungen.⁷⁶⁶ Das aber macht die Selbstschuldnerschaft der Ehegattin bereits aus.

Trägt man alle obigen Informationen zusammen, so ist es erstaunlich, dass man es bisher versäumt hat zu hinterfragen, ob in der Zusammenveranlagung

⁷⁶⁵ Vgl. u. a. Kühn, Allg. StR, 1938, § 22 I.1., S. 80, der die Ehegatten aufgrund gemeinsamer Heranziehung zu einer Steuer als Steuerschuldner titulierte.

⁷⁶⁶ Als solche galten die früheren landesgesetzlichen Haftungsvorschriften hinsichtlich der einkommensteuerlichen Heranziehung der Ehefrau, s. o. Fn. 748, S. 231. So schon Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 18, in der Abgrenzung.

nicht doch ein gesondertes und einheitliches Verfahren zur Bildung einer gemeinschaftlichen Besteuerungsgrundlage beider Ehegatten zu sehen sein könnte, um folglich dann auch überprüfen zu müssen, ob nicht in eine feststellende und mehrere erhebende Festsetzung(en) gegenüber den beiden Ehegatten innerhalb des gesamten „Zusammenveranlagungsverfahrens“ zu differenzieren ist. All dies ist – wie gesagt – im Rahmen dieser Untersuchung nachzuholen.

3. Zu den Fällen gemeinsamer (un)mittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch zusammenlebende Ehegatten

Bisher wurden die Umstände dargelegt, wonach die einfache Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG womöglich zu einem gesonderten und einheitlichen Veranlagungsverfahren und im Materiellen zu einer einheitlichen Steuer gegenüber beiden selbstschuldnerisch haftenden Ehegatten als Gesamtschuldner führt. Des Weiteren wurde bereits angedeutet, dass das Zusammenveranlagungsverfahren schon auf den ersten Blick kein gegenüber der Einzelveranlagung des Steuerpflichtigen abgesetztes gemeinsames Verfahren ist, das nur einen unmittelbar gemeinsamen bzw. unmittelbar gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestand der Ehegatten nachzuzeichnen hat.⁷⁶⁷

Ersteres lässt sich am ehesten beurteilen, wenn man sich die eigentlichen Fälle unmittelbar gemeinsamer Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht vor Augen führt. Aus der Warte dessen, dass die besondere Art des Veranlagungsverfahrens kein Gestaltungsmittel zur Bildung einer einheitlichen Steuerschuld beider Ehegatten bedeutet, worum die herrschende Lehre in ihrer Darstellung ja bemüht ist, soll zugleich auch die abschließende Entscheidung hierüber vorbereitet werden, ob der vorliegenden Gesamtschuldnerschaft statt des hier vermuteten einheitlichen Schuldverhältnisses auch zwei Einzelschuldverhältnisse aus (un)mittelbarer gemeinsamer Tatbestandsverwirklichung zugrunde liegen können, um zunächst klarzumachen, dass die getrennt steuerfestsetzende bzw. -bescheidliche Zusammenveranlagung nach Auffassung der h. L. in diese Richtung gehen könnte.⁷⁶⁸

⁷⁶⁷ Ähnlich in seiner ablehnenden Haltung Lippross, DB 1984, 1850, 1852.

⁷⁶⁸ Dahinter steht ganz offensichtlich auch das Interesse, der gesetzlichen Vorgabe, dass der Steueranspruch nicht erst mit der Veranlagung entsteht, vielmehr schon unmittelbar mit der Verwirklichung des Tatbestandes, der die Steuerpflicht auslöst, nachkommen zu können.

a) Der Fall gemeinsamer unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung mit identischer vollumfänglicher Steuerschuld Mehrerer im Steuerrecht

Es ist zwar im Steuerrecht durchaus gang und gäbe, dass sich eine Mehrheit von gleichgestellten Steuerschuldnern aus gemeinsamer Tatbestandserfüllung ergibt. Hierbei handelt es sich um die Fälle, bei denen nur die gemeinsame Verwirklichung eines bestimmten Vorganges, der aber allen Beteiligten gegenüber zur Verwirklichung eines eigenen Tatbestandes gereicht, zur Gesamtschuldnerschaft führt.⁷⁶⁹ Auch hier können die Tatbestandsmerkmale nur im Zusammenwirken Mehrerer erfüllt werden. Deren Verwirklichung stellt nach allgemeinem Verständnis eine sog. einfache gleichgründige Schuldnerschaft her.⁷⁷⁰

So wird beispielsweise bei der Verkehrssteuer, wie der Grunderwerbsteuer, der Erbschafts- oder Schenkungssteuer, der Vorgang, d. h. ein bestimmter Akt des Rechtsverkehrs, als Besteuerungsvorgang erfasst, so z. B. der Übergang eines Gegenstandes (Grundstück, Geschenk etc.) durch Übereignung; dieser stellt den Besteuerungsgegenstand dar.⁷⁷¹ Hier sind die einzelnen Gläubiger bereits deshalb Steuerschuldner, weil sie von dem Vorgang auf der Gläubigerseite als der durch die Übertragung des Vermögensgegenstandes Entreicherte bzw. auf der Schuldnerseite Bereicherte mitbeteiligt sind. Der Tatbeitrag bzw. die Tathandlung des Einzelnen ist also verifizierbar. Der Taterfolg wird in seinem Tatvorgang gemeinsam, nicht gemeinschaftlich erzielt.

Der Vorgang wird durch die beteiligten Personen (Grundstücksverkäufer und -käufer) zu einem ganz bestimmten Vorgang spezifiziert; die Veranlagung hierüber kann aber auch nur einer der an dem Vorgang beteiligten Personen gegenüber erfolgen, ohne dass sich der Vorgang dadurch anders bestimmen würde.⁷⁷² Der

⁷⁶⁹ Der Tatsache, dass die Einzelgesetze im Vorliegenden nicht ausdrücklich anordnen, dass es sich um eine gemeinsame *Tatbestandsverwirklichung* Mehrerer handelt, wird nach herrschender Meinung keine Bedeutung beigemessen. Man könne es als allgemeinen Rechtsgedanken betrachten, dass gemeinsames Tun eine gemeinsame Verpflichtung begründe (Rechtsgedanke des § 840 Abs. 1 BGB). Vgl. Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl. (2006), § 44 Rz 4; Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 7 (Lfg. 116 Juli 2008) m. w. N.

⁷⁷⁰ Diese zeichnen sich durch die materielle Gleichartigkeit des Entstehungsgrundes für die verschiedenen Verpflichtungen aus, Ehmman, Die Gesamtschuld, Berlin 1972, S. 196.

⁷⁷¹ Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), § 12 II., S. 69.

⁷⁷² Alle angesprochenen Vorgänge stellen Fälle des § 44 Abs. 1 S. 1 1. Alt. AO 1977 dar. Die Gesamtschuld entsteht in diesen Fällen durch Tatbestandsverwirklichung

Veranlagung selbst kommt offensichtlich, anders als womöglich im vorliegenden Fall, keine tatbestandserrichtende Wirkung zu. Wie auch in den zivilrechtlichen Fällen gemeinsamer Tatbestandsverwirklichung durch bloßes gemeinsames Handeln liegen der daraus resultierenden Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 1. Alt. AO lauter gleichgründige Einzelschuldverhältnisse Mehrerer zum Gläubiger hin zugrunde.

Einen solchen Tatbestand materiellen Rechts könnte es im Einkommensteuerrecht überhaupt nur dann geben, wenn der Gesetzgeber einen Einkünftebestand „Einkünfte beider Ehegatten“, z. B. unter der Rubrik „sonstiger Einkünfte“ (§ 22 EStG, dem im Übrigen auch die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen nach dem sog. Realsplitting unterfallen, vgl. § 22 Nr. 1a. EStG) geschaffen hätte. Der Kanon der objektiven Einkünfte, heute die §§ 13 bis 24 EStG, enthalten einen Einkünftebestand jedoch nicht, der in Zusammenfassung der beiderseitigen Ehegatten-Einkünfte zu Einkünften eines „gemeinsamen Topfes“, in den die Einkünfte fließen, führen würde. Das setzt das Modell eines gemeinsam geführten Familienhaushaltes im ökonomischen Sinne voraus, wovon auch im Folgenden noch zu reden sein wird. Das Gesetz hat einen solchen Weg, der im Übrigen wirklich mehrere Einzelschuldverhältnisse aus gleichgründiger Schuldnerschaft heraus hervorrufen würde, nicht vorgesehen.

b) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse unter gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte bei Zusammenveranlagung

Vor diesem Hintergrund ist nun bedeutsam, dass die geänderte gesetzliche Fassung des § 26b EStG 1975 zu einer neuen gesetzlichen Bestimmung im Rahmen der Kodifizierung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten

mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, ohne dass es der Abgabe einer Steuererklärung, der Veranlagung oder gar der Steuerfestsetzung bedarf, Hoffmann in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. (1996), § 44 Rz. 4. Mangels einer gemeinsamen Veranlagung geht die h. M. zu Recht davon aus, dass die gesamtschuldnerisch geschuldete Steuer weder auf „einheitlicher“ Grundlage beruht noch ihnen gegenüber nur einheitlich entschieden werden kann, vgl. Kühn-Kutter-Hofmann, AO-FGO, 17. Aufl. (1995), § 155 AO Anm. 6.a). Zu den Konsequenzen daraus s. bereits Teil I Kap. B.I, S. 55 f. Eine notwendige Hinzuziehung bzw. Beiladung wird deswegen auch nach herrschender Lehre hier nicht angenommen. Es handelt sich nur um zwei Entscheidungen der Finanzbehörde, die in einem Sachzusammenhang stehen. Es bleibt der Weg über § 360 Abs. 1 AO bzw. § 60 Abs. 1 FGO, siehe dazu o. Teil II Kap. D.III, S. 118 f.

fürte, nämlich der, dass die zusammengerechneten Einkünfte den Ehegatten *gemeinsam zugerechnet* werden, vgl. § 26b EStG 1975.

Dem Wortlaut nach ist diese Bestimmung in einer für diese Untersuchung so entscheidenden Weise folgendermaßen auszulegen: Hält man die Formulierungen den *Ehegatten* gemeinsam zugerechnet und der *Ehegattengemeinschaft* ... zugerechnet einander gegenüber, ist eindeutig, dass es in der gelassenen Lücke gemeinschaftlich lauten muss. Werden die Einkünfte den Ehegatten ausdrücklich gemeinsam und nicht gemeinschaftlich zugeordnet, so ist hiermit auch klar, dass die gesetzliche Bestimmung nach ihrem Wortlaut die Ehegatten hinsichtlich ihrer Einkünfte offenbar nicht in eine qualifizierte gemeinschaftliche Stellung, sondern nur in eine gemeinsame Stellung versetzen soll. Die Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft – wie hier vermutet – ist dabei offensichtlich nicht der Anknüpfungspunkt der gewählten Besteuerungsform.

Erläutert hat der Gesetzgeber diese hinzugefügte gesetzliche Bestimmung nur teilweise. Er erklärt die Zielsetzung der erweiterten Vorschrift des § 26b EStG 1975 in den Gesetzesmotiven zwar dahin gehend, dass mit ihr umschrieben werde, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte, ein Einkommen, ein zu versteuerndes Einkommen und eine Einkommensteuer ermittelt werde.⁷⁷³ In Übereinstimmung dessen legen auch die beiden neuen gesetzlichen Bestimmungen ausgewiesenermaßen – wie auch nachfolgend noch detailliert zu erläutern – die steuerschuldrechtliche Fundierung der Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten offen. Dennoch ist davon auszugehen, dass mit dem Passus der „den Ehegatten gemeinsamen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte“ ein weiterer eigenständiger Zweck verfolgt werden sollte, denn so grundlos wie die h. L. annimmt,⁷⁷⁴ dürfte diese Bestimmung nicht eingefügt worden sein.

Wie erklärt sich nun diese neue gesetzliche Bestimmung gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte:

Der geschichtliche Hintergrund ist zunächst einmal der: Mit dem Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung vom 05.08.1974⁷⁷⁵ als Grundlage des § 26b EStG 1975 hat sich der

⁷⁷³ So lt. Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 299.

⁷⁷⁴ Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f. Für viele siehe u. a. Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 5 (137. Lfg. 3/2007), beruht dementsprechend das Splitting-Verfahren ausschließlich auf der Regelung des § 32a Abs. 5 EStG.

⁷⁷⁵ BGBl. I 1974, 1545, 1569, BStBl. I 1974, 530, 537.

Gesetzgeber für die Beibehaltung des „Ehegattensplittings“ ausgesprochen.⁷⁷⁶ Das Gesetz enthielt zwar eine völlige Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes, diente aber wohl nur in wenigen Teilen der Neugestaltung des Einkommensteuerrechts. Um das Einkommensteuerrecht überschaubarer zu machen, wurde das Gesetz entsprechend der Systematik des Einkommensteuerrechts neu gegliedert und eine Reihe von textlichen Verbesserungen sowie der Einarbeitung einer Reihe von bisher in Verordnungen, Verwaltungserlassen oder -richtlinien enthaltenen Regelungen sowie von Ergebnissen der höchstichterlichen Rechtsprechung eingearbeitet.⁷⁷⁷

Soweit aber vorgetragen wird, der Gesetzgeber habe deutlich gemacht, dass an der bisherigen Rechtslage zur Zusammenveranlagung von Ehegatten keine Änderungen vorgenommen werden sollten,⁷⁷⁸ gibt es dafür keinen direkten Beweis, wie ihn der in diesem Zusammenhang so oft folgendermaßen zitierte BFH⁷⁷⁹ vorträgt: „Der Gesetzgeber habe durch die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht, dass es sich nur um eine klarstellende und damit fortführende Regelung der gegebenen Rechtslage handle.“⁷⁸⁰ Diese tragen aber bei genauerem Hinsehen nicht die Sichtweise der h. L., denn die dortige Äußerung des Gesetzgebers, „der § 26b S. 2 EStG stellt klar“, bezieht sich tatsächlich auch nur auf diese spezielle Regelung jenes heute nicht mehr existierenden Teiles der Vorschrift.⁷⁸¹

Diese Klausel besagt unter ernsthafter Betrachtung schon auf den ersten Blick, dass der Fokus nunmehr hinsichtlich der Konstitution der bald 100jährigen gemeinsamen *Ehegattenbesteuerung* – entgegen der h. L. – nicht nur auf die bloße sachliche Einheit des Einkommens zu legen ist. Der Vorschrift des § 26b EStG kann nach ihrem förmlichen Gehalt lediglich die Bedeutung einer subjektiven *Zurechnungsregel* gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte zukommen. Begibt man sich aufgrunddessen an dieser Stelle auf die Suche nach dem einen unmittelbaren Tatbestand, den die Veranlagung des einzelnen zusam-

⁷⁷⁶ Kieschke, DB 1974, 1736.

⁷⁷⁷ Siehe hierzu eingehend Pogge-v. Strandmann/Kieschke, BMF, DStZ 1974, 331 f.

⁷⁷⁸ Vgl. HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 2 (Lfg. 258 Juli 2013).

⁷⁷⁹ So Pflüger, a. a. O., § 26b Anm. 2.

⁷⁸⁰ BFH v. 26.07.1983 VIII 160/80, BStBl. II 1983, 674, 675, unter Verweis auf BTDrucks 7/1470, S. 299 (s. u.). Siehe hierzu auch Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 3 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

⁷⁸¹ Vgl. d. Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, Zu § 118 Abs. 2 S. 4, S. 299.

menveranlagten Ehegatten nur nachzuzeichnen hätte, so könnte man – in anlehnender Form an die im zuvorigen Kapitel erläuterten Tatbestände – unter einem tatsächlichen, beschränkt formell einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahren⁷⁸² auch den Gedanken an den einen *fiktiven* überlagernden Tatbestand im Sinne eines zu steuernden Verkehrsvorganges, an dem beide dem Steuerzugriff unterliegenden Steuerpflichtigen gemeinsam, jedoch nicht gemeinschaftlich beteiligt sind, hegen.

Werden die Einkünfte in dieser Weise mehreren Personen „gemeinsam zugerechnet“, so gibt es, wie der Gesetzgeber auch ausdrücklich gefordert hat, nur „ein Einkommen“⁷⁸³ auf der Basis gemeinsam zuzurechnender Ehegatteneinkünfte. Die gemeinsame Besteuerung der Ehegatten ist dann auch steuerschuldrechtlich fundiert. Der sachliche Regeltatbestand des § 2 EStG ist – so könnte man meinen – zugleich mit der Wahl bzw. Anordnung einer anderen Form der Veranlagung abbedungen. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO käme in seiner umstandsbezogenen Formulierung hier endlich einmal zu seinem Recht.⁷⁸⁴

Nimmt man diese neue Bestimmung als Zurechnungsregel an, drängen sich Parallelen zwischen der Regelung des § 26b EStG und der des § 28 EStG⁷⁸⁵ auf. Entscheidend ist hier: In § 28 EStG drückt sich weder die Auffassung aus, dass nur der überlebende Ehegatte die Einkünfte erwerbswirtschaftlich betrachtet erwirbt, noch dass er sie alleine bezieht. Vielmehr werden diesem die Einkünfte mittels Fiktion zugerechnet.⁷⁸⁶ Derjenige, dem die Einkünfte mittels Fiktion zugerechnet werden, rückt in die Rolle des Einkünfteerzielenden ein.⁷⁸⁷

⁷⁸² D. h. eine gemeinsame Steuererklärung, gemeinsame Veranlagbarkeit und eine gemeinsame Steuerakte, s. o.

⁷⁸³ Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974 IV B 2 – S 2015 – 14/74, BStBl. I 1974, 962 Tz. 12.3.

⁷⁸⁴ Siehe vertiefend Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f.

⁷⁸⁵ § 28 EStG lautet: „Bei fortgesetzter Gütergemeinschaft gelten Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des überlebenden Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist.“ Der steuerwirksame Sachverhalt ist der, dass aufgrund eines Ehevertrages zwischen den Ehegatten/Eltern die eheliche Gütergemeinschaft nach dem Tode eines Ehegatten zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinschaftlichen Abkömmlingen fortgesetzt wird, § 1483 BGB.

⁷⁸⁶ In Ausnahmefällen lässt das Gesetz die Verlagerung von Einkünften auf andere, vornehmlich Angehörige zu, sei es, dass diese die Einkünfte unmittelbar oder mittelbar bezogen haben. Dies erfolgt über spezielle Zurechnungsnormen wie § 28 oder § 22 Nr. 1a. EStG.

⁷⁸⁷ Niepoth, FR 1958, 164.

So wie sie sich nach dem Wortsinn darstellt, wird sie aber weder von der Rechtsprechung noch von der Literatur verstanden, geschweige denn angenommen. Es ist zweifelhaft, ob man für den Ehepartner, der den Tatbestand nicht mitverwirklicht hat, noch einen erweiterten Tatbestand dahin gehend schaffen kann, dass man fingiert, die Ehegatten würden durch einkünftermäßig gemeinsames Bestücken eines gemeinsamen Topfes ihren gemeinsamen Familienhaushalt finanzieren und hätten damit einen zu steuernden Verkehrsvorgang verwirklicht. Es soll hier auch zunächst nicht näher behandelt werden, ob die Steuerpflicht durch die Verwirklichung dieses weiteren gesetzlichen (Anknüpfungs-)Tatbestandes, so wie es die h. L. zwar nicht konzeptionell (unter heutiger Ablehnung einer Tatbestandsgrundlage für die Besteuerung der einkunftslosen Person/Ehegattin), jedoch zumindest steuerschuldrechtlich unter der von ihr vertretenen Gleichsetzung der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung mit den übrigen Gesamtschuldnerschaften aus singulären Schuldverhältnissen⁷⁸⁸ eigentlich vortragen müsste, begründet werden kann:

Die Zurechnungsregel der „gemeinsamen Zurechnung“ der Ehegatteneinkünfte steht in der Zielrichtung dafür, dass die Ehegatten immer zugleich den Schuldgrund der Einkommensteuer, nämlich die Erzielung von Einkünften, als objektive Grundlage des Einkommens verwirklichen. Sie wirkt also innerhalb des Systems der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG schon von vornherein ausgesprochen deplatziert. Sollten die Ehegatten bisher eher zu einem Steuersubjekt verschmelzen, so versucht man sie nun an dieser Stelle als „gleich starke“ Gesamtschuldner in Einzelschuldnerschaft zu etablieren. Das wirkt nun doch eher überzogen und wird wohl deswegen von der h. L. auch nicht als ernst zu

⁷⁸⁸ Diese Gleichsetzung kommt besonders in der gängigen Annahme zum Ausdruck, dass sich, wie bei allen anderen besagten Gesamtschuldnerschaften im Steuerrecht auch, nachträglich durch Divergenzen in der Bestands- und Rechtskraft unterschiedliche Steuerfestsetzungen den zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber ergeben können. S. u. a. BFH v. 14.10.2009 X R 14/08, BStBl. 2010, 533. Vgl. dazu auch bereits die Rspr.-Nw. in Fn. 254, S. 60. Zur überwieg. Anerkennung durch die Literatur vgl. u. a. Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 41 (339. Aktual., Febr. 2012); Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 22 (137. Lfg. 3/2007); Littmann, EStG, 13. Aufl. (1981), § 26b EStG RdNr 19; Gräber/Koch, FGO, 6. Aufl. (2006), § 60 Rz. 137, bzw. Gräber/Levedag, FGO, 7. Aufl. (2010), § 60 Rz. 137; Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Tz. 57 (87. Lfg. Apr. 1999); Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, 16. Aufl., § 60 FGO Tz. 57 (Lfg. 134 Okt. 2013); Bartone in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 360 AO Tz. 35 (86. Erg.-Lfg./Febr. 2011); Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 80 (130. Lfg. 8/2008); Schwarz, AO, § 44 Rz. 23 m. w. Rspr.-N. (Lfg. 132 2/2009).

nehmende Zurechnungsregel verstanden. Man scheint hier ein wenig übers Ziel zu schießen, wenn man auf diesem Wege den wahren Charakter der Zusammenveranlagung als Einheits- oder besser Gemeinschaftsbesteuerung überzeichnen will. Man hat hier praktisch die zweite „Verfahrensumstellung“ gemacht, die nicht ins einheitliche System passt und die von der h. L. diesmal auch nicht angenommen wurde.⁷⁸⁹

Stattdessen wehrt man, obschon man einer (durchgehend) getrennten Veranlagung der Ehegatten den Zuspruch erteilt, wegen der vom Gesetzgeber nach wie vor beibehaltenen (originären) *Zusammenveranlagung* von Ehegatten (eine Steuerschuld)⁷⁹⁰ den allgemeinen Gedanken an zwei dazugehörige Steueransprüche inkl. entsprechender Tatbestandsgrundlage insgeheim (beredtes Schweigen)⁷⁹¹ ab.⁷⁹² Dies bestätigt die heute h. L. indirekt noch dadurch, dass nach ihrer Auffassung das besondere Gesamtschuldverhältnis zusammenveranlagter Ehegatten ausschließlich durch den Akt der Wahl der besonderen Veranlagungsform hervorgerufen wird.⁷⁹³ Das entspricht dem Trend, immer mehr zu einer Zusammenveranlagung im rein sachlichen Sinne und somit zur Objektbesteuerung der Ehegattin (haushaltsführenden Person) überzugehen.⁷⁹⁴

4. Zu den Fällen gemeinschaftlicher unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Ehegattengemeinschaft

Den Blick auf die wahren Verhältnisse ebend geht es an dieser Stelle, wie gesagt, darum aufzuzeigen, dass das Zusammenveranlagungsverfahren kein Verfahren ist, das nur einen unmittelbar gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestand der Ehegatten nachzuzeichnen hat. Im Einkommensteuerrecht gibt es weder den Tatbestand, nach dem die Ehegattengemeinschaft Steuerschuldner der einen Steuerschuld ist, noch das eine Steuerschuldverhältnis, an dem beide Ehegatten in Gemeinschaft beteiligt sind. Anders gewendet, es ist kein unmittelbarer Tatbestand vorhanden, nach dem die Ehegattengemeinschaft durch einen gemeinsamen Vorgang ein (einkommen-)steuerliches Objekt verwirklicht, das dann auch

⁷⁸⁹ Zur ersten „Verfahrensumstellung“ des Zeitpunktes des Entstehens der beiderseitigen Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten siehe bereits o. Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f.

⁷⁹⁰ Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

⁷⁹¹ Siehe hierzu schon in Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

⁷⁹² Siehe im Einzelnen hierzu Teil IV Kap. N.II.2.e), S. 510 f.

⁷⁹³ Vgl. dazu bereits o. Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

⁷⁹⁴ Siehe vertiefend dazu Teil IV Kap. N.II.2.e), S. 510 f.

beiden jeweils in Gänze „zuzurechnen“ wäre. Dies soll nun näher betrachtet werden, auch um aufzuzeigen, wie weit die Ehegattengemeinschaft als Wirtschaftsgemeinschaft in ihrer heutigen Weise eigentlich davon entfernt ist, eine steuerlich relevante Einkommens- oder gar eine Einkünftegemeinschaft darzustellen. Nebenbei ist noch zu erörtern, unter welchen Voraussetzungen bzw. Gegebenheiten eine ständige gemeinschaftliche unmittelbare Tatbestandsverwirklichung überhaupt denkbar wäre. Dies geschieht auch, um einen Eindruck davon zu vermitteln, wie fern die jetzige Ehegattenbesteuerung den einkommensteuergesetzlichen Strukturen im Grunde ist.

a) Der Fall gemeinschaftlicher unmittelbarer Tatbestandsidentität im Einkommensteuerrecht für eine aus der Ehegattengemeinschaft bestehende echte Tatbestandsgemeinschaft

Einen solchen Tatbestand könnte es im Einkommensteuerrecht überhaupt nur dann geben, wenn der Gesetzgeber einen Einkünftebestand „Einkünfte der Ehegattengemeinschaft“ geschaffen hätte. Der Kanon der objektiven Einkünfte, heute die §§ 13 bis 24 EStG, enthalten einen Einkünftebestand, der in Zusammenfassung der Einkünfte der Ehegatten zu Einkünften der Ehegattengemeinschaft führen würde, jedoch nicht. Das Gesetz hat einen solchen Weg, der im Übrigen eine ganz klare Abkehr vom Grundsatz der Individualbesteuerung für Ehegatten bedeuten würde, nicht vorgesehen. Das heißt aber nicht unbedingt, dass man nicht gewillt ist, in aller Konsequenz diesen Weg zu gehen, wie sich anhand der Vorschläge namhafter Stimmen aus der Steuerrechtswissenschaft ersehen lässt.⁷⁹⁵

Auch liegt im Vorliegenden keine ständige, doch vielleicht irgendwann einmal erwägenswerte, unmittelbare gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung im metaphorischen Sinne vor, denn immerhin hat man sich heutzutage schon nachhaltig von der obligatorischen Situation permanenter Mitarbeit der haushaltsfüh-

⁷⁹⁵ Lang in Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion, Band II, 1985, § 6 EStG-E, S. 87/88: „Die Einkommen von Ehegatten,...werden zusammengerechnet...“, u. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, S. 181, § 10 „...eheliche Erwerbsgemeinschaft“ (Überschrift) ... Ehegatten bilden eine steuerliche Erwerbsgemeinschaft, wenn sie zusammenleben. Sie können untereinander Einkünfte ausgleichen, die Vereinfachungspauschale, den Grundfreibetrag und...(persönliche Steuerentlastungsbeträge) übertragen (Abs. 2).“ Ob und wann diese Art der Einkommensbesteuerung der Ehegattengemeinschaft aus materiell-rechtlichen Gründen denkbar wäre, wird sich im Folgenden noch erweisen.

renden Person gegenüber dem erwerbstätigen Ehegatten gelöst (s. u.). Anhand der Gesetzeslage des § 16 Abs. 1 EStG 1920⁷⁹⁶, d. h. einer Zusammenveranlagung, die sich damals noch im sachlichen Teil des Einkommensteuergesetzes befand,⁷⁹⁷ und der Haltung der h. L., die Einkünfte der Ehegatten bereits unmittelbar nach Einführung der Zusammenveranlagung so zu ermitteln, als ob sie von vornherein einer einzigen „Person in Einheit“ zufließen,⁷⁹⁸ ließe sich (nur) bei wohlwollender Betrachtung diese Auffassung einer unmittelbaren gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung im metaphorischen Sinne vertreten.

Solche Überlegungen sind jedoch müßig, denn, wäre die Ehegattengemeinschaft bereits auf einer Tatbestands-Verwirklichungsbasis als eine Tatbestands-gemeinschaft anzusehen, so würde man in der Folge wiederum auf dieselben unüberwindlichen Schwierigkeiten stoßen, die bereits zuvor geschildert worden sind, wenn auf die Ehegattengemeinschaft als unmittelbar materiell uneingeschränkte Gemeinschaft abzustellen ist.⁷⁹⁹ Eine solche Einheit in der Person war niemals gewollt; denn RFH und BFH haben beide stets betont, dass die Ehegattengemeinschaft in der (einheitlichen) Einkünfteerzielung nicht als ein (vollständiges) Steuersubjekt zu bewerten sei, allerdings im Zuge der Zusammenveranlagung als eine Art steuerlicher Einkommens- und Gütergemeinschaft anzuerkennen ist.⁸⁰⁰ Das stimmt dann auch mit der gesetzlichen Ausrichtung der Zusammenveranlagung von Ehegatten überein, die nachfolgend noch detailliert zu erläutern ist.

Dass dies auch der Haltung des Gesetzgebers entsprach, ist äußerlich durch das baldige Verschieben des Tatbestandes in den formalrechtlichen Teil des Einkommensteuergesetzes (EStG), sprich in den Teil mit den Vorschriften über die einzelnen Veranlagungsformen zur Erhebung der Einkommensteuer, ersichtlich. Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten wurde im Jahr 1934 anhand der Vorschrift des § 26 EStG in den Abschnitt III. Veranlagung, der, wie noch heute mit der Vorschrift der Einzelveranlagung gem. § 25 EStG begann,

⁷⁹⁶ 1. EStG v. 29.03.1920, RGBI. I 1920, 359.

⁷⁹⁷ Die Vorschrift befand sich genauer gesagt im Abschnitt „Steuerbares Einkommen“.

⁷⁹⁸ Die Feststellung der Einkünfte des jeweiligen Ehegatten selbst galt dabei nur als eine technische Angelegenheit vgl. eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

⁷⁹⁹ Vgl. dazu bereits o. Teil IV Kap. L.III, S. 178 f.

⁸⁰⁰ BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108. Siehe dazu u. a. Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 553; Brockhoff, DStZ 1953, 337, u. Kaatz, FR 1958, 269, 270.

überführt, und besaß den Titel „Haushaltsbesteuerung: Ehegatten“, vgl. §§ 25 ff. EStG 1934⁸⁰¹.

b) Der Fall unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch die Ehegattengemeinschaft auf der Basis eines gemeinschaftlichen Güterstandes

Wie im Obigen bereits angedeutet besteht im Kontext mit den echten erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Personengemeinschaften und deren gemeinschaftlicher Behandlung im Einkommensteuerrecht ob gemeinschaftlicher sachgegenständlicher Tatbestands(merkmals-)identität die Vermutung, dass hier wiederum ein gesondertes und einheitliches Veranlagungsverfahren einer Tatbestandsgemeinschaft hinsichtlich der Ermittlung eines gemeinschaftlichen Sachgegenstandes gegeben sein könnte. Des Weiteren wurden schon die Bedenken geäußert, dass im Zuge der Zusammenveranlagung nicht nur ein Sachverhalt unter einen gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren ist, der nunmehr auch ermittlungstechnisch anhand gesetzlicher Tatbestandsmerkmale nachzuzeichnen ist, sondern vielmehr ob bestimmter ermittlungstechnischer Schritte ein überlagernder gesetzlicher Tatbestand entsteht, der auf einer partiellen Steuerrechtssubjektivität der Ehegattengemeinschaft in ihrer speziellen Form beruht.

Die Ehegatten werden im Rahmen der Zusammenveranlagung, wie unschwer auf den ersten Blick zu erkennen ist, mit ihrem *gesamten* Einkommen zur Festsetzung einer Steuerschuld herangezogen. Im Obigen wurde bereits dargelegt, dass der Ablauf der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG wohl bedeutet, dass damit ein Besteuerungsverfahren erfolgt, in dem die Besteuerungsgrundlagen für mehrere Personen, nämlich beide Ehegatten, partiell gemeinschaftlich ermittelt werden. An dieser Stelle ist zunächst aufzuzeigen, inwieweit dies nach der Maßgabe des (unverfälschten) Einkommensteuerrechts überhaupt denkbar wäre, die Ehegattengemeinschaft als eine Einkommenserwerbsgemeinschaft zu besteuern, um die abseits der einkommensteuerlichen Besteuerungszugriffssystematik stehende Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten besser gesetzessystematisch begreifen und einordnen zu können.

⁸⁰¹ Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, S. 1005, BStBl. II 1934, 1261, 1269.

(1) Zur durchgängigen gemeinschaftlichen unmittelbaren
Tatbestandsverwirklichung gemäß §§ 1 i. V. m. 2 ff. EStG

Eine echte Erwerbsgemeinschaft im steuerlichen Sinne ist die Ehegattengemeinschaft per se nicht. Das BVerfG drückt dies so aus: Die Ehe begründet nach deutschem Recht über die Unterhaltsgemeinschaft hinaus keine *enge* Wirtschaftsgemeinschaft.⁸⁰² Die eheliche Gemeinschaft allein führt nicht zur rechtlichen Zusammenlegung der Einkünfte. Die Erwerbsgemeinschaft der Ehe besitzt im Regelfall der Zugewinnngemeinschaft keine unmittelbaren Folgen für die Zurechnung der Einkünfte.⁸⁰³

Selbst die zivilrechtliche Vereinbarung eines gemeinschaftlichen Güterstandes⁸⁰⁴ kann nach steuerrechtlichen Grundsätzen nicht generell, sondern nur im Einzelfall dazu führen, dass die Eheleute gemeinschaftlich die gesetzlichen Voraussetzungen einer Einkunftsart erfüllen, § 2 Abs. 1 EStG 1975, vormals § 2 Abs. 3 EStG, i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG).⁸⁰⁵ Aus einer Rechtsgemeinschaft auf familienrechtlicher Grundlage heraus können die Ehegatten dann gemeinsam erwerbswirtschaftlich tätig sein und werden auch als eine echte Erwerbsgemeinschaft im obigen Sinne⁸⁰⁶ anerkannt, wenn, wie gehabt, die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft, Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative gegeben sind.⁸⁰⁷ Ob bei den übrigen Einkünften von einer gemeinschaftlich begangenen Sachverhaltsverwirklichung gesprochen werden kann, ist – wie oben

⁸⁰² BVerfG v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, BStBl. I 1962, 492, 497.

⁸⁰³ Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 2 Rn. 76.

⁸⁰⁴ Im deutschen Recht ist hierzu nur noch der Güterstand der Gütergemeinschaft (§§ 1415-1482 BGB) vorhanden. Dieser ist aber oftmals unpraktikabel, weil er den anderen Ehegatten auch am bereits vor der Ehe allein erworbenen Vermögen beteiligt. Der dies vermeidende Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft, den es vor 1953 im BGB als Wahlgüterstand gesetzlich ausgestaltet gab, muss nun durch vertragliche Abänderung der Regelungen über die Gütergemeinschaft hergestellt werden.

⁸⁰⁵ Als Beispiel: Der Ehefrau können auch bei Gütergemeinschaft die Arbeitseinkünfte des Ehemannes nicht zur Hälfte zugerechnet werden. Das „würde auch das gesamte Einkommensteuersystem aus den Angeln heben“, Theis, DB 1957, 1246, 1248.

⁸⁰⁶ Für die Einkünfteerwerbsgemeinschaften der Ehegatten aus land- und forstwirtschaftlichen Gütern wie aus Gewerbebetrieb gelten die obigen in Teil III dargelegten Grundsätze, (§ 13 Abs. 7 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

⁸⁰⁷ BFH v. 22.06.1977 I R 185/75, BStBl. II 1977, 836, 838; zur Errungenschaftsgemeinschaft, vgl. BFH v. 23.07.1980 IV R 30/78, BStBl. II 1981, 63. Zur Lage bei der Eigentums- u. Vermögensgemeinschaft nach dem Recht der ehemaligen DDR, vgl. eingehend Hahn, DStZ 1992, 362.

bereits angeführt ⁸⁰⁸ von der zu konstatierenden Nachhaltigkeit ihres gemeinschaftlichen erwerbswirtschaftlichen Bestrebens abhängig.

Fallen die nur von einem Ehegatten allein erzielten Einkünfte als Folge der vereinbarten Gütergemeinschaft i. S. einer Einkommensverwendung in das Gesamtgut, so ist dies einkommensteuerlich zulasten des anderen Ehegatten (i. S. eines Steuerverhaftetseins) nicht beachtlich.⁸⁰⁹ Man sollte sich hierbei also dessen bewusst sein, dass die bloße Vereinbarung eines gemeinschaftlichen Güterstandes zur hälftigen Teilung der Errungenschaft unter den Eheleuten als Anerkennung (und nicht als Entlohnung) der Hausfrauentätigkeit steuerlich unbeachtlich ist, denn für die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte kommt den güterrechtlichen Vereinbarungen zwischen Ehegatten auf der Basis des heutigen Einkommensteuerrechtes (EStG) keine unmittelbare Wirkung zu.

Allerdings ist die Entstehung des Gesamtgutes durchaus Basis für die steuerrechtliche Würdigung.⁸¹⁰ Hierbei ist es dann aber so, dass sie überhaupt nur dann gemeinsame Einkünfte beziehen, die steuerrechtlich bedeutsam sind, wenn die Ehegatten die ihnen gehörenden Einkunftsquellen gemeinschaftlich nutzen.⁸¹¹ Auf den Punkt gebracht sind nach materiellem Einkommensteuerrecht bis heute nur solche Ehegattengemeinschaften beachtlich, die aufgrund gemeinschaftlicher marktwirtschaftlicher Tätigkeit (d. h. klassisch gemeinschaftlicher *unternehmerischer* Tätigkeit) eine Erwerbsgemeinschaft darstellen. Dagegen stellt die Gründung eines Familienhaushaltes sowie dessen Betrieb, trotz der Übernahme sämtlicher Haushalts- und Betreuungsarbeit durch einen Ehegatten zur Entlastung des anderen erwerbstätigen Ehegatten, kein Unternehmen dar, da bereits die Tätigkeit der haushaltsführenden Person nach gesetzlicher Rechtslage mangels eigener Erwerbsquelle keine erwerbswirtschaftlichen Züge tragen kann.

⁸⁰⁸ Vgl. Teil IV Kap. I.II.1.a), S. 197 f.

⁸⁰⁹ BFH v. 18.02.1959 VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263, 264/5 (Gutachten); v. 22.01.1980 VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244, 245.

⁸¹⁰ BFH a. a. O., BStBl. III 1959, 263, 265 f.

⁸¹¹ BFH v. 19.04.1989 X R3/86, BStBl. II 1989, 596, 598. Ausführl. hierzu Hahn, a. a. O., 367 f.

(2) Das Maximum einer partiell gemeinschaftlichen unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung gemäß § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG sowie des Bestehens einer partiell echten Tatbestandsgemeinschaft unter Ehegatten

Verwirklichen die Ehegatten denselben Steuertatbestand gem. § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. §§ 13 bis 24 EStG als eine Erwerbsgemeinschaft im erläuterten Sinne, so müssen sie nicht gesamtschuldnerisch für ihre gemeinsamen Steuerverbindlichkeiten einstehen wie im Falle der Zusammenveranlagung.⁸¹² Die Einkünfte sind vielmehr nach steuerrechtlichen Grundsätzen – wie bei allen anderen Erwerbsgemeinschaften auch – beiden Ehegatten anteilig zuzurechnen. Auch hier wird die güterrechtliche Zuordnung des Zivilrechts grundsätzlich durch die Bestimmung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für steuerliche Zwecke verändert.⁸¹³ Auch hier ist dann – wie ansonsten auch – eine gesonderte und einheitliche Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte durchzuführen. Es hat hier, wie gehabt, eine Aufteilung der Einkünfte und nicht des sich aus ihnen ergebenden Einkommens, wie dagegen in Vollzug des Splitting-Verfahrens, zu erfolgen.

Zwar sind auch im Einkommensteuerrecht Vorgänge vorstellbar, nach denen die Ehegatten im gemeinsamen Zusammenwirken einen einkommensteuerlichen Tatbestand erfüllen. Selbst wenn die Ehegatten die Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 und 2 EStG im erwerbswirtschaftlichen Sinne gemeinsam erzielen, bleiben sie nach herkömmlichen Grundsätzen nicht Einkommensteuersubjekt des gesamten Erzielten, selbst dann, wenn eine Aufteilung der Einkünfte nach zivilrechtlichen Grundsätzen unterbleibt;⁸¹⁴ nach steuerrechtlichen Grundsätzen wird dies nicht

⁸¹² Der Gesetzgeber hat hier nicht den Weg beschritten, dass wie in anderen Fällen der Verwirklichung des steuerschuld begründenden Tatbestandes durch mehrere Personen eine Gesamtschuld entstehen soll, vgl. dazu Kiefer, Die steuerliche Gesamtschuld, 1953, S. 24.

⁸¹³ Vorrangig sind die Bestimmungen in den Einzelsteuergesetzen, wie z. B. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, vgl. Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl. (2006), § 39 Rz 43 f.

⁸¹⁴ Dies gilt in den Fällen, in denen eine Ehegatten-Gütergemeinschaft (§ 1415 BGB) als wirtschaftlich einer Personengesellschaft vergleichbares Wirtschaftsverhältnis anzusehen ist. Bürgerlich-rechtlich gilt grundsätzlich, dass beiden Ehegatten die Einkünfte ungeteilt zustehen. Es gibt keine verfügbaren Anteile der Ehegatten am Gesamtgut, vgl. § 1419 BGB, und damit auch keine quotenmäßige Beteiligung des Ehegatten in irgendeiner Weise, s. a. Berger in Jauernig, BGB, 13. Aufl. (2009), § 1419 Rn 7, u. Berger/Mansel in Jauernig, BGB, 14. Aufl. (2011), § 1419 Rn 7. Anders Theis, FR 1957, 502.

akzeptiert.⁸¹⁵ Die Einkünfte werden den Ehegatten bereits im Jahr ihrer Entstehung grundsätzlich hälftig zugerechnet. Sie können demnach keine umfassende, sondern höchstens eine partielle echte Tatbestandsgemeinschaft sein. In den Fällen, in denen zusammenveranlagte Ehegatten auch materiell-rechtlich an den einzelnen Einkünften des jeweils anderen Ehegatten beteiligt sind, greifen die oben bereits dargestellten Grundsätze des einheitlichen Feststellungsverhältnisses i. S. der §§ 179 ff. AO ein.⁸¹⁶

Also gilt, dass zwar ein Vorgang denkbar ist, wonach die Ehegatten in Verwirklichung des sachlichen Tatbestandes, § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, diesen einen unmittelbaren Eingangstatbestand gemeinschaftlich erfüllen, dass aber nach der weiteren einkommensteuergesetzlichen Systematik ein umfassender unmittelbarer Tatbestand gemeinschaftlichen Einkommens nicht denkbar ist, bei dessen gemeinschaftlicher Beteiligung an die Ehegatten auch jeder für sich letzten Endes einer vollumfänglichen Steuerpflicht obliegen würde.

Die Ehegattengemeinschaft kann als solche nach bisherigen einkommensteuerlichen Grundsätzen keine echte Einkommenserwerbsgemeinschaft und damit keine echte Tatbestandsgemeinschaft im gesuchten Sinne sein. Nur im Ausnahmefall stellen die Ehegatten eine partielle echte Tatbestandsgemeinschaft dar, die dann auch eine (eingeschränkte) Rechtspersönlichkeit besitzt und unter diesem Mantel eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nach den spezialgesetzlichen Regelungen der Einkommensbesteuerung gibt es hinsichtlich aller zusammen zu veranlagenden Ehegatten selbst bei gemeinsamer Vermögensbasis nicht ständig mehrere an einem Erwerbsvorgang unmittelbar beteiligte Steuerpflichtige. Deswegen gilt es hier nicht wie im Falle der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung durch ein vorgeschaltetes Verfahren eine gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung durch eine echte ständige Erwerbsgemeinschaft verfahrensmäßig und steuersubjektiv einzukleiden. Da es die nach dem sachlichen Einkommensteuerrecht berücksichtigungsfähige Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten unter tatbestandsmäßiger Verwirklichung ein-

⁸¹⁵ Einkommensteuerrechtlich führt der gütergemeinschaftliche Erwerb entgegen der güterrechtlichen Zuordnung des Zivilrechts, vgl. § 1419 BGB zur Aufspaltung der Einkünfte auf die Ehegatten, denn das Steuerrecht kennt Gesamthandsvermögen als Sondervermögen nicht. Steuerlich wird jeder Beteiligte so behandelt, als ob er am Vermögen nach Quoten beteiligt wäre, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (§ 11 Nr. 5 StAnpG a. f.); krit. Nissen in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, § 26a Anm. 22 (149. N.-Lfg. Nov. 1995).

⁸¹⁶ Vgl. Teil III Kap. I f., S. 130 f.

kommensteuerlich beachtlicher Erwerbsvorgänge nicht gibt, die die Veranlagung nur nachzuzeichnen hätte, kann es auch eine einheitliche Entscheidung nach dem Denkmuster ihrer bei der gesonderten und einheitlichen Veranlagung gemäß §§ 179 ff. AO nicht geben.

Im Vorgriff auf die nachfolgenden Überlegungen ist an dieser Stelle schon der erste Eindruck heutiger Ehegattenbesteuerung festzuhalten, nämlich dass eine Verankerung gemeinschaftlicher Ehegattenbesteuerung im sachlichen Einkommensteuerrecht nach einkommensteuerlichen Grundsätzen nicht zuletzt auch mangels familienrechtlicher Regelung der Ehegattengemeinschaft als marktwirtschaftlich orientierter Einkommenserwerbsgemeinschaft nicht machbar ist. Darüber hinaus zeichnet sich – wie schon aus dem Vorgenannten entnehmbar und natürlich noch im Weiteren dezidiert darzulegen – der Trend ab, der Individualbesteuerung von Ehegatten den Vorzug geben zu wollen. Die Ehegattengemeinschaft scheint schon in ihrer bloßen Funktion als Beistandsgemeinschaft nicht mehr tragend zu sein, wie sich anhand der (wiederholten) Neuregelung des § 26a EStG ablesen lässt.⁸¹⁷ Anders ist die heutige Abschaffung der standardmäßigen gemeinschaftlichen Veranlagung selbst im Bereich der subjektiven Einkommensermittlung nicht zu erklären, § 26a EStG 2013.

Es ist also abschließend festzuhalten: der Gegenstand der gesonderten Feststellung bzw. Festsetzung kann im Vorliegenden nicht darauf basieren, dass die Ehegatten über den gesamten sachgegenständlichen Bereich der Einkommensbesteuerung hinaus eine Tatbestandsgemeinschaft sind. Es ist nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen überhaupt nicht denkbar, dass alle in einer Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten grundsätzlich ein gemeinsames erwerbswirtschaftliches Einkommen besitzen, sprich diese eine echte Einkommenserwerbsgemeinschaft darstellen und somit als eine echte Tatbestandsgemeinschaft zu betrachten wären. Es gibt nach allem weder eine in der Person der Ehegattengemeinschaft originär entstehende Einkommensteuer für zusammenveranlagte Ehegatten noch besteht weiterhin die „alte“, lediglich in der Bemessungsgrundlage vermehrt existente individuelle Einkommensteuerschuld des jeweiligen Ehegatten i. S. der herrschenden Meinung.

⁸¹⁷ Zur Neuregelung s. o. Teil I Kap. A.I.2.b), S. 16 f.

5. Die einfache Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG als eine (mittelbare) Tatbestandsgrundlage zur gemeinschaftsbezogenen Besteuerung beider Ehegatten

Die Zusammenveranlagung fällt also nach allem aus dem Rahmen der üblichen Fälle einer gemeinsamen Tatbestandsverwirklichung heraus. Dies ist auch aus der gesonderten Bestimmung der Gesamtschuldnerschaft in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO herauszulesen; einer speziellen Festlegung (Firmierung) hätte es ansonsten nicht bedurft, sie hätte stattdessen bereits durch § 44 Abs. 1 S. 1 1. Alt. AO bestanden.⁸¹⁸ Tatbestandsmäßig unterscheidet sich die dritte Gruppe von der ersten Gruppe des § 44 Abs. 1 AO eben darin, dass bei der Zusammenveranlagung die beteiligten Personen gerade auch dann zu Hauptschuldern werden, wenn sie den *regelmäßigen* Steuertatbestand nicht gemeinsam erfüllt haben.⁸¹⁹

Entsteht die Gesamtschuldnerschaft nicht durch bloße Tatbestandsverwirklichung, so muss es also ein besonderes Gestaltungsmittel einer identischen Steuerschuld gegenüber beiden Ehegatten geben, denn eine Gesamtschuldnerschaft entsteht hier nur dann, wenn mehrere einem anderen gegenüber dieselbe Leistung schulden.⁸²⁰ Folgerichtig hat man sich zu fragen, ob die nach § 26 Abs. 1 EStG eröffnete Zusammenveranlagung eine solche Sonderart der Veranlagung ist, die es erlaubt, mithilfe ihres gesonderten Veranlagungsverfahrens einen identischen Tatbestand für beide zusammenveranlagte Ehegatten zu formen, welcher dann den einheitlichen Entscheidungsgegenstand bedeuten würde, und die dann per se, d. h. aus sich selbst heraus, nur durch eine einheitliche Entscheidung abgeschlossen werden kann.

Dass solche zweiteiligen Tatbestände im Steuerrecht vorhanden sein können, bei denen die Besteuerungsgrundlage von einer Personenmehrheit gemeinsam geschaffen, der Einzelne aber selbstständig zur Steuer herangezogen wird, ist im Wege der Behandlung der erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften bereits aufgezeigt worden.⁸²¹ Im Vorliegenden wird – so könnte man meinen – allerdings mithilfe einkommensteuerlicher Regelungen eben auf der Ebene einer einheitlichen, sprich Zusammenveranlagung, die steuerliche Erfassung einer

⁸¹⁸ Hess, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, 1972, S. 191/2.

⁸¹⁹ Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 35 m. w. N.

⁸²⁰ Siehe hierzu bereits eingehend Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

⁸²¹ S. o. Teil III Kap. I.II, S. 137 f.

(lockeren) Einkünfte- bzw. Einkommenserwerbsgemeinschaft realisiert.⁸²² Auch hier fußt die Besteuerung hinsichtlich des Sachgegenstandes auf dem einen gemeinschaftlichen, wirtschaftlichen Erfolg der Personengemeinschaft⁸²³ oder in heutiger Zeit – wie mancherorts betont vorgetragen wird – auf dem bloßen Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit innerhalb derselben.

Die Ehegatten bzw. die aus ihnen bestehende Gemeinschaft haben nicht als materiell-rechtlich anerkannte Tatbestandsgemeinschaft das ihnen eigene Einkommen erwirtschaftet. Ihre Gemeinschaft hinsichtlich der Erbringung eines gemeinschaftlichen Erwerbseinkommens ist eine rein formelle. Sie sind hinsichtlich der Erfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale insofern als ein Subjekt („wie ein Steuerpflichtiger“) zu betrachten, als es auf ihren jeweiligen Tatbeitrag nicht, soweit dieser überhaupt „gesondert“ wird, ankommt. Sie sind materiell-rechtlich im Moment der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer als gemeinschaftlich Steuerpflichtige insofern anzusehen, als sie beide an dem einen abstrakten Schuldverhältnis beteiligt sind. Das sind die entscheidenden Aussagen des hier nur zunächst als These erhobenen tatbestandlichen „einheitlichen Schuldverhältnisses“, die sich im Hinblick auf das einfache Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG und ohne Berücksichtigung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO bisher treffen lassen. Hierfür muss man sich zunächst der Bedeutung der Regelung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO genauer gewahr werden. Dabei sind dann auch eher ungeeignete Vorstellungen über deren Gehalt aus dem Weg zu räumen.

a) Das bloße Beruhen der gemeinsamen Besteuerung des einkünftelosen Ehegatten auf der Anordnung der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

In § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO findet sich die Anordnung der Gesamtschuldnerschaft, der zusammenveranlagte Ehegatten unterfallen.⁸²⁴ Die Haftung des Einkünfte nicht verdienenden Ehegatten (im Regelfall ist dies die Ehegattin) beruht

⁸²² Hierin dürfte dann der Sachgrund liegen, warum die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind, der dem Gesetz allerdings – wie beklagt wird, vgl. Dürr in Frotzcher, EStG, § 26b Rz. 4 (137. Lfg. 3/2007) – nicht selbst zu entnehmen ist. Das gleiche ließe sich folglich hinsichtlich der gesetzlichen Bestimmung der „gemeinsamen Zurechnung“ der beiden Ehegatten zuzuordnenden Einkünfte in § 26b EStG 1975 behaupten.

⁸²³ So wohl auch Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26 Rn. 3.

⁸²⁴ Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. A.I.3, S. 19 f.

also klar erkenntlich auf gesetzlicher Bestimmung.⁸²⁵ Dies galt lange Zeit offenbar als genügend und mag dem einen oder anderen allein auch heute noch völlig ausreichend sein:

Der Bürger sei Steuerpflichtiger im Sinne des Gesetzes, wenn er eine Steuer schuldet, und sei es – wie hier bei Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG im Fall nicht vorhandener Einkünfte des einen Ehegatten – als bloßer Gesamtschuldner, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO i. V. m. § 33 Abs. 1 AO 1977, d. h. aufgrund gemeinsamer Heranziehung zur Begleichung der Steuerschuld. Hat einer der Zusammenveranlagten im Veranlagungszeitraum keinerlei Einkünfte gehabt, so entstehe gegen ihn im Falle der Zusammenveranlagung trotzdem eine Steuerforderung. Dabei versuchte selbst der (spätere) Gesetzgeber über viele Jahrzehnte der Zusammenveranlagung die nach außen hin dürftige Legitimationsgrundlage durch die Angabe der Unerheblichkeit ihm offensichtlich doch irgendwie fehlender tatbestandlich relevanter Besteuerungsgrundlagen abzusichern. § 7 Abs. 2 S. 2 StAnpG 1934⁸²⁶ bestimmte noch ausdrücklich, dass die Gesamtschuldnerschaft auch dann besteht, „wenn einer oder mehrere Gesamtschuldner (Kinder) bei getrennter Veranlagung steuerfrei wären“.⁸²⁷ Dieses schwache Rechtsempfinden drückte sich auch bereits in der Regelung des § 22 Abs. 2 EStG 1925⁸²⁸ aus. Sie lautete: „Die Haftung eines Ehegatten für die Steuer nach § 95 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung (1919) wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass *er* steuerbares Einkommen im Steuerabschnitt nicht bezogen hat.“⁸²⁹

Folge dieser oberflächlichen Betrachtung ist, dass weder über das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung als rein formale noch gar als materielle Anspruchsgrundlage nachgedacht wurde. Anzulasten ist dies sicherlich dem

⁸²⁵ Nach heute herrschender Auffassung handelt es sich allerdings genauer gesagt um ein Steuerschuldverhältnis zwischen der Bürgerin und dem Staat; es sei ein Steueranspruch entstanden (§§ 37 und 38 AO), vgl. zur Diskussion um bloße Haftung oder gar eigene Steuerschuld bereits o. Teil IV Kap. M.III.2, S. 228 f.

⁸²⁶ V. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149. Weitere Anstrengungen zur tragenden Legitimierung der Besteuerung des nicht erwerbstätigen Ehegatten gab es erst wieder mit dem EStG 1975.

⁸²⁷ Dies dankbar aufgreifend RFH v. 29.09.1937 VI A 390/37, RStBl. 1937, 1102. Zur Streichung der Vorschrift durch das StAnpG 1958; § 7 Abs. 2 S. 2 StAnpG a. f. hätte nur deklaratorische Bedeutung besessen, vgl. Koch, DStZ 1958, 255, 256.

⁸²⁸ EStG v. 10.08.1925, RGBl. 1925, S. 189.

⁸²⁹ Man unterlässt folglich die Suche nach einer echten Legitimation des Steuerzugriffes auf die (erwerbslose) Ehefrau oder, noch bedenklicher, gesteht die fehlende tragende Legitimation hiermit indirekt ein. Vgl. hierzu auch RFH v. 19.02.1930 VI A 200/30, RStBl. 1930, 267.

Umstand, dass eben weder damals noch heute Klarheit über das Wesen der Zusammenveranlagung von Ehegatten besteht.⁸³⁰

Aber zurück zum zweifellos gegebenen Gesamtschuldverhältnis beider Ehegatten nach bzw. aufgrund Zusammenveranlagung: Die Begründung der dem Gesamtschuldverhältnis zugrunde liegenden Schuldverhältnisse und der des Gesamtschuldverhältnisses selbst, ist bereits nach zivilrechtlichem Verständnis, dem das Steuerrechtliche sich anschließt,⁸³¹ auseinanderzuhalten:

Das Gesamtschuldverhältnis fächert sich in seiner rechtlichen Gestalt immer folgendermaßen auf: Es ist hier stets eine Mehrheit von einzelnen „Schuldverhältnissen“ (niederer und höherer Ordnung) anzutreffen. Das alle Beteiligten umfassende Gesamtschuldverhältnis stellt sich als ein Schuldverhältnis höherer Ordnung dar, das eine Anzahl von einzelnen Schuldverhältnissen (niederer Ordnung) in sich schließt, die wiederum abhängig vom Rechtsverhältnis der Beteiligten zum Gesamtgläubiger als selbstständige oder im Rechtsgrund (in der causa) einheitliche Obligationen bzw. Schuldverhältnisse exklusiver konkreter Schuldverhältnisse anzusehen sind. Die höhere Ordnung des Gesamtschuldverhältnisses ergibt sich daraus, dass alle einzelnen Schuldverhältnisse, egal wie unabhängig sie sich bis zu einem gewissen Grade voneinander entwickeln können, stets miteinander verbunden bleiben durch die Einheit ihres Leistungszwecks, mit dessen Erreichung das ganze Schuldverhältnis bestimmungsgemäß sein Ende findet.⁸³²

Die steuerrechtliche Regelung der Gesamtschuld bestimmt in § 44 Abs. 1 AO 1977 (so auch bereits die Vorläufer § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 und § 95 Abs. 2 AO 1919) – gebündelt über bestimmte Fallgruppen –, welche Personen Gesamtschuldner im Steuerrecht sind.⁸³³ Hierin liegt ohne Zweifel die Anordnung des

⁸³⁰ Geschweige denn, dass einzelne gesetzliche Bestimmungen des § 26b EStG, wie u. a. das „Tatbestandsmerkmal“ der gemeinsamen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte, steuerrechtssystematisch herausgearbeitet worden sind. So schon damals krit. Lang, *StuW* 1978, 316, 319 m. w. N.

⁸³¹ Das Steuerrecht hat dem bürgerlichen Recht das Rechtsinstitut der Gesamtschuld entlehnt, vgl. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I Allgemeiner Teil, 1991, § 7 II.1., S. 152. Da § 44 Abs. 1 AO keine Begriffsbestimmung der Gesamtschuld enthält und im Übrigen in ihren Regelungen der zivilrechtlichen Gesamtschuld vielfach deckungsgleich ist, greift man zu Auslegungszwecken oftmals auf die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts über das Wesen der Gesamtschuldverhältnisse zurück, s. Boeker in *H/H/Sp*, AO/FGO, § 44 AO Rz. 16 (Lfg. 197 März 2008).

⁸³² Larenz, *Schuldrecht I*, 14. Aufl. (1987), § 37 II, S. 637 f.; Kruse in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 44 AO Tz. 3 (Lfg. 116 Juli 2008).

⁸³³ Siehe zu diesen näher Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. I Allgemeiner Teil, 1991, § 7 II.2., S. 154 f.

„Gesamtschuldverhältnisses höherer Ordnung“, das die Schuldner zu einer Tilgungsgemeinschaft bestimmt. Insofern ist es verständlich, wenn so manches Mal auch von einer reinen Rechtsfolgenanordnung in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 gesprochen wird.⁸³⁴

Jedoch kann die Anordnung des „Gesamtschuldverhältnisses höherer Ordnung“, das die Schuldner zu einer Tilgungsgemeinschaft bestimmt, auch nach steuerrechtlichen Grundsätzen zum einen nichts über die gesetzliche Grundlage der Steuerschuldnerschaft, zum anderen aber auch nichts über die Anwesenheit eines oder mehrerer Schuldverhältnisse niedriger Ordnung in der causa aussagen. Ansonsten stünde dies vor allem⁸³⁵ – und damit auch die eingangs geschilderte Haltung – in Widerspruch zu § 43 S. 1 AO, wonach die (Einzel-)Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner ist.⁸³⁶ Festzuhalten ist also, dass die Gesamtschuldnerschaft voraussetzt, dass zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner Steueransprüche bestehen; schaffen kann sie sie jedoch nicht.

Wenn aber – wie hier zu vermuten – mit Abschluss des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zuvor die Ehegatten durch Steuerfestsetzung gemeinschaftlich zu *einer* teilbaren Leistung verpflichtet werden, dann könnte § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO hier evtl. den Rechtsgedanken des § 427 BGB⁸³⁷ aufgreifen. Es wird bei teilbaren Leistungen zwischen möglicher Teilschuld gemäß § 420 BGB und möglicher Gesamtschuld gem. §§ 422 ff. BGB nach § 427 BGB zugunsten der Gesamtschuld entschieden, um den Gläubiger vor mangelnder Bonität des einzelnen Schuldners zu schützen und damit zu bevorteilen. Es mag hier dahingestellt sein, ob daneben nicht weit wesentlichere Gründe für das vollumfängliche Leisten-Müssen beider Ehegatten entscheidend sind. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber als Gläubiger selbst eine Entscheidung zwischen Teilschuld und Gesamtschuld trifft, ist ein erstes Indiz

⁸³⁴ V. Groll in H/H/Sp, AO/FGO, § 173 AO Rz. 267 (Lfg. 224 Sept. 2013).

⁸³⁵ Weitere Vorbehalte sind bereits kurz nach Erlass des „neuen“ § 26b EStG 1975 geäußert worden und haben nichts an Aktualität eingebüßt, weil sie bis heute nicht zureichend beantwortet worden sind. Vgl. hierzu Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 103. Stichwort: Antrag als gesetzliches Tatbestandsmerkmal u. Beitreibungsgemeinschaft (s. u.).

⁸³⁶ Die Frage, wer Steuerschuldner ist, kann die AO nicht beantworten. Da die Steuergesetze von ganz unterschiedlichen Vorstellungen darüber ausgehen, wer eine Steuer schuldet, verweist sie nur entsprechend auf die einzelnen Steuergesetze, vgl. § 43 AO.

⁸³⁷ § 427 BGB lautet: „Verpflichten sich mehrere durch Vertrag gemeinschaftlich zu *einer teilbaren Leistung*, so haften sie im Zweifel als Gesamtschuldner.“

dafür, dass er sich im Bewusstsein vorhandener konkreter Schuldverhältnisse befindet.

An dieser Stelle ist jedoch folgendes maßgeblich: Die Begründung der Art des konkreten Schuldverhältnisses hat natürlich ebenfalls – so wie alles andere auch hinsichtlich des streng gesetzlich ausgerichteten Steuerschuldverhältnisses (§ 3 AO) – allein auf gesetzlicher *Anordnung* zu beruhen. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 kommt dem nach. Das heißt sie ist nicht als bloße materielle Haftungsvorschrift (für den einkunftslosen Ehegatten) gedacht. Sie dient vielmehr als gesetzliche Bestimmung zur Ausgestaltung des konkreten Schuldverhältnisses. Damit besitzt § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 (vormals § 7 StAnpG) zugestandenermaßen eine steuerschuldrechtliche Seite. Dies ist jedoch nicht die schuld begründende Seite in ihrer Ursache, sprich in der causa, denn das Vorliegen einer solchen Schuldnermehrheit erklärt sich nicht aus diesem konkreten Schuldverhältnis allein.

Aus § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO lässt sich entnehmen, dass das Gesamtschuldverhältnis vielmehr eine Folge der Zusammenveranlagung sein soll, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Aus dieser Folge könne man nicht ohne Weiteres auf die Voraussetzung schließen, wird zu Recht vorgetragen.⁸³⁸ An dieser Stelle muss sich der Blick – auch um den Anforderungen des § 43 S. 1 AO gerecht zu werden – auf die einkommensteuerlichen Regelungen der für die Zusammenveranlagung von Ehegatten einschlägigen §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG richten, denn das Vorliegen einer solchen Schuldnermehrheit hat sich nach den jeweiligen Steuergesetzen zu ergeben.⁸³⁹

Ansatzweise wird bereits heute (an-)erkannt, dass nicht das Gesamtschuldverhältnis gem. § 44 AO und seine formalrechtliche Konsequenz in § 155 Abs. 3 AO tatbestandlich einschlägig sein kann, sondern vielmehr die zuvorige Ermittlungsstufe der festzusetzenden Einkommensteuerschuld (§ 2 Abs. 6 S. 1 EStG i. V. m. §§ 155 Abs. 1 und 157 Abs. 1 S. 2 AO).⁸⁴⁰

Die obige Auffassung ist, wie die der nachfolgend abzuhandelnden Auffassung der herrschenden Lehre, schlichtweg nur auf dem Hintergrund zu verstehen, dass die steuerliche Gesamtschuld im Falle der Zusammenveranlagung mehr

⁸³⁸ Martens, VerwArchiv, Bd. 60 (1969), S. 197, 221.

⁸³⁹ Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), § 11 II., S. 69; Boethke, DStBl. 1927, 505.

⁸⁴⁰ V. Groll in H/H/Sp, AO/FGO, § 177 AO Rz. 93 (Lfg. 184. März 2005).

eine praktische, willkürlich festgesetzte ist⁸⁴¹ und man daher Berührungsängste hat, auf die Suche nach einer tatbestandlichen Grundlage zu gehen.

b) Das vermeintliche Beruhen der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO auf bloß formalem Rechtsgrund

Personen...die „zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner, § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Das Gesamtschuldverhältnis gründet sich hier nach dem Wortlaut auf der bloßen gesetzlichen Verpflichtung zur Zusammenveranlagung. Daraus wird von Vielen entnommen, was auch der Haltung des BFH im Grunde⁸⁴² entspricht bzw. vor der „optionalen“ Fassung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten aus der Sicht der h. L. eben auch nur die alleinige Grundlage (zu anderen Ansätzen siehe im folgenden Kapitel) sein konnte, dass auch das Steuerschuldverhältnis für den die Einkünfte im Einzelnen nicht erzielenden Ehegatten nur auf bloßer gesetzlicher Anordnung der Zusammenveranlagung beruht.⁸⁴³

Sieht man die Tatbestandserfüllung durch die Ehegatten in der speziellen Veranlagungsart der Zusammenveranlagung, so wäre die Steuer zur Begründung der Steuerschuldnerschaft in Wirklichkeit ohne tatbestandliche Voraussetzungen, da dieses rein formale Kriterium dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, § 38 AO i. V. m. §§ 2 ff. EStG offensichtlich nicht genügen würde.⁸⁴⁴ Die Rechtsbeziehungen zwischen den Ehegatten und der Finanzverwaltung bestimmen sich vielmehr nach den materiellen einzelsteuergesetzlichen Bestimmungen, vgl. § 43 S. 1 AO,⁸⁴⁵ als da wären allen voran: § 26b EStG.

Die bloße Tatbestandsverwirklichung lässt – so der Aussagegehalt der Regelung des § 38 AO – bereits eine Schuld entstehen, vgl. § 38 AO. Die Verlagerung dieser Maßgeblichkeit auf eine ablösende Tatbestandsverwirklichung durch

⁸⁴¹ Dieser Gedanke wird noch durch die dogmatischen Konsequenzen des Aufteilungsverfahrens gem. §§ 268 ff. AO verschärft. Siehe hierzu im Zusammenhang Teil IV Kap. N.II.1.c), S. 489 f., u. Kap. O.III.5, S. 541 f.

⁸⁴² Vgl. o. Teil I Kap. B.III.1, S. 64 f.

⁸⁴³ So ausdrücklich Bonsels in Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 3. Aufl. (1981), § 26b Rz. 27.

⁸⁴⁴ Unter der Maßgabe dieses formalen Aspektes ist wie Crezelius, BB 1985, 2057, 2061, es in anderem Zusammenhang formuliert, die Erörterung der tatbestandlichen Grundlage der *beiderseitigen* Steuerschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten nur als solche rhetorischer Natur anzusehen.

⁸⁴⁵ Siehe hierzu näher Druen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 43 AO Tz. 1 f. (Lfg. 128 Jan. 2012).

nachgelagerte Sachverhalte, wie hinsichtlich des steuerlichen Zugriff auf die sonstigen Einkünfte gem. § 22 EStG festzustellen, haben den § 38 AO in seinen einfachen Maßstäben längst aufgeweicht. Steueranknüpfungstatbestand sind neben der Zusammenveranlagung (in ihrer vorgänglichen Art) die zusammengesetzten (beiderseitigen) Einkünfte der Ehegatten, vgl. § 26b EStG. Nehme ich dagegen den Umstand einer bestimmten Form von Veranlagung als bloßen Steueranknüpfungstatbestand, wobei es unbedeutend ist, dass sie sich erst durch entsprechende Wahl der Veranlagungsart bestimmt, dann widerspreche ich damit dem offenbaren Gehalt der vorliegenden Veranlagung.⁸⁴⁶

Die Zusammenveranlagung ist keine Veranlagung, die einen bestimmten Besteuerungsvorgang nur nachzeichnet. Sie gestaltet hier ganz offensichtlich einen Steuervorgang. Nur wenn man sich jedoch wie die herrschende Meinung, unterstützt durch die in dieser Hinsicht knappen Bemühungen des Gesetzgebers, überhaupt nicht darauf einlässt, dass es zur gleichzeitigen Besteuerung *beider* Ehegatten aus einem Sachverhalt heraus eines Schuldgrundes bzw. eines einkommensteuerlichen Tatbestandes bedarf, so kann es gelingen, die Zusammenveranlagung als Vorgang mit all ihren in §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG geregelten Handlungs- und Wertungsschritten über den bloßen Akt ihrer Wahl nach § 26 EStG hinaus zu eliminieren.

Das Vorhaben, in Anwendung der Grundsätze des § 26b EStG entstehende materielle Rechtswirkungen als bloße Rechtsfolgenbestimmungen aufzufassen und damit § 26b EStG als bloße Rechtsfolgenrechtsvorschrift zu behandeln, macht das offenkundige Hinwegdenken eines sonst nach steuersystematischen Grundsätzen so notwendigen Tatbestandes in seinen Voraussetzungen gerade hinsichtlich des erwerbslosen Ehegatten nur noch deutlicher und unterstützt zugleich die obige These, dass der Vorgang der Zusammenveranlagung als solcher in seinen Gestaltungswirkungen nicht zu übersehen ist.

Bevor aber dieser Vorgang der Zusammenveranlagung als solcher in seinen Gestaltungswirkungen darzulegen ist, gilt es die Hintergründe der mangelnden tatbestandlichen Fundierung beiderseitiger Ehegattenbesteuerung auch unter Berücksichtigung des in sich sehr differierenden Meinungsstandes noch näher zu beleuchten:

⁸⁴⁶ Siehe einführend bereits o. Teil I Kap. B.III.1, S. 64 f.

- (1) Das Entstehen der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in gestaltungswirksamer Ausübung des Antragsrechtes auf Zusammenveranlagung durch die Ehegatten gem. § 26 Abs. 1 EStG

Die obige Auffassung des BFH über das Entstehen der Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in gestaltungswirksamer Ausübung des Wahlrechtes auf Zusammenveranlagung durch die Ehegatten gem. § 26 Abs. 1 EStG geknüpft an den formalen Rechtsgrund der Zusammenveranlagung widerspricht den allgemeinen Grundsätzen, dass die Ausübung eines Wahlrechtes üblicherweise eine bloße Verfahrenshandlung des Steuerpflichtigen ist. Als solche stellt sie kein Tatbestandsmerkmal für eine geänderte Steuerschuld dar.⁸⁴⁷ Um dennoch den Zuspruch hierfür zu erlangen, muss man den gesamten dadurch initiierten Gesetzesvorgang betrachten.

Dabei ist es wichtig, die verschiedenen Ebenen, auf denen dieses Wahlrecht überhaupt ansetzen kann, auseinanderzuhalten: Auf den ersten Blick scheinen die steuerpflichtigen Ehegatten neben einer bestimmten Form von Veranlagung vornehmlich eine bestimmte Art der Einkommensbesteuerung zu wählen. Das ist jedoch in Anbetracht des tatsächlichen Schwerpunktes nicht zutreffend. Das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung ist lediglich auf der formalen Ebene anzusiedeln:

Der Antrag auf Zusammenveranlagung ruft lediglich das einfache Zusammenveranlagungsverfahren wie in der Folge das mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“, sprich das gesamte Zusammenveranlagungsverfahren hervor. Geschieht dies nicht ordnungsgemäß, so kann sich die Behörde inzwischen auch ohne Weiteres darüber hinwegsetzen, vgl. § 26 Abs. 3 EStG, was den bloßen ordnungsrechtlichen Charakter der Maßnahme unterstreicht.

Er besitzt daneben nicht einmal insofern gestalterische Wirkung, als er den Moment der Entstehung der Steuerschuld bestimmt.⁸⁴⁸ Das Gestaltungsmittel der Bestimmung der Steuerschuld zusammenveranlagter Ehegatten ist der Vorgang

⁸⁴⁷ Siehe dazu bereits o. Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f. Sollte einem Wahlrecht eine rechtsgestaltende Wirkung zukommen, so hat dies der Gesetzgeber ausdrücklich anzuordnen, vgl. Weber-Grellet, DStR 1992, 1417, 1418.

⁸⁴⁸ Hierüber herrschte stets Streit, s. u. a. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO (FGO), 10. Aufl., § 44 Rz. 16 (Lfg. 197 März 2008); Schmieszek in Beermann/Gosch, Bd. 3, § 38 Tz. 33; Buciek in Beermann, Steuerl. Verfahrensrecht, 1. Aufl., 1995, Bd. 3, § 44 Tz. 33 (85. Erg.-Lfg./Okt. 2010); Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 44 AO Tz. 13 (Lfg. 116 Juli 2008).

des Zusammenveranlagungsverfahrens in all seinen Handlungsanweisungen und Wertungen, die sich dann zu einem mittelbaren materiellen Tatbestand formen. So wie dann das bloße Faktum des zum Zuge kommenden Zusammenveranlagungsverfahrens als solches keine steuergestaltende Wirkung hat, so kann auch der Antrag auf das Zusammenveranlagungsverfahren, dessen Abwahl (§ 26 Abs. 2 EStG) oder selbst dessen Unterstellung (§ 26 Abs. 3 EStG a. f.) selbige nicht besitzen. Selbst der Antrag auf Einzelveranlagung hat nur mittelbar steuergestaltende Kraft. Er verhindert die suspendierenden Wirkungen⁸⁴⁹ der materiellen Wirkungen des Zusammenveranlagungsverfahrens.

Die h. L. verstellt sich mit ihrer Ansicht schon selbst den Weg klarer Einordnung, weil sie das einfache Zusammenveranlagungsverfahren als solches nicht wahrhaben will. Selbst die (früheren) Zweifler an der herrschenden Lehre, die sich sowieso nur ein echtes Zusammenveranlagungsverfahren mit beiderseitiger Entscheidung über den beiderseitigen Steueranspruch gegenüber den Ehegatten im „Grauzonen-Bereich“ des materiellen Einkommensteuerrechts (s. a. § 28 EStG) vorstellen (konnten) können, wag(t)en diesen Schritt nicht.⁸⁵⁰

Dem Wahlakt der einheitlichen Veranlagungsart eine gestalterische Bedeutung zuzusprechen, entspringt wohl teilweise sogar dem Bedürfnis, nicht nur einen Moment individueller tatbestandsablösender Wirkung benennen zu können, sondern auch den Moment tatbestandsersetzender Wirkung hervorzurufen. Diese Haltung birgt dann die Gefahr, als „vermeintliche Rechtsgrundlage“ für die Besteuerung der erwerbslosen Ehegattin (des erwerbslosen Ehegatten) zu dienen: Man darf hier nicht übersehen, dass die Zusammenveranlagung im Materiellen (nicht im Finanziellen, denn man schwenkt hier viel zu leicht auf die finanzielle Seite der Zusammenveranlagung um, d. h. man fokussiert den sog. Splittingvorteil, und gerät damit in den Bereich der Leistungsverwaltung, wo die Leistungsgestaltung der Tatbestandsgrundlage im strengen Sinne nicht bedarf) bewirkt, dass beide Ehegatten Steuerschuldner (h. L.) und somit auch grundsätzlich Teilhaber eines Steuerschuldverhältnisses sind. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass der Bürger immer durch einen einseitigen Eingriff des Staates in dieses spezielle Schuldverhältnis namens Steuerschuldverhältnis gebracht wird.⁸⁵¹ Damit ist

⁸⁴⁹ Siehe vertiefend hierzu Teil IV Kap. M.IV.5.b), S. 336 f.

⁸⁵⁰ Vgl. u. a. Schmidt/Seeger, EStG, 1.-4. Aufl. (1982-1985), § 26b Anm 3.

⁸⁵¹ Ein Rechtsgeschäft, wie jedes andere zwischen gleichberechtigten Privatpersonen kommt hier nicht in Betracht, vgl. Knobbe-Keuk, BB 1985, 473, 477. Die Ähnlichkeit zum Rechtsgeschäft ist – nebenbei bemerkt – wenn überhaupt dann auch nicht maßgeblich im Hinblick auf die Wahlfreiheit der Ehegatten, das

nicht nur ausgeschlossen, dass es sich um ein Schuldverhältnis kraft Rechtsgeschäfts handelt,⁸⁵² sondern man muss sich auch hüten, hier zu unterstellen und der BFH unterlässt dies auch (s. o. Stichwort: beredtes Schweigen⁸⁵³), dass es sich um eine den Steuerschuldnern durch bloßen Antrag *übertragene Einkünfte-Zuordnungsentscheidung* handelt.

Nur beim sog. Realsplitting hat der BFH dagegen tatsächlich vorgetragen, üben Geber und Empfänger ihr Antragsrecht i. S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus, so ändere sich infolgedessen der Rechtscharakter der im Kalenderjahr erbrachten Unterhaltsleistungen.⁸⁵⁴ Übersehen wird jedoch hier, dass der Gesetzgeber in § 22 Nr. 1a. EStG selbst die *Zuordnungsentscheidung* getroffen hat, indem er im Wege seiner dortigen Inthronisierung Unterhaltszahlungen an den getrennt lebenden Ehegatten als „sonstige Einkünfte“ zu steuerpflichtigen Einkünften deklariert hat. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist es nicht anders, wenn man § 26b EStG in seinen Handlungsschritten berücksichtigt, die laut Aussage des früheren und heutigen Gesetzgebers nur zu „einem Einkommen“, dem sachverhaltlich nachgelagerten „gemeinsamen Topf des ehelichen Haushaltes im ökonomischen Sinne“ führen sollen.

(2) Die aus rechtsstaatlichen Gründen erforderliche materiell-rechtliche Grundlage für einen Eingriff in Form einer gesamtschuldnerischen Haftung gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

Der Vorwurf mangelnder tatbestandlichen Fundierung beiderseitiger Ehegattenbesteuerung muss natürlich schon dann scheitern, wenn es keine rechtsstaatliche Notwendigkeit hierfür gibt. Dem ist aber beileibe nicht so:

Jedes behördliche Handeln, mit dem in Rechte des Bürgers eingegriffen wird, erfordert eine Rechtsgrundlage (Ermächtigungsgrundlage), man spricht vom ‚Gesetzesvorbehalt‘, vgl. Art. 20 Abs. 3 GG. Folglich können Maßnahmen der Eingriffsverwaltung nur dann rechtmäßig sein, wenn sie auf einer ausdrückli-

Rechtsgeschäft zu tätigen oder den einheitlichen Schuldgrund herbeiführen zu wollen, sondern nur im Hinblick darauf, dass die beteiligten Schuldner auch tatsächlich am Verfahren zur Begründung des einheitlichen Schuldgrundes teilnehmen, weil durch dieses gemeinsame Schuldband der individuelle Geltungsbereich des Gesetzes erweitert wird (s. u.).

⁸⁵² Steuerschuldverhältnisse entstehen kraft Gesetzes, sie werden „auferlegt“ und nicht verhandelnd begründet, vgl. § 3 Abs. 1 AO. Siehe Kussmann, Vollstreckung, 6. Aufl. (2000), 1.1.2, S. 20.

⁸⁵³ Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

⁸⁵⁴ BFH v. 22.09.1999 XI R 121/96, BStBl. II 2000, 218, 219 m. w. N.

chen Befugnisnorm beruhen.⁸⁵⁵ Dass auch die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit unterliegen, kommt in § 3 Abs. 1 AO 1977 (vormals § 1 Abs. 1 AO 1931) zum Ausdruck. Also geht deren ordnungsgemäße Begründung – darin sind sich wohl alle generell einig – in einem Rechtsstaat nur auf der Grundlage dessen, dass der Gesetzgeber durch die Formierung eines Steuertatbestandes die Eingriffsgrundlage geschaffen hat.⁸⁵⁶

Nun mag es heute durchaus die allgemein vertretene Haltung bzw. eingebürgerte Meinung („common sense“) sein, die Besteuerung des anderen Ehegatten aufgrund des Antragsrechtes in die Nähe der Leistungsverwaltung des Gesetzgebers zu rücken, die einer gesetzlichen Grundlage der „Leistung“ entbehren könne (s. o.). Die nachfolgenden Ausführungen, die in einer recht einflussreichen Untersuchung der 60er Jahre des vergangenen Jahrhunderts hinsichtlich der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemacht wurden, vermögen die seit langem vorherrschende Geisteshaltung hierbei sehr gut wieder zu geben:

„Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gelte nur für Vorschriften, die unmittelbar einen steuerlichen Eingriff vorschreiben. Das Wesen der Zusammenveranlagung wirke sich jedoch nur mittelbar auf die Höhe der Besteuerung aus. ...“⁸⁵⁷

Vorweg ist hierbei ganz generell zu bemerken: Diese Art der Betrachtung der (modifizierten) zusammenveranlagenden Ehegattenbesteuerung vernachlässigt den Blick auf das Individuum in allerhöchstem Maße,⁸⁵⁸ dessen Herausstellung dem Einkommensteuergesetz nach Auffassung der herrschenden Lehre doch in so besonderem Maße obliegt.⁸⁵⁹ Denn sollte man nun tatsächlich einmal allein auf den einkunftslosen oder geringer verdienenden Ehegatten abstellen, so ist das

⁸⁵⁵ Kopp, VwGO, 18. Aufl. (2012), § 42 Rz 125 m. w. N.

⁸⁵⁶ Vgl. Knobbe-Keuk, BB 1985, 473, 477; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 2 Rz. 19, u. Tipke, StW 1958, Sp. 737, 744: Steuern sind als Geldleistungen zu definieren, die allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

⁸⁵⁷ Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 36.

⁸⁵⁸ Der Rechtssicht der Frau wird allgemein zuwenig Beachtung geschenkt. „Rechtsverzicht auf der Seite der Frauen ist so sehr der Bestandteil der Frauenrolle und alltäglicher Gewohnheiten, dass sie in der Regel nicht als Rechtsverletzung wahrgenommen werden. Die Gewohnheit nimmt ihnen schlichtweg die Gewalt.“ Vgl. Gerhard, Gleichheit ohne Angleichung, 1990, S. 204.

⁸⁵⁹ Dies geschieht regelmäßig unter dem Schlagwort des Grundsatzes der Individualbesteuerung, den auch das Bundesverfassungsgericht – wie bereits mehrfach angesprochen – im vorliegenden Zusammenhang bemüht, siehe dazu später noch mehr.

Faktum des Eingriffes nicht zurückzuweisen, auch wenn „unterm Strich“ eine steuerliche Vergünstigung für idealiter beide Ehegatten dabei herauskommen mag. Hierfür muss man nur auf die Tatsache der gesamtschuldnerischen Haftung auch des besagten anderen Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO abstellen:

In der klassischen Versorgerehe gilt auf der Grundlage der h. L.: Der eine Ehegatte (meist die Ehefrau) wird hier mit Steuerzahlungen des anderen Ehegatten (meist der Ehemann) belastet, obwohl in ihrer Person der die Steuerpflicht auslösende Tatbestand nicht verwirklicht worden war, d. h. sie selbst im maßgebenden Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen hat. Damit wäre der § 44 Abs. 1 S. 1 3 Alt. AO i. V. m. § 26b EStG eine einseitig die Ehefrau belastende Bestimmung, da im täglichen Leben in der weitaus überwiegenden Zahl aller dieser infrage kommenden Fälle nur der Mann eigene Einnahmen erzielt.⁸⁶⁰

Unterscheidet man auf dem Boden der „zwei steuerlich bedeutsamen Konstellationen von Ehen“, Einverdienererehe und Doppelverdienererehe, so mag der Ruf nach einer Tatbestandsgrundlage zwar bei der Einverdienererehe nicht so drängend erscheinen, da der fällige Zahlungsanspruch im Regelfall vom Erwerbstätigen getilgt werden wird. Dennoch bleibt ein gewisses „Restrisiko“. Der andere Ehegatte muss für die Steuerschulden des einen Ehegatten eintreten; er haftet aufgrund seiner gesamtschuldnerischen Stellung für die gesamte Steuerschuld, so wie sie in seinem Steuerbescheid festgesetzt ist. Erst wenn dieser die Aufteilung gem. §§ 268 ff. AO begehrt, kann die Haftung abgewendet werden. Allerdings ist nun gerade angesichts der Möglichkeit des Aufteilungsverfahrens als des Mittels einer drohenden Inanspruchnahme durch den Staat zu entgehen, der zuvorige grundlegende Eingriff nicht zu leugnen.

Im Fall der Doppelverdienererehe wird der „Tatbestandsnotstand“ aber nun ganz offenkundig:⁸⁶¹ Da ist zum einen der andere Ehegatte, der in bedeutend geringerem Maße nichtselbstständig berufstätig ist, dabei allerdings bereits steuerlich herangezogen wird, obwohl er im Falle der Nichtverheiratung bis zu einem Verdienst von Einkommensteuergrundfreibetrag und etwaiger weiterer

⁸⁶⁰ Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 119 Fn. 165).

⁸⁶¹ Es geht schon in Richtung Zynismus, in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, so Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 2, dass die fehlende Tatbestandsgrundlage verfassungsrechtlich unbedenklich sei, weil die Zusammenveranlagung auch abgewählt werden könne. Welche „Zu- oder Geringverdienerin“ wagt es (mit unwahrscheinlichem Erfolg), der eigenen Familie Vergünstigungen in nicht unbeträchtlichem Umfang zu nehmen.

steuerlicher Abzugsbeträge vom zu versteuernden Einkommen überhaupt keine Steuern zu zahlen hätte.⁸⁶² Auch differiert bei darüber liegenden Einkommen der Ehefrau der Steuersatz zwischen zusammenveranlagter und nicht zusammenveranlagter Ehefrau aufgrund der zugeteilten Steuerklassen erheblich.⁸⁶³ In der Mehrzahl der Fälle besteht bei zusammenveranlagten Ehegatten die Steuerklassenkombination III/V.⁸⁶⁴ Das bedeutet, dass die Mehrheit der berufstätigen Frauen die darob erhöhte Steuer zahlt. Damit bringt sie sich außerdem in ihrer finanziellen Absicherung für den Fall der Erwerbslosigkeit bei Arbeitslosigkeit oder Eintritt des Rentenalters grundsätzlich in eine haltlose bzw. haltsuchende Position.⁸⁶⁵

Dem mitveranlagten mehr oder minder einkunftslosen Ehegatten wird also beileibe nicht nur ein Steuervorteil „geschenkt“; m.E. wird ihm vor allem vom Grunde her eine vollumfängliche Steuerlast auferlegt, die auch, oftmals sogar nur ausschließlich, auf der Erzielung von Einkünften eines anderen beruht. Ein belastender Eingriff ist im Hinblick auf all dies nicht zu leugnen. Die Zusammenveranlagung ermöglicht belastende Eingriffe zumindest in die allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG; sie bildet die Grundlage der Besteuerung und verpflichtet jeden der beiden Ehegatten vom Grunde her zu bestimmten

⁸⁶² Diese werden sämtlich dem „Hauptverdiener“ zugesprochen, vgl. näher Spangenberg, Streit 4/2008, 161. Der doppelte Grundfreibetrag beträgt 16.708 € (8.354 € Stand: 2014).

⁸⁶³ Die Besteuerung des „Zuverdieners“ beginnt mit dem ersten Euro und entbehrt jeglicher Vergünstigungen aus dem sog. Splitting-Verfahren, die dem „Hauptverdiener“ zugesprochen werden. Siehe hierzu auch Sacksofsky, NJW 2000, 1896, 1898.

⁸⁶⁴ Das ab dem 01.01.2010 geltende Faktorverfahren der Steuerklassenkombination IV und IV dämpft die bislang deutlich höhere Besteuerung der Steuerklasse V beim geringer verdienenden Partner nur ab. M. Simon, Focus online money v. 01.12.2009, titulierte den Wechsel der Steuerklassen von III/V zu IV/IV nur als den Wechsel ohne Anreiz. Selbst beim Faktorverfahren setzt man wieder auf das abschreckende Prinzip der Verringerung von Steuervorteilen, dass der heutigen Zusammenveranlagung innewohnt, s.o. Fn. 729, S. 226. Über die teilweise ungünstigen Folgen für das monatl. Gesamtnettoeinkommen der Ehegatten, vgl. Spangenberg, Streit 4/2008, 161, 162/3.

⁸⁶⁵ Hier setzt einer der „Teufelskreise“ für haushaltsführende Ehefrauen ein: Alle Sozialleistungen knüpfen an der Lohnleistung an, setzen also Lohnarbeit voraus. Für diejenigen, die diese aufgrund Hausarbeit nicht vorweisen können, verbleiben nur die abgeleiteten Ansprüche als Angehörige von Ehemännern oder die bloße Sozialhilfe. Vgl. Gerhard in Gerhard/Schwarzer/Slupik, Auf Kosten der Frauen, 1988, S. 15. Die Abhängigkeit vom Ehegatten wird also verschärft.

Handlungen.⁸⁶⁶ Es liegen also Eingriffe vor, die der Rechtfertigung durch ein Gesetz bedürfen.

Geht man demnach davon aus, dass hier die Notwendigkeit einer tatbestandlichen Grundlage aus rechtsstaatlichen Gründen besteht, weil der andere Ehegatte und dabei im Regelfall die Frau eben auch (mehr-)mitbesteuert wird, so stimmen Steuer- und Zivilrecht, wonach für das Entstehen einer Gesamtschuld zivilrechtlich betrachtet immer ein materieller Schuldgrund erforderlich ist,⁸⁶⁷ überein. Die Notwendigkeit dieser Übereinstimmung, die heute wiederum als solche infrage gestellt wird, brachte bereits § 3 Abs. 1 StAnpG 1934⁸⁶⁸ klar und deutlich zum Ausdruck, wonach die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft.⁸⁶⁹ Dieselbe steuerrechtliche Leistung kann also von mehreren Personen nur geschuldet werden, wenn der Tatbestand, an den das einzelne Steuergesetz knüpft, von mehreren Personen verwirklicht wird.⁸⁷⁰

Der „Tatbestandsnotstand bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten“ wird nur äußerst selten offen problematisiert. So wurde vor geraumer Zeit die leise Kritik erhoben, dass, wenn man darauf beharre, dass es im Fall der Zusammenveranlagung keiner tragenden materiell-rechtlichen Grundlage auch für den erwerbslosen Ehegatten bedürfe, dies doch wohl bedeute, dass das Steuerrecht damit den Grundsatz verlasse, dass nur die materiell steuerpflichtigen Personen auch formell als Steuerpflichtige (die Ehefrau wird mitveranlagt)⁸⁷¹ anzusehen seien. Zugleich wurde die Vermutung geäußert, die steuerliche Gesamtschuld sei so offensichtlich von der Gläubigerseite her geprägt, dass sie die Ehegatten als reine Beitreibungsgemeinschaft einer steuerlichen Gesamtschuld unterstelle.

⁸⁶⁶ Siehe zu diesen näher Teil IV Kap. M.II.1.b)(1), S. 199 f.

⁸⁶⁷ Hierbei kann die Entstehung u. a. auf gemeinschaftlicher vertraglicher Grundlage (Kauf, Miete etc.), auf einseitiger vertraglicher Grundlage (u. a. Schuldbeitritt) oder auf gemeinschaftlicher gesetzlicher Grundlage beruhen (Unerlaubte Handlungen); wichtig ist nur der einheitliche Entstehungstatbestand, vgl. dazu Palandt/Grüneberg, BGB, 73. Aufl. (2014), § 421 Rn 10.

⁸⁶⁸ V. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

⁸⁶⁹ Oder wie Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. I, 9. Aufl. (1963), § 3 StAnpG Anm. 1. (1), es ausdrückt, „Steuerschuld ist diejenige rechtliche Bindung einer Person, die sich aus der Verwirklichung eines Steuertatbestandes ergibt“.

⁸⁷⁰ Um diese Zeit (1934) brachte der Gesetzgeber seine steuerschuldrechtliche Ausrichtung der gemeinsamen Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten wieder mehr zum Ausdruck, s. vertiefend unt. Teil IV Kap. N.II.1, S. 481 f.

⁸⁷¹ Sie wird also formell als potentieller Steuer- und nicht nur als Haftungsschuldner angesehen, vgl. hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

Damit würde sich die 3. Fallgruppe des § 44 Abs. 1 AO aber am weitesten von der der zivilrechtlichen Gesamtschuld immanenten, materiell getragenen Gemeinschaft der Schuldner entfernen.⁸⁷²

Nun kann man jedoch die Absicht des Gesetzgebers, die Ehegatten als reine Beitreibungsgemeinschaft einer steuerlichen Gesamtschuld unterstellen zu wollen, zumindest für die modifizierte Zusammenveranlagung ausschließen, denn das Ziel der Gläubigerbegünstigung durch die gesamtschuldnerische Verpflichtung mehrerer Personen kann nicht ernsthaft die treibende Kraft sein, solange und soweit die Möglichkeit der Aufteilung der Steuerschuld im Wege des Aufteilungsverfahrens gemäß §§ 278 ff. AO besteht. Aber auch hinsichtlich der originären Zusammenveranlagung hinterlässt dieser Gedanke einen faden Beigeschmack, auch wenn man berücksichtigt, dass das Steuerrecht deshalb rigider sein darf als das Zivilrecht, weil hier der Steuergläubiger sich seine Kontrahenten nicht aussuchen kann und für ihn deshalb die Rechtsfigur der Gesamtschuld zur Bestärkung der Steuerschuld so wichtig ist⁸⁷³.

Negiert man wie die h. L. den Umstand einer notwendigen Tatbestandsgrundlage wegen vermeintlicher Vorteilhaftigkeit der Ehegattenbesteuerung nach modifizierter Zusammenveranlagung, so ist das weitere Vorgehen der h. M. auf dieser bedenklichen Basis erklärlich. So kann man dann auch mit leichtem Gewissen das weitere Vorgehen der h. L. vertreten: „...Dem Gesetzgeber sei es daher unverwehrt, den Regelungen der Zusammenveranlagung von Ehegatten lediglich verfahrenstechnischen Charakter zuzumessen.“⁸⁷⁴ Wie schon im Obigen erwähnt, so ist in entlastender Weise zuzugestehen, dass es auch nicht weiter verwundert, den damals vorhandenen Vorschriften lediglich verfahrenstechnische Bedeutung zuzumessen, wenn man sich die ursprüngliche Regelung des bloßen Ehegattensplittings anschaut, die als eine solche anmutet.⁸⁷⁵

Das würde jedoch konkret bedeuten, dem (nur mittelbar vorteilhaften) steuerlichen Eingriff (denn zunächst wird die Ehefrau ausweislich des sog. Zusammen-

⁸⁷² Vgl. Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 103. So wird auch eine Verwässerung des Gesamtschuldbegriffs beklagt, die jedenfalls mit dem im Zivilrecht entwickelten Begriff nicht mehr zu vereinbaren sei, Martens, StuW 1970, 603, 607.

⁸⁷³ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 2. Aufl. (1969), § 13 II.2., S. 104.

⁸⁷⁴ Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 36.

⁸⁷⁵ Siehe den genauen Wortlaut bereits o. unter Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f. Das Splitting ist eine tariftechnische Methode der Einkommensbesteuerung, so sogar Menzel, DStR 1971, 487, 494 Fn. 86.

veranlagungsbescheides als Gesamtschuldnerin steuerlich immer mit in Anspruch genommen) wäre es unbenommen, den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung auszuhebeln. Dieser eingeschlagene Weg muss ins Abseits führen: Der Grundsatz der unmittelbaren Tatbestandsverwirklichung gem. § 38 AO 1977 (Nachfolger des § 3 Abs. 1 StAnpG 1934) beabsichtigt den Schutz des Bürgers dahin gehend, dass dieser keine Gefahr läuft, durch schlichtes exekutives Handeln einer Besteuerung unterworfen zu werden. Den fehlenden vollautonomen (da immerhin halbautonom, s. u.) vorhandenen Tatbestand dafür herzunehmen, den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung so weit auszuhöhlen, dass ein schlicht verfahrenstechnisches Handeln der Behörden aus gesetzlichen Vorschriften herauszulesen ist, verkennt die rechtlichen Maßstäbe aufs Gröbste und ohne Not. Im Hinblick auf §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ist eine gesetzliche Grundlage ja durchaus vorhanden. Nur muss man eben darüber nachdenken, ob der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in seiner strikten Form im Vorliegenden nicht dahin gehend abzumildern ist, dass zugestandenermaßen nur nach einer mittelbaren, sowohl gemeinschaftlichen als auch individuellen, d. h. gesplitteten, nachträglich einen Sachverhalt gesetzlich ummantelnden Rechtsgrundlage für die Besteuerung beider Ehegatten, d. h. auch des die Einkünfte nicht erzielenden Ehegatten, zu suchen ist.

Schon der Ansatz dieser These entspricht den Grundsätzen des Einkommensteuerrechtes: Es könnte sich im Vorliegenden um eine vorübergehende Verlagerung von Einkünften der Ehegatten auf die Ehegattengemeinschaft handeln. Eine stillschweigende bzw. gesetzlich nicht geregelte Verlagerung von Einkünften auf andere (nahestehende) Personen wird, so der Eindruck, den das Einkommensteuergesetz vermittelt, nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zugelassen. Um jemandem die Einkünfte einer anderen Person (auch originär) zuzurechnen, bedarf es einer Vorschrift im Einkommensteuergesetz.⁸⁷⁶

Dass die hier vertretene Auffassung einer notwendigen rechtsstaatlichen Grundlage zutreffend ist, erweist sich auch anhand der rechtstypischen Gepflogenheiten für die Bestimmung eines Schuldverhältnisses, – im Zivil- wie im Steuerrecht – eine materiell-rechtliche Anspruchsgrundlage vorauszusetzen. Ein Steuerschuldverhältnis entsteht dann, wenn der Steuertatbestand im Einzelfall verwirklicht worden ist. Sowohl im Steuerfestsetzungs- als auch im Rechtsmittelverfahren dreht es sich immer darum, ob und welche Steuer der Hangezogene dem Steuergläubiger *nach den geltenden Gesetzen* schuldet. Wendet sich die

⁸⁷⁶ Vgl. außer den Vorerwähnten auch § 24 Nr. 2 2. Hs. u. 28 EStG.

erwerbslose Ehegattin womöglich gegen den Ansatz der auch ihr auf der Basis des § 26b EStG „zugerechneten“ Ehegatten-Einkünfte durch die Finanzbehörde, wozu sie nach herrschender Lehre ja durchaus berechtigt ist,⁸⁷⁷ so wäre es erstaunlich, wenn ganz entgegen sonstiger rechtlicher Gepflogenheiten diesmal keine Tatbestandsgrundlage für diese spezielle Art ihrer eigenen Steuerschuldnerschaft bzw. des auch ihr gegenüber erhobenen Steueranspruches⁸⁷⁸ ersichtlich wäre. Will das Finanzamt einen Steuerverpflichteten oder einen Steueranspruch feststellen, so ermittelt es in aller Regel einen Tatbestand auf der Basis einer gesetzlichen Anspruchsgrundlage.⁸⁷⁹

Um diesen gängigen Ansatz noch zu verdeutlichen und die Widersprüche aufzuzeigen, die sich für die auf dem Boden der Zusammenveranlagung in ihrer heutigen Handhabung beruhenden Theorien ergeben, sollen diese genauer beleuchtet werden. Die frühere Theorie der sog. Einkommensgemeinschaft gleichen Einkommens ist in diesem Zusammenhang besonders erwähnenswert, weil sie einige der Mankos der herrschenden Lehre am besten aufzeigt: Zum einen, dass es zwar nach verbreiteter Ansicht einer tatbestandlichen Grundlage der Besteuerung des anderen einkunftslosen Ehegatten – nach Einführung des Splitting-Verfahrens im Sinne eines nunmehr erst recht – nicht bedürfe, und zum anderen, dass es zur begründeten Festsetzung zweier Steueransprüche, worauf die beiden – nach herrschender Lehre einzigen – Steuerbescheide im sog. Zusammenveranlagungsbescheid gegenüber den Ehegatten ja hinauslaufen,⁸⁸⁰ doch irgendwie zweier gearteter Steuergegenstände, nämlich zweier Einkommen, bedarf.

(a) Zur Theorie der bloßen Einkommensgemeinschaft auf der Basis getrennter Schuldgründe

So trug der BFH unmittelbar nach der erneuten, modifizierten Einführung der Zusammenveranlagung von Ehegatten im Jahr 1958 vor, „Steuerpflichtige, die die

⁸⁷⁷ S. o. Teil I Kap. A.I.8.b)(2), S. 39 f.

⁸⁷⁸ So spricht man ja auch mühelos davon, dass der Steueranspruch nur gegen einen der Ehegatten bereits verjährt sein könne, Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 55 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

⁸⁷⁹ Riewald in Becker/Riewald/Koch, AO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 1 (1): „Die Steuerfestsetzung setzt den Eintritt eines konkreten Steuertatbestandes voraus.“

⁸⁸⁰ Siehe die hierzu wiederum gehörige Steuerschuldnerschaft beider Ehegatten nach h. L.; vertiefend bereits Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllen, erwirtschaften und verbrauchen im Rahmen der Familiengemeinschaft ein *gemeinsames, jedem gleichermaßen zuzurechnendes Einkommen* (Gesamteinkommen), und verwirklichen so stets alle den steuerlichen Tatbestand in gleichem Umfange – wenn auch auf verschiedenartige Weise“. Jedem Ehegatten wird als ‚Einkommen‘ das Einkommen zugerechnet, das sich nach der Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten ergibt.⁸⁸¹ Die Zusammenveranlagung von Ehegatten führt dazu, dass beide Ehegatten als Bezieher des gleichen Einkommens angesehen werden.⁸⁸² Danach sei es folgerichtig, dass sie beide Steuerschuldner sind.⁸⁸³

Nach dieser Theorie hat jeder Ehegatte sein eigenes Einkommen, dessen Träger nur er allein ist.⁸⁸⁴ Grundlage der Besteuerung ist danach das Einkommen jedes Ehegatten für sich und nicht etwa ein gemeinschaftliches Einkommen. Im Einkommen jedes der beiden zusammenveranlagten Ehegatten werden gleichzeitig die den anderen Ehegatten betreffenden Einkommensvorgänge berücksichtigt.⁸⁸⁵ Dass selbst der Zusammenveranlagungsbescheid im Grunde zwei Bescheide umfasse, d. h. dieser materiell-rechtlich als je ein gleichlautender Bescheid gegen jeden Ehegatten anzusehen sei, setze auch ein Einkommen jedes Ehegatten voraus.⁸⁸⁶ Deshalb seien nicht allein die Einkünfte, sondern auch die

⁸⁸¹ BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 213 m. w. Lit.-Nw.; Bopp in Judeich-Felix-Bopp, Komm. z. StAnpG, 1960, § 7 Tz. 6 (er spricht vom Gesamteinkommen, aber auch vom Steuertatbestand, der jedem Ehegatten zugerechnet wird, sowie von der Verwirklichung derselben Steuerschuld). Zum Teil wird von einem gemeinsam verwirklichten Tatbestand gesprochen, zugleich aber auch nur von einem Einkommen gleichen Umfangs, vgl. Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, EStG, Band II, 10. Aufl. (1972), § 26b Anm. 2g; Tipke/Kruse, StAnpG, 2. Aufl. (1965), § 7 Anm. 5; Brauel, StW 1961, Sp. 701, 703, jeder der in die Zusammenveranlagung einbezogen ist, hat den gesetzlichen Steuertatbestand verwirklicht.

⁸⁸² BFH v. 16.03.1961 IV 139/59 U, BStBl. III 1961, 263, 264; v. 05.12.1963 IV 28/62 S, BStBl. III 1964, 96, 97; v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172, 173; v. 16.01.1969 IV R 121/68, BFHE 1969, 522, BStBl. II 1969, 273/4; Salch, DStR 1969, 447, 448.

⁸⁸³ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 2. Aufl. (1969), § 13 II.1., S. 105 m. w. N.; Hannes, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht, 1974, S. 22; Hess, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, 1972, S. 190.

⁸⁸⁴ BFH v. 22.01.1980 VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244, 245; Radau, FR 1964, 102, 103; Weisensee, JR 1961, 91; FG Düss. v. 27.10.1961 II 110-111/61 E, EFG 1962, 254.

⁸⁸⁵ BFH v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172, 173; Littmann, EStG, 5. Aufl. (1956), § 26b EStG 1958 TZ 1, bis 14. Aufl. (1985), § 26b EStG 1975 RdNr 5.

⁸⁸⁶ BFH a. a. O., BStBl. III 1958, 212, 214; FG Düss. a. a. O., EFG 1962, 254.

Einkommen der Ehegatten getrennt zu ermitteln.⁸⁸⁷ Diese Verwirklichung des Steuerschuld tatbestandes durch den erwerbstätigen Ehepartner wird dem anderen als eigene Handlung zugerechnet.⁸⁸⁸

Es wird im Vorliegenden also eine tatbestandlich nicht recht fundierte Verdoppelung der Einkommen in den Raum gestellt, denn eine solche Zurechnung spricht der § 26b EStG nicht aus, vgl. § 26b EStG. Erreicht werden soll damit, dass der erwerbstätige Ehegatte das alleinige Steuersubjekt bleibt. Dies basiert auf dem Anliegen, den Grundsatz der Individualbesteuerung⁸⁸⁹ bis zum Steuerobjekt hin aufrechtzuerhalten und darüber hinaus dem Vorsatz, den Umstand der Gesamtschuldnerschaft mit seinen rechtlichen Folgen des Getrenntstehens der einzelnen Gesamtschuldner auch bereits in der Schuldentstehung getrennt zu halten.

Hintergrund dessen ist schon ein Urteil des BFH aus dem Jahr 1952, in dem dieser betonte, dass durch das Zusammenrechnen der Einkünfte keine Einheit der Personen, sondern nur des Einkommens herbeigeführt wird.⁸⁹⁰ Losgelöst von Fragen der unmittel- oder mittelbaren Tatbestandsverwirklichung wird der materielle Vorgang der Zusammenveranlagung vorgenommen, vor allem das Zusammenrechnen der Einkünfte, was wiederum als Besteuerungsgrundlage für die Höhe der Steuerschuld maßgeblich ist, um dann nach Abschluss der sachlichen Besteuerungsebene auf die personenrechtliche Ebene in der Weise umzuschwenken, dass plötzlich nur noch von gleichen Einkommen der Ehegatten die Rede ist.⁸⁹¹ An eine vorübergehende Einheit der Personen in ihrer Form der Ehegattengemeinschaft als formeller Einkommensgemeinschaft wird nicht gedacht. Vielmehr wird jeglicher Gedanke an eine partielle Besteuerungsgemeinschaft durch eine bloße Duplizierung der Einkommen zugunsten des anderen Ehegatten verworfen. Nur wer dieses Umschwenken innerhalb eines Veranlagungsvorgan-

⁸⁸⁷ Herrmann-Heuer, ESt u. KSt, 10. Aufl., § 26b Anm. 3; NStR Stichw. Ehegattenbest. Einzelfrg. 1 (Henninger). Siehe hierzu auch die Darstellung bei Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 30 f.

⁸⁸⁸ Hess, a. a. O., S. 191.

⁸⁸⁹ Hiernach sind Bemessungsgrundlage und progressiver Tarif der Einkommensteuer auf die einzelne natürliche Person zu beziehen, vgl. Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 9 Rz. 22.

⁸⁹⁰ BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108; v. 10.02.1953 I 101/52 U, BStBl. III 1953, 93, 94.

⁸⁹¹ Der BFH spricht sogar davon, dass die Entscheidung der Behörde über die eine materielle Schuld sich an beide Ehegatten richtet, vgl. BFH, a. a. O., BStBl. III 1952, 107, 108.

ges dann nicht wahrnimmt bzw. wahrnehmen will, kann nach dieser Lehre noch unbedarft vom *notwendig* einheitlichen Bescheid mit notwendig einheitlichem Inhalt sprechen.⁸⁹²

Diese Theorie ist aber in Bezug auf die einfache Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nicht zu halten, weil mehrere Einkommen zwar gedanklich konstruierbar sind, aber nicht den tatsächlichen Umständen entsprechen, die sich bei der im Steuerrecht so sehr entscheidenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur in der Form des einen Einkommens der Ehegattengemeinschaft als einzig möglicher Annahme erklärt.⁸⁹³ Auch der Gesetzgeber hat sich 1975 mit der Novellierung des § 26b EStG dagegenstehend positioniert. Das festzustellende Einkommen auf der Grundlage des § 26b EStG ist nicht die Summe der Einkommen der Ehegatten (Gesamteinkommen).⁸⁹⁴

(b) Zur Theorie der bloßen Einkommensgemeinschaft als gemeinsamer (Teil-)Tatbestand

Nach verbreiteter Auffassung handelt es sich bei der Ehegattenzusammenveranlagung nur um eine Besteuerung der Ehegatten auf der Basis eines von ihnen gemeinsam bezogenen Einkommens und dementsprechend liegt nur ein einheitliches Einkommen im materiell-rechtlichen Sinne vor.⁸⁹⁵ Der BFH hat jahrzehntelang diese Auffassung wohl überwiegend vertreten. Aus der schon früher vertretenen Position des BFH, die Besteuerung der zusammenveranlagten Ehegatten verlaufe in der Sache einheitlich, aber nicht in der Person,⁸⁹⁶ folgte der Bundes-

⁸⁹² Vgl. Martens, StuW 1970, 603, 622, unter Berufung auf die obige Passage des soeben angeführten Urteiles.

⁸⁹³ Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 46 Fn. 2.

⁸⁹⁴ Vgl. die Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, Zu § 118, S. 299; und das Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974, BStBl. I 1974, 946, 962 Tz. 12.3.

⁸⁹⁵ Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 32, 39 f. u. spez. S. 119; Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 3 f. m. w. N. (bereits seit der 1. Aufl. (1982), § 26b Anm 2c); Hillmoth in Lippross, Basiskomm. StR, § 26b EStG Rz. 5 (Lfg. 4 Sept. 2000); Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 7; Nissen in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, § 26b Rz. 2 (96. N.-Lfg. Juni 1987); Genthe in EStR LStR KStR krit., Bd. 1, EStK 174b Rz. 1 f. (33. Erg.-Lfg./Sept. 2004); Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 1: Dieses Einkommen wird als einheitliches Steuerobjekt behandelt. So auch Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 42: „Das (einzig) vereinende Band ist die Beziehung auf das eine Einkommen.“

⁸⁹⁶ BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108.

finanzhof entsprechend vermittelnd, die im Anschluss an die getrennte Einkünfteermittlung und Zusammenrechnung der Einkünfte einsetzende Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger bedeute immerhin, dass es nur noch ein zu versteuerndes Einkommen und nur noch eine Einkommensteuer gebe.⁸⁹⁷

Es kann danach im Zuge der Zusammenveranlagung ein neuer gemeinsamer (Teil-)Tatbestand für die Besteuerung geschaffen sein, der an das gemeinsame (zu versteuernde) Einkommen (nicht die gemeinsamen Einkünfte) anknüpft;⁸⁹⁸ damit wäre die durch die Zusammenveranlagung ausgelöste Gesamtschuld als ein Sonderfall eines Gesamtschuldverhältnisses aufgrund gemeinsamer Tatbestandserfüllung zu betrachten.⁸⁹⁹ Nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen wäre dann das Steuerschuldverhältnis des erwerbslosen Ehegatten nicht völlig inhaltsleer und es gäbe auch nicht nur eine durch gemeinsame Veranlagung entstandene Gesamtschuldnerschaft, sondern sie substantiierte sich über die Tatbestandserfüllung einer teilweisen, gemeinsamen Beteiligung an dem Schuldgrund.

Die Beteiligung bezieht sich auf das Einkommen, nicht auf die Einkünfte – denn hier würden sich unweigerlich Fragen nach der subjektiven Zurechnung der Einkünfte zu den Ehegatten stellen. Damit ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten noch lange kein Tatbestand, in dem die Selbstständigkeit einer Rechts-

⁸⁹⁷ BFH v. 28.07.2005 III R 48/03, BStBl. II 2005, 865, 867; v. 25.06.2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, 21; v. 06.07.1989 IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787, 788; v. 04.08.1987 VIII R 276/83, BFH/NV 1988, 210, 211; v. 09.04.1987 IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540, 541; v. 31.10.1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401, 402; v. 23.08.1977 VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8; v. 17.02.1976 VIII R 4/74, BStBl. II 1976, 378; v. 16.05.1975 VI R 155/72, BStBl. II 1975, 704, 706; v. 05.02.1971 VI R 301/66, BStBl. II 1971, 331, 332; v. 16.01.1969 IV R 121/68, BStBl. II 1969, 273; v. 22.30.1967 VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, 597; v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172; v. 19.07.1956 IV 411/55 U, BStBl. III 1956, 282, 283; a. a. O., BStBl. III 1952, 107, 108. So auch so manches Finanzgericht, s. u. a. FG Rh.-Pf. v. 17.12.1984 5 K 179/83, EFG 1985, 451.

⁸⁹⁸ Es wäre ein Zwitter zwischen Einzelschuldverhältnissen und einheitlichem Schuldverhältnis der Ehegatten, oder wie Krumsiek, a. a. O., S. 124, es nennt zwischen Solidar- und Korrealverpflichtung. Bei der Gesamtschuld lässt sich, wie gesagt, unterscheiden zwischen diesen beiden: Korreal- und Solidarobligation im engeren Sinne.

⁸⁹⁹ Krumsiek, a. a. O., S. 119, unter Verweis auf Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Allg. StR, 2. Hbd., 3. Aufl. (1960), S. 373, der unter der Überschrift „Mitverpflichtung aufgrund gemeinsamer Tatbestandserfüllung“ die Familienangehörigen ohne nähere Begründung als eine gesamte Heranziehungsgemeinschaft bezeichnet, sowie Krumsiek, S. 124. Vgl. bereits o. Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f. sowie Fn. 296, S. 69 m. w. N.

person, nämlich die der Ehegatten, untergeht, denn die Einkünfte eines Ehegatten für sich bleiben Grundlage der Besteuerung.⁹⁰⁰ Auch ist jeder Ehegatte selbstständiger Schuldner der Einkommensteuerschuld aufgrund der gesamtschuldnerischen Haftung. Man ist also nur dazu bereit, im Rahmen des § 26b EStG in offener Manier den sachlichen Grundsatz zu verlassen, dass jeder nur für das eigene Einkommen steuerlich herangezogen wird; die personelle Zuordnung des Steuergegenstandes bleibt jedoch außen vor.⁹⁰¹ Die neue gesetzliche Bestimmung des § 26b EStG 1975, wonach die Ehegatten nach der gemeinsamen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte „sodann gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt werden“ scheint dieser Theorie auf den ersten Anschein hin Raum zu geben.⁹⁰²

Gerade hier dürfte der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts⁹⁰³, wonach § 26 EStG a. f. für unvereinbar mit Art. 6 des Grundgesetzes, mit der selbst im Falle der modifizierten Zusammenveranlagung vermeintlich noch umfassend geltenden Maxime der Individualbesteuerung erklärt worden ist, Grund der Entwicklung der vorliegenden Auffassung gewesen sein. Das BVerfG hat anhand des damaligen Beschlusses auf der Grundlage des im Einkommensteuergesetz verwirklichten Grundsatzes der Individualbesteuerung entschieden, dass die Einkünfte der Ehegatten in der Einkommenshöhe nicht mehr kumulativ gemeinsam erfasst werden können.⁹⁰⁴ Bedingt wurde diese geänderte Rechtsauffassung dadurch, dass sich aufgrund bedeutsamer Änderungen des Ehegüterrechtes (Aufgabe des Güterstandes der Verwaltung und Nutznießung, s. u.) und des Verfassungsrechtes (Art. 3 Abs. 2 GG) flankiert von gravierenden gesellschaftspolitischen Veränderungen der strikte Grundsatz der Einheit der Ehegatten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (bildlich gesprochen wirtschafteten Ehegatten

⁹⁰⁰ Krumsiek, a. a. O., S. 70: Trennung in der Einkunftssphäre; Geier in Littmann, EStG, 14. Aufl. (1985), § 26b RdNr 1.

⁹⁰¹ Krumsiek gelangt trotz gemeinsamer Tatbestandsgrundlage zu keinen zwingenden verfahrensrechtlichen Konsequenzen, vgl. a. a. O., S. 133 f. Er befürwortet deshalb auch nur die notwendige Beiladung, a. a. O., 137; ähnlich Schmidt/Seeger, EStG, 9. Aufl. (1990), § 26b Anm. 4., bis 31. Aufl. (2012), § 26b Rz 25/6.

⁹⁰² Siehe dagegen aber unt. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(3), S. 398 f.

⁹⁰³ Beschl. v. 17.01.1957 I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBL. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, 200.

⁹⁰⁴ BVerfG a. a. O., BGBL. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, 200; s. näher Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 18. Aufl. (2005), § 4 Rz. 241. Der der Entscheidung zugrunde liegende Fall war der, dass beide Ehegatten annähernd gleichwertig für ihren eigenen Erwerb sorgten und nicht gewillt waren, diesen „in einen Topf zu werfen“.

nun nicht mehr per se in einen Topf) schlichtweg nicht mehr halten ließ.⁹⁰⁵ In vermeintlicher Konsequenz des besagten Beschlusses ist nach obiger Lehre dem „anderen Ehegatten“ nunmehr lediglich abgeleitetes eigenes Einkommen zuzusprechen.

Die Maßnahme des Zusammenrechnens der Einkünfte wird damit in ihren materiell-rechtlichen Folgen völlig vernachlässigt. Das bloße Zusammenrechnen der Einkünfte führt unweigerlich zu einem Einkommen der zusammenveranlagten Ehegatten, lässt es aber ohne genaue Kenntnis um ihren Gehalt zu, sie beide bereits auf der Ebene der Einkünfte nicht als Gemeinschaft anzusprechen zu müssen; man bleibt einer gemeinschaftlichen Zuordnung fern, indem nur ein bloßer Rechenschritt angenommen wird. Auf der anderen Seite bleibt man damit aber auch den klaren Ausweis einer aus rechtsstaatlichen Grundsätzen unabweisbar nötigen Tatbestandsgrundlage schuldig.⁹⁰⁶

Nun gilt aber, dass der Gesetzgeber – wie im Obigen bereits erläutert – an systemprägende Grundsatzregeln gebunden ist (Grundsatz der Folgerichtigkeit). Solche sind in § 2 für das EStG niedergelegt. In § 2 Abs. 1 S. 1 EStG wird die Maßgabe erzielter Einkünfte explizit zur Eingangsvoraussetzung der einkommensteuerlichen Tatbestandsverwirklichung erhoben.⁹⁰⁷ Durch Ausformung dieses Systems der Erfassung einkommensteuerlich beachtlicher Vorgänge ist eine vom Gesetzgeber selbst statuierte Gesetzlichkeit geschaffen worden.

Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes kann jeder Steuerpflichtige und damit auch jeder Ehegatte nur mit dem Einkommen herangezogen werden, das auf den von ihm bezogenen Einkünften beruht. Dementsprechend ist der anfängliche Gegenstand der Feststellung im Verfahren der Einkommensbesteuerung, ob der Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht ist, vgl. § 2 Abs. 1 EStG. Gegenstand der Besteuerung (Besteuerungsobjekt) kann nicht das bloße Einkommen sein, ohne dass es auf den Charakter des Einkommenserwerbs

⁹⁰⁵ Siehe dazu noch erläuternd Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f. In welchem Umfang sich die rechtlichen und ökonomischen Verhältnisse zwischen den Ehegatten geändert haben, wird im Verlauf der Untersuchung gleichsam begleitend miterläutert. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten inklusive des Vorläufers der Haushaltsbesteuerung von Familien durch Zusammenrechnung der Einkünfte der Haushaltsangehörigen zeigt in hohem Maße Frauen(steu- und familienrechts)geschichte auf. Es gab gerade in dieser von ihr erfassten Zeit gewaltige Veränderungen im gesellschaftlichen Rollenbild der Frau, vor allem hinsichtlich ihrer ökonomischen Eigenständigkeit, einhergehend mit dem Recht auf Erwerb.

⁹⁰⁶ Siehe bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

⁹⁰⁷ Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 235 (34. Erg. Lfg. Apr. 1992).

ankommt. Gegenstand der Besteuerung ist die erwerbswirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person in Gestalt seiner Einkünfte bzw. nach zulässigen Abzügen aufgrund gewisser Beeinträchtigungen seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Gestalt seines Einkommens.⁹⁰⁸

Danach hat die Ehegattenzusammenveranlagung nicht nur eine Zusammenfassung der Einkommen, sondern bereits eine Zusammenfassung der Einkünfte darzustellen, dem sie bei genauerem Besehen auch nachkommt. Bei der Ermittlung im Zuge der Zusammenveranlagung ist das gesamte Einkommen der Zusammenveranlagten wie das einer einzigen Person zu behandeln.⁹⁰⁹ Der Gesetzgeber hat das zusammen zu veranlagende Einkommen entsprechend dem Steuergegenstand der Einkommensteuer gemeint, das der Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen ist. Das bringt auch § 26b EStG 1975 zum Ausdruck, der im Aufbau dem Stufenaufbau des § 2 EStG folgt, indem er beginnend mit der Erfassung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte über deren Zusammenrechnung und gemeinsamen Zurechnung bis zur gemeinsamen subjektiven Einkommensermittlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger tatbestandsformend verfährt.

(c) Zur sog. Theorie der bloßen Tarifverbindung

Die Zusammenveranlagung der Ehegatten führt – selbst nach den gravierenden Erweiterungen des § 26b EStG 1975 – nach zunehmender Auffassung des BFH nur zu einer Einkommensgemeinschaft im technischen Sinne, d. h. es erfolgt nur die rechnerische Zusammenfassung der für die Ehegatten getrennt zu ermittelnden Besteuerungsmerkmale.⁹¹⁰ Das geht mit der Auffassung einher, dass die Ehe-

⁹⁰⁸ Kirchhof/Söhn, a. a. O., § 2 Rdnr. A 37.

⁹⁰⁹ So die einheitliche Haushaltsbesteuerung des RFH, passim; Kuhn/Wieneke, EinkStG, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2; Pißel/Koppe, EStG, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 3.4.; Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 5, 10; Zimmermann, EStG, 3. Aufl. (1925/6), § 22 Anm. 19.

⁹¹⁰ Ab der Ermittlungsstufe des Gesamtbetrages der Einkünfte gelten die Ehegatten als Steuersubjekt mit einer gemeinsamen Berechnungsgrundlage, BFH v. 24.07.2003 XI B 51/01, BFH/NV 2003, 1573; v. 12.10.1994 X R 260/93, BStBl. II 1995, 119, 120; v. 20.02.1991 X R 191/87, BStBl. II 1991, 690, 691; v. 05.08.1986 IX R 13/81, BStBl. II 1987, 297, 300. Man hat sich, wie gesagt, völlig von der Frage unmittelbarer oder mittelbarer Tatbestandsgrundlage der Steuerschuldnerschaft beider Ehegatten abgelöst. Vgl. BFH v. 22.02.2006 I R 60/05, BStBl. II 2007, 160: „Es kann nur zu einer steuerlichen Erfassung der Einkommen beider Ehegatten kommen, wenn die beiderseitigen Einkünfte dieser Lebens- und Wirtschafts-

gatten ungeachtet der Zusammenveranlagung auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zwei getrennte Steuersubjekte bleiben.⁹¹¹

Auch in der heutigen Lehre werden die Dinge überwiegend ähnlich gesehen: Es wird vorgetragen, dass die gesetzliche Formulierung der gemeinsamen Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger in § 26b EStG 1975 ausschließlich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage im technischen Sinne erforderlich sei; sie betreffe nicht das Steuerschuldrecht.⁹¹² Die Voraussetzungen hierfür seien nach § 26 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 EStG geregelt. Bei § 26b EStG handele es sich um eine reine *Rechtsfolgenvorschrift*.⁹¹³ Die sachlichen Voraussetzungen der Besteuerung der Ehegatten ergeben sich aus der gelebten Ehe und dass die Ehegatten keine andere Veranlagungsart gewählt haben.⁹¹⁴

Nach h. L. ist es also durchaus die „Idee“ der Zusammenveranlagung, dass beide Ehegatten das gleiche Einkommen bezogen haben; aber gerade dies hat hier nur auf einer fiktionalen Ebene gegenseitiger Zurechnung vorhandener Einkünfte zu geschehen. Insofern spricht sie sich dann auch ganz offen für eine einheitliche Rechtsfolge aus, indem man darauf abhebt, dass § 26b EStG eine Zurechnungs-

gemeinschaft in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einfließen. Diese Handhabung ist davon unabhängig, ob nur einer der Ehegatten Einkünfte bezieht.“ Gesprochen wird nur von der gegen jeden Ehegatten festzusetzenden Einkommensteuerschuld, s. u. a. ebenda S. 160, u. BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583, 584.

⁹¹¹ BFH a. a. O., BStBl. II 1995, 119, u. v. 19.10.1982 VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162. Zu den Ursprüngen siehe Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 33 f. m. w. N.

⁹¹² Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 20 (EL 115 Apr. 2012); Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 20 (EL 95 Mai 2007); Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 3 u. 9 (339. Aktual., Febr. 2012); HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 4 (Lfg. 258 Juli 2013); Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 7; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 133 Aug. 2013); Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 110 Aug. 2006); Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 100 f.; Vogt, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung, Frankfurt 2004, Teil 4 Kap. 1 A., S. 105 f. m. w. N. Wo es früher nur hieß, es fehle an einer positiven gesetzlichen Regelung entgegenstehenden Inhalts, Lauter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, 1966, S. 71, heißt es heute dagegen, die Formulierung „sodann werden die Ehegatten gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt“ in § 26b EStG 1975 sei verunglückt, Schmieszek, a. a. O., § 26b EStG Rz. 2.

⁹¹³ Vgl. Ettlich u. Heuermann a. a. O. § 26b EStG Rz. 1. Zu den weiteren Nachweisen siehe Fn. 290, S. 68.

⁹¹⁴ Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 10 u. 5 (339. Aktual., Febr. 2012).

norm sei,⁹¹⁵ manche sprechen allerdings bezeichnenderweise auch offen von einer Zurechnungsnorm für Einkommensverwendung.⁹¹⁶ Im Mittelpunkt steht unübersehbar nur das Ziel der hälftigen Aufteilung des Ehegatteneinkommens.⁹¹⁷ Hieraus erklärt sich auch die Klassifizierung dieser Theorie als sog. Theorie der bloßen Tarifverbindung.⁹¹⁸ Dementsprechend ist das auffälligste Kennzeichen der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung die Anwendung des Splittingtarifes statt des Grundtarifes und nicht die Mitveranlagung der Ehegattin und die daraus resultierende gemeinschaftliche Besteuerung der Ehegatten.

Es fehlt dieser Theorie also ganz offensichtlich an einer steuerschuldrechtlichen Ausrichtung bzw. Fundierung der Besteuerung *beider* Ehegatten, gerade auch im Hinblick auf ihre beiderseitige Gesamtschuldnerschaft. Das ist aber nicht weiter verwunderlich, wenn man berücksichtigt, dass weder der Gesetzgeber noch die Rechtsprechung die Grundlagen der Steuerpflicht beider und damit vor allem auch des erwerbslosen Ehegatten erörtert. Schon der bloße Umstand der Steuerschuldnerschaft der Ehegattin gab erwähnenswerten lange Zeit Anlass zu Zweifeln. So lässt nicht nur die Aussage des § 44 AO über die Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Personen offen, ob beide Ehegatten Selbstschuldner sind oder ob ein Verhältnis Steuerschuldner-Haftender gegeben ist,⁹¹⁹ sondern auch der Gesetzgeber hat rund um die Neufassung der Abgabenordnung und damit der Übernahme der früheren haftungsrechtlichen Bestimmungen aus Zusammenveranlagung zu den rechtlichen Grundlagen der Besteuerung beider zusammenveranlagter Ehegatten – wie zuvor schon – hartnäckig geschwiegen.⁹²⁰

⁹¹⁵ Siehe u. a. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Anm. 1 (EL 95 Mai 2007).

⁹¹⁶ HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 4 (Lfg. 258 Juli 2013). Siehe dazu noch die Darstellung des Konfliktes über die dogmatischen Grundlagen des in die originäre Zusammenveranlagung eingeschobenen Rechtskreises des sog. Ehegattensplittings, vgl. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(b)(ii), S. 417 f.

⁹¹⁷ Explizit Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 2 (339. Aktual., Febr. 2012).

⁹¹⁸ Krumsiek, a. a. O., S. 33/4.

⁹¹⁹ Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefaßten Steuerbescheides, 1979, S. 10.

⁹²⁰ Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises f. d. Reform der RAO, Heft 13 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1970, Begründung zu § 45 E AO 1969 (heutiger § 44 AO 1977), S. 247. Auch die Motive zur AO geben keine Erklärung hierzu ab, BT-Drs. VI/1982, Entwurf einer Abgabenordnung, Begründung zu § 47 RegE. (heutiger § 44 AO 1977), S. 115. Diese fehlende Klarheit ist sicherlich hart zu kritisieren, so schon Tipke, FR 1970, 479, 482, hinsichtlich des Referentenentwurfes zur AO-Reform (EAO 69).

Missachtet man dann noch den Gehalt der steuerschuldrechtlich fundierten Erweiterungen des § 26b EStG 1975, so ist die vorliegende Haltung nicht weiter verwunderlich.⁹²¹

Hebt man den Gehalt der Vorschrift des § 26b EStG auf die Rechtsfolgenebene, so erzielt man die gleiche materiell-rechtliche Wirkung⁹²², d. h. das gleiche inhaltliche Ergebnis des einheitlichen Einkommens der Ehegatten, ohne dass man sich einer gemeinschaftlichen oder gemeinsamen Tatbestandsgrundlage bemühen muss.⁹²³ Man vermeidet damit den offenen Widerspruch mit der bereits des Öfteren angeführten gesetzgeberischen Auffassung des einen Einkommens zusammenveranlagter Ehegatten, geht aber gezielt am Umstand der Annahme einer gemeinschaftlichen Besteuerung der Ehegatten vorbei.⁹²⁴ Im Formellen können dann natürlich wie gewünscht zwei Verfahrensschienen, sprich zwei Veranlagungen, parallel nebeneinander herlaufen und eben dann auch beschritten werden mit jeweils eigener Bemessungsgrundlage.

Hiergegen ist jedoch – die tatsächliche Konstruktion des vorliegenden Rechtsinstitutes zunächst außen vorlassend – ganz grundsätzlich einzuwenden: Die Bestimmung der tatbestandlichen Besteuerung zugrunde liegender Sachverhalte unterliegt der Freiheit des Gesetzgebers,⁹²⁵ die aber insbesondere für das Einkommensteuerrecht nach Auffassung des BVerfG durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt wird: Neben dem Gebot der Ausrichtung der

⁹²¹ Werden die Einkünfte nur zusammengerechnet und nicht zusammengefasst, so muss es für jeden Ehegatten bei der Zusammenveranlagung einen Gesamtbetrag der Einkünfte geben. Die Rechtsprechung beschritt diesen Weg am Anfang nur zögerlich, vgl. BFH v. 23.08.1977 VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8, stellt diese Frage zweier „Gesamtbeträge“ nur in den Raum.

⁹²² Vgl. dazu auch schon Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

⁹²³ Die Widersprüche sind dennoch da, vgl. BFH v. 17.02.1976 VIII R 4/74, BStBl. II 1976, 378: „Die Zusammenrechnung der Einkünfte dient *nur* der Herbeiführung der Einkommensgemeinschaft der Ehegatten.“ Es fehlt – wie immer – an der Konsequenz, die Ehegattengemeinschaft hinsichtlich der Steuerpflicht zu einem selbstständigen Pflichtenträger zu erklären.

⁹²⁴ Die nur formelle Trägerschaft der Ehegatten gesteht man sich nicht ein, der fehlenden materiellen Trägerschaft der Ehegattengemeinschaft am ehelichen Einkommen ist man sich bewusst, vgl. BFH v. 22.01.1980 VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244, 245: „Die Zusammenveranlagung von Eheleuten führt nur zu einer Zusammenrechnung, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte im Rahmen eines ehelichen Gemeinschaftsverhältnisses. Die eheliche Gemeinschaft ist kein Gemeinschaftsverhältnis mit den Rechtsfolgen des § 15 Nr. 2 EStG und wird es auch nicht durch die Zusammenveranlagung.“

⁹²⁵ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534, 540.

Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit zählt dazu das oben bereits erwähnte Gebot der Folgerichtigkeit.⁹²⁶ So hat im Zusammenwirken der einzelnen Rechtssätze eine logische Folgerichtigkeit zu bestehen. Das bedeutet im Vorliegenden konkret, dass der Gesetzgeber nicht eine ganze Fallgruppe – wie die der Ehegatten in Zusammenveranlagung – von den aufgestellten grundlegenden und damit essenziellen steuersystematischen Voraussetzungen einer Einkommensteuerschuld befreien kann.

Hier sind beide Ehegatten als Steuersubjekte in die gesamte Beurteilung materiell-einkommensteuerrechtlicher Kriterien der Bestimmung des Steuerobjektes, Kategorien (Einkünfte, Sonderausgaben etc.) und Maßstäbe (Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte etc.) ausweislich des § 26b EStG miteinbezogen. Der Begriff des Einkommens ist zweifellos ein rein tatbestandlicher Begriff im engeren Sinne, vgl. ausdrücklich § 2 Abs. 5 EStG. Es ist infolgedessen nicht nachvollziehbar, das im Zuge der Zusammenveranlagung gebildete Steuerobjekt wie nach herrschender Lehre als bloßes Rechenobjekt in den Bereich der Rechtsfolgenbestimmung zu verschieben. Es drängt sich doch förmlich auf, dass sich der (eine) Steuervorgang in seiner Art vielmehr auf einer gesetzlich konformen sachgegenständlichen Basis i. S. d. § 2 EStG entwickelt und sich hierin definiert. Scheinbar ist es ein Phänomen der Zusammenveranlagung von Ehegatten, dass man sich weigert, bestimmte ansonsten anerkannte Sachgesetzhelchkeiten auch zu berücksichtigen.⁹²⁷ Ursache ist, wie im Folgenden noch näher auszuführen, dass die Zusammenveranlagung und das sog. Ehegattensplitting aus verschiedenen Gründen nicht systemgerecht sind und damit einen echten Fremdkörper im EStG darstellen.⁹²⁸

An dieser Stelle gilt es umfassend zu bedenken: Es geht schon darum, einen teilweise konkret fundierten Sachverhalt, nämlich den, dass die Ehegattengemeinschaft nach Bezug der Einkünfte durch den jeweiligen Ehegatten unter- und miteinander „aus einem Topf wirtschaften“, steuerlich zu erfassen. Aber man

⁹²⁶ BVerfG v. 11.11.1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290, BStBl. II 1999, 502, 505 m. w. N.

⁹²⁷ So beklagte schon Dr. Mennel (Ministerialrätin im BMF), Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I: Gutachten, Hamburg 1974, D S. 164, 175: „Es gibt kaum ein Teilgebiet des Einkommensteuerrechts, in dem Steuergesetzgeber, Steuerreformer und die Steuerrechtsprechung so ausgeprägt emotional statt rational argumentieren und auf teils unlogischen, teils unrichtigen Feststellungen beharren wie bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten und dem Splitting.“

⁹²⁸ Mennel, a. a. O., S. 180; Thiel, StW 1957, Sp. 244; Winkler, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, 1961, S.173.

bedient sich dabei des Mittels der Veranlagung, um einen nach steuersystematischen Grundsätzen nicht tragenden Sachverhalt der Besteuerung zu unterwerfen.⁹²⁹ Das geht soweit, dass man sich hinsichtlich einer Teilrechtsfolge gar mit einer Fiktion behilft.⁹³⁰

Tatbestandsmerkmale sind die gelebte Ehe (§ 26 Abs. 1 S. EStG), das gemeinsame Wirtschaften in und aus einem Topf⁹³¹ und der in §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG niedergelegte Vorgang der Zusammenveranlagung. Es handelt sich somit nur um einen eingeschränkt optionalen mittelbaren Tatbestand, der an die Ehe als Haushaltsgemeinschaft, die mangelnde gültige Abwahl des Zusammenveranlagungsverfahrens⁹³² und die in bestimmter Weise zu erfolgende Zusammenveranlagung der steuerpflichtigen Ehegatten geknüpft ist.

Der herrschenden Lehre ist hiernach der Vorwurf zu machen, dass sie die Vorschrift in ihrer wahren Regelungsaussage in den Schatten rückt. Das hierfür wohl nach außen hin ursächliche Bemühen, den Grundsatz der Individualbesteuerung weitestgehend aufrechterhalten zu wollen, sollte schlichtweg besser anderweitig – wie noch aufzuzeigen – an den Tag gelegt werden.

Dass und warum man im Falle der beiden letzten Theorien an der einen Tatbestandsgrundlage vorbeigeht, lässt sich folgendermaßen umreißen:

(i) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse nach sachlich steuergegenständlich oder berechnungsmäßig gemeinsamer unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung bei Zusammenveranlagung

Auch bei den beiden letzteren Theorien kann man sich, und es ist sind ja unter diesem Gesichtspunkt auch schon früher Überlegungen angestellt worden, auf die Suche nach dem einen gemeinsamen unmittelbaren Tatbestand, den die Veranlagung des einzelnen zusammenveranlagten Ehegatten nur nachzuzeichnen braucht, begeben. So könnte es eigentlich unter einem tatsächlichen, beschränkt formell einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahren⁹³³ auch den Gedanken an

⁹²⁹ S. u. Teil IV Kap. M.IV.5.d), S. 457 f.

⁹³⁰ Vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(a), S. 411 f.

⁹³¹ Die Ehegatten entscheiden nach außen hin hierüber, indem sich keiner der Ehegatten für die getrennte Veranlagung ausspricht, § 26 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 26a EStG. Siehe hierzu auch noch ausführlich Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f.

⁹³² Solange davon auszugehen ist, dass die Ehegatten in der Regel „in einen Topf wirtschaften“, so ist gegen diesen Regelungsmechanismus auch nichts einzuwenden.

⁹³³ D. h. eine gemeinsame Steuererklärung, gemeinsame Veranlagbarkeit und eine gemeinsame Steuerakte, s. o.

zwei jeweils verschiedenartige Tatbestände mit identischer Steuerschuld geben, wenn man, wie die herrschende Lehre es vertritt, die Ehegatten hier nur als einzelne Steuerschuldner mit einer bloßen gemeinsamen Bemessungs- oder sogar nur Berechnungsgrundlage ansieht. Verfolgt man diesen Gedanken weiter, so entsteht der Steueranspruch gegen jeden Ehegatten mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes zunächst getrennt.⁹³⁴ Erst die Wahl der Zusammenveranlagung führt dann zu einer materiellen (im Bereich der Rechtsfolgen) Verbindung der Einzelansprüche, die die Annahme einer Tilgungsgemeinschaft rechtfertigt.⁹³⁵

Will man die dazugehörigen Verhältnisse nun aber genauer behandelt wissen, so findet sich an dieser Stelle nur noch die abwehrende Aussage, dass das Steueranlagungsverfahren den Steueranspruch nicht entstehen lasse, sondern ihn nur spezialisieren.⁹³⁶ Hierzu ist zu bemerken, dass bereits frühzeitig erkannt wurde, dass die Aussage, dass das Steueranlagungsverfahren den Steueranspruch nicht entstehen lasse, sondern ihn lediglich spezialisieren, nur dann zutreffen kann, wenn der Sachverhalt so gelegen ist, dass jeder der zusammenveranlagten Ehegatten während des maßgebenden Veranlagungszeitraumes auch tatsächlich Einkünfte bezogen hat.⁹³⁷

Vertritt man also auf dem Boden der herrschenden Lehre insgeheim die Auffassung, dass ein wechselseitig neuer Steuergegenstand des Einzelnen gemäß § 2 Abs. 1 EStG per gegenseitiger Zurechnung der Besteuerungsmerkmale geformt werde, so ist dies zurückzuweisen: Es kann nicht die bloße berechnungsartige Verbindung zweier Steuergegenstände sein, denn das würde voraussetzen, dass eine solche Situation zweier Steuergegenstände in jedem Einzelfall auch gegeben ist. Dem Vorgang der Veranlagung kann demnach nicht nur ein ihm eigenes

⁹³⁴ Koenig in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 44 Rz. 11.

⁹³⁵ Koenig, a. a. O., § 44 Rz. 11.

⁹³⁶ Vgl. Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 103, unter Verweis auf RFH v. 12.12.1935 VI A 855/35, RStBl. 1936, 4, spricht hierbei gerade auch ausdrücklich die Fälle an, in denen die Ehefrau als mehr oder minder Erwerbslose dennoch als Gesamtschuldner mithaftet; ebenso Schwarz, AO, § 38 Rz. 28 (Lfg. 114 6/2005).

⁹³⁷ Vgl. Hensel, System des Familiensteuerrechts u. andere Schriften, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, Köln 2000, S. 144, gesteht implizit zu, dass die Zusammenveranlagung unter dieser – heute gängigen – Auffassung rechtsdogmatisch nur dann auf eigenen Füßen stehen kann, wenn beide Ehegatten Einkünfte erzielen. Er behandelt die Zusammenveranlagung nur für die Fälle der Ehegatten, die sich im zivilrechtlichen Wahlgüterstand der Gütertrennung befinden, was den Bezug eigener Einkünfte beider Ehegatten nahelegt. Vgl. dazu noch genauer im Folgenden.

Moment des Zusammenführens zweier für sich betrachtet schon genügender Besteuerungsvorgänge zugesprochen werden.

(ii) Der Fall zweier identischer Steuerschuldverhältnisse unter gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte bei Zusammenveranlagung

Nun könnte man an dieser Stelle noch meinen, dass es für den nicht verdienenden Ehepartner, um zur Steuerpflicht zu gelangen, unabdingbar, aber auch ausreichend ist, neben dem Tatbestand, der durch Verwirklichung erfüllt wird, den der einzelne gegenüberstehende Ehegatte aber nicht mitverwirklicht hat, noch einen weiteren Tatbestand für diesen durch Duplizierung der Einkünfte, sprich durch gemeinsame (wechselseitige) Hinzurechnung der Einkünfte zu schaffen. Die Steuerpflicht lässt sich hier also nur durch die Verwirklichung eines weiteren gesetzlichen (Anknüpfungs-)Tatbestandes begründen:

Der einkunftslose Ehegatte, der gemäß § 1 EStG steuerfähig ist, sei aufgrund der Zusammenveranlagung stets als Steuerpflichtiger zu betrachten, auch wenn nur der andere Ehegatte den Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG erfüllt. Steuerpflichtig i. S. des § 2 EStG wird er aber nur in seiner Verbundenheit mit dem anderen Ehegatten. Bei ihm ist hinsichtlich der Erfüllung des § 2 Abs. 1 EStG auf die Einkünfteerzielung des anderen mit ihm zusammenlebenden Ehegatten abzustellen. Bezieht dieser Einkünfte i. S. einer der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 EStG, so verwirklicht der einkunftslose Ehegatte den Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG durch gemeinsame Zurechnung der Einkünfte des anderen Ehegatten mit, soweit er einer der Ehegatten der zusammen zu veranlagenden Ehegatten ist.⁹³⁸ Nach dieser Auffassung kann von einer vollen Tatbestandserfüllung durch jeden Ehegatten ausgegangen werden.

Das würde dann bedeuten, dass man zumindest die sachliche Steuerpflicht des einkunftslosen Ehegatten nicht getrennt von der des anderen Ehegatten sieht. Der einkunftslose Ehegatte ist zwar nach wie vor nicht Steuersubjekt i. S. des § 1

⁹³⁸ Da beide Ehegatten Steuersubjekte bleiben, gelten die Einkünfte des einen Ehegatten als Einkünfte des anderen Ehegatten und umgekehrt, FG Münster v. 30.09.1954 Ia 225/54, EFG 1955, 37, 38; FG München v. 20.09.1955 I 141/55, EFG 1956, 73; ähnlich auch das FG Düss. v. 16.05.1955 V 3/55 E, EFG 1955, 366: „Es ist so anzusehen, als ob die zusammengerechneten Einkünfte von einer Person, im Falle der Ehegattenhaushaltsbesteuerung als gemeinsame Einkünfte des Ehemannes und der Ehefrau, bezogen wären.“ Auch Dißars, StB 1997, 340, 346, könnte man diesem „Lager“ zuordnen.

i. V. m. § 2 Abs. 1 EStG, aber ihm werden die Einkünfte des anderen Ehegatten und damit dessen materielle Verwirklichung des Steuertatbestandes i. S. des § 2 Abs. 1 EStG mit zugerechnet. Um eine ungewollte Verdoppelung der Steuerschulden durch deren Duplizierung nach Annahme einer vollumfänglichen Steuerschuld gegenüber jedem der beiden Ehegatten zu vermeiden, erfolgt abschließend nun die gesetzliche Anordnung der Gesamtschuldnerschaft.

Eine Auseinandersetzung mit solcher Art gedanklicher Konstruktion gibt es mangels grundlegender Aussagen des BFH oder der herrschenden Literaturmeinung bisher noch nicht.⁹³⁹ Im Übrigen macht der Ansatz der heute wohl vorherrschenden Lehre, 26b EStG, als „Überberechnung“ eines bereits vorhandenen Tatbestandes aufzufassen, umgekehrt deren doch mangelnde Bemühungen einer gemeinsamen Zurechnung der Einkünfte des einen Ehegatten auch dem anderen einkunftslosen Ehegatten gegenüber deutlich. Das geht – und hier schließt sich auch wieder der Kreis – mit der verbreiteten Auffassung einher, dass es einer Tatbestandsgrundlage für den anderen Ehegatten auch nicht bedürfe. Wie bereits zu Beginn dargelegt, wird lediglich ansatzweise der Versuch gemacht im Wege eines gesetzlich so nicht niedergelegten Grundsatzes der Zurechnung die beiden nach h. L. selbstständigen Veranlagungen funktional zu verbinden.⁹⁴⁰

Nun machen alle diese angeführten Theorien außer der Tatsache, dass sie keine tragfähige Tatbestandsgrundlage für die beiderseitige Heranziehung der Ehegatten aufgrund gemeinsamer Besteuerung nachweisen können, eben auch noch deutlich, dass man gerade im Gebrauch des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten auf dem Boden der üblichen einkommensteuerlichen Kriterien operiert und in den gängigen Kategorien denkt.

(d) Zum undurchsichtigen Wesen der Zusammenveranlagung unter legitimatorischen Aspekten

Der Gesetzgeber hat sich in früheren Zeiten bis über die Neufassung des § 26b EStG 1975 hinaus niemals eindeutig über das Wesen der Zusammenveranlagung von Ehegatten geäußert. Die durch ihn geschaffene Rechtslage bringt aber zum Ausdruck, dass er das Rechtsinstitut der (modifizierten) Zusammenveranlagung

⁹³⁹ Siehe dazu Hess, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, 1972, S. 190 f.

⁹⁴⁰ Vgl. u. a. Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Anm. 7 u. 20 (EL 95 Mai 2007): Nur rein ermittlungstechnisch, also auf dem Weg zur Errechnung der weiteren gemeinsamen Besteuerungsgrundlagen für die Festsetzung der (gemeinsamen) Einkommensteuer, sei § 26b EStG Zurechnungsnorm.

von Ehegatten nach materiell-rechtlichen Regeln und Grundsätzen (allerdings nur auf einer die Verwirklichungsbasis überhöhten Verwirklichungsbasis) und nicht nur rein verfahrenstechnisch begründet wissen will. Dies entspricht im Ansatz rechtsstaatlichen und rechtssystematischen Grundsätzen. Das fehlende Wissen um die Konzeption und damit das Wesen des Rechtsinstituts spiegelt aber evtl. nur die legitimatorischen Bedenken hinsichtlich der einheitlichen Besteuerung von Ehegatten wider. Hierzu nun und zum allgemein besseren Verständnis der sich doch recht schwierig gestaltenden Einordnung des Wesens der Zusammenveranlagung aus legitimatorischer Sicht ein paar wesentliche Aspekte vorweg:

(i) Zur tatbestandlichen Ausrichtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten aufgrund der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG

Der grundlegenden Auffassung, dass es der Zusammenveranlagung von Ehegatten an einer beiderseitigen schuldrechtlichen und damit materiell-rechtlichen Fundierung der Gesamtschuldnerschaft ermangeln könne, weil es einer aus rechtsstaatlichen Gründen erforderlichen Tatbestandsgrundlage nicht bedarf, ist schon rein äußerlich entgegenzuhalten, dass es im Vorliegenden doch eher unwahrscheinlich ist, dass dem in oben geschilderter Weise belastenden Verwaltungsakt die gesetzliche Grundlage fehlen dürfte.⁹⁴¹ Ist gesetztes Recht vorhanden, so liegt es nahe, hierin auch den Tatbestand der Steuerpflicht zu sehen bzw. hierin finden zu können:

Im gesetzten Recht den Tatbestand der Steuerpflicht zu sehen, gilt umso mehr, als bei genauerem Hinsehen der gesamtschuldnerischen Haftung zusammenveranlagter Ehegatten ein einheitliches Schuldverhältnis auf gesetzlicher Grundlage, eben besagter §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG, zu unterliegen scheint. Das Zusammenveranlagungsverfahren dürfte einen gesamten steuerschuld begrün-

⁹⁴¹ Steuerbescheide können auch so fehlerhaft sein, dass sie nichtig sind; das bedeutet, sie entfalten gegenüber dem Steuerpflichtigen keine Wirksamkeit, vgl. 124 Abs. 3 AO. Nichtig ist ein Verwaltungsakt, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Fälle offenkundig ist, vgl. § 125 Abs. 1 AO. Ein solcher Fehler wird bei einer unerträglichen Rechtswertverletzung angenommen, die ohne Zweifel darin zu sehen ist, dass einem belastenden Verwaltungsakt offenkundig die gesetzliche Grundlage fehlt. Vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 125 AO Tz. 9 (Lfg. 125 Febr. 2011).

denden Vorgang in der causa, d. h. vom Schuldgrunde her bis zur Festsetzung der Steuerschuld umfassen.⁹⁴² Es scheint sich um eine sehr speziell gelagerte Besteuerung von zusammenlebenden Ehegatten und nebenbei gesagt auch um eine einmalige beschränkt gemeinschaftliche Besteuerung mehrerer Steuerpflichtiger im Steuerrecht zu handeln, die offensichtlich gesetzlich geregelt ist.

In diesem Zusammenhang wird stets der Einwand erhoben, der Charakter der Zusammenveranlagung sei aufgrund der Stellung im Gesetz ein rein verfahrensrechtlicher. Dem ist entgegenzuhalten: Auch die systematische Stellung im Gesetz, die dem Ganzen einen rein formalen Charakter gibt,⁹⁴³ kann dem materiellen Gehalt nicht derart übergeordnet sein, dass sich die Annahme eines speziellen Tatbestandes verbietet. Die sachliche Einkommensteuerpflicht der Ehegattengemeinschaft in einem rein objektiven Sinne ist außerhalb der §§ 2-24 EStG einschließlich gestellt, da es sich hier, wie im Folgenden noch ausgiebig zu erläutern, um eine systemfremde objektive Steuerpflicht handelt.⁹⁴⁴

Im Abschnitt „Veranlagung“ befinden sich auch ansonsten nicht nur reine Verfahrensvorschriften, die an den materiellen Besteuerungsgrundlagen keine Änderungen vornehmen, wie an der Vorschrift des § 28 EStG⁹⁴⁵ zu erkennen ist. Außerdem haben die Regelungen der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG durchaus verfahrensrechtlichen Charakter, als hierin der Vorgang u. a. der einfachen Zusammenveranlagung angeordnet wird. Die „Berechnungsbestimmung“ des Zusammenrechnens der Einkünfte könnte beides, sowohl verfahrens- als auch materiell-rechtlichen Charakter, haben, denn neben dem bloßen Rechenvorgang kommt in ihr auch zum Ausdruck, dass man auf der Basis zusammengefasster Einkünfte beider Ehegatten zu einem materiell einheitlichen Ergebnis gelangt (ein Gesamtbetrag der Einkünfte).⁹⁴⁶

⁹⁴² Die ggfs. einheitliche Festsetzung ist eine Subsumtionsentscheidung, die auch einkunftslosen Ehegatten gegenüber dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) unterliegt.

⁹⁴³ § 26 und § 26b EStG befinden sich, wie gesagt, im Abschnitt „Veranlagung“ des EStG.

⁹⁴⁴ Methodisch ist eine materiell-rechtliche Einordnung des § 26b EStG an dieser Stelle nicht versagt, denn eine ablehnende Interpretation aufgrund der Stellung der Norm im Gesetzesgefüge gilt als ein schwaches Kriterium des Auslegungskanons von gesetzlichen Vorschriften. Deren Handhabung sei vielmehr im Lichte der inneren Rechtfertigung der betreffenden Vorschrift zu leisten, Crezelius, BB 1985, 2057, 2059.

⁹⁴⁵ Siehe hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

⁹⁴⁶ So schon Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 34.

(ii) Die vernachlässigte Steuerpflicht der Ehegatten nach § 26b EStG und die Einheitsbesteuerung zusammenveranlagter Ehegatten

Wie gesagt, geht die h. L. auf Fragen der Zuordnung bzw. Zurechnung der Einkünfte nicht ein, womit auch die Frage nach der Steuerpflicht der haushaltsführenden Person und SteuerschuldnerIn nicht thematisiert wird. Nach § 26b EStG 1975 werden die Einkünfte beiden Steuersubjekten nun aber ausdrücklich „gemeinsam zugerechnet“, d. h. selbst der isoliert nach § 2 Abs. 1 EStG betrachtet, mangels eigener Einkünfte sachlich nicht steuerpflichtige Ehegatte, gelangt spätestens durch gemeinsame Zurechnung der Einkünfte des anderen Ehegatten zur objektiven Steuerpflicht.⁹⁴⁷ Zuvor werden sogar die Einkünfte der Ehegatten ausdrücklich zusammengerechnet, worin sich schon der Vorgang eines Rechtsträgerwechsels abzeichnet. Es sind also in der heutigen Vorschrift sowohl die gemeinschaftliche Zuordnung als auch die gemeinsame Zurechnung der Ehegatteneinkünfte auf die Ehegattengemeinschaft als einer formellen Einkommens(erwerbs)gemeinschaft oder auf beide Ehegatten, die dann beide nur gemeinsam den „Tatvorgang“ erfüllen und den Taterfolg setzen, vorhanden, die beide das Fundament dafür legen können, dass selbst der nicht Einkünfte erzielende Ehegatte den zwingenden Eingangstatbestand der Einkommensbesteuerung erfüllt. Auch ein materieller Charakter der Vorschrift im steuerschuldrechtlichen Sinn ist danach, wie schon ansatzweise dargelegt, einfach nicht zu übersehen.

Der heute gängigen Auffassung „besonderer Einzelveranlagungen“ zusammenveranlagter Ehegatten versucht der neuzeitliche Gesetzgeber besondere, der vorliegenden Gesamtschuld zugrunde liegende Einzelschuldverhältnisse an die Seite zu stellen. Hierauf reagiert man jedoch ganz verhalten, weil dazu die schon im Verlauf der originären Zusammenveranlagung beschworene spezielle Einkommensgemeinschaft und erst recht die nunmehr anhand der modifizierten Zusammenveranlagung so viel gepriesene (Einkommens-)Erwerbsgemeinschaft der h. L., nicht so recht zu passen scheint, und zwar auch aus steuerschuldrechtlicher Sicht betrachtet.

Nun ist die Ehegattengemeinschaft in ihrer jetzigen ökonomischen Einheit nicht mehr so ohne Weiteres kommod. Entscheidend für die Aufgabe des Grundsatzes der Einheit der Personen bei der Zusammenveranlagung war – wie schon

⁹⁴⁷ FG Rhld.-Pf. v. 02.07.1984 5 K 121/83, EFG 1985, 50, 51, wonach dann auch offen von einer konstitutiven Wirkung des Einkommensteuerbescheides bei Zusammenveranlagung gesprochen werden kann (vgl. FG Rhld.-Pf., a. a. O., EFG 1985, 50 Titelzeile). Ähnlich Rößler, FR 1985, 393, 400.

erwähnt – damals das Urteil des BVerfG, das die originäre Zusammenveranlagung aufhob. Wenngleich der Gesetzgeber die Formulierung des § 26 EStG, wie sie vor dem Beschluss bestand, beibehalten habe, müsse – so hieß es allenthalben – dem vom BVerfG im Beschluss vom 17.01.1957⁹⁴⁸ herausgestellten Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung getragen werden. Damit sei die frühere Beurteilung der Ehegatten als Einheit mit Gesetzeskraft für verfassungswidrig erklärt worden.⁹⁴⁹ Jeder Ansicht, die in materieller oder verfahrensrechtlicher Sicht auf eine steuerliche Einheit beider Ehegatten abziele, müsse deshalb mit Bedenken wegen der Verfassungsmäßigkeit begegnet werden.⁹⁵⁰

Es wurde zwar zumindest mithilfe einer neuen Doktrin (s. o. (b) der Versuch einer Legitimierung der gemeinsamen Steuerschuld der Ehegatten nach einkommensteuerlichen Grundsätzen unternommen.⁹⁵¹ Jedoch ist dies zur Einhaltung des Grundsatzes der Individualbesteuerung in einer vom BVerfG angeblich so weitgehend ausgelegten Weise gar nicht erforderlich. Ehe als „höhere Einheit“ nicht auch steuerlich anzuerkennen, hat schon das BVerfG damals einschränkend im Hinblick auf eine steuerliche Besserstellung ihrer selbst für zulässig erklärt.⁹⁵²

Da die Ehegatten heutzutage ihre Ehe frei ausgestalten können entsprechend ihren jeweiligen Lebensentwürfen, kann man die Ehegemeinschaft nicht mehr per se als eine Einkommensgemeinschaft ansehen und damit ihre Protagonisten nicht mehr zwingend als ein Steuerpflichtiger im Sinne des Einkommensteuergesetzes behandeln. Grundsätzlich ist somit seit dem Jahr 1953⁹⁵³ die obligatorische Zusammenveranlagung ausgeschlossen. Das Bemühen des Gesetzgebers dem Grundsatz der Individualveranlagung insofern zu folgen, spricht sowohl aus der im Kontext der gesetzlichen Vorschriften vorrangigen Stellung der getrennten Veranlagung in § 26a EStG vor der Zusammenveranlagung von Ehegatten in

⁹⁴⁸ I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, 200.

⁹⁴⁹ Theis, DB 1957, 1246, 1248; Kaatz, FR 1958, 269, 270.

⁹⁵⁰ Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefaßten Steuerbescheides, 1979, S. 16. Musil in H/H/R, EStG und KStG, § 2 EStG Anm. 19 (Lfg. 252 Juli 2012): Der Grundsatz ist auch bei Ehegatten uneingeschränkt durchzuführen.

⁹⁵¹ Obstfelder, Individualbesteuerung oder Haushaltsbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung des Ehegatten-Splitting, 1976, S. 44.

⁹⁵² A. a. O., BStBl. I 1957, 193, 200, unter Verweis auf die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, Anl. 1 S. 13, 17. Siehe zu dieser näher unt. Fn. 1089, S. 328. Auch dem BFH sind diese Gedankengänge nicht fremd, s. BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163.

⁹⁵³ So bereits nach der Übergangsregelung durch das Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 27.07.1957, BStBl. I 1957, 352.

§ 26b EStG sowie aus der Tatsache, dass die Zusammenveranlagung der Regel nach eine Antragsveranlagung ist.

Kurz gefasst ist also zu konstatieren, dass nur das Prinzip der steuerlichen Einheit der Ehegatten aufgehoben ist, während im Regelfall der (gewählten) Zusammenveranlagung der Grundsatz der steuerlichen Einheit der Ehegatten durchaus noch beibehalten werden kann⁹⁵⁴ und wie das BVerfG später auch bestätigt hat, beibehalten worden ist.⁹⁵⁵

Nun zur weiteren Historie der vorliegenden „Einheitsbesteuerung“: Der Gesetzgeber und ihm folgend die Judikative haben die Ehegatten von Anbeginn der Zusammenveranlagung als Erfolgseinheit sehen wollen, ja aus seiner bzw. ihrer Sicht soziologisch und moralisch betrachtet von Anfang an über den Zeitraum der existierenden Zusammenveranlagung auch sehen müssen.⁹⁵⁶ Er und mit ihm der gesamte herrschende Meinungsstand wollte in den Ehegatten als Individuen keine Einzelwirtschaften besteuern,⁹⁵⁷ sondern vielmehr das Prinzip der wirtschaftlichen Einkommensgemeinschaft verteidigen.⁹⁵⁸ Alle Besteuerungsgrundlagen wurden den Ehegatten als Einheit zugesprochen, weil zusammengehörige steuerpflichtige Ehegatten für die Einkommensteuer stets als Einheit angesehen wurden.⁹⁵⁹ Schon die Zusammenveranlagung von Ehegatten in ihren Anfängen macht deutlich, dass die Ehegatten bereits hinsichtlich der Erzielung von Einkünften in einer einheitlichen Position gesehen werden sollten, denn damals wurden sie schon in der Einkunftserzielung als eine Erfolgseinheit

⁹⁵⁴ So auch Glöggler, FR 1958, 108, zumindest dem Wortsinne nach.

⁹⁵⁵ Das Ehegattensplitting berücksichtige die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der intakten Durchschnittsehe und sei dadurch keine Steuervergünstigung, vgl. sog. Alleinerziehendenbeschluss, BVerfG v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 347, BStBl. II 1982, 717, 726.

⁹⁵⁶ Ausführl. hierzu die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, S. 23 f. Will man der Alleinverdienerehe Tribut zollen, dann muss man dem Versorgermodell auch eine einkommensteuerliche Basis bieten. Nur ob dies auf dem Boden des jetzigen Familien- oder besser Ehegesetzes inkl. des ehelichen Güterrechtes weiterhin in dieser Form Bestand haben kann, dazu dienen auch die eingewobenen weiteren Erläuterungen zu den familienrechtlichen Regelungen der ökonomischen Beziehungen der Ehegatten untereinander.

⁹⁵⁷ Der Ehe- bzw. Hausfrau als solche ist bis heute von rechtlicher Seite der Weg zur „Einzelwirtschaft“ beschnitten. Siehe dazu noch sehr eingehend im Folgenden.

⁹⁵⁸ BFH v. 22.03.1967 VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, 597; v. 06.07.1989 IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787, 788 m. w. N.; Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 553.

⁹⁵⁹ RFH v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004.

behandelt.⁹⁶⁰ Der situative Hintergrund, der den Ehefrauen die (untergeordnete) Stellung eines Bestandteils dieser Erfolgseinheit gab und gibt, wird im Zuge dieser Untersuchung ausgiebig erläutert.

Hierzu gehört dann auch: Es ist unmöglich, eine vollwertige Gemeinschaft selbst auf dieser mittelbaren Ebene anerkennen zu können, wenn die Zielrichtung nach zivilrechtlichen und soziokulturellen Grundsätzen eher dahingeht, die Ehegattengemeinschaft in verschmelzender Weise als eine Tateinheit ansehen zu wollen. Die Rechtfertigung für diese vom Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit abweichende Regelung des Steuerrechts ist dann eher schwach ausgeprägt.

Die Ehegattengemeinschaft in verschmelzender Weise als eine Tateinheit ansehen zu wollen, erklärt sich darin, dass ein annehmbares Recht auf Teilhabe am Erwerb für bundesdeutsche Ehefrauen stets zurückgedrängt wurde durch die in der gesellschaftlichen Kultur angelegte Zurücksetzung der Frauen gegenüber dem männlichen Geschlecht.⁹⁶¹ Damit verbunden war, dass auch der Propagierung der Ehe als Gemeinschaft bis Mitte der 50er Jahre des vergangenen Jahrhunderts die klare Herausstellung der ehemännlichen Vorherrschaft beigefügt war⁹⁶² und bis heute noch in verdeckter Weise durch die ökonomische Abhängigkeit der Ehefrau vom Ehemann auf der Basis ihrer traditionellen Rolle als Hausfrau besteht.⁹⁶³ Auch heute noch gibt es – wie noch dezidiert darzulegen – kaum

⁹⁶⁰ Die im Folgenden noch näher zu erläuternde sog. Einkunftsgemeinschaft der Ehegatten im Rahmen der traditionellen Zusammenveranlagung veranschaulicht dies überaus deutlich.

⁹⁶¹ Eine der letzten deutlichen Spuren war das sog. Letztentscheidungsrecht des Ehemanns gem. § 1354 BGB a. f. vgl. bereits o. Fn. 136, S. 33. Nur die SPD unter August Bebel wollte den § 1354 BGB bereits von Anfang an anders geregelt wissen: „In allen das gemeinschaftliche eheliche Leben betreffenden Angelegenheiten sind beide Ehegatten gleichberechtigt.“ Vgl. Reichstagsdebatten zum Familienrecht mit Bezügen auf die Frauenbewegung (u. a. Traeger, Bebel, Planck, Stumm-Halberg), 1896, in Meder, Duncker, Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, Reichstagsdebatten zum Familienrecht, 1896, 2010, S. 1007.

⁹⁶² Der Ehemann war zwar unter dem Preußischen Allgemeinen Landrecht und unter der Geltung des BGB nicht mehr Inhaber einer spezifischen Gewalt (Cura sexus war die eheliche Vormundschaft des Ehemannes gegenüber der Ehefrau), vgl. Weber-Will in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 452 f., aber er galt als „Haupt der ehelichen Gesellschaft bzw. Familie“ und hatte deshalb Leitungsrechte inne, Vogel in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 273 f. Vgl. zur näheren Ausgestaltung § 1354 BGB a. f., vgl. ebenfalls o. Fn. 136.

⁹⁶³ Ganz gleich wie die Leistungen der Ehefrau und ihre Opfer für die Familie sind, drückt sich dies nicht automatisch in einem unmittelbaren Zuwachs in

das Bemühen, der Hausfrau eine eigene einkommens- und vermögensrechtlich unabhängige Stellung zuzubilligen.⁹⁶⁴

Die Unterdrückung jeglicher Erwerbsbemühungen ging früher und geht heute noch teilweise soweit, dass die haushaltsführende Ehefrau – wenn möglich –⁹⁶⁵ überhaupt keine eigenen Einkünfte haben sollte und wenn doch, sollten sie wenigstens nicht als die ihrigen ausgewiesen werden müssen.⁹⁶⁶ Dabei konnte das Steuerrecht bis Ende der 70er Jahre des vergangenen Jahrhunderts, basierend auf der zivilrechtlichen Lage, ganz selbstverständlich davon ausgehen, dass mit der Heirat die Ehefrau das Ressort der Haus- und Familienarbeit übernahm. § 1356 Abs. 1 BGB a. f.⁹⁶⁷ (1958-1977) verfügte noch, dass der Haushalt der Aufgabenbereich der Ehefrau sei. Es galt also in dieser Zeit gesellschaftspolitisch wie rechtlich der Regelfall der Hausfrauenehe, in denen der Ehemann das Geld verdiente und sich um die wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten kümmerte.⁹⁶⁸

Im letzten Jahrhundert erfolgte, vor allem während des 1. als auch des 2. Weltkrieges, eine Zunahme der Frauenerwerbsarbeit, die, obschon sich die Frauen in ihren Arbeitspositionen bewährten, stets nur als Provisorium begriffen war. Das traditionelle Rollenbild blieb erhalten, welches den Mittelpunkt der

vermögensrechtlicher Hinsicht aus. Berücksichtigt man zugleich die landläufige Vorstellung, dass gilt, wer die Rechnung zahlt, der bestimmt auch, besitzt der Ehemann häufig im Rechtlichen wie im Faktischen noch die überlegene Position in der Ehe. Wenn Autonomie auf völliger Rechtsgleichheit basiert, dann ist die Position der nichtvermögenden Hausfrau immer noch als die schwächere anzusehen.

⁹⁶⁴ Die Benachteiligungen der Frauen sind so selbstverständlich, dass sie nicht als Rechtsverzicht wahrgenommen werden. Veränderungen in dieser Richtung, nämlich die alten Rollenzuweisungen aufbrechen zu wollen, sind in einer weitgehend frauenbewegungslosen Zeit, siehe dazu u. a. Kullmann, *Generation Ally*, 2003, S. 88/89: „Feminismus ist nicht sexy“, kein frauenpolitisches Thema.

⁹⁶⁵ Das differiert natürlich: Hier spielt der bürgerliche oder proletarische Hintergrund und damit die Lebenssituation der Ehefrau eine große Rolle.

⁹⁶⁶ Mit dem Ziel, den Ehemann als Ernährer der Familie dastehen zu lassen. Dies ist noch heute ein weit verbreitetes Klischee.

⁹⁶⁷ Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts vom 18.03.1957, BGBl. I 1957, S. 609.

⁹⁶⁸ Sichtbarer Ausdruck dessen waren auch immer wieder berufliche Restriktionen verheirateter Frauen, vgl. u. a. zum Beamtinnenabbau in der Weimarer Republik, Greven-Ashoff, *Die bürgerl. Frauenbewegung von 1894-1933*, 1981, S. 172 f. S. a. die sog. Zölibatsklausel, wonach in den 50er-Jahren des 20. Jahrhunderts die Heirat von Beamtinnen diesen gegenüber einen Entlassungsgrund darstellte.

Frauenarbeit im eigenen Haushalt sah.⁹⁶⁹ Der Abschied vom gesetzlichen Modell der obligatorischen Hausfrauenehe geschah erst im Jahr 1977 im Zuge eines reformierten Familienrechtes.⁹⁷⁰ Die Arbeitsteilung wird nunmehr den Ehepartnern überlassen; unmittelbar rechtlich ist die weibliche Doppelbelastung im Falle der Erwerbstätigkeit durch die Ressortunabhängigkeit hinsichtlich der Haus- und Familienarbeit nunmehr aufgehoben.⁹⁷¹ Aufgrund nach wie vor weit verbreiteter tatsächlicher Übernahme der Haushaltsführung durch die Ehefrau auf der Basis des Grundsatzes der Funktionsverteilung nach § 1356 BGB 1977 ist das Leitbild der „Hausfrauen- und Versorgerehe“ aber immer noch vorherrschend.⁹⁷²

Infolgedessen ist auch das tragende Rollenmodell des BGB 1900, das dem Ehemann die wirtschaftliche Verantwortung für den ehelichen Haushalt zusprach, erhalten geblieben. Gleichsam sind die gesetzlichen Strukturen der bloßen unterhaltsrechtlichen Absicherung der Ehefrau lediglich verstärkt durch die Zugewinnngemeinschaft, die den Ehemann in seiner klassischen Rolle als Versorger der Familie etablieren, immer noch im BGB vorhanden.

Es gilt also eine Begründung bzw. eine Legitimation dafür zu finden, dass die Ehegatten als eine Erfolgseinheit angesehen und damit als eine „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft anhand ihrer Ehegattengemeinschaft als Wirtschaftseinheit

⁹⁶⁹ Ute Frevert in Frauen in der Geschichte, Hg. Annette Kuhn/Gerhard Schneider, Bd. 6 Düsseldorf 1979, S. 89.

⁹⁷⁰ Siehe § 1356 BGB 1977, eingeführt durch das Erste Gesetz zur Reform des Eherechts und Familienrechts v. 14.06.1976 (1. EheRG), BGBl. I 1976, 1421. Inkraftgetreten am 01.07.1977.

⁹⁷¹ Laut Umfrage der Bertelsmann-Stiftung aus dem Jahr 2010 rührt die Benachteiligung von Frauen in Beruf und Gesellschaft primär aus der Doppelbelastung durch Familie und Kinder her, so 87 % der befragten Frauen, Umfrage: Doppelbelastung von Familie und Beruf stoppt Frauen, <http://www.bertelsmannstiftung.de/de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilung/pid/doppelbelastung-von-familie-und-beruf-stoppt-frauen-karrieren/> (Stand:18.08.2015). Frauen müssen Familie und Beruf unter einen Hut bekommen – ihre Männer denken dabei vorwiegend an die eigene Karriere, Studie: Männer ignorieren die Doppelbelastung ihrer Frau, http://www.wissenschaft.de/home/-/journal_content/56/12054/1186073 (Stand:18.08.2015).

⁹⁷² A. A. BVerfG v. 07.07.2009 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199, 226, NJW 2010, 1439: Das typusprägende Bild der Versorgerehe, in der ein Ehegatte den anderen unterhält, sei aufgegeben. Das gilt m.E. nach der Systematik des jetzigen Familienrecht nicht, solange die §§ 1356 und 1360 BGB 1977 in ihrer Art und Funktion bestehen. Siehe vertiefend hierzu u. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f.

in spezieller Ausprägung im Hinblick auf den Rechtsgrund der gesamtschuldnerischen Haftung beider Ehegatten in Zusammenveranlagung geführt werden, denn Aufgabe des Steuergesetzes ist es, in einer allgemeinen Regel die Steuerschuld verbindlich vorzuschreiben, also u. a. zu bestimmen, welcher Steuerpflichtige belastet wird und was der rechtfertigende Grund für diese Belastung ist.⁹⁷³

Nach dem Vorstehenden kann sich die gesetzliche Handhabung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung durch die Rechtsprechung des BFH sowie der Finanzgerichte und durch die Lehre mit ihrer ablehnenden Haltung einer materiell-rechtlich fundierten tatbestandlichen Grundlage der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung schlichtweg nur im Widerspruch zu den Vorgaben des Gesetzgebers befinden. Es ist nicht weiter verwunderlich, dass eine Diskrepanz zwischen dem, was der Gesetzgeber im Einzelnen vorgibt, und dem, was die herrschende Lehre daraus macht, besteht. Das tragende rechtliche Konzept der Zusammenveranlagung kann also nur nach den grundlegenden Maßgaben der rechtlichen Regelungen selbst, und zwar auch in ihrem historischen Zusammenhang, herausgearbeitet werden.

(iii) Zu den speziellen legitimatorischen Problemen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten

Abschließend soll hier noch unter dem Gesichtspunkt einer aus rechtsstaatlichen Gründen erforderlichen materiell-rechtlichen Grundlage für die benannten Eingriffe darauf hingewiesen werden, dass die Verhältnisse hier insofern spezieller liegen dürften, als zwar eine gesetzliche Grundlage vorhanden ist, deren gesetzliche Legitimation aber allein aus steuersystematischen Gründen heikel ist. In diesem Zusammenhang drängten sich schon frühzeitig Vermutungen auf, warum man die Bereitschaft zur Suche nach einer tatbestandlichen Grundlage so sehr vermissen lässt. Auf einige ist zum näheren Verständnis des vorliegenden Rechtsinstitutes vorweg schon einmal hinzuweisen:

Bedenklich ist zum einen der Umstand, einen Tatbestand anerkennen zu müssen, bei dem die Steuerschuld erst mit der Festsetzung entsteht, denn es drängt sich bei diesem Rechtsinstitut dem juristisch Bewanderten der Verdacht auf, dass es sich bei den zusammenveranlagten Ehegatten in der causa um schlicht beiderseitige Schuldner in einem erst durch den Festsetzungsakt begründeten einheitlichen Schuldverhältnis handelt, also fernab eines Schuldverhältnisses, das sich

⁹⁷³ Kirchhof, Stbg 1995, 68.

durch unmittelbare Verwirklichung des regelmäßigen einkommensteuergesetzlichen Tatbestand nach den Grundsätzen des § 38 AO ergibt.⁹⁷⁴ Genau diese Art der Festsetzung, eine sog. konstitutive Festsetzung, dürfte es eigentlich seit Anbeginn der Zusammenveranlagung nicht mehr geben, und doch bedient sich die Zusammenveranlagung von Ehegatten dessen (s. u.⁹⁷⁵). Mit der Abgabenordnung (AO) 1919 (genauer § 81 Abs. 1 S. 2 RAO 1919⁹⁷⁶) und zeitgleich zur Einführung der Zusammenveranlagung von Ehegatten wurde der Wechsel vollzogen zwischen der Handhabung, dass die Steuerschuld mit der Festsetzung entsteht bzw. dass sie nunmehr mit Tatbestandsverwirklichung, d. h. bereits vorher unabhängig von ihrer Festsetzung, entstanden ist.

Zum anderen würde ein solches Zugeständnis dann zugleich die Misere aufdecken, dass es sich hier nicht mehr um ein rein gesetzliches Schuldverhältnis handelt. Die Grundsätze des heutigen Steuerrechtes scheinen der Veranlagung selbst keine das Steuerschuldverhältnis gestaltende Funktion mehr zuzugestehen. Das Steuerschuldverhältnis ist ein *gesetzliches* Schuldverhältnis und es hat durch die Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes durch den Steuerschuldner, vgl. § 38 Abs. 1 AO (Vorläufer ist der § 3 Abs. 1 StAnpG 1934), zu entstehen.⁹⁷⁷ Hier macht es jedoch den Anschein, als ob die zusammenveranlagten Ehegatten beide an einem Steuerschuldverhältnis beteiligt sind, das ob eines bestimmten Vorganges mit materiell-rechtlichen Handlungsanweisungen entsteht.⁹⁷⁸

Wenn dem aber so ist, muss man sich natürlich fragen, warum dies über einen so langen Zeitraum im Verborgenen blieb. An dieser Stelle sei dazu noch folgende These erhoben, die im Laufe dieser Untersuchung natürlich entsprechend zu erhärten ist: Die durch die Zusammenveranlagung entstehende solidarische Verpflichtung wird in ihrer Steuerschuld mit dem die Steuerfestsetzung enthaltenden Bescheid begründet. Um u. a. nicht aufzeigen zu müssen, dass die den Abschluss der einfachen Zusammenveranlagung bedeutende Steuerfestsetzung erst konstitutiv die solidarische Verpflichtung begründet, wird die standardge-

⁹⁷⁴ A. A. ausdrückl. BFH v. 19.05.2004 III R 36/02, BFH/NV 2004, 1655, 1656.

⁹⁷⁵ Vertiefend Teil IV Kap. M.IV.4, S. 307 f.

⁹⁷⁶ § 81 Abs. 1 S. 2 RAO 1919 entschied, dass der Steueranspruch unabhängig von der Steuerfestsetzung entsteht, vgl. RAO v. 13.12.1919, RGBl. I 1919, 2015.

⁹⁷⁷ Tipke, StuW 1993, 105.

⁹⁷⁸ Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet man in der Regel, wie Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 2, mit dem Verweis hinsichtlich des „Ausstieges“ aus der Zusammenveranlagung, sei es mit der Wahl zur Einzelveranlagung gem. § 26 a EStG oder dem Aufteilungsantrag gem. § 268 AO.

mäße „(Mit-)Haftung“ der Ehegattin eingeführt, um den adressal einheitlichen Bescheid über zusammengefasste Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) verdeckt einzuführen und um damit die Gefahr einer Diskussion über die wahre Konstruktion der Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zu bannen.

Die herrschende Meinung ist ihrerseits aus den obigen Gründen darum bemüht, den Vorgang der Veranlagung als solchen herabzusetzen und nur den Antrag auf Zusammenveranlagung als eine Art Weichenstellung in ein geändertes Verfahren hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den einzelnen Ehegatten erscheinen zu lassen.⁹⁷⁹ Im Rückschluss erzeugen bzw. verstärken die Schwierigkeiten, den der gemeinsamen Besteuerung von Ehegatten zugrunde liegenden Tatbestand zu eruieren und das Herabspielen der Bedeutung eines ebensolchen, den Eindruck, dass das Rechtsinstitut als solches einer hinreichenden systematischen Begründung entbehrt. Beruht es jedoch nur auf irgendwelchen Motiven⁹⁸⁰, so kommt der Verdacht der gesetzgeberisch unerlaubten Willkür auf. Auch dies soll an gegebener Stelle noch zur Sprache kommen.

Es darf – auch zum besseren Verständnis des folgenden Kerns der Untersuchung – vorweggeschickt werden: Der frühere Gesetzgeber verfolgte bei intensiver Betrachtung den Weg der vollständigen und in sich geschlossenen Tatbestandsimplementierung, während der heutige Gesetzgeber ihn längst verlassen hat. Die „falsche Fährte“ der heutigen konzeptlosen Betrachtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung legte der frühere Gesetzgeber durch die Umstellung auf die gesetzliche Verpflichtung zur Zusammenveranlagung im Jahr 1934 in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO,⁹⁸¹ wiewohl fraglich ist, dass er ein solches Kalkül besaß.

⁹⁷⁹ Siehe hierzu bereits o. Teil I Kap. B.III.1, S. 64 f.

⁹⁸⁰ Das Motiv ist – wie bekannt – die Verteidigung der klassischen Hausfrauenehe mit allem, was nach landläufiger Auffassung dazugehört. Der ökonomische Wert der Haus- und Familienarbeit ist ein enormes, ja „übergeordnetes Gut“, „nur soll es kosten- und konfliktlos erbracht werden, ohne Arbeitskämpfe, ohne Beschäftigungsprobleme, Verluste und Betriebsstilllegungen“. Mennel in Gerhard/Schwarzer/Slupik, *Auf Kosten der Frauen*, 1988, S. S. 102. Sie spricht dort von einem „übergeordneten Interesse“, dass nicht als solches anerkannt ist. Kosten- und Bedeutungslosigkeit korrelieren miteinander.

⁹⁸¹ Siehe hierzu bereits ausführlich o. Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f. Dass dem Ganzen keine klare Konzeption zugrunde zu liegen scheint, wird in seiner Folge offen moniert. Vgl. u. a. Tipke, *StuW* 1980, 1, 10. Tipke, *FR* 1970, 479, 482, hätte die

Offiziell geht es seit der Wiedereinführung der Zusammenveranlagung im Wege des Ehegattensplittings wie gehabt⁹⁸² kaum einem darum, in der Ehegattengemeinschaft eine *Besteuerungsgemeinschaft* zu sehen und sie als solche der Besteuerung anheim zu stellen.⁹⁸³ Fehlt es der Ehegattengemeinschaft in ihrer speziellen Prägung als einer „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft an Anerkennung, so fehlt es an einem echten Zwang, die Zusammenveranlagung als ein gesondertes Verfahren zur Steuerpflichtbestimmung anzuerkennen. Weder der Systemgedanke noch die Systemmerkmale des hiermit in den Grundzügen vergleichbaren, gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens drängen sich dann aus den Gründen tatsächlich notwendiger Übereinstimmung als systembeeinflussend auf.

Dahinter steht die folgende kuriose Situation: Man behandelt die Ehegatten in der rechtlichen Konzeption der modifizierten Zusammenveranlagung wie eine Wirtschaftsgemeinschaft in der im Einkommensteuergesetz zu beachtenden Form der Erwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne. Da sie aber unzweifelhaft selbst auf einer rein *einkommenserwerb*swirtschaftlichen Ebene nur eine formelle Erwerbsgemeinschaft sind, behandelt man instrumentell die Ehegatten durchgängig wie zwei Individuen, d. h. die hinter der Erwerbsgemeinschaft stehenden Ehegatten werden einzeln zusammen(hängend-)veranlagt.⁹⁸⁴ Wenngleich man sie teilweise (im „Splitting“), wie bereits erwähnt und unten noch näher zu erläutern, als *Einkünfteerwerb*sgemeinschaft etabliert hat, dies aber nicht in allen Konsequenzen wahrhaben will, gesteht man der Ehegattengemeinschaft eine einheitliche Stellung als Besteuerungsgemeinschaft nicht zu.⁹⁸⁵

Abhängigkeit der Gesamtschuld davon „ob sie zusammenveranlagt worden sind“ vorgezogen.

⁹⁸² Ihr Begründer titulierte sie noch als Besteuerungsgemeinschaft, s. o Teil I Kap. B.I, S. 55 f., aber schon der RFH ging zwar von einer Einheit der Person der Ehegatten aus, sah darin aber keine Steuersubjektqualitäten. Vgl. hierzu eingehend Teil IV Kap.M.IV.5.b)(2)(a), S. 270 f.

⁹⁸³ Lippross, DB 1984, 1850, 1852, ist heutzutage einer der wenigen, der sie als Besteuerungsgemeinschaft auffasst, aber dann weder für die einheitliche Entscheidung noch den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid eintritt. Manchmal gesteht man zu, dass die Ehegattengemeinschaft zur Besteuerung herangezogen wird, hält aber den Ehemann als Repräsentanten des Haushaltes für den Einkünftebezieher, s. BFH v. 06.03.1952 IV 445/51 U, BStBl. III 1952, 96.

⁹⁸⁴ Vgl. u. a. BFH v. 25.04.2006 X R 42/05, BFH/NV 2006, 1536, 1537; v. 23.08.1999 GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, 781; v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172, 173.

⁹⁸⁵ Vgl. eingehend unt. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f.

In der Folge gibt es also auch nach allgemeinem Dafürhalten weder den einheitlichen Festsetzungsbescheid oder gar Steuerbescheid, der gegen mehrere Steuerpflichtige gerichtet ist. Das Zusammenveranlagungsverfahren ist nicht als gesondertes Festsetzungsverfahren anerkannt, obschon es bereits ein anerkanntes Feststellungsverfahren für gemeinschaftlich Tatbestands(-merkmals)beteiligte gibt. Es wird nicht einmal eine einheitliche Entscheidung gesehen, obwohl der *eine* Gegenstand der Festsetzung, die veranlagte (eine) Steuer gem. § 32a Abs. 5 EStG mehreren Steuerpflichtigen, die nur schlussendlich als Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO einzeln heranzuziehen sind, zuzurechnen ist. Und schon gar nicht (mehr) lässt sich im Gesetz der als solcher markierte, einheitliche Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid finden, der bindende Wirkung für den Steuerbescheid besitzt, in dem der einzelne Ehegatte zur „Haftung“ herangezogen wird.

Infolgedessen „riskiert“ der Gesetzgeber auch weiterhin einige Unverständlichkeiten; so gibt das Anfügen der bisher fehlenden Bestimmungen in § 26b EStG 1975 für die herrschende Lehre Anlass zu erheblichen Zweifeln bei der Auslegung der Vorschrift des § 26b EStG und den daran anknüpfenden Rechtsfolgen. Man öffnet damit auch nach wie vor den sachlichen Gehalt des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten relativierenden Theorien die Tore und gibt ihnen Raum.

Außerdem muss man sich den Vorwurf gefallen lassen, wie dieses Prinzip der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung positives Recht sein kann, wenn es in seinen einzelnen materiellen Rechtssätzen nicht hinreichend konkretisiert ist,⁹⁸⁶ wobei man sich gar, wie soeben dargelegt, in der Rechtsauslegung und Handhabung der Rechtsgrundlagen gravierend dagegen sträubt, das Prinzip anzuerkennen. Es ist, ganz allgemein gesprochen, eine die Situation doch erheblich erschwerende Sichtweise des ganzen Spektrums des Meinungsstands zu beklagen. Es bleibt dadurch zumindest offen, was überhaupt gilt. Gibt es keinen hinreichenden gesetzlichen Tatbestand, dann kann man davon sprechen, dass mit §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ob des nun sehr langen Bestehens des Ehegattensplittings auf der Basis einer modifizierten Zusammenveranlagung nur ein Modus Vivendi geschaf-

⁹⁸⁶ Fiskalzwecknormen als Eingriffsnormen unterliegen besonderen Anforderungen an Klarheit, Verständlichkeit, Praktikabilität und Justiziabilität, BFH v. 06.09.2006 XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167, 169 m. w. N. Das Bundesverfassungsgericht hat allerdings noch in keinem Fall eine Vorschrift des Steuerrechts als zu unbestimmt angesehen, vgl. Offerhaus, DStZ 2000, 9, 12, geschweige denn wegen zu großer Unbestimmtheit aufgehoben, vgl. Tipke, StuW 1990, 308, 317.

fen wurde. Das kann ihm aber nicht den Charakter eines rechtmäßigen Rechtsinstituts verschaffen, denn eine Steuerpflicht als Gewohnheitsrecht ist undenkbar.⁹⁸⁷

IV. Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als Mittel zur Bildung eines gesplitteten Tatbestandes zur einheitlichen Besteuerung von Ehegatten

§ 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977 definiert also nach allem nur die Gesamtschuldnerschaft, sagt aber nichts Genaueres über deren Art und Entstehung im schuldbe gründenden Sinne aus.⁹⁸⁸ Zum Steuerschuldner wird mithilfe des § 44 AO der einzelne Ehegatte bestimmt. Aufgrund der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten ist eindeutig, dass in Bezug auf die zusammenveranlagten Ehegatten schlussendlich zwei Steuerschuldverhältnisse vorliegen, aber dass diese zugleich dieselbe Leistung betreffen. Wie bereits im Obigen festgestellt, werden die Ehegatten durch Steuerfestsetzung gemeinsam zu *einer* teilbaren Leistung verpflichtet.

Sucht man den *einen* rechtsbegründenden Basis-Steuertatbestand (gesplittete Rechtsgrundlage) für beide Steuerpflichtige (Ehegatten), so drängt sich bei genauerem Besehen die zuvor bereits mehrfach erhobene These auf, dass im Zuge eines gesonderten Verfahrens, sprich des Zusammenveranlagungsverfahrens, ein einheitliches (abstraktes) Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten geschaffen wird. Erst wenn man (an)erkennt, dass der nicht erwerbstätige Ehegatte, d. h. im Regelfall die Ehefrau, in das einheitliche Schuldverhältnis mit einbezogen ist, dann tritt das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung in seiner Konstruktion offen zu Tage. Dessen tatbestandliche Grundlage sind die Vorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG. Das daraufhin sich ergebende konkrete Steuerpflicht- und schuldverhältnis fußt – wie oben bereits mehrfach angesprochen⁹⁸⁹ und später noch zu vertiefen – auf dem einkommensteuergesetzlichen, individualrechtlichen Grundverständnis gepaart mit der haftungsrechtlichen Regelung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO.

An dieser Stelle muss man sich nun aber fragen, wie dieser identische Tatbestand und dieses einheitliche Schuldverhältnis im Vorliegenden denn zustande

⁹⁸⁷ BFH v. 18.02.1959 II 28/58 U, BStBl. III 1959, 176, 177.

⁹⁸⁸ Ähnlich Pfeifer-Engelbach, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, 1995, S. 60.

⁹⁸⁹ Siehe Teil III Kap. I.I, S. 132 f., Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

kommen sollen. Dabei steht die Vermutung im Raum, dass die zusammenveranlagten Ehegatten beide an einem Steuerschuldverhältnis beteiligt sind, das ob eines bestimmten Vorganges entsteht, der allerdings nicht, wie die h. L. annimmt, dispositive, sondern stattdessen eben nur teilautonome Züge trägt. Die damit verbundene These ist die, dass im Vorliegenden ein mittelbar identischer Tatbestand gegeben ist, weil die Zusammenveranlagung von Ehegatten u. a. darin besteht, deren sämtliche Besteuerungsgrundlagen abweichend von den Grundlagen individueller Einkommensbesteuerung in einem Veranlagungsvorgang zusammenzufassen. Dabei ist der Vorgang der Veranlagung mit all seinen Handlungsschritten das entscheidende. Ist der Schritt ins gemeinsame Verfahren erfolgt, so entsteht durch die Setzung bestimmter Handlungsanweisungen bzw. -direktiven ein ausnormierter Tatbestand. Es handelt sich dabei um die Kreation eines einheitlichen Schuldverhältnisses. Es ist hierbei ganz offensichtlich, dass nicht die Steuerfestsetzung allein den Anspruch bestimmt.

Im Grunde erkennt man dies von höchster Warte bereits an, ohne die dahinterstehende Konstruktion des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung zu eruieren, geschweige denn anzuerkennen. So führt das BVerfG aus: „*Im Ergebnis bewertet der Gesetzgeber Eheleute einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als wirtschaftliche Gemeinschaft, als „Erwerbsgemeinschaft“, und bestimmt die steuerliche Belastung nach einer gemeinschaftlichen finanziellen Leistungsfähigkeit.*“⁹⁹⁰

Im Einkommensteuerrecht sind die ehelichen Gemeinschaften kein Steuersubjekt; es gibt kein Steuersubjekt „zusammenveranlagte Ehegatten“. ⁹⁹¹ Von Anfang an galt als unumstritten, dass im Wege der Zusammenveranlagung der Gemeinschaft der Ehegatten als einer wirtschaftlichen Einheit Rechnung getragen werden soll. ⁹⁹² Mit dem Splitting-Verfahren auf der Grundlage der Zusammenveranlagung zog in die einkommensteuerliche Behandlung der Ehegatten der Grundsatz ein, dass die Ehegattengemeinschaft eine Erwerbsgemeinschaft darstellt und als solche eine steuerlich zu privilegierende Personeneinheit ist. ⁹⁹³

⁹⁹⁰ BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534, 540.

⁹⁹¹ Vgl. dazu bereits oben ausführlich Teil IV Kap. L, S. 173 f.

⁹⁹² Vgl. RT-Drs. II/1866, Bd. 340, Nr. 1624, BReg. zum Entwurf d. EStG 1920, S. 16 f., u. den Abdruck aus der Begr. z. EStG 1925, S. 51/52, bei Mrozek, Komm. z. EStG, 1926, § 22 EStG Anm. 1, u. bei Pißel/Koppe, EStG, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 2.

⁹⁹³ Die in sich liegende Widersprüchlichkeit der Aussage ist an anderer Stelle noch ausführlich zu erläutern, vgl. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(e), S. 446 f.

Wenn die teilrechtsfähige⁹⁹⁴ Rechtspersönlichkeit eine andere ist als die einer natürlichen Person und diese unter ihrem gemeinschaftlichen Mantel eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausübt, so muss diese Person durch spezielle Einordnung in ein gesondertes einkommensteuerliches Veranlagungsverfahren auch in ihrer Gemeinschaft im ökonomischen Sinne zusammenhängend steuerlich erfasst werden. Dadurch wird sie dann auch eben entsprechend ihrer speziellen partiellen Steuerfähigkeit behandelt. Dies wurde im Obigen bereits ausgiebig anhand der erwerbswirtschaftlich tätigen Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften, speziell der erwerbswirtschaftlich tätigen Gewinngesellschaften bzw. -gemeinschaften, erläutert.⁹⁹⁵

Diese im Obigen dargelegten Strukturen eines gesonderten einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahrens lassen sich im Hinblick auf das Zusammenveranlagungsverfahren umgekehrt wohl auch – wie bereits zuvor angedeutet – dazu nutzen einen identischen Tatbestand zu formen, der mehreren, gemeinschaftlich Verbundenen zur Besteuerungsgrundlage gereicht, und der dann im konkreten Schuldverhältnis zu einer individuellen Besteuerung führt, sodass es auch hier nach einem vergleichbaren Muster zu einer einheitlichen Veranlagung und danach zu einer jeweilig eigenen Veranlagung der Ehegatten kommt.

Der Gegenstand der Feststellung besteht hier – wie bereits angedeutet – im Wesentlichen nicht in Form eines Tatbestandsmerkmals oder gar eines Tatbestand per se. Es geht in der Hauptsache weder um die gemeinschaftliche Verwirklichung eines Tatbestandsmerkmals noch gibt es den gänzlichen Tatbestand im Einkommensteuergesetz, den die Ehegatten in Gemeinschaft verwirklichen könnten. Der gemeinsame Anspruch gestaltet sich nicht allein durch das Verhalten der Beteiligten in Verwirklichung bestimmter gesetzlicher Tatbestandsmerkmale, sondern auf der Basis *einer* beiden Ehegatten eigenen Veranlagung nach bestimmten gesetzlichen Handlungsanweisungen, die durch ein gestuftes Vorgehen Ablaufcharakter bekommen; erst dadurch formt sich ein hier noch detailliert zu erläuternder, mittelbar gemeinschaftlicher Tatbestand. Dieses Programm bestimmter Handlungs- und Wertungsschritte wird anhand der Neufassung des § 26b EStG durch das EStG 1975 besonders deutlich. Hier wird erstmals recht ausführlich der Gang der Besteuerung im Wege der Zusammenveranlagung geregelt.

⁹⁹⁴ Die (voll-)rechtsfähigen Körperschaften unterfallen in der Besteuerung dem Körperschaftsteuergesetz, vgl. § 1 KStG.

⁹⁹⁵ Siehe vertiefend Teil III Kap. I.II.1, S. 138 f.

Da die Veranlagung – der BFH gesteht dies nur der Ausübung des Wahlrechtes selbst zu – ein Teil des gesetzlichen Tatbestandes zu sein scheint, entsteht der Eindruck, ein gemeinsamer (erweiternder) Tatbestand sowie ein Steueranspruch werden erst durch den Vorgang der einheitlichen Feststellung bzw., genauer gesagt, der einheitlichen Festsetzungsfeststellung geschaffen.⁹⁹⁶ Das bedeutet dann aber – und das ist für die Beantwortung der obigen Ausgangsfrage dieser Untersuchung von besonderer Bedeutung –, dass weder eine selbstständige Maßnahme vorzuschreiben, sprich ein Feststellungsbescheid als besondere Maßnahme – wie in § 179 Abs. 1 AO geschehen – noch eine einheitliche Entscheidung – wie in § 179 Abs. 2 S. 2 AO ausdrücklich vorgesehen – anzuordnen ist, wenn das Veranlagungsverfahren selbst einen einheitlichen Entscheidungsgegenstand formt, dazu in einer ihm eigenen Ausgestaltung einen gegenüber mehreren Personen einheitlichen Ablauf eines Verfahrens vorschreibt und dann in einen gängigen Bescheid, als da wäre der Steuerbescheid gem. § 155 Abs. 1 AO, mündet.

Man muss sich also zuvorderst fragen, ob beim Zusammenveranlagungsverfahren das zu gewinnende sachliche Ergebnis nicht bereits an sich, d. h. qua natura, zwingend gegenüber den Beteiligten zu einer einheitlichen Entscheidung führen muss. Erst dann, wenn dies zu verneinen sein sollte, lässt sich die Frage überhaupt stellen, ob eine einheitliche Entscheidung nur per gesetzlicher Anordnung begründet werden kann.

1. Zur Errichtung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten entsprechend der zivilrechtlichen Konstruktion eines der Gesamtschuldnerschaft zugrunde liegenden einheitlichen Schuldverhältnisses

Zur Erklärung der rechtlichen Abläufe bei der Entstehung des abstrakten wie des konkreten Steuerschuldverhältnisses im vorliegenden Sachverhalt ist es hilfreich, auf die Grundsätze des Zivilrechtes zurückzugreifen. Andere Teilrechtsordnungen enthalten zur rechtlichen Etablierung bestimmter Tatbestände auch in der Steuerrechtsordnung geeignete Verständnis- und Lösungshilfen.⁹⁹⁷ Die echte

⁹⁹⁶ Ob in §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ein erweiternder oder ein zusätzlicher singulärer Tatbestand enthalten ist, ist im Rahmen dieser Untersuchung wegen fehlender Relevanz für den obigen abgegrenzten Untersuchungsgegenstand nicht abschließend zu beantworten.

⁹⁹⁷ Ähnlich v. Groll, *StuW* 1995, 326, 332.

Gesamtschuld als ein Schuldverhältnis mehrerer Steuerschuldner kann sich, wie gesagt, aus einer Mehrheit von selbstständigen und nur auf den gemeinsamen Leistungszweck hin verbundenen Einzelschuldverhältnissen ergeben oder dem Ganzen liegt ein – wie hier zu vermutendes – einheitliches Schuldverhältnis, welches sich hinsichtlich der Schuld in ein abstraktes und mehrere konkrete Steuerschuldverhältnisse aufspaltet, zugrunde.

Bei der Gesamtschuldnerschaft aufgrund eines einheitlichen Steuerschuldverhältnisses sind verschiedene Ebenen des Tatbestandes und der daraus resultierenden Schuldverhältnisse in folgender Weise auseinanderzuhalten⁹⁹⁸:

Zum einen ist auf der grundlegenden Ebene, nämlich jener aus der Sicht der Entstehung des Pflichtverhältnisses (d. h. dem Schuldgrund bzw. der causa) nach zu beurteilen, ob dieser (eine) Tatbestand bereits mehrere Schuldner, die dem Gläubiger gegenüber in Gemeinschaft auftreten, mit einbezieht, denn Schuldnermehrheit entsteht eben auch, wenn mehrere Personen miteinander die Voraussetzungen einer Verpflichtung erfüllen.⁹⁹⁹ Bejahendenfalls liegt ein gemeinschaftliches bzw. einheitliches Schuldverhältnis vor, worin in der Ausgestaltung die Modalitäten des einen für alle gemeinsamen Schuldverhältnisses (Bestimmung der Leistung und/oder Gegenleistung)¹⁰⁰⁰ begründet liegen.¹⁰⁰¹ Bei einer einheitlichen Obligation mit einer Mehrheit von subjektiven Beziehungen ist nur die einheitliche Schuld bestimmt.¹⁰⁰² Es bleibt dabei also offen, in welcher Höhe die Schuldner gegenüber dem Gläubiger jeweilig für die Schuld aufkommen müssen.¹⁰⁰³ Das einheitliche Schuldverhältnis stellt also insofern zunächst nur ein abstraktes Schuldverhältnis im schuldbegründenden Sinne dar.

Auf einer weiteren, speziellen Ebene geht es um die Beziehung des Gläubigers zum einzelnen (Gesamt-)Schuldner aus Gründen der genaueren Ausformung des

⁹⁹⁸ Strukturell entlang der grundlegenden Ebene verläuft die tatbestandliche Berücksichtigung der Ehegattengemeinschaft als „erwerbswirtschaftlicher Personengemeinschaft“.

⁹⁹⁹ HHK/Meier, BGB, Band II/2, 2007, §§ 420-432/I Rn. 1.

¹⁰⁰⁰ Eine gemeinschaftliche Verpflichtung kann auch durch einseitiges Rechtsgeschäft mehrerer erfolgen, vgl. Soergel/Gebauer, BGB, 13. Aufl. (2010), § 427 Rz 2 m. w. N.

¹⁰⁰¹ Beruht die Schuldnermehrheit auf ein- und demselben Entstehungsgrund (ein- und demselben Vertragsverhältnis), so bestehen im Rahmen des einheitlichen Schuldverhältnisses mehrere durch den Leistungszweck verbundene Schuldverhältnisse zwischen dem Gläubiger und jedem der Schuldner auf der anderen Seite, vgl. Larenz, Schuldrecht I, 13. Aufl. (1982), § 37 II, S. 579.

¹⁰⁰² S. hierzu HHK/Meier, a. a. O., §§ 420-432/I Rn. 1 f.

¹⁰⁰³ HHK/Meier, a. a. O., §§ 420-432/I Rn. 1.

individuellen Schuldverhältnisses. Hier fällt die Entscheidung über die Art und den Umfang der Schuld gegenüber dem einzelnen Schuldner, d. h. auch – wie hier – darüber, ob den einzelnen Schuldner keine Teil-, sondern eine vollumfängliche, d. h. eine Gesamtschuld trifft. Dementsprechend ist das Schuldverhältnis in seiner jeweiligen Bezogenheit auf den einzelnen, in Anspruch genommenen Schuldner als konkretes Schuldverhältnis zu bezeichnen. Im Fall des einheitlichen Schuldverhältnisses ist also von einem rechtsgrundlegenden abstrakten gegenüber allen Schuldnern und darüber hinaus von mehreren, darauf beruhenden konkreten Schuldverhältnissen gegenüber dem einzelnen Schuldner auszugehen. Entsprechend unterteilt sich der Tatbestand in bestimmte Tatbestandsebenen, geprägt durch verschiedene Schuldverhältnisse unterschiedlicher Modalitäten der schuldnerischen Leistung (abstrakte und konkrete Schuld).

2. Zur tatbestanderrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher Vertragsverhältnisse im Zivilrecht in steuerbegründender Hinsicht

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist in Teilen und zwar hinsichtlich der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG auf der steuerschuldrechtlichen Begründungsebene der Beteiligung mehrerer an *einer* vertraglichen Obligation ähnlich, und zwar – wie bereits angesprochen – in Erläuterung dessen, dass der Tatbestand sich im vorliegenden nur auf einer Beurteilungsebene und keiner echten Verwirklichungsebene entwickelt.¹⁰⁰⁴ Die Grundidee, die Zusammenveranlagung als Instrument dafür einzusetzen, mehrere Personen zu Teilhabern eines Schuldverhältnisses zu machen, dürfte – wie gesagt – dem Zivilrecht mit seinen einheitlichen Schuldverhältnissen entlehnt sein. Im Zivilrecht sind einheitliche Schuldverhältnisse geläufig. Jeder schuldrechtliche Vertrag (Kauf-, Mietvertrag etc.), an dem auf der Schuldnerseite mehrere in Gemeinschaft beteiligt sind, bildet ein solches. Hiermit gelingt die Öffnung des Regelungskreises bei gesetzlich in Bezug auf ihre Teilnehmer grundsätzlich bipolar angelegten Schuldverhältnissen.

¹⁰⁰⁴ Eine Verwirklichungsebene würde beschritten, wenn es eine materielle Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft gäbe (Errungenschaftsgemeinschaft als Regelgüterstand) und der Gesetzgeber dies zum Anlass nähme, im materiellen Teil des EStG eine Vorschrift zur steuerlichen Erfassung ihres gemeinschaftlichen Einkommens zu installieren. Die Veranlagung wäre dann auch nur deklaratorisch.

Dieses Vertragspflichtverhältnis, welches sich durch einen einzigen Vertrag zwischen den Beteiligten und eine einheitliche Forderung des Gläubigers gegenüber den Schuldern kennzeichnet, wird davon getragen, dass Mehrere dem Gläubiger geschlossen gegenüberstehen, d. h. in Gemeinschaft in Verhandlungen zum Vertragsabschluss eingetreten sind.¹⁰⁰⁵ Entscheidend ist hierbei nur der Wille zur Mitverpflichtung aller Gemeinschaftsteilnehmer.¹⁰⁰⁶ Für die Entstehung des Vertrages ist der Tatbeitrag des einzelnen Schuldners zum Vertragsabschluss nicht maßgeblich.¹⁰⁰⁷ Das hieraus resultierende einheitliche Schuldverhältnis kennzeichnet sich auch dadurch, dass die aus ihnen bestehende Gemeinschaft nicht rechtlich verselbstständigt ist, also kein individuelles Subjekt aufgrund eigener Rechtsfähigkeit darstellt.¹⁰⁰⁸

Ähnlich dem gesetzlichen Muster eines zivilrechtlichen Schuldvertrages¹⁰⁰⁹ gibt es auch im Einkommensteuerrecht einen gesetzlich normierten Tatbestand zur Entstehung eines bipolaren Schuldverhältnisses. Hierzu zählen alle Tatbestände aus dem materiellen Teil des EStG.¹⁰¹⁰ Um diesen nun zu öffnen und damit auch den Dritten mit in die Pflicht bezüglich der einen zu erbringenden, sprich derselben Leistung der Schuldner gegenüber dem Gläubiger zu nehmen, ist

¹⁰⁰⁵ Oder anders herum gesagt, wenn mehrere auf einer Seite einen Vertrag schließen, so können sie das nur gemeinschaftlich tun, also weder nach- noch nebeneinander, Prediger, Zur Auslegung und Anwendung der Regelungen im BGB über die Gesamtschuld, 1988, S. 176.

¹⁰⁰⁶ Vgl. Westermann in Erman, BGB, Bd. I, 8. Aufl. (1989), § 427 Rdz 3 nennt ihn den erforderlichen subjektiven Zusammenschluss, u. Ehmann in Erman, BGB, Bd. I, 12. Aufl. (2008), § 427 Rz 14, nennt ihn das gemeinsame Versprechen in der Einheit eines Vertrages.

¹⁰⁰⁷ Staudinger/Noack, BGB, Berlin (1999), § 427 Rn 9. Entsprechend ist hier auch Vertretung durch denselben Vertreter für mehrere Teilnehmer am Rechtsgeschäft möglich.

¹⁰⁰⁸ Diesen Grundgedanken hatte auch schon Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 24: Eine Mehrheit muss nicht auch selbst wieder eine allumfassende Einheit sein, wie dies ja auch bei Schuldner- oder Gläubigermehrheit nach bürgerlichem Recht nicht der Fall ist. Das bedeutet, es darf nicht mehr als eine Tilgungsgemeinschaft, bestenfalls eine bloße Zweckgemeinschaft auf der Schuldnerseite vorhanden sein, vgl. Esser, Schuldrecht, Bd. 1, 3. Aufl. (1968), § 58 I, S. 433.

¹⁰⁰⁹ Auch dieser ist nach festen Grundsätzen ausgestaltet, wonach sich grundsätzlich z. B. beim Kaufvertrag gem. § 433 BGB *ein* Käufer und *ein* Verkäufer gegenüberstehen.

¹⁰¹⁰ Entsprechend der Ausgestaltung des Einkommensteuergesetzes existiert sogar eine strenge Zweiseitigkeit des Steuerschuldverhältnisses, was sich im Grundsatz der Individualbesteuerung niederschlägt.

er an dem Vorgang formell wie materiell, also u. a. hinsichtlich der Berücksichtigung verwirklichter einzelner Tatbestandsmerkmale, in Gemeinschaft mit den sonstigen Veranlagungsteilnehmern, sprich dem Ehegatten, zu beteiligen.

Eine gemeinschaftliche Veranlagung ist in ihren schuldrechtlichen Konsequenzen dem einheitlichen Schuldvertrag zwischen einem Gläubiger und mehreren Schuldner also sehr ähnlich: Bei beiden Schuldverhältnissen gibt es ein gesetzlich normiertes Verfahren (formell und materiell) zur Bestimmung bzw. zur Erbringung der Grundlagen des vom Verpflichtungsgrund her singulären Schuldverhältnisses. Beteiligt man nun mehrere gemeinschaftlich an diesem Vorgang, dem eine zu erbringende Leistung entspringt, so muss es sich auch um ein und dieselbe Leistung für den Schuldner gegenüber dem Gläubiger handeln. Außerdem ist auch jeder der am Vorgang teilnehmenden Schuldner aus demselben Verpflichtungsgrunde verpflichtet, wenn er gemeinschaftlich zu dessen Verwirklichung beigetragen hat.

3. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG nach dem Muster einheitlicher gesetzlicher Schuldverhältnisse im Zivilrecht in steuersystematischer Hinsicht

Wie im Obigen bereits angesprochen ist es darüber hinaus auf der steuersystematischen Legitimationsebene so, dass im Zuge der einfachen Zusammenveranlagung nicht nur ein Sachverhalt unter einen gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren ist, der nunmehr auch ermittlungstechnisch anhand gesetzlicher Tatbestandsmerkmale nachzuzeichnen ist, sondern dass vielmehr ob bestimmter handlungstechnischer Schritte ein überlagernder gesetzlicher Tatbestand entsteht, der auf einer partiellen Steuerrechtssubjektivität der Ehegattengemeinschaft in ihrer speziellen Form beruht. Hierbei, d. h. auf dieser transformierenden Ebene, spielt aus steuersystematischen Gründen zugleich das gesetzliche einheitliche Schuldverhältnis wiederum eine Rolle. Auch hierfür gilt im Hinblick auf die gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung und die schuldtragende Funktion des an der Gemeinschaft Beteiligten ähnliches wie beim vertraglichen einheitlichen Schuldverhältnis.

Dieses einheitliche Schuldverhältnis, welches sich durch eine einzige Obligation zwischen den Beteiligten und eine einheitliche Forderung des Gläubigers gegenüber den Schuldnern kennzeichnet, wird davon getragen, dass mehrere dem Gläubiger geschlossen gegenüberstehen, d. h. in bewusstem und gewolltem Zusammenwirken den angestrebten Erfolg, hier die Einheit des Einkommens, sprich das gemeinschaftliche Einkommen in einem übertragenen Sinne, herbei-

führen. Entscheidend ist hierbei nur der gemeinschaftliche Tatentschluss. Für die Entstehung des Vertrages ist das Gewicht des Tatbeitrages des einzelnen Schuldners zum Vertragsabschluss nicht maßgeblich.¹⁰¹¹ Das hieraus resultierende einheitliche Schuldverhältnis charakterisiert sich auch hier dadurch, dass die aus den Beteiligten bestehende, teilnehmende Gemeinschaft nicht rechtlich verselbstständigt ist, also kein individuelles Subjekt aufgrund eigener Rechtsfähigkeit darstellt.

Es gibt einen nachgelagerten identischen Tatbestand, bei dem sämtliche Besteuerungsgrundlagen entgegen den Grundsätzen individueller Einkommensbesteuerung in einem Veranlagungsvorgang zusammenzufassen sind. Dahinter steht der Gedanke, den Vorgang des In-den-einen-Topf-Wirtschaftens und des Wirtschaftens der Ehegatten aus diesem nachzuzeichnen. Dabei ist der Vorgang der Versorgerehe mit all seinen Merkmalen gemeinschaftlichen Wirkens der Entscheidende. Mit Beginn des Zusammenveranlagungsverfahrens entsteht, ob des gemeinschaftlichen Erwirtschaftens des Einkommens und dabei des Wirtschaftens in und aus einem Topf, ein überlagernder gesetzlicher Tatbestand.

Hinsichtlich der Ausgestaltung der konkreten Schuldverhältnisse spaltet sich ein einheitliches vertragliches wie ein gesetzliches Schuldverhältnis in zwei gesamtschuldnerische Schuldverhältnisse für die auf der Schuldnerseite Beteiligten auf. Dieses gesamtschuldnerische Schuldverhältnis für die auf der Schuldnerseite Beteiligten kann und muss bei einem – wie hier – gesetzlich konzipierten einheitlichen Schuldverhältnis mangels der Üblichkeit entsprechender rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen unter den Vertragsparteien – wie gesagt – gesetzlich angeordnet werden, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO (so auch insofern übereinstimmend § 427 BGB und § 840 Abs. 1 BGB).

4. Zur tatbestandserrichtenden Wirkung des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26 EStG, 26b und 32a Abs. 5 EStG

Die Zusammenveranlagung hat, wie gesagt, eine andere Art der Besteuerung als die einer rein individuellen Besteuerung gem. § 1 EStG i. V. m. §§ 2 ff. EStG zur Folge. Dies ist auch so gewollt, denn das Objekt der Besteuerung bei Ehegatten soll ein gemeinsames Einkommen sein, das dann auch nur zu einer gemeinsamen Steuer führt. Hinzu kommt, dass es auch zu keinem Zeitpunkt in der langen wechselhaften Geschichte der Zusammenveranlagung einen Tatbestand der

¹⁰¹¹ So Brox, Besonderes Schuldrecht, 21. Aufl. (1996), S. 385 Rn. 500.

gemeinsamen Ehegattenbesteuerung ohne die gestalterische Mithilfe der Veranlagung in ihren Abläufen gab:

Die ersten Vorschriften über die gemeinsame Besteuerung von Ehegatten befanden sich zwar im Abschnitt „Steuerbares Einkommen“, also im materiellen Teil des Einkommensteuergesetzes. Sie setzten aber schon hervorgehoben eine gemeinsame Veranlagung voraus. § 16 EStG 1920, aus dem ersten deutschen Einkommensteuergesetz¹⁰¹², lautete: „Bei der Veranlagung (nicht bei den Veranlagungen – eingefügt von der Verfasserin) wird das Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet.“ In § 16 EStG 1921¹⁰¹³ hieß es: „Ehegatten, welche nach § 2 Nr. 1 steuerpflichtig sind und nicht dauernd voneinander getrennt leben, werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt“. Der Begriff der Zusammenveranlagung tauchte in der Steuergeschichte legislatorisch erstmalig auf.

a) Die einfache Zusammenveranlagung gem. § 26 EStG i. V. m. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG als ein konstituierender Vorgang

Das gemeinsame Veranlagung als reiner Vorgang ist ein Bestandteil des Entstehungsgrundes – früher generell für zusammenlebende Ehegatten ablaufend, heute optional durch die Wahl zur sog. getrennten Veranlagung bzw. neuerdings durch die Wahl zur sog. Einzelveranlagung (§ 26 Abs. 2 S. 1 EStG a. u. n. f.). Der gesetzlich ausgestaltete Vorgang selbst begründet die Basis, auf der sich der Tatbestand als solcher entwickeln kann. Beide Ehegatten „verwirklichen“ nur dann den Tatbestand, wenn auch der andere formell und materiell an dem Besteuerungsvorgang beteiligt ist und die Ehegatten dem Gläubiger als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft gegenüberreten. Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren ist das Fundament für die Bildung eines einheitlichen Besteuerungstatbestandes gegenüber den Ehegatten.

Das wurde noch deutlicher, als man im Jahr 1934 die gesetzliche Regelung der Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26 EStG 1934) in den formellen Bereich des Einkommensteuergesetzes mit dem Titel „Veranlagung“ verschob. Erst und nur die Zusammenveranlagung als Maßnahme führt dazu, dass die von jedem Ehegatten verwirklichten Tatbestandsmerkmale bzw. Besteuerungsgrundlagen die Basis für einen Einkommensteuerbescheid bilden, in dem die von beiden Ehegatten einheitlich geschuldete Steuer festgesetzt wird. Auch wenn üblicherweise das Entstehen des Einkommensteuerschuldverhältnisses in seinen sachli-

¹⁰¹² EStG v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 359.

¹⁰¹³ Novelle zum EStG v. 24.03.1921, RGBl. I 1921, 313.

chen Voraussetzungen nur im II. Teil des EStG geregelt wird, kann ein solches auch beide Ehegatten als Steuerpflichtige und -schuldner umfassen, wenn sie an dem Vorgang der Entstehung des Schuldverhältnisses auf der Grundlage der üblichen Entstehungsvoraussetzungen wie eine formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft beteiligt werden.

Der Tatbestand wird durch die Veranlagung also erst offen gestellt; es gibt ihn nicht per se. Nur dadurch, dass sie durch gemeinsame Veranlagung in diese Situation der Mehrheit gestellt werden, gelangen sie zu einer Besteuerung, in der es – wie im weiteren noch genauer zu erläutern – auf den Tatbeitrag des einzelnen nicht ankommt.

Der Tatbestand des § 26b EStG entwickelt sich, angesiedelt auf der Stufe der *Ermittlung* der festzusetzenden Einkommensteuer,¹⁰¹⁴ auf einer überhöhenden Verwirklichungsbasis, keiner echten Verwirklichungsbasis: Im Vorliegenden ist zwar auf der tatsächlichen Ebene sehr deutlich erkennbar ein weiterer Sachverhalt heranzuziehen, aber dieser ist nicht unter gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen zu subsumieren wie der übliche Vorgang einer Veranlagung, sondern dieser Sachverhalt wird nachträglich ummantelt, indem aufgrund bestimmter Handlungsanweisungen alle Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten zusammenzuführen sind, um damit einen persönlich und sachlich vereinheitlichenden Tatbestand i. e. S. gebildet zu haben und um danach wiederum zu einer persönlich und sachlich vereinheitlichenden Rechtsfolge, der einen festzusetzenden Steuer, zu gelangen. Man kann hier von der nachträglichen Gesamtbeurteilung eines veranlagungstechnisch tatbestandlich gekennzeichneten Sachverhalts sprechen. Es kommt also eindeutig auf den gesamten Vorgang in seiner konstituierenden Wirkung an. Wie Martens schon damals so treffend formuliert hat, „gehört (es) sicherlich zum Wesen der Zusammenveranlagung, den gemeinsamen *materiellen Tatbestand zu kennzeichnen*, an den die Einkommensteuerpflicht der Ehegatten knüpft“.¹⁰¹⁵

An dieser Stelle ist nun einmal genauer auf die oben schon benannten Einwände gegen die hier erhobene Auffassung einzugehen: Es sei von Gesetzes wegen doch ausgeschlossen, dass der Vorgang der Zusammenveranlagung die Schuld und damit die Gesamtschuldnerschaft erst entstehen lasse, denn nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO komme es ausdrücklich nur auf die Verpflichtung zur Zusammenveranlagung an, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Auch habe die Steuer-

¹⁰¹⁴ Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 1 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012).

¹⁰¹⁵ StuW1970, 604, 622.

festsetzung nach gängiger Gesetzeslage nicht gestaltend auf die Entstehung des Steuerschuldverhältnisses einzuwirken.¹⁰¹⁶

Dass die Steuerfestsetzung nach herrschender Auffassung nicht gestaltend auf die Entstehung des Steuerschuldverhältnisses einzuwirken hat, hat seine Ursache darin, dass das Steuerschuldverhältnis nur durch Tatbestandsverwirklichung, d. h. unmittelbar verbunden nur auf der Grundlage des Gesetzesbefehls entstehen kann und soll (so der damalige § 3 Abs. 1 StAnpG 1934 sowie der heutige § 38 AO 1977). Festsetzung einer Steuer bedeutet daher nach h. M. ausschließlich die deklaratorische Feststellung über die Verwirklichung eines steuerlichen Tatbestandes und damit über das Bestehen einer Steuerschuld gegenüber dem Steuerpflichtigen sowie dessen tatsächliche Erhebung als Steueranspruch.¹⁰¹⁷ Vor Inkrafttreten der RAO 1919¹⁰¹⁸ hatte die Veranlagung bei den Veranlagungssteuern allerdings noch eine umfangreiche materielle Bedeutung für das Steuerverhältnis, denn es galt damals noch, dass erst die behördliche Festsetzung die Steuerschuld zum Entstehen bringt.¹⁰¹⁹ Hierzu bot überhaupt erst der Umstand Anlass, dass das bundeseinheitliche EStG 1920 von der Veranlagung der Steuer für die Zukunft (Modus steuerfestsetzender Vorauszahlungen) umstellte auf die Veranlagung für die Vergangenheit. Die Zäsur lag darin, dass die Steuer nunmehr erst nach Ablauf des Steuerabschnitts, für den sie zu erheben war, festgesetzt wurde, was schon in der Anlage voraussetzt, dass sie innerhalb dieses Zeitraumes bereits entstanden ist.¹⁰²⁰

Aus dieser Umbruchsituation heraus hat man nun folgendes zu berücksichtigen: Inhaltlich kommt aus der Allegorie „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ ein spezifisches Veranlagungsverfahren eines spezifischen Besteuerungsvorganges gegenüber Ehegatten zum Ausdruck. Das dürfte auch dem damaligen, die „neue“

¹⁰¹⁶ Vgl. hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(d)(ii), S. 288 f.

¹⁰¹⁷ BFH v. 06.02.1990 VII R 86/88, BStBl. 1990, 523 m. w. N.; Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 35 (130. Lfg. 8/2008); Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 38 AO Tz. 10 (Lfg. 125 Febr. 2011); Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 4 (Lfg. 103 März 2004); krit. hiergegen Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 16 (Lfg. 176 März 2003); Kirchhof, NJW 1985, 2977, 2978; Martens, StuW 1993, 335, 337.

¹⁰¹⁸ RAO v. 13.12.1919, RGBl. I 1919, 2015.

¹⁰¹⁹ Bühler, Steuerrecht, Allg. StR. 2. Hbd., 2. Aufl. (1953), § 19 II., S. 212. Es war aber stark umstritten, ob der Steueranspruch bzw. die Steuerschuld bei veranlagten Steuern mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes oder erst mit der Veranlagung entsteht, vgl. dazu Bürger, FinArch 48 (1928), S. 14 ff.

¹⁰²⁰ Siehe näher Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 25 EStG Rz. 5 (EL 114 Febr. 2012).

Ehegattenbesteuerung initiierenden Gesetzgeber nicht nur bewusst, sondern auch Programm gewesen sein. Das war zunächst auch nicht weiter kritisch, denn damals stand zuallererst die Verwirklichung des Grundsatzes, dass die Steuerschuld unabhängig von der Steuerfestsetzung *im administrativen Sinne* entsteht, im Mittelpunkt, vgl. § 81 Abs. 1 S. 2 RAO 1919¹⁰²¹.

Die Entkoppelung des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld von einem variablen Zeitpunkt des Tätigwerdens der Finanzbehörde (Steuerfestsetzung) diene u. a. dazu, den Lauf der Verjährungsfristen berechenbarer zu machen.¹⁰²² Aus diesen doch eher pragmatischen Gründen für die Änderung dürfte es so sein, dass sich der Gesetzgeber gedanklich an die neue Gesetzeslage noch nicht so recht gewöhnt und danach das von ihm ins Leben gerufene Rechtsinstitut auch insofern vielleicht nicht passgenau kreiert hatte. Außerdem tat sich der Gesetzgeber nach Auffassung gewichtiger Stimmen generell schwer mit der konkreten Umstellung in Bezug auf die Veranlagungssteuern; der radikalen Lösung der Abgabenordnung fehle die Konsequenz in der Gestaltung der Einzelsteuergesetze.¹⁰²³

Erst viel später rückte mehr und mehr der Aspekt in den Vordergrund, dass der Einzelne aus der unmittelbaren Steuergewalt des Staates herausgenommen werden sollte. Die Steuergewalt des Staates müsse sich nunmehr darin erschöpfen, dass der Gesetzgeber – wie auf allen anderen Gebieten der Gesetzgebung – nur zur Normaufstellung berechtigt ist. Auf der Ebene der Steuerentstehung gegenüber dem Einzelnen habe kein Gewaltverhältnis mehr zu bestehen.¹⁰²⁴

Der Vergleich der frühen Formulierungen der haftungsrechtlichen Vorschriften, § 95 AO 1919 sowie § 115 AO 1931 im Gegensatz zu jenen in § 7 Abs. 2 StAnpG 1934 und § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO 1977, zur Entstehung der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten nach und nicht nur mit der Verpflichtung zur Zusammenveranlagung scheint das oben Besagte zu bestätigen, denn der Gesetz-

¹⁰²¹ Schuster in H/H/Sp, AO/FGO, § 38 AO Rz. 10 (Lfg. 185 Juni 2005), unter Verweis auf Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), § 18 I., S. 102 (§ 99 Abs. 1 S. 1 und 2 AO 1931). Krit. hierzu Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 18 f.

¹⁰²² Siehe Nawiasky, a. a. O., S. 18, und zu den weiteren Gründen.

¹⁰²³ Vgl. Bühler, Steuerrecht, Allg. StR. 2. Hbd., 2. Aufl. (1953), § 19 II., S. 212 f.

¹⁰²⁴ So V. Reimer/Waldhoff in Hensel, System des Familiensteuerrechts u. andere Schriften, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, Köln 2000, 66/7 Fn. 439: Die Rechtsnorm, insbesondere der Tatbestand, schaffe jene gleichmäßig gegebnete steuerrechtliche Plattform, auf der sich Staat und Tatbestandsverwirklicher gleichgeordnet als Gläubiger und Schuldner bewegen.

geber hat – zumindest auf den ersten Anschein – erst nachträglich versucht, den neuen Vorgaben gerecht zu werden.¹⁰²⁵

Relativierend darf man aber hinsichtlich dieser Vorgaben wohl nicht übersehen, ohne hier jetzt in die Tiefe gehen zu wollen, dass Einschränkungen teilweise als zulässig erachtet wurden, um materielle Grundrechtsgewährleistungen wie Art. 3 Abs. 2 und Art. 6 GG zur Geltung zu bringen.¹⁰²⁶ Die angesprochene Änderung der neuen „Haftungsbestimmungen“ war damals also womöglich aus ganz anderen rechtlichen Aspekten heraus motiviert. Da man die Konzeption des vorliegenden Rechtsinstitutes nicht offen kommuniziert, gilt es, dies im Weiteren noch herauszuarbeiten.

Es bleibt festzuhalten, dass erst durch bestimmte Veranlagungsschritte gegenüber den beiden involvierten Ehegatten der maßgebliche einkommensteuerliche Steuergegenstand geformt wird und dass eine Schuld, für die gesamtschuldnerisch geschuldet wird, erst dann besteht, wenn der Vorgang der einfachen Zusammenveranlagung abgeschlossen ist. Dieser Vorgang ist also die zwingende Voraussetzung für das Entstehen einer einheitlichen Steuerschuld, für die *beide* Ehegatten als Schuldner einstehen müssen. Dies alles ist durch die gesetzgeberische Ausgestaltung der formalen Zusammenveranlagung von Ehegatten durch die zusammengefassten Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO (§ 210 Abs. 2 RAO a. f.¹⁰²⁷) noch plastischer geworden.

b) Die Veranlagung als solche in ihrer konstituierenden Wirkung

Entscheidend ist an dieser Stelle jedoch, dass die herrschende Lehre in ihrer ablehnenden Haltung maßgeblicher Konstitutivität der Veranlagung die Funktionalität des Veranlagungsverfahrens für die zu begründende beiderseitige Steuerschuld zusammenveranlagter Ehegatten, für die beide als Gesamtschuldner haften, übersieht. Nach herrschender Lehre hat die Veranlagung ihre gestaltende Wirkung zu einer rein deklaratorischen Wirkung der Steuerfestsetzung hin gänzlich eingebüßt. Sie verfällt hier m.E. in eine zu einseitige Entweder-oder-Betrachtung, da die Veranlagung bei den sog. Veranlagungssteuern wie der Ein-

¹⁰²⁵ Siehe zum Wortlaut der Formulierungen bereits Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹⁰²⁶ Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Allg. StR, 1. Hbd., 3. Aufl. (1959), § 12 V.1., S. 213. Das gilt wohl auch für gewisse Regelungen unter § 22 EStG sowie die Regelung des § 28 EStG.

¹⁰²⁷ Eingefügt durch § 28 Ziff. 39 RealStEinfG v. 01.12.1936, RGBl. I 1936, 961.

kommensteuer im Vergleich zu früher in ihrer Bedeutung wohl zu stark herabgesetzt worden ist¹⁰²⁸:

Im Falle der Veranlagungssteuern entsteht das Steuerschuldverhältnis nicht allein durch Tatbestandsverwirklichung. Charakteristikum der Veranlagungssteuern ist, dass die entstandene Forderung erst dann *erhoben* werden kann im Sinne einer Zahlungspflicht, wenn die Leistungspflicht festgesetzt worden ist.¹⁰²⁹ Es gibt also zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung noch keinen Steueranspruch, der sich gegen den oder die Steuerschuldner richtet. Davor ist stattdessen noch die Veranlagung geschaltet: Mit ihrer Hilfe und in Form eines Festsetzungsbescheides muss die Verwirklichung des Tatbestandes in seinen Merkmalen umfassend dargelegt werden. Das bedeutet, dass es sich mit Tatbestandsverwirklichung nur um eine entstandene Schuld in Form einer bestimmbareren Schuld handelt. Auch wenn der Steuerschuldner die Schuld selbst zutreffend berechnet, ist dies nicht die Schuld, nach der sich der Anspruch des Staates richtet. Die Forderung ist in diesem Stadium stets nur unvollkommen entstanden, denn ohne Festsetzung durch die Behörde ist sie mangels Verifizierung nicht erhebbar. Sie ist damit bis zur Steuerfestsetzung noch unvollständig ausgebildet.¹⁰³⁰

Nimmt sich der Staat kraft seiner autoritären Stellung durch die Rechtsordnung die Macht, bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Rechtsverhältnisse zu nehmen und knüpft an seine exekutive Entscheidung das Entstehen der vollwertigen, nämlich nunmehr erst einforderbaren und erfüllbaren Forderung, so kann er den hierin liegenden konstitutiven Charakter der Festsetzung nicht leugnen. Die Forderung gelangt vom abstrakten zum konkreten Stadium durch Steuerfestsetzung; die Forderung ist nunmehr erst realisierbar.¹⁰³¹ Die Festsetzung ist bei der Veranlagungssteuer nach wie vor, wenn auch seit Bestehen des bun-

¹⁰²⁸ Gleicher Auffassung Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig/Wien 1925, in Wiener Staatswiss. Studien, N.F. Band VIII, S. 102/3 m. w. N.

¹⁰²⁹ Nach dem Willen des Gesetzes geht die Entstehung des Steueranspruches der Veranlagung voraus, vgl. § 38 AO. Dass die Einzelsteuergesetze, darunter auch das EStG, den Willen des Gesetzes hinsichtlich der ‚Zahlungspflicht‘ missachten, so schon ausführlich Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 57 f.

¹⁰³⁰ Nawiasky, a. a. O., S. 58.

¹⁰³¹ Bühler, Steuerrecht, Allg. StR. 1. Hbd., 2. Aufl. (1953), § 19 II., S. 214/5; Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 2 (1). Heute u. a. Kühn in Kühn/v. Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 38 AO Rz. 10, u. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 218 Rz 1. Auch andere vertreten heute eine Theorie des sukzessiven Entstehens der Steuerschuld, Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 47; Söhn, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, 1973, S. 54 f.

desdeutschen Einkommensteuerrecht nur noch in begrenztem Umfang, die Konstituierung der Leistungspflicht gegenüber dem Schuldner bzw. den Schuldnern. All dies lässt auch dem Steuerbescheid eine materiell-rechtliche Bedeutung zukommen.¹⁰³²

Erkennt man an, dass die Einkommensteuerschuld zwischen Staat und Bürger nicht nur eine Obligation ist, die durch Gesetz allein begründet wird, sondern auch zulässigerweise durch Veranlagung mitbestimmt werden kann,¹⁰³³ so lässt sich auch ohne Weiteres nachvollziehen, dass man es beim Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten ausnutzt, dass es sich bei der Veranlagung im Fall der Veranlagungssteuern um einen vom abstrakten individuellen (Stichwort: halbautonomer Tatbestand, s. u.) zum abstrakten einheitlichen Schuldverhältnis hin konstituierenden Vorgang handelt.¹⁰³⁴

Entscheidend ist hier die Form der Veranlagung; das formale Schuldband ist die Zusammenveranlagung als Basis für die gemeinschaftliche steuerliche Erfassung der Einkommenssphären beider Ehegatten. Sie führt durch das Zusammenführen der Besteuerungsmerkmale der einzelnen Ehegatten entsprechend ihrer ungeschriebenen und geschriebenen Handlungsdirektiven in § 26b EStG zu einem Tatbestand und zu einer gemeinschaftlichen Steuerpflicht der zusammenveranlagten Ehegatten, die nach der Regelsystematik des Einkommensteuergesetzes so niemals vorstellbar wäre. Man macht sich das Verfahren hier zunutze, um einer im materiellen Gesetz nicht enthaltenen abstrakt-generellen Regelung eines gemeinschaftlichen Steuerschuldverhältnisses von Ehegatten eine Rechtsgrundlage zu bieten. Es handelt sich im Vorliegenden nun einmal nicht um einen gesetzlichen Tatbestand im klassischen Sinne. Es fehlt an einem eigenen, per selbstständigem Ablauf entsprechend der gesetzlichen Besteuerungsmerkmale

¹⁰³² So schon Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, S. 133.

¹⁰³³ Bühler/Strickrodt, *Steuerrecht*, Allg. StR. 2. Hbd., 3. Aufl. (1960), § 24 IV., S. 353 f., 362: Die Steuerschuld kann modifiziert werden, wenn in der Folge weitere Tatbestandsmerkmale durch Änderungen des betreffenden Sachverhalts, etwa infolge von Handlungen des Steuerschuldners, Wirkung erlangen. Dabei ist auch eine Rechtsgestaltung durch die Ausübung von Wahlrechten möglich, vgl. Tipke, *Steuerrecht*, 1. Aufl. (1973), § 9 Abschn. 3.7.2, S. 106.

¹⁰³⁴ Liebisch, *Steuerrecht und Privatrecht*, 1934, S. 32, umschreibt dies im vorliegenden Zusammenhang so, dass die Beziehung zwischen Steuerschuld und Veranlagung so bestimmt sei, dass zunächst ein Blanko-Schuldverhältnis bestehe, welches durch die Verwirklichung des steuergesetzlichen Tatbestandes bei einem oder beiden der Ehegatten entstanden sei, dann aber durch die Veranlagung erst als im Einzelnen ausgefüllt sehe.

und der tatsächlichen Situation sich unmittelbar verwirklichenden Tatbestand. Dies lässt sich ja schon aus dem Verhältnis zwischen § 44 Abs. 1 S. 1. 1. und 3. Alt. AO ablesen.¹⁰³⁵

Ähnlich wie im Recht der zivilrechtlichen gesetzlichen Korrealobligationen lässt auch das Steuerrecht durch einen gemeinschaftlichen Vorgang mit übereinstimmender materieller Wirkung eine gemeinsame Verwirklichung des persönlichen und sachlichen Tatbestandes zu. Hier wie dort gibt es einen gesetzlich geregelten individualistischen Vorgang, der in seiner tatbestandlichen Wirkung dadurch erweitert wird, dass sich an dem Vorgang mehrere in gemeinschaftlicher Weise beteiligen.

Dieser vorhandene Tatbestand einer abstrakten Regelung eines gemeinsamen Steuerschuldverhältnisses von Ehegatten macht aber auch deutlich, dass es sich hier nicht nur um ein Schuldverhältnis aufgrund einer bloßen behördlichen Maßnahme handelt. So begründet sich bereits im Zuge der Zusammenveranlagung eine (abstrakte) Einkommensteuerpflicht für die Ehegattengemeinschaft, und zwar entsteht diese mit der Zusammenrechnung der zuvor vom einzelnen Ehegatten verwirklichten Einkünfte.¹⁰³⁶

Bei den Veranlagungssteuern ist erst die festgesetzte Schuld eine vollentstandene Steuerschuld i. S. des überkommenen bürgerlich-rechtlichen Schuldbegriffs.¹⁰³⁷ Das Gesamtschuldverhältnis setzt eine ebensolche (voll-)entstandene Steuerschuld voraus. Dem zivilrechtlichen Begriff der Leistung liegen Forderungen bzw. Ansprüche zugrunde, die sich – so im Fall der Gesamtschuld – *gegen mehrere Schuldner richten*.¹⁰³⁸ Da also erst dann eine gesamtschuldnerische Stellung des Schuldners entsteht, wenn die Forderung *erhoben* werden kann, muss dementsprechend auch hier bei der steuerrechtlichen Gesamtschuld, die an die zivilrechtliche Gesamtschuld angelehnt ist, zunächst eine *durch Steuerfestsetzung konkretisierte Schuld* vorhanden sein.

¹⁰³⁵ Vgl. hierzu schon o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(c)(i), S. 282 f.

¹⁰³⁶ Siehe hierzu noch vertiefend u. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(5), S. 404 f.

¹⁰³⁷ Söhn, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung, 1973, S. 92.

¹⁰³⁸ Palandt/Grüneberg, BGB, 73. Aufl. (2014), § 421 Rn 4.

5. Die dem Einkommensteuersystem nicht immanente Besteuerung gemeinschaftlicher Einkommensverhältnisse der Ehegattengemeinschaft als mittelbarer identischer Tatbestand einer „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft

Wie erläutert, zeichnet sich ein einheitliches Schuldverhältnis dadurch aus, dass die Ansprüche des Gläubigers gegenüber den Gesamtschuldnern *gemeinschaftlich* begründet werden. Das wird auf dieser mittelbaren Ebene einer im Kern gemeinschaftlichen Veranlagung der Ehegatten noch weiter ins Steuerrecht transformiert, als man die Ehegattengemeinschaft als eine Einkommens(erwerbs)gemeinschaft betrachtet, die im metaphorischen Sinne ihr Einkommen gewissermaßen gemeinschaftlich erwirtschaftet hat und der es gewissermaßen wirtschaftlich gemeinschaftlich zufließt und die deshalb vom Grunde her gemeinschaftlich zu besteuern ist.

Hinzukommend ist aber noch die mittelbare Ebene zu berücksichtigen, auf der sich der Tatbestand mittels Veranlagung entwickelt. Nicht nur der Umstand an sich, sprich die Zusammenveranlagung, erfordert die gemeinschaftliche Betrachtung der Ehegatten, sondern vornehmlich die Zusammenfassung aller Besteuerungsgrundlagen, wie z. B. die der verwirklichten Einkünfte, ob nun dem einen oder dem anderen Ehegatten gehörig, macht offensichtlich die gemeinschaftliche Betrachtung der Ehegatten aus und führt zu einem gemeinschaftlichen Tatbestand. Dahinter steht die steuersystematische Absicht, einen nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich bedeutsamen Vorgang – so die vorgetragene herrschende Meinung ausweislich ihrer erhobenen Standarte der zusammenveranlagten Ehegatten als einer Erwerbsgemeinschaft – tatbestandlich, wenn auch mittels Veranlagung, d. h. auf einer übertragenen Ebene (metaphorischen Ebene) berücksichtigen zu wollen.

Dem einen – dem besagten Gewinnfeststellungsverfahren – wie dem anderen – dem Zusammenveranlagungsverfahren – liegt zugrunde, dass das System der Einkommensbesteuerung und der dazugehörigen Veranlagung in einem maßgeblichen Detail lückenhaft ist. Beim obigen Gewinnfeststellungsverfahren wird es dem Umstand nicht gerecht, dass mehrere gemeinschaftlich *einkünfterwerb*s-wirtschaftlich tätig sind, ohne zu einer nach steuerrechtlichen Grundsätzen selbstständigen Person zu verschmelzen. Im vorliegenden Zusammenveranlagungsverfahren wird es dem Umstand nicht gerecht, dass Mehrere gemeinschaftlich formell *einkommenserwerb*s-wirtschaftlich tätig sind, und zwar ebenfalls

ohne zu einer Person im Sinne einer eigenen Rechtsträgerschaft zu verschmelzen¹⁰³⁹.¹⁰⁴⁰ Es handelt sich hier wie dort um keinen der üblichen Sachverhalte im System der Individualbesteuerung, der einfach nur per individueller Veranlagung nachzuzeichnen wäre.

a) Die Ehegattengemeinschaft als „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft in Form einer *formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft*

Die Ehegattengemeinschaft wird nicht als Einkünfteerwerbsgemeinschaft – anders als die Personengemeinschaften beim Gewinn- bzw. Einkünftefeststellungsverfahren –, sondern als eine spezielle Einkommenserwerbsgemeinschaft steuerlich erfasst.¹⁰⁴¹ Das ist Grundlage der Zusammenveranlagung von Ehegatten in originärer (einfach-individualistischer) wie in modifizierter (doppelt-individualistischer) Weise. Dieser Umstand ist Sinnschöpfung und Ursachengebung zugleich. Ohne dies wären steuerlich andere – hier nachfolgend noch zu erläuternde – Maßstäbe anzulegen.

Das Einkommensteuerrecht ist von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Diese kennzeichnet sich dadurch, dass für die Beurteilung steuererheblicher Tatbestände vornehmend auf den wirtschaftlichen Kern der Sache und nicht auf die äußere rechtliche Gestalt abzustellen ist.¹⁰⁴² So ist üblicherweise Grundlage der Einkommensbesteuerung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Individuums.¹⁰⁴³ Es mag aber nun – ebenso wie in den Fällen des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens – zweckmäßig sein, bestimmte ökonomische Situationen, wie hier die der Ehegatteneinkommenserwerbsgemeinschaft, einheitlich zu erfassen.¹⁰⁴⁴ Im Zuge dessen erschien und erscheint es dem

¹⁰³⁹ Wobei man aber leider bemüht ist, sie zu einer Person im ökonomischen Sinne zu verschmelzen. Siehe hierzu noch eingehend im Folgenden.

¹⁰⁴⁰ Diese eigene Identität muss hier wie dort nicht auf einer (gesellschafts-)rechtlichen Identität beruhen, sondern vorwiegend auf einer wirtschaftlichen Identität. Auch hier stellt das Steuerrecht eigene Maßstäbe auf. Eine Personenmehrheit ist nur dann von Relevanz, wenn es sich um eine Erwerbsgemeinschaft im wirtschaftlichen Sinne handelt.

¹⁰⁴¹ Dies hat der BFH für die originäre Zusammenveranlagung schon früh klargestellt, BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108.

¹⁰⁴² Vgl. Creifelds, Rechtswörterbuch, 7. Aufl. (1983), unter dem Begriff „wirtschaftliche Betrachtungsweise“.

¹⁰⁴³ Klein, DÖV 1957, 568, 577.

¹⁰⁴⁴ Hensel, System des Familiensteuerrechts, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer, Köln 2000, S. 125.

Gesetzgeber heute noch sinnvoll, die steuerliche Leistungsfähigkeit auf diese Art der wirtschaftlichen Einheit der Ehegattengemeinschaft zu projizieren.¹⁰⁴⁵

Folglich hat man im Vorliegenden das Augenmerk maßgeblich auf die wirtschaftliche Ausgestaltung der tatsächlichen Lebensform „Ehe“ zu richten, soweit sie durch das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten als solche erreicht werden soll. Entsprechend knüpft man also daran an, dass üblicherweise die Einkünfte der Ehegatten mehr oder minder arbeitsteilig gemeinsam erstellt und auch gemeinsam verbraucht werden. Alles fließt bildlich gesprochen in eine Kasse und aus dieser Kasse wird der Bedarf der Ehegatten auch gedeckt. Die Ehegatten wirtschaften, wie man so sagt, „in und aus einem Topf“.¹⁰⁴⁶

Auf einer höheren, übertragenen Ebene greift der Gesetzgeber hier also auf die Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten als Besteuerungsgemeinschaft zu.¹⁰⁴⁷ Dies impliziert zugleich einen bestimmten, konkret umschriebenen Lebenssachverhalt, und zwar den der Ehe als Versorgungsinstitut, sprich den üblichen Lebenssachverhalt der Versorgerehe.¹⁰⁴⁸ Diese stellt den Einzelfall dar, auf den sich die Regelungen der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO und damit das gesamte Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten beziehen. Die Versorgerehe gab es zu Beginn der Zusammenveranlagung und es gibt sie heute noch in bedeutendem Umfang, nur zu gewandelten Konditionen:

Früher war es eine unumstößliche Rechtstatsache, dass der Ehemann nicht nur die moralische, sondern auch die materielle Verpflichtung hat, für die Eheangehörigen durch ein finanzielles Einkommen zu sorgen.¹⁰⁴⁹ Das Gesellschaftsbild

¹⁰⁴⁵ Schranil, AöR 1920, S. 182, 186; zustimm. Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, S. 133.

¹⁰⁴⁶ RFH v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673; BFH v. 14.02.1956 I 216/55 U, BStBl 1956 III S. 233; v. 02.04.1957 I 335/56 U BStBl 1957 III S. 162, 163.

¹⁰⁴⁷ Heute wie früher gilt es als legitim, bei der Auslegung der Steuergesetze ihren Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen, vgl. § 4 RAO 1919, RAO v. 13.12.1919, RGrBl. I 1919, 2015, u. Klein/Gersch, AO, 11. Aufl. (2012), § 4 Rz 23.

¹⁰⁴⁸ Siehe Oepen, Zur Einkommensbesteuerung von Ehegatten, IFSt-Schrift Nr. 370, Bonn 1999, B.I.2.e), S. 11: „Zu focussieren ist hier die als Teil der umfassenden ehelichen Gemeinschaft typischerweise bestehende eheliche Tätigkeits- und Wirtschaftsgemeinschaft.“

¹⁰⁴⁹ Begründung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des Bürgerlichen Rechts v. 29.01.1954, BT-Drs. II/224, S. 30. Den vor der Ehe ausgeübten Beruf, soweit sie einen solchen

hat sich zwar dahin gehend gewandelt, dass der Mann nicht mehr der alleinige Ernährer der Familie ist. Da man aber noch heute den Maßstäben der funktionalen Arbeitsteilung bezüglich der Erwerbs- und der Hausarbeit zwischen den Geschlechtern auf dem Boden der „natürlichen“ Aufgabenzuweisung folgt,¹⁰⁵⁰ so fällt grundsätzlich dem Ehemann die Aufgabe zu, nach Maßgabe seiner Vermögens- und Erwerbskräfte für die Beschaffung der Mittel zur Bestreitung des Eheaufwandes zu sorgen.¹⁰⁵¹ In der Regel bekommt der Ehemann Unterhalt von der Ehefrau durch die praktische Versorgung im Hause. In der Übernahme der Haushaltsführung durch die Ehefrau wird auch für den Ehemann die Versorgungsbegründet.¹⁰⁵² Zumindest in den Anfängen der Zusammenveranlagung von Ehegatten fehlte es allerdings an dem Bewusstsein der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Unterhaltsleistungen.¹⁰⁵³

Das neuere Familienrecht macht die Gleichwertigkeit der beiderseitigen Unterhaltsleistungen nach inzwischen geänderter materieller Sichtweise auch deutlich; es geht grundsätzlich davon aus, dass das Einkommen von den Ehegatt-

ausübte, gab die Ehefrau im Regelfall mit dem Eheschlusse auf. Ihr Beruf war in der Ehe die Hausarbeit respektive der Familienarbeit. Siehe hierzu § 1356 BGB a. f. (s. o. Fn. 967, S. 292).

¹⁰⁵⁰ Früher galt dies unbestr., siehe u. a. Wieruszowski, 33. Verhandlungen des Dt. Juristentages, Heidelberg 1925, S. 325, 333: „Der Frau wird ihrem natürlichen Berufe gemäß Recht und Pflicht zur Fürsorge für Haushalt und Hauswirtschaft zu übertragen sein“. Nach wie vor geht das Familienrecht von einer natürlichen Funktionsteilung zwischen den Ehegatten aus. Dies gründet auf der vermeintlich funktionellen Verschiedenheit der Geschlechter. Die Ehefrau hat sich mit Rücksicht auf die Kinderbetreuung auf die Haushaltstätigkeit zu beschränken. Die Hausarbeit, vor allem wenn Kinder da sind, wird regelmäßig von Frauen getragen. Vgl. a. Mückenberger/Spangenberg/Warncke, Familienförderung und Gender Mainstreaming im Steuerrecht, 2007, S. 151. Die physische und psychische Verschiedenheit zwischen Mann und Frau kann das Modell der Funktionsteilung jedoch heutzutage nicht mehr stützen.

¹⁰⁵¹ Die Regelung des § 1360 BGB 1977 beruht nach wie vor auf dem Gedanken, dass der Ehemann in erster Linie dazu berufen ist, den Unterhalt der Familie zu bestreiten, so schon Otten, JR 1953, 73, 74.

¹⁰⁵² Im tiefsten Innern zielt die ganze Konzeption der vorliegenden zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen darauf ab, den Ehemann von dieser Arbeit freizustellen. Insofern ist es auch wenig hilfreich, wenn nicht der Ausweg aus den diesbezüglichen Strukturen gesucht wird, und stattdessen die Frauen nur ob ihrer Geisel-, oder Versorgermentalität, ihres Kümmersyndroms oder Sonstigem gescholten werden, so Mika, Die Feigheit der Frauen, 2. Aufl. (2011), S. 54 f.

¹⁰⁵³ Vgl. eingehend unt. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

ten gemeinsam erwirtschaftet wird.¹⁰⁵⁴ Gemäß § 1360 Abs. 1 S. 1 BGB 1977¹⁰⁵⁵ sind die Ehegatten einander verpflichtet, durch ihre Arbeit und mit ihrem Vermögen die Familie angemessen zu unterhalten. Ist einem Ehegatten die Haushaltsführung überlassen, so erfüllt er seine Verpflichtung, durch Arbeit zum Unterhalt der Familie beizutragen, in der Regel durch die Führung des Haushalts, vgl. § 1360 Abs. 1 S. 2 BGB. Nach dem Leitbild des Gesetzes, wonach in einer intakten Ehe jeder Ehegatte entsprechend der vereinbarten Rollenverteilung in seiner jeweiligen Funktion zum Familieneinkommen beiträgt, ist anerkannt, dass die Ehegatten ihre Lebensgemeinschaft darauf anlegen können, dass ein Partner sich auf den häuslichen Bereich beschränkt, während der andere Partner die finanzielle Basis für die Lebensgemeinschaft erwirtschaftet.¹⁰⁵⁶ Es kommt also nicht darauf an, wer das Einkommen verdient und wie es verdient wird. Sie sind damit nach gesetzgeberischer Intention als gegenseitige Lebensunterhaltsversorgungsgemeinschaft eine Einkommenserwerbsteilhabergemeinschaft. Die Einkommensgemeinschaft der Ehegatten sei im Prinzip von einer Gleichverteilungsmaxime getragen. Hierzu sei auch der zivilrechtlich abgesicherte Rechtsstatus des unterhaltsbedürftigen Ehegatten nach Scheitern der Ehe zu rechnen, der sich durch die unterhaltsrechtlich abgesicherte Aufrechterhaltung des während der Ehe erreichten Lebensstandards auszeichne.¹⁰⁵⁷

Auch heute noch stellt sich das Modell einer Paarkombination von Versorger und Hausfrau (Zuverdienerin) als ein für alle sozialen Schichten geltendes Grundmodell der sozialen Ordnung dar. Die Sozialversicherungssysteme (Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung) gestalten sich nach wie vor nach

¹⁰⁵⁴ Siehe hierzu auch Pohmer, StW 1958, Sp. 27, 46.

¹⁰⁵⁵ Erstes Gesetz zur Reform des Eherechts und Familienrechts (1. EheRG) v. 14.06.1976, BGBl. I 1976, 1421.

¹⁰⁵⁶ Welskop-Deffaa, Referentin für wirtschaftl. u. gesellschaftl. Fragen im Generalsekretariat des Zentralkomitees deutscher Katholiken, <http://www.ZdK.de/veroeffentlichungen/salzkoerner/detail/Gleichberechtigung-von-Mann-und-Frauvollziehen--114O/>, 5/2001, S. 1 (Stand: 18.08.2015).

¹⁰⁵⁷ Buchholz, Familienlastenausgleich – Politische Konzepte und Verteilungswirkungen, Vortrag v. 23.11.2000, S. 11 (dort auch m. w. Lit.-N. zum Stichwort Konsistenz der verschiedenen Rechtsbereiche), <http://www.uni-Regensburg.de> (abgerufen im Jahr 2013). Dass der Staat die gleichmäßige Partizipation der Ehegatten am Gesamteinkommen nicht durch einen entsprechenden Regelgüterstand verwirklicht habe, sei unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung einer „äußeren Einmischung in die Entscheidungsprozesse einer geschützten Gemeinschaft“ verständlich. Siehe Buchholz, ebd.

einem am männlichen Ernährer ausgerichteten Sozialmodell.¹⁰⁵⁸ Beide, Steuer- und Familienrecht, präferieren nach wie vor die höhere Zeitinvestition von Frauen in die reproduzierende und regenerative, d. h. unbezahlte Arbeit.

Ab den 80er Jahren verabschiedete es sich aber gleichzeitig davon, diesem Rollenmodell eine gesicherte Basis auch für den Fall des Scheiterns der Ehe zu bieten: 1986¹⁰⁵⁹ wurde eine zeitliche und höhenmäßige Begrenzung des nachehelichen Unterhaltes eingeführt und zusätzlich mit der Billigkeitsklausel des § 1379 BGB potentiell eingeschränkt. Ein weiterer Schritt hin zum Ende der Hausfrauenehe erfolgte mit dem am 01.01.2008 in Kraft getretenen Unterhaltsrechtsänderungsgesetz¹⁰⁶⁰, womit die sog. Lebensstandardgarantie¹⁰⁶¹ aufgehoben worden ist. Um die Eigenverantwortung geschiedener Ehegatten zu stärken, so das erklärte Ziel des Gesetzgebers, hat er für jeden Ehegatten die Obliegenheit begründet, nach der Ehescheidung selbst für seinen Unterhalt zu sorgen. Ausnahmen gelten für einen Ehegatten nur im Falle der Betreuung von Kindern, Krankheit, unverschuldeter Erwerbsunfähigkeit, Ausbildung oder fortgeschrittenen Alters, wenn dieser aufgrunddessen nicht im Stande ist, für seinen Unterhalt zu sorgen.¹⁰⁶² Im Einzelnen sind wesentliche Änderungen in Form der Verringerung der nachehelichen Solidarität und der Einschränkung der Lebensstandardgarantie vorgenommen worden, die die Entscheidung zur Hausfrauenehe ohne entsprechende ehevertragliche Absicherung nicht mehr ratsam erscheinen lassen.¹⁰⁶³

Die sich aus dem neuen Unterhaltsrecht ergebende Obliegenheit zur ökonomischen Eigenverantwortung des Haushaltsführenden, sprich im Regelfall der Ehefrau, steht den Zielen der Zusammenveranlagung im Zuge einer Arbeitsteilung, Hausarbeit durch die Ehefrau versus außerhäusliche Erwerbsarbeit durch den

¹⁰⁵⁸ Diese Versorgung, die wiederum von einem bestimmten („nicht-erwerbswirtschaftlichen“) Hausfrauenmodell ausgeht, wird nicht nur durch steuer-, sondern auch versicherungsrechtliche Institutionen und Regulierungen eindeutig begünstigt, vgl. Mückenberger/Spangenberg/Warncke, Familienförderung und Gender Mainstreaming im Steuerrecht, 2007, S. 199.

¹⁰⁵⁹ 1. Unterhaltsrechtsänderungsgesetz v. 20.02.1986, BGBl. I 1986, 301.

¹⁰⁶⁰ BGBl. I 2007, 3189.

¹⁰⁶¹ Der geschiedenen Ehefrau wurde danach im nachehelichen Unterhalt der Erhalt des bisherigen ehelichen Lebensstandards dauerhaft gewährt, vgl. BVerfG 14.07.1981 1 BvL 28/77, BVerfGE 57, 361, FamRZ 1981, 745, 750 f.

¹⁰⁶² BGH v. 06.02.2008 XII ZR 14/06, FamRZ 2008, 968.

¹⁰⁶³ So auch im Interview Justizministerin a. D. Brigitte Zypries, Focus 5/2008, S. 44; Der Tod der Hausfrau, Emma 3/2007; Auslaufmodell Hausfrau, Interview m. Justizsenatorin a. D. Lore Peschel-Gutzeit, Emma 3/2008.

Ehemann, den Arbeitseinsatz des Letzteren zu ermöglichen und zu beflügeln¹⁰⁶⁴ und daneben vornehmlich den u. a. bevölkerungspolitisch so begrüßenswerten „Generationenwechsel“ zu sichern,¹⁰⁶⁵ diametral entgegen.¹⁰⁶⁶ Das Ehegattensplitting schafft Verhaltensanreize, dass Frauen auf Erwerbstätigkeit verzichten oder eine nur geringfügige Beschäftigung aufnehmen.¹⁰⁶⁷ Sie bleiben damit in stärkerem Maße in ökonomischer Unselbstständigkeit als es ihrer Arbeitsleistung entspricht.¹⁰⁶⁸

Unter diesen veränderten Rahmenbedingungen drängt sich die einkommensteuerliche Behandlung als (ein) Steuerpflichtiger nicht mehr unbedingt auf. Steuersystematisch kommt es hierfür auf die innere Rechtfertigung der jeweiligen Steuer an und ob hiernach ein Interessengegensatz zwischen den beiden von der jeweiligen Steuer erfassten Schuldern besteht. Materielle Regelungsidee des Einkommensteuergesetzes ist es, den Steuerpflichtigen zur Steuer entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen.¹⁰⁶⁹ Darf die Ehegattengemeinschaft für die Leistungsfähigkeitssteigerung beider Ehegatten in Anspruch genommen werden, da hierbei kein Interessengegensatz zwischen den beiden von der jeweiligen Steuer erfassten Schuldern gegeben ist? Dies ist sicherlich eine ganz wesentliche Frage; sie bedarf für die Ausgangsfrage nicht unmittelbar der Beantwortung, da hier nur die gemeinschaftliche Tatbestandsgrundlage überhaupt zu ermitteln ist und nicht dessen Rechtfertigung. Es scheint aber die Bereitschaft, sich der inneren und äußeren Konzeption des vorliegenden Rechtsinstitutes bewusst zu werden, umso geringer, je mehr sich die Rahmenbedingungen für die Hausfrauenehe derart dramatisch verschlechtern. Mittelbar spielt das Bewusstsein um die steuerdogmatische Verankerung des Rechtsinstitutes der Ehegattenzusammenveranlagung eine maßgebliche Rolle dafür, ob man gewillt ist, das hier installierte System der Gemeinschaftsbesteuerung zusammenlebender Ehegatten zu akzeptieren.

¹⁰⁶⁴ Im Sinne des arbeitgeberfreundlichen Grundsatzes, ein Familienvater ist der beste Arbeitnehmer, da er für seine Lieben daheim zu sorgen hat.

¹⁰⁶⁵ Brockhoff, DStZ 1954, 221, 224. So auch die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, S. 20.

¹⁰⁶⁶ Der 1. Gleichstellungsbericht der Bundesreg. v. 15.06.2011, Bt.-Drs 17/6240, 3.6, S. 80, bewertet dies klar als Inkonsistenz der Ziele untereinander.

¹⁰⁶⁷ Zu dem Unbehagen an der jetzigen Situation, s. a. Berghahn in Gleichberechtigte Familien, Baer/Lepperhoff (Hg.), 2007, S. 51 f.

¹⁰⁶⁸ Ähnlich kritisch auch bereits Mennel, DStR 1971, 487.

¹⁰⁶⁹ Crezelius, BB 1985, 2057, 2059.

Selbst das BVerfG in seiner das ursprüngliche Zusammenveranlagungsverfahren ablehnenden Entscheidung aus dem Jahr 1957 ließ damals ein entsprechendes Bewusstsein über die tieferen Gründe der gemeinsamen Einkommensbesteuerung von zusammenlebenden Ehegatten vermissen.¹⁰⁷⁰ Motiv für die Zusammenveranlagung ist nicht – wie von ihm vorgetragen und dann als ehewidrig verworfen – das Besteuern einer bestehenden Haushaltsgemeinschaft im Sinne einer gemeinsamen Wirtschaftsführungsgemeinschaft mit Synergieeffekten (Haushaltersparnis), was eine höhere Besteuerung rechtfertigen würde, sondern der Umstand der Versorgergemeinschaft der Ehegatten, dessen gewünschte Vorstellung umso unwahrscheinlicher in seinem Wirklichkeitsgrad wird, wie die Ehegatten ein annähernd gleichwertiges Einkommen erzielen. Genau einen solch gelagerten Fall eines der progressiven Besteuerung überdrüssigen Ehepaares hatte das BVerfG damals zu entscheiden. Sie führten nun einmal schlichtweg keine typische Versorger-ehe.¹⁰⁷¹ Bedenkt man die Nachkriegsjahre nach dem 2. Weltkrieg, so wurde auch so langsam sichtbar, dass sich das Prinzip der steuerlichen Einheit der Ehegatten aufgrund der gewachsenen Berufstätigkeit der Frauen nicht mehr halten ließ. Frauen bedurften auch in der Ehe immer öfter nicht mehr der Versorgergemeinschaft.

Man macht im Übrigen bis heute nicht deutlich, welches Potential steuerlich betrachtet darin liegt, dass beide Ehegatten und damit eben auch die Ehefrauen annähernd gleichwertig verdienen. Das künstliche Verhindern des „natürlichen Splittings“ der Steuerlast bei möglichst paritätischen Einkommensverhältnisse bei zusammenveranlagten Ehegatten, hat bei ungebremster progressiver Wirkung der Besteuerung natürlich dann die Wirkung, bei weiteren Einkünften der Ehegattin, die nicht separat gestellt werden können, wie man dies früher des Öfteren tat,¹⁰⁷² einer erhöhten Besteuerung zu unterfallen. Der Sinn des Verfahrens lässt sich dann natürlich nicht mehr verwirklichen, die Ehefrau „hinter den Herd zu locken“, wenn die Ehegattin sich über ihre zuge dachte Funktion der bloßen Hausfrau und Gehilfin hinwegsetzte. Diesen „Pferdefuß“ höherer Besteuerung bei nicht passgenauer Ehe musste man dann natürlich kaschieren, indem man eine hinreichende steuerliche Begründung hierfür gab.¹⁰⁷³

¹⁰⁷⁰ Beschl. v. 17.01.1957 I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193, 200; später holte er wieder auf, vgl. u. a. BVerfG-Beschl. v. 04.10.1988 1 BvR 843/88, HFR 1990, 43, dort benennt er die Versorger-ehe mit ihren rechtlichen Rahmendaten als den Anlass spezieller Ehegattenbesteuerung.

¹⁰⁷¹ Siehe zum einschlägigen Sachverhalt bereits o. Fn. 904, S. 275.

¹⁰⁷² S. u. Fn. 1161, S. 347.

¹⁰⁷³ Heute gibt es dieses Problem nicht mehr, da man andere Mittel und Wege

Also ließ der Gesetzgeber damals – als ein Ehegattensplitting anhand der familiären und der familienrechtlichen Verhältnisse noch undenkbar erschien – verlauten, dass es ihm, u. a. um die Erfassung der Ehegattengemeinschaft als einer Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft in ihrer erhöhten wirtschaftlichen Leistungskraft ginge;¹⁰⁷⁴ weil sich dies am ehesten mittels des progressiven Tarifes regeln ließ, erfolgte die Besteuerung der Ehegatten dementsprechend die ersten Jahrzehnte nach der einfach-individualistischen Methode.

Anders als viele meinen, die sich dem Grundsatz der Individualbesteuerung unsachgemäß beugen, ist der Grundsatz der steuerlichen Einheit der Ehegatten nach wie vor nicht aufgegeben worden. Das zeichnet sich bereits auf den ersten Blick an den gemäß der tatsächlichen Einheit der Ehegattengemeinschaft steuerlich differenzierenden Regelungen der §§ 26a und 26b EStG ab.

Voraussetzung beider Vorschriften ist, dass die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, was sich zum einen behelfs der wohnlichen Verhältnissen der Ehegatten (gemeinsamer Hausstand) entscheidet, aber auch danach bemessen wird, ob die beiden Ehegatten in irgendeiner Form eine Wirtschaftsgemeinschaft, sprich eine Einkommensgemeinschaft darstellen; ansonsten sind sie nämlich wie zwei Ledige zu besteuern.¹⁰⁷⁵

gefunden hat, der Ehefrau zu signalisieren, dass sie „unerwünscht Steuerpflichtige“ ist. Der Mechanismus ist im Gegensatz zu früher ein anderer, subtilerer. Siehe hierzu bereits Fn. 729, S. 226.

¹⁰⁷⁴ Vgl. RT-Drs. II/1866, Bd. 340, Nr. 1624, BReg. zum Entwurf d. EStG 1920, S. 25 f.; s. a. Barske, DStZ 1955, 371. Zum anderen ging es auch darum, sie zu schützen, wobei die Berücksichtigung ihres „indisponiblen“ Einkommens (Stichwort subjektives Nettoprinzip) im Vordergrund stand, s. hierzu ebenfalls die zuvor benannten Nw.

¹⁰⁷⁵ BFH v. 24.04.2007 I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893, 1894; Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26 Rz 11 m. w. N. Hier verläuft die Grenze zu den nach familienrechtlichen Begriffen „getrennt lebenden Ehegatten“, die einkommensmäßig betrachtet – wenn überhaupt – nur noch in einer bloßen Unterhaltsgemeinschaft untereinander leben. Haben die Ehegatten die gemeinsame Lebens- und Haushaltsführung in der Weise aufgegeben, dass es an der gemeinschaftlichen Erledigung der die Ehegatten gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens fehlt, so können die Ehegatten nicht mehr als eine Wirtschaftsgemeinschaft erfasst werden. Vgl. u. a. BFH v. 05.10.1966 VI 42/65, BStBl. III 1967, 84, 85; v. 15.06.1973 VI R 150/69, BStBl. II 1973, 642. Die Wirtschaftsgemeinschaft der Ehegatten ergibt sich aus einer Haushaltsgemeinschaft mit gemeinsamer Wirtschaftsführung, vgl. RFH-Urteile vom 25.01.1933 VI A 42/33, Mrozek-Kartei, EStG 1925 § 22, Rechtsspruch 24, v. 02.12.1936 VI A 720/36, RStBl 1937, 435, u. BFH v. 02.07.1953 IV 537/52 U, BFHE 57, 673, BStBl 1953 III S. 256.

Ehegatten bilden, auch wenn sie ihre Einkünfte nicht mitarbeitend und mitverdienend erzielen, im Regelfall eine Einkommensgemeinschaft in der Form, dass sie eine Gemeinschaft des Verbrauchs in Beistandschaft darstellen. Das sei auch der Grund, warum das Gesetz Ehegatten selbst bei der dem Prinzip der Individualbesteuerung folgenden sog. getrennten Veranlagung hinsichtlich einzelner Aufwendungen als Einheit behandeln kann.¹⁰⁷⁶ Dies sei auch mit der Verfassung vereinbar.¹⁰⁷⁷

Genauer gesagt gilt hier, selbst wenn die Ehegatten nun nicht in und aus einem gemeinsamen Topf wirtschaften, dass die Ehegattengemeinschaft dann immer noch als Beistandsgemeinschaft im Bereich der sog. subjektiven Einkommensermittlung zu bewerten ist. Grundlage für die vorliegende Art der Ehegattenbesteuerung im Bereich der sog. subjektiven Einkommensermittlung ist die Einkommensgemeinschaft in der Form der durch den Ehevertrag begründeten rechtsverbindlichen Beistandsgemeinschaft.¹⁰⁷⁸ Hier geht die Zusammenveranlagung vornehmlich von der gegenseitigen Beistandspflicht gem. § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB aus, nämlich dass jeder der beiden Ehegatten im Rahmen seines Einkommens den anfallenden Aufwand trägt, ohne dass nach dem Gesetz die Verpflichtung zur Tragung der einzelnen Ausgaben unmittelbar besteht.¹⁰⁷⁹

¹⁰⁷⁶ BFH v. 26.03.2009 VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808, 809 f.; v. 19.12.2007 IX R 40/07, HFR 2008, 796, 797.

¹⁰⁷⁷ BVerfG v. 25.01.1972 1 BvL 30/69, BStBl. II 1972, 325, 327/8.

¹⁰⁷⁸ Heuermann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26 EStG Rn. 9 (86. EL Mai 2005).

¹⁰⁷⁹ Nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten (sprich Ehegattengemeinschaften) bildeten (vor dem Jahr 2013) also stets eine einkommensteuerlich zu berücksichtigende Wirtschaftsgemeinschaft. Sie führten verfahrensgemäß immer (heute vorbehaltlich eines Antrag auf Anwendung der Regelungen des § 26a EStG) zu einer verschiedenen umfangreichen gesonderten und einheitlichen Veranlagung. Die ehегattenseits gewählte Besteuerung der Ehegatten nach § 26a EStG, wonach bei den als Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (siehe näher hierzu o. Teil I Kap. A.I.2.b), S. 16 f.) abzuziehenden Beträge für die Ehegatten in Ermittlung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals nicht auf die individuelle Verwirklichung der Besteuerungsmerkmale beim einzelnen Ehegatten abzustellen ist, bedeutet ebenfalls einen einheitlichen Besteuerungsvorgang. Zu Recht sind diese einheitlich nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen, zu ermitteln. Vgl. hierzu Oepen, NWB v. 27.05.1991, Fach 3, S. 7813, 7815. A. A. Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 5 (137. Lfg. 3/2007): § 26b EStG habe keine andere materielle Funktion als § 26 Abs. 2 EStG; er erkläre nur, dass eine individuelle Zuordnung der persönlichen Abzüge als Indikatoren der Verringerung subjektiver Leistungsfähigkeit nicht erforderlich sei.

Schaut man also genauer hin, sind die persönlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht eines der Zusammenveranlagung anheimfallenden Ehegatten gem. § 26 Abs. 1 EStG allein unter dem Blickwinkel der Ehegattengemeinschaft als einer Einkommens(erwerbs)gemeinschaft zu sehen.¹⁰⁸⁰ Das bedeutet heutzutage, dass die Ehegatten weder dauernd getrennt leben dürfen noch dass sie die Zusammenveranlagung als solche wirksam abgewählt haben, denn bei letzterem sind sie höchstens noch als bloße Einkommensgemeinschaft im obigen minderen Sinne zu erfassen.

Haben die Ehegatten ihr gesetzliches Veranlagungsartwahlrecht zugunsten der modifizierten Einzelveranlagung (bzw. früheren sog. getrennten Veranlagung) hin ausgeübt, dann stellen sie damit klar, dass sie ihr Einkommen, jeder für sich betrachtet, eigenständig erwirtschaften. Es fließt nicht mehr in einen gemeinsamen Topf. Dies ist der Sachverhalt, den der Gesetzgeber nach genauerem Besehen der Entscheidung des BVerfG, in der dieser die Zusammenveranlagung von Ehegatten als verfassungswidrig verwarf,¹⁰⁸¹ nicht mehr als den das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten begründenden Sachverhalt einordnen darf.

Der Antrag auf Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 1 EStG bzw. dessen bisherige Unterstellung gem. § 26 Abs. 3 EStG a. f. stellt nur den Gang ins Zusammenveranlagungsverfahren offen und damit den Sachverhalt der „Versorgerehe“ als veranlagbar dar, den der Gesetzgeber zum Anlass seines steuerlichen Zugriffs nimmt.¹⁰⁸² Diese Wahlrechtsausübung in Form des Antrages auf Zusammenveranlagung ist lediglich Teil eines hierdurch gesicherten zügigen ordnungsgemäßen Verwaltungsverfahrens, wie auch die flankierenden Regelungen des fehlenden Antrages auf Zusammenveranlagung des § 26 Abs. 3 EStG alter wie neuer Fassung deutlich machen, die allein dem Gedanken der Verwaltungsökonomie dienen. Dahinter steht, dass der Gesetzgeber regelmäßig vom Sachverhalt der Versorgungsausgleichsvereinbarung ausgeht.

So bestimmt § 26 Abs. 2 S. 1 EStG für das Besteuerungsverfahren, dass die Ehegatten nur dann getrennt (einzeln) veranlagt werden, wenn einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung (Einzelveranlagung) ausdrücklich wählt. Üben die Ehegatten ihr Wahlrecht nicht aus oder wird ihr Antrag nicht anerkannt, wurde gemäß § 26 Abs. 3 EStG a. f. für deren nichtvorhandene Anträge mit einer beja-

¹⁰⁸⁰ Vgl. auch o. Teil IV Kap. M.II.2.b), S. 212 f.

¹⁰⁸¹ S. o. Fn. 1070, S. 323.

¹⁰⁸² Ähnliches passiert m.E. auch beim sog. Realsplitting gem. § 22 Nr. 1a. EStG (s. u.).

henden Unterstellung gearbeitet bzw. berechtigt nunmehr der fehlende Gebrauch des Wahlrechtes zur Durchführung der Zusammenveranlagung, vgl. § 26 Abs. 3 EStG n. f. Dadurch wird unterstrichen, dass der Antrag auf Einzelveranlagung bestenfalls eine mitwirkende Verfahrenshandlung darstellt.

Selbst wenn die Ehegattin entgegen des Antrages des Ehegatten auf Zusammenveranlagung für die modifizierte Einzelveranlagung votiert, wird dies im Fall der eindeutig vorhandenen Versorgerehe keinen Bestand haben: Denn es gibt die Einschränkung der potentiellen Abwahl der Zusammenveranlagung, dass dieser Antrag nicht als wirtschaftlich oder steuerlich sinnlos ins Leere gehen darf¹⁰⁸³ oder die Rechtsausübung willkürlich erscheint,¹⁰⁸⁴ sprich der die getrennte Veranlagung wählende Ehegatte keine eigenen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterlegen haben noch zur Einkommensteuerveranlagung führen können.¹⁰⁸⁵ Die Exekutive (denn diese hat die gängige Praxis nicht per Verwaltungserlass ausgeschlossen) mit Billigung des Gesetzgebers (denn dieser hat mit der Neufassung des § 26 Abs. 2 S. 3 EStG 2013 noch deutlicher gemacht, dass die Antragsausübung entbehrlich ist) lässt sich also den Sachverhalt der Versorgerehe nicht aus der Hand nehmen. Genauer besehen gesteht man den Ehegatten hier also nur eingeschränkte Dispositionsmöglichkeiten zu.

Zwischen ursprünglicher Zusammenveranlagung und modifizierter Zusammenveranlagung hat sich der zwingende Charakter der Maßgeblichkeit der Versorgerehe für Ehepaare nur graduell geändert: Nach wie vor entsteht das gemeinsame Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis durch den verfahrensablaufsmäßigen Akt der Zusammenveranlagung, früher auf dem Boden der Verpflichtung zur Zusammenveranlagung, heute auf dem Boden der optional eingeschränkten Verpflichtung zur Zusammenveranlagung.

¹⁰⁸³ BFH v. 28.08.1981 VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 12.08.1977 VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870, 872, HFR 1977, 569, m. Anm. HFR 1977, 570.

¹⁰⁸⁴ BFH v. 24.01.2002 III R 49/00, BStBl. II 2002, 408, 409; v. 27.09.1988 VIII R 98/87, BStBl. II 1989, 229, 320; a. a. O., BStBl. II 1982, 156, 157.

¹⁰⁸⁵ BFH v. 03.03.2005 III R 22/02, BStBl. II 2005, 690, 691; v. 19.05.2004 III R 18/02, BStBl. II 2004, 980, 982; v. 10.01.1992 III R 103/87, BStBl. II 1992, 297 (selbst bei Steuerstraftaten des anderen Ehegatten); v. 03.02.1987 IX R 252/84, BFH/NV 1987, 774; a. a. O., BStBl. II 1977, 870, 872. S. a. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26 Rz 22.

Das Prinzip der steuerlichen Einheit der Ehegatten ist wie man sieht mittels der vorrangigen Zusammenveranlagung beibehalten worden,¹⁰⁸⁶ denn noch wird die Hausfrauenehe hochgehalten, auch wenn sie seit dem Jahr 1977 in ihrer Gültigkeit gesetzlich nicht mehr so zementiert ist.¹⁰⁸⁷ Dass dies im Regelfall zulasten der ökonomischen Selbstständigkeit der Frauen geht, beruht in der Basis darauf, dass eine bestimmte funktionelle Rollenverteilung gesetzlich vorgesehen ist, wonach der eine den Einkünfteerzielungsbereich zugesprochen bekommt und der andere den der unbezahlten Arbeit (dem Ehemann den der Markt-, der Ehefrau den der Hauswirtschaft) und damit erst in den bloßen – steuerlich nur bedingt beachtlichen – Unterhaltsbereich (Bereich der Einkommensverwendung bzw. der subjektiven Einkommensermittlung) geschoben wird.¹⁰⁸⁸ Dasselbe galt früher noch zusätzlich hinsichtlich der familienrechtlich geschuldeten Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb oder Geschäft des Ehemannes.

Sichtbarer Ausdruck des andauernden Bemühens der herrschenden Kräfte um das im Folgenden noch nachzuzeichnende ökonomische Modell der Geschlechterbeziehungen sind die Äußerungen der Legislative und der Exekutive in Vorbereitung neuer Regelungen zur Ehegattenbesteuerung nach der erzwungenen Aufgabe der Zusammenveranlagung in früherer Form durch das BVerfG. Man war in den 50er Jahren des vergangenen Jahrhunderts wiederum einmütig der Auffassung, dass sich die getrennte Besteuerung für die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit auf ein Mindestmaß beschränken müsse,¹⁰⁸⁹ was wiederum der Ablehnung des Grundsatzes der Individualbesteue-

¹⁰⁸⁶ Nur wenige gestehen überhaupt zu, dass das BVerfG das Prinzip der steuerlichen Einheit von Ehegatten grundsätzlich nicht aufgehoben habe, s. u. a. Glöggler, FR 1958, 108.

¹⁰⁸⁷ Vgl. § 1356 BGB 1977, eingeführt durch das Erste Gesetz zur Reform des Eherechts und Familienrechts v. 14.06.1976 (1. EheRG), BGBl. I 1976, 1421. Siehe hierzu bereits im Obigen, S. 292 f.

¹⁰⁸⁸ Auf ein anderes Rollenbild wurde, anders als heute, gesellschaftlich auch keinen Wert gelegt. Diese völlig andere Denkhaltung als die Heutige kommt zum Ausdruck in Formulierungen wie „... gleichgültig, ob der Mann allein Einkommen erwirbt oder ob die Familie auch durch die Einkünfte der Frau *subventioniert* wird“, vgl. Hensel, System des Familiensteuerrechts u. andere Schriften, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, Köln 2000, S. 151.

¹⁰⁸⁹ Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33, unter Berufung auf die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, Anl. 1 S. 13 f. Dort referierte man über den hohen Anstieg der Frauenerwerbstätigkeit und der Scheidungen zwischen 1950 u. 1955, und die

rung für Ehefrauen gleichkam. Unter der Überschrift „Starker Anstieg der Ehescheidungen als Warnung vor einer Begünstigung der in der marktwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit der Ehefrauen liegenden Auflösungskräfte“ trug man vor:

„Die selbstständige Besteuerung der Ehegatten hätte im Übrigen unerwünschte volkswirtschaftliche und sozialpolitische Folgen. Sie würde die Bereitschaft der Ehefrau, sich als Hausfrau in der Familie zu betätigen, schwächen, ihre Neigung zur Erwerbstätigkeit außerhalb der Familie fördern und damit das Überangebot weiblicher Kräfte auf dem Arbeitsmarkt erhöhen. Das Familienleben würde verarmen, die Kinderstuben würden verwaisen. Die zunächst eintretende Produktionssteigerung hätte die Wirtschaft mit der Gefahr einer zunehmenden Volksvergreisung und damit mit einem auf lange Sicht eintretenden stetigen Abfall der Produktionskurve zu bezahlen.“¹⁰⁹⁰

Daraus entwickelte sich die Maxime „Keine Förderung einer unerwünschten soziologischen Entwicklung durch die Gestaltung der Steuergesetze“.¹⁰⁹¹ Man wandte sich also wieder der Zusammenveranlagung zu, allerdings nunmehr mit gewissen Modifikationen mittels des sog. Ehegattensplittings.¹⁰⁹² Die gesetzliche, d. h. zivil- bzw. familienrechtliche Lage bekräftigend, vertrat man im Laufe der Zeit resolut die Auffassung, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip am besten in einer Besteuerung des gemeinsamen Haushaltseinkommens nach der Splittingmethode verwirklicht werden könne.¹⁰⁹³

Der Zusammenveranlagung bzw. Haushaltsbesteuerung wurde außerdem – wie schon zu Beginn der Zusammenveranlagung in den 20er Jahren des vergan-

dagegen gewünschte Zielrichtung der „Besteuerung nur des marktwirtschaftlichen und nicht des hauswirtschaftlichen Einkommens“, sowie die „Gemeinsamkeit des Erwerbs und der Lebensführung der Ehegatten als Regelfall, der Erwerbstätigkeit der Ehefrau demgegenüber als Ausnahmefall“, S. 13 f.

¹⁰⁹⁰ Brockhoff, DStZ 1954, 221, 224. S. a. ders. in DStZ 1953, 337. So auch die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, S. 15 f.

¹⁰⁹¹ Vgl. Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, a. a. O., Anl. 1 S. 13, 16 Überschrift 1. Zu dieser Zeit wurde die sog. Demobilmachung beschlossen; sie sollte die Rückführung der heimkehrenden Männer auf ihre angestammten Arbeitsplätze organisieren. Vgl. Gerhard, Frauenbewegung und Feminismus, 2009, S. 88.

¹⁰⁹² Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33; so auch die Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, Anl. 1 S. 25.

¹⁰⁹³ Wiss. Beirat, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Heft 9 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bad Godesberg 1967, S. 31.

genen Jahrhunderts -¹⁰⁹⁴ der Vorteil eingeräumt, dass sie Manipulationen zur Verminderung der Steuerbelastung durch Vermögensübertragungen und die Begründung von Scheinarbeitsverträgen zwischen den Familienmitgliedern ausschließe (Stichwort: Dualismus der Einkunftsarten (s. u.).¹⁰⁹⁵

Die Zusammenveranlagung knüpft, wie gesagt, an die Einkommenserwerbsgemeinschaft der Versorgerehe an:

Eigentlich liegt hier aber im täglichen Rechtsalltag – wie schon angesprochen – anerkanntermaßen nur eine Unterhaltsgemeinschaft vor, denn das deutsche Zivilrecht geht im Falle des Bestehens der Ehe lediglich davon aus.¹⁰⁹⁶ Der eheliche Unterhaltsanspruch entspricht aber, anders als der Trennungsunterhalt, vgl. § 1361 BGB,¹⁰⁹⁷ nicht der hälftigen Zuordnung, sondern umfasst nach §§ 1360, 1360a BGB nur die Haushaltskosten und die persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten.¹⁰⁹⁸ Auch wenn die in § 1360 BGB ausgesprochene Pflicht zu „angemessenem“ Unterhalt für eine gemeinschaftliche Partizipation der Ehegatten am Familieneinkommen spricht,¹⁰⁹⁹ sie also im Mindesten an der Erhöhung der ehelichen Lebensverhältnisse teilnimmt, heißt dies noch lange nicht, dass die haushaltsführende Person am investigativen Einkommen partizipiert.

Man stellt dennoch darauf ab, dass üblicherweise die Einkünfte der Ehegatten in gewisser Weise gemeinsam erstellt und auch vereinnahmt werden. Durch den Vorgang des Zusammenrechnens wird der Vorgang nachgezeichnet, dass die Einkünfte des Ehegatten unmittelbar nach Erwerb ihren Weg in den Verfügungsbereich der ehelichen Gemeinschaft (in den einen Topf) finden. Bei der Haushaltsbesteuerung dominiert der Grundsatz der freien Verfügbarkeit des Einkommens

¹⁰⁹⁴ Vgl. den Abdruck aus der Begr., S. 51/52 zum Entwurf der §§ 22, 23 EStG 1925 bei Mrozek, Komm. z. EStG, 1926, § 22 EStG Anm. 1.

¹⁰⁹⁵ Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1971, Abschn. II, Rdnr. 539, S. 189, s. a. Beilage Nr. 5/71 in DB 15 v. 16.04.1971. Siehe hierzu auch Koch, DStZ 1958, 217, 219; Hubel, StW 1957, Sp. 401, 408; Bockelberg, FR 1972, 121, 122.

¹⁰⁹⁶ S. o. Fn. 802, S. 248 f.

¹⁰⁹⁷ Dies ist der Ehegattenunterhalt von der Trennung des Ehepaares bis zur Rechtskraft der Scheidung.

¹⁰⁹⁸ Kanzler, FR 2002, 760, 766.

¹⁰⁹⁹ Hey, Grundentscheidungen für ein neues Einkommensteuergesetzbuch – Maßstäbe eines Reformentwurfs, uni-duesseldorf.de; Seer in FS Kruse, Köln 2001, S. 357, 368/9, suggeriert einen Halbteilungsgrundsatz bereits während der Ehe.

ohne Rücksicht darauf, wer es erzielt hat.¹¹⁰⁰ Ob nun wirtschaftlich betrachtet im Regelfall tatsächlich der Zustand herrscht, dass im Hinblick auf das Haushaltseinkommen von einer gemeinsamen Haushaltsnutzenfunktion¹¹⁰¹ gesprochen werden kann, gleichgültig, welche Art der Tätigkeit der einzelne Ehegatte nun auch leistet (Erwerbs- oder Hausarbeit), ist sicherlich schwierig zu beurteilen.¹¹⁰² Das Einkommensteuerrecht in seiner jetzigen Form geht aber davon aus, dass in Deutschland in der überwiegenden Zahl der Ehen rein tatsächlich eine allgemeine Gütergemeinschaft gelebt wird.¹¹⁰³ Wegen des fehlenden umfassenden materiell-rechtlichen Unterbaus soll sie hier im Folgenden als nur formelle und nicht als materielle Einkommenserwerbsgemeinschaft bezeichnet werden.

Nach dem Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung, nämlich die zusammen zu veranlagenden Ehegatten wie eine Einkommens(erwerbs)gemeinschaft zu behandeln, was sowohl der RFH¹¹⁰⁴ als auch der BFH in früheren Jahren¹¹⁰⁵ ausdrücklich zugestehen, fließen die Einkünfte gem. § 26 EStG 1934 bzw. § 26 EStG 1952 in die Gemeinschaft, was aber dann in der Folge auch für den § 26b EStG 1957/8 bzw. 1975 gelten muss, da die Zusammenveranlagung in ihren Grundzügen ja beibehalten wurde.¹¹⁰⁶ Heutzutage beschränkt sich dies auf die Feststel-

¹¹⁰⁰ Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 2 Rn 76; Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, Anl. 1 S. 17; Mennel, DStR 1971, 487: „Es bleibt dabei aber dem Gusto jedes Ehegatten überlassen, der materiell als Hauptversorger der Familie anzusehen ist, ob tatsächlich eine Gemeinschaft mit gleichen Rechten an der Verfügung über das Familieneinkommen besteht.“

¹¹⁰¹ Spangenberg, Streit 4/2008, 161, 166.

¹¹⁰² Je höher das Einkommen, desto mehr entscheiden sich die Ehepartner für getrennte Kassen. Nur 3 von 10 Paaren bedienen sich aus einem Topf, so lt. Umfrage durch Focus-Online-Stichprobe, Juni 2012, Focus.de. Lt. Welt online v. 11.05.2009, welt.de, schwankt dies zwischen einem Drittel bei erwerbstätigen kinderlosen Ehepaaren und 50 v.H. bei Ehepaaren mit Kindern (Gemeinschaftskonto).

¹¹⁰³ Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 34. Das heißt, das Eheverständnis ging und geht weiter als der Regelgüterstand. Siehe dazu auch Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 27, unter Hinweis auf eine entsprechende Studie des BMFSFJ (Hg.), Partnerschaft u. Ehe – Entscheid. im Lebensverlauf, 2010, S. 50; so früher schon Greven, FamRZ 1954, 93; Krauss, FamRZ 1954, 89; Alebrand, FamRZ 1955, 348, 349.

¹¹⁰⁴ Zu den Nachweisen s. bereits o. unter Fn. 9, S. 3.

¹¹⁰⁵ Zu den Nachweisen s. bereits o. unter Fn. 10, S. 3.

¹¹⁰⁶ So der BFH, a. a. O., BStBl. III 1952, 107, 108; s. a. BFH v. 10.04.1953 IV 394/52 U, BStBl. III 1956, 299, 300: ...die aus den Ehegatten bestehende Gemeinschaft wird

lung, dass die Ehegatten außerhalb der Einkünfteermittlung als ein Steuerpflichtiger bzw. als eine Einheit zu behandelnd sind.¹¹⁰⁷ Man spart den Gedanken um die Konsequenzen des durch § 26b EStG verfügten Zusammenrechnens der Ehegatten-Einkünfte hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht zusammenveranlagter Ehegatten kategorisch aus.

Damit wird die Zusammenveranlagung von Ehegatten als Rechtsinstitut in ihrer damit verbundenen Konzeption bis heute nicht thematisiert (s. o. Stichwort: beredtes Schweigen). Es führt weit, aber nicht weit genug zu behaupten, dass „sich die Veranlagung gegen beide Teile richte und dass sie daher alle Steuerpflichtige sind“¹¹⁰⁸. Diese allgemeine Aussage, die Steuerforderung richte sich nicht gegen die Gemeinschaft, sondern gegen die sie begründenden Personen, kann nur dann zutreffend sein, wenn ihr ein Rechtsverhältnis, ein Schuldverhältnis eigener Art zugrunde liegt, dessen Partner steuerrechtlich ebenso als partielle Gemeinschaft betrachtet werden dürfen wie etwa die Partner einer Erwerbsgemeinschaft. Es fehlt hier stets noch der alles entscheidende Schritt, die Ehegat-

zur Steuer veranlagt. Denkschrift der Bundesreg. und des Bundesfinanzmin. zur Frage der Ehegattenbesteuerung v. 18.11.1955, BT-Drs. II/1866, S. 23 f., unter der Überschrift „Vereinbarkeit der *Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten* mit dem Grundsatz des Art. 3 GG“. Vgl. auch Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm. 2a); Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 13; Brockhoff, DStZ 1953, 337; Kayser, DStZ 1953, 58, 61, spricht von einer Charakterisierung der Einkünfte als solche der Haushaltsgemeinschaft. Selbst Becker, Handkomm. d. Reichsteuergesetze II 2. Teil, 1929, EStG, § 22 II Bem. 8, S. 1229, scheint den materiellen Ansatz der „neuen Haushaltsbesteuerung“ erkannt zu haben. Siehe hierzu das entsprechende, bereits in Teil I Kap. A.I.3, S. 19, wiedergegebene Zitat.

¹¹⁰⁷ Vgl. u. a. BFH v. 23.08.1999 GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, 781; v. 26.07.1983 VIII R 160/80, BStBl. II 1983, 674; v. 31.10.1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401, 402; v. 11.11.1966 VI 352/65, BFHE 87, 301; Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 3 u. 9 m. w. Rspr.-N. (339. Aktual., Febr. 2012); Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 1 (EL 115 Apr. 2012); Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 7 (Nachtrag 193, Dez. 2012); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 2 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013). Ähnl. Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 1 u. 3 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012).

¹¹⁰⁸ Vgl. BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108: „Der Sinn der Vorschriften der §§ 26, 27 EStG ist daher der, daß die Einkünfte der Ehegatten bzw. die des Haushaltsvorstandes und der Kinder als ein einziges Ganzes anzusehen sind, jedoch nicht als ein solches des Ehemannes bzw. des Haushaltsvorstandes, sondern als gemeinsames Einkommen, im § 26 des Ehemannes und der Ehefrau, im § 27 des Haushaltsvorstandes und der Kinder, mit der Folge, daß die Veranlagung gegen beide Teile, Ehemann und Ehefrau bzw. Haushaltsvorstand und Kinder, zu richten ist.“

tengemeinschaft wirklich vorübergehend als Besteuerungsgemeinschaft aufgrund der Zusammenveranlagung zu betrachten. Diese Gedankengänge hat weder der RFH noch der BFH noch sonst jemand im Meinungsstand bisher geäußert.¹¹⁰⁹ Trotzdem ist nun einmal im Rahmen dieser Untersuchung die unablässige Frage zu stellen, ob die Steuerforderung nicht wirklich zunächst rechtsbegründend, d. h. in der causa, durch die Ehegatten in ihrer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft entstanden ist. Gibt es hier ein Rechtsverhältnis, ein steuerrechtliches Schuldverhältnis eigener Art, bei dem die Schuldner als tatbestandsbegründende Gemeinschaft dem Fiskus gegenüber auftreten?

Früher klassifizierte man diese steuerliche Gemeinschaft nur als Einheit. Hierunter wurden die Ehegatten für den gesamten Vorgang der Zusammenveranlagung „zu einer Person verschmolzen“, die dann u. U. wieder zu einer Reduzierung auf die Person des Ehemannes, sei es in seiner Funktion als einziger Träger der Steuerpflicht¹¹¹⁰ oder als Repräsentanten der ehelichen Steuergemeinschaft¹¹¹¹, führt.¹¹¹² Schaut man sich die herrschende Meinung heute an, so gilt immer noch, dass sie auf der Ebene der steuerrechtlichen Begründungslehre nach zwar nicht mehr expliziter, aber doch zugeneigter Auffassung nur zu einer Per-

¹¹⁰⁹ Die h. L. verschließt sich dem: Ein Steuersubjekt „zusammenveranlagte Ehegatten“ kenne das EStG nicht, Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 91 Apr. 2000) bzw. heute Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 38 (Lfg. 133 Aug. 2013). Der Gedanke der Ehegattengemeinschaft in Form einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft führe zu einer Veranlagungs- und Steuersubjekteinheit der Ehegatten, die im deutschen Steuerrecht aber nicht verwirklicht sei, Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I 1., S. 621 Fn. 431. Man erwägt ansonsten noch die Ehegattengemeinschaft als Rechtssubjekt sui generis, verwirft dies aber, weil das EStG nur den Gesamtschuldner anerkenne, aber keinen Gesamtsteuerpflichtigen. Es könne nicht die Steuerrechtsfähigkeit der beiden Ehegatten durch eine Steuerrechtsfähigkeit der „Gesamtpersönlichkeit“ ersetzt werden, Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Anm. 59 (130. Lfg. 8/2008).

¹¹¹⁰ Vgl. u. a. RFH v. 13.11.1930 VI A 640/29, RStBl. 1931, 109; BFH v. 26.06.1958 IV 39/58 U, BStBl. III 1958, 364; siehe hierzu auch Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 6.

¹¹¹¹ BFH v. 06.03.1952 IV 445/51 U, BStBl. III 1952, 96; Kayser, StW 1952, Sp. 715; so wohl auch Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm. 2a).

¹¹¹² Diese Aussage bringt die Situation gut auf den Punkt: „Die Ehegatten wurden zwar in ihrer Einkommensgemeinschaft als Ehegattengemeinschaft verstanden, aber als Personeneinheit behandelt und im Rechtsverkehr regelmäßig durch das Gemeinschaftshaupt dargestellt.“ Vgl. Otto v. Gierke: Der Entwurf eines bürgerlichen Gesetzbuchs und das deutsche Recht (Auszüge), 1889, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 392.

son (der des „Ernährers“) verschmolzen und nach offizieller Lesart eben keine Besteuerungsgemeinschaft sind.¹¹¹³ Ebenso wenig wurde diesem Trend durch die mit dem 3. Einkommensteuerreformgesetz (EStRG)¹¹¹⁴ neu eingefügte gesetzliche Bestimmung „gemeinsam zugerechneter“ Ehegatteneinkünfte des § 26b EStG 1975 Einhalt geboten.

Hier kommt man nun zu einem der neuralgischen Punkte hinsichtlich der wahren Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Erkennt man die Ehegattengemeinschaft in Form einer Einkommenserwerbsgemeinschaft als tatbestandstragende Besteuerungsgemeinschaft offen an, so gelangt man unweigerlich dahin, dass der gesamtschuldnerischen Haftung der Ehegatten ein einheitliches Schuldverhältnis zugrunde liegt, mit der Folge, dem Zusammenveranlagungsverfahren dann auch einen ähnlichen Status gewähren zu müssen, wie ihn das einheitliche Gewinnfeststellungsverfahren besitzt, und zwar auch hinsichtlich der Notwendigkeit der Beiladung bzw. Hinzuziehung des anderen Ehegatten. Stattdessen „riskiert“ man an dieser Stelle doch lieber bis heute den Vorwurf, der Einkommensbesteuerung des anderen nicht erwerbstätigen Ehegatten entbehre es an einer Besteuerungsgrundlage, womit jegliche (kausale) materiell-rechtliche Beziehung zu einem die Steuerschuldnerschaft rechtfertigenden Tatbestand fehlt.¹¹¹⁵ Hiernach bleibt die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG im weiteren Veranlagungsverfahren nach Rechtsbehelf und Klage selbst im Sachgegenstand nicht mehr streng gemeinschaftlich. In gewisser Weise nähert es sich nunmehr einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Individualbesteuerung.

Dass es sich im Vorliegenden um das Konzept einer originär steuerschuldrechtlichen Betrachtungsweise handelt, hat der Gesetzgeber, wie gesagt, durch das Einfügen der Regelung der „gemeinsamen Zurechnung“ der Ehegatteneinkünfte in § 26b EStG 1975 bestätigt und auch in seiner Gesetzesbegründung deutlich hervorgehoben („...ein Gesamtbetrag der Einkünfte,...“),¹¹¹⁶ auch wenn dem wohl eine andere steuerschuldrechtliche Konzeption besonderer Einzelschuldver-

¹¹¹³ Siehe explizit früher Littmann, EStG, 5. Aufl. (1956), § 26 EStG Anm. 2: Es gibt nur das Einkommen des Steuerpflichtigen, da dieser das Einkommen der mit ihm zusammenveranlagten Personen bezogen hat. S. a. Kaatz, FR 1952, 187, 188.

¹¹¹⁴ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, 1569, BStBl. 1974, 530, 537.

¹¹¹⁵ Siehe dazu bereits o. ausführl. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

¹¹¹⁶ So lt. Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, Zu § 118, S. 299.

hältnisse zugrunde liegt, als sie dem Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung tatsächlich innewohnt.¹¹¹⁷ § 2 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG definiert den sachlichen Grundtatbestand des Einkommensteuergesetzes über die Erzielung von Einkünften, die in diesem abschließend aufgeführt sind. Das Einkommensteuerobjekt, das den Steuerpflichtigen in die Steuerpflicht im schuld begründenden Sinne führt, ist, wie gesagt, das Erzielen von Einkünften aus einer bestimmten Erwerbsgrundlage, die ihm zuzurechnen sind.¹¹¹⁸ Nimmt man die obige gesetzliche Bestimmung für bare Münze, so sind den zusammenveranlagten Ehegatten die zusammengerechneten Einkünfte womöglich nicht nur gemeinschaftlich zuzuordnen, sondern auch gemeinsam zuzurechnen, und damit ist bereits auf den ersten Anschein selbst der nicht erwerbstätigen Ehefrau die Verwirklichung der steuerlichen Anspruchsgrundlage, soweit überhaupt (genügend) Einkünfte der Ehegatten vorhanden sind, nicht mehr abzuspochen.

Die systematische Grundentscheidung des Einkommensteuerrechtes ist die, wie erwähnt, dass nur natürliche Personen in besteu(erungs(satz)mäßiger Hinsicht berücksichtigt werden dürfen. Das schließt aber nicht aus, dass auch nicht-rechtsfähige Gemeinschaften in besteu(erungsobjekt)mäßiger Hinsicht als Besteuerungsverfahrensteilsobjekt (Veranlagungsgemeinschaft) und als Tatbestandsobjekt in materieller Hinsicht (Besteuerungsgemeinschaft) anerkannt werden. Anhand der erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften ist längst belegt, dass die Konzeption der Individualbesteuerung durchaus Ausnahmen dessen zulässt, dass die Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit durch die einzelne natürliche Person als Trägerin steuerlicher Leistungsfähigkeit bestimmt sein müssen.¹¹¹⁹

All dies ist die eigentliche normleitende Konzeption. Die Ehegatten werden im Zuge des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG gemeinschaftlich besteuert, verfahrensrechtlich durch einheitliche Veranlagung und materiell-rechtlich – wie im Folgenden noch näher auszuführen ist – durch Bildung einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage und eines gemeinschaftlichen Steuerobjektes sowie abschließend einer gemeinschaftlichen bzw. einheitlichen Steuerschuld. Damit kann auch die objektive Steuerpflicht für den nicht (alle) Einkünfte erzielenden Ehegatten aus § 26b EStG hergeleitet wer-

¹¹¹⁷ Siehe hierzu bereits ansatzweise Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

¹¹¹⁸ Siehe hierzu schon ausgiebig o. Teil III Kap. I.II.2.b), S. 149 f.

¹¹¹⁹ Anders Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I 1., S. 625.

den. Dieser ist insoweit steuerpflichtig, als nach der Feststellung, ob der Tatbestand einer Einkunftsart oder mehrerer durch einen oder gar beide der Ehegatten individuell verwirklicht ist (1. Schritt), auf einer darüber errichteten, also metaphorischen, sprich Metaebene, im Weg zusammengerechneter Einkünfte zunächst auf die Ehegattengemeinschaft (2. Schritt), dann aber, da die Gemeinschaft nicht verselbstständigt ist, zur Inanspruchnahme aus der einen ermittelten Steuerschuld auf den jeweiligen Ehegatten als Träger dieser Gemeinschaft abzustellen ist (3. Schritt).

b) Zur Bildung des mittelbar identischen Tatbestandes i. e. S. durch die Feststellung eines gemeinschaftlichen Einkommens im Wege des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens

In der Geschichte sind dabei zwei von der bloßen Individualbesteuerung abweichende Systeme aufeinanderfolgend entstanden, zunächst das System der originären Zusammenveranlagung in tariflich einfach-individualistischer Weise (die sog. Haushaltsbesteuerung bis Ende des Jahres 1952) und danach das System der modifizierten Zusammenveranlagung in doppelt-individualistischer Weise (das System des sog. Ehegattensplittings ab Anfang des Jahres 1958), die sich – wie der Name schon besagt – beide in ihren Grundlagen des Instruments der Zusammenveranlagung bedienen. Aufgrund des Ehegattensplittings ist das auf dem Boden der Zusammenveranlagung von Ehegatten entstehende steuerliche Rechtsverhältnis der Ehegatten gegenüber dem Staat steuergegenständlich wesentlich umfassender aufgestellt, was es steuersystematisch aber auch angreifbarer macht.

Beiden ist gemein, dass die Ehegatten im Einkommensteuerrecht zur Bestimmung der Steuerschuld auf einer „höheren Ebene“ (mithilfe der Veranlagung, früher ausdrücklich behufs der Veranlagung)¹¹²⁰ als Steuersubjekt zu behandeln sind, die darob auch einer einheitlichen Steuerschuld im kausalen Sinne unterliegen. Auf Seiten des Tatbestandes im engeren Sinne¹¹²¹ wie auf der bloßen Rechtsfolgenseite im 1. Schritt setzt das Splitting-Verfahren aber noch andere Akzente auf der Basis weiterer gesetzlicher Vorgaben. Beim Ehegattensplitting handelt es

¹¹²⁰ In § 11 Abs. 1 PrEStG Preußisches EStG v. 24.06.1891, Preuß. Gesetzessamml., S. 175, u. Änderungsgesetz v. 19.06.1906, Preuß. Gesetzessamml., S. 241, hieß es: „Behufs der Steuerveranlagung ist dem Einkommen des Haushaltsvorstandes das Einkommen der Angehörigen der Haushaltung zuzurechnen.“

¹¹²¹ D. h. Tatbestand nur im Sinne der ihn auszeichnenden Tatbestandsvoraussetzungen, nicht der Rechtsfolgenbestimmung.

sich um einen eingeschobenen Regelungskreis, denn in ihren wesentlichen Grundzügen bleibt die Zusammenveranlagung traditioneller Prägung hierbei unverändert erhalten.¹¹²²

Aus dem Blickwinkel der Frage nach der Notwendigkeit der Beiladung ist nun aber der für mehrere Steuerpflichtige identische Tatbestand von Interesse: Ein gemeinschaftlicher Sachtatbestand kann dann vorliegen, wenn man entweder nur auf die Schaffung einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage mit einem gemeinschaftlichen Sachgegenstand (sog. mittelbare Tatbestandsidentität im quantitativen Sinne) oder aber auch auf die Schaffung eines gemeinschaftlichen Einkommensteuerobjektes (sog. mittelbare Tatbestandsidentität im qualitativen Sinne) abstellt. Den gemeinschaftlichen Sachtatbestand im ersteren Sinne führt bereits die Zusammenveranlagung von Ehegatten nach den Grundsätzen der Haushaltsbesteuerung ein, den gemeinschaftlichen Sachtatbestand im zweiten Sinne zu errichten, gelingt erst nach den Grundsätzen des Systems des sog. Ehegattensplittings. Letzteres folgt wiederum den einkommensteuerlichen Grundsätzen hinsichtlich der tatbestandlichen Berücksichtigung von erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften. Die beiden sind entsprechend dem Schema der Regelungen der §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG aufeinanderfolgend darzustellen.

Zur originären wie zur modifizierten Zusammenveranlagung gehört der Grundsatz der Behandlung der Ehegattengemeinschaft als Besteuerungsgemeinschaft, der die Ehegattengemeinschaft weder als Rechts- noch als Steuersubjekt, sondern als „unechte“ partielle Tatbestandsgemeinschaft in Form einer bloß formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft steuerlich in Anspruch nimmt.

Nun war zunächst einmal allgemeine Auffassung, dass die zu einer „Haushaltung“ oder „Ehegemeinschaft“ vereinigten Personen steuerlich in Bezug auf ihr Einkommen ausgesprochen weitgehend als Einheit zu behandeln sind.¹¹²³ Heute wird diese Einheit der Ehegatten als Verstoß gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung angesehen. Das bedeutet, dass die früher anerkannte Einheit der

¹¹²² Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I 1., S. 621: Die Vorschrift des § 26b EStG, Rechtsgrundlage für das nach § 32a Abs. 5 EStG gemeinsam zu versteuernde Einkommen, beruht auf der Konzeption der Haushaltsbesteuerung, deren tarifliche Auswirkung durch das Splitting-Verfahren des § 32a Abs. 5 EStG korrigiert wird.

¹¹²³ RFH v. 29.09.1937 VI A 473/37, RStBl. 1937, 1204; v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004; ebenso Blümich, EStG, 4. Aufl. (1940), § 26 EStG 1934 Anm. 1). Vgl. dazu auch Winkler, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, 1961, S. 60.

Personen nicht nur in der Handhabung der Kriterien zur „gemeinsamen Einkünfteerzielung“ zurückgedrängt worden ist. Es wird, wie bereits im Obigen angesprochen, die Einheit der Ehegatten als Verstoß gegen § 1 EStG negiert, indem man § 26b EStG und seine Regelungen als bloße Fiktion abtut,¹¹²⁴ wobei man die wirkliche Fiktion noch nicht einmal benennt¹¹²⁵ und nicht offen darüber diskutiert, ob nicht auch im Fall der Besteuerungsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft eine partiell steuerfähige Gemeinschaft vorliegt und diese als solche anzuerkennen ist.¹¹²⁶ Damit einhergehend fehlt es m.E. eben auch bis heute neben der steuerschuldrechtlichen Einordnung an einer steuersystematischen Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten.

Von Rechts wegen wurden früher unter dem Grundsatz der Behandlung der Ehegatten als ein Steuersubjekt, d. h. als eine (als solche generell nicht registrierte) Besteuerungsgemeinschaft, alle Einkünfte der Ehegatten auf eine singular-individualistische Tarifierung hin verkürzt (originäre Zusammenveranlagung) und gestern wie heute de jure eine gemeinschaftliche Einkommensbesteuerung der Ehegatten im steuerbegründenden Sinne (in der causa) realisiert. Durch das später hierin eingeflochtene Splitting-Verfahren ist diese Inanspruchnahme mithilfe der (ungeschriebenen) Fiktion einer Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne auf eine plural-individualistische Tarifierung hin verringert worden. Das sind die – teilweise schon zuvor – erhobenen Thesen, die nun im weiteren Gang der Untersuchung zu begründen sind.

Es handelt sich um einen anhand der verschiedenen Auffassungen über das ökonomische Wesen der Ehegattengemeinschaft und dessen Inhalt gewachsenen Tatbestand, der, indem er zunächst nur ein der Einheit der Ehegatten zuzuordnendes Steuerobjekt kannte, nunmehr aber ein Steuerobjekt anknüpft, das der Ehegattengemeinschaft subjektiv zuzurechnen ist, auch erkenntlich macht, dass sich die Rolle der haushaltsführenden Ehefrau im letzten Jahrhundert gravierend, aber eben nicht hinlänglich verändert hat.

Vorweg sei gesagt, dass die Ähnlichkeiten sich daraus ergeben, dass man sich mit der Einführung des Ehegatten-Splitting-Verfahrens dafür entschieden hat, an der Besteuerung der Ehegatten im Wege der Zusammenveranlagung festzuhalten, um aus den besagten Gründen vorgeblich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit

¹¹²⁴ Schmidt/Heinicke, EStG, 1. Aufl. (1982), § 1 Anm. 2.a), bis heute, s. Fn. 22, S. 9.

¹¹²⁵ Zu dieser siehe zuvoriges Kap. u. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c), S. 422 f.

¹¹²⁶ Vgl. dazu unt. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(d), S. 444 f.

der Besteuerung gleichhoher Einkommen der Ehepaare untereinander nachzukommen.¹¹²⁷ Die Unterschiede der früheren Zusammenveranlagung nach den Grundsätzen der damaligen Haushaltsbesteuerung und der heutigen Zusammenveranlagung nach den Grundsätzen des Splitting-Verfahrens sind situativ mit dem geänderten Rollenbild der Ehefrau und den hierzu geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen erklärlich:

Aufgrund der geänderten zivilrechtlichen Lage von Ehegatten wandelte sich die Ehegattengemeinschaft als Einkommenserwerbsgemeinschaft von einer obligatorischen Tatbestandseinheit hin zu einer fakultativen Tatbestandsgemeinschaft, die zwar in ihrer Ausgestaltung durch den Gesetzgeber einer echten Tatbestandsgemeinschaft immer noch nicht annähernd vergleichbar ist, die aber bereits damit begonnen hat, der Ehefrau (dem haushaltsführenden und damit nicht oder geringer Erwerbstätigen) wenigstens im halbwirtschaftlichen Sinne einen Anteil am gemeinschaftlich „Erwirtschafteten“ zuzusprechen.¹¹²⁸

Voraussetzung für die sachliche Einkommensteuerpflicht ist das Vorhandensein eines zu versteuernden Einkommens, § 2 Abs. 5 EStG; dies ist der Besteuerungsgegenstand (Steuerobjekt) und zugleich die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer.¹¹²⁹ Grundlegend ist aber das Einkommen in einem objektiven Sinne. Dies ist die Summe der positiven und negativen Einkünfte bzw. unter den Voraussetzungen eines Abzuges des Altersentlastungsbetrages gem. § 24a EStG und diverser anderer Abzüge ein entsprechend verminderter Gesamt-

¹¹²⁷ U. a. zur Vermeidung der eigenerwerbsbiographischen Ausrichtung der Lebensweise aller Frauen und eines Splittings der reproduktiven Arbeit hob man (lieber) alle Frauen behelfs der Zusammenveranlagung in den Status genereller Veranlagung *und* der gemeinschaftlichen Zuordnung aller Ehegatteneinkünfte, was den Charakter einer steuergegenständlichen und damit steuerschuldrechtlichen Betrachtungsweise unabweislich macht. Siehe dazu bereits das zuvorige Kapitel. Bezeichnenderweise wird der bahnbrechende Paradigmenwechsel zwischen Hinzurechnungsbesteuerung der steuerlichen Einkünfte der Ehegattin hin zur Zusammenrechnungsbesteuerung unter der Einführung eines Zusammenveranlagungsverfahrens, s. o. Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f., auch nirgends angesprochen, geschweige denn in seinen Konsequenzen anschaulich geschildert. Vgl. u. a. Lochte in Frotscher, EStG, § 26 Rz. 2 f. (168. Lfg. 3/2012), oder Schneider in Kirchhof/Söhn, EStG, § 26b Rdnr. A 50 (196. Aktual. April/2009); Erler/Koppe, EinkStG vom 29. März 1920, 3. Aufl. (1921), § 16 Anm. 3.

¹¹²⁸ Siehe noch vertiefend u. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f.

¹¹²⁹ Zenthöfer in Zenthöfer/Schulze zur Wiesche, Einkommensteuer, 7. Aufl. (2003), Teil C 1.2, S. 19.

betrag der Einkünfte einer natürlichen Person, § 2 Abs. 3 EStG.¹¹³⁰ Hierin drückt sich die objektive Leistungsfähigkeit aus. Das Einkommen einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Person setzt sich entsprechend der in § 2 Abs. 4 EStG gegebenen Definition des Einkommens aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, zusammen. Findet damit die Einkommensverwendung¹¹³¹ steuerliche Berücksichtigung, so ergibt sich hieraus die subjektive Leistungsfähigkeit.¹¹³²

Die Einkommensbesteuerung ist eine Subjektbesteuerung. Bei der Einkommensteuer werden üblicherweise alle Besteuerungsgrundlagen einer bestimmten einzelnen natürlichen Person zugeordnet, sprich eine einzige dementsprechende Bemessungsgrundlage gebildet. Der (Reichs-)Gesetzgeber entschied jedoch, dass in Haushalten das Einkommen der Ehegatten (und Kinder) einheitlich zu ermitteln sei. So ordnete er gemäß § 16 EStG 1920 an, dass das Einkommen der Ehegatten zusammenzurechnen ist, vgl. § 16 EStG a. f.¹¹³³ Das Prinzip der Einheit des Einkommens ist bis heute – wenn auch nicht mehr in so weitgehendem Umfang wie früher – anerkanntermaßen beibehalten worden,¹¹³⁴ wobei der Gesetzgeber dies – wie schon mehrfach erwähnt – in der Gesetzesänderung des § 26b EStG 1975 nochmals offen zum Ausdruck gebracht und in den Gesetzesmaterialien besonders betont hat.¹¹³⁵ Nach § 26b EStG gilt für die zusammenveranlagten Ehegatten der Grundsatz der Einheit des Einkommens, nachdem die Summe bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG, das Einkommen, § 2 Abs. 4

¹¹³⁰ Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl. (2014), § 2 Rz 62; Bühler/Strickrodt, Steuerrecht, Allg. StR. 2. Hbd., 3. Aufl. (1960), § 30 I., S. 404.

¹¹³¹ Die Einkommensbesteuerung hat in einem gewissen Grade die persönlichen und familiären Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung des Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit durch zwangsläufige Unterhaltsleistungen muss in der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgebildet werden, Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 8 Rz. 101, und kann sogar auf der Ebene eines weiteren Steuerobjektes beim Dritten (Familienangehörigen) und anhand einer damit einhergehenden, weiteren Bemessungsgrundlage enden, vgl. § 22 Nr. 1a. EStG.

¹¹³² Hoffmann/Schneider, NJW 1975, 1956, 1957.

¹¹³³ S. o. Fn. 1012, S. 308.

¹¹³⁴ BVerfG-Beschl. v. 04.10.1988 1 BvR 843/88, HFR 1990, 43; BFH v. 09.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, 528 (*kein Teilurteil* s. o. Teil I Kap. B.III.5, S. 86 f.); v. 16.05.1975 VI R 155/72, BStBl. II 1975, 704, 705; Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 3 f.; Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 7.

¹¹³⁵ Vgl. Einzelbegründung zu Art. 1 § 118 des Regierungsentwurfs eines Dritten Steuerreformgesetzes 1975, BT-Druchs 7/1470, Zu § 118, S. 299. Vgl. auch das Einführungsschreiben des BdF v. 29.11.1974, BStBl. I 1974, 946, 962 Tz. 12.3.

EStG, und das zu versteuernde Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG, im Zuge des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens zu bilden sind. Durch die Neufassung des § 26b EStG durch das EStG 1975 einschließlich deren Gesetzesmaterialien wird ausdrücklich dieser, der Systematik des EStG angelehnte Gang der Besteuerung im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten geregelt.¹¹³⁶

(1) Zur ungeschriebenen Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger im einfachen Zusammenveranlagungsverfahren

Die Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger besagt, dass die Ehegatten im Zuge des gesonderten Zusammenveranlagungsverfahrens wie ein Steuersubjekt zu behandeln sind, d. h. es hat eine gemeinschaftliche Erfassung der Einkommenssphären beider Ehegatten zu erfolgen, soweit sie als eine formelle Einkommensgemeinschaft in Bezug auf ihr Wirtschaften in und aus einem Topf zu betrachten sind. Materiell findet sie ihren Ausdruck darin, dass dementsprechend die individuellen sachbezogenen Grundsätze des Einkommensteuerrechtes nicht gelten.¹¹³⁷

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten¹¹³⁸ basierte schon in ihren Anfängen auf dem früher gänzlich, heute nur noch teilweise ungeschriebenen tatbestanderrichtenden Grundsatz, vgl. § 26b EStG 1975, dass

¹¹³⁶ Dies entspricht der Haltung des Gesetzgebers, der laut eigenem Bekunden durch das EStRG 1974, Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, 1546, BStBl. 1974, 530, 531, vornehmlich hinsichtlich § 2 EStG die „Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, ihr Verhältnis zueinander und den Weg für die Ermittlung der Jahreseinkommensteuerschuld“ zu normieren versuchte, Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, S. 238, wohl aber mit der zeitgleichen Neuregelung des § 26b EStG 1975 durch das besagte EStRG 1974 ebenfalls eine Vorschrift schaffen wollte, die die „Elemente der (einen) Steuerbemessungsgrundlage“ genauer normiert. Siehe auch Pogge-v. Strandmann/Kieschke, a. a. O., 331, 336, die betonten, es werde „nunmehr *der gesamte Besteuerungsvorgang* bei Zusammenveranlagung von Ehegatten verbindlich geregelt.“

¹¹³⁷ BFH v. 25.02.1988 IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827: „Schon der Ansatz der Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten innerhalb einer Veranlagung entspricht nicht mehr den Grundsätzen der Individualbesteuerung.“

¹¹³⁸ Bei der Haushaltsbesteuerung wurde dies noch um die Einkommen aller gemeinsam erfassten Familienmitglieder erweitert, siehe dazu Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1938, S. 10, was die Konstruktion der Zusammenveranlagung aber nicht tariert.

die im Rahmen der einfachen Zusammenveranlagung gemeinsam veranlagten Ehegatten mittels und innerhalb ihrer als (ein) Steuerpflichtiger (Steuerpflichtiger im materiell-rechtlichen Sinne)¹¹³⁹ zu behandeln sind.¹¹⁴⁰ Daraus, dass die Ehegatten als eine steuerpflichtige Person bei der Veranlagung angesehen werden, was die gesonderte Zusammenveranlagung zur Voraussetzung hat, ergibt sich, dass das Einkommen der beiden Ehegatten als ein einheitliches Ganzes festgestellt wird.¹¹⁴¹ Die gesetzliche Bestimmung des § 26b EStG 1975, wonach die Ehegatten im Laufe der Zusammenveranlagung („sodann“) ... als Steuerpflichtiger behandelt werden sollen, hat ihn in gewisser Weise substantiiert und ihn, der schon frühzeitig dem Ziel der Einheit des Einkommens zusammenveranlagter Ehegatten entnehmbar war, als gesetzgeberische Intonation greifbarer und damit eben auch unabweisbarer gemacht. In diesem materiellen Grundsatz verbirgt sich zugleich eine Handlungsanweisung bezüglich des konkreten Veranlagungsvorganges, wie sich aus dem tatbestandserrichtenden Wesen der Zusammenveranlagung ergibt.

So sind der im Obigen schon mehrfach erwähnte Grundsatz der Einheit des Einkommens zur Bestimmung des Steuergegenstandes gem. § 16 EStG 1920 sowie die Anordnung der besonderen Veranlagungsart der Zusammenveranlagung nach § 16 EStG 1921,¹¹⁴² der die neuartige Einkommensbesteuerung der Ehegatten vervollständigte,¹¹⁴³ in ihrem Zusammenspiel das nach § 26b EStG sichtbare Ziel und dessen Mittel in Verwirklichung des obigen ungeschriebenen Grundsatzes. Dieses materiell und formell einheitliche Verständnis gilt im Übrigen auch für die modifizierte Zusammenveranlagung in ihrer Anlage, wie man damals sogar dem

¹¹³⁹ Heute muss dies ausdrücklich festgehalten werden, früher galt als Steuerpflichtiger nur, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat. Vgl. dazu bereits o. Fn. 742, S. 230.

¹¹⁴⁰ Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, 1242; Theis, DB 1954, 754: Dieser Grundsatz sei nicht in der Vorschrift zur Zusammenveranlagung von Ehegatten festgelegt, sondern sei, da er viel älter sei, nach Auffassung der Rechtsprechung als „übergesetzlich“ anzusehen. § 26 EStG sei nur eine Auswirkung eines umfassenden Prinzips, nicht aber dessen Grundlage.

¹¹⁴¹ Kuhn/Wieneke, EinkStG., Berlin, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2.I.

¹¹⁴² Novelle zum EStG v. 24.03.1921, RGBl. I 1921, 313.

¹¹⁴³ Dass diese Art der Veranlagung zu geschehen habe, dafür hatte sich der Gesetzgeber zuvor schon entschieden, vgl. § 95 Abs. 2 RAO 1919, RAO v. 13.12.1919, RGBl. I 1919, 2015, wo es hieß, die Ehegatten haften als Gesamtschuldner aufgrund von Zusammenveranlagung. Hieraus geht hervor, dass beide obigen Gesetzesfassungen letztlich gemeinsam zu betrachten sind. Vgl. hierzu auch Kuhn, Das Einkommensteuergesetz, 2. Aufl. (1922), § 16 Anm. 1.

einfachen Wortlaut des § 26a Abs. 1 S. 3 EStG 1958/1961 entnehmen konnte. Die Vorschrift lautete: „Bei der Ermittlung *des Einkommens der Ehegatten* (nicht *der Einkommen der Ehegatten*) bleiben Minderungen des Einkommens außer Betracht...“, vgl. § 26a Abs. 1 S. 3 EStG 1958/1961¹¹⁴⁴.¹¹⁴⁵ Man wollte das *eine* Familieneinkommen – wie es ja auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht¹¹⁴⁶ – der zusammenveranlagenden Besteuerung, d. h. der einheitlichen Besteuerung von Ehegatten unterwerfen.

Dieser bis heute insoweit ungeschriebene, das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten aber prägende Grundsatz ist von jeher Programm gewesen und gab den Handlungsablauf der zu führenden einfachen Zusammenveranlagung vor, nämlich bis zum Ende der originären Zusammenveranlagung ein übertrieben achtloses Zusammenwerfen, später ab Beginn der modifizierten Zusammenveranlagung ein achtsames Zusammenziehen aller objektiven Besteuerungsmerkmale des jeweiligen Ehegatten zur Bildung eines Einkommens der aus ihnen bestehenden Ehegattengemeinschaft in Form einer Einkommenserwerbsgemeinschaft mit dem Ziel der einheitlichen Einkommensbesteuerung von Ehegatten.¹¹⁴⁷

Der Grundsatz der Behandlung als (ein) Steuerpflichtiger bringt damit vor allem eine beide Ehegatten umfassende und sie dann verschmelzende Figur, also eine hochgradig subjektorientierte Veranlagung zum Ausdruck. Dabei ist es nicht so, wie die h. L. behauptet, dass das festgestellte Einkommen sich in seiner Bedeutung auf den anderen erstreckt, sondern es wird festgestellt, dass das ermittelte Einkommen in der Person der Ehegattengemeinschaft als Teilnehmer eines einzigen Schuldverhältnisses vorliegt.

¹¹⁴⁴ § 26b EStG 1958/1961 enthielt diese Regelung, s. Littmann, EStG, 9. Aufl. (1969), § 26b EStG 1958/61 RdNr 1 Fn. Zu dieser Regelung s. a. Fn. 1224, S. 363.

¹¹⁴⁵ Dies wird auch von Littmann zunächst gewürdigt. Er schreibt zunächst, die Zusammenveranlagung der Ehegatten führt zu einem gemeinschaftlichen Einkommen, das sich aus der Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten ergibt. Vgl. Littmann, EStG, 7. Aufl. (1962), § 26b EStG 1958/61 Tz. 1. Schon wenige Absätze später heißt es dann aber, „es gebe bei der Zusammenveranlagung grundsätzlich nur ein Einkommen, besser vielleicht zwei gleichhohe und wesensgleiche Einkommen“, vgl. Littmann a. a. O. Tz. 1a, wobei nur der Gedanke der Tatbestandssplittung fehlt.

¹¹⁴⁶ Siehe dazu bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(a), S. 270 f.

¹¹⁴⁷ Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, 1242; Peters, EStG, 4. Aufl. (1942), § 26 Anm. 6; Görbing, DStZ 1957, 369, 372.

Dieser Grundsatz der Behandlung als (ein) Steuerpflichtiger prägt u. a.¹¹⁴⁸ den gesamten Vorgang, dass die Besteuerungsgrundlagen zweier Steuerpflichtiger gemeinsame Anwendung innerhalb eines einkommensteuergesetzlichen Veranlagungsverfahrens finden¹¹⁴⁹ resultierend darin, dass ihre jeweiligen Besteuerungs- bzw. Bemessungsgrundlagen eine einzige, den Ehegatten gemeinsame Besteuerungs- bzw. Bemessungsgrundlage zur Einkommensbesteuerung bildet. Schon frühzeitig hieß es, das Gesetz nimmt nur eine Besteuerungsgrundlage an, weil es (gar) nicht sondern will, in welcher Person die steuerpflichtigen Verhältnisse oder Vorgänge vorliegen.¹¹⁵⁰ Es wird also gerade nicht nur inzident über die Einkünfte des anderen Ehegatten mitentschieden.¹¹⁵¹ Man kann somit auch nicht von einer Doppelwirkung der Besteuerungsgrundlagen der Ehegatten in eigener und fremder Veranlagung sprechen bzw. von einer solchen ausgehen.

Strutz¹¹⁵² beschreibt den Vorgang, ohne die Einheit der Ehegatten schon steuersystematisch als Gemeinschaft hinstellen zu wollen (was auch heute noch zugegebenermaßen schwerfällt), zutreffendermaßen so: „Für die Zwecke der Besteuerung werden die zusammenveranlagten Ehegatten unter Vorbehalt als eine steuerpflichtige Person behandelt. Der somit als ein Steuerpflichtiger Behandelte ist dann weder der Ehemann noch die Ehefrau, sondern beide gemeinsam, also das Ehepaar. Wird diese Gemeinsamkeit wieder aufgelöst, dann treten an die Stelle des bisherigen Steuerpflichtigen andere Steuerpflichtige, nämlich jeder Ehegatte für sich betrachtet.“

Durch Zusammenführung der vom einzelnen Ehegatten verwirklichten objektiven Tatbestandsmerkmale bestimmt sich die gemeinschaftliche Steuerpflicht der zusammenveranlagten Ehegatten. Sie bestimmt damit die genauen materiellen Voraussetzungen der Besteuerung bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Erst hierin liegt die Tatbestandsablösung. Das bedeutet also, der eine individuelle Tatbestand wird bzw. die beiden individuellen Tatbestände werden durch den im Zuge des Zusammenveranlagungsverfahrens gebildeten Tatbestand in suspendierender Form überlagert, dass nicht nur die Besteuerungsmerkmale des einzelnen Ehegatten Berücksichtigung finden, sondern die beider Ehegatten. Diese einheit-

¹¹⁴⁸ Dieser Grundsatz prägt auch den Tatbestand im weiteren Sinne, also in der Rechtsfolgenbestimmung gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten, vgl. Teil IV M.IV.5.c), S. 410 f.

¹¹⁴⁹ Lippross, DB 1984, 1850, 1852.

¹¹⁵⁰ So schon Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, S. 114 Fn. 19.

¹¹⁵¹ So schon Rößler, *DStZ* 1982, 24 f.

¹¹⁵² *EinkStG*, 1. Bd. (1927), § 10 Anm. 51.

liche Stellung der Ehegatten aufgrund des Zusammenziehens der Einkünfte in eine Bemessungs- bzw. Besteuerungsgrundlage ist Ausdruck einer gemeinschaftlichen Behandlung der Ehegatten, bei der es auf den Tatbeitrag des einzelnen nicht (mehr) ankommt. Hiermit gelangt auch der erwerbslose Ehegatte in eine steuerschuldrechtliche Position.

Die 1975 dem § 26b EStG angefügte Bestimmung, dass „*die Ehegatten sodann* (u. a. nach der gemeinsamen Zurechnung der Ehegatten-Einkünfte) (gemeinsam) *als Steuerpflichtiger behandelt*“ werden sollen, vgl. § 26b EStG, steht dieser Sichtweise in keiner Weise entgegen, sondern verstärkt sie in unten zu erläuternder Weise noch. Zweifellos – das sollte man an dieser Stelle vielleicht eingestehen – gibt gerade diese Bestimmung dem Raum, dass hinsichtlich der steuersystematischen Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten, speziell auf der Ebene der Einkünfteerzielung, andere Theorien zur Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten, die in ihrer Form bereits zuvor beschrieben wurde, vertreten werden.¹¹⁵³

Dem materiellen Grundsatz der Zusammenveranlagung, dass die Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind, ist auch im steuersystematischen Sinne zu entnehmen, dass es für die Verwirklichung des Tatbestandes nicht auf die Verwirklichung eigener Einkünfte ankommt, sprich die Ehegatten gerade auch in diesem Punkt als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind. Während das Finanzamt in vielen anderen Fällen der Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht (so im Grunderwerbsteuerfall, § 13 Nr. 1 GrEStG, oder im Schenkungssteuerfall, § 20 Abs. 1 ErbStG) zunächst in aller Regel nur mit einem der in Betracht kommenden Gesamtschuldner zu tun hat, muss sich das Vorgehen des Finanzamt im Falle der Zusammenveranlagung von vornherein und notwendig auf alle Beteiligten beziehen, weil die Einkünfte all dieser Beteiligten als Grundlage der Einkommensermittlung dienen und dementsprechend insgesamt festzustellen sind.¹¹⁵⁴ Worauf es also ankommt ist, dass die Einkünfte der Ehegattin bzw., allgemein gesprochen, eines jeden der Ehegatten, zwingend mit in die eine gesonderte Veranlagung einbezogen sind. Das Zusammenveranlagungsverfahren ist also ein gesondertes und einheitliches Verfahren, nicht anders als es eben bei der zuvor schon erläuterten gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Fall ist.¹¹⁵⁵

¹¹⁵³ Siehe hierzu bereits u. a. o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 346 f.

¹¹⁵⁴ BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. 1972, 297.

¹¹⁵⁵ BFH a. a. O., BStBl. 1972, 297.

Eine gemeinschaftliche Bemessungs- und damit eine gemeinschaftliche Besteuerungsgrundlage der Ehegattengemeinschaft erkannten zunächst nur wenige an.¹¹⁵⁶ Das hängt damit zusammen, dass im Fall der „Alleinverdienerhe“ das Sachmerkmal einer zu steuernden Tatbestandsgemeinschaft nur schwer zu greifen sowie es im Fall der „Zuverdienerhe“ nur schwer zu begründen ist und man sie, hierdurch begünstigt, auch als solche nicht wahrhaben möchte. Der RFH verfuhr zwar ganz offenkundig erst einmal auf der Basis einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage,¹¹⁵⁷ aber dafür bemühte er sich dahin gehend, die Einkünfte der (mitarbeitenden) Ehefrau substantiell nicht anzuerkennen, eine Tendenz, die bis heute ungebrochen ist.

(2) Zur Handlungsanweisung des Zusammenrechnens der Einkünfte nach § 26b EStG beim einfachen Zusammenveranlagungsverfahren

Das mittelbare „Tatbestandsmerkmal“ des einen Einkommens der Ehegatten beruht auf der tatbestanderrichtenden Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger. Diese wurde mit Beginn des Jahres 1934 durch den Gesetzgeber dahin gehend konkretisiert, dass die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen sind. Eine weitere Konkretisierung gab es mit Beginn des Jahres 1958 noch im Hinblick darauf, dass es sich dabei um die Einkünfte handeln müsse, die die Ehegatten erzielt haben. Anlass war, dass der RFH und der BFH in ihrer Rechtsprechung zuvor eine Einkommensermittlung propagierten, die keine Trennung der Einkünfte zusammenveranlagter Personen erforderlich erscheinen ließ, sondern nur eine solche nach den Einkunftsarten.¹¹⁵⁸

¹¹⁵⁶ Kämmler, EStG, 3. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 1 (Erg. März 1942): Die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer werden entsprechend dem stufenmäßigen Aufbau Schritt für Schritt nicht nur für ein einzelnes Individuum festgestellt, sondern für eine Personengruppe, nämlich die der Ehegattengemeinschaft, gemeinsam ermittelt. Die Ehegatten werden wie eine zu veranlagende Einzelperson behandelt. Vgl. Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1938, S. 1: Die Berechnung des „Gesamteinkommens“ der einzelnen Haushaltsangehörigen erfolgt entsprechend dem eines Einzelsteuerpflichtigen. So auch Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 14. Wie erwähnt wurden hieraus jedoch keine weiteren Schlüsse gezogen.

¹¹⁵⁷ Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4: Das Einkommen soll nicht als solches des einen Teils der Ehegatten, sondern als gemeinsames Einkommen ermittelt werden.

¹¹⁵⁸ Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 5. Siehe hierzu die nächsten beiden Kap.

Es war von Anfang an ein Bestandteil der Konstruktion der Zusammenveranlagung, dass sämtliche (selbstständigen) Einkünfte der Ehefrau mit denen des Ehemanns im Rahmen einer einzigen Veranlagung¹¹⁵⁹ zusammen- und nicht mehr hinzuzurechnen sind.¹¹⁶⁰ Dies geht schon daraus indirekt hervor, dass man ab den 20er Jahren des 19. Jahrhunderts und bis ins Jahr 1953 phasenweise die selektive *Individualbesteuerung* bestimmter Erwerbseinkünfte der Ehefrau im deutschen Einkommensteuerrecht anordnete,¹¹⁶¹ denn dies wäre bei einer als solche verstandenen *einfachen* Zusammenveranlagung gesetzssystematisch nicht nachvollziehbar gewesen.

Allerdings brachte erst der Wortlaut des § 26 Abs. 2 EStG 1934¹¹⁶² aus bestimmten, im Folgenden noch darzulegenden Gründen explizit zum Ausdruck, dass die *Einkünfte* der Ehefrau mit denen des Ehemanns *zusammengerechnet* werden müssen.¹¹⁶³ Sieht man sich hierzu im Gegensatz zu dem nunmehr verwendeten Begriff des „Zusammenrechnens“ den früher verwendeten Begriff des „Hinzurechnens“ genauer an, verstärkt sich dieser Eindruck, dass es sich beiderseits nicht nur um eine mathematische Aktion handelt, sondern dass der Maßnahme immer auch ein bestimmter sachlicher Gehalt innewohnt: Derjenige, zu dessen Besteuerungsgrundlage hinzugerechnet wurde, trug früher auch die

¹¹⁵⁹ Formal“ wurden damit die Ehefrauen auch als Steuerpflichtige im Einkommensteuerrecht anerkannt.

¹¹⁶⁰ Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 Anm. 1.

¹¹⁶¹ Die Zusammenveranlagung von Ehegatten wurde – soeben erst eingeführt – 1921 zum ersten Mal umfänglich eingeschränkt. Das Einkommen der Ehefrau aus nichtselbstständiger Arbeit in einem nicht dem Ehemann gehörenden Betrieb schied aus der Zusammenveranlagung aus, vgl. § 16 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 9 EStG 1921, s. d. Novelle zum EStG v. 24.3.1921, RGBl. 1921, 313. Eine weitere Einschränkung ergab sich aus dem EStG vom 10.08.1925; dort wurde neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch das Einkommen der Ehefrau aus selbstständiger Arbeit von der Gesamtveranlagung ausgenommen, vgl. § 22 Abs. 4 i. V. m. § 6 Nr. 3 EStG 1925, s. RGBl. I 1925, 189. Im Zuge des EStG 1934 hob man diese Freistellungen von der Zusammenveranlagung wieder auf. 1941 wurden erneut die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbstständiger Arbeit in einem nicht dem Ehemann gehörenden Betrieb aus der Zusammenveranlagung herausgenommen, RGBl. 1941, 751. Dies galt auch in den Nachkriegsjahren, vgl. u. a. § 43 EStDV 1951, BGBl. I 1952, 54.

¹¹⁶² RGBl. I 1934, S. 1005.

¹¹⁶³ Es blieb dann auch zunächst für einige Jahre bei dieser Regel der Einbeziehung sämtlicher Einkünfte und damit (wieder) bei der unbeschränkten Zusammenveranlagung. Siehe erstmalig § 16 EStG 1920 v. 29.03.1920, RGBl. I 1920, 359, 366.

Steuerpflicht und -schuld desjenigen, der den Tatbestand zuvor verwirklicht hatte.¹¹⁶⁴

Unter Berücksichtigung der veränderten staatsbürgerlichen Pflichten der Ehegattin nach gewandelter verfassungsrechtlicher Lage ist sowohl im historischen wie im sachlichen Zusammenhang davon auszugehen, dass der entgegengesetzte, partizipatorische Ausdruck des „zusammen“ statt des „hinzu“ auch den entgegengesetzten Sinn trägt, die Ehegatten aus einer nunmehrigen gemeinschaftlichen Steuerpflicht heraus dem steuerlichen Zugriff zu unterwerfen.¹¹⁶⁵

Gerade weil die Hinzurechnung früher im materiellen Sinne zulässig war, ist ihre weitere Annahme grundsätzlich nur zulässig, wenn zuvor auch eine Bestimmung hierüber getroffen wird, wessen Einkünfte zu denen des anderen hinzugerechnet werden sollen. Selbst wenn sich heute noch eine solche Bestimmung im Gesetz befände wie in den Jahren zwischen 1925 und 1934¹¹⁶⁶, so wäre sie im Rahmen der neuartigen, besonderen Veranlagungsart – heute wie damals – nicht mehr als solche anzuerkennen.¹¹⁶⁷ Die ab 1920 eingeführte Zusammenveranlagung von Ehegatten trüge ansonsten schon in Anbetracht der Historie der Ehegattenbesteuerung keinen spezifischen Gehalt, denn eine solche gab es nicht zu Zeiten der Hinzurechnungsbesteuerung. Außerdem lässt sich ihre spezielle Bedeutung nicht negieren, indem man, wie damals Becker als maßgeblicher Vertreter der unveränderten Hinzurechnungsbesteuerung, den Ausdruck der Zusammenveranlagung in § 22 EStG 1925 schlichtweg nur für verfehlt erklärt.¹¹⁶⁸

¹¹⁶⁴ Dieser ist Steuerschuldner der Summe, während der andere Teil diese Eigenschaft, die er durch Verwirklichung des Steuertatbestandes, vgl. § 81 AO, erlangt hatte, wieder verliert, vgl. Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 26.

¹¹⁶⁵ Einige wie Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, u. Kuhn/Wieneke, EinkStG., Berlin, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2.I. sowie Pißel/Koppe, EStG, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 3.4., schlossen aus ihrer Annahme des materiellen Zusammenrechnens der Einkünfte bereits damals unverblümt auf ein sachliches Einkommen *beider* Ehegatten.

¹¹⁶⁶ § 22 EStG Abs. 1 S. 1 EStG 1925, EStG v. 10.08.1925, RGBl. I 1925, 189, brachte noch eine Bestimmung, in der einerseits die Hinzurechnung des Einkommens der Ehefrau zum Einkommen des Ehemanns, andererseits aber auch die Zusammenveranlagung angeordnet wurde.

¹¹⁶⁷ Auch der Gesetzgeber sprach damals in den Motiven weiterhin vom Zusammenrechnen der Einkommen, wobei die Voraussetzungen hierfür und die Zusammenveranlagung hinsichtlich dessen dieselben geblieben waren, vgl. den Abdruck aus der Begr., S. 51/52 zum Entwurf der §§ 22, 23 EStG 1925 bei Mrozek, Komm. z. EStG, 1926, § 22 EStG Anm. 5.

¹¹⁶⁸ Handkomm. d. Reichssteuergesetze, Bd. II, 1929, EStG, § 22 I Bem. 1, S. 1224. Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 26

Der Begriff des Zusammenrechnens der Einkünfte hat zugestandenermaßen auch einen mathematischen Gehalt. Im vorliegenden Zusammenhang darf er aber nicht so verstanden werden, dass er Raum lässt für ein bloßes Zusammenrechnen der Einkünfte ohne Begründung einer vorübergehenden gemeinschaftlichen Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft:

Das Zusammenrechnen setzt das Heranziehen sämtlicher Einkünfte beider Ehegatten innerhalb der einen Veranlagung zwecks eines bestimmten rechnerischen Vorgangs voraus. Rechnet man hier die Einkünfte zusammen, so fasst man sie auch zusammen, sodass die Zugehörigkeit zum Einzelnen aufgehoben ist. Damit erklärt man zugleich, dass die bisherige Zuordnung fortan unerheblich ist. Das stand für den Gesetzgeber immer eindeutig im Vordergrund. Es galt ihm gleichgültig, ob der Hausherr ein „gesplittetes Einkommen“ (seine Ehefrau bringt eigene Einkünfte ein) besitzt oder nicht.¹¹⁶⁹ Gebe ich die Zuordnung der Einkünfte zum einzelnen Ehegatten bewusst und gezielt auf, so ist es in sich widersprüchlich, den einzelnen Ehegatten nun wieder für seine Einkünfte – oftmals unangesagt, heute im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung der „gemeinsamen Zurechnung“ der Ehegatteneinkünfte auch angesagt – getrennt besteuern und veranlagern zu wollen. Der Ausdruck, dass innerhalb der Zusammenveranlagung die Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet werden, kennzeichnet also, dass es sich um einen sachlichen Vorgang innerhalb einer einzigen, gemeinschaftsbezogenen Veranlagung Mehrerer handelt.

Dem steht auch nicht die neue gesetzliche Bestimmung entgegen, dass die zusammengerechneten Einkünfte den Ehegatten *gemeinsam zugerechnet* werden, vgl. § 26b EStG 1975. Denn die gemeinsame Verwirklichung eines Sachtatbestandes setzt auch einen *beiderseitigen Handlungserfolg* in konkreter Tatbestandsverwirklichung voraus.¹¹⁷⁰ Es ist widersprüchlich, ihn dann zu fingieren, wenn man ihn zuvor dem einen Ehegatten gegenüber nachdrücklich für unerheb-

Fn. 119, kritisierte, dass er dies ohne Begründung tue. Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, 12, dem namhaftesten „Gegner“ Beckers in seiner Haltung zur Ehegattenbesteuerung, maß demgegenüber dem Tatbestandsmerkmal der „Zusammenveranlagung“ entscheidende Bedeutung bei und ging davon aus, dass das Prinzip der Haushaltsbesteuerung dadurch modifiziert worden sei. Siehe hierzu auch Fn. 721, S. 224

¹¹⁶⁹ Siehe RT-Drs. II/1866, Bd. 340, Nr. 1624, BReg. zum Entwurf d. EStG 1920, S. 25.

¹¹⁷⁰ Siehe hierzu schon vertiefend o. unter Teil IV, S. 170.

lich erklärt hat. Die neue gesetzliche Bestimmung der den Ehegatten „gemeinsam zuzurechnender Ehegatten-Einkünfte“ ist hinter die Anweisung gesetzt worden, dass die „Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen sind“. Dieser unmittelbare Zusammenhang stellt nicht allein klar, dass es nur ein durch Zusammenrechnen geschaffenes Objekt der Einkommensbesteuerung gibt, welches sich dann als solches den Ehegatten gemeinsam zurechnen lässt, sondern zeigt vielmehr, wie dargelegt, eine zuvor gemeinschaftlich qualifizierte und damit ganz andere Kategorie steuerschuldrechtlicher Verhältnisse auf.

Ob dieser Situation zweier sich diametral entgegenstehender Kategorien steuerschuldrechtlicher Verhältnisse in der Vorschrift des § 26b EStG 1975 ist zu entscheiden, welche von den beiden Regelungen hinter der anderen zurückzutreten hat. Wahrer Sinn und Zweck der neuen Zurechnungsregel ist es, den Eindruck zu verfestigen, dass es sich nur um ein Gesamtschuldverhältnis üblicher steuerlicher Art handelt, mit einer gemeinsamen Beteiligung an dem Schuldgrund und nicht der gemeinschaftlichen Beteiligung an dem dem Schuldgrund zugrunde liegenden Schuldverhältnis. Dieser vorgetäuschte Gedanke besonderer Einzelschuldverhältnisse entspricht der schon beschriebenen vagen, da nicht tatbestandlich substantiell unterlegten Steuerschuldnerschaft der haushaltsführenden Ehegattin.

Diese nachträglich eingefügte Zurechnungsregel des § 26b EStG 1975 widerspricht schon der formellen Konstruktion der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten sowie dem eigentlichen Sinn und Zweck dieses Rechtsinstitutes:

So weist die Formulierung „*Personen die ...zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind*“ in § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, im Gegensatz zu der im Zuge dessen eigentlich treffenderen Formulierung „*Personen, die sachlich zusammenhängend zu einer Steuer zu veranlagten sind*“, nur schwerlich auf die Annahme mehrerer steuerbegründender Einzelschuldverhältnisse hin, die dann zwar auch mit einer die Einkünfte „zusammenrechnenden“, aber insofern nur *zusammenhängenden* Einzelveranlagung einhergehen können.¹¹⁷¹

Auf eine gemeinsame Tatbestandserfüllung durch die Ehegatten im Essentiellen und damit die Zusammenveranlagung von Ehegatten in ihrer Konstruktion dann auch völlig anders legitimierenden Sinne legt man, wie sich anhand der weiteren Ausgestaltung dieses Rechtsinstitutes gerade neuerdings erkennen lässt¹¹⁷² sowie anhand der von steuerlicher Seite nicht mehr monierten, die klas-

¹¹⁷¹ Siehe hierzu bereits o. unter Teil IV Kap. M.II.1.c), S. 202 f.

¹¹⁷² So die „beistandsbezogene“ Regelung des „sodann die Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger“ nach § 26b EStG 1975.

sische Versorgerehe flankierenden familienrechtlichen Rahmenbedingungen, doch keinen Wert. Man ist ehrlicherweise „himmelweit“ davon entfernt, einen Zustand zu präferieren, nach dem die Ehegatten einkünfteerwerbsmäßig ihren ökonomischen Haushalt gemeinsam tragen sollen; aus zweckgebundener steuerlicher Sicht hat nach wie vor der eine durch sein nichterwerbsmäßiges Handeln dem anderen den Rücken dafür freizuhalten, dass dieser erwerbsmäßig handeln und bestmöglich als Allein- oder Hauptverdiener den ökonomischen Haushalt (vorwiegend allein) bestreiten kann.

Wäre im Vorliegenden diese Art der gemeinsamen Besteuerung denkbar, so bräuchte der Gesetzgeber keinen so großen Nachdruck darauf zu legen, dass es für die Zusammenveranlagung und das Zusammenrechnen als sachlichem Vorgang nicht darauf ankomme, ob der andere Ehegatte nun auch tatsächlich Einkünfte besitzt.¹¹⁷³ Solange aber dermaßen betont wird, dass diese ihre eigenen Einkünfte nicht entscheidend dafür sind, um die Ehegattin mit zu veranlagern, so macht man damit klar, dass man sie in jedem Fall mit dem Ehegatten einheitlich und, den erwerbswirtschaftlichen Status der Ehegattin respektierend, *gemeinschaftlich* zur Einkommensteuer heranziehen will.

Auf der Grundlage dessen, dass die neue Zurechnungsregel nur den Versuch darstellt, die Zusammenveranlagung in steuerschuldrechtlicher und steuersystematischer Sicht funktional zu unterlaufen, soll ihr im Rahmen dieser Untersuchung, faktisch im Anschluss an die h. L., die Gefolgschaft verweigert werden.

Nun zurück zum Grundsatz des Zusammenrechnens der Einkünfte: Bis heute wird er von der h. L. nicht nur in sachlicher Weise nicht anerkannt, sondern auch in bestimmter Weise dadurch torpediert, dass die „Einkünfte“ der Ehefrau arbeitstechnisch von denen des Ehemannes nicht geschieden werden oder, noch subtiler, die Ehefrau ihrer Einkunftsquelle „Arbeitskraft“ entledigt wird, was hier nun nacheinander Erläuterung finden soll. Nach außen hin bringt dies die Historie folgender gesetzeskonzeptionellen Entwicklung des § 26 EStG 1934 bzw. § 26b EStG 1958/75 zum Ausdruck:

Die Auffassungen hinsichtlich des materiell-rechtlichen Umfangs des Zusammenrechnens der Einkünfte differierten – wie erwähnt – schon vom Ansatz der Einkünfte her eine Weile beträchtlich, so wie die gesetzlichen Fassungen es untereinander zum Ausdruck bringen: Zunächst hieß es von Gesetzes wegen bloß: „Bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten sind die Einkünfte der Ehe-

¹¹⁷³ So u. a. gem. § 22 Abs. 2 EStG 1925, siehe näher bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

gatten zusammenzurechnen“, vgl. § 26 Abs. 2 EStG 1934, ab 1958 wurde an dieser Stelle auch in der Formulierung stringenter vorgegangen, doch dazu später im Einzelnen. Zunächst wurde die Position der Ehegattin als Einkommensteuerpflichtige im Rahmen der Zusammenveranlagung bemüht wenig erkenntlich gestellt. Dieser bis heute andauernde Trend schmälert die Erkenntnis dessen, das es sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten um eine Gemeinschaftsbesteuerung handelt.

Der nun zu schildernde frühere Rechtszustand soll an dieser Stelle auch deshalb Erwähnung finden, weil er das materielle Schema der Bildung einer einzigen Bemessungsgrundlage und damit einer einzigen Besteuerungsgrundlage durch die rigorose Schaffung „gemeinsamer Einkünfte“ der Ehegatten unter Hintenansetzung der Einkünfte der Ehefrau noch besser aufzuzeigen vermag.

(a) Zur Theorie der Einheit der Einkunftsquellen unter den zusammenveranlagten Ehegatten

In den Anfängen der Zusammenveranlagung war an eine eigene Besteuerungsgrundlage geschweige denn an eine eigene Bemessungsgrundlage der Ehegattin, d. h. *jedes* Ehegatten für sich, und damit an zwei nur zusammenhängende Zusammenveranlagungen überhaupt nicht zu denken.¹¹⁷⁴ Denn lange Zeit erfolgte nur eine rein technische Form der Einkünftefeststellung der zusammenveranlagten Ehegatten untereinander.¹¹⁷⁵ Stets hat sich der RFH auch hierfür darauf gestützt, dass die Ehegatten, bildlich gesprochen, in einen Topf und aus ihm heraus wirtschaften. Dieser Grundsatz sei zwar in so weitgehendem Umfang nicht ausdrücklich festgelegt. Aus der Zusammenfassung der Einkünfte in einem

¹¹⁷⁴ Friedrichs, Die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben, 1921, S. 47: Damit scheid eine selbstständige Veranlagung der Frau aus. So kann man davon ausgehen, dass die Sonderregelungen, s. o. Fn. 1161, S. 321, sich immer nur auf die Sonderbehandlung von Einkünften beziehen, nicht auf eine getrennte Veranlagung der Ehegatten. Sie wurden bei der damaligen Haushaltsbesteuerung stets nur zusammenveranlagt. Der Verwaltungsaufwand war eher unbedeutend, da bei Lohneinkünften die Steuer meist mit dem Steuerabzug abgegolten war, und die Fälle selbstständiger Einkünfte, u. a. als Künstlerin, eher selten waren, s. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. II, Berlin 1938, § 11 IV., S. 57.

¹¹⁷⁵ „...die keine Rücksicht mehr darauf nimmt, welcher Ehegatte die Einkünfte nun tatsächlich erzielt hat“, s. Winkler, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, 1961, S. 60; Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, 1242.

gebündelten Einkommen sei aber entnehmbar, dass selbst die einzelnen Einkünfte der Ehegatten nicht voneinander geschieden werden müssten.¹¹⁷⁶

Auf dem Boden der damaligen Rechtslage fand der RFH gewissen Raum für seine Haltung: Vor dem EStG 1934 galt, wie gesagt, der Begriff des „Einkommens“ noch nicht als der Oberbegriff und die „Einkünfte“ wurden noch nicht als der Unterbegriff verstanden. Ist der zuvorige Ausweis eigener Einkünfte ob des fehlenden stufenförmigen Aufbaus des Einkommens von Gesetzes wegen nicht obligatorisch, so kann dies in Verfolgung der Maxime der Einheit des Einkommens durch das Zusammenrechnen der Einkommen der Ehegatten (§ 16 EStG 1920) beider Ehegatten dem Rechtsanwender gelegen kommen, einen zusammenfassenden Ausweis der Einkünfte unter einseitiger Erfassung der Einnahmen und Ausgaben und damit letztlich unter bloßer Unterscheidung der Einkunftsarten vorzunehmen. Die separate Ermittlung der eigenen Einkünfte der Ehegatten konnte also mangels der gesetzlichen Rahmendaten des Einkommensaufbaus vor dem EStG 1934 noch keinen zwingend logischen Ansatz finden, was der RFH hinsichtlich seiner freien Interpretation der Einkünftefeststellung unter Ehegatten auch weidlich ausnützte.¹¹⁷⁷

Was verbarg sich also unter dieser rein technischen Form der Einkünftefeststellung der Ehegatten: Die Ehegatten wurden vom RFH und bis in die 50er Jahre des letzten Jahrhunderts auch vom BFH unter Billigung der Literatur im Wege der Zusammenveranlagung als steuerliche Personeneinheit mit einheitlicher Einkünfteerzielung behandelt.¹¹⁷⁸ Nun wird ja im Vorliegenden der Grundsatz der Einheit der Ehe in Sachen der Einkommensfeststellung nach wie vor auffällig oft bemüht. Dabei wird nun nicht so recht deutlich bzw. offenbar, welche wirtschaftliche Position die Ehegattin eigentlich in dieser Einheit besitzt. Insofern ist es nun einmal an der Zeit, den im Rahmen dieses fragwürdigen Rechtsinstitutes über

¹¹⁷⁶ Im Regelfall spielt es dadurch auch keine Rolle, ob die Bündelung gem § 22 Abs. 1 S. 1 EStG 1925 beim Haushaltsvorstand oder gem. § 26 EStG 1934 bei der Ehegattengemeinschaft zu erfolgen hat. Vgl. u. a. RFH v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673, u. v. 26.05.1937 VI A 270/37, RStBl. 1937, 976, sowie die nachfolg. Urteile des RFH.

¹¹⁷⁷ Die Muster zur Steuererklärung (Vordrucke) laut der Ausführungsbestimmungen zum EStG 1925 gingen nämlich schon von einer Trennung der Einkommen der Ehegatten nach Einkommensarten aus, vgl. Kuhn/Wieneke, EinkStG., Berlin, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2.I.

¹¹⁷⁸ Vgl. BFH v. 10.02.1953 I 101/52 U, BStBL. III 1953, 93, 94; Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm. 2; Littmann, EStG, 4. Aufl. (1954), §§ 26, 27 EStG Anm. 1 u. 2; Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 1 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

dessen Wesen geworfenen „Schleier der Einheit der Ehe“¹¹⁷⁹ zu lüften und zu schauen, was sich unter ihm verbirgt.

Als erstes bot diese rein technische Form der Einkünftefeststellung der Ehegatten die Möglichkeit, dass schon beim objektiven Tatbestand der Feststellung der jeweiligen Einkünfte der zusammen zu veranlagenden Ehegatten nicht genau abgegrenzt werden musste, wem die einzelne Einkunft aus einer Einkunftsquelle zuzurechnen ist.¹¹⁸⁰ Indem man die Einkünfte der Ehegatten, die aus ein und derselben Einkunftsquelle stammten (Grundsatz der Einheit der Einkunftsquellen), nicht unterschied, war der Steuergegenstand bereits auf dieser Ebene ein einziger. Nach außen hin hob man an, es sei schon auf dieser anfänglichen Ermittlungsstufe gleichgültig, wer von beiden Ehegatten die jeweiligen Einkünfte erzielt habe.¹¹⁸¹

Umgekehrt konnte man also bei dieser Form der im Vergleich zur früheren Haushaltsbesteuerung nur modifizierten Haushaltsbesteuerung vermeiden, offen auszuweisen, wer die Einkünfte nun im Einzelnen nach steuerrechtlichen Grundsätzen bezogen hatte. In der Folge verbarg man auch das Wissen darum, dass die Ehefrau neuerdings eigentlich nur aus eigenem Steuerschuldverhältnis Steuerpflichtige zu sein hatte und dies auch bei eigenem, erwerbswirtschaftlich eingesetzten Vermögen und eigens eingesetzter Arbeitskraft nach steuerrechtlichem Grundverständnis durchaus stets sein konnte.

Um diesen Grundsatz der Einheit der Einkunftsquellen zu erläutern, muss allgemein ein wenig ausgeholt werden: Nach dem System der Einkommensteuer knüpft die Einkommensentstehung an gewisse Erträge aus bestimmten Einkunftsquellen wie denen aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft an. Dem Inhaber/der Inhaberin dieser Einkunftsquellen, also dem Eigentümer/der Eigentümerin des Unternehmens oder des landwirtschaftlichen Gutes werden die Erträge regelmäßig zugerechnet.¹¹⁸² Auf der Basis der eherechtlichen

¹¹⁷⁹ Siehe diesen plast. Ausdruck in anderem Zusammenhang verwendend Sacksofsky in Hohmann-Dennhardt/Körner/Zimmer (Hg.), *Geschlechtergerechtigkeit*, 2011, 363, 366.

¹¹⁸⁰ Krumsiek, *Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer*, 1966, S. 29.

¹¹⁸¹ Peters, *EStG*, 4. Aufl. (1944), § 26 Anm. 6; Blümich-Falk, *EStG*, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm. 2a); Kohlschütter, *Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht*, 1938, S. 10.

¹¹⁸² Nach der Quellentheorie – die damals noch vorherrschend war – kam es für die Zurechnung der Einkünfte entscheidend auf die Eigentumsverhältnisse am ertragbringenden Vermögen an. Das Preuß. *EStG* v. 24.06.1891 folgte prinzipiell der Quellentheorie, vgl. von Fuisting, *Die Preußischen direkten Steuern*, Bd. IV

Gütertrennung, bei der auch der Ehefrau alle Eigentumsrechte am eigenen Vermögen belassen wurden,¹¹⁸³ bestanden keine unmittelbaren Folgen für die Zurechnung der Einkünfte; (einziges) Einkommen aus diesen Quellen, also Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), aber auch aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), hätte als das ihrige gelten müssen.¹¹⁸⁴

Was geschah nun tatsächlich mit den in die Ehe eingebrachten Gewerbebetrieben oder land- und forstwirtschaftlichen Gütern der Ehefrau. Ab dem Jahre 1900 galt in der Ehe im gesamten deutschen Reich¹¹⁸⁵ bis ins Jahr 1953 der Regelgüterstand der sog. Verwaltungsgemeinschaft¹¹⁸⁶ und Nutznießung (§ 1363 BGB

1902, S. 73 f., was wohl auch für die Anfangszeiten des reichseinheitlichen EStG galt. Einkünfte, die überwiegend nur mit Kapitaleinsatz und dagegen nicht entscheidend mit persönlicher Arbeitsleistung verbunden sind, galt es mit Rücksicht auf die güterrechtlichen Verhältnisse zu bestimmen.

¹¹⁸³ Die bürgerliche Geschäftsfähigkeit der Ehefrau wurde zwar über die familienrechtlichen Regelungen eingeschränkt, denn sie konnte in den meisten Güterständen über ihr Vermögen nicht (alleinig) verfügen. Aber dies engte die steuerliche Rechtsfähigkeit nicht ein; sie blieb insofern unberührt als sie in der Lage war, sich über ihr eigenes Vermögen selbstständig zu verpflichten. Ihre Fähigkeit, sich selbst zu verpflichten, erstreckte sich auch auf diejenigen eigenen Gegenstände, die ihrer Verfügungsmacht nicht unterlagen, vgl. näher Holthöfer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 393.

¹¹⁸⁴ Selbst zuvor, als die Einkünfte der Ehefrau denen des Ehemannes hinzugerechnet wurden, war dies unbestritten, vgl. Mrozek, Handkomm. z. PrEStG, 1914, § 10 Anm. 2: Hieraus folgte allerdings nicht, dass die ‚Einkommensquellen‘ einer solch situierten Ehefrau bei der Veranlagung als Quellen des Ehemannes zu gelten haben, sondern nur, dass das Einkommen aus diesen Quellen durch Zurechnung zu dem Einkommen des Ehemannes steuerrechtlich von diesem mitvertreten werden soll.

¹¹⁸⁵ Mit der Schaffung des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) wurden alle Landesrechte einheitlich kodifiziert. Das Allgemeine Preußische Landrecht (ALR) kannte als Güterstand, wenn nichts anderes bestimmt wurde, ebenfalls die Verwaltungsgemeinschaft deutschrechtlicher Tradition, d. h. Gütertrennung mit Verwaltungs- und Nutznießungsrecht des Ehemannes am Frauenvermögen, vgl. S. Dölemeyer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 648. Regelungen preußischer Gesetze besaßen oft eine Vorzugsstellung bei der späteren Abfassung reichseinheitlicher deutscher Gesetze, s. Buchholz in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 671. Auch das zuvor geltende Ehegüterrecht des *ius commune* (gemeinen Rechts) gab der Frau kein Verfügungsrecht über das von ihr in die Ehe eingebrachte Vermögen, vgl. Koch in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 81.

¹¹⁸⁶ Von einer wirklichen Gemeinschaft könne keine Rede sein, so v. Stumm in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, Reichstagsdebatten zum

1900) auf der Basis der Gütertrennung zwischen den Ehegatten.¹¹⁸⁷ Im Regelfall hatte der Ehemann das sog. Verwaltungs- und Nutznießungsrecht am Vermögen der Frau, d. h. laut gesetzlichem Güterstand konnte der Ehemann den Nutzen aus dem Vermögen der Frau kraft eigenen Rechtsanspruchs ziehen. Dies wurde als System der Gütereinheit bzw. System ehelicher Nutznießung und Verwaltung titulierte.¹¹⁸⁸ Die der Verwaltung des Mannes unterliegenden Einkünfte der Frau konnte dieser nach seinem Gutdünken anlegen, etwaige Zinsen oder sonstige Erträge galten als Eigentum des Ehemannes.¹¹⁸⁹ Dennoch wurde nicht der Schritt unternommen, diese dem Ehemann als eigene Einkünfte zuzurechnen.

Der RFH sah es nun auf der Basis eines vom Ehemann nach gesetzlichen Maßstäben gedeckelten Topfes, in den (auch) die ehedraulichen Einkünfte flossen, wohl als gerechtfertigt an, dass der Grundsatz der Einheit der Einkünfte aus einer Einkunftsquelle dem zivilrechtlichen Grundsatz der Einheit des Einkommens der Ehegatten bzw. der Familie nach dem BGB 1900 (was für die Schaffung des EStG 1919 relevant war) entnommen werden könne, und verbarg damit die Einkünfte der Ehefrau direkt wieder unter diesem weiten Mantel der sog. Einheit des Einkommens der Eheleute in Personalunion, die bei der Ehefrau als Steuerverpflichtete erst just in das Stadium ihrer eigenen Empfängnis getreten waren.

In all diesen Fällen galt nun damals, dass die Einkünfte der Ehegatten nicht getrennt ermittelt werden mussten, sondern auch als jeweilige Einkunft einer Einkunftsart gemeinsam ermittelt und errechnet werden konnten.¹¹⁹⁰ Das hatte

Familienrecht, 1896, 2010, S. 1016/7, weil die ganzen Früchte des Vermögens der Frau dem Manne zur beliebigen Verwendung überantwortet werden.

¹¹⁸⁷ Er lautete: Das Vermögen der Frau wird durch die Eheschließung der Verwaltung und Nutznießung des Mannes unterworfen (eingebrachtes Gut). Zu dem eingebrachten Gute gehört auch das Vermögen, welches die Frau während der Ehe erwirbt.

¹¹⁸⁸ Dölemeyer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 647. Das Institut der Verwaltungsgemeinschaft entsprach der idealen Auffassung der Ehe als einer *Personaleinheit*, auf die sich der RFH in seiner hier einschlägigen Rechtsprechung so gerne stützte, passim. So Kempin Die Stellung der Frau im Entwurf des Bürgerlichen Gesetzbuches in Die Post v. 25.03.1896, 1. Beil., zit. in Berneike, Die Frauenfrage ist Rechtsfrage, 1995, S. 97.

¹¹⁸⁹ Buchholz in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 671; Moeller, Geschützte Mütter, München 1997, S. 82/3.

¹¹⁹⁰ Görbing, DStZ 1958, 217, 219. Der Gedanke der einen Veranlagung kommt auch gut darin zum Ausdruck, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung früher für den Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Notwendigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 215 AO mit der Begründung verneint hat, hier sei „eine unterschiedliche Einkunftsermittlung infolge der Zusammenveranla-

zur Folge, dass die ehelichen Güterverhältnisse im Zweifelsfalle nicht geprüft wurden.¹¹⁹¹ Der RFH begründete seine Absage individueller Einkünfteermittlung auch damit, die Ermittlung der wahren güterrechtlichen Verhältnisse würde die Finanzämter vor erhebliche ermittlungstechnische Probleme stellen, hat aber in den jeweiligen Urteilen nach Ermittlungen der Finanzämter keine Schwierigkeiten festzustellen, wie die jeweilige Sachlage ist, nämlich dass die Ehefrau Inhaberin des Gewerbebetriebes ist und dergleichen mehr.¹¹⁹²

In Erweiterung dessen ging die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (und eine gewisse Übergangszeit behielt der BFH dies unberechtigtweise bei)¹¹⁹³ vom Grundsatz der Einheit der Ehegatten aus, die eine Einkunftsquelle gemeinschaftlich nutzen.¹¹⁹⁴ Das hieß, dass Einkünfte aus einer einheitlichen Einkunftsquelle nicht aufgespalten und getrennt betrachtet werden durften. Infolgedessen blieben entgeltliche Rechtsverhältnisse zwischen Ehegatten generell steuerlich unberücksichtigt.¹¹⁹⁵ Dies galt für Gesellschafts-,¹¹⁹⁶ Arbeits- oder Dienstverträge zwischen Ehegatten¹¹⁹⁷ ebenso wie für Verträge, durch die ein Ehegatte dem Anderen Wirtschaftsgüter für dessen Betrieb überließ.¹¹⁹⁸

gung ausgeschlossen“, vgl. RFH v. 13.11.1930 VI A 640/29, RStBl. 1931, 109. Es handelt sich dabei um eine für die Durchführung der Einzelveranlagungen grundsätzlich unabdingbare Verfahrensvoraussetzung, sofern es sich nicht um Fälle geringerer Bedeutung handelt, vgl. heute § 180 Abs. 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

¹¹⁹¹ RFH v. 26.05.1937 VI A 270/37, RStBl. 1937, 976; Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, 1243; Zitzlaff, StW 1941, Sp. 385, jew. m. Rspr.-Nw.

¹¹⁹² RFH a. a. O., RStBl. 1937, 976; v. 29.09.1937 VI A 473/37, RStBl. 1937, 1204. Es waren wohl eher Abgrenzungsprobleme sittlich-moralischer Art. Bisweilen hieß es auch beinahe schamhaft, man wolle nicht zu tief in die Familienverhältnisse eindringen. Vgl. hierzu Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 1.

¹¹⁹³ Vgl. u. a. BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U BStBl 1957 III, 162. Dieser Grundsatz hielt sich hartnäckig, vgl. dazu noch das übernächste Kap.

¹¹⁹⁴ Auch hier nahm der BFH die „Stellungnahme“ des Gesetzgebers qua Gesetz auf, denn grundsätzlich galt die Mitarbeit der Familienangehörigen als unentgeltlich (s. näher im Folgenden).

¹¹⁹⁵ RFH v. 25.06.1930 VI A 1299/28, RStBl. 1931, 102; a. a. O., RStBl. 1937, 976, 977; v. 29.09.1937 VI A 473/37, RStBl. S. 1204, StW 1937, Nr. 545; ferner Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, u. StW 1948, Sp. 95; Hoffmann, DStZ 1955, 186 f.

¹¹⁹⁶ RFH v. 13.11.1930 VI A 640/29, RStBl. 1931, 109: es handele sich nur um *ein* Einkommen; steuerrechtlich sei nur der Mann beteiligt.

¹¹⁹⁷ Ständ. Rspr. vgl. RFH v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673; v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004; siehe zur Begründung eingehend BFH v. 25.09.1956 I 256/55 U, BStBl. III 1957, 2, 3f. S. u. a. Kämmel, EStG, 3. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 1 (Erg. März 1942).

¹¹⁹⁸ So galten Grundstücke der Ehefrau als zum Betriebvermögen des Ehemannes

Der namhafte Verfasser des ersten Kommentares der Abgabenordnung Enno Becker hat schon frühzeitig die Marschrichtung für das Steuerrecht anhand der Rechtsprechung des RFH auch für die h. L. markiert, indem er vortrug, „es dürfe keine Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse genommen werden, die zwischen den Beteiligten nach bürgerlichem Recht maßgebend wären,...dass die Einkünfte des Mannes ganz oder zum Teil aus dem Vermögen der Frau stammen,...dass die Frau eigene Einkünfte hat, die bürgerlich-rechtlich nicht als Einkünfte des Mannes zu behandeln sind“.¹¹⁹⁹ Er kennzeichnet damit die obige Situation auf den Punkt genau und weist damit den noch ungezügelden Chauvinismus des Steuerrechtes unverhohlen aus.

Es ist also ausgesprochen auffällig, dass man sich bis zum Äußersten bemühte, den Grundsatz, dass der Mann der die Einkünfte Erwerbende und damit der Versorger der Familie sei, zu sichern. Damit entzog man sich zugleich nachhaltig der Möglichkeit nach der Forderung eines „natürlichen Splittings“, denn, wie gesagt¹²⁰⁰, ein solches Ziel hätte man – wie im Folgenden noch detaillierter zu erläutern – auch anvisieren können:

Insgesamt verfolgte man mit dem im Rahmen der Konstruktion der Zusammenveranlagung zielführenden, aber hier übersteigerten Grundsatz der Einheit des Einkommens (s. o.) drei verschiedene Maßgaben:

(i) Die eheliche Gemeinschaft als faktische Gemeinschaft der Einkünfteerzielung

Man wollte von der Ausrichtung her – damals noch unverhohlener als heute¹²⁰¹, dass die haushaltsführende Ehefrau auf der Basis lebt, dass sie lediglich formell teilhat am *gesamten* Einkommen des Ehemannes. Das bedeutete zugleich immer auch das Bestreben, das Einkommen beim Ehemann zu bündeln.¹²⁰² Die zivilrechtlichen Vorgänge in diese Richtung zu kanalisieren, hierzu wirkten das Fami-

gehörig, sodass die (eigenen) Einkünfte, die aus Vermietung und Verpachtung anfielen, zu (fremden, des Ehemannes) Einkünften aus Gewerbebetrieb umdeklariert wurden, vgl. RFH v. 29.09.1937 VI A 473/37, RStBl. 1937, 1204. Das kennzeichnete noch zusätzlich die rechtliche Ohnmacht der Ehefrau bezüglich des Erwerbs aus ihrer eigenen Einkunftsquelle.

¹¹⁹⁹ Becker, StW 1937, Teil I, Sp. 1325, 1328/9.

¹²⁰⁰ S. o. Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

¹²⁰¹ S. u. näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 273 f.

¹²⁰² Zu diesem Charakteristicum der Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht s. a. Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 45 m. w. N.

lienrecht und das Steuerrecht zusammen. Dies wird besonders deutlich, wenn man sich das jeweilige Zusammenspiel genauer vor Augen führt:

Der die Familie Ernährende, also im Regelfall der Ehemann, besaß bis in die Mitte des vergangenen Jahrhunderts nach dem BGB weitreichende, ausdrücklich patriarchalisch verstandene Rechte und auch bis heute ist dieser patriarchalische Ansatz nicht völlig aus den gesetzlichen Regelungen des Zivil- und Steuerrechts sowie dem sittlichen wie gesellschaftspolitischen Empfinden der Bundesdeutschen entschwunden.¹²⁰³

Die Ehegatten bildeten früher, d. h. zu Beginn der Zusammenveranlagung, in weit größerem Maße als heute eine Wirtschaftsgemeinschaft auch im produzierenden Sinne. Das galt sowohl im landwirtschaftlichen als auch im kleinhandwerklichen Bereich (selbstständige Handwerker und die Masse der hausindustriellen Produzenten). Die Ehegatten und weitere Familienangehörige erwirtschafteten hierbei das Gesamteinkommen tatsächlich gemeinsam. Geführt wurden sie jedoch überwiegend nur als eine faktische Gemeinschaft der Einkünfteerzielung,¹²⁰⁴ obwohl von Beginn des bundesdeutschen Einkommensteuerrechtes an galt, dass es auch den Eheleuten grundsätzlich freistand, zum gemeinsamen Betrieb eines Gewerbes, einer Land- und Forstwirtschaft oder einer freiberuflichen Tätigkeit ein Gesellschaftsverhältnis einzugehen: Selbst Ehegatten blieb unbenommen, in der vereinbarten Form einer gesellschaftsrechtlichen Gemeinschaft den Tatbestand der Einkünfteerzielung zu verwirklichen, so etwa aus einer Gesamthandsgesellschaft (BGB-Gesellschaft, §§ 705 BGB) heraus.¹²⁰⁵ Im Regelfall war aber die Mitarbeit der Ehefrau im Unternehmen oder Betrieb des anderen Ehegatten als im Rahmen der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft geleistet anzusehen und führte damit zu keinem eigenen Erwerb von Einkünften der Ehefrau.¹²⁰⁶

Das fußte darauf, dass das Familienrecht die (schränkenlose) Pflicht der Frau zur lohnlosen Mitarbeit im Betrieb des Ehemannes, vgl. § 1356 Abs. 2 BGB 1900,

¹²⁰³ Zum heutigen Zustand s. nachfolg. Kap.

¹²⁰⁴ Ausführl. hierzu Oekinghaus, Die gesellschaftliche und rechtliche Stellung der deutschen Frau, 1925, S. 82 ff.

¹²⁰⁵ Die Möglichkeit, sich auf familienrechtlicher Grundlage unternehmerisch zu betätigen, soll hier zunächst außen vor bleiben; sie findet im nächsten Kapitel Erläuterung.

¹²⁰⁶ Das entsprach der Übung und stand vor allem mit den herrschenden patriarchalischen Anschauungen in Einklang, vgl. BFH v. 25.11.1952 I 133/52 U, BStBl 1953 III S. 13.

anordnete.¹²⁰⁷ Damit war es aber nicht genug, denn das Steuerrecht manifestierte diesen Zustand noch:

Die Verwirklichung einer der Einkunftsarten des EStG, vgl. § 2 Abs. 1 EStG, kann und soll hier in verschiedene Tatbestandsstufen unterschieden werden,¹²⁰⁸ um zu verdeutlichen, inwieweit die Ehegattengemeinschaft bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu einer Einkünftegemeinschaft verschmolzen betrachtet werden kann. Bei der Erzielung von Einkünften ist zu unterscheiden zwischen dem (1) Zustandtatbestand der *marktbezogenen* Einkunftsquelle als der Erwerbsgrundlage der erwerbenden Person verteilt auf die 7 Einkunftsarten nach dem EStG¹²⁰⁹, dem (2) Handlungstatbestand, die tatsächliche Nutzung der Erwerbsgrundlage, und dem (3) Vermögenszuwachs i. S. eines *Markterfolges*.¹²¹⁰

Betrachtet man die steuerliche Behandlung des mitarbeitenden Ehegatten nun speziell unter dem Gesichtspunkt des Handlungstatbestandes, s. o. (2), könnte man folgern, dass der mitarbeitende Ehegatte die Einkünfte, soweit sie seiner Mitarbeit entstammen, erzielt. Dieser Ansatz wird jedoch damals wie heute nicht als genügend angesehen, vgl. § 26a Abs. 1 S. 2 EStG 2013.¹²¹¹

Jedes erwerbswirtschaftliche Verhalten, das unter die soeben benannten Einkunftsarten fällt, ist steuerlich auch als solches zu erfassen; es darf hierin nicht unberücksichtigt bleiben. Das Mitwirken bei der Erzielung von Einkünften eines anderen und so auch beim Ehegatten ist aber nicht alleinig geeignet, ein steuerlich zu berücksichtigendes erwerbswirtschaftliches Handeln darzustellen, denn es

¹²⁰⁷ Bis zum Inkrafttreten des Ersten Gesetzes zur Reform des Eherechts und Familienrechts (1. EheRG) v. 14.06.1976, BGBl. I 1976, 1421 am 01.01.1977.

¹²⁰⁸ Ohne den Tatbestand der Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs.1 EStG an dieser Stelle genau definieren und damit in den Theorienstreit eingreifen zu wollen, erscheint der Rückgriff auf die folgende Differenzierung an dieser Stelle sinnvoll, zumal auch heute noch nach gesetzgeberischer Haltung (erst und nur) die *bezogenen* Einkünfte zuzurechnen sind, vgl. § 26a Abs. 1 S. 1 EStG 2013, d. h. die andauernde Geltung des alten Zurechnungsgrundsatzes, dass die Zurechnung von Einkünften davon abhängig ist, wer die Einkünfte bezogen hat, Littmann, FR 1958, 58, 60, dürfte nach wie vor den Bezug von Einkünften steuergegenständlich halten.

¹²⁰⁹ Der Typus der Ressource, aus der bei fortlaufender Tätigkeit oder Zurverfügungstellung am Markt die Einnahmen hervorgehen, wird von dem Ausdruck der Erwerbsquelle angesprochen, als da sind Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständige Arbeit, nichtselbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Erwerbsgrundlagen.

¹²¹⁰ Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 2 Rn. 7-9.

¹²¹¹ Vgl. Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26a Rz 4: „Der Gesetzgeber beugt dem vor.“

könnte ja auch auf anderweitiger, hier z. B. auf familiärer Grundlage beruhen.¹²¹² Genau dies ist umfänglich der auf § 1356 Abs. 2 BGB beruhenden Mitarbeit, die heute allerdings eher nur noch eine untergeordnete Rolle spielt, grundsätzlich anzunehmen;¹²¹³ die bloße faktische Mitwirkung ist deshalb nach den steuerrechtlichen Grundsätzen der Einkünfteerzielung unbeachtlich.¹²¹⁴

Eine unmittelbare steuerrechtliche Relevanz besitzt die Mitarbeit nur, wenn der mithelfende Ehegatte Einkünfte kraft eigenen Rechts bezieht, d. h. ein anzuerkennendes Vertragsverhältnis zwischen den Ehegatten besteht.¹²¹⁵ Es muss also zur bloßen Mitwirkung hinzukommen, dass ein – wenn auch stillschweigender Arbeits- oder Gesellschaftsvertrag – sich beim Mitarbeitenden in bestimmter Weise vermögensrechtlich ausgewirkt hat. So muss im Falle des Arbeitsverhältnisses ein bestimmtes Arbeitsentgelt gezahlt, im Fall des Gesellschaftsverhältnisses ein Kapitalkonto geführt worden sein.¹²¹⁶

Die Herkunft der Einkünfte, qualifiziert über das Innehaben der Einkunftsquelle, bestimmte also, wie auch heute noch, den Charakter der Einkünfte. Der einleuchtende Gedanke, setzt die Frau Kapital und der Mann Arbeitskraft ein, so seien die Ehegatten eine „konkrete Erwerbsgemeinschaft“, die Berücksichtigung finden müsse,¹²¹⁷ hat sich weder in dieser Konstellation geschweige denn aus gegenteiliger Konstellation heraus (Mann-Kapital/Frau-Arbeitskraft) durchsetzen können.¹²¹⁸

¹²¹² § 26a Abs. 1 S. 2 EStG, wonach Einkünfte nicht allein deshalb teilweise dem anderen zuzurechnen sind, weil dieser bei deren Erzielung mitgewirkt hat, drückt genau diese Negativabgrenzung aus, vgl. Graf in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26a Rn 7 (78. Erg.-Lfg. Febr. 2008) sowie heute Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26a Rn 7 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

¹²¹³ Bis zu Beginn des Jahres 1977 bestand generell die Mitwirkungspflicht der Ehegattin, vgl. § 1356 Abs. 2 BGB 1958, Palandt/Diederichsen, BGB, 35. Aufl. (1975), § 1356 Anm. 3); heute nur unter gewissen Umständen, vgl. Palandt/Bruerdmüller, BGB, 73. Aufl. (2014), § 1356 Rn 7.

¹²¹⁴ Im Ansatz krit. hiergegen Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26a Rz. 52 (305. Aktual., Mai 2009). Die Furcht, den anderen Ehegatten „ungewollt“ mit im „unternehmerischen Boot“ zu haben, ist dennoch unterschwellig vorhanden. So wird hier der Ehegatte mit dem Arbeitnehmer verglichen, der am Ertrag mitgewirkt habe und dem auch kein Anteil am Gewinn eingeräumt werde, s. Lochte in Frotscher, EStG, § 26a Rz. 12 (168. Lfg. 3/2012).

¹²¹⁵ Siehe u. a. Hettler in Lademann, EStG, § 26a Anm. 17 (Nachtrag 193, Dez. 2012).

¹²¹⁶ Lenski, StbJb 1957/58, 192, 207 f.; Hettler a. a. O., § 26a Anm. 45.

¹²¹⁷ So Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. (2009), § 8 Rz. 166, in Kritik an BFH v. 02.02.1989 IV R 96/87, BStBl. II 1989, 504; heute Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 8 Rz. 166.

¹²¹⁸ Nach deutschrechtlicher Auffassung ist bei einer den Rahmen des Üblichen

Aber all dem war lange Zeit noch nicht genug getan:

Mittels des besagten überzogenen steuerlichen Grundsatzes der Einheit des Einkommens entstand die steuerliche Praxis, den zuvor anerkannten Arbeitslohn der Ehefrau aus einem zwischen ihr und ihrem Ehemann bestehenden Arbeitsverhältnis wieder den Einkünften des Mannes zuzurechnen.¹²¹⁹ Hiermit trat man der Motivation, entgeltliche Arbeitsverhältnisse überhaupt einzugehen, massiv entgegen.¹²²⁰ Hier ging das Steuerrecht seinen eigenen regressiven, die familienrechtlichen Regelungen säumenden Weg, indem es (bis heute s. u.) der entgeltlichen Erwerbstätigkeit der Ehefrau dem Ehemann gegenüber die Progression mindernde Wirkung und damit einen beträchtlichen Teil ihrer finanziellen Attraktivität nahm.¹²²¹ Nach dem Wesen der Ehe erstrebe die der Ehegattengemeinschaft eigene Wirtschaftsgemeinschaft das gleiche wirtschaftliche Ergebnis und nicht eine andere Einkünftezuordnung durch Aufspaltung der wirtschaftlich zusammengehörenden Einkünfte.¹²²² Das „natürliche Splitting“ mit seiner die Erwerbsneigung der Ehefrau fördernden Wirkung wurde damit und wird im Übrigen bis heute völlig aus dem Bewusstsein der Bevölkerung eliminiert.¹²²³

Der BFH ließ sich jahrelang nicht davon abhalten, zum einen den Rahmen des § 1356 Abs. 2 BGB 1958 völlig auszuschöpfen, d. h. die Mitarbeit der Ehegattin

sprengenden Mitarbeit im Geschäft oder Beruf des anderen Ehegatten ohne ein ausdrückliches oder faktisches Gesellschaftsverhältnis nur von einer bloßen „Innengesellschaft“ auszugehen. Das bedeutet, nach deutschem (ehemännlichen) Grundverständnis hinsichtlich der familienrechtlichen Maßstäbe steht dem Ehegatten im Fall der Trennung nur ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch zu. So BGH v. 20.12.1952, BGHZ 8, 249, NJW 1953 418 in Auszügen, u. v. 25.03.1954, FamRZ 1954, 136 Nr. 73; vgl. hierzu u. a. Bosch, FamRZ 1954, 149, 154, u. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 422 f.

¹²¹⁹ RFH v. 07.05.1930 VI A 67/30, RStBl. 1930, 671, 673.

¹²²⁰ RFH a. a. O., RStBl. 1930, 671, 673: „Es würde den tatsächlichen Verhältnissen und der Bevölkerungsauffassung widersprechen, wenn man die nach ihrer natürlichen Stellung als Gehilfin des Mannes zur Mitarbeit berufene Frau als im Arbeitsverhältnis und in einem anderen als dem ehelichen Abhängigkeitsverhältnis zum Manne stehend auffassen wollte.“

¹²²¹ Wichtig ist es, sich hierbei zu vergegenwärtigen, dass beim „natürlichen Splitting“ das tatsächlich, am besten paritätisch aufgesplittete Einkommen das positive Moment in steuerlicher Hinsicht ist. Zugleich entscheidend ist hierbei die Berücksichtigung dessen, dass das natürliche Splitting das Segment gutbürgerlicher und nicht das der Großverdiener-Ehen betrifft, da ab einer gewissen Einkommenshöhe der sog. Splitting-Vorteil nicht mehr ins Gewicht fällt.

¹²²² BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163.

¹²²³ Nach familien- und steuerrechtlicher Systematik wird die Ehefrau latent immer wieder darauf verwiesen, unentgeltlich zu arbeiten.

danach stets als unentgeltlich geschuldet anzusehen, und zum anderen weiterhin den Grundsatz der Einheit des Einkommens anzuwenden. Erst und nur das BVerfG konnte diese Praxis dann stoppen: Unter Berufung auf den dem Einkommensteuergesetz innewohnenden Grundsatz der Individualbesteuerung hat er darauf bestanden, dass das Maß der unentgeltlichen Mitarbeit gem. § 1356 Abs. 2 EStG 1958 entsprechend der gewandelten sittlichen Gepflogenheiten zu bestimmen ist und die entgeltlichen Einkünfte laut arbeitsvertraglicher Abmachungen nach den üblichen Grundsätzen (§ 2 Abs. 1 u. 2 EStG) individuell zu ermitteln sind.¹²²⁴

Man hat sich also zweierlei für den Zeitraum der originären Zusammenveranlagung zu vergegenwärtigen: In noch weit stärkerem Maße als heute war die Mitarbeit der Ehefrau, sei es auf dem Hof oder im Betrieb des Ehemannes, üblich, und anders als heute gab es den Gedanken an eine hälftige Beteiligung der Ehefrau am Erwerb des Ehemannes durch (generellen) Zugewinnausgleich noch nicht. Der Ehefrau gegenüber auch noch den steuerlichen Nutzen entgeltlicher Mitarbeit zu entwerten, nahm ihr gänzlich die eigenerwerbswirtschaftliche Grundlage und somit auch den eigenen finanziellen Status:

Die Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage (eben unentgeltlich im Außenverhältnis) ist in der Berücksichtigung ihrer Einkommenswirkung nicht weiter heikel, wenn der Beitrag nur dazu ausreicht, damit die Familie ihr Auskommen hat, denn dann erfolgt die Mitarbeit nur auf rein unterhaltsrechtlicher Ebene zur Erfüllung der eigenen Unterhaltspflicht. Werden aber über den Familienunterhalt hinaus Werte geschaffen, dann können die Ehegatten untereinander den angemessenen Ausgleich ohne eigenes Zutun (vertragliche Vereinbarungen etc.) nur in dem durch die Mitarbeit erhöhten Lebensstandard sehen.¹²²⁵ Die Ehegattin hatte also regelmäßig nur an der Erhöhung der ehelichen Lebensverhältnisse teil und beim früheren Ableben des Ehemannes fiel ihr ein erhöhter Erbteil zu¹²²⁶.

¹²²⁴ BVerfG v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, BStBl. I 1962, 492, u. 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, BStBl. I 1962, 506. Nunmehr galt erst, dass ernsthafte Vertragsgestaltungen zwischen Ehegatten auch steuerlich anzuerkennen sind. Das Steueränderungsgesetz v. 18.07.1958, BStBl. I 1958, 412, verbot noch Einkommensminderungen durch Vereinbarungen der Ehegatten untereinander, § 26a Abs. 1 S. 3 EStG 1958, vgl. dazu auch Hettler in Lademann, EStG, § 26a Anm. 2 (Nachtrag 193, Dez. 2012).

¹²²⁵ Oder heute im evtl. Zugewinnausgleich, Palandt/Diederichsen, BGB, 35. Aufl. (1975), § 1356 Anm. 3 f).

¹²²⁶ Starb sie vor ihm, verblieb ihr nominell also überhaupt kein Ertrag ihrer eigenen Arbeitsleistung während der Ehe. Stiefkinder des Ehemannes wurden im Übrigen also wahrlich *stiefväterlich* behandelt.

Vom erwerbswirtschaftlichen Umfang her muss man sich aber darüber im Klaren sein, dass diese Diskriminierung paritätischer Einkommensverhältnisse nicht nur Arbeitsverhältnisse betraf, sondern auch hochging bis in die qualifizierten Erwerbzzusammenschlüsse unter Ehegatten, d. h. bis in die Zusammenarbeit der Ehegatten auf gesellschaftsrechtlicher Basis. Die Motivation der Ehegatten, mangels natürlichen Splittings auch einmal untereinander eine erwerbswirtschaftliche Gemeinschaft zu wagen, wie eben andere Gemeinschaftler bzw. Gesellschafter mit all ihren Erfolgen und mit den dazugehörigen Risiken auch, unterband man damit. Denn auch hier landeten die Einkünfte, nämlich die aus echten materiellen Erwerbsgemeinschaften der Ehegatten untereinander, beim Ehemann; man negierte sie bei der Ehefrau, indem man sie dem Ehemann zusprach.¹²²⁷

Wie schon erwähnt, wollte man der Ehefrau also offensichtlich im Zuge all dessen das nehmen, was das unverfälschte Steuerrecht ihr gab. Man unternahm alle Anstrengungen, um den Grundsatz, dass der Mann der Erwerbende, der Ernährer oder Versorger der Familie sei, zu stützen. Denn, wie schon gesagt, anders herum – die Ehegatten als die möglichst paritätischen Träger des Familieneinkommens etablierend – hätte man stattdessen das Ziel des „natürlichen Splittings“ im Steuerrecht anvisieren können.

Die ersten Jahrzehnte der Zusammenveranlagung von Ehegatten waren davon geprägt, dass nur der Haushaltsvorstand, im Regelfall der Ehemann, entsprechend seiner gesellschaftlichen Rolle und seiner soziologischen Funktion als erwerbend angesehen wurde.¹²²⁸ Er besaß ein weitreichendes Recht an der Arbeitskraft seiner Ehefrau und genoss weitgehend die Nutznießung am Vermögen der Ehefrau (§§ 1373 ff. BGB 1900). Infolgedessen hatte er die daraus fließenden Einkünfte zur Bestreitung der Haushaltsaufwendungen mit zur Verfügung. Die Forderung, als Ehefrau sich an der Seite ihres Ehemannes finanziell selbst zu erhalten, existierte nicht. Es wurde nicht erwartet von (bürgerlichen) Ehefrauen, nach dieser Maxime zu leben.¹²²⁹

¹²²⁷ So der RFH v. 13.11.1930 VI A 640/29, RStBl. 1931, 109, ganz unverblümt: Es handele sich nur um e i n Einkommen; steuerrechtlich sei nur der Mann an den Gewinnen beteiligt. Es handelte sich um den Gewinn einer offenen Handelsgesellschaft, an der beide Ehegatten als Gesellschafter beteiligt waren.

¹²²⁸ Die männliche Eitelkeit verbot ob dessen den offenen Ausweis eigener Einkünfte der Ehefrau; sie intervenierte gegen die entlohnte berufliche Tätigkeit der eigenen Frau.

¹²²⁹ Im Regelgüterstand der Verwaltungsgemeinschaft spiegelt sich dies besonders gut wider. Dort wurde der Anreiz, investigatives Vermögen, Immobilien- und Kapitalbesitz zu haben, systematisch unterbunden. Auch heute noch ist eine kapita-

Familie wurde nach den Rechts- und Moralvorstellungen des 19. und beginnenden 20. Jahrhunderts als „Keimzelle von Staat und Gesellschaft“ angesehen, die in den Rang einer „sittlichen Institution“ gehoben wurde. Der „sittliche und öffentliche Charakter der Ehe“ rechtfertigten die Unterordnung der Rechte von Frauen als Individuen zum Wohle einer größeren Gemeinschaft. Hierin lag eine Abkehr von den Rechtsvorstellungen des ausgehenden 18. Jahrhunderts, nach denen die Familie als eine Gruppe von Individuen mit Rechten aufgefasst worden war. Es galt nun: Der Schutz der Familie könne die Begrenzung der individuellen Rechte rechtfertigen; die Frauen, die man nicht als Individuen auffasste, definierte man nur relativ zu Ehemann und Kindern.¹²³⁰

Diese relative Stellung ist im Gesetz noch heute vorhanden, denn bis zum jetzigen Zeitpunkt gibt es im arbeitspolitischen wie im ökonomischen noch keine wirklich partnerschaftlich ausgeschriebenen Regelungen unter den Ehegatten, wie die Vorschriften zur Haushaltsführung und Erwerbstätigkeit (§§ 1356 und 1360 BGB 1977) und zur Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB 1958/77) belegen (s. u.).

(ii) Die eheliche Gemeinschaft und der steuerliche Nutzen gemeinschaftlicher Ehegüterstände

Das zweite Ziel war, dass man hiermit – wie bereits angedeutet – vermied, die progressionsverringemde Wirkung eigener Einkünfte der Ehegattin aufzeigen zu müssen. Man verhinderte damit auch, den *gemeinschaftlichen* Güterständen nach Familienrecht das Sagen zu erteilen; so sollten die Güterstände der Gütergemeinschaft und der Errungenschaftsgemeinschaft¹²³¹ erst gar nicht den Grad ihrer steuerlichen Wirksamkeit in progressionsmindernder Weise zum Ausdruck bringen können:

Wie gesagt, ließ man den Rechtsbeziehungen der Ehegatten untereinander keine Bedeutung zukommen. Die Einkünfte der Ehefrau aus außerhäuslicher

listische Erwerbsneigung im engeren Sinne für viele haushaltsführende Ehefrauen aufgrund der schon in der Ökonomie der Ehe nicht vorhandenen teilhaberrechtlichen Möglichkeiten (s. u.) fernab ihres Horizontes.

¹²³⁰ Moeller, Geschützte Mütter, 1997, S. 83/4. Der Konflikt kennzeichnet sich dadurch, dass somit gegensätzliche Prinzipien zusammengezwungen werden, die sich im Grunde einander vernichten müssen wie Feuer und Wasser, Weber, Ehefrau und Mutter in der Rechtsentwicklung, 1907, S. 413.

¹²³¹ Beide unterscheiden sich im Wesentlichen hierüber, dass hinsichtlich des gemeinschaftlichen Vermögens bei der Errungenschaft lediglich das während, nicht das vor der Ehe erworbenen Vermögen erfasst ist.

Arbeit (nichtseltständiger Arbeit in fremden Diensten sowie eigenberuflicher selbstständiger Tätigkeit) waren während des Zeitraums der originären Zusammenveranlagung meistens von der Zusammenveranlagung freigestellt. Organische Verhältnisse, die Ehegattengemeinschaft, wenn auch u. U. nur im weitesten Sinne (s. o. konkrete Erwerbsgemeinschaft), als materielle Erwerbsgemeinschaften begreifen und anerkennen zu wollen, um damit dem Gedanken eines „natürlichen Splittings“ im Steuerrecht seinen Lauf lassen zu können, wurden massiv am Entstehen gehindert.

Bereits dem die ursprüngliche Zusammenveranlagung kreierenden *Gesetzgeber* war bewusst, dass die Besteuerung für die Haushaltsgemeinschaft hinsichtlich des gesamten zur Verfügung stehenden Haushaltseinkommens aufgrund der Progression des Einkommensteuertarifes¹²³² bei individueller, d. h. getrennter Besteuerung vorteilhafter wäre für den Fall und soweit die Haushaltsangehörigen eigenes Einkommen besitzen.¹²³³ Der Bürgerin sollten diese Zusammenhänge innerhalb des steuerlichen Regelungswerkes dagegen erst gar nicht offenbar werden.

Schon bis hierhin ist offensichtlich, dass ohne die Zusammenveranlagung basierend auf dem (erweiterten) Grundsatz der Einheit des Einkommens, also ohne Einheit der Einkünfte, alle potentiellen Formen des natürlichen Splittings unter Ehegatten auffällig geworden wären, bis hin zu der Problematik des sogenannten Dualismus der Einkunftsarten, wovon später noch die Rede sein soll.

An dieser Stelle drohte dem Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung im Einzelnen noch eine ganz besondere Gefahr durch die Fälle, die im Obigen noch ausgeklammert wurden, die aber damals gerade noch von erhöhter Relevanz waren. Das sind die Produktionsgemeinschaften unter Eheleuten, sei es in der Land- und Forstwirtschaft, im Handwerk oder im Handelsgewerbe, in denen die Ehegatten Güter- oder Errungenschaftsgemeinschaft vereinbart hatten, bei denen also ihre Einkunftsquellen zum Gesamtgut gehören, das den Eheleuten zur gesamten Hand zusteht (vgl. für die heutige Gütergemeinschaft § 1419 BGB). Bei diesen sind die Erträge aus ihren Einkunftsquellen (damals gem. § 11 Abs. 5 StAnpG a. f.)¹²³⁴ grundsätzlich – wie bereits erläutert -¹²³⁵ beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen. Bei diesen Einkommenserwerbsgemeinschaften geht im

¹²³² Simpel ausgedrückt: Je höher das Einkommen, desto höher die steuerliche Belastung.

¹²³³ Vgl. RT-Drs. II/1866, Bd. 340, Nr. 1624, BReg. zum Entwurf d. EStG 1920, S. 25. Siehe hierzu bereits näher Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

¹²³⁴ RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

¹²³⁵ Vgl. Teil IV Kap. M.III.4.b)(2), S. 250 f.

Übrigen der eheliche Aufwand (s. u.) zulasten der Errungenschaft.¹²³⁶ Die Hausfrau wäre zur Bestreitung ihrer Bedürfnisse nicht wie heute im Konfliktfall auf einen bloßen Unterhaltsanspruch verwiesen.

Hier hat man sich dann aber zu fragen und vermutlich ist dies auch unter Kennern der Materie geschehen, ob es nicht steuerlich der sehr viel stimmigere Weg gewesen wäre, den Weg des „natürlichen hälftigen Splittings“ über eine materielle Vergemeinschaftung der Familie in güterrechtlicher Hinsicht einzuschlagen. Man hätte eine (nochmalige)¹²³⁷ Diskussion über den geeigneten Regelgüterstand nach Familienrecht hin zu einem gemeinschaftlichen aufnehmen können.¹²³⁸ Stattdessen hat man sich aber beeilt, die Zusammenveranlagung einzuführen, die noch gar nicht so recht ausgereift schien:

Nun muss man zunächst darum wissen, dass der Gesetzgeber mit der Schaffung des BGB 1900, des ersten einheitlichen deutschen Bundesrechtes, einen gesetzlichen Regelgüterstand (Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung des Frauenvermögens) wählte, der eigentlich dem Wesen der deutschrechtlichen Ehe zuwiderlief.¹²³⁹ Es gab dementsprechend auch geharnischte Kritik am gewählten Güterstand, so wurde er u. a. als „ehemännliches Willkürrecht“¹²⁴⁰ oder als System des „Mannesegoismus“¹²⁴¹ abgeurteilt. Dem hiesigen Wesen der Ehe entspräche der Regelgüterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft, die Ehe als Gemeinschaft aller göttlichen und irdischen Dinge.¹²⁴²

¹²³⁶ Bei der allgemeinen Gütergemeinschaft zulasten des Gesamtgutes.

¹²³⁷ Die schon zu Zeiten der Schaffung des BGB in den 90er Jahren des 19. Jahrhunderts intensiv geführt wurde.

¹²³⁸ Die hier erfolgenden Darlegungen sollen zugleich Bindeglied dafür sein, die jetzige, steuersystematisch betrachtet formalrechtliche gegenüber der konzeptionierbaren materiell-rechtlichen Ehegattenbesteuerung in ihren sachverhaltlichen Möglichkeiten aufzuzeigen.

¹²³⁹ Hier setzte sich die preußische Seite, das „Beamtenthum“, durch. Die Güter- und die Errungenschaftsgemeinschaft hatten sogar einmal ein Übergewicht gegenüber den Güterständen, die auf Gütertrennung beruhten. Vgl. zu den Zahlen Stöcker, FamRZ 1970, 444, 447, unter Verweis auf die Mot. zum BGB 1900 od. Greven, FamRZ 1954, 93, 95 m. w. N.

¹²⁴⁰ Julius Weil, Die Frauen im Recht, in „Der Frauen-Anwalt“ Ztschrft. d. Lette-Vereins 1872, S. 416.

¹²⁴¹ Müller, NJW 1947/48, 41, 42; Bähr, Krit. Vierteljahresschrift, S. 530 f.; Bähr, Zur Beurteilung des Entwurfs eines BGB, S. 145, 149: „Der Gedanke der Motive ist der: Die Frau soll für die Zwecke der Ehe möglichst ausgeschlachtet werden.“

¹²⁴² So die dezidierte Auffassung v. Otto v. Gierke, Der Entwurf eines bürgerl. Gesetzbuches u. das dt. Recht, Leipzig 1889, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 400 f. Andere sahen den früheren Vorrang

Es ist also, genauer gesagt, die Frage, ob die dem Gesetzgeber vorschwebenden Ziele, eine gleichmäßige Besteuerung unabhängig von der Verteilung der Erwerbseinkünfte auf die Ehegatten sowie die Ehefrau dem Haus bzw. der Hausarbeit zu erhalten, auch durch einen gemeinschaftlichen Güterstand als gesetzlichem Güterstand zu erzielen gewesen wären. Zu beurteilen ist die Annahme dessen dann aber auch für die „Arbeitnehmer-“ und nicht nur für die „Produzentenehe“.¹²⁴³ Man hätte dies befürworten können, denn selbst auf dem Boden funktionaler Arbeitsteilung¹²⁴⁴ gelänge es, darüber die Tätigkeit der Hausfrau bei entsprechendem Willen der Legislative produktivwirtschaftlich und entgeltlich zu stellen.¹²⁴⁵

Es gab allerdings bis 1958 eine institutionelle Unverträglichkeit, der Ehe ein gleichberechtigtes Güterrechtsmodell zur allgemeingültigen Grundlage zu geben. Dann hätte man dem (Ehe-)Mann (also genauer gesagt damals dem Großteil aller Männer) die Rechte in Bezug auf die Person und das Vermögen der (Ehe-)Frau nehmen müssen. Dafür bestand aber vonseiten der Verfassung noch keine Handhabe.¹²⁴⁶ Auch bei den gemeinsamen Vermögengüterständen fand mittels der alleinigen Verwaltungsbefugnis des Ehemannes praktisch eine Eigentumsentzie-

mehr bei der Errungenschaftsgemeinschaft, vgl. hierzu Bärmann, JZ 1958, 225 m. w. N.

¹²⁴³ Durch die Trennung von Arbeitsort und Wohnort im Zuge der Entwicklung der kapitalistischen Produktionsarbeit ist heute die Arbeitnehmerehe der Produzentenehe deutlich zahlenmäßig überlegen. Die Ehegatten waren im Laufe der Jahrzehnte nicht mehr als faktische Wirtschaftseinheit im erwerbswirtschaftlichen Sinne zu betrachten. Man kreierte den *Beruf* der Hausfrau, die den außerhäuslichen Erfolg des Mannes ermöglicht und absichert. Vgl. näher Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(i), S. 422 f.

¹²⁴⁴ Vgl. eingehend Teil IV Kap. s. zuvorige Fn.

¹²⁴⁵ Auch zuvor schon vertraten einige wenige die Meinung des Regelgüterstandes der Gütergemeinschaft für Eheleute unter der Auffassung, dass „die Klasse der oberen Zehntausend,...für die die Gütergemeinschaft nicht passt“ auf den Ehevertrag verwiesen werden sollten. Von Godin, Das eheliche Güterrecht des Entwurfs eines bürgerlichen Gesetzbuchs für das Deutsche Reich, 1889, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 439 f., der auch als einer der wenigen eine beiderseitige Vermögensverwaltung und nicht eine solche durch den Ehemann allein befürwortete. „*Jeder* Ehegatte hätte dasselbe Risiko zu tragen, das der andere eigenmächtig verfüge“, vgl. Godin in Lehmann, Die Ehefrau und ihr Vermögen, Köln 2006, S. 254.

¹²⁴⁶ Entsprechend entfernt stand dem die politische Meinung. Siehe zur Weimarer Verfassung und der bloßen Verbürgung gleicher *staatsbürgerlicher* Rechte für die (Ehe-)Frauen hierdurch Fn. 716, S. 223, sowie zum Gleichberechtigungsanliegen gem. Art. 119 Weimarer Verfassung Fn. 1528, S. 461.

hung gegenüber der Ehefrau statt.¹²⁴⁷ Hier prallten noch zwei diametrale Prinzipien aufeinander: Nach der Vorstellung von der ehemännlichen Vorherrschaft hatten bei beiden auf den gemeinsamen Erwerb des Zugewinns angelegten Güterständen Einheitlichkeit der Verwaltung, Vertretung und Nutzung der verbundenen Vermögensmassen in den Händen des Ehemannes zu liegen, was wiederum zur Vorherrschaft führen würde und damit dem verfassungsrechtlichen Gleichberechtigungsanliegen widerspricht.¹²⁴⁸

Von gegnerischer Seite wurde deshalb zu dieser Zeit (vorrangig) die Forderung auf Gütertrennung erhoben.¹²⁴⁹ Damit verbunden war aber bisweilen eine interessante, dem Gleichberechtigungsanliegen günstige liberale Haltung, die auch das Steuerrecht durch flankierende Regelungen – in bewährter Gewohnheit (s. o.) – hätte übernehmen können¹²⁵⁰: So trug man vor, diesem Güterstand der Gütertrennung unter den Ehegatten solle aber nur der Vortritt gelassen werden, als nicht in fortschrittlicher Gesinnung ein Ehevertrag anderes bestimme.¹²⁵¹ Die

¹²⁴⁷ Hierbei konnte der Ehemann – anders als im Güterstand der Verwaltung und Nutznießung – Verpflichtungsgeschäfte zulasten des Gesamtgutes abschließen, sodass die Gefahr des „Verspielens“ des eingebrachten Gutes der Ehefrau bestand, Holthöfer in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 394.

¹²⁴⁸ Wieruszowski, 33. Verhandlungen des Dt. Juristentages, Heidelberg 1925, S. 331, 332.

¹²⁴⁹ Bund Deutscher Frauenvereine, Petition und Begleitschrift betreffend das „Familienrecht“ in dem Entwurf des neuen bürgerlichen Gesetzbuches an den Reichstag, 1896/1899 in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 288.

¹²⁵⁰ Dabei hätte man den der Zusammenverlagung von Ehegatten entgegengesetzten Weg gehen können, dass man ein einziges Steuersubjekt, d. h. die Ehegatten als Gemeinschaft, (teil-)versubjektiviert hätte durch den Ansatz einer gesetzlichen Bestimmung im sachlichen Einkommensteuerrecht, wonach beider Einkünfte gemeinschaftlich zu einem Einkommen zusammenzuführen sind. Durch gesetzliche Anteilsbesteuerung wie bei den sonstigen Erwerbsgemeinschaften nach dem EStG würde man wiederum eine Individualbesteuerung erlangen. Der Weg in die Gesamtschuldnerschaft wäre zugleich überflüssig. Siehe hierzu bereits o. Kap. M.III.4.a), S. 245 f., s. a. die dortige Fn. 795, S. 245.

¹²⁵¹ Carl Bulling, Die deutsche Frau und das bürgerliche Gesetzbuch, 1896, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, S. 161: „Haben die Eheleute keinen anderen Güterstand vereinbart, gilt der Güterstand der Gütertrennung.“ (§ 1263 BGB-Entwurf). „Bei Eingehung der Ehe behalten beide Ehegatten ihr Vermögen als Sondereigentum, sofern nicht ein Ehevertrag es anders bestimmt.“ (§ 1268 BGB-Entwurf), Carl Bulling, a. a. O., S. 267. Ähnlich der Entwurf (§ 1263 BGB) von Sera Proelß/Marie Raschke: Die Frau im neuen bürgerlichen Gesetzbuch (Gegenentwurf des Berliner Vereins „Frauenwohl“),

Ehe sei die Gemeinschaft aller Lebensverhältnisse, also nach sittlichem Begriff auch Gemeinschaft der Vermögensverhältnisse unter den Ehegatten.¹²⁵² Im *vertragsmäßigen* Recht der Gütergemeinschaft könne und habe man dann auch von der Auffassung der Rechtsgleichheit beider Ehegatten auszugehen.¹²⁵³

Erhellenderweise und weil an diesem Punkt nun einmal der „Dreh- und Angelpunkt“ aller Schwierigkeiten der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung heutiger Machart gründet¹²⁵⁴, ist an dieser Stelle noch kurz darauf einzugehen, dass auch ab dem Jahr 1953, als es nun keine institutionelle Unverträglichkeit mehr gab, der Ehe ein gleichberechtigtes Güterrechtsmodell zur allgemeingültigen Grundlage zu geben,¹²⁵⁵ die Frage eines gemeinschaftlichen Regelgüterstandes, die sich mehrmals (zuerst im Jahr 1958 und danach wieder 1990) stellte, niemals positiv beantwortet wurde.¹²⁵⁶ Zwar waren ihm, vor allem dem Güterstand der

1895, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), a. a. O., 2010, S. 698, 707: „Es könne auch die „gleichberechtigte“ Errungenschaftsgemeinschaft vereinbart werden“.

¹²⁵² Carl Bulling, a. a. O., S. 161.

¹²⁵³ „Das Gesamtgut unterliegt der Verwaltung beider Ehegatten.“ (§ 1342 Abs. 1 S. 1 BGB-Entwurf) Carl Bulling, a. a. O., S. 268. Ähnlich auch der Entwurf (§ 1342 BGB) von Sera Proelß/Marie Raschke, a. a. O., S. 700. Hierum wurde in der Auseinandersetzung jahrzehntelang erbittert gefochten. Die einen: Eine gemeinschaftliche Verwaltung in vermögensrechtlichen Angelegenheiten wäre eine dauernde Quelle von Streitigkeiten. Anders als bei anderen Gemeinschaften könne dem Staat aber nicht daran gelegen sein, den Ausweg aus solcherart Schwierigkeiten in der Auflösung der Gemeinschaft zu sehen. Siehe Maßfeller, Das neue Familienrecht, 1952, S. 92; Stephan, JZ 1950, 664, 666; Strauss, JZ 1952, 449, 455. Die anderen: Man(n) hätte es der Regulierung durch das Paar selbst überlassen können wie in sonstigen Partnerschaften auch, vgl. dazu Mill/Mill/Taylor, Die Hörigkeit der Frau, 1869, 2. Aufl. (2012), S. 66. Richtig ist, dass Sinn und Zweck eines *Gemeinschaftsverhältnisses* ja gerade ist, rechtliche Verhältnisse zwischen bestimmten Personen mit dem Inhalt zu schaffen, Entscheidungen einvernehmlich treffen zu wollen und hierfür eine erhöhte Bindung untereinander in Kauf zu nehmen.

¹²⁵⁴ Genauer gesagt, weil man im Vorliegenden das steuerliche Ergebnis einer paritätischen Erwerbsgemeinschaft aus einer „Gemeinschaft“ herausholen will, die man gerade in puncto Erwerbserzielung nicht zwingend partnerschaftlich ausgestaltet wissen will, und dann nicht bereit ist, die Zusammenveranlagung in ihrer fragwürdigen Konzeption darzulegen.

¹²⁵⁵ Pleyer/Lieser, FamRZ 1970, 1, 3 m. w. N.

¹²⁵⁶ Schuld daran ist sicherlich auch die fehlende „Frauenpower“, denn es gibt keine (3.) Frauenbewegung in dieser Richtung. Basis dessen ist wohl die mangelnde Erwerbsneigung der haushaltsführenden Ehefrauen, wobei die haushaltsführende Ehefrau immer noch der Regelfall ist, da nur in wenigen Ehen die Haus- und Familienarbeit egalitär verteilt ist. So ist u. a. zu beklagen, dass die Ehefrauen sich

Errungenschaftsgemeinschaft, einige auch durchaus namhafte Männer gewogen als dem der Gleichberechtigung entsprechenden Güterstand.¹²⁵⁷ Im Bereich der ehelichen Mitarbeit des Ehegatten sei nach allgemeiner Auffassung der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gemäß § 1363 BGB überhaupt nicht passend; er vermöge kein Heil zu bringen.¹²⁵⁸ Er sei aber auch nicht im Fall der ausschließlich im Haushalt tätigen Ehefrau gerecht.¹²⁵⁹ Die Gegner gemeinschaftlicher Vermögensstände hoben in ihrer Begründung auf die Erschwernisse des Rechtsverkehrs¹²⁶⁰ und den „geringen Schutz, den das Frauenvermögen hierdurch genieße“, ab.¹²⁶¹ Die erbitterte Konkurrenz zur Errungenschaftsgemeinschaft ist

vor und während der Ehe keine Gedanken über das eheliche Güterrecht und dessen Bedeutung machen, so schon Greven (Notar), FamRZ 1954, 93, bzw. den Regelgüterstand fälschlicherweise zu ihren Gunsten als Gütergemeinschaft interpretieren, s. Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 8. Dagegen wird aus der Sicht der berufstätigen Frau heute wie damals fast ausschließlich nur die individuelle Besteuerung der Ehefrau gefordert, so der Dt. Juristinnenbund (djb) lt. Schuler-Harms, Vors. der djb-Komm. Recht der sozialen Sicherung, Familienlastenausgleich 2013; Matthäus-Maier, ZRP 1988, 252, und viele familien- und frauenpolitisch aktive Verbände und Gewerkschaften, allen voran der Deutsche Frauenrat, „Alte Zöpfe endlich abschneiden“ Dt. Frauenrat v. 23.01.2014, vgl. <http://www.frauenrat.de/deutsch/presse/pressemeldungen/pressemeldung/article/alte-zoepfe-endlich-abschneiden.html> (Stand: 18.08.2015). Ausdrücklich gegen die Gütertrennung nur RAin Heitmann-Asher, MDR 1950, 201, 202, weil sie der Bedeutung der „Frauenarbeit“ nicht gerecht werde. S. a. noch die Initiative von Proelß/Raschke, o. Fn. 1251, S. 369, und der (vormals) Deutschen Hausfrauengewerkschaft (dhg), Fn. 1262, S. 372.

¹²⁵⁷ Jung, DRiZ 1953, 97; Greven, FamRZ 1954, 93; Krauss, FamRZ 1954, 89; Bosch, FamRZ 1954, 149; Beitzke, FamRZ 1954, 156. Dageg. u. a. Dölle, JZ 1953, 617. S. a. BGH v. 14.07.1953 VZR 97/52, JZ 1953, 598, 601: Einer wirklichen Gleichberechtigung entspreche es nicht, dass nunmehr auch der Mann in der Verfügung über sein eingebrachtes Vermögen (Errungenschaftsgemeinschaft und Gütergemeinschaft werden hier nur ungenügend auseinandergehalten) an die Zustimmung der Frau gebunden sei.

¹²⁵⁸ Gernhuber, FamRZ 1959, 465, 471 m. w. N.

¹²⁵⁹ Gernhuber, a. a. O., 474.

¹²⁶⁰ Auch die Zugewinnngemeinschaft heutiger Prägung besitzt im Hinblick auf § 1365 und § 1369 BGB im Rechtsverkehr hemmende Wirkungen, vgl. dazu bereits Ulmer, FamRZ 1958, 113 f., und die Errungenschaftsgemeinschaft ließe sich verkehrsfreundlich gestalten, vgl. Bosch, a. a. O., 153 f. Auch ist dieser Güterstand der Gestaltung offen, dass der Ehemann die Verwaltung mit gewissen Vollmachten im gegenseitigen Einvernehmen zugesprochen bekommt, die Ehefrau aber zugleich Kontrollrechte über die Geschäftsführung des Ehemannes besitzt.

¹²⁶¹ Eingehend Strauss, JZ 1954, 177, 180. Dagegen siehe wiederum Bosch, a. a. O., S. 156.

unterschwellig immer spürbar: Je energischer man sie aus dem Rechtsbewusstsein der Bürger zu verdrängen versucht, desto mehr macht es den Anschein des planmäßigen Hütens letzter Refugien.¹²⁶²

Hier gelangt man in der Diskussion über ihre Einführung generell immer zu zwei heiklen Punkten: Zum einen wirft sich hier die Frage der materiellen Billigkeit des Ausgleichs des Ertrags der Ehe auf. Sind die Eheleistungen der Hausfrau materiell so hoch zu bewerten, dass sie den Anspruch auf die Hälfte des ehemännlichen Zugewinns rechtfertigen? Mit dem Ziel, dass man die Frau dem

¹²⁶² (1) So wurde deren Wiedereinführung als Wahlgüterstand im BGB 1958 mit der Begründung abgelehnt, es bestünde hierfür kein Bedürfnis, da schon beim gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft ein Ehegatte am Erwerb des anderen Ehegatten teilnehme, vgl. Strauss, JZ 1952, 449, 455. Deren frühere Vorschriften als Wahlgüterstand sind durch Art.1 Nr. 15 des Gleichberechtigungsgesetzes v. 18.06.1957, BGBl. I 1957, 609 ersatzlos aufgehoben worden, also zeitgleich zur Einführung des Splitting-Verfahrens. (2) Bis 1990 galt sie unter der Bezeichnung Eigentums- und Vermögensgemeinschaft als gesetzlicher Güterstand der DDR, vgl. § 13 FamGB-DDR a. f. DDR-Ehen wurden aber mit dem 03.10.1990 grundsätzlich in den gesetzlichen Güterstand des BGB übergeleitet, vgl. Art. 234 § 4 EGBGB. Der Verband der Familienfrauen und -männer (dhg) setzte sich bereits 1992 im Zuge der Wiederherstellung der deutschen Einheit für eine Güterrechtsreform hin zur Errungenschaftsgemeinschaft ein, und nochmals im Jahr 2004 im inneren Zusammenhang der anstehenden Reformen im Sozialversicherungs- und Eherecht, vgl. Teilhabegemeinschaft Ehe, Welskop-Defaa, Vortrag vom 11.03.2004, <http://familienarbeit-heute.de/?s=Welskop+2004>; s. hierzu a. Lingemann, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1993, S. 174 f. m. w. N., u. Lipp, FamRZ 1996, 1117. Auch heute setzen sich nur wenige dafür ein, so z. B. das Zentralkomitee deutscher Katholiken lt. Beschluss v. 03.05.2002, s. [372](http://www.ZdK.de/Rahmenbedingungen_für_das_Gelingen_stabiler_Partnerschaften_in_Ehe_und_Familie_verbessern_(heute_-_Stand:_18.08.2015_-_bestellbar_als_Broschüre);_Welskop-Defaa,_Referentin_für_wirtschaftl._u._gesellschaftl._Fragen_im_Generalsekretariat_des_Zentralkomitees_deutscher_Katholiken,_http://www.ZdK.de/veroeffentlichungen/salzkoerner/detail/Gleichberechtigung-von-Mann-und-Frau-vollziehen--114O/,_5/2001,_S._1_(Stand:_18.08.2015),_S._2._Nach_Antwort_der_Bundesregierung,_Stand:_23.07.2004_(BT/Drs_15/1435),_auf_eine_Kleine_Anfrage_der_FDP-Fraktion_(BT-Drs_15/1388)_sei_ein_Bedürfnis,_die_Zugewinnsgemeinschaft_in_Richtung_auf_eine_Errungenschaftsgemeinschaft_zu_erweitern,_bislang_nicht_offensichtlich_geworden._Welskop-Defaa,_damalige_Leiterin_der_Abteilung_Gleichstellung_im_Bundesfamilienministerium,_initiierte_die_Fachtagung_des_BMFSFJ_im_Berliner_Logenhaus_am_22.06.2012,_„Wer_hat_Angst_vor_der_Errungenschaftsgemeinschaft?“._Danach_ereilte_sie_der_„Rauswurf_der_letzten_Hoffnung“,_Fam.-Min._Schröder_entlässt_Welskop-Defaa,_Art._v._16.07.2012,_http://www.sueddeutsche.de/politik/umbau-im-familienministerium-rauswurf-der-letzten-hoffnung-1.1413303_(Stand:_18.08.2015).</p></div><div data-bbox=)

Hause erhalten will und im Wissen darum, dass man ihr damit die volle Freiheit in der Verwertung ihrer Arbeitskraft nimmt, wird dies im Rahmen der Regelungen über die Zugewinnsgemeinschaft (hälftige Teilung des Zugewinns) materiell wohl so gesehen.¹²⁶³

Zum anderen liegt die Schwierigkeit in der Frage, ob dem Individuum oder dem Kollektiv der Vorzug zu geben ist. Hier wird zugunsten des Kollektivs vorgezogen, dass sich Gewinn auch als Zuerwerb durch die Ersparnis von Ausgaben bilde und deshalb der Erwerber den Erwerb regelmäßig auch gar nicht „als Individuum, sondern als Sozialwesen, als Glied der Gemeinschaft Ehe und Familie“ wolle. Da hierbei nicht nur Bezahlung oder Entlohnung der Mitarbeit gewollt ist, sondern selbstverständliche Anerkennung der gemeinsamen Tätigkeit im Rahmen der beiderseitigen Wirtschaftsgemeinschaft, ist – wie auch ansonsten bei gemeinschaftlicher wirtschaftlicher Zusammenarbeit – eine hälftige Beteiligungsquote am Erwerb vielfach angemessen, gerade unter Berücksichtigung dessen, dass die Mitarbeit in ihrem Umfang häufig auch nur schwierig zu quantifizieren ist.¹²⁶⁴ Auf den ersten Blick spricht nun gegen diese kollektivistische Sichtweise, dass, anders als die jetzige Gesamtordnung, die damalige noch nicht so sehr von einem individualistischen Weltbild geprägt war.¹²⁶⁵ Auf den zweiten Blick treibt gerade dieser Individualismus dazu, das Kollektiv zu fordern, weil es heute so zwingend erscheint, die Person, also auch die haushaltsführende Ehefrau, über den ihr zugewiesenen Bestand von Gütern abzugrenzen und damit abzusichern.¹²⁶⁶

Diese kollektivistische Ausgestaltung über die Errungenschaftsgemeinschaft kann die Selbstständigkeit und Unabhängigkeit der Ehegatten sichern. Die Ehefrau muss nach den heutigen Rahmendaten des nachehelichen Unterhaltsrechts (s. o.)¹²⁶⁷ selbst auf Erwerb ausgehen, das bedeutet, ihr Handeln muss erwerbswirtschaftlich ausgerichtet sein, um so ihre wirtschaftliche Zukunft sicherzustellen.

¹²⁶³ Gernhuber in MünchKomm., 1. Aufl. (1978), Vor § 1363 RdNr. 8.

¹²⁶⁴ Bosch, FamRZ 1954, 149, 153.

¹²⁶⁵ So ist das Grundgesetz primär von der Freiheit der Einzelperson bestimmt, Pleyer/Lieser, FamRZ 1970, 1 m. w. N. Im Rechtsbewusstsein breiter Volksschichten war dagegen früher ein elternschaftliches System des gebundenen Gemeineigentums beider Ehegatten verwurzelt, Boehmer, Die Vermögensverfassung des deutschen Hauses, S. 24 ff.

¹²⁶⁶ Ausführlich hierzu Pleyer/Lieser, FamRZ 1970, 1, mit Neigung zu letzterem.

¹²⁶⁷ Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f.

len. Wer in der heutigen Weise nunmehr Eigenverantwortung für sein Leben trägt, kann sich die Hauptlast für unbezahlte Arbeit nicht mehr leisten.

Kehrt man nun zum oben eingangs erwähnten zweiten Ziel erläuternd zurück, nämlich dem, dass man mit der Zusammenveranlagung vermied, die progressionsverringende Wirkung eigener Einkünfte der Ehegattin aufzeigen, so ist hier noch der folgende geschichtliche Bogen zu schlagen:

Der BFH machte in den Jahren, in denen keine Zusammenveranlagung erfolgte, also zwischen 1953 und 1958, d. h. als die unverfälschte Steuerrechtslage hätte herrschen können, in verschiedenen Urteilen deutlich, um was es *ihm* (er stand damit allerdings beileibe nicht allein da)¹²⁶⁸ mittels dessen eigentlich ging bzw. welches Szenario es eigentlich seines Erachtens zu vermeiden galt: Die steuerliche Berücksichtigung von vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten zwischen Ehegatten würde ein steter Anreiz zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Gestaltungen aus steuerlichen Erwägungen bestehen, die die Finanzämter vor große Schwierigkeiten stellen und die die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden würden. Die große Masse der nicht selbstständig Tätigen und „kleinere Selbstständige“ wären von diesem Gestaltungsprivileg ausgeschlossen.¹²⁶⁹

Man sah also die Gefahr der Verlagerung von „Unterhaltszahlungen“ in den betrieblichen Bereich aufgrund des steuermindernden Abzugs gegenüber den betrieblichen Einnahmen und deren einseitige (arbeitnehmerehenfeindliche) steuerliche Besserstellung von Unternehmerehen, was dann zu dem bereits im Obigen angesprochenen „Dualismus der Einkunftsarten“ führen würde.

Er räumte mit der erneuten Anwendung des „überzogenen“ Grundsatzes der Einheit des Einkommens unter Eheleuten die Gefahr der Verlagerung der Unterhaltspflicht in den betrieblichen Bereich *und* die Gefahr „der Kommerzialisierung der Ehe“ aus.¹²⁷⁰ Denn verbleibt die „Unterhaltspflicht“ nicht gänzlich im privaten Bereich, so wird ihr Gehalt gegenüber der haushaltsführenden Ehefrau unter dem Aspekt der grundsätzlichen Honorierung von Tätigkeiten derer in Form von

¹²⁶⁸ S. o. Fn. 1089 u. Fn. 1090, S. 328.

¹²⁶⁹ Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist deshalb vom Grundsatz der Einheit der Ehegatten, die eine Einkunftsquelle gemeinsam nutzen, weiterhin ausgegangen. Vgl. u. a. BFH v. 25.09.1956 I 256/55 U, BStBl. III 1957, 2, 3 f.: „Bei der engen Interessenverflechtung zwischen zusammenlebenden Ehegatten in einer gesunden Ehe würde ein steter Anreiz zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Gestaltungen aus steuerlichen Erwägung bestehen, die die Finanzämter vor große Schwierigkeiten stellen und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden würden.“

¹²⁷⁰ So trefflich Tipke, FR 1967, 186, 187.

„Arbeit und Beruf“ zweifelhaft. Kurz gefasst liegt die problematische Schräglage hier darin, dass die haushaltsführende Tätigkeit der Ehegattin für „ihn“ (seinen Anteil) nicht als (fremderbrachte) Arbeit anerkannt ist, sodass der Arbeitnehmer, Angestellte oder Beamte ihr dafür kein „Gehalt“ zahlen kann, und nur der Ehegatte mit dem Status eines Arbeitgebers durch Mitarbeit der Ehefrau im eigenen Betrieb doch noch in den Genuss eines Gehaltes gegenüber der Ehegattin zur steuerlichen Entlastung im Falle fehlender Zusammenveranlagung gelangen würde (das dann weitergereicht wird an die vielfach ebenfalls unversteuert arbeitende Haushaltskraft).¹²⁷¹

In dieser Zeit des „natürlichen Splittings“ wandte er sich des Weiteren sorgenvoll auch den *gemeinschaftlichen* Güterständen nach Familienrecht mit ihrer steuerlichen Wirksamkeit in progressionsmindernder Weise zu. Er hob an: Es wäre dann auch unvermeidbar, entgegen den bisherigen Grundsätzen dem ehelichen Güterrecht, dessen Regelung weithin dem Belieben der Ehegatten überlassen ist, entscheidende Bedeutung für die Einkommensteuer beizumessen.¹²⁷² Es ist im vorliegenden Zusammenhang ein besonders pikanter Aspekt, dass man die gleichberechtigte Teilhabe an den Einkünften, die man im Hinblick auf den jetzigen Regelgüterstand unter Ehemännern – politisch besehen – so beharrlich scheut, hier nun als gängiges Instrument dafür bemüht, ein Szenario zu entwerfen, unter dem gleichheitssatzwidrige unterschiedliche Belastungen mit (Einkommen-)Steuer die Folge wären.¹²⁷³ Das BVerfG hat die Dinge aber schon frühzeitig zutreffend anders dargestellt, nämlich dass kein Trend unter Unternehmern bestehe, der mitarbeitenden und schon gar nicht der nichtmitarbeitenden Ehefrau eine Unternehmensbeteiligung anzubieten.¹²⁷⁴

Ob nun mit oder ohne Zusammenveranlagung, man bemühte also den Grundsatz der Einheit des Einkommens in so extensivem Umfang, um die Einkünfte der Ehefrau herunterzunivellieren, indem man sie in der Einheit der Ehegatten verschwinden ließ. Daraus ist zu schlussfolgern, dass es der Legislative wie auch der

¹²⁷¹ Der Fehler liegt also tatsächlich im System der „Markteinkünfte“ selbst. Siehe hierzu und zum dringend nötigen Aspekt der Kommerzialisierung der Ehe durch hälftige Aufteilung der Haushaltspflichten per Gesetz noch eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(i), S. 422 f.

¹²⁷² BFH a. a. O., BStBl. III 1957, 2, 4. Desweiteren s. BFH v. 02.04.1957 I 335/56 U, BStBl. III 1957, 162, 163.

¹²⁷³ S. a. Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, Köln, 16. Aufl. (1998), S. 457, u. Vogel, StuW 1999, 201, 215 f. Dageg. Siegel, BFuP 2001, 271, 276.

¹²⁷⁴ Urt. v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BStBl. I 1962, 492, 497.

Judikative bei und mittels der Einführung der Zusammenveranlagung darum ging und auch heute noch geht, das natürliche Splitting von Einkommen weiter Teile der Bevölkerung in seiner steuerlichen Bedeutung erst gar nicht zum Ausdruck kommen lassen zu wollen, denn entsprechend der Unzulässigkeit dieser zwischenperiodischen Rechtsprechung – die das BVerfG dann ja auch beendete – musste man, um zu altbewährten Verhältnissen zurückkehren zu können, wiederum zur Zusammenveranlagung mit der für die herrschende politische Klasse heilsbringenden Splittingwirkung des Ehegatteneinkommens greifen, und tat es dann auch schleunigst.¹²⁷⁵

Ebenso wie dabei die genaue erwerbswirtschaftliche Zuordnung der Einkünfte gröblich hintenangestellt wurde,¹²⁷⁶ wollte man damals auch weder die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der Ehefrau gegenüber dem Ehemann noch echte Erwerbsgemeinschaften unter Ehegatten zulassen; damit hatte man auch die nichtselbstständige und selbstständige Arbeit der (bürgerlichen) Ehefrau in der Wahrnehmung als solche praktisch eliminiert.¹²⁷⁷ Man brachte also das steuerliche System in Einklang mit den herrschenden patriarchalischen Anschauungen.

Das Gleiche passiert heute noch im Rahmen des sog. Ehegattensplittings auf der Basis der Zusammenveranlagung, wie nachfolgend noch zu schildern, nur geschieht es hier diffiziler, denn es bedarf nicht mehr des obigen überzogenen Grundsatzes der Einheit des Einkommens. Die Idee eines solchen „künstlichen“ Steuersplittings konnte sich damals noch nicht entwickeln, weil die Rolle der Ehefrau zu untergeordnet war, um den Gedanken einer Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft auch nur im Ansatz aufkommen zu lassen. Dennoch gelang es zeitweilig, Vergleichbares durch einen gesenkten Verheirateten-Einkommenstarif zu etablieren.¹²⁷⁸

Um ein geschärftes Verständnis dafür gewinnen zu können, in welchem Kontext der nunmehr nach neuem Unterhaltsrecht so missliche Moment fehlender

¹²⁷⁵ Über die Eile hierbei berichtet Görbing (BMF), DStz 1958, 217, recht anschaulich.

¹²⁷⁶ Es unterblieb dementsprechend eine einheitliche Gewinnfeststellung, Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26b Anm. 2a); Riewald, RAO, Bd. II (1951), § 215 Anm. 2 (6). Vgl. dageg. Spitaler, FR 1955, 370.

¹²⁷⁷ Wie u. a. nach dem Preuß. Steuerrecht, vgl. hierzu Fn. 1120, S. 336, gab es wieder einmal nicht im Ansatz eine steuerrechtliche Selbstständigkeit der Ehefrau, vgl. vertiefend Lohaus, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, 1997, S. 47.

¹²⁷⁸ Nach dem EStG 1934 gab es sowohl einen Tarif für Ledige als auch einen für Verheiratete. Ersterer war sehr viel höher als Letzterer. Dies galt für das EStG nach dem 2. Weltkrieg nicht mehr. Vgl. hierzu Zitzlaff, DStZ 1954, 79.

Erwerbsneigung haushaltsführender Ehegatten steht, der ja auch im vorliegenden Zusammenhang so bedeutsam ist, ist hier für die damalige Zeit noch folgendes abschließend festzuhalten:

Die Ehefrau hatte bis 1958, anders als danach, nicht die unbeschränkte Leitung des Hauswesens inne, vgl. § 1356 Abs. 1 BGB 1900, und sie trug auch nicht durch ihre häusliche Arbeitskraft zum Unterhalt der Familie bei, vgl. § 1360 BGB 1900. Beide Funktionen oblagen dem Ehemann ob seiner Stellung als Familienoberhaupt bzw. Haushaltsvorstandes.¹²⁷⁹ Zu Beginn der Geltung des Bürgerlichen Gesetzbuches wurde der Begriff des Unterhalts nur mit der Geldleistung übereingesetzt.¹²⁸⁰ Die Haushaltsleistung inkl. der Kindererziehung galt und gilt bis heute als unentgeltlich¹²⁸¹ und wurde erst mit dem Gleichberechtigungsgesetz 1958¹²⁸² als eine dem Barunterhalt gleichwertige Unterhaltsleistung anerkannt, vgl. §§ 1360 Abs. 2 BGB, 1606 BGB.¹²⁸³

Es galt die Ernährerrolle des Ehemannes zu verteidigen. Einkünfte sollten nicht als die ihrigen ausgewiesen werden. Auch hier zogen eben bereits Familienrecht und Steuerrecht an einem Strang. Es hätte nicht ins Bild gepasst, der Ehefrau eine eigene einkommens- und vermögensrechtlich unabhängige Stellung zuzubilligen. Es bestand für die haushaltsführende und mitproduzierende Ehefrau, ja selbst die eigenerwerbstätige Ehefrau eine bürgerlich-rechtliche Zurück-

¹²⁷⁹ Arnold, FamRZ 1958, 193.

¹²⁸⁰ Die Arbeitsleistung der Frau in der Ehe galt als minderwertig und wurde keiner Einschätzung für würdig erachtet. Vgl. Augsburg, Die Ansprüche der Frau auf die Eheerrungenschaft, 1899, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 47.

¹²⁸¹ Obwohl bereits vor 1900 der Bund deutscher Frauenvereine gefordert hatte, die Arbeitsleistung der Ehefrau im Hause entgeltlich zu betrachten. Vgl. Bund dt. Frauenvereine, Petition und Begleitschrift betreffend das „Familienrecht“ in dem Entwurf des neuen bürgerlichen Gesetzbuches an den Reichstag, 1896/1899 in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), a. a. O., S. 268, mit dem Vorschlag einer gesetzlichen Regelung der Tragung des ehelichen Aufwandes durch beide Ehegatten im Verhältnis ihrer beiderseitigen Einkommen, wobei die Arbeit der Frau im Hause ihr als Geldleistung anzurechnen ist (§ 1326 BGB-E). Krit. Stimmen warfen dem Gesetzgeber vor, die Ehefrau werde damit zum unbezahlten Dienstboten des Ehemannes, v. Scanzoni, JW 1932, 1350. Vgl. hierzu auch noch eingehend unter Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(i), S. 422 f.

¹²⁸² Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts vom 18.03.1957, BGBl. I 1957, 609.

¹²⁸³ Vgl. näher zum Wandel Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, Einleitung, S. 12 Fn. 12.

setzung gegenüber dem Ehemann.¹²⁸⁴ Auch in steuerrechtlicher Hinsicht galt es, die Erwerbsneigung der Ehefrauen zu unterdrücken, um das mit der ökonomischen Unabhängigkeit der Ehefrauen verbundene Bonbon eines „natürlichen Splittings“ erst gar nicht auffällig werden zu lassen.

(iii) Die eheliche Gemeinschaft als unechte Gemeinschaft der Einkünfteerzielung

Der obige Grundsatz des Zusammenrechnens der Einkünfte trägt natürlich bereits dann keine materiell-rechtlichen Züge im Sinne eines klaren Ausweises gemeinschaftlicher Einkünfte der Ehegattengemeinschaft im Rahmen der Zusammenveranlagung, wenn man die individuellen Einkünfte der Ehegatten als solche nicht herausstellt. Die Bemühungen, die Einkünfte der Ehegattin nicht zu unterscheiden, sind – wie hier bereits und im Folgenden noch aufzuzeigen – vielfältig. Das Ganze ist somit nur als der Versuch zu werten, hinten herum doch wie gehabt den Zustand einer bloßen Hinzurechnungsbesteuerung entstehen zu lassen.¹²⁸⁵ Alle diese Bemühungen sind auch dahin gehend zu werten, schon von vornherein den Gedanken einer einkommensteuerlich positiv besetzten, selbstständigen Besteuerung der Ehefrau nicht virulent werden zu lassen. Im Wechselspiel dessen vermied man bis heute, und das ist das dritte missliche Ziel, welches die richtige Beantwortung der Ausgangsfrage so erschwert, das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten in dessen wahrer Konzeption aufzudecken.

Durch folgende Veränderungen der gesetzlichen Verhältnisse lief man Mitte der 30er Jahre des vergangenen Jahrhunderts dieser Tendenz allerdings selbst ein wenig entgegen:¹²⁸⁶ Mit Erlass der Vorschrift des § 26 Abs. 2 EStG 1934, in der nicht mehr die Rede vom Zusammenrechnen der Einkommen war, sondern vom

¹²⁸⁴ Zahn-Harnack, Die Frauenbewegung, 1928, S. 46; Dethloff, FamRZ 2003, 1525. Zu weiteren Nw. siehe bereits o. Fn. 595, S. 177.

¹²⁸⁵ Siehe zu dieser bereits näher in Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f., u. Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹²⁸⁶ Am Rande sollte man darum wissen, dass der Vorgang der Einkommensermittlung nunmehr von Gesetzes wegen auf der Ebene der Einkünfte zu beginnen hatte (s. o.). So kam der Gesetzgeber schon aus steuersystematischen Gründen nicht mehr umhin, die Zusammenveranlagung als Mittel zur Einheit des Einkommens der Ehegatten nun auch auf dem Grundsatz des Zusammenrechnens der Einkünfte fußen zu lassen.

Zusammenrechnen der Einkünfte, vgl. § 26 Abs. 2 EStG 1934,¹²⁸⁷ und dem Umstand, dass die Einkünfte der Ehefrau aus selbstständiger Arbeit und aus nichtselbstständiger Arbeit aus einem dem Ehemann nicht gehörigen Betrieb der Zusammenveranlagung wieder unterlagen,¹²⁸⁸ kam man nun nicht mehr darum herum, die Einkünfte auch nach außen hin *akzentuiert* in die steuerliche Gemeinschaft der Ehegatten fließen zu lassen.

Die zuvor schon selbstständig der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einkünfte der Ehegattin machten auch deutlich, dass die Zusammenführung der Einkommenssphären beider Ehegatten bereits auf der Stufe der Einkünfte zu beginnen hatten. Außerdem wurde klar, dass, wenn man der Ehefrau bereits zuvor eine eigene einkommensteuerlich relevante Einkommenssphäre zugebilligt hatte, sich die Einkünfte der Ehegattin nicht mehr ohne Weiteres den Einkünften des Ehemannes zuschlagen ließen. Die entsprechend den neuen verfassungsrechtlichen Vorgaben geschaffene Besteuerung einer aus den Familienmitgliedern bzw. später den bloßen Eheleuten bestehenden Besteuerungsgemeinschaft zur Vermeidung der selbstständigen Besteuerung aller von ihnen getragenen Individuen trat aus dem Schatten der ehemännlich geprägten Einheitsbesteuerung von familiären Haushalten in das Licht einer Gemeinschaftsbesteuerung von familiären Wirtschaftsgemeinschaften. Der Bezug zur sachlichen Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft in ihrer speziellen Form der Einkommenserwerbsgemeinschaft ließ sich nun schon greifen, indem man den Veranlagenden anwies, die Einkünfte der an der Zusammenveranlagung beteiligten Ehegatten zusammen- und nicht hinzurechnend zusammenzufassen. Dem sachlichen Gemeinschaftsbezug der Einkünfte entspricht dann auch der Status einer vorübergehenden gemeinschaftlichen Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft, doch dazu später mehr.

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten gab damit zunehmend ihren entscheidenden Charakter als Gemeinschaftsbesteuerung preis.

¹²⁸⁷ Er lautete: „Bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen.“ Vgl. RGBl. I 1934, S. 1005. An den Motiven der Gesetzesänderung fehlt es hier, da das EStG von 1934 nicht parlamentarisch beraten und beschlossen wurde. Es wurde aufgrund des sog. Ermächtigungsgesetzes von der Reichsregierung erlassen. Es gibt also auch keine Dokumente geführter Reichstagsverhandlungen.

¹²⁸⁸ Die Einkünfte der Ehegattin aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit unterlagen nunmehr komplett der Zusammenveranlagung. Vgl. zu ihrer bisherigen Freistellung o. Fn. 1161, S. 347.

Nach der Rückholung der selbstständigen Einkünfte der Ehegattin in die Zusammenveranlagung fing selbst der Grundsatz der Einheit der Einkunftsquellen an, den Ehemännern und damit damals praktisch allen Männern unlieb zu werden. Hatte nämlich die Ehefrau Einkünfte aus eigenem Gewerbebetrieb und die Einkünfte des mitarbeitenden Ehemannes waren nun nicht mehr selbstständig zu betrachten, wie im Zuge seiner früher von ihm dominierten Zusammenveranlagung, sondern nach dem Grundsatz der einkommensteuerlichen Personeneinheit ihrem Gewinn zuzurechnen, da beeilte man sich erst recht die Dinge ausdrücklich so zu klassifizieren, dass die Einkünfte gemeinschaftliche Einkünfte sind (keine Einheit der Einkünfte unter der Ägide der Ehefrau).¹²⁸⁹

Entsprechend der Umstände wurde also die Bereitschaft forciert, diesen der Zusammenveranlagung immanenten Tatbestandsablauf der abgeleiteten Entstehung gemeinschaftlicher Einkünfte auch anzuerkennen,¹²⁹⁰ einmal um eine „furchtbare“ Gemengelage aus Steuerschuldnerschaft und Haftung¹²⁹¹ zu vermeiden und zudem um die Einkünfte der Ehegattin dann erneut wie in den Zeiten vor 1920 einkommensteuerlich (Stichwort: „Verlust der Verwendungsfreiheit über die Einkünfte der Haushaltsangehörigen durch die Vorteile des natürlichen Splittings“) neutralisieren zu können.

Einerseits trat dann mit dem EStG 1934 eben auch im Rahmen der Anwendung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung die nach § 1 EStG

¹²⁸⁹ Vgl. RFH v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004. Einnahmen und Ausgaben, die bei dem anderen Ehegatten im Zusammenhang mit dem Betrieb anfallen, galten zwar grundsätzlich (im Verhältnis Ehefrau zu Ehemann) als Ausfluss der Beteiligung des einen Ehegatten am Unternehmen, sprich wurden dessen Gewinn wieder zugeschlagen (s. o.). Im obigen Fall aber (die Ehefrau war Inhaberin eines Gewerbebetriebes bzw. an einem Gewerbebetrieb als Mitunternehmerin beteiligt) galt der unselbstständig im Betrieb mitarbeitende Ehemann aufgrund des jetzt „richtig“ verstandenen Grundsatzes der Haushaltsbesteuerung plötzlich sogar als an dem Gewerbebetrieb beteiligt; *er* hatte überraschenderweise gewerbliche Einkünfte.

¹²⁹⁰ Mrozek/Peters, EStG, 1935, § 26 Anm. 2, unter Vergleich des Urteiles aus zuvoriger Fn. u. des Urt. des RFH v. 07.09.1928 VI A 681/28, RStBl. 1928, 334. Ebenso Peters, EStG, 4. Aufl. (1944), § 26 Anm. 2. S. a. die Rechtsprechungs- und Literaturhinweise in Fn. 1106, S. 331. Bisweilen sah auch der BFH dies so, siehe Urt. v. 10.04.1953 IV 394/52 U, BStBl. III 1956, 299, 300 (...wird bereits deutlich sichtbar, dass davon auszugehen ist, dass den Ehegatten im Wege der Zusammenveranlagung, die ihnen eigenen Einkünfte einer aus ihnen bestehenden Gemeinschaft zuzuordnen sind), sowie in Urt. v. 10.06.1954 IV 443/53 U, BStBl. III 1954, 299, 300.

¹²⁹¹ Vgl. dazu bereits o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

bestehende subjektive Steuerpflicht der Frau grundsätzlich selbstständig in Erscheinung. „Zusammenveranlagung“, Veranlagung zusammen mit dem anderen Ehegatten, sprich der Ehefrau, bringt zum Ausdruck, dass man sich, wie schon erwähnt, aus verfassungsrechtlichen Gründen an den Gedanken herangewagt hatte, die Ehefrau vom Status her als Steuerverpflichtete im Steuerschuldverhältnis anzuerkennen. Ist man erst einmal so weit, warum sollte es dann nicht darüber hinaus zulässig erscheinen, sie zusammen mit dem Ehemann zur Einkommensteuer zu veranlagern, um sie als Gemeinschaftlich-Steuerpflichtige zu einer einheitlich begründeten Steuer zu verpflichten. Veranlagt wird nur, wer originärer Schuldner der Einkommensteuer ist oder wer als Teilnehmer des Schuldverhältnisses stets originärer Schuldner der Einkommensteuer kraft Veranlagung werden soll. Man beachte: Man nahm der Ehegattin offenbar gewollt den Status der „Selbstständig-Steuerverpflichteten“ um den Preis einer „Ständig-Steuerverpflichteten“.¹²⁹² Dies ist Teil des Konzeptes der Zusammenveranlagung, das aber bis heute nicht anerkannt ist.

Andererseits wird im Zuge dessen auch offenbar, dass eine Einkünfteerwerbsgemeinschaft im steuerrechtlichen Sinne, und wenn auch nur im metaphorischen Sinne, ausweislich des fehlenden Bemühens der herrschenden Schicht um einen gemeinschaftlichen Güterstand beileibe nicht das ist, was man(n) erstrebt.¹²⁹³ Vielmehr wird nach allem bezweckt, die Erwerbsneigung der Ehefrau schon gar nicht erst aufkommen zu lassen. Alles andere, nämlich die Neigung der Ehegattin für den eigenen Unterhalt und den der Familie gleichberechtigt aufkommen zu wollen, ist nicht der Sachverhalt, deren Erfassung die Konzeption der Zusammenveranlagung im Auge hat. Den damit verbundenen Gedanken an ein „natürliches Splitting“, wie schon angesprochen, den möchte man(n) möglichst schon im Keim ersticken.

Es ist wichtig, sich an dieser Stelle noch einmal die genauen Gründe für die Zusammenveranlagung vor Augen zu halten: Es ging zu keiner Zeit darum, die Basis der erzielten Einkünfte zu verbreitern bzw. das Steuerobjekt zu vergrößern, sondern zum einen am Rande darum, die Ehefrau mit in die Haftung für die „gemeinsam“ erzielten Einkünfte¹²⁹⁴ zu nehmen, zum anderen aber vor allem darum, die generelle Individualveranlagung auszuschließen und damit die

¹²⁹² S. o. zu den Wurzeln der Zusammenveranlagung Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

¹²⁹³ Eine der wenigen Ausnahmen ist Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 34/35.

¹²⁹⁴ Gemeinsame Einkünfte im arbeitstechnischen Sinne.

Erwerbsneigung der Frauen zu kontrollieren und grundsätzlich auch zu drosseln¹²⁹⁵. Hintergrund der gemeinschaftlichen Besteuerung der Ehegatten ist seit jeher, dass Ehefrauen in der Tendenz daran gehindert sein sollen, ökonomisch selbstständig zu sein.¹²⁹⁶

Es sind aber nicht nur die Motive, die dem Rechtsinstitut zugrunde liegen, die es verhindern, mit der vorliegenden Gemeinschaftsbesteuerung offen umzugehen, es sind auch handfeste steuersystematische Gründe, die den offenen Umgang behindern: Betrachtet man den Grundaufbau des Einkommensteuerrechtes, so wie er sich in den §§ 1 und 2 EStG niederschlägt, so erscheint es nicht gerechtfertigt, die Einkünfte zweier rechtlich als selbstständig zu betrachtender Steuerpflichtiger zusammenzurechnen, so wie es der heutige § 26b EStG aber vorschreibt. Ohne den Umstand der Versorgerehe wäre die Zusammenrechnung *beiderseitig vorhandener Einkünfte* sicherlich willkürlich und unbegründet.¹²⁹⁷ Man muss berücksichtigen, dass das Einkommensteuerrecht durchaus aus sachlichen Gründen natürliche Personen so verbinden kann, dass kraft Gesetzes und u. U. gegen den Willen der Beteiligten ein beschränkt Steuerpflichtiger entsteht, so bei der Erbengemeinschaft, die auch eine zu berücksichtigende Einkünfteerwerbsgemeinschaft ist.¹²⁹⁸

¹²⁹⁵ Das zeigt sich auch daran, dass sie nur aus arbeitsmarktpolitischen Gründen ab und an bereitwillig aus der gemeinsamen Besteuerung entlassen wurde, vgl. dazu bereits Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2), S. 346 f.

¹²⁹⁶ Grundlage ist die im 19. Jahrhundert auch in der Praxis streng durchgeführte Theorie getrennter Sphären, wonach die Frau nur von zu Hause aus Einfluss ausüben sollte; nur in der „weiblichen Sphäre“ habe sie einen Einfluss, indem sie dort sowohl das persönliche als auch das politische Bewusstsein ihrer „Lieben“ forme. In der Wilhelminischen Zeit, während der Weimarer Republik, des Hitler-Reiches und der Adenauer-Ära wurde die Frau ausschließlich von ihren Funktionen in Ehe und Familie her definiert. An der Allgemeingültigkeit des Bürgerideals wurde auch bis in die 70er Jahre des 20. Jahrhunderts nicht gezweifelt.

¹²⁹⁷ In der Tendenz geht man von der Hausfrauenehe aus, toleriert aber hiermit auch die Zuverdienerhe (vom 400 Euro-Job bis zur gut bezahlten Halbtags-Stelle). In der Zielrichtung liegt hierin nach den heutigen familien- und steuerrechtlichen Regelungen noch eine mehr oder minder personell eng verflochtene Einzelwirtschaft der Ehegatten vor. So auch Brockhoff, DStZ 1954, 221; Zitzlaff, DStZ 1954, 79: „Wichtigstes Moment an dieser Stelle ist, dass letztlich eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise die Einkommensbesteuerung zusammenveranlagter Ehegatten trägt und prägt. Fließen die Einkünfte in einen Topf, dann ist es nach herrschender Auffassung nicht als willkürlich anzusehen, die Ehegatten als eine Art steuerlicher Einkommensgemeinschaft anzusehen.“

¹²⁹⁸ Zum Fall der Veranlagungsgemeinschaft zwischen überlebenden Ehegatten und Erben, BFH v. 24.04.1986, BStBl. II 1986, 545, 546.

Besitzt die Ehe nicht mehr den Charakter einer Versorgungsehe, d. h. die Ehegatten führen den Haushalt in gemeinsamer Verantwortung, dann fehlt es an einem Tatbeitrag des Einzelnen am Erfolg des anderen. Merkmal dessen ist, dass beide erwerbswirtschaftlich (annähernd) gleichwertig tätig sind. Der Weg aus der Zusammenveranlagung ist dann seit geraumer Zeit die Wahl der getrennten Veranlagung durch die Ehegatten. Ob die auf dem Boden einer Versorgungsehe lebende Ehegattengemeinschaft in Form einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft die Zusammenrechnung beiderseitiger Einkünfte unter dem dem Einkommensteuergesetz zugrunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung zu rechtfertigen vermag, ist im Mindesten kritisch zu beurteilen.¹²⁹⁹ Dies bedarf aber im Rahmen dieser Untersuchung aufgrund ihrer speziellen Thematik keiner Beantwortung.

Über die obligatorische Zusammenfassung der Ehegatteneinkünfte durch Zusammenrechnen nach gesetzlicher Anordnung und damit zugleich über ein wesentliches Teilstück des konzeptionellen Aufbaus der Zusammenveranlagung diskutieren wollte damals, aber auch bis zum heutigen Zeitpunkt niemand. Also beließ man alles so wie gehabt: Die Einkünfte wurden und werden zwar einheitlich erfasst, aber keiner Gemeinschaft zugeordnet, das war und ist die Klippe, die weder der RFH noch der BFH und ihnen folgend die h. L. überspringen woll(t)en.¹³⁰⁰ Für das Entstehen der steuerlichen Verpflichtung hat hier nach steuerschuldrechtlicher Sicht der Zusammenschluss mehrerer im Mittelpunkt zu stehen, spricht die Ehegattengemeinschaft. Eine Tatbestandsgrundlage für die Besteuerung der Ehegattin suchte man jedoch entscheidenderweise nicht, ein einheitliches Schuldverhältnis geriet infolgedessen auch nicht ins Visier.

Ob dies nun alles aus dem (Rechts-)Bewusstsein heraus geschah, auf dem Boden der soeben geäußerten Rechtseinschätzung sei die Zusammenveranlagung von Ehegatten im Fall der „Zuverdiener-Ehe“, aber auch – wie im Folgenden noch detailliert zu erläutern – im Fall der „Alleinverdiener-Ehe“ äußerst heikel und man ein „Auffliegen“ der womöglichen Unzulässigkeit des Rechtsinstitutes

¹²⁹⁹ Einige erheben hier den Vorwurf der Willkür; die Zusammenveranlagung stütze sich nur auf ein Motiv, vgl. Gnam/Sirch, DStZ 1954, 28, 29. Für einige ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten deshalb ein Fremdkörper im EStG, zu den Nw. s. o. Fn. 928, S. 281; für andere ist sie gar ein systemwidriges Element, so Schmidt-Bleibtreu, DStZ 1968, 201, 204; Hanraets, FR 1961, 47, 48.

¹³⁰⁰ Siehe zu den wenigen Ausnahmen bereits o. Fn. 1290, S. 380. Allerdings gehen manchmal die Finanzgerichte diesen Weg, vgl. FG Berlin v. 09.03.1976 V 265/75, EFG 1976, 560, 561.

der Zusammenveranlagung von Ehegatten vermeiden wollte, oder lediglich weil ein solches beachtliches Denken nicht ins eigene Weltbild der judikativen und exekutiven Schicht einschließlich der ihr folgenden Literaturmeinungen aufgrund des bestehenden Geschlechter(un)verhältnisses passte, ist mangels entsprechender Hinweise nicht entscheidbar.

Erklärt man aber bereits auf der Ebene des Steueranknüpfungstatbestandes „Einkünfte“ die Ehegattin stets nur als Bestandteil einer Einheit und ist damit bereits hinsichtlich des primären Schuldentstehungsgrundes bemüht, die Ehegattin einkünfterwerbsmäßig weitestmöglich zu neutralisieren bzw. zu egalisieren, so ist es nicht weiter verwunderlich, dass man an einer gemeinschaftlichen Schuldentstehung nicht im Mindesten interessiert war. Also ging man stattdessen schlichtweg einen die gesamte Sachlage verschleiern den Weg:

Bei der Zusammenveranlagung in einfach-individualistischer Weise sah der RFH die Ehegattengemeinschaft deshalb mittels Zusammenveranlagung von dessen Anbeginn wie eine Einheit als Gegenüber an.¹³⁰¹ Er betrachtete sie eben auch, soweit es ihm möglich war, als eine Tatbestandseinheit bzw. ein Tatbestandssubjekt im schuld begründenden Sinne. Die Einkünfte galten als Einkünfte einer Einheit, d. h. einer Person, in der eine andere Person verschmolzen ist, auf deren Einkommen dann auch zunächst insofern völlig unproblematisch der (individuelle) Grundtarif angelegt wurde. Die Vorstellung der Einheit der Ehegatten als Steuersubjekt bestand dabei in der Weise, dass alle ihre Einkünfte und das daraus sich ergebende (zu versteuernde) Einkommen als von einer Person,¹³⁰² dem „Ernährer“, also im Regelfall dem Ehemann, bezogen galten.¹³⁰³ Genau genommen führte man also hinterrücks wieder die Hinzurechnungsbesteuerung ein und missachtete damit die Grundsätze der Zusammenveranlagung, wie sie im Rahmen dieser Untersuchung dargestellt werden.

Nun noch einmal zurück zur arbeitstechnischen Handhabung der Einkünfte-zusammenrechnung: Auch in der Folge, d. h. nach Erlass der Vorschrift des § 26 Abs. 2 EStG 1934, wurde entsprechend der Tendenz der bisherigen Rechtspre-

¹³⁰¹ Er befand sich damit in Einklang mit der h. L., vgl. u. a. Kuhn/Wieneke, EinkStG., Berlin, 5. Aufl. (1930), § 22 Anm. 2.I.: Die Zusammenveranlagung hat zur Voraussetzung, dass die Ehegatten als eine einzige steuerpflichtige *Person* anzusehen sind.

¹³⁰² BFH v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108: Die zusammengerechneten Einkünfte bilden ein Einkommen; es sei davon auszugehen, als ob die Einkünfte von einer Person bezogen wären.

¹³⁰³ So auch ausdrücklich Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 Anm. 2.a).

chung verfahren. Sogar aus der Formulierung des „Zusammenrechnens der Einkünfte“ selbst wurde herausgelesen, dass von den Einkünften der Ehegatten und nicht eines jeden der Ehegatten die Rede sei.¹³⁰⁴ Auf den logischen Gedanken, dass erst das Zusammenrechnen selbstständig zu betrachtender Einkünfte die Einheit der Einkünfte schaffen kann, ließ man sich nicht ein. Alles, was in dieser Gemeinschaft an gleichartigen Einkünften oder dem einen als Einkunft, dem anderen gegenläufig als Ausgabe entstand, wurde zusammengerechnet. Besondere Einkünfte der einzelnen zu der Gemeinschaft gehörigen Personen bestanden nicht.

Dieses Verhalten war ein ganz klarer Verstoß gegen die Grundsätze der Zurechnung des Einkommens entweder aus einer der Frau gehörigen Quelle zu dem angetrauten Steuerpflichtigen (Hinzurechnung) oder zu einer aus beiden steuerpflichtigen Ehegatten bestehenden Gemeinschaft (Zusammenrechnung), denn diese setzen stets voraus, dass es zuvor nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt ist, insbesondere also die Einkünfte nach denselben Grundsätzen berechnet werden, die zur Anwendung zu kommen hätten, wenn die Frau selbstständig zu veranlagten wäre.¹³⁰⁵

Nach dem Vorerwähnten galt es schon, die Einkünfte der Ehegatten nicht zu unterscheiden. Das spricht gegen zwei getrennt geführte Veranlagungen. Wird das Einkommen bereits in der Weise zusammen veranlagt, dass es gleichgültig ist, wem der einzelne Einkommensbestandteil, spricht an dieser Stelle die Einkünfte innerhalb einer Einkunft, zustehen, dann gibt es keinen Anlass, die Trennung der wirtschaftlichen Einheit nach rechtlichen Gesichtspunkten (hinterrücks über die durchgängig selbstständige Steuerschuldnerschaft der Ehegatten) vorzunehmen.

Das Zusammenrechnen und das zuvorige Zusammenführen der Einkünfte wurden also bereits damals in der Weise verstanden, dass die zusammenlebenden Ehegatten für die Einkommensbesteuerung im Hinblick auf den gesamten sachlichen Tatbestand als Einheit zu behandeln sind.¹³⁰⁶ Das bedeutet, dass die Ehegatten damals während des gesamten Vorganges der Veranlagung, also praktisch von vornherein, „gemeinsam“ als Steuerpflichtiger zu behandeln waren.

¹³⁰⁴ Die Formulierung biete hierfür Legitimation, so z. B. Barske, DStZ 1955, 371.

¹³⁰⁵ So schon für die Hinzurechnung Mrozek, Handkomm. z. PrEStG, 1914, § 10 Anm. 2. Andere sprachen sich auch nur aus steuersystematischen Gründen dagegen aus, vgl. von Wallis, StW 1941, 236, 242: Es ginge nicht an, die Grenzen der Einkunftsarten zu übergehen.

¹³⁰⁶ RFH v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004; Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241, 1243.

(b) Zur *gesonderten* Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten im Rahmen der ihnen gegenüber zusammenzurechnenden Einkünfte gem. § 26b EStG

Mit Beginn der modifizierten Zusammenveranlagung erfuhr der zuvor weitgefasste Grundsatz der Einheit des Einkommens zusammenveranlagter Ehegatten massive Einschränkungen. Dementsprechend verändert lautete auch die Vorschrift des § 26b EStG¹³⁰⁷: „Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet.“ Die Eingangsformulierung des § 26b EStG 1958 und 1975 bringt nunmehr in deutlicher Akzeptanz zum Ausdruck, dass in Bezug auf die zusammen zu tragenden Einkünfte der Ehegatten zunächst nur auf den einzelnen Ehegatten und dessen Einkünfte abzustellen ist.¹³⁰⁸ Der Grundsatz der individuellen Ermittlung der Einkünfte ist die Folge dessen, dass sowohl der eheliche Güterstand wie auch andere Rechtsbeziehungen zwischen den Ehegatten keine andere Beurteilung erfahren als bei der getrennten, sprich individuellen Veranlagung von Ehegatten.¹³⁰⁹

(i) Zum äußeren Rahmen der den zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber zusammenzurechnenden Einkünfte gem. § 26b EStG

Im Rahmen der modifizierten Zusammenveranlagung ist die getrennte Ermittlung der Einkünfte des jeweiligen Ehegatten ausdrücklich vorgeschrieben und denkwürdigerweise wird nunmehr einzig sie als *gesonderte* Ermittlung deklariert.¹³¹⁰ Die Auffassung, dass für die Ermittlung der Einkünfte bei der Zusammenveranlagung die bisherigen Grundsätze unverändert weitergelten, sei nicht

¹³⁰⁷ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958, BGBl. I 1958, 473, 490, BStBl. I 1958, 412.

¹³⁰⁸ BFH v. 23.08.1999 GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, 781 m. w. N.; v. 23.08.1977 VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8; Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 3 (339. Aktual., Febr. 2012).

¹³⁰⁹ BFH v. 26.07.1983 VIII 160/80, BStBl. II 1983, 674, 675; v. 18.03.1986 VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713, 714. Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 3. Aufl. (1981), § 26b Anm. 7; Graf in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn. 2 (79. Erg.-Lfg. Mai 2008); Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 2 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013).

¹³¹⁰ Abschn. R 26b EStR Überschrift „*Gesonderte* Ermittlung der Einkünfte“, Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) i. d. Fass. v. 25.03.2013, BStBl. I 2013, 276. S. u. a. Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 6 (137. Lfg. 3/2007); Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 1 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012).

mehr vertretbar. Soweit die Rechtsauslegung zur Ermittlung der Einkünfte auf der Fiktion der Einheit der Ehegatten als Steuersubjekt beruht, fehle ihr fortan auch bei der Zusammenveranlagung die notwendige Rechtsgrundlage. Das materiell-rechtliche Prinzip der Individualbesteuerung beeinflusse die Art der Ermittlung der Einkünfte unabhängig von der formell-rechtlichen Veranlagungsart, für die sich die Ehegatten entscheiden.¹³¹¹

Auf dieser Grundlage agiert man nun vorzugsweise so, als ob die Zusammenveranlagung im Sinne einer jedem der beiden Ehegatten gegenüber durchgängig einzeln erfolgenden, nur im Bereich des subjektiven Einkommens zusammenhängenden Veranlagung verstanden werden müsse.¹³¹² Dass einer Auffassung der bloßen Einkommens- statt Einkünftegemeinschaft der Ehegattengemeinschaft nicht gefolgt werden kann, wurde bereits im Obigen dargelegt.¹³¹³ Die Haltung der heutigen Auffassungen gipfelt darin, dass man die Ehegattengemeinschaft nur noch als „Einheit der Ehegatten beim Sonderausgabenabzug“ anspricht oder den Status dieser Gemeinschaft dahin gehend klassifiziert, dass die Ehegatten ab der Ermittlungsstufe des Gesamtbetrages der Einkünfte als Steuersubjekt mit einer gemeinsamen Berechnungsgrundlage gelten.¹³¹⁴

Dieser steuertheoretischen Entwicklung der konzeptionellen Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung ist bereits aus steuerdogmatischer Sicht folgendes entgegenzuhalten: Unter dem ungebrochenen Vorhaben der herrschenden Schicht, die Einkünfte der Ehegattin weder getrennt steuerlich zu erfassen geschweige denn zu veranlagern, dem die ablehnende Haltung einer grundsätzlichen Individualbesteuerung der Ehegattin Pate steht, war und ist doch gerade der zusammenfassende, nivellierende Ansatz der Ehegattinneneinkünfte mit denen des Ehegatten innerhalb einer Veranlagung *das* Charakteristikum der Zusammenveranlagung.¹³¹⁵

Daneben zieht die herrschende Lehre dem gemeinsamen Verfahren rein aus steuersystematischen Gründen (Verfolgung des Grundsatzes der Individualbe-

¹³¹¹ Grass, Die Ehegattenbesteuerung, 1. Aufl. (1957), S. 104/5.

¹³¹² Vgl. u. a. Graf a. a. O., § 26b Rn 2 m. w. N. (79. Erg.-Lfg. Mai 2008).

¹³¹³ S. o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(b), S. 386 f.

¹³¹⁴ Vgl. die Nachweise o. in Fn. 910, S. 277.

¹³¹⁵ So von Wallis, StW 1941, 236, 242, der schon damals den Standpunkt der Ehegattengemeinschaft als Einkünftegemeinschaft auf einer erhöhten Ebene vertrat und der dann annahm, dass hierbei wiederum die Grenzen der verschiedenen Einkunftsarten nicht verwischt werden dürften. Dies geschah in Kritik der bereits dargelegten Rspr. des RFH (s. o.).

steuerung sowie aus der berechtigten Zurückweisung des Gedankens an eine beachtenswerte oder gar aner kennenswerte beschränkt steuerfähige Erwerb sgemeinschaft mit der Ehefrau, s. u.) das durchgängig eigenständige Festsetzungsverfahren vor und macht es zum Einzig en. Der Weg, die Zusammenveranlagung nur als technische Angelegenheit begreifen zu wollen, ist dann vorgezeichnet.

Entscheidend ist aber, und dies ist der h. L. steuerlicher Einzelschuldverhältnisse der zusammenveranlagten Ehegatten auch entgegenzuhalten: Es kann nicht um lediglich im gemeinsamen Einkommensteuerobjekt verbundene, aber dennoch getrennte Einkommenssphären und damit rechtmäßig durchgängige Einzelveranlagungen gehen, wenn mit dem Zusammenrechnen der Ehegatten-Einkünfte die steuerlichen Sachgrundsätze des individuellen Einkommensteuerrechtes, die nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) bestehen und die sich hiernach in ihrer Anwendung ergeben, gegenüber dem Steuerpflichtigen (Ehegatten) vernachlässigt werden:

Will man ein aus den Tatbeiträgen beider Ehegatten bestehendes Einkommen, welches der Besteuerung zugrunde zu legen ist, vermeiden, weil dies auch zu einer schwierigen Gemengelage zwischen Steuer- und Haftungsansprüchen führen würde, so hat man, um diese auszuschließen, durch das Zusammenrechnen der Einkünfte – wie bereits damals durch den Gesetzgeber – der Erkenntnis Rechnung zu tragen, dass nur eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer diese Umgehung auch materiell auf eine solide Grundlage stellt. Das gleiche wurde bereits in umgekehrter Weise für die Gewinngemeinschaften herausgearbeitet: Das Anerkenntnis materiell gemeinschaftlicher Einkünfte der Gewinngemeinschaften verlangt nach dem einen Veranlagungsverfahren in Anerkennung der einen vorhandenen Bemessungsgrundlage einer in das Einkommensteuergesetz integrierten Erwerb sgemeinschaft.¹³¹⁶

Zu der „Vernachlässigung einkommensteuerlicher, auf das Individuum bezogener Sachgrundsätze“ gehört, dass im Rahmen des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens nur eine einzige, gemeinschaftliche einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage gebildet wird, was wiederum darauf basiert, dass der Ansatz erforderlicher eigener Einkünfte in nivellierender Weise zu einem Nichterfordernis eigener Einkünfte des anderen Ehegatten erweitert wird,¹³¹⁷ sodass in

¹³¹⁶ Siehe hierzu bereits oben Teil III Kap. I.I, S. 132 f.

¹³¹⁷ Bis hierhin geht die h. L. wohl mit, vgl. v. 16.03.1961 IV 139/59 U, BStBl. III 1961, 263, 264, wonach es unerheblich ist, welcher der Ehegatten die Einkünfte erzielt hat. Es kommt wegen der Einheitsbetrachtung nicht darauf an, wer Einkünfte

gemeinschaftlicher Weise nur der Ansatz irgendwelcher Ehegatteneinkünfte gefordert wird. Die Ehegatten werden *unabhängig* von ihrem Anteil an der Einkünfteerzielung als (ein) Steuerpflichtiger behandelt.¹³¹⁸ Der damit hervortretende gemeinschaftliche Charakter der Ehegatteneinkünfte entspricht der Zielrichtung der Maßnahme, sie beide als (ein) Steuerpflichtiger in ihrer Form einer speziellen Einkommens(erwerbs)gemeinschaft behandeln zu wollen:

Es ist, wie schon zuvor aus steuersystematischer Sicht erläutert,¹³¹⁹ auch nicht so anzusehen, als ob jeder der Ehegatten für sich den Sachverhalt mitverwirklicht hätte, um einen steuerwürdigen Verkehrsvorgang zu verwirklichen wie den, ein bestimmtes Einkommen durch das beiderseitige Einstellen von Einkünften in einen gemeinsamen ökonomischen Haushalt zu erzielen, und den man geknüpft an den einen Vorgang in getrennter Mitverwirklichung durch beide Ehegatten auch beiderseits vollumfänglich, d. h. gesamtschuldnerisch, steuerlich erfassen und einzeln veranlagern kann (siehe die obigen sonstigen Fälle der Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht)¹³²⁰. Hier handelt es sich um ein steuerlich erfasstes gemeinschaftliches Wirken, dass der Zielrichtung nach den Ansatz eines hohen Einkommens eines Ehegatten zulasten eines vorwiegend durch zuarbeitende nichterwerbswirtschaftliche Tätigkeit reduzierten Einkommens des anderen Ehegatten voraussetzt. Es gilt also, steuerlich einen im Entferntesten gemeinschaftlichen wirtschaftlichen Vorgang zu erfassen, nach dem die nichterwerbswirtschaftliche Arbeit des einen Ehegatten die erwerbswirtschaftliche Arbeit des anderen Ehegatten bevorteilt, sodass der eine Ehegatte damit indirekt für den Erwerb des anderen Ehegatten mitverantwortlich ist. Wie gesagt, bevorzugt man durch günstige Besteuerung den Sachverhalt, in dem ein „Ernährer“ möglichst allein das Einkommen erwirtschaftet.

Die zuvorige individuelle Ermittlung der Einkünfte der Ehegattin kann nicht darüber hinweg täuschen, dass durch das Zusammenrechnen der Einkünfte der Ehegattin wiederum der Status individueller Steuerpflicht und Veranlagbarkeit genommen werden soll. Wie bereits aufgezeigt und auch noch im Folgenden zu schildern, sollen die Ehegatten soweit als möglich vorübergehend zu einem Steuersubjekt verschmelzen. So wie man(n) die Frauen jedoch nicht komplett

erzielt oder Aufwendungen getragen hat, vgl. Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 18 (137. Lfg. 3/2007).

¹³¹⁸ Entscheidend ist, auch der andere Ehegatte kann durchaus eigene, steuerpflichtige Einkünfte beisteuern.

¹³¹⁹ Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

¹³²⁰ Teil IV Kap. M.III.3.a), S. 238 f.

daran hindern kann, erwerbswirtschaftlich tätig zu sein, so kann man sie auch nicht als Einkünfteerzielende ausschalten. Es wagt hier deshalb auch niemand die Stellungnahme, dass sie nur ein verschmelzendes Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 EStG seien. Wenn die Ehegatten aber in zusammenveranlagender und damit transformierender Behandlung den Status eines Steuerrechtssubjektes erlangen, so verbleibt nur noch die Annahme einer sachverhätlich erfassten Versorger-Gemeinschaft als inthronisierte Besteuerungsgemeinschaft, die in dieser Weise ins Einkommensteuergesetz integriert wurde. Dann erst macht man ernst damit, dass Ehegatten einkommensteuergesetzlich formell wie materiell als (ein) Steuerpflichtiger behandelt werden.

(ii) Zur Einordnung des Bereiches der individuellen Einkünftefeststellung

Die *gesonderte* Ermittlung der Einkünfte im Rahmen zusammenzurechnender Einkünfte gem. § 26b EStG ist folgendermaßen einzuordnen: Eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen eines dem Zusammenveranlagungsverfahren weiteren nebengeschalteten Verfahrens für den anderen Ehegatten scheidet aus. Das heißt andererseits nicht, dass eine eigenständige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens unmöglich ist. Da es sich bei der hier vorliegenden Besteuerung von Ehegatten auf einer mittelbaren Tatbestandsgrundlage in der Fundierung um einen unmittelbaren Tatbestand handelt (s. u.), sind auch die persönlichen sowie die sachlichen Voraussetzungen gesplittet zu betrachten:¹³²¹

Die Besteuerung fußt zunächst auf der Erbringung der persönlichen Voraussetzungen beider steuerpflichtigen Ehegatten gem. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, ist aber durch eine mögliche spezielle persönliche Steuerpflicht des anderen Ehegatten erweitert worden (s. o.)¹³²². Die Erweiterung individueller durch gemeinschaftsbezogene Grundsätze manifestiert also bereits hier, dass die Zusammenveranlagung von vornherein als beiderseitige Veranlagung der Ehegatten gedacht ist.

¹³²¹ In einem unmittelbaren positiven Sinne ist es also zutreffend, dass § 26b EStG zunächst auch weder die subjektive Steuerpflicht des einzelnen Ehegatten (§ 1 Abs. 1 und 2 EStG), Littmann, FR 1952, 86, 87, noch die von jedem selbst herbeigeführte Einkünfteerzielung (Tatbestandsverwirklichung) berührt, BFH v. 17.07.2007 IX R 1/06, BFH/NV 2007, 2263, 2264; v. 03.12.2002 IX R 14/00, BFH/NV 2003, 468.

¹³²² Teil IV Kap. M.II.2.b), S. 212 f.

Im sachlichen Bereich der Einkommensteuerpflicht gilt: Der h. L. ist es vorrangiges Ziel und dem kann man sich in gewissem Umfang durchaus anschließen, den Subjektcharakter des jeweiligen Ehegatten im Einkünftebereich nicht geschmälert zu wissen.¹³²³ Betrachtet man es aber genauer, geht das Prinzip der *individuellen* Einkunftsermittlung (das Prinzip der gesonderten Einkunftsermittlung, wie einige, darunter auch die Finanzverwaltung es nennen)¹³²⁴ nicht sehr weit: Den Ehegatten sind zunächst – wie bei getrennter Veranlagung selbstverständlich – die von ihnen bezogenen Einkünfte zuzurechnen und als solche anzusetzen.¹³²⁵ Den Entstehungsstatbestand der einzelnen Einkünfte des jeweiligen Ehegatten lässt man hier unangetastet. Deren Verwirklichung ist wie gehabt Grundvoraussetzung für das Entstehen des Steueranspruches. Persönliche – sprich eheliche – Verhältnisse ändern nichts an der Zurechnung von Einkünften zu einer Einkunftsart.¹³²⁶ Pauschbeträge und Freibeträge, die die Einkünfteermittlung betreffen, kommen regelmäßig nur dem Ehegatten zugute, dessen Einkunftsermittlung infrage steht. Aber auch hier werden bereits, wie man an den teilweise personen-, teilweise ehedatenbezogenen Frei- und Pauschbeträgen ersehen kann, die steuerlichen Sachgrundsätze, die sich aus den individuell getrennten Einkommenssphären ergeben, vernachlässigt.¹³²⁷

Dabei hat der Ansatz der Einkünfte innerhalb des einen (einzigen) gemeinsamen Verfahrens zu geschehen, das sogar, wie gesagt, insofern als gemeinschaftliches Veranlagungsverfahren anzusehen ist, als es auf ihren jeweiligen Tatbeitrag zur Erbringung von Einkünften nicht (und schon gar nicht gesondert) ankommt. Die Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten bei Zusammenveranlagung wird nicht erst ab einem bestimmten Stadium (Zusammenrechnung der Einkünfte, vgl. § 2 Abs. 1 und 2 EStG) verfahrensmäßig vereinigt. Es wird einkommenstechnisch und einkommensteuerlich insgesamt nur ein einfaches Zusammenveranlagungsverfahren gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG für mehrere

¹³²³ Die Ermittlung der Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG ist selbst bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten subjektbezogen. Vgl. u. a. BFH v. 23.08.1999 GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, 785 m. w. N.

¹³²⁴ Siehe u. a. Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 9 (Nachtrag 193, Dez. 2012).

¹³²⁵ Nissen in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, EStG, § 26b Anm. 3 (149. N.-Lfg. Nov. 1995), unter Verweis auf die entsprechenden Grundsätze des § 26a EStG hierzu.

¹³²⁶ Spitaler, FR 1955, 370, 371.

¹³²⁷ Vgl. hierzu u. a. BFH v. 26.02.1985, VIII R 125/83, BStBl. II 1985, 547, 548 (mit einer Aufzählung bestimmter „Ausnahmefälle“), u. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 11 (EL 115 Apr. 2012).

Steuerpflichtige bzw. Veranlagungspflichtige durchgeführt.¹³²⁸ Diese anfänglich getrennte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen hat also nur so zu erfolgen, wie wenn jeder Ehegatte selbstständig zu veranlagten wäre.¹³²⁹ Eine solche einkommensteuergesetzliche Einzelveranlagung findet hier aber nicht einmal bezüglich der individuellen Einkünfte der Ehegatten statt. So wie eine der gemeinsamen Bemessungsgrundlage für beide zusammenveranlagten Ehegatten gemeinsame Erfassung der Einkünfte erfolgt, so sind die Einkünfte auch gemeinsam zu erklären.¹³³⁰

Dieser Bereich der individuellen Einkünftefeststellung ist ähnlich einzuordnen wie der Bereich der Gewinnanteilsfestsetzung gegenüber den einzelnen Gesell-/Gemeinschaftern: Die Einkünfte des jeweiligen Ehegatten selbst sind keine gemeinschaftliche Angelegenheit, sondern stehen als mittelbar gemeinschaftsbezogener Einkünfteanteil nur untereinander in einem Sachzusammenhang. Die die Ehegatten betreffenden Einkünfte werden in ihrer Ermittlung aufgrund der gemeinsamen Zuordnung in Form eines Einkommens zu einer die Ehegatten gemeinsam betreffenden Frage, d. h. die Bestimmung der Höhe der Einkünfte des Einzelnen ist mit Wirkung für und gegen beide zu treffen. Es findet keine gesonderte Ermittlung im Sinne einer verfahrenstechnischen gesonderten Ermittlung statt, sondern nur eine individuelle Ermittlung, die aber als Bestandteil eines gesonderten Verfahrens über einen im Fortgang identischen Tatbestand gegenüber mehreren Personen ebenfalls einheitlich zu entscheiden ist.

Die gesetzliche Formulierung lässt es offen, ob erst die gesamten oder die einzelnen Einkünfte innerhalb der Einkunftsarten, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet werden sollen, vgl. § 26b EStG.¹³³¹ Damit ist es Aufgabe der Rechtsprechung, nach dem jeweiligen Zweck steuerlicher Regelungen den Grad einheitlicher Einkünfteermittlung zu bestimmen. Hierbei gilt generell:

¹³²⁸ Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1938, S. 11; Moser, VJSchrStFR 1931, 557, 610. S. a. d. Nw. in Fn. 635, S. 192.

¹³²⁹ So Mrozek (Senatspräsident des RFH nach E. Becker), Komm. z. EStG, 1926, § 22 EStG Anm. 6.

¹³³⁰ § 57a S. 2 EStDV 1958 bringt eine nach Bemessungsgrundlagen getrennte Angabe der Einkünfte eines Ehegatten (Einkünfte nach § 26d EStG 1958), die der Zusammenveranlagung abseitig gestellt wurden) bei der Zusammenveranlagung zum Ausdruck und spricht nur dort und hier wohl zu Recht von gesonderten Einkünften (aussondierten Einkünften), vgl. Neufassung der EStDV v. 26.4.1958, BStBl. I 1958, 315, 331. Alle anderen waren gemeinsam zu erklären und zu erfassen.

¹³³¹ § 26b EStG gibt keine Reihenfolge hinsichtlich dessen vor, FG Hamburg v. 29.09.2010 – 6 K 246/09, n. V.

Im Hinblick auf die gesamtschuldnerische Stellung der Ehegatten und damit den gesamten Besteuerungsvorgang ist zu berücksichtigen, dass die Ehegatten nicht nur auf der materiellen Eingangsstufe als eigenständige Steuersubjekte behandelt werden, sondern auch im Ausgang des Zusammenveranlagungsverfahrens als solche; sie müssen damit vorwiegend – praktisch in der Grundeinstellung – als autonome Steuersubjekte gesehen werden. Die Gemeinschaft ist – wie schon erläutert – auch nicht die Verwirklichungsbasis für den Besteuerungstatbestand. Aber im Wege der Zusammenveranlagung ist die Ehegattengemeinschaft eine (Tatbestands-)Beurteilungsbasis, so u. a. für alle Kategorien wie schlussendlich für das Einkommen. Die „Ehegattengemeinschaft“ ist *vom Ergebnis her* insoweit Steuerrechtssubjekt, als es grundsätzlich in der Einheit der Gemeinschaft die Merkmale des gesamten Besteuerungstatbestandes der Einkommensteuer regelmäßig ab der Summe der Einkünfte, generell aber ab der Stufe des Gesamtbetrages der Einkünfte verwirklicht. Insofern ist die Handlungsanweisung der Behandlung wie ein Steuerpflichtiger zu verstehen. Es ist jeweils die richtige Dosierung an im Ergebnis gemeinschaftlicher Behandlung zu finden, die den Ehegatten in ihrer Form der steuerlich zu berücksichtigenden Einkommens(erwerbs)gemeinschaft, die aber in ihrer Grundeinstellung autonome Steuersubjekte sind, am ehesten entspricht.

In steuersystematischer Hinsicht besagt all dies: Im Rahmen der Zusammenveranlagung stellt die Feststellung der Einkünfte des jeweiligen Ehegatten nur eine von mehreren, möglichen Besteuerungsgrundlagen des Eingangstatbestandes nach § 2 Abs. 1 und 2 EStG dar. Von der Zusammenveranlagung unberührt erfüllen die Ehegatten, jeder für sich betrachtet, zunächst den Steueranknüpfungstatbestand der Verwirklichung von Einkünften (oder des Öfteren auch nicht jeder von ihnen beiden, was in diesem [Zusammen-]Veranlagungsverfahren aber völlig unbedeutend ist). Die Bildung einer Bemessungsgrundlage aus den Einkünften der Ehegatten geht also mit der Maßnahme der Finanzbehörde einher, deren Einkünfte zusammenfassend zu ermitteln bzw. zu bestimmen. Mit der Ausführung der diesem System vorgegebenen Handlungsanweisung des „Zusammenfassens der Einkünfte der Ehegatten“ auf der Grundlage des der Zusammenveranlagung von Ehegatten immanenten Grundsatzes, diese als *ein* Steuerpflichtiger zu behandeln, wird die Behandlung der Ehegatten als Besteuerungsgemeinschaft in die Wege geleitet.

Den Vorgang des Zusammenrechnens ihrer beiderseitigen Einkünfte vorbereitend sind diese so zu ermitteln, als ob jeder Ehegatte selbstständig zu veranlagend wäre. Gerade im Bereich der Einkünfteerzielung und -ermittlung gemäß § 26b EStG betont die h. M. – wie gesagt – die Steuersubjekteigenschaft der Ehegat-

ten.¹³³² Dies ist sicherlich richtig. In der sachverhaltlichen Tatbestandsermittlung sollen sie, so § 26b EStG nachdrücklich, noch als Individuen behandelt werden.¹³³³ Sie agieren hier vorwiegend nicht als Erwerbsgemeinschaft. Mittels des einheitlichen Ansatzes der Einkünfte nach deren Summierung transzendieren die Ehegatten aber im Ergebnis zu einer Gemeinschaft, die als solche auch steuerlich zu erfassen ist.

So wie es der BFH bereits vor Jahrzehnten aussprach, so gilt es hier also festzuhalten: „Auch wenn der Gedanke der Einheitlichkeit der Einkünfte zusammenveranlagter Ehegatten erst dann entscheidende Bedeutung gewinnt, wenn die festgestellten Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet worden sind, so kündigt sich dieser doch schon im Stadium der Einkünfteermittlung an.“¹³³⁴ Die Einkünfte der zusammen zu veranlagenden Ehegatten sind in ihrer steuerbegründenden Wirkung während der Zusammenveranlagung gemeinschaftlich wahrzunehmen. Der alte Rechtszustand einheitlicher Einkünfteermittlung innerhalb der Einkunftsarten machte die komplette einheitliche Erfassung der sachlichen Besteuerungsgrundlagen und damit die gemeinschaftliche Verwirklichung des sachlichen Tatbestandes nur sinnfälliger. Die Einkünfte in ihrer einzelnen Einkunftsart sind heute zwar generell getrennt zu beurteilen, sie können aber im Rahmen der Zusammenveranlagung keine eigene sachliche Steuerpflicht des Ehegatten begründen.

Dennoch sind sie in ihrer steuerbegründenden Wirkung durchaus beachtlich: Denn damit hat bzw. haben mindestens einer von den Ehegatten, evtl. sogar beide Ehegatten, im Fall der gehandhabten Zusammenveranlagung den „konstitutiven“ Steueranknüpfungstatbestand der Erzielung von Einkünften erfüllt. Das gibt der gemeinschaftlichen Besteuerung der Ehegatten im Wege der Zusammenveranlagung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG wenigstens einen halbautonomen Charakter.

In der Verbundenheit mit dem anderen Ehegatten entsteht dem einzelnen Ehegatten eine (erhöhte) Steuerpflicht, die sich (zum Teil) nicht auf die Entstehungstatbestände der §§ 2 – 24 EStG gründet, sondern auf § 26b EStG. Die Bestimmung der sachlichen Steuerpflicht des einen (einkunftslosen) Ehegatten oder auch beider (einkünfteerzielender) Ehegatten ist damit aber auch nur im

¹³³² Vgl. BFH v. 23.08.1999 GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, 785 m. w. N.; v. 03.12.2002 IX R 14/00, BFH/NV 2003, 468; v. 17.07.2007 IX R 1/06, BFH/NV 2007, 2263; Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 2.

¹³³³ Genau dies hebt auch die Finanzverwaltung hervor, s. o. Fn. 194, S. 45.

¹³³⁴ BFH v. 05.12.1963 IV 28/62 S, BStBl. III 1964, 96, 97.

Zusammenspiel mit der des anderen Ehegatten zu sehen. Es gibt also sicherlich eine gewisse Kontinuität der (materiellen) Schuld des Einzelnen.¹³³⁵

Der herrschende Modus der Verlagerung einzelner Einkünfte auf andere, vornehmlich Angehörige, den das Gesetz in Ausnahmefällen zulässt wie in § 22 Nr. 1a. EStG, macht deutlich, dass eine objektive Steuerpflicht dem Grunde nach bereits in dem Bezug einzelner Einkünfte gesehen werden muss.¹³³⁶ Soweit dementsprechend eine sachliche Steuerpflicht im Einzelnen zu bejahen ist, muss also über eine Verlagerung der sachlichen Steuerpflicht nachgedacht werden. Der Vorgang der Veranlagung hat demnach ein ihm eigenes Moment des Zusammenführens eines oder zweier für sich betrachtet schon genügender Besteuerungsvorgänge zu einem gemeinsamen Besteuerungsvorgang. Erst durch den Veranlagungsvorgang ändert sich die eingetretene Steuerpflicht des einzelnen Ehegatten. Es besteht also eine verfahrensrechtliche Korrespondenz zwischen der aufgrund der geänderten Zuordnung entstandenen Steuerpflicht beider Ehegatten im Verbund und der zuvor bereits durch Tatbestandsverwirklichung entstandenen Steuerpflicht. Meines Erachtens ist hier eine spezielle, suspendierende Steuerpflicht durch die gemeinschaftliche Steuerpflicht hinsichtlich der bestehenden individuellen Steuerpflicht anzunehmen.¹³³⁷

Stellt man nun auf den mehr oder minder einkunftslosen Ehegatten ab, so eröffnet sich für ihn der objektive Tatbestand in der Weise, dass er nunmehr (weitere) bezogene Einkünfte in Gemeinschaft besitzt. Ein mittelbarer gemeinschaftlicher, kein zusätzlicher singulärer objektiver Tatbestand ist in § 26b EStG enthalten. Aufgrund seiner systematischen Stellung und dem darin deutlich zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers wird auf einer Meta-, da Beurteilungsebene unter den Anweisungen des § 26b EStG sowohl ein neuer objektiv wie subjektiv erweiternder Tatbestand geschaffen.

¹³³⁵ Siehe dazu noch Teil IV Kap. M.IV.6, S. 464 f.

¹³³⁶ Insofern ist es nicht hilfreich, das Einkommensteuerobjekt als die Summe der Einkünfte zu bezeichnen. So Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, Köln 1981/88, 1. Kap. A. II.1., S. 34 f.; Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 9 Rz. 40. Erwirbt der Steuerpflichtige nur in einer Einkunftsart, ist dies sicherlich das Einkommensteuerobjekt. Sind es mehrere Einkünfte, so sind sie eben die Gesamtheit des Einkommensteuerobjektes.

¹³³⁷ Hinsichtlich des theoretischen Gehalts dieser „verlagernden Wirkung“ wäre sicherlich noch mehr zu sagen; dies würde aber über den Rahmen dieser Untersuchung hinausführen.

Im Rahmen der Zusammenveranlagung entsteht also eine sachliche Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft. Durch die Bildung einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage bekommt die Veranlagung des nicht erwerbsfähigen Ehegatten eine Basis und durch das Zusammenrechnen der Einkünfte Substanz. Nimmt man dies tatbestandlich trotz Zusammenveranlagung nicht vor, so fehlt der Veranlagung der Nur-Hausfrau die Substanz. Der Besteuerung der haushaltsführenden erwerbslosen Ehefrau fehlt es dann an der geschuldeten Bemessungsgrundlage.

Wenn, wie bereits erläutert, eine gemeinschaftliche Bemessungsgrundlage im Zuge der Zusammenveranlagung beider Ehegatten zu bilden ist, so bestimmt das Zusammenrechnen der Einkünfte beider Ehegatten auch unweigerlich den Umfang der Steuerpflicht für jeden der beiden Ehegatten, und zwar auf der schuldrechtlichen Grundlage eines sog. einheitlichen Schuldverhältnisses. Das harmoniert im Übrigen auch mit der Regelung, dass im Innenverhältnis jeder Ehegatte als Schuldner des Steuerteils gilt, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben, wenn jeder Ehegatte getrennt mit seinem Einkommen veranlagt worden wäre.¹³³⁸ Zum anderen harmoniert die Zusammenveranlagung dann auch vortrefflich mit dem Aufteilungsverfahren gem. §§ 268 ff. AO,¹³³⁹ denn eigentlich zeigt auch die dortige Aufteilungsmöglichkeit, die nach h. M. zur Folge hat, dass Eheleute im Endergebnis wie Teilschuldner gestellt werden, dass die Schuld der Ehegatten zuvor in der causa eine gemeinschaftliche bzw. einheitliche Schuld ist.

Die Folge der Zusammenveranlagung ist seit jeher – mittels § 26b EStG 1958 dann auch wiederum gesetzlich klar ausgedrückt und festgeschrieben –, dass die *individuellen* Einkünfte beider Ehegatten zusammenzurechnen sind. Der gesetzgeberische Wille geht also immer schon dahin, dass alles das, was dieser Ehegattengemeinschaft als formeller Einkommensgemeinschaft an Einkünften entsteht, ihr gegenüber steuerlich zu erfassen ist. Dafür gibt und gab es nach der hier vertretenen Auffassung stets die entsprechende steuerschuldrechtliche Tatbestandsgrundlage. Der materielle Gehalt der (ausformenden) Handlungsanweisung des Zusammenrechnens der Einkünfte äußert sich in der nachdrücklichen Substantiierung eines einzigen gemeinschaftlichen Steuerobjektes auf der Basis einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage als Grundlage einer gemeinschaftlichen Besteuerung der Ehegattengemeinschaft. Nachfolgend ist an gegebener

¹³³⁸ Zu diesem Gedanken vgl. bereits o. Teil IV Kap. M.IV.2, S 304 f.

¹³³⁹ Siehe näher Teil I Kap. B.III.6, S. 89 f.

Stelle noch auf die Frage nach der *vorübergehenden* Steuerpflicht- und schuldenstellung einzugehen.

Dass die Handlungsanweisung des „Zusammenrechnens der Ehegatteneinkünfte“ nun alle diese besagten Rechtsfolgen hat, wird bis heute nicht eingesehen. Man geht zwar den Schritt, die Einkünfte in die Gemeinschaft fließen zu lassen; das splittet sich aber in die (Halb-)Schritte, materiell-rechtlich nur ein Einkommen anzuerkennen (Gemeinschaft im objektiven Sinne) und dennoch die Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommensgemeinschaft nicht einmal vorübergehend als den einen Steuerpflichtigen zu akzeptieren. Dies offenbarte sich früher darin, dass man die Eheleute, die zusammen veranlagt wurden, als eine Gemeinschaft ansah, die für die Festsetzung der Einkommensteuer als Einheit behandelt wurden.¹³⁴⁰ Heute gelangt man an dieser Stelle, spitz formuliert, zu einer Zusammenfassung der Ehegatten zu einem „einheitlichen Steuerobjekt“¹³⁴¹ ¹³⁴². Konsequenterweise lässt sich dann jedoch nur noch die bestürzende Feststellung treffen, dass auf der Basis der h. L. mit dem bundeseinheitlichen Einkommensteuergesetz von 1920 die Haushaltsbesteuerung im klassischen Sinne¹³⁴³ nicht ihr Ende gefunden hat, denn hiernach findet in der Tendenz immer noch nicht mehr als eine Hinzurechnung des Einkommens der Ehegattin zum Einkommen des Ehemannes im schuldbegründenden Sinne statt.

Damit verbunden gesteht man natürlich auch nicht zu, dass sich hinter der Wortwahl einer rein faktischen Maßnahme der dahinterliegende Modus eines gesplitteten Tatbestandes ähnlich dem einkommensteuerlich erfasster Gewinn- bzw. Einkünftegemeinschaften verbirgt. Dass dieser Ausdruck einen sehr umfassenden Charakter haben soll, nämlich auch den, dass es sich bei dem hiermit geknüpften, sachlichen Bezug zur Ehegattengemeinschaft, wie nachfolgend noch näher zu erläutern, nur um eine partielle Trägerschaft handelt, wird bis in die heutige Zeit nicht enthüllt. Man möchte die Tatsache, dass es sich hier nur um eine formelle und nicht um eine materielle Besteuerungsgemeinschaft handelt, nicht offenlegen und auch nicht den Umstand, dass man um diese Gemeinschaft

¹³⁴⁰ So auch der BFH noch anfänglich, Urt. v. 27.09.1956 IV 540/54 U, BStBl. 1956 III, 335, 336; v. 19.07.1956 IV 411/55 U, BStBl. III 1956, 282, 283.

¹³⁴¹ Nds. FG v. 22.09.1983 XI 163/83, EFG 1984, 266 m. w. N.

¹³⁴² Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 3 u. 9 m. w. Rspr.-N. (339. Aktual., Febr. 2012).

¹³⁴³ Das Einkommen der zusammenlebenden Ehegatten wurde vor der Zusammenveranlagung von Ehegatten grundsätzlich beim Manne durch Hinzurechnung einheitlich erfasst. Vgl. bereits eingehend o. Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

eine unseriöse, da im formellen angelegte, im übertragenen Sinne aber materielle Besteuerung einer weiteren Erwerbsgemeinschaft geschaffen hat, zumal es eben auch die hinter dem Rechtsinstitut stehenden Ziele der Verhinderung der paritätischen Einkommenserwerbserzielung beider Geschlechter (Stichwort: „natürliches Splitting“) als auch der Verhinderung der bloßen Einkünfteerwerbserzielung durch die Hausfrau (Stichwort: Drosselung der Erwerbsneigung der haushaltsführenden Ehefrau) ans Tageslicht brächte.

(3) Zur geschriebenen Handlungsanweisung der Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger gem. § 26b EStG 1975 im einfachen Zusammenveranlagungsverfahren

Wie im Obigen bereits ausführlich erläutert gibt auch das Anfügen dieser bisher fehlenden Bestimmung für die einschlägige Lehre Anlass zu erheblichen Zweifeln bei der Auslegung der Vorschrift des § 26b EStG in der Fassung des Einkommensteuerreformgesetzes vom 05.08.1974¹³⁴⁴ und den daran anknüpfenden Rechtsfolgen.¹³⁴⁵ Nach § 26b EStG 1975 werden bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten diesen ihre Einkünfte nach Zusammenrechnung gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, „die Ehegatten *sodann* gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt“, vgl. § 26b EStG 1975.

Ist man der vorliegenden Meinung, dass die neue gesetzliche Bestimmung des § 26b EStG 1975 dem nicht entgegensteht, dass der Grundsatz der gemeinschaftlichen Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger die gesamte einfache Zusammenveranlagung trägt und prägt, so ist nun noch der eigentliche Gehalt dieser vor geraumer Zeit neu eingefügten Bestimmung zu bestimmen.

(a) Die Behandlung der Ehegattengemeinschaft als (ein) Steuerpflichtiger im Bereich des subjektiven Einkommens

Aus dem Wort ‚sodann‘ in der Wendung des § 26b EStG, dass die Ehegatten sodann ...als Steuerpflichtiger behandelt (werden), lässt sich entgegen vieler Stimmen im Meinungsstand¹³⁴⁶ nicht entnehmen, dass die Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger im materiellen Sinne erst nach dem Vorgang der Zusammenrechnung der Einkünfte einsetzt. Bereits vorher besteht die gemein-

¹³⁴⁴ BStBl. I 1974, 530, 537.

¹³⁴⁵ Siehe hierzu u. a. Rößler, BB 1983, 626.

¹³⁴⁶ Die dem ganzen nach heutiger Lesart oft auch nur noch auf der Ebene einer gemeinsamen *Berechnungsgrundlage* Raum geben.

schaftliche Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger im materiellen Sinne, nur ist dessen Gehalt in anderer, d. h. gewissermaßen schwächerer Weise ausgeprägt. Während die Ehegatten zuvor nur nach den Grundsätzen, die üblicherweise gegenüber einem einzigen Steuerpflichtigen Anwendung finden, behandelt werden, sie also nur insofern als eine Gemeinschaft gelten, als sie gemeinsam – mit ihren individuell zu ermittelnden Besteuerungsgrundlagen in Form von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 und 2 EStG – auf der Basis einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage in die Besteuerung einzubeziehen sind, stellen sie dann durch und mit der Zusammenfassung ihrer Einkünfte – transformiert durch die hierbei zu ergreifende Maßnahme der Zusammenrechnung der Einkünfte – eine Gemeinschaft in partieller Rechtsträgerschaft dar.¹³⁴⁷

Fasst man den Ausdruck des „Behandelns der Ehegatten als Steuerpflichtiger“ so auf, dass alle weiteren Besteuerungsschritte nunmehr in materiell-rechtlicher Weise so auszuführen sind, dass dem Fiskus statt ihrer beider nur noch eine Person in Gestalt der Ehegattengemeinschaft gegenübersteht, so macht es Sinn, erst an dieser Stelle diesen Passus ins Gesetz zu nehmen. Es ist richtig, dass die Ehegatten (schon) mit dem Zusammenrechnen der Einkünfte gemeinschaftlich als ein Steuerpflichtiger anzusehen sind. Nur als solche schon vom Grunde her behandeln kann man sie dann erst auf der Einkommensebene, d. h. auf der Ebene der subjektiven Einkommensermittlung.

Daraus lässt sich aber – wie gesagt – nicht rückschließen, dass der Passus, dass die Ehegatten als Steuerpflichtiger behandelt werden, nicht bereits auf der Stufe der Einkünfteermittlung als der Bestimmung des objektiven Einkommens (sei es in der Summe bzw. in dem Gesamtbetrag der Einkünfte) eingreift.¹³⁴⁸ Es ist ein Unterschied, ob sie in der obigen Weise als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind, damit sie überhaupt in eine solche gemeinsame Position gelangen, oder ob sie als ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind, weil sie sich bereits in einer solchen Stellung befinden. Es ist aber auch nicht zu leugnen, dass man die Ehegatten nach diesem Grundsatz behandeln muss, um sie überhaupt in diese Position zu bringen. Geht es eben darum, dass mehrere erst durch einen bestimmten Vorgang, nämlich das Einstellen ihrer Einkünfte in eine Bemessungs-

¹³⁴⁷ Zur Art dieser partiellen Rechtsträgerschaft siehe noch näher Teil IV Kap. M.IV.5.b)(5), S. 404 f.

¹³⁴⁸ A. A. s. u. a. BFH v. 23.08.1999 GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, 781; u. v. 26.07.1983 VIII R 160/80, BStBl. II 1983, 674, 675; Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 2 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012); Esser in Bordewin/Brandt, EStG, § 32a Rz. 133 (217. Erg.-Lfg., März 2002).

sungsgrundlage aufgrund Zusammenveranlagung zu einem Steuerpflichtigen transzendieren sollen, muss ebenfalls die Maxime gelten, dass sie als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind, aber eben nicht ob ihrer Funktion, sondern zuallererst, damit sie überhaupt in diese Funktion gelangen.

Das bedeutet konkret, dass wenn man die Einkünfte beider Ehegatten auf der Basis einer Bemessungsgrundlage erfasst, man beide Ehegatten bereits nach den Grundsätzen behandelt, die einem einzelnen Steuersubjekt gegenüber Anwendung finden. Mit dem Zusammenrechnen der Einkünfte etabliert man die Ehegattengemeinschaft in ihrer speziellen Funktion als einen Steuerpflichtigen, und als solchen hernehmen darf man diesen, so neu gewonnenen Steuerpflichtigen dann mit gewissen Einschränkungen¹³⁴⁹ auf der Ebene des subjektiven Einkommens.¹³⁵⁰

Das Erklimmen der letzten Stufe hat zur Folge, dass ab diesem Stadium grundsätzlich selbst in Ausführung des jeweiligen Tatbestandsmerkmals nicht mehr auf die individuelle Verwirklichung der Besteuerungsmerkmale beim jeweiligen, z. B. Sonderaufwand verursachenden Ehegatten (so ist es u. a. unerheblich, ob die Aufwendungen zur berufsständischen Versorgungseinrichtung des einen Ehegatten vom anderen Ehegatten, § 10 Abs. 1 Nr. 2.a) EStG übernommen werden) abzustellen ist.¹³⁵¹ Die hierin zum Ausdruck kommende gesetzliche Aufnahme der neuen gesetzlichen Bestimmung als materiell-rechtlicher Grundsatz verstärkt im Übrigen noch die steuerschuldrechtliche Betrachtungsweise, denn auch hier ist – wie schon zuvor –¹³⁵² der gemeinschaftlichen, vor der gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten in steuerbegründender Weise der Vorzug zu geben.

In Abgrenzung der einzelnen Phasen der einfachen Zusammenveranlagung unter der Maxime der Behandlung als (ein) Steuerpflichtiger bedeutet dies bei der heutigen modifizierten Zusammenveranlagung, dass zunächst individuelle Besteuerungsgrundlagen verschiedener Individuen (wie eben deren erwirtschaft-

¹³⁴⁹ Verwiesen sei hier auf den im nachfolgenden Kapitel noch zu erläuternden, dazugehörigen Vorbehalt gem. § 26b EStG 1975.

¹³⁵⁰ Insofern stimmt dann auch die vorliegende Ansicht mit der bisweilen verwandten Formulierung überein, dass die Ehegatten erst ab dem Zusammenrechnen der Einkünfte als (ein) Steuerpflichtiger *gelten* sollen, vgl. BFH v. 12.06.1980 IV R 124/77, BStBl. 1980, 645; Hess. FG v. 08.06.1977 VII 74/77, EFG 1977, 543.

¹³⁵¹ So a. d. h. M. in ihrem Verständnis der neuen gesetzlichen Regelung, vgl. u. a. BFH v. 16.04.2002 IX R 40/00, BFHE 198, 66, BStBl. II 2002, 501, 502; s. u. a. Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 25 (EL 115 Apr. 2012).

¹³⁵² Siehe eingehend bereits o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2), S. 346 f.

tete Einkünfte) auf der Basis einer Bemessungsgrundlage zusammengeschlossen werden, und dass dann ab der Phase der subjektiven Einkommensermittlung individuelle Faktoren mehrerer Personen bereits in einer Besteuerungsgrundlage zusammenfließen können, sodass u. U. beträchtlicher subjektiver, beistandsbezogener Aufwand stets (mit) in Ansatz zu bringen ist. Die Ehegatten sind ab dem Zusammenrechnen der Einkünfte vorbehaltlich bestimmter gesetzlicher Ausnahmen (vorübergehend) als eine Besteuerungsgemeinschaft zu führen.

(b) Die Behandlung der Ehegattengemeinschaft als (ein) Steuerpflichtiger im Bereich des subjektiven Einkommens unter Vorbehalt gem. § 26b EStG 1975

Nach § 26b EStG werden bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten deren Einkünfte – nach Zusammenrechnung – gemeinsam zugerechnet und, „soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt, vgl. § 26b EStG.

Dieser Vorbehalt macht deutlich, dass man sich auch im Bereich der Ermittlung des subjektiven Einkommens stets zu fragen hat, wie weit denn im Einzelnen die obige Gemeinschaftsbehandlung der Ehegattengemeinschaft führt. Auch bei dieser intensiven Gemeinschaftsbehandlung hat man sich ständig zu vergegenwärtigen, dass zwei Steuerpflichtige vorhanden sind, denen selbst ihre individuellen Besteuerungsgrundlagen zuzuordnen sind, wenn der Selbstständigkeitsvorbehalt („soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“) eingreift.

Im Bereich der Ermittlung des subjektiven Einkommens der Ehegattengemeinschaft besteht ein Regel-Ausnahme-Verhältnis. Im Grunde sind Ehegatten nun nach dem für die Ermittlung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage in § 2 Abs. 3 bis Abs. 6 EStG normierten Schema als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln.¹³⁵³ Das hat zur Folge, dass nur dann, wenn eine spezielle Norm vorschreibt, dass die Ehegatten wie zwei Einzelpersonen zu behandeln sind, die Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger im obigen Sinne unterbleibt. Beispiele hierfür sind § 10b Abs. 1 S. 3 EStG, wonach der Abzugsbetrag jedem Ehegatten gesondert zusteht¹³⁵⁴ oder § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG, wo es personenbezogen auf die eigene Beitragsleistung des Arbeitnehmers ankommt^{1355 1356}.

¹³⁵³ Siehe hierzu u. a. BFH v. 22.05.1981 VI B 12/82, BStBl. II 1981, 709, 710; v. 20.02.1991 X R 191/87, BStBl. II 1991, 690, 691.

¹³⁵⁴ BFH v. 03.08.2005 XI R 76/03, BStBl. 2006, 121.

¹³⁵⁵ BFH v. 26.09.2006 X R 3/05, BStBl. II 2007, 452.

Danach kann die eigenständige Beurteilung von Besteuerungsgrundlagen beim jeweiligen Ehegatten bzw. die Annahme individueller Besteuerungsgrundlagen nur als punktuelle Ausnahme gesehen werden. Dementsprechend gibt es auch keinen gesonderten Abschnitt zur Ehegattenbesteuerung; diesbezügliche Regelungen befinden sich überall im gesamten EStG. Die Veranlagungsvorschriften der §§ 26 – 26b EStG sowie die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG enthalten nur die gesetzgeberischen Grundentscheidungen zur einkommensteuerlichen Behandlung von Ehegatten.¹³⁵⁷

(4) Die der einfachen Zusammenveranlagung innewohnende steuerliche Erfassung der Ehegattengemeinschaft als „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft aufgrund ihres gemeinschaftlichen Einkommens

Die Zusammenveranlagung führt zu einer materiellen Einkommensteilhabe-gemeinschaft im übertragenen Sinne und damit zu einer „unechten“ Tatbestands-gemeinschaft, der gegenüber ein gemeinschaftliches Einkommen festzustellen ist, das der einheitlichen Einkommensbesteuerung der Ehegattengemeinschaft zugrunde gelegt wird. Das Einkommen der Ehegattengemeinschaft als einer for-mellen Einkommenserwerbsgemeinschaft ist als Ganzes zu erfassen.¹³⁵⁸ Die sich daraus ergebende Identität des Sachgegenstandes verdichtet sich in der Konse- quenz zu einer partiellen Identität eines aus der speziellen Ehegattengemein- schaft bestehenden Steuerpflichtigen. Dies wird vom BFH nur ansatzweise mit- getragen.¹³⁵⁹

Die Ehegattengemeinschaft als Einkommenserwerbsgemeinschaft ist zwar eingangs nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung, aber vom Ergebnis her insoweit (vorübergehendes) Steuerrechtssubjekt, als es grundsätzlich in der Ein- heit der Gemeinschaft die Merkmale des gesamten Besteuerungstatbestandes der Einkommensteuer verwirklicht. Das bedeutet, es gibt im Ergebnis nur ein

¹³⁵⁶ Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 21 (EL 115 Apr. 2012)

¹³⁵⁷ Gotthardt, Die Ehegattenbesteuerung, 1992, S. 55.

¹³⁵⁸ So ausdrücklich der BFH in Urt. v. 22.03.1967 VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, 597.

¹³⁵⁹ BFH v. 12.06.1980 IV R 124/77, BStBl. II 1980, 645; v. 06.10.1982 I R 121/79, BStBl. II 1983, 34, 35: „Im Zuge der Veranlagung wird vorausgesetzt bzw. davon ausge- gangen, dass die Eheleute nur ein einziges Steuersubjekt darstellen; im Zuge dessen darf dementsprechend nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte, nur ein Ein- kommen und nur ein zu versteuerndes Einkommen i. S. v. § 2 Abs. 5 EStG gebildet werden.“

gemeinschaftliches Einkommen. In ihren Folgen liefert die Zusammenveranlagung keine einzelnen Besteuerungsmerkmale mehr, welche den Ehegatten für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Alle bisherigen Besteuerungsmerkmale sind im Rahmen einer neu bzw. nachträglich begründeten, abstrakten Steuerpflichtschaft eingebunden.

Im Zuge der modifizierten Zusammenveranlagung sind die Ehegatten mit Beginn nur als ein Steuerpflichtiger im formellen, dann aber Stück für Stück auch im materiellen Sinne zu handhaben; ihre Pflichtenträgerstellung changiert also während der Zusammenveranlagung. Früher, d. h. unter der originären Zusammenveranlagung, wechselte die Pflichtenträgerstellung bereits mit Beginn der Veranlagung, da die Ehegattengemeinschaft schon eingangs als Besteuerungseinheit behandelt wurde, auch wenn man sie als Besteuerungsgemeinschaft nicht wahrhaben wollte.

Die Beteiligung der Ehegatten in Verwirklichung aller veranlagungstechnisch einzubeziehender Besteuerungsgrundlagen wird – entsprechend der Idee der Zusammenveranlagung – außer Betracht gelassen.¹³⁶⁰ Selbst der erforderliche Grad der Individualität einzelner Besteuerungsgrundlagen ist wiederum unterschiedlich: Im Bereich der Einkünfte sind die Besteuerungsgrundlagen seit 1958 im Rahmen der Systematik des Einkommensteuerrechtes individuell vollständig zu ermitteln, durch Zusammenrechnen jedoch wieder in ihrer Individualität unbeachtlich gestellt. Im Bereich des Einkommens kommt es auf die genaue Zuordnung der jeweiligen Besteuerungsgrundlage zum Ehegatten dagegen generell überhaupt nicht an. So wird indirekt auch hier bereits wieder deutlich, dass nur ein gemeinschaftlich zu versteuerndes Einkommen festgestellt wird.

All dies harmoniert auch in besonderer Weise mit den bereits angesprochenen einheitlichen Schuldverhältnissen auf gesetzlicher wie auf rechtsgeschäftlicher Basis, welche hier auf der steuersystematischen wie auf der steuerschuldrechtlichen Begründungsebene erläuternd heranzuziehen sind. Auf der einen Seite ist nur der gemeinschaftliche Tatentschluss, nicht die gemeinschaftliche Tatbeteiligung in ihren Dimensionen entscheidend. Auf der anderen Seite ist hierbei nur insofern eine Tatbestandsgemeinschaft erforderlich, als beide Ehegatten an der Veranlagung beteiligt sind. Selbst wenn einer der beiden Teilnehmer, sprich der andere Ehegatte, tatsächlich nichts – also auch keine Einkünfte – außer der bloßen Teilnahme an der Veranlagung (am Vertragsschluss) zur Verwirklichung des Schuldverhältnisses beiträgt, so wird er doch Schuldner des einheitlichen Schuld-

¹³⁶⁰ Brauel, StW 1961, Sp. 701, 703.

verhältnisses aufgrund der auch ihn umfassenden und insofern einheitlichen Obligation.

(5) Zur vorübergehenden gemeinschaftlichen Steuerpflicht der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft

Vorweg ist nochmals festzuhalten, dass es hier nur um die Auslegung des gesetzlich verankerten Rechtskreises der Zusammenveranlagung im originären Sinne geht, der gerade im Hinblick auf die durch die einfache Zusammenveranlagung entstehende Rechtsfolge einer einheitlichen Steuerschuld für die gesuchte Feststellung eines gegenüber beiden Ehegatten festzusetzenden identischen Steueranspruches entscheidend ist. Daneben geht es auf der steuersystematischen Legitimationsebene darum, dass Muster eines gesplitteten Tatbestandes nach den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes bei den Einkünfteerwerbsgemeinschaften, das sich hier vermutlich auf vergleichbare Weise wiederfindet, herauszuarbeiten, wobei stets zu vergegenwärtigen ist, dass sich der Tatbestand im Vorliegenden nur auf einer überhöhten Verwirklichungsbasis und keiner echten sachverhaltlichen Verwirklichungsbasis bewegt.

Wie bereits festgestellt, führt das Zusammenrechnen der Einkünfte laut § 26b EStG nicht nur – wie die h. L. annimmt – zu einer bloßen Überberechnung der Einkünfte, sondern es kommt zu deren Zusammenfassung und im Zuge dieser nivellierenden Vereinheitlichung auch zu einem gemeinschaftlich bezogenen Steuerobjekt. Wenn die Zusammenveranlagung damit einhergeht, dass bildlich gesprochen alle Einkünfte in einen Topf wandern und aus diesem auch gemeinsam wieder verbraucht bzw. verteilt werden, so bedeutet dies zugleich auch, dass zugunsten der Lebensgemeinschaft der Ehegatten die einzelne Person als Träger selbstständiger Eigentumsrechte zurücktritt.¹³⁶¹ Grundlegend ist der Gedanke, dass durch das gemeinsame Wirtschaften in einen Topf eine gewisse Verselbstständigung der Gemeinschaft gegeben ist, die einer gemeinsamen Erfassung der Subjekte in einer solchen zu bestimmtem Zwecke – hier der Besteuerung – voregreiflich erscheinen lassen.¹³⁶²

Die Ehegattengemeinschaft als Einkommenserwerbsgemeinschaft im wirtschaftlichen, aber nicht erwerbswirtschaftlichen Sinn ist demnach Träger einer

¹³⁶¹ Die Individualzurechnungen der Einkünfte auf der Stufe objektiver Leistungsfähigkeit werden durch die Zusammenrechnung aufgelöst, Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I.2., S. 626.

¹³⁶² Vgl. u. a. Brockhoff, DStZ 1954, 221.

eigenen steuerlichen Leistungsfähigkeit.¹³⁶³ Die Besteuerung knüpft an die rein besitzrechtliche Seite des Einkommenserwerbs an mit der Prämisse, dass alle Einkünfte in einen gemeinsamen Topf wandern, und lässt die dingliche Seite in der Steuerfolge außen vor.¹³⁶⁴ Die Verwirklichung des sachlichen Einkommensteuer-tatbestandes liegt in dem bloßen possessiven Bezug der Einkünfte (Bildung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage und der Bildung eines besitzrechtlich definierten Steuerobjektes) und nicht der subjektiven Zurechnung des Steuerobjektes.

Für das Entstehen der Verpflichtung der Ehegattengemeinschaft ist weder die genaue personale Zuordnung an den einzelnen Einkünften beider Ehegatten entscheidend noch an denen der gemeinschaftlichen Einkünfte des Zusammenschlusses aus ihnen. Es trifft mit der Wortwahl einer rein faktischen Maßnahme den Charakter des dahinterliegenden Modus, dass es nicht erwünscht ist, dass die Einkünfte der Ehegattengemeinschaft in Form einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft auch zuzurechnen sind.¹³⁶⁵ Denn letztendlich wird in einem überhöhten Sinne jedem Ehegatten das partiell gemeinschaftlich erwirtschaftete Einkommen als seines zugerechnet.¹³⁶⁶ Es besteht also keine Notwendigkeit, die Einkünfte der Ehegattengemeinschaft gemeinschaftlich *zuzurechnen*, weil sich das Aggregat der Einkünfte während der Zusammenveranlagung nur in einem Durchgangsstadium befindet.¹³⁶⁷

¹³⁶³ Ähnlich Krey, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1957, S. 59/60.

¹³⁶⁴ Die „dingliche Seite“ spielt nur eine Rolle in der tariflichen Steuerbelastung der zusammenveranlagten Ehegatten (s. u.).

¹³⁶⁵ Die in gesetzlicher Form erhobene Zurechnung der Einkünfte zur Ehegattengemeinschaft ist in Bezug auf die Ausgestaltung und Handhabung der Zusammenveranlagung von Ehegatten z. B. in Parallele zu den Grundsätzen des schuldrechtlichen Vertrages und der Einbeziehung mehrerer Personen auf der Schuldnerseite nicht gefordert: Dort sind nur die vertragstypischen und damit tatbestandlichen Merkmale aus der Gemeinschaft heraus zu erbringen. Ist der Vertrag abgeschlossen, steht nicht die Gemeinschaft als solche dem Gläubiger gegenüber, da sie nicht verselbstständigt ist, d. h. sie fällt mit Abschluss des schuldrechtlichen Vorganges wieder auseinander.

¹³⁶⁶ In diese Richtung argumentiert auch Littmann, EStG, 5. Aufl. (1956), § 26b EStG 1958 TZ 1, bis 14. Aufl. (1985), § 26b EStG 1975 RdNr 1: Die Zusammenveranlagung führt zu einem *gemeinschaftlichen* Einkommen, das sich aus der Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten ergibt. Ein paar Anmerkungen weiter vertritt er die Idee zweier beiderseitiger identischer Einkommen der zusammenveranlagten Ehegatten. Siehe hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(a), Fn. 885, S. 271.

¹³⁶⁷ Das entspricht dem dualen System bei den Einkünfte- bzw. Gewinnerwerbs-

Auf dieser verbleibenden Stufe ist nämlich die Notwendigkeit einer weiteren, letztlich Individualzurechnung zu berücksichtigen, denn im konkreten Schuldverhältnis hat jeder der Ehegatten die ganze Last der Steuerschuld zu tragen, um der Einkommensteuer im Sinne ihrer tragenden Säule der Besteuerung von Individuen systemgerecht zu werden bzw. zu bleiben. Einen bloß lockeren Zuordnungswechsel auf die Gemeinschaft und von ihr dann im Wege der Zurechnung wieder zurück auf den Einzelnen kommt den wechselnden Trägerschaften in der Besteuerung von zusammen zu veranlagenden Ehegatten entgegen.

Das heißt, an der Zurechnung der Einkünfte selbst konnte und wollte man nicht unbedingt etwas ändern, weil dies dem Wesen einer „Zusammenveranlagung“ als einer verfahrensrechtlichen Maßnahme, um phasenweise Steuerpflichtige wie einen Steuerpflichtigen behandeln zu können, widersprochen hätte. Sie kann und will der Ehegattengemeinschaft nicht den endgültigen materiellen Charakter einer Tatbestandsgemeinschaft, auch nicht im übertragenen Sinn, zusprechen. Für die Legimitation des Steuerverhaftetsein beider Ehegatten im selben Umfang wird die Gemeinschaft der Ehegatten durch Veranlagung als steuerliche Einheit nur für und während des Vorgangs der Veranlagung eigenst herangezogen.

Es ist so anzusehen, als ob die zusammengerechneten Einkünfte im Ergebnis von einer Gemeinschaft, und zwar auch im Falle der modifizierten Zusammenveranlagung, von der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft *bezogen* worden wären. Mittels der Durchführung einer Zusammenveranlagung entsteht auch gegen den Einkünfte nicht erzielenden Ehegatten eine partielle gemeinschaftliche Steuerpflicht in steuerbegründender Weise, selbst wenn nur der andere Ehegatte erwerbswirtschaftliche Einkünfte erzielt hat.

Man agiert aus gesetzgeberischer Sicht in gemeinschaftlicher Betrachtungsweise also nur vom Ergebnis her: Dem Verfahren nach geht die Zuordnung der Einkünfte auf die Ehegattengemeinschaft in Form der formellen Einkommenserwerbsteilhabergemeinschaft über; man setzt also vom Grunde her gerade kein aus beiden Ehegatten gebildetes erwerbswirtschaftliches Steuersubjekt, das gemeinschaftlich Einkünfte erwirtschaftet, voraus. Denn, wie gesagt, ging es von Anfang an (primär) nicht darum, ein weiteres, einem aus sich heraus als

gemeinschaften. Es gibt auch dort ein gestrecktes Zuordnungs- und Zurechnungsverfahren. Vgl. hierzu u. a. Rätke in H/H/R, EStG u. KStG, § 15 EStG Anm. 88 f. (Lfg. 256 März 2013).

erwerbswirtschaftliches Gebilde auftretendes Gebilde (teil)subjektivistisch steuerlich erfassen zu wollen, sondern man wollte mehrere (einheitlich) gemeinsam besteuern.¹³⁶⁸

Die Zusammenveranlagung führt nicht zu gemeinschaftlichen Einkünften der Ehegatten, sie ändert die Rechtsnatur der Einkünfte nicht.¹³⁶⁹ Es fehlt an dem gemeinsamen Bezug der Einkünfte im unmittelbar tatbestandlichen Sinne. Nicht einmal auf der steuerbegründenden Ebene sind die Einkünfte der Ehegattengemeinschaft zuzurechnen. Damit ist man hier auch weit davon entfernt, der Ehegattengemeinschaft als ‚Nachfolger‘ etwa eine besondere Einkunftsart und für diese eine eigene dauernde Steuerpflicht begründen zu wollen.

Sie sind alles in allem in der Entstehung des abstrakten Steuerschuldverhältnisses eine Einheit insofern, als sie in einer eingangs gemeinsamen, dann gemeinschaftlichen Stellung stehen und zuvor in einem zusammengefassten Steuervorgang alle Besteuerungsmerkmale auf einer Meta-, sprich Beurteilungsebene ihre individuellen Einkünfte gemeinschaftlich (Summe/Gesamtbetrag der Einkünfte) erfüllen und eine gemeinschaftliche bzw. einheitliche Steuerschuld auferlegt bekommen. Es handelt sich also insgesamt um einen mehrfach zwitterigen Tatbestand mit einer changierenden Steuerpflichtigen- bzw. – später noch näher darzustellenden – Steuerschuldnerstellung der zusammenveranlagten Ehegatten bzw. der aus ihnen bestehenden Gemeinschaft.

Dies geschieht ähnlich bei den Personengesellschaften bzw. Gemeinschaften, die im erwerbswirtschaftlichen Sinne tätig sind. Die Zwitterstellung der Personengesellschaft in den einkommensteuerlichen Voraussetzungen, d. h. im steuerbegründenden Sinne als Personengesellschaft bzw. -gemeinschaft wahrgenommen zu werden, um dann in den Konsequenzen, d. h. im steuertragenden Sinne,

¹³⁶⁸ Der Ansatz ist hier nicht der wie bei der einheitlichen Veranlagung, wo mehrere Beteiligte tatsächlich in der Gemeinschaft Einkünfte erwirtschaften und man auch verfahrenstechnisch ein Auseinanderfallen der Ergebnisse vermeiden möchte, sondern er ist der, dass man stattdessen auseinanderfallende Ergebnisse verhindern will für den Fall, dass der ökonomischen Gemeinschaft beiderseitige Einkünfte zur Verfügung stehen, wobei jeder der Beteiligten zwar laut Verfassung als Steuerverpflichteter zu gelten hat, die Ehefrau jedoch nur die „unerwünscht Steuerverpflichtete“ ist. Es kann also der Stellenwert der Veranlagung in beiden Fällen nur ein grundverschiedener sein.

¹³⁶⁹ H. M. vgl. u. a. Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 38 m. w. N. Diese Befürchtung äußert u. a. Lauter, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, 1966, S. 71, für den Fall, dass § 26b EStG eine tatbestandliche Bedeutung zugelegt wird.

doch nur den einzelnen Gesellschafter erfassen zu wollen, ist in seiner in das Einkommensteuerrecht integrierten Konstruktion der Besteuerung von Einkünfteerwerbsgemeinschaften bereits anerkannt.¹³⁷⁰

Die Zusammenveranlagung von Ehegatten entspricht insofern dem Grundsatz des sachlichen EStG, wirtschaftliche Einheiten auch als solche in ihrer (Teil-)Subjektivität steuerlich zu erfassen, wie er in § 15 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 EStG und dem gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren gem. § 179 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO zum Ausdruck kommt. Die Besteuerung umfasst zwar im Vorliegenden über die gemeinschaftliche Erfassung der Einkünfte hinaus auch ein gemeinschaftliches Einkommen und eine gemeinschaftliche Steuer, aber die Ehegatten werden nur in der causa gemeinschaftlich erfasst, nicht aber in ihrer Schuldnerposition gemeinschaftlich zu einer Steuer herangezogen.

Im Falle des Steuerentstehungstatbestandes des § 26b EStG gibt es zwar ein mittelbar der Ehegattengemeinschaft zugehöriges Steuerobjekt, jedoch kein mittelbar zuzurechnendes Steuerobjekt. Es gibt keine subjektive Zuordnung der Einkünfte zu der Gemeinschaft der Ehegatten, die bewirken kann, dass die *Gemeinschaft der Ehegatten in die Rolle der Einkünfteerzielenden mittelbar einrückt*. Soweit kann und soll die hier vorliegende gesetzliche Annahme für diesen originären Rechtskreis nicht gehen. Im schuldtragenden Sinne rücken nicht die Gemeinschaft der Ehegatten, sondern *die Ehegatten gemeinsam* in die Rolle des Steuerschuldners, was im Zuge der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten noch durch das mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“ besonders bestätigt wird.

Auf der steuerschuldrechtlichen Seite hin zur Bestimmung des Steuerpflichtigen und Steuerschuldners scheint die bloße possessive Zuordnung des Steuerobjektes zur Ehegattengemeinschaft in Form der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft ausreichend; nur auf der zur Bestimmung der Steuerbelastung (der gesplittete Tarif als Teilrechtsfolge) hin ist mehr erforderlich, wie im Folgenden noch zu erläutern sein wird. Kurz gesagt sollte es dem Gesetzgeber nur speziell für das Splitting-Verfahren unerlässlich erscheinen, dass die Ehegattengemeinschaft wenigstens eine fingiert dingliche Tatbestandsgemeinschaft, sprich fingiert materielle Erwerbsgemeinschaft ist, was aber erst im nachfolgenden Kapitel eingehende Behandlung erfahren soll.

¹³⁷⁰ Vgl. hierzu schon vertiefend o. Teil III Kap. I, S. 130 f.

Der Teilschritt der zu fingierenden gemeinschaftlichen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte führt, auch wenn er sich steuerdogmatisch (nicht steuersystematisch)¹³⁷¹ im Einklang mit der Besteuerung der Gewinngemeinschaften hält, für die eigentliche Zusammenveranlagung von Ehegatten zu weit und deshalb hat es mit ihm nur eine spezielle Bewandnis und Bedeutung lediglich für einen eingeschobenen Teil-Rechtsfolgen-Rechtskreis. Grundsätzlich ist eben keine dingliche, sondern nur eine besitzrechtliche, d. h. possessive Zuordnung der Einkünfte vonnöten. Betrachtet man die mittelbare Ebene unter dem Mittel ihrer Einführung, eben dem schuldrechtlichen Band der einen Veranlagung, und dabei sowohl unter der steuerschuldrechtlichen Begründungsebene hinsichtlich des hieraus resultierenden materiell-rechtlich so bedeutsamen einheitlichen Schuldverhältnisses als auch unter der steuersystematischen Legitimationsebene hinsichtlich der Integrierung einer weiteren (Einkommens-)Erwerbsgemeinschaft in das Einkommensteuergesetz, so ist hier wie dort entscheidend, dass man sie nicht zum unbeschränkten Tatbestandssubjekt bestimmt und heranzieht, sondern dass sie nur wie eine partiell steuerfähige Gemeinschaft behandelt wird.

Nach dem Obigen kann also – wieder einmal – eine Personengemeinschaft im Wege der Aufspaltung des Tatbestandes vorläufiges Zuordnungssubjekt¹³⁷² von – diesmal allerdings allen – Einkünften und darüber hinaus des gesamten Einkommens sein. Soweit es um die Steuerschuldnerschaft geht, können aber letztlich – wie am Beispiel der Personengemeinschaft beim Gewinnfeststellungsverfahren bereits ausgeführt – nur natürliche Personen als Steuersubjekt gem. § 1 EStG herangezogen werden. Der Ehegattengemeinschaft sollte also keine endgültige Zuordnung des Einkommensteuerobjektes im Sinne einer steuertragenden Steuerschuldnerschaft verbleiben.

Auf der Basis des auch dem heutigen § 26b EStG 1975 zugrunde liegenden Grundsatzes der Behandlung der Ehegatten wie ein bzw. als (ein) Steuerpflichtiger besteht der sachliche Gehalt der Zusammenveranlagung von Ehegatten also zum einen in der Bildung einer gemeinschaftlichen Bemessungsgrundlage, zum anderen in der Bildung eines besitzrechtlich definierten gemeinschaftlichen Steuerobjektes zur Besteuerung der Ehegattengemeinschaft in der causa.

¹³⁷¹ Denn dort geht man auch nur von der Zuordnung des Gewinns auf die Gemeinschaft und der Zurechnung der Gewinnanteile zum einzelnen Gemeinschaftler aus.

¹³⁷² S. o. ausführl. Teil III Kap. I.III, S. 152 f.

c) Zur Vollendung des mittelbar identischen Tatbestandes i. w. S. im Wege des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens

Gegenstand der nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zu treffenden gesonderten und einheitlichen Festsetzungsfeststellung ist nicht nur die Bestimmung des einheitlichen Einkommens, sondern auch die der einheitlichen Steuerschuld zusammenveranlagter Ehegatten. Mit der einfachen Zusammenveranlagung ist die einkommensteuerliche Behandlung der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne und damit zugleich als „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft eingeführt worden. Sie sind, anders als die echten Erwerbsgemeinschaften, nicht nur als Tatbestandsmerkmalsgemeinschaft, sondern hinsichtlich des abstrakten Steuerschuldverhältnisses als eine „unechte“ Tatbestandsgemeinschaft im umfassenden Sinn anzusehen, da sie nicht nur eine Tatbestands-, sondern auch eine Rechtsfolgeneinheit sind.

(1) Zur tariflich gesplitteten Rechtsfolge im Rahmen des einheitlichen Steuerschuldverhältnisses gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG

Im Wege der früheren originären Zusammenveranlagung von Ehegatten erfasste der Gesetzgeber die Ehegattengemeinschaft, die sich ihm bereits als ein Tatbestandssubjekt in Form einer Tatbestandsgemeinschaft im schuld begründenden Sinne darstellte, materiell so, als hätte er nur einen Steuerpflichtigen als Gegenüber. Die Ehegattengemeinschaft war also in der causa eine vollständige Tatbestands- und eine 100%ige Rechtsfolgeneinheit.

Ab 1958 beabsichtigte der Gesetzgeber dann gerade nicht mehr, die Ehegatten tariflich in einem gemeinsamen Umfang für deren zusammengerechnete Einkünfte steuerlich in Anspruch zu nehmen. Er schuf eine um das sog. Splitting-Verfahren ergänzte Zusammenveranlagung. Er behielt sie als Grundform bei, um die Ehegatten nach wie vor als eine Rechtsfolgeneinheit im (abstrakten) Steuerschuldverhältnis behandeln zu können. Man wollte zudem erreichen, dass, wie bei der gesonderten und einheitlichen Gewinn- bzw. Einkünftefeststellung, das Einkommen der Ehegattengemeinschaft und dessen Aufteilung auf die einzelnen Ehegatten in einem gemeinschaftsbezogenen Veranlagungsverfahren festgestellt wird, dass aber hier der errechnete Anteil, anders als dort der ermittelte Anteil des einzelnen Verfahrensbeteiligten, nur insofern selbstständig besteuert wird, als der einschlägige Steuertarif (Grundtarif) auf ihn anzuwenden ist.

Der Gedanke der steuerlichen Erfassung einer evtl. vergleichbaren Erwerbsgemeinschaft, wie sie dem gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren zugrunde liegt, kann – wie im Vorliegenden mithilfe des sog. Ehegat-

tensplittings geschehen – in die Konzeption der „kollektiven Individualbesteuerung“ im Zuge der Zusammenveranlagung von Ehegatten integriert werden. Das sog. Ehegattensplitting führt in der Folge zu *einer hälftigen Zurechnung des zu versteuernden Einkommens auf beide Ehegatten* und der entsprechenden Anwendung des Steuertarifs hierauf.

Ohne das Splitting-Verfahren gem. § 32a Abs. 5 EStG in seiner jetzigen Form wäre der steuerlich günstigste Tarif für das Ehegatteneinkommen (Idealfall) dann erreicht, wenn beide Ehegatten für sich betrachtet ein gleich hohes „Einkommen“ erzielen („natürliches Splitting“). Sollen nun alle gleich hohen Einkommen anderer Ehepaare, deren Ehegatten-Einzeleinkommen untereinander differieren (was mittels der Versorgerehe eben auch heute noch favorisiert wird), ebenso niedrig besteuert werden, so muss der Zustand gleich hoher Einzeleinkommen beider Ehegatten fingiert werden. Das gewünschte Ergebnis gelingt über eine hälftige Teilung des mittels der Zusammenveranlagung geeinten gemeinschaftlichen Einkommens der Ehegattengemeinschaft.

(a) Zur eingeschobenen mittelbaren Tatbestandsidentität durch ein der Ehegattengemeinschaft gemeinschaftlich zuzurechnendes Steuerobjekt

Die um das sog. Ehegattensplitting veränderte Zusammenveranlagung von Ehegatten in der Fassung des § 26b EStG 1958¹³⁷³ bzw. des § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG 1975¹³⁷⁴ führte zu einer neuen rechtlichen Fiktion im Rahmen der erneuten Kodifizierung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten, nämlich der, dass die zusammengerechneten Einkünfte den Ehegatten unter tarifrechtlichen Gesichtspunkten *gemeinschaftlich zuzurechnen* sind. Gerade damals wäre es sachdienlicher gewesen, da – wie im Folgenden noch aufzuzeigen – systemgerechter, eine gesetzliche Bestimmung gemeinschaftlicher Zurechnung anstelle der jetzigen Bestimmung gemeinsamer Zurechnung der Ehegatteneinkünfte einzufügen. Damit hätte man eine subjektive Zurechnungsregelung zur gezielt dienlichen Behandlung des der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft zunächst nur zuzuordnenden

¹³⁷³ Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, 473, BStBl. I 1958, 412.

¹³⁷⁴ Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienlastenausgleichs und der Sparförderung v. 05.08.1974, BGBl. I 1974, 1545, 1569 u. 1571, BStBl. 1974, 530, 537 u. 539.

Steuerobjektes hinzugefügt. Aus der bloßen formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft würde dann aufgrund der gemeinschaftlichen Zurechnung der Einkünfte ausdrücklich eine materielle Einkommenserwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne geformt. Die gesetzliche Bestimmung hätte dann gewissermaßen offen die rechtliche Fiktion aufgezeigt, die Ehegatten hinsichtlich ihrer Einkünfte in eine gemeinschaftliche Stellung mit *teilhaberrechtlichem* Charakter zu versetzen. Dabei wechseln nicht die jeweiligen zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten, sondern die Gesamtheit der Einkünfte der Ehegattengemeinschaft punktuell den Rechtsträger.¹³⁷⁵ Auch hierüber zeigt sich im Übrigen wiederum, dass gerade das schrittweise Vorgehen den Vorgang der Zusammenveranlagung ausmacht.

Mit dem sog. Ehegattensplitting gem. § 32a Abs. 5 EStG wird ein weiteres, in seiner Regelhaftigkeit fiktives Moment einer mittelbaren Tatbestandsidentität und „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft der Ehegatten in das System der gemeinschaftlichen Einkommensbesteuerung zusammenveranlagter Ehegatten hereingenommen. Hier gibt es seit 1958 (EStG 1958) – und im Jahr 1975 (EStG 1975) auch nicht durch weitere gesetzliche Bestimmungen revidiert (s. o.) – einen notwendigen erweiterten Tatbestand im Zuge der Zusammenveranlagung zur Grundlage einer eingeschobenen (Teil-)Rechtsfolge.

Die Notwendigkeit der angeregten gesetzlichen Fiktion innerhalb der modifizierten Zusammenveranlagung erläuternd, soll zunächst die hier der jetzigen Zurechnungsregel des § 26b EStG kehlumläufige gesetzliche Bestimmung der *gemeinschaftlichen* Zurechnung der gesamten Ehegatteneinkünfte näher ausgeführt werden: Ihr wäre zunächst zu entnehmen, dass das bloße Zusammenrechnen der Einkünfte im Zuge der Zusammenveranlagung für bestimmte Zwecke nicht ausreichend ist; ansonsten würde es dieser ergänzenden Formulierung nicht bedürfen. Des Weiteren müsste sich mit der Umstellung auf das neue Zusammenveranlagungsverfahren 1958, verbunden mit der Modifikation des Splitting-Verfahrens, eine geänderte Sachlage ergeben haben, die schon seit ihrer Einführung daran krankt, dass sie nach steuerrechtlichen Grundsätzen keine ihr innewohnende Rechtfertigung besitzt und nunmehr durch eine rechtliche Fiktion fehlender sachlicher Umstände gesetzlich zu legitimieren wäre.

¹³⁷⁵ So ist es in der Schrittfolge und im Umfang allgemein anerkannt für die gemeinsame Zurechnung auf die Ehegatten, BFH v. 12.10.1994 X R 260/93, BStBl. II 1995, 119, 120; Schneider in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 20 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013): Den Ehegatten werden die zusammengerechneten Einkünfte (frühestens) als gemeinsame Summe der Einkünfte zugerechnet.

(b) Zu Sinn und Zweck einer weiteren gesetzlichen Zurechnungsregel „gemeinschaftlich zugerechneter“ Ehegatteneinkünfte in § 26b EStG

Die Norm des § 26b EStG enthält in der gesetzlichen Bestimmung des Zusammenrechnens der Einkünfte beider Ehegatten eine Handlungsanweisung für die Bildung einer Besteuerungsgrundlage, die diese für die Mitveranlagten zu einer einheitlichen Größe macht. Besagtermaßen entsteht dann hierdurch der aus den Ehegatten bestehenden formellen Einkommenserwerbsteilhabergemeinschaft ein mittelbar zuzuordnendes, jedoch kein mittelbar zuzurechnendes Steuerobjekt. Hierin kommt das grundsätzliche Bestreben des Gesetzgebers, ein einheitliches Schuldverhältnis schaffen zu wollen, bei dem kein rechtsfähiges Rechtsgebilde dem Gläubiger als Schuldner gegenübersteht, gut zum Ausdruck. Nun müsste man sich aber fragen, warum er dies nun womöglich hätte anders handhaben sollen. Aus welchem Grund hätte er diese gegenläufige Regelung, die also die Ehegattengemeinschaft in Form einer fingierten Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft als vorübergehenden Rechtsträger etabliert, nachträglich einführen sollen?

Wie bereits dargelegt, knüpft die vorliegende Ehegattenbesteuerung in den Grundzügen originärer Zusammenveranlagung mit der bloßen Zusammenrechnung der Einkünfte an die rein objektive Seite des Einkommenserwerbs an unter der Prämisse, dass alle Einkünfte „in einen gemeinsamen Topf wandern“ – was den rein besitzrechtlichen und nicht den dinglichen Bezug unterstreicht –, und lässt die subjektive Seite aus den obigen Gründen zunächst außen vor. Die Verwirklichung des sachlichen Einkommensteuertatbestandes liegt dementsprechend in dem bloßen Bezug der Einkünfte (Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage und eines gemeinsamen Steuerobjektes) und nicht der subjektiven Zurechnung des Steuerobjektes.¹³⁷⁶

Dies entspricht dem Umstand, dass die bloße Zuordnung der Einkünfte gegenüber der Ehegattengemeinschaft in Form einer formellen Einkommenserwerbsteilhabergemeinschaft zum Ausdruck bringt, dass es sich hierbei nur um eine Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft und nicht im entferntesten Sinne um eine

¹³⁷⁶ Siehe hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(5), S. 404 f. Geht es bei der Frage der Einkommenszurechnung primär darum festzustellen, bei welchem Steuersubjekt die zu Einkommen führenden Einkünfte entstehen, Biergans/Stockinger, FR 1982, 25, so wird dieses hinsichtlich der originären Zusammenveranlagung erst mit der Steuererhebung, nämlich im konkreten Schuldverhältnis, beantwortet.

Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft handelt. Dementsprechend fehlt der Ehegattengemeinschaft in Form einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Bezug zur sachlichen Steuerpflicht, wenn man die Einkünfte *zur Hälfte auf beide Ehegatten* verlagern will, was zur Berücksichtigung des eingeschobenen Rechtskreises des Ehegattensplittings aber von besonderer Bedeutung ist.

(i) Zur gesetzlichen Fundierung der Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft im metaphorischen Sinne

Das Splitting-Verfahren nach § 32a Abs. 5 EStG, sprich die Halbierung des zu versteuernden Einkommens der Ehegatten zur Tarifierung, ist höchstens dann zu rechtfertigen, wenn ein einziges Familieneinkommen der Ehegatten nicht nur existiert (alle Einkünfte wandern in einen Topf), an dem beide Ehegatten unfänglich partizipieren, sondern entsprechend den Grundzügen der Gewinnbesteuerung bei erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften als eine materiell-rechtliche Größe für die Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft, wenn auch wie hier nur im metaphorischen Sinne, anerkannt ist.

Es drängt sich unter diesem Aspekt der Eindruck auf, dass sich der Gesetzgeber im Hinblick auf das (1958 in das originäre Zusammenveranlagungsverfahren neu eingefügte) Splitting-Verfahren notgedrungenmaßen einer Ehegattengemeinschaft als gewissermaßen speziell fingierten materiellen Besteuerungsgemeinschaft bedient. Nur wenn der fingierte Sachverhalt rechtlich so gelagert ist, das die Ehegatten partiell gemeinschaftlich als Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft im metaphorischen Sinne in die Steuersubjektstellung einrücken, besitzt das Splitting-Verfahren eine hinreichend systematische gesetzliche Grundlage.

Mitte der 70er Jahre war allen endgültig klar, dass es nicht gelungen war, die Ehegatten auf familienrechtlicher Grundlage¹³⁷⁷ standardmäßig zu einer Erwerbsgemeinschaft zusammenzuschließen.¹³⁷⁸ Die Ehe begründet nach deut-

¹³⁷⁷ Es war 1971 anhand des Regierungsentwurfes eines ersten Gesetzes zur Reform des Ehe- und Familienrechtes (1. EheRG) v. 28.05.1971, BR-Drs. 266/71, schon absehbar, in welche Richtung das neue EheRG hinsichtlich der allgemeinen eherechtlichen und der güterrechtlichen Wirkungen zielen würde.

¹³⁷⁸ Bis heute vermögen dies weder das eheliche Güterrecht geschweige denn § 1357 BGB für den Bereich des Hausrates. Das Verhältnis der Ehegatten wird mehr und mehr unter individualrechtlichen Gesichtspunkten gesehen; eine sozialrechtliche

schem Recht keine *enge* Wirtschaftsgemeinschaft, weil „der sog. Halbteilungsgrundsatz weder dem heutigen Einkommensteuerrecht noch dem modernen Familiengüterrecht (entspricht)“.¹³⁷⁹ Die Annahme, dass die Ehe bzw. die durch sie entstehenden familienrechtlichen Bande ein gesellschaftsähnliches Verhältnis zwischen den Ehegatten schafft,¹³⁸⁰ hatte sich nicht verwirklicht. Dass hierfür der Zug in einem Zeitalter fortschreitender Individualisierung (ohne Gegenwehr der haushaltsführenden Personen und darauf deutete nichts hin) abgefahren war, wurde in den 70er Jahren auch allen deutlich.¹³⁸¹

Liest man die betreffende Passage in den Gesetzesmotiven zur Einführung des Ehegattensplittings aufmerksam, so merkt man, dass auch dem Gesetzgeber diese Deckungslücke von Anfang an bewusst ist. Es heißt, „das Splitting-Verfahren *unterstelle*, dass die Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, was in gewissem Grade dem Gedanken nicht nur der allgemeinen Gütergemeinschaft, sondern auch dem durch die neue Gesetzgebung *für den Fall der Auflösung der Ehe* maßgebenden Gedanken der gesetzlichen Zugewinnngemeinschaft (entspricht).“ Das Splitting stellt den Zustand her, der bestehen würde, wenn beide Ehegatten gleich viel verdienen und nach dem Grundtarif einzeln veranlagt würden.¹³⁸²

Zur Legitimation des Ehegattensplittings geht auch das BVerfG, gestützt auf die Motive des Gesetzgebers, immerhin nach außen hin von einer Erwerbsgemeinschaft im wirtschaftlichen Sinne aus. Die Ehe sei eine Erwerbs- und Ver-

Tendenz hin zur gesellschafts- oder genossenschaftsähnlichen Ehegattengemeinschaft besteht von gesetzgeberischer Seite nicht. Vgl. Gernhuber, Lhrb. d. FamR, 3. Aufl. (1980), § 19 II4, S. 188, u. Gernhuber/Coester-Waltjen, Lhrb. d. FamR, 6. Aufl. (2009), § 19 II4, S. 154.

¹³⁷⁹ BVerfG v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, BStBl. I 1962, 492, 496.

¹³⁸⁰ Als Vertreter dieser Theorie siehe Alebrand, FamRZ 1955, 348, 349.

¹³⁸¹ In den 90er Jahren des vergangenen Jahrhunderts stülpte man(n) neben dem kapitalistischen System wie selbstverständlich auch das patriarchale System dem Osten in Siegermanier über. Daneben wurde selbst der Kampf um die „Beibehaltung der Errungenschaftsgemeinschaft für die Ostfrauen in Erweiterung um die Westfrauen“ vgl. o. Fn. 1262, S. 372, von den Frauen „verschlafen“.

¹³⁸² So die Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33, 34; Birk, Steuerrecht, 10. Aufl. (2007), § 6 B.IV. Rn. 565. Dass es sich nur um eine Unterstellung handelt, wird heutzutage bisweilen sogar offen ausgesprochen, Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Bd. 4, § 32a Rn 34 (97. Erg.-Lfg. Nov. 2012). S. a. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. B 209 (34. Erg. Lfg. April 1992): „...die Zurechnung eines zu versteuernden Einkommens...zur Erwerbs- und Unterhaltsgemeinschaft der Ehe ungeachtet der eheinternen Aufgabenteilung...“.

brauchsgemeinschaft, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat.¹³⁸³ Das Ehepaar wird also als eine wirtschaftliche Einheit betrachtet, woraus sich das Anrecht jedes Partners auf genau die Hälfte des Einkommens ergibt; diese Einkommenshälften werden dann steuerlich im Rahmen einer tariftechnischen Regelung übergangsweise als gesonderte paritätische Einheiten behandelt.

Wird in diesem Zusammenhang von einem Transfer der Einkünfte gesprochen, dann muss zunächst der Übergang der Einkünfte vom einzelnen Ehegatten auf die Gemeinschaft gemeint sein. Einen Transfer der Einkünfte von einem Ehegatten zum anderen mit dem Ergebnis eines beiderseitigen hälftigen Einkommens der Ehegatten spricht das Gesetz nicht an, auch wenn manche sich das – wie im nachfolgenden Kapitel zu erläutern – so vorstellen. Vielmehr wird von gesetzgeberischer Seite nur von einer *Halbierung des zu versteuernden (Familien-)Einkommens* zur Tarifierung gesprochen, vgl. § 32a Abs. 5 S.1 EStG. *Halbieren kann man nur, was zuvor als ein Ganzes, als ein gemeinschaftliches Einkommensteuerobjekt, erfasst wurde.*¹³⁸⁴

Es muss an dieser Stelle fingiert werden, dass die Ehegattengemeinschaft eine Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne ist, weil man sie dadurch als eine Tatbestandsgemeinschaft im übertragenen Sinne legitimiert. Auf die Feststellung des gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestandes hin kann dann wie gehabt im Verfahren der einheitlichen Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte nach gesplitteter Aufteilung des Einkommens die Bemessung der

¹³⁸³ BVerfG v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319, BStBl. II 1982, 717, 726, unter dem Hinweis auf die Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, a. a. O. Er billigt dort auch das Splitting-Verfahren unter dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit. So auch die h. L. s. u. a. BFH v. 24.11.1965 VI 165/64, BStBl. III 1966, 20, 21; FG Münch v. 28.04.2010 10 K 692/09, EFG 2010, 1768, 1769; Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D II, S. 627 f.; Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26b Rn. 1; Lindberg in Frotscher, EStG, § 32a Rz. 12 (177. Lfg. 9/2013); Schiffers in Korn, EStG, § 32a Rz. 19 (66. Erg.-Lfg. Mai 2012); Schneider u. Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 26b Rn 4 (101. Erg.-Lfg. Sept. 2013) bzw. § 32a Rn 28 (97. Erg.-Lfg. Nov. 2012); Bals/Kleinsorge/Tullius, StWa 1974, 172, 179, u. Gottwald, FR 1984, 162, 167. Dennoch kommt dem Splitting-Verfahren keine „Ewigkeits-Garantie“ zu, Wagner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32a EStG Rz. 2 (EL 118 Apr. 2013)

¹³⁸⁴ Diesen zentralen Gedanken äußerte Keuk, StuW 1974, 1, 38, erwähnenswertermaßen im Hinblick auf die von ihr verworfene Bilanzbündeltheorie des BFH. Siehe hierzu bereits o. Teil III Kap. I.I, S. 132 f.

Steuerschuld erfolgen. Hier wird ein Verfahren individueller Besteuerung aufgeteilten Einkommens eingeführt, das sein Muster im gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren der erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaften findet.

Berücksichtigt man, dass damals auch der deutsche Juristentag nach überwiegender Auffassung zu der Ansicht kam, es mangle dem Splitting in seiner Legitimation an einer entscheidenden materiellen Einkommensbeteiligung der Ehefrau am Einkommenserwerb des Ehegatten, und mehrheitlich zugunsten einer Individualbesteuerung inklusive einer Einzelveranlagung der Ehegatten votierte,¹³⁸⁵ wäre hierbei die gesetzliche Bestimmung der gemeinschaftlichen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte schlichtweg der materiell-rechtliche Kompromiss nach steuerrechtlichen Grundsätzen, wobei in einem der folgenden Kapitel noch näher auf die Umstände einzugehen ist, nach denen es sich bei der Ehegattengemeinschaft als wirtschaftliche Einheit eben nicht um eine Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne handelt, sodass nur deren Fiktion die erforderliche Legitimation des sog. Ehegattensplittings bedeutet.

(ii) Das Beruhen des Splitting-Verfahrens gem. § 32a Abs. 5 EStG auf dem „Tatbestand einer Verwendungszurechnung“

Einer solchen Fiktion geschweige denn einer entsprechenden fundierten Bestimmung in § 26b EStG in obiger Weise wird die beschriebene Funktion nach herrschender Lehre jedoch nicht zugestanden. Das ist nicht weiter verwunderlich, denn die gemeinschaftliche Besteuerung der Ehegatten wie nach h. L. als technische Fiktion abzutun (Stichwort: bloße Rechtsfolgenbestimmungen), muss dann natürlich auch die rechtliche Fiktion des § 26b EStG verkennen, die Ehegattengemeinschaft als eine metaphorische Einkünfteerwerbsgemeinschaft zu sehen, wo sie doch eigentlich nur eine formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft bedeutet. Stattdessen wird an dieser Stelle ein anderer Weg beschritten: Ausgangspunkt ist der, dass der fingierte Zurechnungstatbestand des § 26b EStG durch das Merkmal des gemeinsamen Verwendens der Einkünfte charakterisiert

¹³⁸⁵ Eher entschied man sich damals gegen das Splitting auf der Basis einer Zusammenveranlagung als man bereit war und ist, die Forderung zu erheben, das Ehegattensplitting auf eine vernünftige materielle Grundlage zu stellen, vgl. die Beschlussfassung des 50. Dt. Juristentages, Band II: Sitzungsberichte, Hamburg 1974, L S. 242.

sei. Dieser Tatbestand der Verwendungszurechnung berücksichtige den Einkünfte-
tetransfer nach dem Erzielen der Einkünfte auf der Stufe der Einkünfteverwen-
dung und unterscheide sich damit grundsätzlich von den Zurechnungstatbe-
ständen auf der Stufe der Einkünfteerzielung.¹³⁸⁶ Eine in dieser Weise konzipierte
direkte Verlagerung der Einkünfte mittels individueller (hälftiger) Zurechnung ist
§ 26b EStG schon dem Wortlaut nicht entnehmbar, da dieser nicht von der hälfti-
gen Zurechnung der Einkünfte an bzw. gegenüber dem erwerbslosen Ehegatten,
sondern von einer gemeinsamen Zurechnung spricht.

Hier scheint die Neigung dazu, die Ehegatten auch tatsächlich als eine
Erwerbsgemeinschaft im steuerbegründenden Sinne anzuerkennen, und sei es
auch nur mittels Fiktion, nicht mehr vorhanden. Rückt man von der Vorstellung
ab, dass die zusammen zu veranlagenden Ehegatten eine fiktive Erwerbsgemein-
schaft sind, eben wie der Gesetzgeber es handhabt, indem er die Ehegattenge-
meinschaft zur steuerlich beachtlichen Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft
erklärt, deren Einkommen der einer erwerbswirtschaftlichen Personengemein-
schaft vergleichbar und als solche einkommensteuerlich zu erfassen sei, d. h.
ebenso anteilsmäßig zu besteuern ist, so verlöre erstens das Merkmal der *gemein-
schaftlichen* Zurechnung der Ehegatteneinkünfte seinen Gehalt (entsprechend
wird es von der hier angeführten Meinung nicht erwogen) und zweitens ist dann
auch die hälftige *Teilung* der Einkünfte nicht plausibel. Die Einkünfte in ihrem
vollen Umfang begründen die abgeleitete Steuerpflicht der Besteuerungsgemein-
schaft der Ehegatten. Nur dann kann und muss jedem der beiden Ehegatten die
Hälfte der Einkünfte jeweils zugerechnet werden und aufgrund dieser hälftigen
Zuordnung hat man dann – teilschrittmäßig – eine festzusetzende Steuer zu
ermitteln.¹³⁸⁷

Die Literaturmeinung verfährt hier natürlich anders: Sie erhebt die hälftige
Einkünfteverteilung zur normativen Verwendungszurechnung,¹³⁸⁸ weil der Ehe-

¹³⁸⁶ Lang, StuW 1978, 316, 319; Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. (1985), § 11 A.7., S. 305,
mit der Einschränkung, dass dies nicht zwingend sei; ders. StuW 2002, 153, 171.

¹³⁸⁷ Zu diesen bereits hinsichtlich der sonstigen Erwerbsgemeinschaften gegenüber
gängigen Mechanismen, s. o. Teil III Kap. I.II, S. 137 f.

¹³⁸⁸ Lang, a. a. O., 319. Dadurch greift man die für die intakte Ehe *typisierte
Rechtstatsache* auf, dass der verdienende Ehegatte abweichend vom gesetzlichen
Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB) über seine Einkünfte
nicht frei verfügen kann, weil die Ehefrau nicht nur an den konsumierten,
sondern an den investierten Einkünften partizipiert. Das hieße, dass in der
Durchschnittsehe tatsächlich alles gemeinsam angeschafft wird. Von anderen
wiederum vormals abgelehnt Tipke, Steuerrecht, 5. Aufl. (1978), S. 254/5.

gatte, der das Einkommen erwirtschaftet, dieses Einkommen und die in ihm steckende Leistungsfähigkeit jedenfalls zur Hälfte dem anderen Ehegatten schließlich transferieren muss.¹³⁸⁹ Durch die Verwendungszurechnung der §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG werde die Zugewinnausgleichsforderung bereits im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Entstehung berücksichtigt und damit quasi „periodisiert“.¹³⁹⁰

Man könnte allerdings an dieser Stelle auch mühelos die gegenteilige Auffassung vertreten: Ist der Vermögenszuwachs, den der Steuerpflichtige durch Nutzung des Marktes erwirtschaftet hat, der rechtfertigende Grund der Einkommensteuer,¹³⁹¹ so können nur idealtypische Veränderungen dessen nicht berücksichtigt werden.¹³⁹² Es besteht hier auf steuerlicher Ebene keine uneingeschränkte Gleichverteilung des Einkommens, sondern nur eine sehr beschränkte, die noch nicht einmal einen antizipatorischen Gehalt hat.¹³⁹³ Letztlich lässt sich

¹³⁸⁹ Tipke, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKRep., 1983, S. 50; Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. (1985), § 11 A.7., S. 304; BVerfG v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319, BStBl. II 1982, 717, 726, unter Verweis auf Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D II, deutet an, diesen Weg mitgehen zu wollen, obwohl er seinen eigenen ja damit untergräbt statt zu verstärken. Dieser Weg wurde von den Befürwortern des Ehegattensplittings begeistert aufgegriffen. Vgl. Stöcker, BB 1999, 234, 238 m. w. N. Beschl. d. 57. DJT., Sitz.-Bericht N, München 1988, 215, NJW 1988, 2998, 3007: Das Ehegattensplitting sei eine nach der Lebenswirklichkeit notwendige Besteuerungsform, die in ihrem Grundprinzip der hälftigen Zurechnung des gemeinsamen Einkommens nicht änderbar ist.

¹³⁹⁰ Lang, a. a. O. Kap. D II, S. 629; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), § 7 6.165, S. 378. A. A. Schneider in Kirchhof/Söhn, EStG, § 26b Rdnr. A 11 (196. Aktual. April/2009). § 26b EStG gehe insofern nicht über die Regelungen der originären Zusammenveranlagung hinaus.

¹³⁹¹ Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 2 Rn. 9.

¹³⁹² An diesem Punkt war es auch für Lang, StuW 1978, 316, 319, ein weiter Weg zu seiner Auffassung, wenn man seinen früheren Standpunkt berücksichtigt, wonach sich aus der Haltung des Gesetzgebers eine Wertungsdifferenz ergebe, die steuerrechtssystematisch nicht zu vertreten sei. „Der Gesetzgeber könne nicht gegenüber der Anerkennung des Einkünftertransfers zwischen Ehegatten derart großzügig sein und auf der anderen Seite den Einkünftertransfers zwischen Eltern und Kindern derart restriktiv steuerlich behandeln.“

¹³⁹³ Das Ehegatteneinkommen steht *den Ehegatten* wirtschaftlich im gesetzlichen Güterstand für Zwecke des Konsums, der Investition und des Sparens zur Verfügung, die letzten beiden allerdings erst zur Zeit des Zugewinnausgleichs, so Tipke, Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. II: Sitzungsberichte, Hamburg 1974, L. S. 184, u. Steuerrecht, 10. Aufl. (1985), § 11 A.7., S. 305. Zum fehlenden antizipatorischen Gehalt der Zugewinnngemeinschaft s. noch Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 433 f.

die wirtschaftliche Antizipation des Zugewinnausgleichs zugunsten des Zugewinnausgleichsberechtigten nicht begründen, sondern höchstens – wie manche es halten – befürworten.¹³⁹⁴

Aus der Sicht der hier vertretenen Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind aber noch folgende Einwände gegen das soeben dargelegte Konzept vorzubringen:

Erstens entspringt das Ehegattensplitting der Zielrichtung nach der Honorierung der haushaltsführenden Tätigkeit. Auch die Zugewinnngemeinschaft gemäß § 1363 BGB baut auf dieser Annahme auf, die allerdings nur in den Gedanken der indirekten Vermögensbeteiligung der Ehefrau mündet. Das Steuerrecht darf an wirtschaftliche Tatbestände anknüpfen.¹³⁹⁵ Hier sieht man lediglich den in der tariflichen Regelung liegenden Vorgang gleich dem Vorgang der Einkünfteverteilung in der ehelichen Gemeinschaft und den wiederum als einen Vorgang der Einkünfte*verwendung* an.¹³⁹⁶ Setzt der Grundtatbestand der Einkommensteuer aber ein „aktiv“ auf den Bezug von Einkommen angelegtes Verhalten voraus,¹³⁹⁷ so sollte man hier der Ehefrau eine produktive Mitarbeit an der Einkünfteerzielung nicht ohne Not absprechen.¹³⁹⁸ Man(n) kann es sicherlich auch einmal so herum sehen, dass die Berechtigung zur Leitung des Hauswesens zugleich eine erhebliche *Arbeitsverpflichtung* ist, vgl. § 1356 Abs. 1 S. 2 BGB.¹³⁹⁹ Zuwendungen

¹³⁹⁴ Vogel, Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, a. a. O., L S. 181, u. DStR 1977, 37 Fn. 53.

¹³⁹⁵ Diesen Zugang wählt Tipke, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKRep., 1983, S. 49, ja auch noch, indem er ausführt: „Es (das Steuerrecht) gehe offenbar davon aus, dass in einer intakten Durchschnittsehe, wo das Ehegatteneinkommen wirtschaftlich gemeinsam erzielt wird, auch der Beitrag der Ehefrau als Hausfrau (und Mutter) als ursächlicher Beitrag zur Einkünfterzielung anzusehen ist.“

¹³⁹⁶ Dies bedeute bereits eine systemwidrige Vermischung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung, Kanzler, FR 2002, 760, 766, ders. in DStJG 24 (2001), S. 417, 437 m. w. N.

¹³⁹⁷ V. Groll in FS Vogel, S. 687, 691/2.

¹³⁹⁸ Konsequenz insofern Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, § 10 II.3., S. 183 Rz. 7. Er erläutert hier den Gebrauch des Begriffs der „ehelichen Erwerbsgemeinschaft“ (siehe dazu bereits o. Fn. 795, S. 245) mit der Parallele der Ehegattengemeinschaft zur Personengesellschaft. So wie dort der gemeinsame Gewinn auf die Gesellschafter aufgeteilt wird, so werde auch in der ehelichen Erwerbsgemeinschaft der Ertrag beider Beteiligten anteilig zugerechnet.

¹³⁹⁹ Heitmann-Asher, MDR 1950, 201, 202; Bosch, FamRZ 1970, 497, 500: „So ist die „faktische Sorgeleistung“ der Hausfrau für den Ehegatten und die Kinder...(nebenbei bemerkt, heute durchschnittlich eine schwierigere und

dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten nach § 12 Nr. 2 EStG nicht – und schon gar nicht in diesem Umfang – abgezogen werden.¹⁴⁰⁰ Darf es sich also nicht um Einkommensverwendung handeln, sondern nur um wirtschaftliche Tatbestände, so sollte man an dem vorhandenen wirtschaftlichen Vorgang auch festhalten. Dieses System der Ehegattenbesteuerung hat die apriorische Voraussetzung, dass auch der Ehegatte, der nicht erwerbswirtschaftlich tätig ist, in der Regel die Ehefrau, an der Einkommenserzielung teilhat.¹⁴⁰¹

Zweitens müsste es nach der obigen Auffassung bei der hier vorgenommenen individuellen Zurechnung des hälftigen Einkommens auf den einzelnen Ehegatten verbleiben, wenn denn dieser, der vermeintlich steuerlich beachtlichen Erwerbsgemeinschaft entspringende, hälftige Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit auf den anderen Ehegatten den steuerlichen Zugriff rechtfertigt. Die Annahme, dass diese Individualzurechnung im falschen Tatbestandselement und im falschen rechtstechnischen Gewand vollzogen werde, ist dann nur folgerichtig.¹⁴⁰² Dass der Gesetzgeber im Vorliegenden einen anderen Weg im Rahmen einer völlig anderen Konstruktion als der soeben Geschilderten gewählt hat, ist bereits deutlich geworden.

Teile der Literatur, unterstützt vom BVerfG, versuchen demnach, der Einkünfteiteilhabergemeinschaft im wirtschaftlichen Sinne (wohlgemerkt nicht im erwerbswirtschaftlichen Sinne) noch den Anstrich zu geben, sie könne anderweitig in die Konzeption der Individualbesteuerung des Einkommensteuergesetzes integriert werden. Erfährt die rechtliche Fiktion der „gemeinschaftlichen Zurech-

umfassendere Aufgabe als die des Mannes, den Unterhalt in Sachmitteln bereitzustellen).“

¹⁴⁰⁰ Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978, 7, 18.

¹⁴⁰¹ Flume, DB 1956, 71, 74. S. a. Kirchhoff, DStZ 1986, 33: „Denn es (das heutige sog. Splitting-Verfahren) verwirklicht in gewisser Weise dann den Gedanken, dass die familienfraulichen Leistungen den Ehemann zum Erwerb befähigen, sein Einkommen deshalb von der Ehefrau „mitverdient“ ist.“ Aufgrund der Gleichwertigkeit der Beiträge beider Ehegatten, vgl. § 1360 S. 2 BGB, stellt das Einkommen der beiden Partner das Ergebnis gemeinsamer Wertschöpfung dar, vgl. Dethloff, FamRZ 2003, 1525, 1526.

¹⁴⁰² Lang, Die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer, 1981/88, 6. Kap. D I. 2., S. 626; ders. in Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (Hg. Birk), Münsteraner Symposion, Band II, Köln 1985, S. 79/80, § 6 EStG-E, S. 87/88: „...jeder Ehegatte hat sodann die Hälfte der zusammengerechneten Einkommen, vermindert um die Unterhaltsabzüge des Ehegatten, zu versteuern.“

nung“ der Ehegatteneinkünfte auf die Ehegattengemeinschaft nach h. L. keinen Zuspruch, wonach dem entsprechenden Aussagegehalt ihrer Fiktion die bestehende Erwerbsgemeinschaft unter Ehegatten nach geltender Rechtslage keine Rückwirkung auf die Ebene der objektiven Leistungsfähigkeit rechtfertigt, so dürfte – aus den obigen Gründen – die Zusammenveranlagung im Zusammenwirken mit dem Splitting-Verfahren auch nicht als Verfahren zur Zuordnung der subjektiven Leistungsfähigkeit geeignet sein.¹⁴⁰³

Bleibt man der Konzeption der Zusammenveranlagung treu, hat man stattdessen, wie beschrieben, den einkommensteuerlichen Grundsätzen der Behandlung der Personengemeinschaft zu folgen: Wenn man davon ausgeht, dass sie ihr Einkommen im Durchschnittsfall untereinander hälftig aufteilen, dann müssen sie dieses auch zuvor im weiteren Sinne (im metaphorischen Sinne) gemeinschaftlich erwirtschaftet und vereinnahmt haben. Dies bleibt nun letztlich noch vertiefend festzustellen.

(c) Zur „unechten“ Tatbestandsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft in Form einer materiellen Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne

Es ist bereits recht anschaulich geworden, dass selbst im Hinblick auf die Zugewinnsgemeinschaft, in deren güterrechtlichen Status sich die zusammenveranlagten Ehegatten regelmäßig befinden, nur eine formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft existiert, die niemandem zu reichen scheint, um sie als materielle Einkünfteerwerbsgemeinschaft *im metaphorischen Sinne* anzuerkennen.¹⁴⁰⁴ Die Gründe hierfür sind bei der nun folgenden genaueren Betrachtung dieser Regelgütergemeinschaft der Ehegattengemeinschaft wohl auch nicht von der Hand zu weisen:

(i) Die Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerzielungsgemeinschaft im metaphorischen Sinne

Personengemeinschaften werden als solche einkommensteuerlich immer dann berücksichtigt, wenn sich mehrere Individuen produktivwirtschaftlich und zugleich arbeitsteilend zusammengeschlossen haben, um mittels ihrer entspre-

¹⁴⁰³ So aber ausdrückl. Esser in Bordewin/Brandt, EStG, § 32a Rz. 132 (217. Erg.-Lfg., März 2002).

¹⁴⁰⁴ A. A. nur Kirchhof, StuW 2002, 3, 9, es handele sich um eine Ehegatten-Einkünfteerwerbsgemeinschaft, „die auch vom Steuergesetzgeber anerkannt werden muss.“

chenden gemeinschaftlichen Tätigkeit ihren Erwerb (evtl. auch nur vorübergehend) zu sichern.¹⁴⁰⁵ Durch den Vorgang der Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger wird, so könnte man meinen, der Vorgang nachgezeichnet, dass die Einkünfte des jeweiligen Ehegatten auf einem im übertragenen Sinne gemeinschaftlichen Arbeitseinsatz der Ehegatten beruhen. Der Grund wäre dann der, dass es sich bei der hier fixierten Wirtschaftsgemeinschaft um eine einkünftezielende, produktivwirtschaftliche Arbeitsteilungsgemeinschaft im übertragenen Sinne handelt.

Die Versorgerehe ist bis heute nach allgemeiner Auffassung eine Wirtschaftsgemeinschaft, in der das Einkommen arbeitsteilig erwirtschaftet wird.¹⁴⁰⁶ Die Arbeitsleistung der Hausfrau und Mutter, die damit ja nach heutiger Anschauung auch einen Beruf ausübt,¹⁴⁰⁷ stehe der Arbeitsleistung des Ehemannes besonders bei einer mehrköpfigen Familie in nichts nach.¹⁴⁰⁸ Hier werden also die arbeitsteiligen Reproduktionskosten in die erwerbswirtschaftliche Beurteilung der Erzielung von Einkünften miteinbezogen. Ohne reproduzierende Leistung ist eine produzierende Leistung nicht denkbar. Also wird sie im Rahmen der Versorgerehe im Wege des Ehegattensplittings seit dem Jahr 1958 im absoluten Maximum, d. h. immer mit dem Ansatz des hälftigen Einkommenserwerbs der Ehegattengemeinschaft, werthaltig gestellt. Dabei ist aber die Ehegattengemeinschaft im Rahmen einer Versorgerehe bei genauerer Betrachtung keine materielle Wirtschaftsgemeinschaft, da bereits die Tätigkeit der haushaltsführenden Person nach gesetzlicher Rechtslage keine erwerbswirtschaftlichen Züge trägt:

Nun war und ist die Ehe, wie bereits angesprochen, stets als eine ungleichwertige Produktionsgemeinschaft gedacht, in der der Beitrag der „mitarbeitenden“ Person, in der Zielrichtung meinte man damit immer die Ehefrau und im vorlie-

¹⁴⁰⁵ Vgl. hierzu bereits o. Teil III Kap. I.II.1.a), S. 140 f.

¹⁴⁰⁶ Zum Wesen der Personengesellschaften gehört die enge Verbundenheit der Gesellschafter und der gemeinsame wirtschaftliche Existenzkampf. All dies wird auch vom Wesen der Ehe umfasst, vgl. dazu Gernhuber, FamRZ 1959, 465, 466.

¹⁴⁰⁷ Zu Beginn des 20. Jahrhunderts wurde durch die Frauenbewegung erstmalig die Forderung erhoben, Hausarbeit als Berufsarbeit anzuerkennen, vgl. hierzu Zahn-Harnack, Die Frauenbewegung, 1928, S. 60 f.

¹⁴⁰⁸ Heitmann-Asher, MDR 1950, 201, 202. Früher zumindest waren damit auch die gesamten Reproduktionsleistungen aus Pflege-, Betreuungs- und Erziehungsarbeit gemeint. Vgl. Tipke, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKRep., 1983, S. 49/50; Kirchhoff, DStZ 1986, 33. Dieser Bereich wird nun teilweise anderweitig mithilfe eines eigenen (Betreuungs-)Freibe-trages abgegolten und höhlt streng genommen die Funktion des Ehegattensplittings aus. Vgl. hierzu bereits o. Fn. 730, S. 227.

genden Zusammenhang speziell die Hausfrau, im erwerbswirtschaftlichen Sinne unentgeltlich gestellt ist.¹⁴⁰⁹ Die Hausfrau stellt ihre Arbeitskraft zur Verfügung, ohne dadurch eine geldwerte Entsprechung zu bekommen.¹⁴¹⁰

Wiederum ist es hier so, dass die Produktivität der Arbeit – wie bei der zuvor schon erläuterten „echten Produktionsgemeinschaft“ unter Ehegatten – nicht über die Art der Arbeit, sondern über das Produktionsverhältnis zwischen Erbringer und Abnehmer bestimmt wird.¹⁴¹¹ Die latent erwerbswirtschaftliche Bedeutung der Haushaltsführung ist selbst unter Ehegatten anerkannt, denn übernehme ein Ehegatte die vollständige Haushaltsführung, so sei sie laut dem Bundesfinanzhof Beruf und der Leistung einer Hauswirtschafterin vergleichbar, also einer anerkannten nichtselbstständigen Tätigkeit, die professionell seit den 1970er Jahren gar unter Erwerb eines Meistertitels¹⁴¹² ausgeübt werden kann.¹⁴¹³

Warum also war und ist die Ehefrau als haushaltsführende Arbeitskraft auch heute noch daran gehindert, ihren Arbeitseinsatz in der Ehe erwerbswirtschaftlich auszurichten? Dafür verantwortlich gemacht werden muss wieder einmal der zivil- und steuerrechtliche Hintergrund dieser Verhältnisse. Im Grunde handelt es sich hier noch um ein letztes, aber strukturpolitisch höchst bedeutsames Relikt dessen, dass die Einkünfte der Ehegatten gemeinsam erzielt werden im arbeitstechnischen Sinne.¹⁴¹⁴ Grundlage hierfür sind wiederum die einschlägigen zivilrechtlichen Regelungen eherechtlicher Beziehungen:

Der neue § 1356 Abs. 1 BGB 1977¹⁴¹⁵ gewährt den Eheleuten vom Grunde her Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Verteilung von Erwerbs- und Familienarbeit. Er lautet: „Die Ehegatten regeln die Haushaltsführung in gegenseitigem Einvernehmen.“¹⁴¹⁶ Nach außen hin macht diese Vorschrift den Eindruck einer

¹⁴⁰⁹ Siehe zur „mitarbeitenden“ Ehefrau bereits ausführlich o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a)(i), S. 358 f.

¹⁴¹⁰ Schlosser, FamRZ 1961, 287, 291.

¹⁴¹¹ Gerhard in Gerhard/Schwarzer/Slupik, Auf Kosten der Frauen, 1988, S. 24 m. w. N.

¹⁴¹² Verordnung v. 05.07.1977, BGBl. I 1977, 1482.

¹⁴¹³ BFH v. 26.03.1980 II R 152/78, BStBl. II 1980, 594, 595.

¹⁴¹⁴ Siehe vertiefend bereits o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a)(i), S. 358 f.

¹⁴¹⁵ 1. EheRG v. 14.06.1976, BGBl. I 1976, 1421.

¹⁴¹⁶ Der gesellschaftspolitische Hintergrund war das Wiedererstarken der deutschen Frauenbewegung in den 70er Jahren des vorigen Jahrhunderts, die anhand der Erfolge von Frauen in der männlich dominierten Erwerbswelt auch die geschlechtsspezifische Arbeitsteilung als ihrer soziologischen Grundlagen beraubt anprangerte, vgl. hierzu näher Karsch, Feminismus für Eilige, 2004, S. 109.

wirklich liberalisierenden Regelung.¹⁴¹⁷ In Wirklichkeit hat sich der Rechtszustand gegenüber dem früheren jedoch nicht wesentlich geändert, denn auch früher schon konnten die Ehegatten eine abweichende Aufgabenverteilung hinsichtlich der Haushaltsführung „einvernehmlich“ treffen.¹⁴¹⁸ Entscheidend ist an dieser Stelle, dass er nach wie vor nur die Funktionsverteilung hinsichtlich der jeweiligen Tätigkeitsbereiche auf familienrechtlicher Basis gewährt.¹⁴¹⁹ Die rechtliche Grundkonstruktion der Versorgung, wovon nachfolgend noch die Rede sein soll, hat sich hierdurch nicht gewandelt.

Woher dies rührt, ist allerdings nur äußerst schwierig zu durchschauen: Auf den ersten Blick könnte man meinen, dass durch die Vereinbarung der Funktionsverteilung die Art der Verpflichtung changiert. Eine Verpflichtung *in eigener Angelegenheit des anderen Ehegatten* wird plötzlich zur eigenen und zugleich, was die Ehegatten untereinander anbelangt, zu einer in eine bestimmte Konstruktion gebetteten gesetzlich geregelten familienrechtlichen Verpflichtung. Ersteres ist jedoch weit gefehlt: Die Hausarbeit ist neuerdings eine Tätigkeit, *deren sich keiner mehr als eigene Verpflichtung berufen fühlen muss*. Der jetzige § 1356 BGB 1977 besagt im Unterschied zu früher (§ 1356 BGB 1958¹⁴²⁰) nämlich nur, dass die Haushaltsführung mit Eheschluss nun nicht mehr einzig und allein Aufgabe der Ehefrau ist, wenn die Ehegatten keine Regelung über die Haushaltsführung treffen.

Die maximale Aussage, die sich über die Pflichtenaufteilung ohne einvernehmliche Regelung der Ehegatten nun treffen lässt, ist die, dass beide zur Haushaltsführung gleichermaßen verpflichtet sind,¹⁴²¹ aber das gibt keine Größenord-

¹⁴¹⁷ Bosch, FamRZ 1977, 569, 571. 1; Gleichstellungsbericht der Bundesreg. v. 15.06.2011, Bt.-Drs 17/6240, 3.2.2, S. 64: „Das traditionelle asymmetrische Rollenmodell der arbeitsteiligen Ehe ist damit aufgehoben...“

¹⁴¹⁸ Der Ehemann konnte also ungehindert die Funktion des „Hausmannes“ übernehmen; § 1256 Abs. 1 BGB 1958 galt früher schon insoweit als dispositiv, vgl. Wacke, FamRZ 1977, 505, 517 m. w. N.

¹⁴¹⁹ Hinzu kommt, dass aufgrund des Lohngefälles zwischen den Ehegatten der Ehevertrag immer noch ein „Arbeitsvertrag“ ist, durch den die Ehefrau auf die häusliche Produktion verwiesen wird. Unterhält der Ehemann die Ehefrau, so bezieht der Ehemann auch regelmäßig die unbezahlte Arbeit der Frau. Vgl. Peter, Frauen Erwerbsarbeit, 1987, S. 111, unter Verweis auf Delphy, *The Main Enemy*, 1977.

¹⁴²⁰ Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiet des bürgerlichen Rechts v. 18.03.1957, BGBl. I 1957, S. 609.

¹⁴²¹ BT-Drs. 7/4361, Zweiter Bericht des Rechtsausschusses und Antrag v. 28.11.1975 zu dem Entwurf der Bundesreg. eines 1. EheRG, S. 8; JurisPK-BGB/Grandel,

nung für den Einzelnen vor. Die minimale Aussage entsprechend dieser durch den Gesetzgeber getroffenen *negativrechtlichen*¹⁴²² *Regelung* der von allen offenbar so sehr geschätzten Arbeit ist mithin die, dass bei fehlender Einigung die Ehegatten zumindest gehalten sind, „anteilig dazu beizutragen, dass der Haushalt nicht verkommt“.¹⁴²³

Welche Bewandnis hat es nun damit im Hinblick auf die erwerbswirtschaftliche Ausrichtung, wenn die Ehefrau die gesamte Hausarbeit *einvernehmlich* übernimmt:¹⁴²⁴ Bereits im Obigen wurde erklärt, dass die „Mitarbeit“ nur dann eine unmittelbare steuerrechtliche Relevanz besitzt, wenn der mithelfende Ehegatte Einkünfte kraft eigenen Rechts bezieht, d. h. ein anzuerkennendes Vertragsverhältnis über ein Arbeits- oder Beteiligungsverhältnis zwischen den Ehegatten besteht.¹⁴²⁵ Hierfür mangelt es nun aber bereits an dem *gesetzlichen Positivum*, dass der Ehemann eigene (hälftige) Haushaltsführungspflichten hat, deren er sich evtl. durch Übernahme vonseiten seiner Ehefrau entledigen können möchte und mit ihrem Einverständnis dann auch darf.

Die paritätische Aufteilung der reproduzierenden Arbeit müsste also unter Aufgabe der heutigen Regelung durch eine gesetzliche Vorschrift vorgegeben werden, um sie zu einer produktivwirtschaftlichen Arbeit der haushaltsführenden Person gegenüber dem innerhaushaltsmäßig freigestellten und umsorgten Ehegatten werden zu lassen.¹⁴²⁶ So könnte in Zukunft im besagten § 1356 Abs. 1

Familienrecht, 4. Aufl. (2009), § 1356 BGB Rn. 6 m. w. N.: „Können die Ehegatten sich nicht einigen, so haben sie sie beide zu übernehmen.“

¹⁴²² Keinem der Ehegatten steht der Haushalt zur Hälfte ob.

¹⁴²³ Staudinger/Voppel, BGB, Berlin (2012), § 1356 Rn 8 m. w. N. Der geschätzte Arbeitsaufwand von über 100 Millionen Stunden täglich bei 26,367 Mill. priv. Haushalten in der Bundesrepublik Deutschland wird von keiner anderen Berufsgruppe erreicht, vgl. 75 Jahre Deutscher Hausfrauen-Bund e.V., Hg. Berufsverband der Hausfrau, Die Situation der Hausfrau, S. 59.

¹⁴²⁴ Im Rahmen dessen übergibt man ihr dann den Haushaltsbereich in eigener Verantwortung, vgl. § 1356 Abs. 1 S. 2 BGB 1977. Den Ehemann trifft danach nur noch eine eingeschränkte Mitarbeitspflicht, vornehmlich in Notfällen, und zwar aus der Generalklausel der ehelichen Beistandspflicht gem. § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB 1977.

¹⁴²⁵ Siehe Kap. aus obiger Fn. 1414, S. 424.

¹⁴²⁶ Wenn es gilt, Inkonsistenzen im Recht aufzulösen, dann liegt hier noch die Gravierendste, denn gerade sie ist nur unter der Loslösung von alten Leitvorstellungen zu bewältigen. Hieran wagt man sich bis heute (noch) nicht, vgl. die entsprechenden vagen Forderungen bei Schuler-Harms, Rollenbilder u. Recht – Neue Wege – Gleiche Chancen – Gleichstellung v. Männern u. Frauen im Lebensverlauf, 2011, S. 1, u. im 1. Gleichstellungsbericht der Bundesreg. v.

S. 1 BGB stehen, dass den Ehegatten die Hausarbeit¹⁴²⁷ grundsätzlich *zu gleichen Teilen* obliegt,¹⁴²⁸ außer wenn einer der Ehegatten die Haushaltsführung im Wege der Geschäftsbesorgung¹⁴²⁹ übernimmt.¹⁴³⁰ Erst dann – und darauf kommt es vor allem an – kann geltend gemacht werden, dass es sich bei ihrer Übernahme nicht um eine Tätigkeit in eigener Angelegenheit (eben auch nicht durch freies Aushandeln der Verantwortlichkeiten wie nach § 1356 Abs. 1 S. 1 BGB heutiger Fassung) handelt.

Ansprüche kann man generell nur geltend machen, wenn sie über eigene Verpflichtungen hinausgehen. Solange die durch § 1356 Abs. 1 S. 1 BGB geschaffene

15.06.2011, Bt.-Drs 17/6240. Dort erschallt nur der Ruf nach einer „Kultur des Zusammenhalts“ zwischen den Geschlechtern, Stellungnahme der Bundesregierung, ebd. S. 3, oder es wird der bloße Apell an die Männer erhoben, Sorgeverantwortung für ihre Kinder zu übernehmen, siehe Gutachten der Sachverständigenkommission, ebd., S. 234 ff.

¹⁴²⁷ Zur Hausarbeit wird allgemein sämtliche Familienarbeit gerechnet. Laut Lange in Staudinger, BGB, 11. Aufl. (1981), § 1356 Rn 6, gehört hierzu auch die „Wartung und Betreuung der Kinder“.

¹⁴²⁸ Bereits die 7. GFMK forderte den Bundesgesetzgeber auf, in einer Neufassung des § 1356 BGB 1977 zu verdeutlichen, dass die Führung des Haushalts eine gemeinsame Aufgabe der Ehegatten ist, s. Beschlüsse der 7. Konf. d. Gleichstellungs- und Frauenministerinnen, -minister, -senatorinnen und -senatoren (GFMK) der Länder am 26./27. Juni 1997 in Magdeburg. Heutige Initiativen gibt es in diese Richtung nur von der Gunda-Werner-Stiftung, frauen-macht-druck.com, Brief an d. Fam.-min. Frau Dr. K. Schröder, Sept. 2011 Aktion.

¹⁴²⁹ Schwierig ist die Abgrenzung dessen, ob es sich nun um eine nichtselbstständige Tätigkeit oder selbstständige Tätigkeit hinsichtlich des Wirkens der Hausfrau handelt. Die Exekutive bevorzugt letztere Einordnung, es fehle (auch hier) an dem für ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis typischen Über- und Unterordnungsverhältnis, vgl. BMF-Schreiben v. 15.02.2010 IV C4 – S 2296 b/07/0003, BStBl. I 2010, 140 Rn. 8. Die Ehefrau hat ein mit gewissem Arbeitsaufwand verbundenes Ergebnis, das in den selbstständigen Verantwortungsbereich ihres Auftraggebers/Arbeitgebers (Ehemann) fällt (entsprechend seinen Vorgaben bezüglich des Arbeitserfolges/entsprechend gewisser Zielvorstellungen) zu verrichten. Entsprechend ist die Einordnung als selbstständige und damit sonstige Einkünfte unter dem Gesichtspunkt mitverdienter Einkünfte sachgerechter.

¹⁴³⁰ Wichtig für die Besteuerung ist der Leistungsaustausch unter mehreren Personen. Der Einwand, sie könne keine Leistungen am Markt anbieten, geht also fehl. Markt ist immer dort, wo Leistungen entgeltlich ausgetauscht werden. Krit. gegenüber der Markteinkommenstheorie s. u. a. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl. (2014), § 2 EStG Rz 3. Es handelt sich dabei auch nicht um eine private Wertschöpfung, die über eine Einzelwirtschaft nicht hinausgreift, sondern vielmehr gewinnt die Hausfrau über die Annahme eines möglichen Leistungsaustausches ihren Einzelwirtschaftscharakter als Individuum zurück.

Regelung der Funktionsteilung existiert, lässt sich die Forderung nach der Entlohnung für den Ehegatten nicht erheben.¹⁴³¹ Danach wird es – um zum Ausgangspunkt fehlender produktivwirtschaftlicher Arbeit der Hausfrau/haushaltsführenden Person zurückzukehren – immer fern einer anzuerkennenden erwerbswirtschaftlichen Beteiligung an einer Einkünfteerzielungsgemeinschaft im metaphorischen Sinne heißen, dass die gemeinsame Teilhabe am Erwerb in der Ehe berechtigt sei, da dieser durch die Funktionsteilung in der Ehe weitgehend *gefördert und erleichtert*¹⁴³² statt den wahren Verhältnissen entsprechend formuliert *miterarbeitet* wird.

Ist die Haushaltsführung einem der Ehegatten überlassen, so leitet dieser den Haushalt in eigener Verantwortung, § 1356 Abs. 1 S. 2 BGB 1977. Der Gesetzgeber hat also den Weg gewählt, dass die Tätigkeit dem einzelnen Ehegatten als eigene Tätigkeit auf familienrechtlicher Grundlage zuwächst, wenn er sie „einvernehmlich“ übernimmt. Mithilfe dieser Regelung hat der Gesetzgeber seine Haltung noch einmal unterstrichen, dass er nicht gedenkt, eine hälftige Aufteilung der reproduzierenden Pflichten einschließlich der generativen Arbeit nach Geschlecht vorzunehmen.¹⁴³³

Im Zusammenhang mit der in diese Untersuchung eingeflochtenen Darstellung des schon teilweise begonnenen Abschieds des Familienrechtes von der Versorgerehe¹⁴³⁴ soll noch eben Erläuterung finden, auf welcher strukturellen Basis der Hausfrau das gleiche Recht auf Erwerb qua Verfügung über weibliches

¹⁴³¹ Der Gedanke, auch der Hausfrau vertragliche Ansprüche einzuräumen, wurde im Fachschrifttum nur ganz selten diskutiert, vgl. Gernhuber, FamRZ 1955, 153, 197 m. w. N. in Fn. 41.

¹⁴³² So die Formulierung bei Seer in FS Kruse, Köln 2001, S. 357, 361. Man ist sicherlich leicht geneigt, wie auch der in der Honorierung der Hausarbeit zögerliche bundesdeutsche Gesetzgeber des ursprünglichen Familienrechtes bis 1953, die Tätigkeit der Hausfrau auszublenden und hat, wenn überhaupt, nur den Erfolg ihrer Arbeit im Blick. Das ist die Krux der Hausfrauentätigkeit, man sieht die Arbeit der Hausfrau nur, wenn sie nicht gemacht wird bzw. ist sich des Umfangs und der Schwere nur dann bewusst, wenn man sie selbst übernehmen muss.

¹⁴³³ Solange ist es auch nicht an der Zeit, die sozial- und versicherungsrechtlichen Bestimmungen, die familienrechtl. das Versorgermodell stützen, grundlegend zu ändern. Umgekehrt sind Forderungen auf eine eigenständige Sicherung der haushaltsführenden Person auch heute noch nur Randforderungen, siehe aber immerhin dahin gehend aktiv der 1. Gleichstellungsbericht der Bundesreg. v. 15.06.2011, Bt.-Drs 17/6240, S. 241.

¹⁴³⁴ Vgl. vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f.

Arbeitsvermögen wieder genommen wird, wenngleich es ihr seit der Familienrechtsreform 1977 grundsätzlich genauso zugestanden wird wie dem Ehemann.

Nach dem Idealbild des § 1360 Abs. 1 BGB ist der Ehemann für den finanziellen Erwerb der Familie und die Frau für den Haushalt verantwortlich.¹⁴³⁵ Der im Obigen erläuterten funktionellen Arbeitsteilung in der Ehe gem. § 1356 BGB entspricht auch die Vorstellung einer funktionell gegliederten ehelichen Gemeinschaft in einkommens- und vermögen(erwerbs)rechtlichen Dingen. Das bedeutet in der Essenz, der Ehemann besitzt die Verantwortung, die finanziellen Lasten der Familie zu schultern, verbunden mit der Gefahrtragung eines evtl. Defizits, was ihn aber auch dazu berechtigt, den Überschuss seines Erwerbs nach Abzug durch den ehelichen Aufwand zu vereinnahmen.

Die Stellung der Ehefrau war und ist demgegenüber funktional bipolar: Dafür muss man sich zunächst vor Augen führen, dass der Grundsatz der Gleichwertigkeit von Erwerbs- und Hausarbeit gem. § 1360 Abs. 1 S. 2 BGB nach h. L. nicht nur besagt, dass die Ehefrau ihrer Unterhaltspflicht für die Ehe bzw. Familie gleichwertig nachkommt, sondern zugleich auch, dass sie damit neben ihrer Tätigkeit als Hausfrau, soweit es ihrem Berufe entspricht, auch grundsätzlich keiner Erwerbspflicht unterworfen ist.¹⁴³⁶ Die Haushaltsführung stellt, so der Gesetzgeber, eine gleichwertige und nicht ergänzungsbedürftige Beitragsleistung zum Familienunterhalt dar.¹⁴³⁷

Soweit, so gut. Diese mangelnde Erwerbspflicht besitzt aber nun gleichsam auch die schattenspendende Kehrseite, dass die haushaltsführende Ehefrau nach bundesdeutschem Recht auch keine unmittelbaren Erwerbsrechte für ihre Tätigkeit erlangt. Sie bleibt zwar seit Bestehen dessen dank des Regelgüterstandes der Zugewinnngemeinschaft im investigativen Bereich des ehelichen Einkommens nicht völlig entschädigungslos,¹⁴³⁸ hat sich damit aber dem patriarchalischen Güterordnungssystem (s. u.) unterworfen.

¹⁴³⁵ Schlosser, FamRZ 1961, 287, 291.

¹⁴³⁶ Eine Erwerbsverpflichtung des haushaltsführenden Ehegatten besteht nur in Notfällen, wenn die Arbeitskraft eines Ehegatten zur Deckung des Familienunterhalts nicht ausreicht, vgl. Palandt/Brudermüller, BGB, 73. Aufl. (2014), § 1360 Rn 13; Weber-Monecke in MünchKomm, BGB, 6. Aufl. (2013), § 1360 RdNr. 17. Anders die Entwicklung in der ehemaligen DDR, vgl. dazu Schwab in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 809.

¹⁴³⁷ Entwurf der Bundesreg. eines 1. EheRG, BT-Drs. 7/650, S. 99.

¹⁴³⁸ Er wird rechtspolitisch davon getragen, die Ehefrau für ihre wirtschaftliche Arbeit in Haus und Familie, ggfs. auch unentgeltliche Mitarbeit im Betrieb des Mannes, zu entschädigen. Vgl. Bärmann, JZ 1958, 225, unter Hinweis auf die mehrmaligen

Die Ungleichwertigkeit der „Produktionsgemeinschaft der Ehegatten“ trotz vermeintlicher Gleichwertigkeit (künstlicher Gleichwertigkeit) geht einher mit folgender Grundkonzeption der familienrechtlichen Regelungen zur Ökonomie der Versorgung, worauf – wie bereits besprochen – die nur formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft gründet, die wiederum das vorliegende Rechtsinstitut entscheidend prägt: Es kommt sinngemäß in § 1360 Abs. 1 S. 2 BGB zum Ausdruck. Wie erwähnt tragen beide Ehegatten mit Erwerbsarbeit und Haushaltsführung gemeinsam *gleichwertig* zum Familienunterhalt bei, woraus sich im Umkehrschluss die Unterscheidung in *Erwerbstätigkeit* als entlohnte und *Haushaltstätigkeit* als nicht entlohnte Tätigkeit ergibt, denn bei entlohnter Tätigkeit der haushaltführenden Person bliebe für ein solches Äquivalenzprinzip kein Raum.¹⁴³⁹

Die Ehegattin bleibt damit hinsichtlich ihres Einkommens aus „beruflicher Tätigkeit“ (s. o.) auf einen bloßen Unterhaltsanspruch verwiesen. Dies ergibt sich aus der gesamten Regelung des § 1360 Abs. 1 BGB,¹⁴⁴⁰ allerdings ist diese in sich selbst nicht ganz passgenau.¹⁴⁴¹ Ihr reales Entgelt bestimmt sich also über die in

Verhandlungen und diesbezüglichen Verhandlungsergebnisse der Deutschen Juristentage ab dem Jahre 1924.

¹⁴³⁹ BFH v. 27.10.1978 VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 80, 81, wenn auch irrtümlicherweise nur für den Rechtszustand vor der Familienrechtsänderung 1977, denn hierin hat sich auch durch die neue Regelung des § 1356 BGB 1977 nichts geändert. Siehe zu den rechtspolitischen Dimensionen noch näher im Folgenden.

¹⁴⁴⁰ Die früheren Regelungen waren hierin einfacher gelagert: Nach Allg. Preuß. Landrecht war der Mann verpflichtet, seiner Frau den standesgemäßen Unterhalt zu gewähren, vgl. II, 1, §§ 184, 185 ALR. Bis 1953 hatte der Ehemann den ehelichen Aufwand zu tragen, vgl. § 1389 BGB 1900.

¹⁴⁴¹ § 1360 Abs. 1 S. 1 BGB verpflichtet beide Ehegatten zu angemessenem Unterhalt für die Familie. Dort heißt es zwar weiter, Hausarbeit und Berufsarbeit seien gleichwertig, vgl. § 1360 Abs. 1 S. 2 BGB. Das bedeutet gleichwohl aber nicht, dass die Ehefrau einen Anspruch auf das hälftige Einkommen des Ehemannes besitzt, da ansonsten die Regelung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnungsgemeinschaft ausgehöhlt werden würde, wonach der eheliche Ertrag erst bei Auflösung der Ehe zu teilen ist. Die Entlohnung für die tägliche Arbeit im Haushalt kann aber eigentlich nun nicht Unterhalt sein, denn Hausarbeit und Berufsarbeit sind nach § 1360 Abs. 2 BGB äquivalent. Die Verpflichtung der Ehefrau, zum gemeinschaftlichen Unterhalt beizutragen, entfalle, wenn sie Hausarbeit leistet. So wird auch teilweise vorgetragen, deren Entlohnung sei demgegenüber ein aliud. Vgl. Otten, JR 1953, 73, 75. Damit klafft dann aber wiederum eine Lücke in der Handhabbarkeit entlohnender Ansprüche. Wenn die Ehefrau keinen Anspruch auf das hälftige Einkommen des Ehemannes besitzt, dann verbleibt ihr aus

§ 1360 Abs. 1 S. 1 BGB ausgesprochene Pflicht zu „angemessenem“ Unterhalt. Die Ehefrau hat lediglich wie gehabt einen Anspruch auf standesgemäßen Unterhalt und auf ein Taschengeld für ihre persönlichen Bedürfnisse, vgl. a. § 1360a Abs. 1 BGB.¹⁴⁴² Sie hat damit also unmittelbar nur an der Erhöhung der ehelichen Lebensverhältnisse teil. Einen Anspruch auf die durch die Haushaltskosten nicht absorbierten Überschüsse hat sie nicht. Am gesparten oder investigativen Vermögen partizipiert sie also nicht notwendig.¹⁴⁴³ Damit wird ihr auch die Nutznießung des investigativen Einkommens entzogen.

Um an das Obige nochmals anzuknüpfen, der Gesetzgeber hat durch die in § 1356 Abs. 1 S. 1 BGB geschaffene Regelung der Funktionsteilung buchstäblich festgezurrt,¹⁴⁴⁴ dass der „Hausfrauentätigkeit“ im Gegensatz zur hauswirtschaftlichen Tätigkeit generell keine produktivwirtschaftliche Ausrichtung zukommt – also auch nicht hinsichtlich eines im Wege des Leistungsaustausches übernommenen hälftigen Anteils des anderen Ehegatten an der Hausarbeit.

Es bleibt hier noch zu erläutern, dass in steuerrechtlicher Hinsicht auf dieser Basis natürlich wie im Obigen¹⁴⁴⁵ die mangelnde Berücksichtigung der Tätigkeiten der „mitarbeitenden“ Ehefrau gilt:

Ganz allgemein wird eine steuerliche Beachtlichkeit bereits aus rein faktischen Erwägungen heraus abgelehnt. Es fehle an der *auf den Gelderwerb gerichteten*

Gründen der Erhebbarkeit eines geldlichen Anspruches gegenüber dem Ehemann wiederum nur die Geltendmachung eines bestehenden Unterhaltsanspruches. Der Gedanke der Äquivalenz hinsichtlich des ehemännlichen Verdienstes geht im Detail betrachtet eigentlich fehl.

¹⁴⁴² Er beträgt nach heutigen Maßstäben 5-7% des Nettoeinkommens, vgl. Palandt/Brudermüller, BGB, 73. Aufl. (2014), § 1360a Rn 4 m. w. N., s. a. Weber, Ehefrau und Mutter in der Rechtsentwicklung, 1907, S. 438, die 10% des Ehegattenerwerbes forderte.

¹⁴⁴³ Staudinger/Voppel, BGB, Berlin (2012), § 1360a Rn 6.

¹⁴⁴⁴ Unter dem Blickwinkel, eine Verpflichtung des Ehemannes zu hälftiger reproduzierender Familienarbeit nicht aussprechen zu wollen oder zu können, ist der Coup für den Gesetzgeber dabei der, dass Hausarbeit auch im umgekehrten Fall, wenn der Ehemann diese Tätigkeit übernimmt, nicht entgeltlich gestellt werden kann. Macht der Ehemann diese Arbeit nämlich in eigener Verantwortung, spricht er übernimmt nicht nur gelegentlich die Pflichten der Hausfrau, dann greift wieder die gewöhnliche Funktionsverteilung ein. Man gerät damit auch an dieser Stelle nicht in die Verlegenheit, mangels Gleichheitssatzwidrigkeit (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 2 GG) einmal zu überdenken, warum und wieso eigentlich Hausarbeit durch ehemäßig verbundene Personen im erwerbswirtschaftlichen Sinne komplett unentgeltlich gestellt ist.

¹⁴⁴⁵ Siehe hierzu schon Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a)(i), S. 358 f.

Tätigkeit des haushaltsführenden Ehegatten.¹⁴⁴⁶ Dabei wird unüberlegt Ursache und Wirkung vertauscht, solange das Handeln der Ehefrau aufgrund der „Regelung der Funktionsverteilung“ nicht dem Recht der Obligationen laut dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) unterstellt ist.

Selbst wenn Zahlungseingänge beim Familientätigen erfolgen, fehle es dann aber – dank Funktionsverteilung (s. o.) – aufgrund der familienrechtlichen Verpflichtungen (§§ 1356 Abs. 1, 1360, 1619 BGB) an einem auf Einkommensmehrung gerichteten Leistungsaustausch.¹⁴⁴⁷ Einnahmen – wie im Übrigen auch Ausgaben, vgl. § 12 Nr. 1 und 2 EStG – die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erfolgen, seien einkommensteuerrechtlich ausdrücklich unbeachtlich.¹⁴⁴⁸ Familientätigkeit (so allem voran die Arbeit der Hausfrau und Mutter) erkenne das Einkommensteuergesetz auch nicht als Einkunftsquelle an (vgl. den Katalog der Einkunftsarten in § 2 Abs. 1 S. 1 EStG).¹⁴⁴⁹

¹⁴⁴⁶ BFH v. 26.03.1980 II R 152/78, BStBl. II 1980, 594.

¹⁴⁴⁷ Durch die Führung des Haushaltes erhalte der Ehegatte auch keine Einnahmen i. S. v. § 22 Nr. 3 EStG, vgl. FG Düss. v. 16.08.2001 14 K 582/00 E, EFG 2001, 1598, 1599: „Der Schutz von Ehe und Familie durch den Staat gebietet nicht eine Hausfrau und Mutter in jeder Hinsicht einer erwerbstätigen Frau gleichzustellen. ... Den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung hinsichtlich der Tätigkeit der Klägerin als Hausfrau und Mutter ist mit dem sog. Splitting-Verfahren hinreichend Rechnung getragen worden. ... Das Splitting führe nur zu einer technisch-tariflichen Zurechnung der hälftigen Einkünfte; der ein Einkommen im Sinne des Einkommensteuerrechts nicht beziehende Ehepartner wird nicht etwa mit der Hälfte der gesamten Einkünfte zur Einkommensteuer herangezogen, BVerfG v. 14.12.1965 1 BvR 606/60, BStBl. I 1966, 196.“ Hier ist die Bruchstelle: Statt eines „Familienarbeitsgehaltes“ lässt sich die Ehefrau mit Unterhalt und sog. Splittingvorteilen, die ihr im Regelfall nicht einmal unmittelbar zufließen, „abspeisen“. Familienstands- spricht ehestandsspezifische Steuervorschriften, die die Erwerbstätigkeit von Frauen diskriminieren, so schon Menzel, Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I: Gutachten, Hamburg 1974, D S. 164, 167, sind nicht mehr opportun.

¹⁴⁴⁸ BFH v. 14.09.1999 IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776, 777 m. w. N. Aufwendungen, die zur Erhaltung der Erwerbsfähigkeit aufgewendet werden, können nicht als Betriebskosten oder Werbungskosten aufgewendet werden. Die Kosten der Lebensführung sind in Ausformung auch des Grundsatzes des objektiven Nettoprinzip nicht zu berücksichtigen, vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 33. Aufl. (2014), § 12 Rz 1.

¹⁴⁴⁹ FG Düss. v. 16.08.2001 – 14 K 582/00 E, EFG 2001, 1598, 1599: „Soweit dies auf eine Wertung des Gesetzgebers zurückzuführen ist, sei dies auch nicht infrage zu stellen.“ Auf unausgesprochene Art und Weise geschieht dies jedoch in den großen Reformentwürfen zum EStG aus der Steuerrechtswissenschaft, vgl. hierzu o. Fn. 795, S. 245 f.

Die hälftigen produzierenden Leistungen des einen Ehegatten hinsichtlich Hausarbeit und Kindessorge für den anderen Ehegatten werden im Zusammenhang mit den Einnahmen des anderen Ehegatten also generell nicht durch ein sofortiges anteiliges Leistungsentgelt abgegolten. Bisweilen wird eine dahin gehende Forderung erhoben, ohne aber die soeben aufgezeigten Ursachen der heute noch zu bemängelnden asymmetrischen Strukturen zwischen den Geschlechtern in der Erwerbswelt und der Sozialpolitik, die sich aus dieser geschlechtsspezifischen Arbeitsteilung ergeben, zu berücksichtigen.¹⁴⁵⁰

Bei der Ehegattengemeinschaft auf der Basis der Versorgungsehe handelt es sich demnach um eine sehr spezielle Wirtschaftseinheit, bei der der eine Ehegatte auf erwerbswirtschaftliche Betätigung in dem Maße verzichtet, wie es erforderlich ist, um dem anderen die uneingeschränkte erwerbswirtschaftliche Tätigkeit zu ermöglichen. In reziproker Weise sind sie damit auch eine Produktionseinheit. Es ist nach allem also festzuhalten, dass die Ehe auf der Basis des jetzigen Modells der Funktionsteilung unter Ehegatten vom Ansatz einer produktivwirtschaftlichen Arbeitsteilung her bestenfalls als eine faktische Wirtschaftsgemeinschaft bezeichnet werden kann.

(ii) Die Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft im metaphorischen Sinne

Teil des Besteuerungstatbestandes im Sinne von § 38 AO ist nach hier vertretener Auffassung nicht nur die Erbringung einer in den §§ 13-22 EStG als steuerbar qualifizierten Tätigkeit oder Leistung, sondern darüber hinaus auch der *Bezug* von Einkünften.¹⁴⁵¹ Die Zusammenveranlagung beruht auf dem Gedanken des Erwerbs von Einkommen der Ehegatten aufgrund gemeinsamer Leistung nach funktionaler Arbeitsteilung.

¹⁴⁵⁰ Schon der Begriff der steuerlich nicht zu berücksichtigenden „Familiertätigkeit“ wird hierbei nicht hinterfragt, siehe das FG Düsseldorf (s. o.).

¹⁴⁵¹ Der Steuergegenstand ist als erfolgsqualifizierter Leistungstatbestand zu sehen, so Zugmaier in H/H/R, EStG u. KStG, § 2 EStG Anm. 15 (Lfg. 215 Juli 2004); Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 2 Rn. 9; Stuhmann in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 EStG Rz. 39 (EL 82 April 2004); Handzik in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 2 Rn 24 f. (77. Erg.-Lfg. Dez. 2007). Nach anderer Auffassung ist der Einkünftebezug nur zur Bemessungsgrundlage zu rechnen; Besteuerungsgegenstand sei ausschließlich die nach §§ 13-22 EStG steuerbare Tätigkeit, vgl. BFH v. 13.05.1980 VIII R 63/79, BFHE 131, 212, BStBl. II 1981, 295; Plückerbaum, FR 1981, 181; Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, Köln 1978, 7, 16; Wassermeyer, StuW 1982, 352, 356.

Die Ehegattengemeinschaft ist, wie gesagt, keine materielle Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft, und damit fehlt es im Vorliegenden an einer materiellen Einkommenserwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinn, der das Steuerobjekt in gemeinschaftlicher Weise auch zuzurechnen ist: Das Eherecht des BGB organisiert die Ehegatten einkommenserwerbswirtschaftlich betrachtet nicht zu einer „gesellschaftsähnlichen“ Gemeinschaft. Es ist im deutschen Recht bis heute nicht der Versuch unternommen worden, die Ehegattengemeinschaft standardmäßig als „Einkommenserwerbsgemeinschaft“ auszukleiden. Auch hier bilden das Familien- und das Steuerrecht wieder eine aufeinander aufbauende Einheit:

Die Partizipation am ehelichen Zugewinn wird bei der Zugewinnngemeinschaft als dem gängigen Güterstand der Eheleute erst bei der Auflösung der Ehe realisiert, wenn die Ehegatten dies nicht untereinander durch gemeinsamen Eigentums- und Rechteerwerb anders handhaben.¹⁴⁵² Entsprechend hat der Ehegatte, der keinen oder nur einen geringeren Zugewinn erzielt hat, keinen direkten anteiligen Anspruch am Vermögen des anderen Ehegatten, sondern nur einen indirekten als der schuldrechtliche Ausgleichsanspruch nach § 1378 BGB oder als der erbrechtliche nach § 1371 BGB, die erst bei Beendigung der Ehe greifen.¹⁴⁵³

Es gibt auch ansonsten grundsätzlich keine dingliche Berechtigung beider Ehegatten kraft Gesetzes, d. h. kein Miteigentum an Sachen aus § 1357 BGB, die ein Ehegatte durch Rechtsgeschäfte anschafft, aus denen nach § 1357 BGB auch

¹⁴⁵² Die Wege hierzu sind vielfältig, siehe näher Meder, *Gesetzl. Güterstand u. soz. Wandel*, 2010, S. 34.

¹⁴⁵³ Es gibt dementsprechend auch keinen gesicherten Einblick der haushaltsführenden Ehefrau in das Vermögen des Ehemannes und die dessen Vermögen berührenden Geschäfte, da Ehegatten heutzutage nur verpflichtet sind, einander überblicksartig über Vermögensbewegungen zu unterrichten, vgl. Palandt/Brundermüller, *BGB*, 73. Aufl. (2014), § 1353 Rn 13, 1360a Rn 5, 1386 Rn 8, 1379 Rn 4 m. w. N. Genauere Auskünfte über Bestand und Entwicklung des Einkommens und Vermögen sind nicht einforderbar, desgleichen gilt für Belege hierüber. Der Deutsche Juristinnenbund, *Stellungnahme v. 22.10.2003 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der §§ 1360, 1360a BGB „Gläsernes Ehegattenkonto“* – BT-Drs. 15/403, fordert einen wechselseitigen Auskunftsanspruch als neue in das Familienrecht einzufügende Vorschrift (§ 1357a BGB) mit der Fassung: Die Ehegatten sind einander verpflichtet, dem anderen auf Verlangen jederzeit Auskunft über Art und Höhe ihrer Einkünfte und über den Bestand ihres Vermögen zu erteilen. Die Verpflichtung zu ungefragter Auskunft wird hierdurch nicht berührt (§ 1360a Abs. 3 n. f.).

der andere Ehegatte berechtigt und verpflichtet wird (Schlüsselgewalt).¹⁴⁵⁴ Denn dies stünde im Widerspruch zu den ehelichen Güterständen mit Ausnahme der Gütergemeinschaft.¹⁴⁵⁵

Die Zugewinnngemeinschaft ordnet, anders als alle anderen Gemeinschaften, kein einziges Recht beiden Ehegatten gemeinschaftlich zu. Gemeinschaft dient hier nur der Kennzeichnung der zunächst ideellen Teilhabe am erwirtschafteten Gewinn und nicht zur Kennzeichnung einer mehrheitlichen Zuordnung subjektiver Rechte.¹⁴⁵⁶ Es fehlt demnach schon an der Basis einer echten Wirtschaftsgemeinschaft, denn es geschieht keine Vergemeinschaftung des Vermögens der Ehegatten. Es fehlt schlichtweg an einer dinglichen Rechtsgemeinschaft am vorhandenen Vermögen der Ehegatten (Gütergemeinschaft) oder des von ihnen in der Ehe Erworbenen (Errungenschaftsgemeinschaft).

Wie schon geschildert, stellt das Steuerrecht eigene Maßstäbe für die Berücksichtigung einer Personenmehrheit auf. Eine Personenmehrheit ist zum einen dann von Relevanz, wenn es sich um eine echte Erwerbsgemeinschaft im erwerbswirtschaftlichen Sinne handelt. Bei der echten Erwerbsgemeinschaft steht im Vordergrund das „*Handeln auf gemeinsame Rechnung*“, nämlich wie besagt ein partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Verfolgung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zieles.¹⁴⁵⁷

Auch das BVerfG¹⁴⁵⁸ hat, wie bereits erwähnt, überaus deutlich gemacht, dass die Zugewinnngemeinschaft noch ein viel weiterer Graben von der Erwerbsgemeinschaft des Steuerrechts trennt, als dies bei der Errungenschaftsgemeinschaft im Einzelnen der Fall ist,¹⁴⁵⁹ auch wenn so manches Mal der Gehalt der erwerbswirtschaftlichen Mitarbeit des „anderen Ehegatten“ unbenommen der

¹⁴⁵⁴ Vgl. BGH v. 13.03.1991 XII ZR 53/90, NJW 1991, 2283; Palandt/Brudermüller, BGB, 73. Aufl. (2014), § 1357 Rn 19 f.

¹⁴⁵⁵ BGH v. 13.03.1991 XII ZR 53/90, NJW 1991, 2283; Dethloff, Familienrecht, 30. Aufl. (2012), § 4 D.III.2., S. 77. Auch die rechtsstrukturelle Gestaltung der sog. Schlüsselgewalt entbehrt der vermögensrechtlich genossenschaftlichen Grundlage, Boehmer in FS Hedemann, 1958, S. 25, 32 f., mit der Konsequenz, dass der Ehemann in die eigentlich der ehelichen Gemeinschaft als ganzer zugeordneten Rechtswirkungen einspringt. Ausführl. dazu Schlosser, FamRZ 1961, 287, 291 f.

¹⁴⁵⁶ Gernhuber in MünchKomm., 1. Aufl. (1978), § 1363 RdNr. 6, u. später Koch in MünchKomm, BGB, 4. Aufl. (2000), § 1363 RdNr. 6.

¹⁴⁵⁷ Siehe hierzu bereits o. Teil III Kap. I.II.1.b)(1), S. 143 f.

¹⁴⁵⁸ BVerfG v. 24.01.1962 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, BStBl. I 1962, 492, FamRZ 1962, 100.

¹⁴⁵⁹ Siehe dazu bereits o. Teil IV Kap. M.III.4.b)(1), S. 248 f.

eines „erwerbswirtschaftenden Gesellschafters“ vergleichbar ist¹⁴⁶⁰: Die Ähnlichkeiten zu einem Billigkeitsausgleich, wie ihn der BGH den benachteiligten Ehegatten auffangend vorgenommen habe,¹⁴⁶¹ sei beileibe kein gesellschaftsrechtsähnliches Verhältnis, denn sie taugen in ihren jetzigen Rahmenbedingungen nicht zu einer engen Wirtschaftsgemeinschaft. Hierfür fehlen sämtliche Merkmale einer Gesellschaft, nämlich irgendwie geartete Prüfungs-, Mitbestimmungs-, Anteils- oder Gewinnbeteiligungsrechte samt einer Haftung für geschäftliche Verbindlichkeiten des anderen Ehegatten. Die Zugewinnsgemeinschaft kann dem anderen Ehegatten dementsprechend keine beteiligungsähnliche Stellung geben. Selbst der leitend mitarbeitende Ehegatte im Unternehmen des anderen Ehegatten könne nicht aufgrund der Zugewinnsgemeinschaft unternehmergleich anzusehen sein.¹⁴⁶²

Selbst der BFH hat Ähnliches schon klar und deutlich vertreten: Es könne der Rechtsfigur einer faktischen Innengesellschaft keine Anerkennung für das Steuerrecht beigemessen werden. Die Rechtsprechung des BGH habe schon aufgewiesen, dass im Falle partnerschaftlicher Mitarbeit im Rahmen der Ehe Ausgleichsansprüche auf den Zugewinn bei Scheitern der Ehe unvermeidbar sind. Er habe die gesetzlich geregelte Zugewinnsgemeinschaft vorweggenommen.¹⁴⁶³ Es handele sich hier wie da um einen *Billigkeitsausgleich*. „Die faktische Innengesellschaft sei aber keine echte Gesellschaft, die auch schon während bestehender Ehe Rechtsfolgen haben könne.“¹⁴⁶⁴ Eine Erwerbsgemeinschaft im obigen Sinne ist nur dann gegeben, wenn die bestehende eheliche Gemeinschaft durch eine geschäftliche oder berufliche Zusammenarbeit, die außerhalb der familiären ehelichen Beziehungen liegt, überschritten wird.¹⁴⁶⁵

So kann man sie also keinesfalls als materielle Erwerbsgemeinschaft einordnen, die die Einkünfte auf partnerschaftlicher Grundlage auf gemeinsame Rechnung hin erwirtschaften. Dergleichen gelingt auch nicht im übertragenen Sinne,

¹⁴⁶⁰ Im Sachverhalt, der dem Urteil zugrunde lag, ging es um eine im Unternehmen des Ehemannes mitarbeitende, nicht leitende Angestellte und der Hinzurechnung ihres Gehaltes aus gewerbesteuerlichen Gründen zum Unternehmerlohn des Ehemannes.

¹⁴⁶¹ S. o. Fn. 1218, S. 361.

¹⁴⁶² BVerfG, a. a. O., 497.

¹⁴⁶³ Dölle, FamR, Bd. I (1964), § 48 I, S. 736 f. Siehe auch zur Geschichte der Zugewinnsgemeinschaft ebd.

¹⁴⁶⁴ Urt. v. 26.08.1958 I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445.

¹⁴⁶⁵ Vgl. BFH v. 14.08.1986 IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17, 19.

da sie ihre Einkünfte noch nicht einmal auf partnerschaftlicher Grundlage *auf gemeinsame Kasse* hin erwirtschaften:

Für den haushaltsführenden Ehegatten gibt es lediglich den Anspruch auf ein angemessenes Wirtschafts- und ein am Nettoeinkommen des erwerbstätigen Ehegatten orientiertes prozentuales Taschengeld (s. o.). Ohne Ableitung unmittelbar gemeinschaftlichen Vermögens aus der arbeitsteiligen Beziehung der Ehegatten kann der haushaltsführende Ehegatte keinen Anspruch auf eine gemeinschaftliche Kassenführung hinsichtlich des Haushaltseinkommens herleiten.¹⁴⁶⁶

Unter dem Güterstand der Zugewinnngemeinschaft fallen alle Einkünfte in das Eigentum des Ehegatten, der sie erzielt hat.¹⁴⁶⁷ Der Anspruch auf die Hälfte des Zugewinns ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Gleichwertigkeit der Hausfrauentätigkeit im Innenverhältnis der Ehegatten als ein Anspruch auf die Hälfte der Einkünfte des Ehemannes im Außenverhältnis anzuerkennen. „...Mit der gegenwärtigen Rechtslage nach gesetzlichem Güterrecht ist die wechselseitige hälftige Zurechnung nicht vereinbar.“¹⁴⁶⁸

Ein partnerschaftliches Modell hinsichtlich der Einkünfte besteht im Vorliegenden gerade nicht, weil es dem Regelgüterstand an der Gewährleistung echter Teilhabe am Familieneinkommen während bestehender Ehe fehlt¹⁴⁶⁹, denn Sinn

¹⁴⁶⁶ So schon Oekinghaus, Die gesellschaftliche und rechtliche Stellung der deutschen Frau, 1925, S. 138: Sie kann aus dem Einkommen des Mannes kein bestimmtes Wirtschaftsgeld verlangen und ihr Unterhaltsanspruch muss ihr auch nicht in Geld gewährt werden. Ein Vorhaben, beiden Ehegatten ein Recht auf Teilhabe an den Erwerbseinkünften, soweit sie dem Familienunterhalt zu dienen bestimmt sind, durch Erweiterung des § 1360 BGB im Gesetz zu verankern, verlief im Sande, vgl. Gesetzentwurf d. Bundesrates v. 31.08.1999 Drs. 14/1518 u. v. 05.02.2003 Drs. 15/403. Neben der Nachdrücklichkeit der Bereitstellung angemessener Mittel zum Familienunterhalt ging es vor allem auch um einen angemessenen Betrag zur Befriedigung eigener persönlicher Bedürfnisse der Hausfrau (-mann).

¹⁴⁶⁷ Jeder Ehegatte bezieht wie bei der Gütertrennung (§ 1614 BGB) die Nutzungen seines Vermögens selbst.

¹⁴⁶⁸ BVerfG v. 14.12.1965 1 BvR 606/60, BStBl. I 1966, 196.

¹⁴⁶⁹ Bosch, FamRZ 1954, 149, 151. Durch diese Regelung wird der Ehemann letztlich doch wieder zum Haupt der Familie erklärt. Dieser „Naturrechtssatz“ des Primats des Mannes in der Familie, so Bosch, Familienrechtsreform, 1952, S. 96, stützt sich u. a. auf paulinische Aussagen, Brief an die Epheser, 5, 22-23, und gerann unter dem Gleichheitsgedanken im BGB 1958 zur Formel von der „Gleichwertigkeit“ bei funktionaler Verschiedenheit, Vorrang der männl. Autorität in äußeren Angelegenheiten und der Kindererziehung, Vorrang der weibl. Autorität in der

und Zweck der Zugewinnngemeinschaft ist es ja gerade, dass jedem davon nur das zustehen soll, was er selbst an Einkommen erzielt hat.¹⁴⁷⁰ Erwerbswirtschaftlich betrachtet ist die vorherrschend so titulierte „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Ehegatten“¹⁴⁷¹ also auch nicht unter dem Aspekt der ihr regelmäßig zugrunde liegenden Zugewinnngemeinschaft als reale Erwerbsgemeinschaft und damit auch nicht als Tatbestandsgemeinschaft im übertragenen Sinne aufzufassen. Es gibt dieses hier so dringend benötigte gesellschaftsähnliche Verhältnis aufgrund des Mitverdienstes der Ehefrau durch Haushaltsführung nicht:

Eine Wirtschaftsgemeinschaft, die ihren Ertrag durch die Mitarbeit all ihrer Gemeinschaftler erwirtschaftet, spricht den Ertrag – egal ob dieser in der Gemeinschaft verbleibt oder ausgekehrt wird – den Gemeinschaftlern je nach Miteinsatz auch in einem gewissen Verhältnis zu.¹⁴⁷² Eine Wirtschaftsgemeinschaft, die sich in der Gründung nur darauf stützt, erst beim Auseinanderfallen der Gemeinschaft das von beiden Erwirtschaftete verteilen zu wollen und ansonsten dem einen erwerbswirtschaftlich tätigen Beteiligten bis dahin die Verfügungsberechtigung am Erwirtschafteten belässt, kann als solche im Wirtschaftsleben, ob des unausgesprochenen Machtgefälles zwischen den Gesellschaftlern und der Gefahr der stillen Enteignung einer oder mehrerer Mitgesellschafter, nicht eingeordnet werden. Im Hinblick auf die Zugewinnngemeinschaft ist sich selbst der BFH im Klaren darüber, dass das Gesetz eine „Wirtschaftsgemeinschaft“ zwischen Ehegatten nicht vorsieht.¹⁴⁷³ Es lässt sich einfach nicht verhehlen, dass das Bemühen, eine dominierende Stellung des Mannes in der Ehe zu schaffen, das Entstehen jeglicher regelmäßigen materiellen Wirtschaftsgemeinschaft bisher ausschloss.

Vergleicht man diese Situation mit jener, die dem gesonderten und einheitlichen *Gewinnfeststellungsverfahren* zugrunde liegt, so ist Folgendes festzuhalten: Die Feststellungsbeteiligten werden als ein Steuerpflichtiger in einem individual-

Leitung des Haushaltes, vgl. Schwab in Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 806/7.

¹⁴⁷⁰ Spangenberg, Streit 4/2008, 161, 166. Auf die andersartige Darstellung mancher Steuerrechtler hinweisend und auch weitere Kritik gegenüber dem Güterstand des Zugewinnausgleichs ühend, s. Spangenberg, Neuorientierung der Ehebesteuerung: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren, Gutachten, Hans-Böckler-Stiftung (Hg.), 2005, S. 42 m. w. N.

¹⁴⁷¹ S. o. Fn. 1383, S. 416.

¹⁴⁷² Bei der Körperschaft ist es der Anteil des Gesellschafters am verselbstständigten Vermögen der Gesellschaft.

¹⁴⁷³ BFH v. 23.11.1995 IV R 50/94, BStBl. II 1996, 193, 194.

bezogenen System behandelt. Die Feststellungsbeteiligten sind jedoch eine echte Tatbestandsmerkmalsgemeinschaft. Wenn auch bei der Zusammenveranlagung hinsichtlich der instrumentellen Behandlung Vergleichbares geschieht, so handelt es sich hierbei allerdings nicht einmal um eine materielle und damit echte Tatbestandsgemeinschaft im metaphorischen Sinne.

Entscheidend ist nun an dieser Stelle, dass wenn die Bedeutung der vorliegenden Fiktion nicht offen gelegt wird, dann unterbindet man zugleich auch jegliche Diskussion nach einem materiell ausgelegten Ehegattensplitting („natürliches Splitting“ für die haushaltsführende Person) und damit auch jegliche Äußerung einer Inbedürfnisstellung dessen. Man sollte sich hierin schon bewusst werden, dass man ihr (der Ehefrau/der haushaltsführenden Person) nach allen Regeln familien- und steuerrechtlicher „Kunst“ (Systematik) – gerade auch im innerhäuslichen Bereich – die eigene Erwerbsgrundlage nimmt, um das natürliche Splitting zu verhindern, und zugleich ein künstliches Splitting einführt, das einkommensteuerlich – gerade ihr gegenüber – nicht realiter gedeckt ist.¹⁴⁷⁴

Abhilfe würde demgegenüber, wie im Obigen schon angesprochen,¹⁴⁷⁵ einerseits die Einführung der Errungenschaftsgemeinschaft als Regelgüterstand¹⁴⁷⁶ – auf dem Boden der im Gesetz familienrechtlich verankerten paritätischen Auftei-

¹⁴⁷⁴ Man erinnere, die Ehegatten sollen unabhängig von der Verteilung ihrer Einkünfte untereinander gleichmäßig besteuert werden. Dieses hierfür geeignete, eben auch materiell-rechtliche Verfahren der Zusammenveranlagung von Ehegatten, welches auch noch dem heutigen Ehegattensplitting zugrunde liegt, und die beide in der Tendenz die geringe Erwerbsneigung der Ehefrau voraussetzen, verdeckt und verhindert zugleich die Anerkennung des Nutzens des „natürlichen Splittings“. Es werden die Ehegatten so behandelt, als hätten sie die Einkünfte hälftig gemeinsam erwirtschaftet, ohne dass man in zeitnaher Weise bereit ist, der Ehefrau dies auch materiell zu gewähren. Es ist ein perfides Spiel rings um die wenig ausgeprägte Erwerbsneigung der Frauen.

¹⁴⁷⁵ S. o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a)(ii), S. 365 f.

¹⁴⁷⁶ So ist die Errungenschaftsgemeinschaft in romanischen Ländern wie Frankreich, Schweiz, Spanien, Italien, Portugal u. a. schon seit jeher als der gesetzliche Regelgüterstand erklärt und wird als Erfolgsmodell gewertet. Selbst in der Türkei ist sie seit dem 01.01.2002 gesetzlicher Güterstand. Zum Güterrecht in Europa, s. Dethloff, Familienrecht, 30. Aufl. (2012), § 5 G.I., S. 169 f. In Deutschland gibt es als gemeinschaftlichen Wahlgüterstand nur noch den der Gütergemeinschaft, vgl. das Eherecht des BGB, §§ 1408 ff. BGB, der in der Praxis aber aus vielen Gründen völlig überholt ist, vgl. Meder, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, 2010, S. 29 f. Die Zugewinnngemeinschaft gelte bei unseren Nachbarn überwiegend als leicht veraltetes deutsches Sonderwegmodell, Welskop-Deffaa, Teilhabegemeinschaft Ehe, S. 5, Vortrag vom 14. Februar 2004, <http://familienarbeit-heute.de/?p=1784> (Stand: 18.08.2015).

lung der „Hausarbeit“ zwischen den Ehegatten – schaffen. Unter dem Gesichtspunkt der gewandelten unterhaltsrechtlichen Bedingungen der Ehe wird dies dem Gesetzgeber neuerdings von berufener Stelle auch empfohlen.¹⁴⁷⁷ Schlägt man den Weg der Errungenschaftsgemeinschaft als gesetzlicher Regelgüterstand ein, so verliert die Versorgung zum einen ihren bloßen Unterhaltscharakter, und zum anderen könnten damit der Ehefrau Einkünfte auf der bloßen Grundlage der systematischen Einkommensermittlung nach dem EStG zugesprochen werden, wenn die Ehegattengemeinschaft, sprich das Ehepaar, nunmehr als erwerbswirtschaftliche Einkünfterwerbsgemeinschaft zu verstehen ist.¹⁴⁷⁸

Das heutige Ehegattensplitting zeigt auf, dass es denkbar ist, die hälftigen Einkünfte auch als gemeinschaftliche Einkünfte verstanden zu wissen, wenn es sich denn nur – wie im Fall des gesetzlichen Güterstandes der Errungenschaftsgemeinschaft – materiell um beiderseitige Einkünfte der Ehegatten handeln würde. Man dürfte die Ehegattengemeinschaft in einem erwerbswirtschaftlichen Sinne als Erwerbsgemeinschaft ansehen, wenn sie in einem gemeinschaftlichen Güterstand leben und *partnerschaftlich* Haus- und Erwerbsarbeit verrichten. Hier könnte der Einwand auftauchen, dass es zwischen den Ehegatten keine *paritätische* Arbeitsteilung geben kann. Nur dort, wo selbstständige Tätigkeiten verschiedener Art zur Erreichung eines *einheitlichen Erfolges* ausgeübt werden, könne von einer gemeinschaftlichen Betätigung im gesellschaftsrechtlichen Sinne gesprochen werden.¹⁴⁷⁹ Das ist aber so nicht zutreffend: Denn auch ansonsten ist es nicht die Marktteilnahme der Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler, die die Besteuerung der aus ihnen bestehenden Gemeinschaft rechtfertigt, sondern dass die Leistungserstellung am Markt durch die Gesellschaft bzw. Gemeinschaft auf ihr arbeitsteiliges Zusammenwirken zurückzuführen ist. Auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung kommt es auf den Tatbeitrag des Einzelnen nicht an. Die zurechnungsbegründende Erwerbstätigkeit des einzelnen Gesellschafters liegt dabei nicht in der Marktteilnahme, sondern dass er über die Art und Weise der

¹⁴⁷⁷ Gutachten der Sachverständigenkommission, 1. Gleichstellungsbericht der Bundesreg. v. 15.06.2011, Bt.-Drs 17/6240, 3.6, S. 80.

¹⁴⁷⁸ Sie sind – wie bereits weit zuvor festgestellt – selbst für den Fall, dass die Ehegatten im (vertraglichen) Güterstand der Gütergemeinschaft leben, nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts für sich weder eine echte Einkünfterwerbsgemeinschaft geschweige denn eine echte Einkommenserwerbsgemeinschaft. Vgl. bereits dazu Teil IV Kap. M.III.4.b)(1), S. 248 f.

¹⁴⁷⁹ Zum Grunderfordernis, dass die Ehegatten die ihnen gehörenden Einkunftsquellen gemeinschaftlich nutzen, vgl. bereits näher o. Teil IV Kap. M.III.4.b)(1), S. 248 f.

Marktteilnahme mitbestimmen kann (Mitunternehmerinitiative) und dass er am Ergebnis beteiligt ist (Mitunternehmerisiko). Das Kriterium der Marktteilnahme wird also bereits generell großzügig ausgelegt.

Übernimmt die haushaltsführende Person den hälftigen Anteil des erwerbstätigen Ehegatten an Familienarbeit mit, so ergibt sich daraus die sicherlich eingehend erörterungswürdige Frage, ob dies beide Ehegatten zu Unternehmern bzw. Produzenten innerhalb der Volkswirtschaft macht. Deren umfassende Erörterung würde jedoch den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Bei positiver Beantwortung und Einführung der Errungenschaftsgemeinschaft als Regel- oder überwiegend frequentiertem Wahlgüterstand fiel dann schon während der Ehe standardgemäß der Zugewinn beiden Ehegatten als zu gleichen Anteilen Mitberechtigte zu. So entspräche die Ehe einem durch gesetzliche Normierung bestätigten Vorstellungsbild, dass beide Ehegatten eine existenzwirtschaftlich geforderte Einkünfterwerbs(teilhaber)gemeinschaft und damit auch eine materielle Einkommenserwerbsgemeinschaft darstellen.¹⁴⁸⁰

Andererseits dürfte aber auch die Einführung eines steuerlich beachtlichen Haus- und Familienarbeitsgehaltes Abhilfe schaffen, vorausgesetzt, die reproduzierende Arbeit würde in ihrer paritätischen Aufteilung unter den Geschlechtern zum Anspruch erhoben. Hierbei könnte dann eine zusammenfassende Besteuerung dieser Einkünfte aus Haus- und Familienarbeit mit denen des anderen erwerbstätigen Ehegatten anhand der im materiellen Steuerrecht eingefügten Vorschrift der steuerobjektiven Erfassung „gemeinsam zugerechneter Ehegatteneinkünfte“ auf der Basis einer insofern verbundenen Einzelveranlagung zu erfolgen.¹⁴⁸¹ Dieser Tatbestand wäre dann so einzuordnen, als verwirklichten die zusammenlebenden Ehegatten einen steuerwürdigen Verkehrsvorgang, indem sie ein bestimmtes Einkommen durch das beiderseitige Einstellen von Einkünften in einen gemeinsamen ökonomischen Haushalt erzielen.¹⁴⁸² Auf der Basis eines realiter gesplitteten Einkommens wäre hier ebenso eine tariflich gesplittete Besteuerung des Einkommens der Ehegatten vorstellbar wie nach den Strukturen des heutigen Ehegattensplittings.

Diese vorgeschlagenen Tatbestandserweiterungen des Einkommensteuergesetzes dürften dann wohl vornehmlich im Rahmen des § 22 EStG stattfinden: Die

¹⁴⁸⁰ Befürwort. Bosch, FamRZ 1954, 149, 154. Die obigen EStG-Änderungsvorschläge, vgl. Fn. 795, S. 245, erhielten so die nötige Substanz.

¹⁴⁸¹ Siehe hierzu schon erläuternd Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

¹⁴⁸² Vgl. hierzu bereits o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 386 f.

generelle Grundvoraussetzung der Einkommensbesteuerung ist, dass eine steuerpflichtige Person einer Erwerbstätigkeit nachgeht (§ 2 Abs. 1 EStG). Darüber hinaus ist aber anerkannt, dass die Tatbestandsverwirklichung, die üblicherweise nur am Maßstab des § 2 EStG beurteilt werden darf, im Ausnahmefall anderen Vorgaben unterliegen kann.¹⁴⁸³ Dafür ist das EStG auch sichtbarer Ausdruck, denn es gibt einige vom Erwerbstätigen abgeleitete Einkommenserwerbe anderer Steuerpflichtiger, die dem Steueranspruch als sog. sonstige Einkünfte unterliegen, vgl. u. a. § 22 Nr. 1 S. 3a) EStG (Fälle der Leibrenten und dauernden Lasten). Auch bei diesen Durchbrechungen des geschilderten allgemein systembildenden Besteuerungsgrundsatzes handelt es sich um gewissermaßen mitverdiente Einkünfte. Die Antwort darauf, ob hierunter auch ein Tatbestand *miteinander* verdienter Einkünfte einordbar wäre, würde hier aber zu weit führen.

Nach allem ist auffällig und dies ist wohl für die Fortentwicklung der Ehegattenbesteuerung von entscheidender Bedeutung: Wenn die h. L. die Ehegattenbesteuerung zu Recht entsprechend dem Muster der vielen gesamtschuld begründenden Einzelschuldverhältnisse im Steuerrecht gehandhabt wissen will, so hat sie nach den steuerrechtlichen Grundsätzen erst dann die Möglichkeit dazu, wenn sich die familienrechtlichen Verhältnisse der haushaltsführenden Person dahin gehend geändert haben, dass ihre Arbeitskraft als Einkunftsquelle anerkannt wird und entsprechend ihrem Arbeitseinsatz zeitnah entlohnt wird. Erst wenn man gewohnt ist, den Gedanken an den Tag zu legen, dass man der haushaltsführenden Ehefrau vom Grunde her immer eine eigene erwerbswirtschaftlich geprägte Einkommenssphäre zubilligt, ist eine gemeinsame oder gemeinschaftliche Ehegattenbesteuerung im materiellen Einkommensteuerrecht denkbar.

Zugleich wäre damit das typusprägende Bild der Versorgerehe, in der ein Ehegatte den anderen unterhält, wirklich aufgegeben. Erforderlich ist nun einmal dafür, dass der wirtschaftlichen Gemeinschaft der Ehegatten zukünftig der Unterhaltscharakter im rechtlichen Sinne fehlt, sobald der eine Ehegatte sich der Haus- und Familiensorge mehr wie eigenanteilig widmet. Es kann nicht angehen,

¹⁴⁸³ Kirchhof in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2 Rdnr. A 220 (34. Erg. Lfg. Apr. 1992), führt tatsächlich die Ehe (§ 26 EStG) als Ausnahmetatbestand an. Ob die dazu erforderliche ausdrückliche steuergesetzliche Anordnung zur Berücksichtigung „außersteuerrechtlicher Vorgaben“, wie z. B. der Arbeitsteilungs- und Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten, eine Tatbestandserweiterung mittels eines gemäß §§ 26, 26b EStG gearteten (mittelbaren) Tatbestandes erlaubt, lässt er offen.

den Unterhaltscharakter der Ehe *einzig* dadurch aufgehoben wissen zu wollen, dass man ihn vermeidet um den Preis der Fremdbetreuung des Haushaltes oder der eigenen Kinder.

Nach allem ist auch der bisweilen erhobene Vorwurf, dass es der Vorschrift des § 26b EStG 1975 an steuerrechtlicher Systematik ermangelt,¹⁴⁸⁴ zurückzuweisen:

So wie noch heute die güterrechtliche Lage der Ehegatten hinsichtlich des Familieneinkommens durch den Regelgüterstand der Zugewinnngemeinschaft ausgestaltet ist, ist eine materiell-rechtliche Regelung des Ehegattensplitting innerhalb der Vorschriften über das zur Steuer heranzuziehende Einkommen des steuerpflichtigen Individuums (§§ 2-24 EStG) nicht denkbar. Eine nur idealtypische Einkünfteerwerbsgemeinschaft des Ehepaares ist der erwerbswirtschaftlichen Personengemeinschaft noch nicht einmal unter dem Gesichtspunkt mitverdienender Einkünfte unter der Einordnung gemeinschaftlicher sonstiger Einkünfte (im Rahmen des § 22 EStG) gleichzusetzen.¹⁴⁸⁵

Es wird eine gemeinschaftliche Steuerpflicht nach § 26b EStG für beide Ehegatten begründet. Es ist richtig, dass, wenn eine Vorschrift nach der Systematik des EStG als eine der Einkommensermittlung dienende Vorschrift anzusehen ist, sie nicht in den Abschnitt „Veranlagung“, sondern in den des „Einkommen(s)“ (§§ 2 ff. EStG) gehört. Hier fügt man das gemeinschaftliche Einkommen jedoch nur auf einer Beurteilungsebene zusammen, weil man nicht in der Lage und, wie wohl an zuvor Geschildertem¹⁴⁸⁶ zu erkennen, auch nicht bereit ist, die Ehegatten als eine echte Besteuerungsgemeinschaft anzuerkennen geschweige denn sie mit Fug und Recht als solche zu gestalten. Der nach zivilrechtlichen Grundsätzen heutige Status der ehelichen Lebensgemeinschaft ist der Besteuerung auf einer Verwirklichungsebene zu fern, wenn man nicht einen Tatbestand einführen will, bei dem der zu berücksichtigende Sachverhalt eher in den Bereich der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung gehört und es zwar eine Einheit der Personen gibt, aber keine wirkliche Gemeinschaft. Also ist auch die Stellung der Vorschrift im Abschnitt Veranlagung (III.) und nicht im Abschnitt Einkommen (II.) der jetzigen Sachlage angemessen.

¹⁴⁸⁴ Vgl. u. a. Seiler in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. (2013), § 26 Rn. 4.

¹⁴⁸⁵ Anders die Reformentwürfe zum EStG von Lang u. Kirchhof, vgl. o. Fn. 1402, S. 421.

¹⁴⁸⁶ S. o. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(b)(ii), S. 417 f.

Die grundlegende Situation dieser hier rechtlichen, aus gesetzessystematischen Gründen vorhandenen Fiktion ist, dass die Ehefrau als Hausfrau nach den gesetzlichen Regelungen im Regelfall nicht in den Genuss einer eigenen erwerbswirtschaftlichen Grundlage kommt: Nur wer erwerbswirtschaftlich eine ertragbringende Grundlage hat, kann steuerlich hälftig erfasst werden.¹⁴⁸⁷ Das Ehegattensplitting ist auf der Basis des jetzigen Regelgüterstandes insofern nicht durch den inneren Sinn des Einkommensteuergesetzes – die Erfassung individueller Leistungssteigerung – gerechtfertigt. Es kann deshalb auch keine systematisch saubere, gesetzliche Grundlage hierfür geben.¹⁴⁸⁸

Gewinnt man nach den obigen Schilderungen somit die Vorstellung, dass die zusammen zu veranlagenden Ehegatten keine Erwerbsgemeinschaft im aktiv einkünfteerzielenden und –erwerbenden Sinn darstellen, so wäre auch klar, woher das Merkmal der gemeinschaftlichen Zurechnung der Ehegatteneinkünfte seinen Gehalt bekäme. Das Merkmal der gemeinschaftlichen Zurechnung würde also eine Fiktion bedeuten; es gliche aus, was fehlt. Das stünde im Übrigen auch offen damit im Einklang, dass die Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten materiell-rechtlich nicht unterschiedlich zu beurteilen sein kann, je nach unterschiedlich zu betrachtenden Regelungskreisen innerhalb der Zusammenveranlagung.

(d) Die rechtlich fingierte Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne als Besteuerungsgemeinschaft

Die heutige wie auch die frühere Auffassung leugnete stets, dass die Ehegattengemeinschaft in Form einer Einkommenserwerbsgemeinschaft im Zuge der Zusammenveranlagung in den Status einer Besteuerungsgemeinschaft gelangt.¹⁴⁸⁹ Der heutigen Auffassung dürfte dies auf dem Boden der Rechtslage seit 1958 allerdings nicht mehr gelingen, wenn man ihren Worten Glauben

¹⁴⁸⁷ Siehe auch das oben bereits zitierte Urteil des BVerfG, vgl. Fn. 1447, S. 432, in dem er die Bemessung der Kirchensteuer nach dem hälftigen Einkommen der nicht erwerbstätigen Ehefrau und des Kirchenmitgliedes ablehnte.

¹⁴⁸⁸ Insofern hätte das BVerfG, s. Urt. v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 347, BStBl. II 1982, 717, 726, unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten nochmals genauer zu überprüfen, ob das Ehegattensplitting die Einkommensteuer für Ehegatten tatsächlich sachgerecht ausgestaltet, wovon heute noch ausgegangen wird, vgl. u. a. FG Münch v. 28.04.2010 10 K 692/09, EFG 2010, 1768, 1769.

¹⁴⁸⁹ BFH, a. a. O., BStBl. III 1952, 107, 108: Die Ehegatten sind keine Einheit in der Person.

schenken mag, dass die Ehegatten nun tatsächlich eine Erwerbsgemeinschaft darstellen, an deren Leistungsfähigkeit in steuerlich berücksichtigungsfähiger Weise anzuknüpfen sei.¹⁴⁹⁰

Der Gesetzgeber hat seine dogmatische Konstruktion hieran – so wie seine rechtliche Unterstellung (Fiktion) dies auch anhand seiner Motive belegt (s. o.) – in der tarifrechtlichen Zielsetzung und somit hinsichtlich der Steuerbelastung ausgerichtet. Soweit er sich demnach der Ehegattengemeinschaft als Steuersubjekt für ein interimistisches gemeinschaftliches Steuerobjekt¹⁴⁹¹ (dinglich gemeinschaftliches Einkommen) mit grundlegendem Tatbestandscharakter bedient, ist auch hier nicht mehr zu leugnen, dass dem Zusammenveranlagungsverfahren der Charakter eines gemeinschaftsbezogenen, gesonderten und einheitlichen Veranlagungsverfahrens zukommt.

Heute – genauer gesagt ab den 50er Jahren des vergangenen Jahrhunderts – stellt man mehr denn je die enge Verbundenheit der Ehegatten am Steuergegenstand in den Mittelpunkt der Besteuerung. Dann ist es nur folgerichtig, dass man eine Verfahrensgestaltung wählt, die eine umfassende Mitwirkung eines jeden der beiden zusammenveranlagten Ehegatten an der Steuerfestsetzung zur Folge hat. Wird die Ehegattengemeinschaft heutzutage als Erwerbsgemeinschaft angesprochen und phasenweise als solche einkommensteuerlich berücksichtigt, so kann die Mitwirkungsbefugnis des Einzelnen an dem einen gemeinsamen Verfahren nicht davon abhängen, ob er selbst Einkünfte erzielt, denn diese wirtschaftliche Erwerbsgemeinschaft besteht nach steuerlichen Gesichtspunkten ja gerade auch in solchen Fällen.

Hier genau liegt aber nun einer der weiteren kritischen Momente der nach der Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten vorliegenden und durch

¹⁴⁹⁰ Begründung zum StÄndG 1958 vom 07.03.1958, BT-Drs. III/260, S. 34; Gutachten der StRefKomm. 1971, Abschn. II, Rdnr. 554; Begründung des Regierungsentwurfs zum 3. Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, zu § 118, S. 222; BVerfG v. 04.12.2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534, 540; Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26 EStG Rz. 9 (EL 114 Febr. 2012); Horlemann in Lademann, EStG, § 32a Anm. 92 (Nachtrag 190, Juli 2012). Eifrigster Verfechter dieser These ist Kirchhof, vgl. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch, 2003, § 10 II.3., S. 183 Rz. 7, wo er eben auch nur von der ehelichen Erwerbsgemeinschaft spricht, die er dann aber auffälligerweise nicht als wirtschaftliche Verbindung der Ehepartner kennzeichnet, vgl. dort.

¹⁴⁹¹ Vgl. hierzu bereits das gesonderte Verfahren für die partielle Steuerpflicht von Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften für ein interimistisches Steuerobjekt oben unter Teil III Kap. I.I, S. 132 f.

die h. L. verkannten Gemeinschaftsbesteuerung: Weil weder der Gesetzgeber die regelmäßige Unterhalts- und Zugewinnsgemeinschaft der Ehegatten auf einer metaphorischen Ebene als Erwerbsgemeinschaft hinsichtlich des Ehegattensplittings zu sehen vermag und sich deshalb eigentlich auch einer ausdrücklichen Fiktion bedienen müsste, fehlt es der herrschenden Meinung erst recht daran, ein klares Bekenntnis der Ehegattengemeinschaft als Tatbestandssubjekt und damit verbunden stärkerer Rechte des nicht erwerbenden Ehegatten abzugeben.

(e) Der materiell-rechtliche Gehalt der rechtlich fingierten Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft im metaphorischen Sinne

Das Splitting-Verfahren geht nur im Wege der rechtlichen Fiktion gemeinschaftlicher Zurechnung der Einkünfte auf die Ehegattengemeinschaft davon aus, dass die Ehegattengemeinschaft eine Einkünfteerwerbsteilhabergemeinschaft im metaphorischen Sinne ist. Bleibt man nun bei dieser Fiktion und der aus ihr resultierenden hälftigen Spaltung der Bemessungsgrundlage, wäre die Steuer-schuld der Ehegatten gleich hoch. Blicke man diesem Moment verhaftet, wäre hier von Gesetzes wegen von einer Teilschuld der Ehegatten auszugehen. Das hieße aber, dass man den wiederum entstehenden Verbund beider Ehegatten durch die nachfolgende Zusammenrechnung der beiden gleich hohen Steuerbe-träge zu einem Gesamtbetrag außer Acht lassen müsste. Würde man also auf die-ser Berechnungsstufe stehen bleiben und hierin ein umfassendes materiell-rechtliches Ereignis sehen, so ginge dies gerade nicht unbeschadet der Technik des § 32a Abs. 5 EStG, denn dann müsste man hierzu den weiteren Berechnungs-schritt ausblenden, nämlich die Verdoppelung der Teilbeträge zu einer beiden Ehegatten gemeinschaftlich obliegenden Steuerschuld.¹⁴⁹²

Nur für den Teilbereich des „Splitting-Verfahrens“ innerhalb der Zusammenver-anlagung wird die formelle Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft der Ehegatten durch die Fiktion der materiellen Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft im metaphorischen Sinne ersetzt mit der Folge, dass jeder Ehegatte an dem gemeinsa-men Einkommen zur Hälfte dinglich beteiligt ist. Aber tatsächlich ist es auch beim

¹⁴⁹² So aber in der Tendenz u. a. Tipke, Steuerrecht, 1. Aufl. (1973), § 11 4.32, S. 214. Fokussiert man nur diesen Teilschritt der Zusammenveranlagung in der Rechts-folge, so ist die frühere Personeneinheit der Ehegatten tatsächlich aufgehoben. Hiermit wird die frühere Rechtsprechung des BFH verworfen, nochmals Tipke, a. a. O., § 11 Abschn. 4.32, S. 212 f.

„Splitting“ völlig gleichgültig, ob Mann oder Frau über die Einkünfte verfügen,¹⁴⁹³ bzw. kommt es eben nicht darauf an, ob die Einkünfte tatsächlich stets auf den anderen Ehegatten hälftig übergehen. Es kann somit nach der Konstruktion des Splitting-Verfahrens auf der Basis der Zusammenveranlagung keinen stichhaltigen Grund dafür geben, an der gemeinschaftlichen bloßen Zuordnung der Einkünfte zur Ehegattengemeinschaft auf längere Dauer, also auch für den Abschluss des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens, etwas ändern zu wollen.

Eine mehr als spezielle, gemeinschaftliche Zurechnung wäre der Qualifizierung des Splitting-Verfahrens als eines eingeschobenen Regelungskreises innerhalb des Zusammenveranlagungsverfahrens abträglich. Einesteils gesteht man hier bei der modifizierten Zusammenveranlagung nach wie vor zu, dass die Ehegatten ihr Einkommen gemeinschaftlich erwirtschaften, andernteils sieht man sie dann zur Ermittlung bzw. Bestimmung der Steuerschuld bei der Einkommenshöhe wie zwei getrennte Einkommensbezieher an und abschließend fügt man die so ermittelten Steuerschulden wiederum zusammen. Es fehlt in Wirklichkeit ja gerade an dem verlagernden Bezug der Einkünfte auf die Ehegattengemeinschaft als Einkünfteerwerbsgemeinschaft im metaphorischen Sinne. So aber darf man die Zusammenveranlagung bis zum Ende einer vollumfänglichen individuellen Schuld weiterführen. Insofern wird dem Grundsatz der Folgerichtigkeit entsprochen. Allerdings ist es in sich widersprüchlich, je nach Belieben den Grad der Verbundenheit der Ehegattengemeinschaft (Teilhaber- oder Teilhabegemeinschaft) wechseln zu können.¹⁴⁹⁴

Es handelt sich zwar um die Verwirklichung eines gemeinschaftlichen Tatbestandes im übertragenen Sinne, weil hiernach auch die gemeinschaftliche Verwirklichung eines einkommensteuerlichen Steuergegenstandes erreicht wird, nach der gesetzlichen Regelung der originären Zusammenveranlagung ist dies aber der des gemeinschaftlichen Einkommens und nicht nur der der gemeinschaftlichen Einkünfte.¹⁴⁹⁵ Es gibt hier eine engere Verbundenheit beider Ehegat-

¹⁴⁹³ Winkler, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, 1961, S. 148/9.

¹⁴⁹⁴ Auch hierin liegen die Systembrüche, die man beklagt, s. Tipke, StuW 1980, 1, 10, und die sich auch nach der Neuregelung des § 26b EStG 1975 zwangsläufig halten mussten und die dann – verstärkt durch das eigenwillige Verhalten des neuzeitlichen Gesetzgebers – im Ganzen zu keiner klaren Konzeption der Ehegattenbesteuerung führen.

¹⁴⁹⁵ Auf völlig anderem Wege sind auch schon Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, und einige andere zu diesem Ergebnis gekommen, vgl. vertiefend o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(b), S. 273 f.

ten in Bezug auf den (endgültigen) Steuergegenstand des Einkommensteuergesetzes, der des Einkommens, als in Bezug auf den darunterliegenden, den der Einkünfte.¹⁴⁹⁶ Es ist das gemeinschaftlich erwirtschaftete Familieneinkommen, das den Gegenstand der Besteuerung bildet. Der materielle Tatbestand, den die Zusammenveranlagung kennzeichnet und an den die Einkommensteuerpflicht der Ehegatten knüpft, ist – alles in allem – das der Ehegattengemeinschaft „zuge-rechnete“ Einkommen.¹⁴⁹⁷ Insofern ist es dann auch folgerichtig, dass die Ehegattengemeinschaft mit Abschluss des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens einer gemeinschaftlichen Schuld unterliegt.

So bedeutet dies, dass man von einer eingeschobenen Schuldgrundlage eines gemeinschaftlichen Einkommens einer rechtlich fingierten Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft zu einer verringerten (gesplitteten) Schuldsomme gelangt und sich dann von der grundlegenden Schuldgrundlage eines gemeinschaftlichen Einkommens einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft bzw. einer materiellen *Einkommensteilhabegemeinschaft* im übertragenen Sinne durch Verdoppelung der nach der Grundtabelle ermittelten Schuldsomme zu einem gemeinschaftlichen Schuldbetrag hin bewegt – auf diese Art und Weise bestehen hier tatsächlich verschiedene intensive Schuldgrundlagen. Insofern ist es eben auch eine durch die Synthese konträrer Gegensätze entstandene Figur.

(f) Die Halbierung des Einkommens zu Tarifzwecken

Durch die Aufhebung des gemeinschaftlichen Einkommens hinsichtlich der Steuerbemessung durch die doppelte Anwendung des Grundtarifes auf das hälftige Einkommen beider Ehegatten im Zuge des Splitting-Verfahrens hat sich der Gesetzgeber für den nachhaltigen Schutz der Versorgerehe ausgesprochen.¹⁴⁹⁸

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei der an dieser Stelle vorzunehmenden Halbierung des Einkommens mit tariflichen Mitteln um die eingeschobene Besteuerung einer fiktiven Erwerbsgemeinschaft nach denen der echten Erwerbsgemeinschaft vergleichbaren steuerrechtlichen Grundsätzen. Wie bei dieser trägt das einfache Zusammenveranlagungsverfahren an dieser Stelle Züge eines eigen-

¹⁴⁹⁶ BFH v. 24.11.1965 VI 165/64, BStBl. III 1966, 20, 21; siehe bes. Krumsiek, a. a. O., S. 70 u. S. 119. Siehe hierzu übereinstimmend den unterschiedlichen Status der Ehegattengemeinschaft im Zuge der einfachen Zusammenveranlagung, vgl. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(3)(a), S. 398 f.

¹⁴⁹⁷ Martens, StuW 1970, 603, 622.

¹⁴⁹⁸ Vgl. hierzu bereits eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.a), S. 317 f. u. Kap. M.IV.5.c)(1), S. 410 f.

ständigen Veranlagungsverfahrens für den jeweiligen Ehegatten. In diesem Verfahren werden Mann und Frau alles in allem wie zwei Ledige behandelt, die Erwerb und Verbrauch gemeinsam durchführen.¹⁴⁹⁹ Hinter der hälftigen Teilung des Einkommens steht der gezogene Schluss der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau, gleichgültig, ob es sich dabei um Haus- oder Berufsarbeit handelt.¹⁵⁰⁰

Ganz eindeutig ist die gemeinschaftliche Stellung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger in dieser anfänglichen Phase der Bestimmung der Rechtsfolge der Zusammenveranlagung aufgehoben. Man gewinnt fast den Eindruck, als ob nunmehr das eigenständige Veranlagungsverfahren umfassend Raum greift. Den Vorgang so zu betrachten, macht jedoch nur dann Sinn, wenn der zu versteuernde Einkommensbetrag halbiert wird und jeder der Ehegatten einen entsprechenden Steuerbetrag nach Anwendung des Steuersatzes hierauf zu entrichten hätte. Die Halbierung erfolgt jedoch nur infolge des den Eheleuten eingeräumten Splittingtarifs und entlässt sie nicht aus ihrer rechtsbegründenden gemeinschaftlichen Besteuerung.

Denn beim Ehegattensplitting wird die Einkommensteuer eben nicht von der Hälfte des (zu versteuernden) Einkommens einfach für jeden der beiden, sondern doppelt für beide Ehegatten gemeinschaftlich berechnet. Das wird auch unmissverständlich durch den im Zuge des „Splitting-Verfahrens“ geforderten letzten Ermittlungsschritt der Zusammenrechnung der beiden gleich hohen Steuerbeträge zu einem Gesamtbetrag der Einkommensteuer belegt, womit wiederum der bestehende Verbund beider Ehegatten in den Mittelpunkt der Besteuerung gerückt wird. Eheleute werden im vorliegenden Zusammenhang nur bei der Aufteilung der Steuerschuld gem. §§ 278 ff. AO und damit nur vollstreckungsrechtlich als Teilschuldner betrachtet.¹⁵⁰¹

Das eigentliche Ehegattensplitting stellt ein System dar, welches das Einkommen der Ehegatten je zur Hälfte als Einkommen eines jeden der beiden Ehegatten zur Einkommensteuer heranzieht. Das Ehegatten-Splitting-Verfahren im konzep-

¹⁴⁹⁹ So auch die Begründung des Regierungsentwurfs zum Steuervorschriftenänderungsgesetz 1958, BT-Drs. III/260, S. 33.

¹⁵⁰⁰ Begründung des Regierungsentwurfs zum Einkommensteuerreformgesetz 1975, BT-Drs. 7/1470, S. 222; sog. Alleinerziehendenbeschluss, BVerfG v. 03.11.1982 I BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BVerfGE 61, 319, BStBl. II 1982, 717, 726; BVerfG v. 06.02.2001 1 BvR 12/92, NJW 2002, 1185, zur Berechnung des nahehelichen Unterhaltsanspruches.

¹⁵⁰¹ BFH v. 12.01.1988 VII R 66/87, BStBl. II 1988, 406.

tionellen Sinne bewirkt allerdings darüber hinausgehend in Übereinkunft mit der Zielsetzung des Zusammenveranlagungsverfahrens und deshalb auch in ihr komplettes Verfahren mit eingebettet, dass alle zusammenveranlagten Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen unabhängig von der Einkünfteaufteilung die gleiche Steuerbelastung zu tragen haben.

(2) Die zusammenveranlagten Ehegatten als einheitliche Steuerschuldner aufgrund der §§ 26, 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG

Es ist bereits hinreichend deutlich geworden, dass die zusammenveranlagten Ehegatten einem einzigen Verpflichtungsgrunde nach als (ein) Steuerpflichtiger behandelt werden. Dem entspricht dann auch, dass das einheitliche Verfahren im Vorliegenden damit einhergeht, dass es mittels des Verfahrens und bestimmter Handlungsanweisungen bzw. Maßnahmen sowie dahinterstehender Grundsätze nicht nur einen Steuergegenstand, wie bereits zuvor geschildert, sondern auch nur eine Steuerfolge, wie im Folgenden noch näher auszuführen, gegenüber der Ehegattengemeinschaft im rechtsbegründenden Sinne gibt.

Materiell-rechtliche Grundlage auch der modifizierten Zusammenveranlagung ist, dass der Erwerbstätige und die haushaltsführende Person das (zu versteuernde) *Einkommen* – auf einer metaphorischen Ebene – gemeinschaftlich erzielen. Sie haben aufgrunddessen *eine* Steuerschuld gemeinsam zu tragen. Durch den Schritt, dass nach der Halbteilung des gemeinschaftlichen Einkommens und der Ermittlung der Steuer auf diesen halbierten Betrag nach der Grundtabelle, durch Verdoppelung dieser nach der Grundtabelle errechneten Steuerschuld eine Einkommensteuerschuld gebildet wird, wird auch die der unechten Tatbestandsgemeinschaft entsprechende gemeinschaftliche Schuld begründet.

Die oben bereits erläuterte, rechtlich fingierte Einkünfteerwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft, die durch komplettes Zurechnen der Einkünfte partielles Subjekt der Einkünfte ist, ist nicht die, der gegenüber schlussendlich durch Verdoppelung der durch das Tarifsplitting ermittelten Steuerbeträge eine Steuerschuld ausgesprochen wird. Diejenige ist die der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft bzw. die einer materiellen Einkommensteilhabegemeinschaft im übertragenen Sinne.

(a) Zur offenen Art der Steuerschuldnerschaft nach § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG

Auch nach den gravierenden Erweiterungen der gesetzlichen Bestimmungen des § 26b EStG 1975 führt die Zusammenveranlagung der Ehegatten nach wie vor

nach Auffassung des BFH und der überwiegenden Literaturmeinung, wie schon so oft erwähnt, nur zu einer Einkommensgemeinschaft im technischen Sinne auf der Basis zweier zusammenhängender Zusammenveranlagungen. Es werde ein einheitliches Einkommen festgestellt, das der Einkommensbesteuerung jedes Ehegatten zugrunde gelegt wird; jeder Ehegatte sei für sich Steuerpflichtiger und Steuerschuldner der vollen auf dieses Einkommen entfallenden Einkommensteuer.¹⁵⁰² Wie erwähnt lehnt man es also nach wie vor ab, die Ehegatten steuerschuldrechtlich als Einheit geschweige denn als Gemeinschaft zu betrachten,¹⁵⁰³ wohl auch ob der berechtigten Sorge, damit die Ehegattengemeinschaft als ein steuerschuldtragendes Steuersubjekt anerkennen zu müssen, was es nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen schlichtweg nicht geben kann.

Nicht zu übersehendes und auch nicht daran zu rüttelndes Faktum bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ist die Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten, an der der Gesetzgeber auch bei der konzeptionell um das sog. Ehegattensplitting erweiterten Besteuerungsart der Zusammenveranlagung von Ehegatten festgehalten hat. Gesamtschuldnerschaft nach § 44 Abs. 1 AO setzt mehrere Schuldner voraus.¹⁵⁰⁴ Insofern kann die Aussage, dass die zusammenveranlagten Ehegatten steuerschuldrechtlich jeder für sich Einkommensteuersubjekt sind,¹⁵⁰⁵ nur unwidersprochen hingenommen werden. Sie hat – wie schon eingangs erwähnt – schon aus steuersystematischen Gründen als eine unumstößliche Tatsache hinsichtlich der rechtlichen Spezifizierung des vorliegenden Rechtsinstituts zu gelten.

Die Verdoppelung der Steuerbeträge und der hieraus resultierende einheitliche Ansatz einer Steuerschuld sprechen jedoch eindeutig für die These, dass hier

¹⁵⁰² In den Anfängen der modifizierten Zusammenveranlagung brachte er dies explizit zum Ausdruck, vgl. BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 214; v. 05.12.1963 IV 28/62 S, BStBl. III 1964, 96, 97; v. 14.10.1966 IV 279/62, BStBl. III 1967, 172, 173. Heute wird dies immer noch, allerdings betont auf einer rein rechnerischen Ebene, angenommen unter der unveränderten Annahme lediglich mehrerer selbstständiger Einkommensteuerbescheide aus Zusammenveranlagung, s. u. a. BFH v. 05.08.1986 IX R 13/81, BStBl. II 1987, 297, 300.

¹⁵⁰³ Zu einigen Nw. s. bereits o. Fn. 912, S. 278. BFH v. 09.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, 528, selbst wenn Zweifel an der Teilbarkeit des Streitgegenstandes geäußert werden; v. 16.04.2002 IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501. Einige wenige verhalten sich anders, s. Tormöhlen in Korn, EStG, § 26b Rz. 3 (65. Erg.-Lfg./April 2012) unter Anspielung darauf, dass die Ehegatten für die Ermittlung der Einkommensteuer als Einheit zu betrachten sind.

¹⁵⁰⁴ HHR/Pflüger, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 4 u. 57 (Lfg. 258 Juli 2013).

¹⁵⁰⁵ Ettlich in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 26b EStG Rz. 45 (EL 115 Apr. 2012).

mehrere Steuerpflichtige gleichzeitig, nämlich zunächst die Ehegattengemeinschaft und dann hierüber die Eheleute als beiderseitige Schuldner, verpflichtet werden sollen. Es sind zwar nicht mehr die Einkünfte bzw. das Einkommen eines gemeinschaftlichen Steuersubjektes im Hinblick auf die Steuerbelastung (s. o.), aber sehr wohl im Hinblick auf eine Steuerfolge. Interessanterweise wurde bereits vor Jahrzehnten moniert, dass auf die sich bei der Zusammenveranlagung aufdrängende Frage, wie Ehegatten, die nach § 26b und 32a Abs. 5 EStG ein Einkommen haben, eine Steuer schulden und als ein Steuerpflichtiger behandelt werden, jedoch gleichzeitig eine Mehrheit von Gesamtschuldnern sein können, keiner eingehen. Damit könnten auch die Deutungsbemühungen hinsichtlich des erweiterten § 26b EStG 1975 seitens der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und des ihr folgenden Meinungsstandes weiterhin nur unvollkommen geraten.¹⁵⁰⁶

Zweifellos enthalten § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG keine klare Regelung über die Frage, in welcher Art und Weise die Ehegatten bei der Zusammenveranlagung Steuerschuldner sind.¹⁵⁰⁷ Sie werden dort als solche nicht angesprochen. So bringt § 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG bedauerlicherweise auch nicht die Selbstschuldnerschaft beider Ehegatten zum Ausdruck, was dann auch für sich betrachtet die (Minder)Meinung erlaubt, es gebe hierbei auch nur einen gemeinschaftlichen Steuerschuldner.¹⁵⁰⁸ Begründen lässt sich diese auf den ersten Blick offene Rechtslage aber zum Teil aus dem Grunde, dass im Einkommensteuergesetz im Gegensatz zu einigen anderen Steuergesetzen¹⁵⁰⁹ die Steuerschuldnerschaft auch nicht ausdrücklich erwähnt wird; außerdem ergibt sie sich im Regelfall aus der Tatbestandserfüllung, vgl. §§ 1 und 2 EStG.

(b) Zur geteilten Steuerschuldnerschaft nach §§ 26, 26b EStG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG

Nun ist es so, dass § 26b EStG vorschreibt, dass die Ehegatten während des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens als Steuerpflichtiger *zu behandeln* sind, was, wie schon zuvor erläutert, eine entscheidende Zweiteilung (Zwitterschaft)

¹⁵⁰⁶ Rößler, BB 1983, 626, 627 m. w. N. Zum „Abweichlertum“ gegenüber der h. L. siehe bereits o. Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f.

¹⁵⁰⁷ FG Rhld.-Pf. v. 02.07.1984 5 K 121/83, EFG 1985, 50, 51, u. Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. (1985), § 11 A.7., S. 304.

¹⁵⁰⁸ FG Rh.-Pf. v. 06.09.1982 5 K 103/82, EFG 1983, 4. Bonsels in Klein/Flockermann/Kühr, EStG, 3. Aufl. (1981), § 26b Rz. 20, spricht vom Zwitter der gemeinsamen Steuerschuld. Genauer hierzu siehe bereits o. Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

¹⁵⁰⁹ U. a. § 9 UStG, § 7 GrStG und § 4 KraftStG.

im Hinblick auf die Figur des Steuerpflichtigen bei Zusammenveranlagung, d. h. bezüglich ihres eigenen Status als Steuerpflichtige und dem der aus ihnen bestehenden Ehegattengemeinschaft in Form einer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft, impliziert.¹⁵¹⁰ Bezogen auf die Steuerschuldnerschaft der Ehegatten drängt sich damit die Frage auf, ob nicht auch Ähnliches für diese gilt. Hinsichtlich der „zwitterigen“ Steuerschuldnerschaft bahnt sich diese Zweiteilung aber schon mit Abschluss des einheitlichen Schuldverhältnisses entscheidend an.

Die Zwitterstellung hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft beginnt bereits auf der Basis des sich innerhalb des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG entwickelnden, abstrakten Steuerschuldverhältnisses in folgender Weise:

Im abstrakten Steuerschuldverhältnis sind die Ehegatten gemeinschaftliche Steuerschuldner insofern, als es auf der Ebene des Schuldgrundes, d. h. des abstrakten Steuerschuldverhältnisses betrachtet unerheblich ist, in welchem Umfang einer von ihnen oder beide jeweils die entstandene Forderung begleichen wird, denn der Gläubiger hat auch noch nicht entschieden, welchen der beiden Schuldner und in welchem Umfang er ihn in Anspruch nehmen will. Weiter reicht die besagte, unselbstständige Gemeinschaft der Ehegatten¹⁵¹¹ dann aber nicht: Denn zur Steuerentrichtung haben sich beide gemeinsam verpflichtet zu fühlen, ohne dass hierin der Umfang gegenüber dem Einzelnen allein schon notwendig zu quantifizieren wäre, und dem Gläubiger (Fiskus) auf der anderen Seite darf (dürfte) es an dieser Stelle auch unerheblich sein, welcher der beteiligten Ehegatten die Steuer in welchem Umfang entrichtet, solange die Steuer nur beglichen wird.¹⁵¹² Das heißt also: Im Hinblick auf die eine Steuerschuld in ihrer gesamten Entstehung sind sie nach allem gemeinschaftlich als Steuerschuldner anzusehen. Hinsichtlich ihrer Stellung im Hinblick auf ihre Pflichten aus dem abstrakten Schuldverhältnis sind sie dagegen bereits getrennt zu betrachten.

Wie weit danach ihr Pflicht- bzw. ihr Schuldverhältnis gegenüber dem Gläubiger im Einzelnen reicht, erschließt sich daraus aber noch nicht. Hier hat dann wiederum die im Rahmen des konkreten Steuerschuldverhältnisses spätere Berücksichtigung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO zu erfolgen; dies ist dann Bestandteil der individuellen Veranlagung des jeweiligen Ehegatten. Festzuhalten

¹⁵¹⁰ Vgl. dazu bereits eingehend Teil IV Kap. M.IV.5.b)(5), S. 404 f.

¹⁵¹¹ Siehe hierzu ausführl. Teil IV Kap. L, S. 173 f.

¹⁵¹² Hier geht es nur um die Feststellungen des Leistensollens und nicht die des Leistenmüssens aus einer Schuld, die besonders im Fall des einheitlichen Schuldverhältnisses strikt getrennt zu halten sind, s. o. Teil IV Kap. M.I.2, S. 184 f.

ist, dass sie im Rahmen des abstrakten Steuerschuldverhältnisses bereits sowohl gemeinschaftliche als auch gemeinsame Steuerschuldner sind. Damit ist die Grundentscheidung des Einkommensteuergesetzes, vgl. § 1 EStG, dass letztlich nur natürliche Personen steuerpflichtig und als einzige steuerschuldtragend sein dürfen, nicht nur im Rechtsinstitut der gesamtschuldnerischen Haftung angelegt, sondern bereits aus der Konstruktion des einheitlichen Schuldverhältnisses heraus gewahrt.

Es ist an dieser Stelle also bereits eine Unterteilung hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft im schuld begründenden und im schuldtragenden Sinne, bedingt durch verschiedene Rechtsträger, vorzunehmen, und zwar ähnlich wie in Behandlung der echten Einkünfterwerbsgemeinschaften im Einkommensteuerrecht.¹⁵¹³

(3) Zur (Teil-)Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG

Die gemeinschaftliche Schuldnerposition im schuld begründenden Sinne besteht im Hinblick auf die Ehegattengemeinschaft also nur bis zur Festsetzung der Steuerschuld und löst sich dann mangels ausreichender Rechtssubjektivität wieder in die einzelnen Steuersubjekte der jeweiligen Ehegatten mit der Folge voneinander abzugrenzender Rechtskreise (einheitlich abstraktes gegenüber individuellen konkreten Schuldverhältnissen), ähnlich wie bei gemeinschaftlicher schuldrechtlicher Betätigung nach zivilrechtlichen Maßstäben, in sich auf. Danach liegt hier nur eine Entscheidung vor, die sich an beide Ehegatten richtet und damit Wirkung für und gegen beide zusammenveranlagte Ehegatten zeigt.¹⁵¹⁴

Die Steuerfestsetzung nach Ablauf des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG muss gegenüber beiden Ehegatten ob des einen gesonderten Veranlagungsverfahrens und des einen gemeinschaftlichen Sachgegenstandes einheitlich vorgenommen werden. Die Ehegatten werden im Ergebnis *gemeinschaftlich* als ein Steuerpflichtiger behandelt. Das äußert sich, wie bereits eingangs vermutet, in der Identität des durch einfache Zusammenveranlagung begründeten Steueranspruches, der sich gegen beide Ehegatten richtet, und endet damit in einer einheitlichen Steuerfestsetzung. So ist im Hinblick

¹⁵¹³ Hierzu siehe bereits o. Teil III Kap. I.IV, S. 154 f.

¹⁵¹⁴ Vgl. die Parallelen hinsichtlich der Adressierung des einheitlichen Feststellungsbescheides unter Teil III Kap. J.II.2, S. 158 f.

auf die Bestandskraft dieses Verwaltungshandelns bereits per se die Bindung der Behörde an ihren Ausspruch der Entscheidung über einen bestimmten Sachverhalt vorhanden. Dieser bindende Charakter manifestiert sich im dem Ausdruck der „Festsetzung“. Wäre eine einheitliche *Teil-Festsetzungsfeststellung* (s. u.) zu bejahen, so bräuchte es nach Obigem – anders als beim Gewinnfeststellungsverfahren nach § 182 Abs. 1 AO – keiner Anordnung der gesetzlichen Bindungswirkung.

Der Gedanke an ein Auseinanderfallen der Steuerfestsetzungen gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten, wie nach h. L. so selbstverständlich hingenommen (s. o.), widerspricht also sowohl den Grundsätzen der Zusammenveranlagung als auch dem System einheitlicher Entscheidungen im Steuerrecht. Im fehlenden Bewusstsein um den Gehalt der Besteuerung der mitveranlagten Ehegattin im Meinungsstand ist hier ein vergleichbarer Widerspruch in eklatanter Weise, wie beim unter den Ehegatten in verschiedener Weise ausgeübten Wahlrecht, nicht auszumachen.¹⁵¹⁵ Das Wahlrecht bzw. die Abwahl der Zusammenveranlagung betrifft in seiner Einheitlichkeit unmittelbar, anders als es die h. L. annimmt, die Steuerfestsetzung selbst, da sich hierin im Ganzen die Einheitlichkeit der durch einfache Zusammenveranlagung entstandenen Steuerschuld äußert.

Die Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung ist unabweislich auf der Grundlage des Umstandes, dass der Gegenstand der Steuerfestsetzung, die eine festzusetzende Einkommensteuer, den Ehegatten gegenüber in der causa ein gemeinschaftlicher Sachgegenstand einer steuerlich und damit auch bestuerungstechnisch (eine Bemessungsgrundlage, ein Veranlagungsverfahren) zu berücksichtigenden unechten Tatbestandsgemeinschaft ist. Greift man den gesetzgeberischen Grundgedanken des Gewinnfeststellungsverfahrens auf,¹⁵¹⁶ so kann auch hier kein anderer Schluss wie jener einer notwendig einheitlichen Entscheidung gegenüber einer hier ebenfalls vorhandenen, steuerlich zu berücksichtigenden, wirtschaftlichen Einheit gezogen werden. Dieses System, das hinter dem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren steht und sich bei der dortigen Einkünfteerwerbsgemeinschaft aus bestimmten sachlichen Gründen einer gebundenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Kollektivs ergibt, kommt

¹⁵¹⁵ Unterschiedliche Veranlagungsarten unter den Eheleuten widersprechen in eklatanter Weise der Systematik des Gesetzes sowie den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Durchführung der Besteuerung, vgl. FG Berlin v. 31.03.2004 6 K 6526/02, EFG 2004, 1458, 1459. Siehe hierzu bereits o. Teil II Kap. C.I.4, S. 102 f.

¹⁵¹⁶ Siehe dazu Teil III Kap. I, S. 130 f.

zugleich beim Zusammenveranlagungsverfahren zum Tragen, nur dass dort die Erwerbsgemeinschaft noch umfassender aufgestellt ist. Hiernach ergibt sich also auf dem Boden des steuerlich beachtlichen Grundsatzes der Folgerichtigkeit und einer gewissen Parallelität der Verhältnisse, wie sie im Obigen beschrieben sind, auch das Anerkenntnis bestimmter übereinstimmender Systemmerkmale, wie u. a. dem hier so beharrlich gesuchten, einer einheitlichen Entscheidung in all ihren Qualitäten.

Dabei ist die Einkommensteuer auf das den Ehegatten gemeinschaftlich zugeordnete Einkommen hier zunächst nur in feststellender Weise festzusetzen. Es fehlt der Entscheidung über die Steuerschuld, wie schon beschrieben, an einem gezielt erhebenden Charakter gegenüber dem einzelnen Ehegatten.

Die gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten ist an die Durchführung der Veranlagung gekoppelt. Es liegt hier ein nachträgliches, aber gesetzlich fundiertes, also über den jeweiligen Einzelfall hinaus für alle gleichgelagerten Einzelfälle, und damit einem allgemeinen Tatbestand sehr ähnliches Erweitern der Steuerbarkeit der erzielten Einkünfte in personeller Sicht vor. Maßgeblicher Zweck der Vorschriften (§§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG) ist es nach allem, nachträglich auch den nicht erwerbstätigen Ehegatten mit in das Schuldverhältnis einzubeziehen. Anders gewendet: Da das Veranlagung im konstitutiven Sinne zu begreifen ist, bedeutet zusammen veranlagung für den nicht erwerbstätigen Ehegatten, dass er bzw. in der Regel sie für das Ehegatteneinkommen nunmehr mit zur Steuer herangezogen werden soll.

Man hat es im Vorliegenden also aus systematischen Gründen, d. h. hier zunächst aus materiell-rechtlichen, aber – wie nachfolgend noch zu belegen – auch aus verfahrensrechtlichen Gründen, mit einem gesonderten Akt in Form des einheitlichen Festsetzungsfeststellungsaktes innerhalb des fortgesetzten gesamten Verfahrens der „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ hinsichtlich der individuellen, gesamtschuldnerischen Besteuerung zusammenveranlagter Ehegatten zu tun. Diesen sollte man auch in seiner Teilkonstitutivität anerkennen. Demnach besitzt das Zusammenveranlagungsverfahren, anders als das Feststellungsverfahren, auch einen konstitutiven Gehalt. Dieser Umstand der Teilkonstitutivität ist Folge dessen, dass man sich im Vorliegenden das Verfahren zunutze macht, um eine gemeinschaftliche Besteuerung der Ehegatten als causa einer Gesamtschuldnerschaft beider Ehegatten zu erzielen.¹⁵¹⁷

¹⁵¹⁷ So wohl auch Rößler, FR 1985, 393, 400.

d) Die Einkommenserwerbsgemeinschaft in ihrer Rechtssubjektivität als ein partielles Steuerrechtssubjekt

Zum Abschluss des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens soll nun noch darauf eingegangen werden, ob es nicht nur gelingt, die Ehegattengemeinschaft in ihrer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft als partiell steuerfähiges Subjekt im Wege steuerlicher Erfassung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zu behandeln, sondern sie auch als beschränkt steuerfähiges Subjekt auffassen zu können. Hiermit verbindet sich auch die Frage, ob man sich nicht aus weiteren, guten Gründen so sehr dagegen sträubt, die Ehegattengemeinschaft als Besteuerungsgemeinschaft anzuerkennen.

Eine ablehnende Antwort lässt sich nicht schon darauf gründen, dass es eine partielle Steuerrechtsfähigkeit überhaupt nicht geben könne, „weil entweder sei man ein Steuersubjekt oder keines, dazwischen gäbe es nichts“.¹⁵¹⁸ Denn auch wenn die Ehegatten zunächst im Ansatz beide Steuerpflichtige ihrer jeweiligen Einkünfte und im Abschluss Steuerpflichtige der entstandenen Steuerschuld in festsetzender und erhebender Form sind, so gibt es hierbei noch ein „Dazwischen“, also eine Phase, in der die Anerkennung einer Erwerbsgemeinschaft als beschränkt steuerfähiges Subjekt durchaus denkbar ist, wie sich auch anhand der Praxis gegenüber den Einkünfteerwerbsgemeinschaften belegen lässt.¹⁵¹⁹ In der Phase der Entstehung des Steuerpflicht- und hier sogar des Steuerschuldverhältnisses existiert – wie im Obigen dargelegt – neben den Einkünfteerwerbsgemeinschaften im Bereich des Einkommensteuerrechtes auch noch ein weiteres partielles Tatbestandssubjekt, nämlich beide Ehegatten als (mittelbare) Besteuerungsgemeinschaft.

Rechtssubjektivität besitzt nach allgemeinem Verständnis, wer Zuordnungssubjekt von Rechtssätzen ist.¹⁵²⁰ Da § 26b EStG – wie im Obigen erläutert – einen tatbestanderrichtenden materiellen Charakter besitzt, müsste – so könnte man meinen – auch die Ehegattengemeinschaft als beschränkt steuerfähiges Subjekt anzuerkennen sein. Vom Ergebnis her haben die Ehegatten in der Einheit der Gemeinschaft die Merkmale des gesamten Besteuerungstatbestandes der Einkommensteuer verwirklicht. Sie werden in einem umfassenden Sinn zu einem Steuer-

¹⁵¹⁸ So aber Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 9 Rdnr. 845; bzw. Hey in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 9 Rdnr. 845.

¹⁵¹⁹ S. o. Teil III Kap. I.II.1.b)(2), S. 144 f.

¹⁵²⁰ Meßmer, FS Döllner, 1988, S. 429, 446.

tatbestandssubjekt erhoben. Allerdings darf man auch nicht vergessen, dass sie nur mittelbar durch den Veranlagungsvorgang eine steuerrechtsfähige Gemeinschaft im Sinne einer veranlagungsgebundenen Besteuerungsgemeinschaft sind. Sie werden dabei nur im Ergebnis als (ein) Steuerpflichtiger behandelt.

An dieser Stelle ist zunächst zu berücksichtigen, dass nach geltender Rechtslage die Ehegattengemeinschaft als Einkommenserwerbsgemeinschaft je nach zu fokussierender (Teil-)Rechtsfolge zu unterscheiden ist in eine Einkünfteteilhaber- oder eine Einkommensteilhabergemeinschaft:

Die phasenweise herangezogene Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft der Ehegattengemeinschaft ist nur eine fingierte und keine materielle. Dieser bestenfalls fingierten Gemeinschaft Steuersubjektcharakter im gesuchten Sinne zuzusprechen zu wollen, erscheint ausgeschlossen. Anderes könnte sich dabei nur hinsichtlich einer Einkünfteerwerbs(teilhaber)gemeinschaft der Ehegattengemeinschaft im metaphorischen Sinne ergeben, die angesichts der heutigen familien(güter)rechtlichen Verhältnisse jedoch noch nicht verwirklicht ist.

Wie nach dem Konzept des Rechtsinstituts der (originären) Zusammenveranlagung von Ehegatten ersichtlich, beruht die gemeinsame Ehegattenbesteuerung auf der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft, so wie sie sich dem (originären) Gesetzgeber darbot. Deswegen hat sich das Augenmerk hinsichtlich der gebotenen Einschätzung besonders auf diese formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft zu richten. Auskunft über die Rechtssubjektivität dieser Gemeinschaft gibt bereits, dass man nun auch einmal anhand ganz ursprünglicher steuerrechtlicher Kriterien betrachtet, welche althergebrachte „Wirtschaftsgemeinschaft“ sich eigentlich hinter der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft verbirgt:

Zunächst sollte man noch einmal einen Blick auf die allgemeine Sach- und Rechtslage rund um die nach wie vor als solche nicht anerkannte, aber gesetzlich inthronisierte grundlegende gemeinschaftliche Ehegattenbesteuerung werfen: Das deutsche Einkommensteuerrecht hat die Familie oder die Ehegatten nie als Steuersubjekt anerkannt,¹⁵²¹ und selbst der Gedanke, sie könnten ähnlich der erwerbswirtschaftlich tätigen Personengesellschaft als ein beschränkt steuerfähiges Subjekt anzusehen sein, tauchte niemals auf. Man knüpfte bereitwillig daran an, dass in der häuslichen Lebensgemeinschaft grundsätzlich das während der

¹⁵²¹ Moderegger, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, 1991, S. 110 m. w. N.

Ehe erworbene Einkommen gemeinschaftlich erwirtschaftet und verbraucht wird, war sich aber bewusst, dass diese Einkommenserwerbsgemeinschaft, in der sich die Ehegatten dabei befinden, nicht den Charakter einer steuerlich berücksichtigungsfähigen *Wirtschaftsgemeinschaft* trägt.¹⁵²² Man sprach und spricht daher auch ungern von der zu berücksichtigenden Besteuerungsgemeinschaft der Ehegatten, sondern stets von der die wahren rechtlichen Verhältnisse verschleiern den „Einheit der Ehegatten“.

Gerade hierbei gerät dann wieder die bereits zuvor erläuterte innere Funktion der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG ins Blickfeld: Dem steuerjuristisch Bewanderten war und ist wohl auch geläufig, wie weit die gemeinschaftliche Besteuerung der Haushalte oder später nur noch die unter Familienmitgliedern im engeren Sinne (Ehefrau und Kindern) von einer Besteuerung einer Personengemeinschaft, basierend auf der gemeinschaftlichen Erfassung erwerbswirtschaftlichen Handelns wie bei sonstigen Personengemeinschaften im Einkommensteuerrecht, entfernt ist. Im Vorliegenden war und ist in der Tendenz die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Mehrerer (Haushaltsangehöriger) nur innerhalb der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines einzigen Individuums (Haushaltsvorstand) erfassbar, nachdem man allen anderen nicht erwerbstätigen Familienangehörigen die eigenen Einkünfteerwerbsmöglichkeiten im Familienverbund auf gemeinschaftlicher oder allgemein kommerzialisierter Basis beschnitten hat (s. o.).

Schon Becker charakterisierte die Verschmelzungsvorgänge innerhalb der Haushaltsgemeinschaft ganz offen: Da an sich jede Person eine Einzelwirtschaft darstellt, ist der Eingangstatbestand der Einkommensteuer in subjektiver Hinsicht die einzelne natürliche Person. Dieser Gedanke wirkt sich dann auch in allen Einzelheiten der tatsächlichen und rechtlichen Ermittlungsschritte aus. Leben aber mehrere Personen in einer Haushaltsgemeinschaft zusammen, so wechseln sie zwar nicht ihren rechtlichen Status einer natürlichen Person, nur haftet ihnen selbst der Charakter jeweiliger Einzelwirtschaften dann nicht mehr

¹⁵²² Fiedler, Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 1950, S. 12: „Es fehlt im Steuerrecht – wie im Privatrecht – die rechtliche Anerkennung der Familie als wirtschaftliche Einheit. Die Rechtsform, die das Steuerrecht ausschließlich im Hinblick auf die Familie als Gesamtwirtschaft ausgebildet hat, ist vielmehr die Zusammenveranlagung oder die Haushaltsbesteuerung.“

an. Überwiegend stellen sie dann eine in obigem Sinne zu einer Einzelwirtschaft zusammengefasste Gesamtwirtschaft dar.¹⁵²³

Es handelt sich hier also um eine absolut gegenläufige Kreation einer üblichen Wirtschaftsgemeinschaft. Ehefrau (und Kinder) verschmelzen in der Figur des Ehemannes (Haushaltsvorstandes). Es ist richtig, dass das Einkommensteuergesetz grundsätzlich nur die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Individuums erfasst. Im Grundsatz geht es davon aus, dass jede (erwachsene) natürliche Person ihr Einkommen durch eigenes erwerbswirtschaftliches Handeln erwirbt, d. h. eine Einzelwirtschaft darstellt.¹⁵²⁴ Um der einzelnen dem Hausherrn (familien-)verbundenen Person nun keinen (vermehrten) Anreiz zu geben, eigene Einkünfte zu erzielen, korrelierend damit, dass das Steuerrecht in Zusammenarbeit mit dem Familienrecht ihren Einkünften den erwerbswirtschaftlichen Gehalt abspricht und damit der Hausfrau und der im Erwerbsbetrieb des Ehemannes mitarbeitenden Ehefrau (früher auch den Kindern) den Einzelwirtschaftscharakter nimmt, kann es mehrere Personen, nämlich die dem Ehemann (Haushaltsvorstand) verbundenen Personen, eigentlich nur wie eine Einzelwirtschaft betrachten, wie eben auch schon Becker bemerkte.¹⁵²⁵ De jure erreicht die Zusammenveranlagung aber, dass die in einem Haushalt zusammengeschlossenen Personen im Rahmen des der Gesamtschuld zugrunde liegenden Schuldverhältnisses wie eine Einkommenserwerbsgemeinschaft erfasst werden, um dann entsprechend verfassungsrechtlicher Vorgaben (man erinnere sich, auch Frauen waren nun Bürger mit staatsbürgerlichen Pflichten)¹⁵²⁶ vor allem im Rahmen des konkreten Schuldverhältnisses jeden einzelnen Haushaltsangehörigen als steuerpflichtige Person zu erfassen.

Nach diesem Vorverständnis kann man sie also überhaupt nicht mehr aus sich heraus als ein beschränktes Steuerrechtssubjekt betrachten, zumal es ja bereits daneben an einer grundsätzlichen Behandlung der Ehegattengemeinschaft als einer zur Personeneinheit verbundenen Rechtsgemeinschaft fehlt. In vermögensrechtlicher Beziehung ist die Ehe nach dem Familienrecht eben gerade nicht als einfache (generative) Gesellschaft ausgekleidet, die sich zur Erreichung eines

¹⁵²³ Becker, Handkomm. d. Reichssteuergesetze, Bd. II, 1929, EStG, § 22 II Bem. 222, S. 1225.

¹⁵²⁴ Becker, a. a. O., § 22 Bem. 2.

¹⁵²⁵ StuW 1937, Teil I, Sp. 1225, 1226: „Es handelt sich bei der Haushaltsbesteuerung um die einkommensteuerrechtliche Erfassung einer Einzelwirtschaft.“

¹⁵²⁶ Eingehend bereits unter Teil I Kap. B.III.1, S. 64 f.

bestimmten Zwecks, so die Investition in Human Resources¹⁵²⁷, zu gemeinsamem Einkommensertrag zusammengetan haben, worin die Ehegatten als Genossen der ehelichen Gemeinschaft anzusehen sind – das Ganze also vielleicht als Vermögensgemeinschaft mit genossenschaftlicher Struktur einzuordnen wäre. In dieser Weise hätte schon vor nahezu 100 Jahren der Weg beschritten werden können und vor über 50 Jahren beschritten werden müssen. Bereits nach dem Anspruch des Gleichberechtigungsparagrafen der früheren bundesdeutschen Verfassung¹⁵²⁸ war die Änderung des Familienrechtes des BGB obligatorisch, „denn die Lebensordnung der Ehegemeinschaft konnte nicht mehr herrschaftlich unter dem Ehemann als leitendem und vertretendem Gemeinschaftshaupten bestimmt werden,“ bzw. unter dem jetzigen Gleichberechtigungsparagrafen hätte sie nicht mehr unter Aufrechterhaltung der Vorrangstellung des Ehemannes geregelt werden können,¹⁵²⁹ sondern hat sich zu einer *genossenschaftlichen*, auf Gleichberechtigung der Ehegatten beruhenden Gemeinschaft zu wandeln.¹⁵³⁰

Die im Obigen liegende Unterscheidung, die Ehegattengemeinschaft in ihrer formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft als partiell steuerfähiges Subjekt im Wege steuerlicher Erfassung zu behandeln, aber sie nicht als beschränkt steuerfähiges Subjekt auffassen zu können, spiegelt die rechtspolitische Tendenz, die der Zusammenveranlagung von Ehegatten in ihrer steuerschuldrechtlichen und steuersystematischen Konzeption zugrunde liegen, wider:

Wichtig ist zu unterscheiden, dass die Zusammenveranlagung es aufgreift, dass die Ehegatten sowohl nach hausgemachten, sprich zivil- und steuerrechtlichen Kriterien wie auch im grundlegenden soziokulturellen Sinne zu einer wirtschaftlichen Einheit verschmelzen, und zwar vorwiegend dadurch, dass sie, die haushaltsführende Ehefrau, in ihm, dem Ehemann, ökonomisch aufgeht. Die ehe-

¹⁵²⁷ In menschliche Werte, allen voran in menschliche Wesen und deren Hege und Pflege.

¹⁵²⁸ Art. 119 Weimarer Verfassung lautete: „Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung. Sie beruht auf der Gleichberechtigung der beiden Geschlechter.“

¹⁵²⁹ Ulmer, FamRZ 1958, 113, 114: „Das Splitting-Verfahren mit all den ihm zugrunde liegenden Überlegungen fußt zwar auf dem Paradigmenwechsel von einer (ehe-)männerbestimmten Gesellschaftsordnung hin zu einer geschlechtergleichen Gesellschaftsordnung manifestiert aber in ihren Wirkungen die (ehe-)männerbestimmte Gesellschaftsordnung.“

¹⁵³⁰ Vgl. Wieruszowski, 33. Verhandlungen des Dt. Juristentag, Heidelberg 1925, S. 331/2.

liche häusliche Lebensgemeinschaft ist eine formale, jedoch keine materielle Einkommenserwerbsgemeinschaft. Zwischen dem Ehemanne und der Ehefrau als Hausfrau besteht Personeneinheit. Sie hat in ihm, aber auch nur in ihm, Einkommen. Ihr Erwerb für ihre Arbeit bleibt in seiner Hand.¹⁵³¹ Es ist also eine Personeneinheit spezieller Prägung.¹⁵³² All dies gilt vor allem in der steuerrechtlich forcierten¹⁵³³ Tendenz, dass die Ehefrau alles in den berühmten „einen Topf“ gibt.¹⁵³⁴ Man wollte – wie schon erwähnt – das Einkommen beim Ehemann bündeln.¹⁵³⁵

¹⁵³¹ In der Einverdiener Ehe kann der Ehemann den Brotkorb der Ehefrau gegenüber immer auch ein bisschen höher hängen, um sie zu dem zu zwingen, was er will, so v. Stumm in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, Reichstagsdebatten zum Familienrecht, 1896, 2010, S. 1017. Noch heute gilt mehrheitlich, wer das Geld verdient, bestimmt die Ausgaben, Beblo/Beninger in Spangenberg/Wersig, Geschlechtergerechtigkeit steuern: Perspektivenwechsel im Steuerrecht, 2013, S. 127.

¹⁵³² Letztlich nimmt ihr dies die wesentlichen Grundlagen der Privatrechtsfähigkeit, vgl. Wachler, Zur rechtlichen Stellung der Frauen, Breslau 1869, in Meder/Duncker/Czelk (Hg.), Die Rechtsstellung der Frau um 1900, 2010, S. 845.

¹⁵³³ Früher durch den Grundsatz der Personeneinheit, heute noch durch die Maßnahme der Steuerklasse V. Die Besteuerung des Geringverdieners beginnt mit dem ersten Euro, weil der Hauptverdiener beide Grundfreibeträge (2014: 8.354 €) und sämtliche Kinderfreibeträge (2014: 7.008 €) erhält, und entbehrt jeglicher Vergünstigungen aus dem sog. Splitting-Verfahren, die dem Hauptverdiener zugesprochen werden. Siehe hierzu auch Sacksofsky, NJW 2000, 1896, 1898. Ein ganz besonderes, krasses Beispiel in dieser Richtung ist die Abgabenprivilegierung geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse im Steuer- und Sozialrecht, die erst auf dem Boden des bestehenden Unterhaltes durch den Ehemann und abgeleiteter Ansprüche auf Hinterbliebenen- und Krankenversorgung als Schutz der Ehefrau entstanden sind. Der bundesdeutsche Sonderweg der Minijobs wurde 1972 eingeführt. Ihre Abschaffung wird im 1. Gleichstell.-bericht d. BReg. v. 15.6.2011, Bt.-Drs 17/6240, 3.4.4 S.72, gefordert. „Unter Einrechnung des Splittingvorteils „verdient“ sich die Ehefrau ihren Unterhalt allein und ist im Komfort, im Alter und im Notfall auf den Ehemann angewiesen.“

¹⁵³⁴ Nicht zu vergessen ist, dass der Ehemann bildlich gesprochen immer die Hand auf dem Deckel des Topfes hatte und den Moment sowie den Umfang der Öffnung des Topfes bestimmte. Siehe bereits o. Fn. 136, S. 12, zum Letztentscheidungsrecht des Ehemannes.

¹⁵³⁵ Der bundesdeutsche Sonderweg der Minijobs wurde 1972 eingeführt. Ihre Abschaffung wird im 1. Gleichstell.-bericht d. BReg. v. 15.6.2011, Bt.-Drs 17/6240, 3.4.4 S.72, gefordert. „Unter Einrechnung des Splittingvorteils „verdient“ sich die Ehefrau ihren Unterhalt allein und ist im Komfort, im Alter und im Notfall auf den Ehemann angewiesen.“

Das bundeseinheitliche Zivilrecht (BGB 1900) hatte der Ehefrau nach außen hin die Verfügung über ihr eigenes Erwerbseinkommen zugestanden. Sie besaß formell die uneingeschränkte Verfügung und Verwaltung über das, was von ihr während der Ehe durch ihre außerhäusliche Arbeit und durch den Betrieb eines ihr eigenen Geschäftes erworben wurde. Dieses Erwerbseinkommen fiel in ihr sog. Vorbehaltsgut.¹⁵³⁶ Grundsätzlich unterstand es also ihrer freien Verfügung. § 1371 BGB 1900 schränkte dies jedoch auf die jeweilige familiäre Bedarfssituation ein.¹⁵³⁷ Faktisch besehen war es wohl gerade für die Ehefrau so, dass von ihr erwartet wurde, dass sie alles in den „gemeinsamen Topf“ warf.¹⁵³⁸ Hierzu hatte der Ehemann auch das entsprechende Druckmittel, denn er besaß u. a. die Möglichkeit, an ihrer Stelle ein von der Ehefrau eingegangenes außerhäusliches Arbeitsverhältnis fristlos zu kündigen.¹⁵³⁹ Dass die Einkünfte grundsätzlich mit in den Topf flossen, wurde auch gesellschaftspolitisch so gesehen. So konnte die Ehefrau bis in die 60er Jahre des vergangenen Jahrhunderts kein eigenes Bankkonto eröffnen, womit der Weg zur eigenen Vermögensbildung erschwert war, was als ein sichtbarer Ausdruck der damaligen Verhältnisse zu werten ist.¹⁵⁴⁰

Die haushaltsführende Ehefrau ist nach wie vor nach bloßem Familienrecht nicht in der Lage, eine eigene produktivwirtschaftliche Lebensgrundlage zu nutzen oder sich selbst eine eigene produktivwirtschaftliche Lebensgrundlage aufzubauen. Die Ehegatten sitzen somit bildlich gesprochen immer in einem ökonomischen Boot, wobei die Frau jedoch in ihren Konturen im normativ erfassten Regelfall der traditionellen Versorgungsehe (Hausfrauenehe) aus der erwerbsrechtlichen Perspektive kaum zu erkennen ist. Es kann demnach im Vorliegenden auf der steuerdogmatischen Legitimationsebene nach der Intention des Gesetzgebers auch nicht realiter von einer Tatbestandsgemeinschaft im handelnden wie im

¹⁵³⁶ Nach § 1371 BGB 1900 (bis 1953) galt für das Vorbehaltsgut die Gütertrennung. Nach § 1365 BGB 1900 erstreckte sich die Verwaltung und Nutznießung des Ehemannes nicht auf das Vorbehaltsgut, vgl. Brockhoff, DStZ 1954, 221, 222.

¹⁵³⁷ „...die Frau hat jedoch einen Beitrag zur Bestreitung des ehelichen Aufwandes nur insoweit zu leisten, als der Mann nicht schon durch die Nutzungen des eingebrachten Gutes einen angemessenen Beitrag erhält.“ Vgl. § 1371 S. 2 BGB 1900.

¹⁵³⁸ Wobei sie ja im Regelfall nur dann einer Erwerbstätigkeit nachging, wenn die finanzielle Situation der Familie es erforderte.

¹⁵³⁹ Nach Ermächtigung durch das Vormundschaftsgericht und unter Darlegung, dass sie durch die außerhäusliche Berufsarbeit an der ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Pflichten als Hausfrau und Mutter gehindert wurde, vgl. § 1358 BGB 1900.

¹⁵⁴⁰ Die Ehefrau konnte ihr Geld also nicht ohne Weiteres anlegen. Der Aufbau eines ihr eigenen Vermögensstockes war damit erheblich beeinträchtigt.

erwerbenden Sinne, sondern nur von einer Tatbestandseinheit gesprochen werden.

Der gemeinschaftliche Charakter der Ehe in erwerbswirtschaftlicher Hinsicht hat sich im vergangenen Jahrhundert nicht ausreichend gewandelt, deshalb lässt sich in der steuerlichen Würdigung nur zwischen echter Erwerbsgemeinschaft auf einer metaphorischen Ebene, die man aber aufgrund der nicht hinreichenden Sachlage noch zusätzlich durch eine gesetzliche Fiktion steuersystematisch untermauern müsste, und einer nach wie vor formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft hin und her lavieren. Hinsichtlich der jetzigen familien(güter)rechtlichen Situation der haushaltsführenden Ehefrau ergibt sich genau genommen eine Inkonsistenz der grundlegenden steuerrechtlichen Verhältnisse im Rahmen des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten.

In Erkenntnis dessen, dass das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten in der Tendenz darum bemüht ist, der haushaltsführenden Ehefrau schon vom Ansatz her keine eigene Einkommenssphäre zuzubilligen, und dem damit verbundenen Status der haushaltsführenden Ehefrau als nicht einkommenserwerbsfähiges Subjekt, werden eben auch die hieraus resultierenden Schwierigkeiten, in der vorliegenden Ehegattengemeinschaft eine erwerbswirtschaftlich orientierte und als solche steuerlich wahrnehmbare Besteuerungsgemeinschaft zu sehen, erklärlich.

6. Zur Ausformung des konkreten Steuerschuldverhältnisses gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

Hier steht nun auf einer weiteren Ebene, d. h. aus der Sicht der genauen Ausformung des konkreten Schuldverhältnisses, die Beziehung des Gläubigers zum einzelnen (Gesamt-)Schuldner im Mittelpunkt der Betrachtung. Es handelt sich also um das konkrete Schuldverhältnis insofern, als der einzelne Steueranspruch aus dem entstandenen Steuerschuldverhältnis gegenüber dem jeweiligen Schuldner angesprochen ist.

Das individuelle (Zusammenveranlagungs-)Veranlagungsverfahren geht, wie im Obigen schon angedeutet wurde,¹⁵⁴¹ nach außen hin einher mit der Beantwortung der vornehmlich aus der Sicht des Gläubigers entscheidenden Frage, ob den Schuldner nun eine Teil- oder eine Gesamtschuld trifft. Diese vermutliche Antwort ergibt sich im Vorliegenden auf der Grundlage des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt.

¹⁵⁴¹ S. o. Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

AO mit der Anordnung der Gesamtschuldnerschaft:¹⁵⁴² Hiernach hat jeder der Ehegatten vollumfänglich für die Steuerschuld einzutreten, wenn der Gläubiger bezüglich der Einkommensteuerschuld an ihn herantritt.

a) Zur „Selbtschuldnerschaft“ beider Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO

§ 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO beinhaltet aber nicht nur ihre bloße gesamtschuldnerische Haftung, sondern vor allem die „Selbtschuldnerschaft“ beider Ehegatten.¹⁵⁴³ Man sollte hier nun das Augenmerk darauf richten, dass nahezu zeitgleich mit der gesetzlichen Einführung des „einheitlichen Bescheides“ laut gesetzlicher Formulierung, § 115 Abs. 4 RAO 1931 (s. u.)¹⁵⁴⁴, die haftungsrechtliche Regelung bezüglich der Gesamtschuldnerschaft aus einfacher Zusammenveranlagung – wie schon erläutert –¹⁵⁴⁵ in der Formulierung dahin gehend abgeändert wurde: „Personen,...die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner“, vgl. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO (vormals § 7 Abs. 2 StAnpG 1934, davor § 115 Abs. 2 RAO 1931).

Des Weiteren ist an dieser Stelle zu berücksichtigen, dass die Konzeption des einheitlichen Schuldverhältnisses als schuldrechtliche Grundlage der Gesamtschuldnerschaft aller beteiligten Schuldner sich hier – wie schon vorgezeichnet – in der Weise gestaltet, dass an dem Einkommen mehrere Personen beteiligt sind, sich daraus eine festzusetzende Steuer ergibt und das Einkommen einschließlich der danach festzusetzenden Steuer diesen Personen auf der Basis des konkreten Schuldverhältnisses im Rahmen der angeordneten Gesamtschuldnerschaft steuerlich *zuzurechnen* ist. Die letztgenannte Voraussetzung erfüllt sich dann, wenn aus dem beide Ehegatten einbeziehenden (abstrakten) Schuldverhältnis nunmehr beiden die Schuld nach Maßgabe eines konkreten, dem einzelnen Ehegatten individuellen Schuldverhältnisses gesamtschuldnerisch vollumfänglich auferlegt wird.

Es handelt sich ebenso wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren um einen im steuerobjektiven wie im steuersubjektiven Sinne zweigeteilten Tatbestand¹⁵⁴⁶, der sich gewissermaßen auf zwei verschiedenen Besteuerungsebenen

¹⁵⁴² Vgl. dazu eingehend Kap. aus zuvoriger Fn.

¹⁵⁴³ Blümich, EStG, 11. Aufl. (1977), § 26b Anm. IV 3.

¹⁵⁴⁴ Siehe vertiefend u. Teil IV Kap. N.II.1.c), S. 489 f.

¹⁵⁴⁵ S. o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹⁵⁴⁶ Tatbestand in einem weiteren Sinne umfasst auch die Rechtsfolgende, wobei

hin als solcher entwickelt sowie von zwei hierzu geeigneten Veranlagungsverfahren flankiert wird. Im Ergebnis begründet § 26b EStG dabei die volle Tatbestandsverwirklichung durch jeden der Ehegatten in Gemeinschaft und nach einkommensteuergesetzlichem Grundverständnis rechnet § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO durch Anweisung der vollumfänglichen Steuerschuldnerschaft den Steuertatbestand den Ehegatten implizit jeweils für sich allein zu.¹⁵⁴⁷ Damit knüpft die Regelung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO vor allem an die innere Rechtfertigung der Einkommensteuer an.¹⁵⁴⁸ Danach ist davon auszugehen, dass der Tatbestand von der individuellen Verwirklichung des Steuerobjektes durch den Einzelnen über dessen mittelbare gemeinschaftliche Verwirklichung bis hin zur individuellen Besteuerung des gesamten Einkommensteuerobjektes beider Ehegatten durch jeden der beiden Ehegatten changiert. Nur so kann auf die ausschließliche Zurechnung jeweils nur bei dem Ehegatten, der die Einkünfte erzielt hat, verzichtet werden, ohne die Eigenschaft des Einzelnen als Steuersubjekt in Zweifel zu ziehen.¹⁵⁴⁹

Schaut man sich nun den oben zitierten Wortlaut des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO nochmals genauer an, so wird einem bewusst, dass hierin nur eine Handlungsanweisung für das mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“ liegt. Wie gesagt, bedeutet der Begriff der Zusammenveranlagung, dass es in ihrem Werdegang keine unabhängige Veranlagung des einen Ehegatten von der des anderen Ehegatten gibt,¹⁵⁵⁰ weil *beide* Ehegatten nach dem einkommensteuergesetzlichen Grundverständnis im Rahmen einer beiderseitigen Folge-Veranlagung

hier die Trennungslinie erst zwischen den beiden Rechtsfolgen einer erklärten und zweier verfügbaren Steuerschuld bzw. Steuerschulden verläuft.

¹⁵⁴⁷ Hensel, System des Familiensteuerrechts u. andere Schriften, Habil. Bonn 1922, hrsg. v. Reimer/Waldhoff, Köln 2000, S. 143: Nach dem ganzen Aufbau der Gesamtveranlagung im Reichssteuerrecht erstreckt sich die eigene Steuerpflicht jedes Ehegatten auf die gesamte Steuerschuld und dieser haftet dementsprechend auch für diese ganze Schuld als für seine eigene.

¹⁵⁴⁸ Die gesetzliche Anordnung der Gesamtschuldnerschaft erfolgt darüber hinaus nur, um eine ungewollte Verdoppelung der Steuerschulden durch deren Duplizierung nach Annahme einer vollumfänglichen Steuerschuld gegenüber jedem der beiden Ehegatten zu vermeiden.

¹⁵⁴⁹ Diese Aussage traf auch die frühere Steuerreformkommission, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1971, Abschn. II, S. 189 Rn. 555, ohne jedoch die rechtliche Konzeption der Zusammenveranlagung näher zu ergründen.

¹⁵⁵⁰ So bereits o. unter Teil IV Kap. M.II.1.c), S. 202 f.

auch noch individuell zur Steuer herangezogen werden müssen.¹⁵⁵¹ Nach dieser Auslegung befindet sich die hier entwickelte Konzeption des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten in Übereinstimmung mit der der Regelung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO entnehmbaren Aussage des Gesetzgebers, wonach Ehegatten bereits Gesamtschuldner ab dem Zeitpunkt sind, zu dem sie der gesetzlichen Verpflichtung der *weiteren* „Zusammenveranlagung“ (s. u.)¹⁵⁵² zu einer *bereits festgesetzten*¹⁵⁵³ Steuer unterliegen. Wie im Obigen schon zum Ausdruck gekommen, schließt die Annahme des durch einfache Zusammenveranlagung besteuerten Einkommens der Ehegattengemeinschaft ein originär beim jeweiligen Ehegatten entstandenes (Gesamt-)Einkommen aus; bestimmtermaßen handelt es sich hinsichtlich der Steuerfolge einer vollumfänglichen Steuerpflicht nur um ein dem Ehegatten steuerlich zuzurechnendes Einkommen, den das Ehepaar in der von ihr geführten Lebens- und Versorgergemeinschaft „erzielt“ hat.

In dieser überhöhten Weise kommt man letzten Endes also doch zu dem Ergebnis, das die Theorie der Einkommensgemeinschaft¹⁵⁵⁴ schon seit jeher vertreten hat. Nur fehlte dieser Theorie der Unterbau in der Weise, dass man realisierte, es gibt hier nicht nur ein, sondern zwei *aufeinanderfolgende* verschiedene Schuldverhältnisse als Konstrukt der Schuldentstehung. Übersehen wurde das einheitliche Schuldverhältnis in der causa einer gemeinschaftlichen Steuerschuld beider zusammenveranlagter Ehegatten.

Rechtssystematisch ein absolutes Novum ist dabei der Umstand, dass der einzelne Ehegatte durch und im Anschluss an eine Veranlagung rechtlich so behandelt wird als hätte er alle Einkünfte einer Gemeinschaft in vollem Umfang erzielt, nachdem ihm aufgrund fehlender anzuerkennender Rechtsgemeinschaft zwischen den Ehegatten nach abgabenrechtlicher Bestimmung die Einzelschuldnerschaft in vollem Umfang zugesprochen wurde. Im *steuertragenden* Sinne haftet jeder Ehegatte also nur aufgrund seines eigenen (Gesamt-)Einkommens. Dies beruht nun legitimatorisch, wenn man so will, wirklich nur auf der besonderen Form der Veranlagung, wie so mancher in anderem Zusammenhang ja auch tatsächlich behauptet.¹⁵⁵⁵

¹⁵⁵¹ Siehe hierzu bereits die Einlassungen des damaligen Gesetzgebers unter Teil IV Kap. M.III.2.a), spez. Fn. 761, S. 234 f.

¹⁵⁵² Siehe zum weiteren „Zusammenveranlagungsverfahren“ vertiefend u. Teil IV Kap. O.III.5, S. 541 f.

¹⁵⁵³ Siehe hierzu bereits die Erläuterungen unter Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

¹⁵⁵⁴ Siehe näher unter Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(a), S. 270 f.

¹⁵⁵⁵ Siehe vertiefend bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

Die im Obigen schon angesprochene Zwitterstellung hinsichtlich der Steuerpflichtigenstellung ergibt sich also in Parallelität zur Steuerpflichtigenstellung der Ehegattengemeinschaft auf der Basis des sich innerhalb des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG entwickelnden abstrakten Steuerschuldverhältnisses und zur Steuerpflichtigenstellung der Ehegatten auf der Basis des nach einkommensteuergesetzlichem Grundverständnis im obigen Sinne ausgeformten konkreten Schuldverhältnisses. So erzielt man dann auch endgültig eine, zwar nicht in offizieller Manier vertretene, aber gezielt in das Konstrukt der vorliegenden Gesamtschuldnerschaft eingebettete Tatbestandsgrundlage für die Besteuerung der Ehefrau (des „anderen Ehegatten“).

b) Zur Steuerschuldnerschaft des einzelnen Ehegatten in Parallelität zu seiner Stellung als Steuerpflichtiger

Die Steuerschuldnerschaft des einzelnen Ehegatten ergibt sich in Parallelität zur Steuerpflichtigenstellung der Ehegatten auf der Basis des innerhalb des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG sich entwickelnden abstrakten Steuerschuldverhältnisses und des nach einkommensteuergesetzlichem Grundverständnis ausgeformten konkreten Schuldverhältnisses gepaart mit einem selbstschuldnerischen „Haftungstatbestand“ nach abgabenordnungsrechtlicher Bestimmung gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO in folgender Weise:

Zunächst müssen dafür der Begriff des Steuerpflichtigen und der des Steuerschuldners personell gleichzusetzen sein, d. h. derjenige, der als Steuerpflichtiger bestimmt ist, ist nach der Systematik des einschlägigen Rechts auch Träger der Rechtsfolge, sprich der Steuerschuldner. Der Steuerpflichtige im Sinne des Steuergesetzes, im vorliegenden des Einkommensteuergesetzes, ist in der Regel auch zugleich der Steuerschuldner.¹⁵⁵⁶ So werden hier wie da als Steuerpflichtige alle Personen angesehen, die als Schuldner zur Zahlung der Steuer heranzuziehen sind.¹⁵⁵⁷

Dies wird für die Zwecke der Einkommensteuer noch durch § 36 Abs. 4 EStG unterstrichen: Es gilt nach § 36 Abs. 4 S. 1 und S. 2 EStG die ausdrückliche Rege-

¹⁵⁵⁶ Siehe Tipke, *StuW* 1993, 105, 112 u. 113, im Entwurf eines Steuergesetzbuches: „Steuerpflichtige Personen (Steuerschuldner)“.

¹⁵⁵⁷ Allgemein: Fechner, *Grundriss des Steuerrechts*, 2. Aufl. (1953), B.II.2.a), S. 39. So für die ESt u. a. Schmidt/Heinicke, *EStG*, 33. Aufl. (2014), § 1 Rz 1.

lung, dass Schuldner der Abschlusszahlung (Satz 1) bzw. Gläubiger eines Erstattungsanspruchs (Satz 2) der Steuerpflichtige ist. Also geht auch hier die Regel nicht fehl, wonach zugleich derjenige Steuerschuldner ist, der auch als Steuerpflichtiger anzusehen ist. Es ist anzunehmen, dass diese generelle Aussage nun auch im Speziellen, d. h. ebenso für den Begriff des Steuerpflichtigen i. S. der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO, gilt.

Nach § 43 S. 1 AO bestimmen die Einzelsteuergesetze, wer Steuerschuldner ist. Steuerschuldner ist grundsätzlich diejenige Person, die den Steuertatbestand verwirklicht hat, an den das Gesetz die Steuer knüpft, denn damit entsteht die Steuerschuld, vgl. § 38 AO¹⁵⁵⁸. Steuerschuldner ist das Rechtssubjekt (Steuersubjekt des jeweiligen Einzelsteuergesetzes), dem das Steuerobjekt (Steuergegenstand) des Steuergesetzes kraft gesetzlicher Anordnung zugerechnet wird.¹⁵⁵⁹ Im Vorliegenden handelt es sich wie bei den sonstigen Erwerbsgemeinschaften im EStG um einen geteilten Besteuerungstatbestand: Das heißt, wie bereits mehrfach erwähnt, den Besteuerungstatbestand haben mehrere Beteiligte verwirklicht, die Pflichten aus dessen Verwirklichung trägt der Einzelne. Das entspricht wiederum dem, dass man die Anwendbarkeit der Regelungen der §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG und des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO entsprechend ihrer Aufgabe der Ausgestaltung des jeweiligen „Zusammenveranlagungsverfahrens“ streng getrennt zu halten hat.

In welchem Umfang der *einzelne* Ehegatte im Fall der konkreten Inanspruchnahme Steuerschuldner ist, lässt sich, wie gesagt, nicht mehr allein aus § 32a Abs. 5 EStG ableiten, sondern dies wird maßgeblich durch § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO bestimmt. Die „Idee“ der vorliegenden Gesamtschuld ist, dass zwei Steuersubjekte steuerpflichttragend für die gesamte Steuerschuld der Ehegattengemeinschaft eintreten sollen. So bestimmt § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO den vollumfänglichen Gehalt der schuldnerischen Position des einzelnen Ehegatten. Damit wird einerseits dem einkommensteuergesetzlichen Grundverständnis individualrechtlicher Besteuerung entsprochen. Andererseits wird hierunter der Grundsatz eingehalten, dass jeder Steuerpflichtige für seine eigenen Einkünfte auch steuerschuldrechtlich aufkommen muss. So wird im Zuge der Zusammenveranlagung nicht die Ehegattengemeinschaft, sondern der jeweilige Ehegatte selbst zum entscheidenden Rechtsfunktionsträger bestimmt.

¹⁵⁵⁸ Vgl. bereits o. vertiefend Teil IV Kap. M.III.5.a), S. 254 f.

¹⁵⁵⁹ Vgl. Lang in Tipke/Lang, Einkommensteuerrecht, 20. Aufl. (2010), § 7 Rz. 10.

Es wird hier also deutlich, dass die verschiedenen Schuldverhältnisse, in die die zusammenveranlagten Ehegatten eingebunden sind, genauestens auseinanderzuhalten sind. Ansonsten tauchen in der Folge unüberwindliche Schwierigkeiten hinsichtlich der Annahme eines einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides auf. Selbst diejenigen, die die Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten aus einkommensteuerlicher Zusammenveranlagung als einen einheitlichen Verwaltungsakt ansehen, drohen dann an der Machbarkeit ihrer eigenen Auffassung zu scheitern. So bleibt dann nur die ohnmächtige Feststellung: „Es ist fraglich, ob von diesem Ausgangspunkt aus keine Möglichkeit für eine einheitliche Veranlagung beider Ehegatten besteht, denn der Zusammenveranlagungsbescheid setzt auch die zu zahlende Steuer fest.“¹⁵⁶⁰ Wichtig ist, dass alles rund um die Bestimmung ihrer vollumfänglichen Steuerpflichtigen- und Steuerschuldnerstellung in Form des konkreten Steuerschuldverhältnisses separat zu betrachten ist. Wie bereits angedeutet, sind die verschiedenen Festsetzungen, Bescheide und selbst diese dann als Steuerbescheide (einheitlicher Zusammenveranlagungssteuerbescheid versus zusammengefasste Steuerbescheide) auseinanderzuhalten.¹⁵⁶¹

Ähnlich wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren ist demnach die Festlegung des auf den einzelnen entfallenden Schuldanspruches nicht Bestandteil des einheitlichen Verfahrens, auch wenn der Einzelne der Beteiligte am zuvorigen einfachen Zusammenveranlagungsverfahren ist. Das Tatbestandsobjekt und der Tatbestandsanspruch begründen sich nur über eine Vereinheitlichung der Stellung der Beteiligten, die Zurechnung des daraus resultierenden Steueranspruchs im umfänglichen Sinne dagegen muss die Stellung des Einzelnen berücksichtigen, denn nur er kann nach der Systematik des Steuerrechtes, speziell hier des Einkommensteuerrechtes, Träger eines (Einkommen-)Steueranspruches sein. Das entspricht auch dem dualen System bei den Einkünfte- bzw. Gewinnerwerbsgemeinschaften, wo der Gewinnanteilsinhaber teil- bzw. hier der einzelne Ehegatte vollumfänglich besteuert wird, ohne dass es einer ausdrücklichen Zurechnungsregel bedarf. Der Umfang wird erst, wie gesagt, unter Heranziehung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO geregelt.

Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und damit der Zusammenveranlagungsbescheid im eigentlichen Sinne und die Steuerfestsetzungserhebungsakte in standardgemäßer Form zusammengefasster Bescheide stehen in

¹⁵⁶⁰ So Flies, DStR 1998, 1077, 1079.

¹⁵⁶¹ Siehe dazu u. Teil IV Kap. N u. Kap. O, S. 473 f. u. S. 527 f.

einem notwendig vor- und nachrangigen Verhältnis zueinander:¹⁵⁶² Der Festsetzungsfeststellungsakt gewinnt seine besondere Funktion allein durch das besondere Verfahren, aus dem er stammt. Wie beim (einheitlichen) Vertragsverhältnis wird sein Inhalt erst im Zuge eines gemeinsamen Vorganges geschaffen. Zu dessen Fixierung bedarf es dann auch eines pflichtbegründenden Ausspruches. Mit Abschluss des gemeinschaftsbezogenen Verfahrens lebt die singuläre Stellung des einzelnen Schuldners wieder auf (s. o.), sodass auch erst dann die gesamtschuldnerische Stellung der zusammenveranlagten Ehegatten entsteht. Nun erst kann der Gläubiger eine Leistungs(auf)forderung gegenüber dem einzelnen Schuldner erheben bzw. äußern.

Die konkrete Leistungspflicht des einzelnen steuerpflichtigen Ehegatten wird der eines eigenen, individuellen Schuldverhältnisses folgend durch eine weitere, selbstständige Verfügung der Finanzbehörde ihm gegenüber ausgesprochen. Die Heranziehung des jeweiligen Ehegatten zur „gemeinsamen Steuerschuld“ ist nach den generellen Kriterien der Abgabenordnung (Verwaltungsakt, Steuerbescheid) eindeutig als Einzelentscheidung zu betrachten.

V. Fazit

Bei der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ist das Verfahren und der Sachgegenstand gemeinschaftsbezogen ausgestaltet worden. Die Behörde hat durch einfache Zusammenveranlagung der Ehegatten aufgrund der formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegattengemeinschaft ein einheitliches Verfahren geführt, bei der der Sachgegenstand einer gemeinschaftlichen Steuerschuld wie auch der eines gemeinschaftlichen, zu versteuernden Einkommens im Ergebnis ein Einheitlicher ist. Die Ehegatten sind nur vom Ergebnis her insofern ein Tatbestandssubjekt, als sie beide an dem Veranlagungsvorgang teilnehmen und es im Einzelnen – wie bei jeglicher gemeinschaftlicher Betätigung – nicht darauf ankommt, wer den jeweiligen Tatbeitrag gesetzt hat. Dementsprechend wird auch der der Zusammenveranlagung zugrunde liegende Sachverhalt nur tatbestandlich nachgezeichnet, d. h. erst mit dem Ablauf des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens ist der zu steuernde Vorgang tatbestandlich entstanden. Dass es nur ein Tatbestandssubjekt gibt, ist ebenfalls maßgeblich dafür, dass es auch nur eine Entscheidung in der Sache gibt. Da diese Ehegattengemeinschaft aber über die Tatbestandserfüllung

¹⁵⁶² Anderes gilt hinsichtlich der Notwendigkeit der einheitlichen Feststellungsbescheide, siehe dazu bereits Teil III Kap. J.II.6, S. 161 f.

hinaus nicht verselbstständigt als steuerrechtliches Subjekt existiert, richtet sich die Entscheidung in ihrem Ausspruch an den einzelnen Ehegatten. Durch die verfahrensrechtliche Gestaltung des einen gemeinschaftsbezogenen Verfahrens auf der Basis eines zu gewinnenden gemeinschaftlichen Sachgegenstandes gelangt man notwendigerweise zur Feststellung einer einheitlichen Entscheidung.

Die Steuerfestsetzung nach §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG muss gegenüber mehreren Beteiligten mit Abschluss des Zusammenveranlagungsverfahrens einheitlich vorgenommen werden, da mehrere Personen am Gegenstand der Steuerfestsetzung in unechter Tatbestandsgemeinschaft beteiligt sind. Dabei handelt es sich hier sowohl um das gesamte Einkommen der Ehegatten (§ 26b EStG) als auch um die Steuerschuld (§ 32a Abs. 5 EStG). Im Ergebnis ist der Grundgedanke des gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens kein anderer als der des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens für dessen Anwendung es maßgeblich darauf ankommt, dass an dem zu behandelnden Sachgegenstand mehrere Personen in Tatbestandsgemeinschaft beteiligt sind.

Gegenüber dieser Gemeinschaft wird aufgrund des für beide Beteiligten gemeinschaftlich ermittelten, einen zu versteuernden Einkommens eine in ihrer Art einmalige Steuerschuld und nicht nur ein Steuerbetrag in seinem Umfang festgesetzt und damit im Ergebnis ein einheitliches Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis begründet. Das heißt auf der steuerbegründenden Ebene, der sog. causa, besteht nur ein steuerliches Pflicht- und Schuldverhältnis zwischen zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber dem Staat. Auf den darauf erhobenen Einspruch ist ein Rechtsverhältnis, d. h. ein einheitliches Steuerschuldverhältnis, streitig geworden, an dem Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann.

Es ist hier der Fall gegeben, dass der einheitlich zu entscheidende Sachgegenstand dem Verfahren nicht vorgegeben ist, sondern sich ein solcher erst durch das einfache Zusammenveranlagungsverfahren entwickelt. Weil sich die Einheitlichkeit der Entscheidung aus der Sache selbst ergibt, muss der Gesetzgeber – anders als im Falle des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens gem. § 179 Abs. 2 S. 2 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO – eine solche Wirkung nicht ausdrücklich anordnen. Die einheitliche Entscheidung ist Ausdruck der Unteilbarkeit des Streitgegenstandes gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten. Der andere Ehegatte ist demnach zum Verfahren des den Rechtsbehelf einlegenden Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid bereits aufgrund der vorhandenen einheitlichen Entscheidung notwendig hinzuzuziehen bzw. beizuladen gem. § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO.

N. Der nach Abschluss des gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG erhobene einheitliche Verwaltungsakt der Steuerbehörde in Form des einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten

Wie bereits unter den Voraussetzungen der notwendigen Beiladung erläutert,¹⁵⁶³ kann eine notwendige Beiladung nur dann auch durchgesetzt werden und somit soll dies nun auch Gegenstand des vorliegenden Abschnittes sein, wenn nach Abschluss des gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ein einheitlicher Verwaltungsakt und damit einhergehend ein einheitlicher Zusammenveranlagungsbescheid als der eine Zusammenveranlagungsbescheid im eigentlichen Sinne nicht nur erlassen werden muss, sondern auch ohne Weiteres erlassen werden kann. Dabei geht es – wie gesagt – zum einen darum, alle Merkmale der notwendigen Beiladung, also auch den einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuern)bescheid, aufzuzeigen, zum anderen auch darum darzulegen, inwieweit der Gesetzgeber den einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid hätte gesetzlich (ausdrücklich)¹⁵⁶⁴ einführen müssen. Dies soll – wie im Obigen schon von Beginn an angesprochen – unter sorgsam differenzierender Betrachtung vor allem des sog. Zusammenveranlagungsbescheides, aber auch des sog. Einzelbescheides der herrschenden Lehre verdeutlicht werden. Die Judikative hat mit Rückendeckung durch den neuzeitlichen Gesetzgeber diesen Weg bisher noch nicht beschritten. Dem Betroffenen selbst wäre aber die Entscheidung hierfür im prozessrechtlichen Verfahren, in dem wir uns hier befinden, nicht aufzubürden. Im Grundsätzlichen gilt hierzu:

Bei der Einlegung des Rechtsbehelfs soll der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. In den Fällen der Sammelverwaltungsakte¹⁵⁶⁵ herrscht folgende gefestigte Rechtslage, die auf die vorliegende äh-

¹⁵⁶³ Vgl. o. Teil II Kap. C.I.5, S. 109 f.

¹⁵⁶⁴ So Baum in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. (1996), § 155 Rz. 32, u. Krumsiek, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, 1966, S. 136 f., mit dem Rückgriff auf eine entsprechende Anwendung des einheitlichen Bescheides gem. § 219 AO a. f. Zum Inhalt des § 219 AO a. f. s. o. Fn. 389, S. 95.

¹⁵⁶⁵ Z. B. zählt hierzu die Verbindung der Festsetzung der Einkommensteuer mit der Festsetzung der Kirchensteuer in einem Bescheid.

liche Problematik des Vorhandenseins mehrerer Verwaltungsakte in einem Bescheid übertragen werden kann: Eine fehlende konkrete genaue Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsaktes beeinträchtigt die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs nicht. Ausreichend ist, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt aus dem Inhalt des Rechtsbehelfsvortrags des Einlegenden ergibt, d. h. die Zielrichtung seines Begehrens deutlich wird. Ist dies der Erklärung des Steuerpflichtigen nicht eindeutig zu entnehmen, so ist bei der daraufhin notwendigen Auslegung der Erklärung in der Regel davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige denjenigen Verwaltungsakt anfechten will, der angefochten werden muss, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen.¹⁵⁶⁶ Das wäre hier im Regelfall der festsetzungsfeststellende „Zusammenveranlagungsbescheid“, der die eigentliche Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG) abschließt.¹⁵⁶⁷

I. Eine einheitliche Entscheidung in Form *eines* einheitlichen Verwaltungsaktes als Instrument der die Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG abschließenden Steuerfestsetzung

Hoheitliche Verfügungen bzw. Entscheidungen zur Regelung eines Einzelfalles dürfen die Finanzbehörden – wie erwähnt – nur durch Verwaltungsakt (118 AO) treffen. Der Erlass eines Bescheides im tatsächlichen Sinne – so hier hinsichtlich des standardgemäßen, einen sog. Zusammenveranlagungsbescheides gem. § 155 Abs. 3 AO i. V. m. § 122 Abs. 7 AO -¹⁵⁶⁸ bedeutet aus diesem Grunde wie überall im Verwaltungsrecht, so auch im Steuerrecht, den Erlass eines oder mehrerer Verwaltungsakte. Bei der Beurteilung der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG kann es natürlich nicht nur um den materiellen Inhalt eines Bescheides gehen, der sich in einer einheitlichen Entscheidung manifestiert. Diese einheitliche Entscheidung muss hernach auch in einem entsprechenden steuerfestsetzenden Verwaltungsakt zum Ausdruck kommen, der das Zusammenveranlagungsverfahren zum Abschluss bringt.

Nach den Kriterien zur Anwendbarkeit der notwendigen Beiladung ist es der einheitliche (Steuer-)Bescheid, welcher den Gebrauch dieses Rechtsinstitutes

¹⁵⁶⁶ BFH v. 18.01.2007 IV R 35/04, BFH/NV 2007, 1509, 1510 m. w. N.

¹⁵⁶⁷ So schon eingehend in Teil IV Kap. M.I.2, S. 184 f., geschildert.

¹⁵⁶⁸ Rechtlich sind es unbestritten mindestens zwei (Steuer-)Bescheide gem. § 155 Abs. 3 AO.

unabweislich macht. Das „Etikett“ der Einheitlichkeit der Entscheidung richtet sich also vorwiegend nach der Natur des prozessualen Rechtsverhältnisses, das die zusammenveranlagten Ehegatten verknüpft. Die h. L. sperrt sich nun schon prozessual gegen den Gedanken eines einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuern)bescheides unter Verweis auf die rechtliche Natur der sog. zusammengefassten Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO).¹⁵⁶⁹ Hierbei gilt es nun näher darauf einzugehen, inwiefern der sog. Zusammenveranlagungsbescheid – wie bereits in der Einleitung des IV. Teiles angesprochen – dazu beiträgt, das Wesen der Zusammenveranlagung, nämlich die ihr zugrunde liegende, zugegebenermaßen sehr leichtfüßige Gemeinschaftsbesteuerung aus dem Bewusstsein des Anwenders des vorliegenden Rechtsinstitutes zu verdrängen.

Hierbei darf man Folgendes nicht übersehen: Es ändern sich als Folge der Zusammenveranlagung, die der individuellen Steuerbegründung durch den Einzelnen im abgelaufenen Kalenderjahr stets hinterher folgt,¹⁵⁷⁰ Inhalt und Umfang der steuerlichen Leistungspflicht (Steuerpflicht im materiellen Sinne) zusammenveranlagter Ehegatten gegenüber ihrer sonstigen autonomen, individuellen steuerlichen Leistungspflicht. Die hier angesprochene Veränderung des Steueranspruches gegenüber dem Hauptverdiener steht völlig außer Frage. Man muss sich dazu nur den sog. „Splittingvorteil“ vergegenwärtigen.

Aus dem Blickwinkel dieser Arbeit steht, wie gesagt, die genaue Begründung der steuerlichen Leistungspflicht des anderen, nicht erwerbstätigen Ehegatten im Mittelpunkt des Interesses. Nur die Beantwortung der Frage, ob und wie sich der Steueranspruch gegenüber dem anderen Ehegatten verwirklicht, kann zu dem Wissen um den an beide zusammenveranlagte Ehegatten gerichteten Zusammenveranlagungs(steuern)bescheid führen, verbunden mit dem Inhalt eines identischen Steueranspruches gegenüber beiden Ehegatten nach einfacher Zusammenveranlagung. Hierbei scheint es aber – wie schon zu Beginn (Teil I)¹⁵⁷¹ erwähnt – eine gängige Bescheidlage zu geben, die den Zugang zu den obigen Gedankengängen hinsichtlich der gesamten Konzeption des Rechtsinstitutes der Zusammenveranlagung, die diese Untersuchung so sehr bewegen bzw. befruchten, versperert. Auch insofern soll hier der Versuch gewagt werden, die ausgetretenen Pfade des üblichen Umgangs mit dem vorliegenden Rechtsinstitut einmal zu verlassen.

¹⁵⁶⁹ Teil I Zur steuerrechtlichen Ausgangs- und Problemlage, S. 8 f.

¹⁵⁷⁰ So auch die h. L., vgl. hierzu Teil I Kap. B.III.1, S. 64 f.

¹⁵⁷¹ S. 10.

Nimmt man die h. L. beim Wort, so gilt in Anbetracht der sog. Zusammenveranlagungsbescheide, dass jeder der steuererhebenden zusammengefassten Steuerbescheide eine gänzlich eigenständige Steuerfestsetzung aus Zusammenveranlagung gegenüber dem jeweiligen Ehegatten beinhaltet. Kommt es dagegen ausnahmsweise nur zu einem sog. Einzelbescheid, so sei wiederum nur eine individuelle Steuerfestsetzung aus Zusammenveranlagung, diesmal aber nur gegenüber einem, einzeln herangezogenen gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten erfolgt. In diesem Zusammenhang soll nun ein prüfender Blick auf die prozessuale Seite der Zusammenveranlagung geworfen werden: Schritt für Schritt ist nach der Feststellung eines hier vorhandenen, notwendig einheitlichen Verwaltungsaktes, der Darstellung zwingend voneinander abzugrenzender Verwaltungsaktstypen sowie gezielt anhand der Merkmale eines Bescheides als Sinnbild eines Verwaltungsaktes im Steuerrecht darzulegen, dass auch auf dem Boden der jetzigen Rechtslage, selbst bei den heute so gängigen sog. Zusammenveranlagungsbescheiden bzw. anstelle derer, den sog. Einzelbescheiden, dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid im rechtlichen Sinne nichts im Wege steht. Dass dies selbst anhand der steuertypischen Merkmale der Steuerfestsetzung und des Steuerbescheides gilt, bleibt dann abschließend zu klären (siehe dazu noch nachfolg. Kap. D.)¹⁵⁷².

Als Erstes hat man also noch einmal gezielt, und damit auch aus anderer Warte heraus als zuvor, zu erläutern, dass der „Zusammenveranlagungsbescheid“, sei er ursprünglich im Wege des sog. Einzelbescheides oder im Wege zusammengefasster Bescheide erlassen, den einheitlichen Verwaltungsakt hinsichtlich der begründeten abstrakten Steuerschuld für beide Ehegatten aus einfacher Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG und einen oder zwei davon getrennt zu betrachtende Verwaltungsakte zur Erhebung der vollumfänglichen Leistungspflicht aus §§ 1, 2 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO gegenüber dem jeweiligen Ehegatten umfasst.

1. Der einheitliche Verwaltungsakt gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten nach Sinn und Zweck des Zusammenveranlagungsverfahrens

Die wesentlichen Voraussetzungen für einen einheitlichen Verwaltungsakt qua natura, ein aus der Sache heraus einheitliches Verfahren, ein gemeinschaftlicher Sachgegenstand und eine einheitliche Entscheidung sind im Vorliegenden vor-

¹⁵⁷² S. 527 f.

handen. Aus den Vorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG geht dabei eine derartige inhaltliche und verfahrensrechtliche Verbundenheit hervor, dass es sich nur um einen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid im rechtlichen Sinne handeln kann. Wie bereits im Obigen ausführlich erläutert,¹⁵⁷³ ergibt sich das zu gewinnende sachliche Ergebnis einer Steuer gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten nur im Zuge einer einheitlichen (Festsetzungs-)Feststellung. Hier liegt schon eine allein aus der zu regelnden Materie heraus sich notwendig einheitlich statuierende Entscheidung vor. Ein Vergleich mit dem Gewinnfeststellungsverfahren heutiger Prägung ist demnach in jenem Punkt nicht nötig, als die Frage nach der erforderlichen gesetzlichen Anordnung einer einheitlichen Feststellung aufgeworfen wird. Er ist aber aus anderem Grunde gerade im Hinblick auf die Einheitlichkeit des abschließenden Verwaltungsaktes als verwaltungsrechtliche Maßnahme, die sich gegen mehrere zu richten hat, durchaus angebracht:

Der Zweck der einheitlichen Gewinnfeststellung besteht nach h. L. darin, dass das im Veranlagungsverfahren zu gewinnende sachliche Ergebnis, das an sich für die Beteiligten nicht einheitlich auszufallen braucht, gegen sie in einer Entscheidung festgestellt wird.¹⁵⁷⁴ In einem überhöhten Sinne trifft dies auch für die Ehegatten bei der mittels des Zusammenveranlagungsverfahrens erklärten einen Steuer(festsetzungs)-Feststellung zu. Das im Veranlagungsverfahren zu gewinnende sachliche Ergebnis, das an sich für die Ehegatten nicht gleich auszufallen braucht, soll gegen sie in einer Entscheidung festgestellt werden. Dies ist hier in dem Sinne zu verstehen, dass der Staat unabhängig von der Verteilung der Einkünfte auf den einzelnen Ehegatten die Gesamtsteuerbelastung für *Ehepaare* gleichen Einkommens gleich hoch halten will.¹⁵⁷⁵

Der Inhalt dieses Verwaltungsakts, nämlich die Konkretisierung der zwischen dem Fiskus und den Steuerpflichtigen bestehenden Rechtsbeziehungen durch verbindliche Feststellung der in Maßgabe der grundlegenden, gemeinschaftlichen Steuerpflicht entstandenen Rechtsfolgen, kann für beide Regelungsempfänger sinngemäß nur einheitlich gefasst sein. In beiden Fällen sollen die Verwaltungs-

¹⁵⁷³ Teil IV Kap. M.IV, S. 299 f.

¹⁵⁷⁴ Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 34. Siehe o. Fn. 492, S. 134, zu den Nw. des heutigen entsprechenden Meinungsstandes.

¹⁵⁷⁵ So im o. Vergleich auch ähnl. Liebisch, a. a. O., S. 34. Zur Intention des Gesetzgebers hinsichtlich der Zusammenveranlagung von Ehegatten siehe bereits o. Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

akte die Rechtsverhältnisse für mehrere Steuerpflichtige untereinander einheitlich regeln.¹⁵⁷⁶

Dieser eine, einheitliche Verwaltungsakt aus dem Sinngehalt der Maßnahme heraus wurde auch bereits bisher vereinzelt befürwortet, ohne dabei allerdings die steuerschuldrechtliche und steuersystematische Konzeption der Zusammenveranlagung genauer ermitteln zu wollen: Jeder Mitveranlagte ist in dem Zusammenveranlagungsbescheid als Schuldner anzuführen, denn sie stehen als Mitveranlagte gleichwertig nebeneinander, die Schuld ist jedem gegenüber festzustellen. Es handelt sich demzufolge um den Inhalt des Bescheides, nämlich die materielle Schuld gegenüber *den* Steuerpflichtigen festzusetzen.¹⁵⁷⁷ Die Festsetzung allein gegen den Ehemann genügt nicht.¹⁵⁷⁸

2. Der eine eigenständige einheitliche Verwaltungsakt im Hinblick auf den Kreis der Regelungsadressaten

Mehrere Verwaltungsakte müssen dann gegeben sein, wenn sich diese im Hinblick auf den Adressatenkreis gegen eine unterschiedliche Anzahl von Personen richten.¹⁵⁷⁹ So beeinflussen die Unterschiede hinsichtlich der Trägerschaft an den einzelnen formal verbundenen Entscheidungen im sog. Zusammenveranlagungsbescheid wie im sog. Einzelbescheid, sei es dabei die Trägerschaft Mehrerer in Form einer vorübergehenden Gemeinschaft oder die individuelle Trägerschaft Einzelner, sowohl den Charakter der Entscheidung als auch deren Selbstständigkeit.

Haben die Ehegatten gemeinschaftlich einen mittelbaren Steuertatbestand verwirklicht und wird ihnen gegenüber hierüber in einem einfachen Verfahren entschieden, so ist eine einheitliche Entscheidung über die verwirklichte Steuerschuld im Wege des einheitlichen Verwaltungsaktes gegenüber beiden Ehegatten zu treffen. Innerhalb eines faktisch gemeinsamen Verfahrens – wie hier des sog. Zusammenveranlagungsverfahrens – ist neben den steuererhebenden Verwal-

¹⁵⁷⁶ Martens, *StuW* 1970, 603, 618.

¹⁵⁷⁷ Moser, *Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht*, 1931, S. 30, ders. in *VJSchrStFR* 1931, 557, 610, 616; Zimmermann, *EStG*, 1. Aufl. (1921), § 16 Anm. 7; Blümich, *NStR* 1924, 349, 351; Blümich-Schachian, *EStG*, 1925, Anm. 2 zu § 22, Anm. 7 zu § 23; von Wallis in *H/H/Sp*, 1.-5. Aufl., § 155 AO Rdn. 31; Martens, a. a. O., 621.

¹⁵⁷⁸ Moser, a. a. O., S. 30 m. w. N.

¹⁵⁷⁹ Ausdrückl. BFH in *Urt. v. 11.03.1958 IV 27/58 U*, *BStBl.* III 1958, 212, 213. So auch schon zuvor geschildert in Teil I Kap. B.III.2, S. 77 f.

tungsakten noch ein weiterer steuerbegründender Verwaltungsakt vorhanden und zwingend anzuerkennen. Die Entscheidung der Behörde darüber, ob sie beide Ehegatten oder ggfs. auch nur einen von ihnen aus der hiernach verwirklichten Steuerschuld in Anspruch zu nehmen gedenkt, muss als weitere separate Entscheidung angesehen werden, weil die Feststellung der gemeinschaftlichen bzw. einheitlichen Steuerschuld und der individuellen Steuerschuld schon im Hinblick auf die (Anzahl der) Regelungsempfänger auseinanderfallen.

Die inhaltliche Trägerschaft an der in der Entscheidung zum Ausdruck kommenden Regelung als maßgebliches Kriterium zur Bestimmung des Faktums einer selbstständigen Entscheidung bzw. eines ihr eigenen Verwaltungsaktes bestimmt auch den Umfang des Verwaltungsaktes hinsichtlich mehrerer, durch einen bestimmten Sachverhalt getragener Entscheidungen.¹⁵⁸⁰ Wie im Obigen bereits angeführt, wendet sie/er sich, indem er den fehlerhaften Ansatz bestimmter Besteuerungsgrundlagen angreift, gegen das entstandene Steuerpflichtverhältnis in seinen tatbestandlichen Voraussetzungen gem. §§ 26, 26b EStG (Festsetzung des Einkommens der Ehegattengemeinschaft), d. h. gegen das Zusammenveranlagungsverfahren im engeren Sinne.¹⁵⁸¹ Aus der Sache heraus ist die Einkommensfeststellung bereits eine einheitliche Sache. Die Bestimmung des Einkommens der Ehegattengemeinschaft aufgrund gemeinsamer Veranlagung ist keine Entscheidung, die isoliert nur unter Betrachtung des einzelnen Gemeinschafters getroffen werden könnte. Sie ist aus sich heraus eine Entscheidung, die nur mit Wirkung für und gegen alle entschieden werden kann.

Die Einkommensfeststellung ist jedoch nur ein Bestandteil der gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten zu treffenden Entscheidung aus einem Sachverhalt heraus. Hierzu gehört ebenso die Ermittlung des Umfangs, der auf das zu versteuernde Einkommen zu erhebenden Steuerschuld. Aus der Regelung des § 157 Abs. 2 AO i. V. m. § 179 Abs. 1 AO kommt zum Ausdruck, dass etwas, das gesondert festgestellt wird, auch selbstständig anfechtbar sein muss. Eine gesonderte Feststellung ist hier aber als Teil einer Gesamtentscheidung gegenüber ein- und denselben mehreren Beteiligten weder möglich noch erforderlich, da auch die Steuerfestsetzung selbst einheitlich ist.¹⁵⁸²

¹⁵⁸⁰ Siehe hierzu bereits ebenfalls das Kap. aus zuvoriger Fn.

¹⁵⁸¹ So schon unter Teil IV Kap. M.I.3, S. 189 f.

¹⁵⁸² Zur vergleichbaren Situation hinsichtlich des Umfangs des gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheides siehe Teil III Kap. J.II.5, S. 161 f.

II. Der an die zusammenveranlagten Ehegatten gerichtete einheitliche Verwaltungsakt in Form *eines* einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides

Jede Entscheidung bzw. Verfügung einer Behörde, die sich in das Mittel eines einheitlichen Verwaltungsaktes kleidet, wird im Regelfall bzw. muss sogar wie im Vorliegenden, bei der die Schriftform des Verwaltungsaktes gem. § 157 Abs. 1 S. 1 AO vorgeschrieben ist,¹⁵⁸³ in der Form eines Bescheides ergehen. Beim Zusammenveranlagungsbescheid im materiell-rechtlichen Sinne handelt es sich um einen einzigen Bescheid mit zwei Inhaltsadressaten, eben den beiden zusammenveranlagten Ehegatten.¹⁵⁸⁴ Das bedeutet, es handelt sich um einen Bescheid, der seinem Inhalt nach für zwei Personen bestimmt ist, sodass er zum einen an beide inhaltlich gerichtet sein sowie beiden grundsätzlich gegenüber bekanntgegeben werden muss. Bescheide sind den Betroffenen schriftlich bekannt zu geben, §§ 157 Abs. 1, 122 Abs. 1 AO, um ihnen gegenüber wirksam zu werden, § 124 Abs. 1 AO.

In Rechtsprechung und Literatur hat sich weitgehend die Unterscheidung zwischen Inhalts- und Bekanntgabeadressaten sowie Bekanntgabeempfänger beim Verwaltungsakt in Form des Bescheides durchgesetzt.¹⁵⁸⁵ Regelmäßig ist der Inhaltsadressat auch der Bekanntgabeadressat.¹⁵⁸⁶ Differieren Inhalts- und Bekanntgabeadressat, so soll der Inhaltsadressat im Bescheidkopf angeführt werden, der Bekanntgabeadressat sowie der evtl. davon abweichende Empfänger im Anschriftenfeld.¹⁵⁸⁷ Die Übersicht der Verhältnisse erschwerend gilt also, dass hier die „Adressierung“ im Sinne des „Gerichtetseins“ des Bescheides nicht mit den Angaben über den Bekanntgabeadressaten bzw. Empfänger des Bescheides im Anschriftenfeld übereingestellt werden darf.

¹⁵⁸³ Siehe hierzu schon o. in Teil II Kap. C.I.5, S. 109 f.

¹⁵⁸⁴ Vgl. o. Teil IV Kap. M.IV.5.c)(2)(b), S. 386 f.

¹⁵⁸⁵ Gradl/Wiese, DStZ 2004, 754, 755.

¹⁵⁸⁶ Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Tz. 18. Eine Ausnahme ist z. B. die Empfangnahme durch den ges. Vertreter, § 34 Abs. 1 AO, § 1629 Abs. 1 BGB (der Eltern/Elternteile für das Kind), vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. (2013), § 21 Rz. 67.

¹⁵⁸⁷ Vgl. Müller-Franken in H/H/Sp, AO/FGO, § 122 AO Rz. 90 f. (Lfg. 199 Juni 2008); Kunz in Beermann/Gosch, § 179 AO Rz. 23 (42. Erg.-Lfg./August 2003).

1. ...im Hinblick auf den sog. Zusammenveranlagungsbescheid

Gegenüber den beiden zusammenveranlagten Ehegatten wird eine Steuer durch einen Akt im Sinne eines gedanklichen Vorgangs und seiner schriftlichen Fixierung festgesetzt. Beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid (d. h. dem adressal formal einheitlichen Bescheid) unter einer gemeinsamen Anschrift (s. o.) ist es im Regelfall der äußeren Form nach also nur ein Bescheid gegenüber den Ehegatten, bei dem in der Basis nur eine Steuerfestsetzung (hier Steuerfestsetzungsfeststellungsakt genannt) mit den dazugehörigen Besteuerungsgrundlagen formuliert und dann auch ausgesprochen wird.¹⁵⁸⁸ Dies ist das der ständigen Verwaltungsübung entsprechende Vorgehen.¹⁵⁸⁹ Der äußere Zusammenhang eines Bescheides stellt aber dennoch weder das Vorliegen von zwei oder mehr Verwaltungsakten¹⁵⁹⁰ noch von zwei oder mehr „Bescheiden“ inklusive des einen eigentlichen Zusammenveranlagungsbescheides infrage.

Im sog. Zusammenveranlagungsbescheid befindet sich nach dem im obigen Teil IV.M.¹⁵⁹¹ Erläuterten zweifellos die steuerfeststellende Verfügung über eine bestimmte abstrakte Leistungspflicht beider Ehegatten nach einkommensteuerlichen Grundsätzen als auch die steuererhebende Verfügung der konkreten Leistungspflicht gegenüber dem jeweiligen Ehegatten unter beiderseitiger Heranziehung der Ehegatten als Gesamtschuldner gemäß abgabenrechtlicher Bestimmung.

Nach herrschender Rechtsprechung ist – wie schon so oft erwähnt – die Sachlage im Falle des Erlasses von zusammengefassten Steuerbescheiden beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid verfahrensrechtlich so zu beurteilen, dass an jeden der beiden Ehegatten ausschließlich ein Einkommensteuerbescheid (kein bloßer Heranziehungsbescheid) gerichtet und ergangen ist.¹⁵⁹² Dem liegt die Auffassung zugrunde, dass es bei zwei – im Abschluss auch ohne Zweifel vorliegenden – individuellen Veranlagungsverfahren auch zu zwei Steuerfestsetzungen bzw. Steuerbescheiden kommen muss.¹⁵⁹³

¹⁵⁸⁸ FG Rhl.-Pf. v. 13.07.1982 2 K 143/80, EFG 1983, 98.

¹⁵⁸⁹ Salch, DStR 1969, 447, 449.

¹⁵⁹⁰ So Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 179 AO Rz. 5 (Lfg. 210 Nov. 2010), im Zusammenhang von Feststellung und Steuerfestsetzung in einem Bescheid.

¹⁵⁹¹ S. 182 f.

¹⁵⁹² Vgl. ausdrückl. u. a. BFH v. 11.03.1958 IV 27/58 U, BStBl. III 1958, 212, 214, u. v. 27.02.1969 IV R 263/66, BStBl. II 1969, 343, 344 m. w. N.

¹⁵⁹³ Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 17 (Nachtrag 193, Dez. 2012).

a) Der einheitliche „Zusammenveranlagungsbescheid“ nach der Rechtsprechung der Finanzgerichte

Den in der vorliegenden Untersuchung bereits geschilderten früheren Zweifeln an der h. L. konform erschien es bereits vor Jahrzehnten einigen Finanzgerichten¹⁵⁹⁴ aufgrund der materiellen Lage und motiviert durch die erweiterte Vorschrift des § 26b EStG 1975 als folgerichtig, den gemeinsam als Steuerpflichtigen behandelten Ehegatten auch nur einen Steuerbescheid zu erteilen, der dann notwendigerweise gegen beide Ehegatten zu richten und diesen bekanntzugeben ist.¹⁵⁹⁵

Dabei beließ man es bisweilen dabei, das Verhältnis zwischen diesem nunmehr einen „Zusammenveranlagungsbescheid“ beider Ehegatten und den weiteren, die Ehegatten als jeweilige Schuldner zur Steuer heranziehenden individuellen Steuerbescheiden überhaupt anzusprechen.¹⁵⁹⁶ Andere aber gingen weiter und zogen, gefolgt von einigen Stimmen im Meinungsstand, den heiklen Schluss: Da aus § 26b EStG abzuleiten sei, dass gegen zusammenveranlagte Ehegatten nur ein (einheitlicher) Steuerbescheid ergehe, bleibe für die Anwendung des § 155 Abs. 3 AO kein Raum;¹⁵⁹⁷ § 26b EStG sei insoweit als *lex specialis* zu § 155 Abs. 3 AO aufzufassen.¹⁵⁹⁸ Die Bekanntgabe richte sich nicht nach § 155 Abs. 3 AO 1980, sondern nach der allgemeinen Vorschrift des § 122 i. V. m. § 26b EStG.¹⁵⁹⁹

Hiernach lassen sich allerdings viele der drängenden Fragen über die wahre Konzeption der Zusammenveranlagung von Ehegatten weder vermeiden noch umgehen: So bleibt die gravierendste Frage hier die, wie es im Zuge der weiteren Behandlung des „Zusammenveranlagungsbescheides“ um die Funktionen der – gesetzlich verankerten – Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO bestellt ist. Ist dem sog. Zusammenveranlagungsbescheid die beiderseitige Heranziehung der Ehegatten zur Steuerschuld immanent, so setzt sich

¹⁵⁹⁴ Wie bereits mehrfach thematisch angeschnitten s. o. Teil I Kap. A.II.1, S. 40 f., u. Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

¹⁵⁹⁵ Vgl. u. a. FG RhPf v. 08.08.1972 II 133/71, EFG 1973, 79; FG Rh.-Pf. v. 13.02.1984 5 K 269/83, EFG 1984, 476; FG RhPf v. 13.09.1984 5 K 124/84, EFG 1985, 214; FG Rh.-Pf. v. 17.12.1984 5 K 179/83, EFG 1985, 451. Zustimm. Rössler, DStR 1984, 359, 361 u. ders. in FR 1985, 393, 400; R. Meyer, FR 1984, 30, 34.

¹⁵⁹⁶ FG Rh.-Pf. a. a. O., EFG 1984, 476, u. FG Rh.-Pf. a. a. O., EFG 1985, 451.

¹⁵⁹⁷ Nds. FG a. a. O., EFG 1981, 570; FG Rh.-Pf. v. 06.09.1982 5 K 103/82, EFG 1983, 4; FG Münster v. 12.03.1985 VI 6472/82 E, EFG 1986, 101, 102; Rössler, BB 1983, 626, 629; R. Meyer a. a. O., 34.

¹⁵⁹⁸ Gmach, BB 1981, 726, 728.

¹⁵⁹⁹ Nds. FG a. a. O., EFG 1981, 570.

die h. L. mit der von ihr vertretenen durchgängigen Einzelschuldnerschaft der Ehegatten dem ihrerseits unreflektierten, aber nichtsdestotrotz kritikwürdigen Moment aus, dass die Ehegatten *stets* mithilfe eines äußerlich gemeinsamen Steuerbescheides beiderseits als Steuerschuldner zur Zahlung der Steuerschuld in Anspruch genommen werden.

Dies bedeutet auf den ersten Anschein die Verletzung eherner Grundsätze wie u. a. desjenigen, dass die Finanzbehörde grundsätzlich ein Auswahlermessen bezüglich der jeweiligen Inanspruchnahme verschiedener Gesamtschuldner besitzt.¹⁶⁰⁰ Angesprochen ist hier die auch im Steuerrecht anzuerkennende¹⁶⁰¹ und aus dem Verwaltungsrecht stammende Unterscheidung in das Entschließungs- und das Auswahlermessen der handelnden Behörde: Das Entschließungsermessen bezieht sich auf die Frage, ob eine vorgesehene, aber nicht in Bezug auf den Einzelnen vorgeschriebene Rechtsfolge gesetzt werden soll. Es betrifft im Vorliegenden die noch in einem weiteren Kapitel zu erörternde Frage, inwieweit ein Steueranspruch überhaupt festgesetzt werden muss. Dagegen geht es beim Auswahlermessen nur darum, innerhalb des betreffenden Falles zu entscheiden, welche Maßnahme zu erlassen oder gegenüber welchem Adressaten sie zu erlassen ist.¹⁶⁰²

Die Entscheidung, mehrere der Gesamtschuldner gleichzeitig in Anspruch zu nehmen, ist zweifellos *keine einheitliche Entscheidung*. Wenn aber – wie hier vorgeschlagen – eine Differenzierung der einzelnen Steuerfestsetzungen innerhalb des gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens vorgenommen wird, ist es schlichtweg auch nicht nötig, die Zusammenveranlagung aus der üblichen Behandlung der Gesamtschuldnerschaft bei der Steuerfestsetzung gem. § 155 Abs. 3 AO herauszunehmen.¹⁶⁰³ Die ablehnende Haltung des Gesetzgebers und der überwiegenden Auffassung in der Literatur bezüglich eines *umfassenden* einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides ist also durchaus nachvollziehbar; nach der hier vertretenen differenzierten Sichtweise macht es aber weder Sinn, den Disput einheitlicher Zusammenveranlagungsbescheid versus zusammengefasste Steuerbescheide weiterhin fortzusetzen, noch sich gegen den Gebrauch der Regelung des § 155 Abs. 3 AO auszusprechen.

¹⁶⁰⁰ Vgl. das Nds. FG a. a. O., EFG 1981, 570, in seinen einzelnen Ausführungen.

¹⁶⁰¹ Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Tz. 12 (Lfg. 101 Juli 2003).

¹⁶⁰² Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 42 Fn. 2 m. w. N.

¹⁶⁰³ Vgl. dazu a. Hellinger, DStR 1977, 127, 129.

Der Umstand, dass die Ehegatten als Gesamtschuldner heranzuziehen sind, mag seine eigenen Gesetzmäßigkeiten in Bezug auf die Adressierung und Bekanntgabe der steuererhebenden Steuerbescheide haben, sagt aber für sich genommen nichts über die Form der Adressierung und der Bekanntgabe des Verwaltungsaktes in einheitlicher Festsetzung der abstrakten Steuerschuld aus.¹⁶⁰⁴ Der Gedanke an ein Stufenverhältnis der Steuerschuldverhältnisse, an unterschiedliche Veranlagungen und die damit einhergehende Möglichkeit verschiedener Steuerbescheide auf verschiedenen Ebenen von Veranlagungen tauchte auch hinsichtlich der verfahrensabschließenden Behandlung der Ehegatten als (ein) Steuerpflichtiger nach einfacher Zusammenveranlagung niemals auf.

b) Die „Vermengung“ der Ebenen steuerfeststellender und steuererhebender Steuerfestsetzung im sog. Zusammenveranlagungsbescheid

Es ist aber an diesem Punkt auch sehr wichtig, einmal zu konstatieren, dass die Ebenen steuerfeststellender und steuererhebender Steuerfestsetzung allzu leicht ineinander übergehen, d. h. sich vermengen, wenn man wie allerorten nicht gewillt ist, eine Unterteilung der Steuerfestsetzungsakte in einen Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und einen Steuerfestsetzungserhebungsakt vorzunehmen. So war selbst Becker als maßgeblicher Befürworter einer bloßen Haftungsbesteuerung der Ehegattin geschickterweise dazu übergegangen, einen gesamten adressal „einheitlichen“, d. h. den auch beiden Ehegatten gegenüber steuererhebenden Zusammenveranlagungsbescheid anzuregen. Ihm war, wie gesagt, bewusst, dass es „Sinn und Zweck der Zusammenveranlagung im Verfahren der Haushaltsbesteuerung sei, beide Ehegatten von vornherein zugleich und *gemeinschaftlich* für die Einkommensteuer in Anspruch nehmen zu können.“ Damit einhergehend äußerte er, streng genommen gerade entgegen dem durch die Rechtsprechung des RFH angelegten Rangordnungsprinzip zwischen Steuerschuldner (Ehegatte) und Haftungsschuldner (Ehegattin) bei Zusammenveranlagung,¹⁶⁰⁵ „die Ehefrau solle nicht nur Haftende im Sinne eines steuerrechtlichen Hilfschuldners sein“.¹⁶⁰⁶ Stehen Haupt- und Nebenschuldner – wie sich der RFH aus-

¹⁶⁰⁴ Im Ansatz ebenso Martens, *StuW* 1970, 603, 622.

¹⁶⁰⁵ Zur Kontroverse zwischen Steuer- und bloßer Haftungsschuldnerschaft der Ehegattin s. bereits o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹⁶⁰⁶ Handkomm. d. Reichssteuergesetze, Bd. II, 1929, *EStG*, § 22 II Bem. 8, S. 1229. Auslöser war das Ur. d. RFH v. 07.09.1928 VI A 681/28, *RStBl.* 1928, 334, in dem dieser den formell einheitlichen Steuerbescheid für bedenklich hielt, denn die

gedrückt hat – im Verhältnis der primären und sekundären Schuldnerschaft,¹⁶⁰⁷ sodass der eigentliche Steuerschuldner der Steuer näher steht als der Haftende,¹⁶⁰⁸ so erscheint eine generelle Heranziehung beider Ehegatten zur Steuer nicht ermessensgerecht.

Das Grundgefühl, das viele im Gebrauch mit der Zusammenveranlagung von Ehegatten beschlich, war doch dies, dass man den Ehegatten mit Abschluss der Zusammenveranlagung *einen* an beide gerichteten *Steuerbescheid* zukommen lassen müsse.¹⁶⁰⁹ Dies ist immer daran geknüpft, dass man sie beide auf der Steuerbegründungsebene tatsächlich als „einheitliche“ *Steuerschuldner* akzeptiert, so wie es damals trotz der vom RFH vertretenen offenen Heranziehungsbesteuerung der Ehegattin wohl verbreitete Auffassung war:

So schreibt Liebisch¹⁶¹⁰ als einer ihrer Vertreter aus jener Zeit: „Es sei von Anbeginn an üblich gewesen, den Steuerbescheid in der Anschrift an beide zu richten ohne Rücksicht darauf, ob die Frau eigenes Einkommen hat.“¹⁶¹¹ Weil der *einheitliche Steuerbescheid* dem Gesetz entspricht, sei die Erwähnung der Frau in der Anschrift des Steuerbescheides ein genügender Ausdruck dafür, dass der Steuerbescheid auch gleichzeitig und verbundenermaßen gegen die Frau ergangen ist. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid sei dem Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten immanent. Dessen Wesen werde nur die Festsetzung der Steuerschuld gegen alle Mitveranlagten gerecht.¹⁶¹² Somit

Ehefrau sei nur Haftungsschuldnerin. Siehe dazu auch Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 54.

¹⁶⁰⁷ Kartei AO § 121 R. 2, RFHE 19, 102.

¹⁶⁰⁸ Liebisch, a. a. O., S. 51.

¹⁶⁰⁹ Zimmermann, EStG, 1. Aufl. (1921), § 16 Anm. 7; Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4, weist nachdrücklich daraufhin, dass *die Veranlagung* gegen beide Teile, den Ehemann und die Ehefrau, zu richten ist. Auch der BFH hat dies später einmal in seinem Urt. v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108, ausdrücklich so gefordert, aber dann wie gehabt keine Konsequenzen daraus gezogen. Bisweilen hat er sich aber schlichtweg so verhalten, als gäbe es nur den einen Zusammenveranlagungsbescheid, vgl. u. a. BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. II 1972, 297, 299; v. 12.01.1968 VI R 287/66. BStBl. II 1968, 362, 363: „konnten...nur in einem einheitlichen Veranlagungsbescheid erfasst werden“.

¹⁶¹⁰ Liebisch, a. a. O., S. 54.

¹⁶¹¹ Auch Becker in Handkomm. Reichsteuergesetze II 2. Teil, 1929, EStG, § 22 II Bem. 9, S. 1229, u. Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 555, sowie der RFH v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186, 187, berichten von einer dementsprechenden Verwaltungspraxis.

¹⁶¹² H/H/Sp, EStG u. StAnpG, 1. Aufl. (1931), Anm. 3 zu § 7 Abs. 2 StAnpG. Deswegen sei er auch schon vor der Regelung des § 115 Abs. 4 AO a. f. zulässig gewesen, vgl. Liebisch, a. a. O., S. 54 Fn. 99.

würde es dem Grundsatz der Folgerichtigkeit widersprechen, der Finanzbehörde zu gestatten, den Steuerbescheid auch nur gegen einen der Ehegatten richten zu können.

Nach den veränderten Vorschriften zur Zusammenveranlagung 1934, vgl. § 26 EStG 1934¹⁶¹³ und § 7 Abs. 2 StAnpG 1934¹⁶¹⁴, war vielen nunmehr klar, dass der Streit um die Stellung der erwerbslosen Ehegattin im Rahmen der Zusammenveranlagung von ihrer bloßen Haftung hin zu ihrer wahren Steuerschuldnerschaft entschieden war. Dies machte man daran fest, dass § 26 EStG 1934 nicht mehr zwischen Ehemann und Ehefrau unterschied (keine Hinzurechnungsregel) und nunmehr unmissverständlich die „Zusammenrechnung“ der Einkünfte der Ehegatten „bei der Zusammenveranlagung“ anordnete, vgl. § 26 Abs. 2 EStG 1934.¹⁶¹⁵ Es wurde nun noch öfter die Forderung erhoben, dass der Steuerbescheid „auf beide Ehegatten lauten und beiden Ehegatten zugestellt werden“ muss.¹⁶¹⁶

Dem nunmehr schon sehr drängenden Empfinden eines obligatorisch an beide Ehegatten zu richtenden Zusammenveranlagungsbescheides (steuerfeststellende Steuerfestsetzung) kommt man indirekt nach, wenn man – wie es bei Beckers Handlungsweise im obigen schon anklingt – auch die beiderseitige Heranziehung der Ehegatten als Gesamtschuldner zur Begleichung der Steuerschuld (steuererhebende Steuerfestsetzung) per zusammengefasster Steuerbescheide zum Standardfall hochdeklariert. Denn dann kann man generell von einem gegen beide Ehegatten gerichteten (einheitlichen) Zusammenveranlagungsbescheid nach einfacher Zusammenveranlagung sprechen,¹⁶¹⁷ der entweder nach vereinfachender Bekanntgaberegung in einer Ausfertigung gegenüber beiden Ehegatten erteilt werden darf (§ 26b EStG i. V. m. § 155 Abs. 1 AO und § 155 Abs. 3 i. V. m. § 122 Abs. 7 AO), was gleichsam mühelos eine beidseitig adressierte Ausfertigung schon im Adressatenfeld zur Folge hat,¹⁶¹⁸ oder der jedem Ehegatten grundsätz-

¹⁶¹³ RGBl. I 1934, S. 1005, RStBl. I 1934, 1261, 1269.

¹⁶¹⁴ V. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149.

¹⁶¹⁵ Mrozek/Peters, EStG, 1935, § 26 Anm. 1; Peters, EStG, 4. Aufl. (1944), § 26 Anm. 2. Siehe hierzu schon vertiefend Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a)(iii), S. 378 f.

¹⁶¹⁶ Mrozek/Peters, a. a. O., § 26 Anm. 1; Peters, a. a. O., § 26 Anm. 2; H/H/Sp, a. a. O., Anm. 2a zu § 7 Abs. 2 StAnpG (Lfg. 47 Nov. 1943).

¹⁶¹⁷ Siehe hierzu auch noch die speziellen Überlegungen hinsichtlich des hier noch zu „findenden“, durch gesetzliche Regelungen reglementierten einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides unter Teil IV Kap. O.III.5, S. 541 f.

¹⁶¹⁸ Diesen sog. Zusammenveranlagungsbescheid favorisiert die Behörde natürlich auch aus ökonomischen Gründen, Helmschrott/Schaeberle, Abgabenordnung, 11.

lich mit je einer – so die ständige Übung der Exekutive (s. näher dazu in einem der folg. Kap.) – im Bescheidkopf beidseitig adressierten einen Ausfertigung zu übermitteln ist (§ 26b EStG i. V. m. § 155 Abs. 1 AO und § 155 Abs. 3 i. V. m. § 122 Abs. 1 AO).¹⁶¹⁹ Diese Regelungspraxis im Hinblick auf den eigentlichen Zusammenveranlagungsbescheid entspricht derer beim einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid.

Dieses Verständnis bringt die Exekutive gerade im Zusammenhang mit dem Standardfall zusammengefasster Steuerbescheide bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, dem *einen* sog. Zusammenveranlagungsbescheid, auch klar und deutlich zum Ausdruck. So heißt es in jedem der damaligen Bekanntgabeerlasse in zeitlicher Nähe der erweiternden Fassung der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b EStG 1975 hinsichtlich der Bekanntgabe von Steuerbescheiden an zusammenveranlagte Ehegatten, dass es sich im Hinblick auf die Bekanntgabe einer Bescheidausfertigung unter gemeinsamer Anschrift (§ 122 Abs. 7 AO) um eine Bekanntgabe an beide Ehegatten als *Regelungsadressaten* und nicht um eine Bekanntgabe an einen Ehegatten mit Wirkung für und gegen den anderen handelt.¹⁶²⁰

Im Fall zusammengefasster Steuerbescheide erfolgt die Bekanntgabe i. S. d. § 122 AO nach verfügbarer Verwaltungshandhabung immer an beide Ehegatten als Regelungsempfänger des sog. Zusammenveranlagungsbescheides. Die *gezielte* Bekanntgabe an nur einen von ihnen mittels zusammengefasster Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO ist ausgeschlossen.¹⁶²¹ Verstößt das Finanzamt in den Fällen fehlender gemeinsamer Anschrift der Ehegatten bzw. fehlender gegenseitiger Empfangsvollmacht der Ehegatten untereinander gegen das Erfordernis der

Aufl. (2001), Teil D 6.7.1, S. 81, der Blick für die Zusammenhänge geht aber verloren, wenn man das dem Gesetzesempfinden getreue Bedürfnis nach dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid unter dem heutigen § 26b EStG 1975 verkennt.

¹⁶¹⁹ Dabei vermengt auch der BFH bisweilen die Ebenen und lässt den Eindruck entstehen, der „Ehegattensteuerbescheid“ müsse immer, um wirksam zu sein, an beide Ehegatten gerichtet sein. Siehe die Rubren der Urteile des BFH v. 07.05.1986 VI R 125/83, BFH/NV 1986, 649, u. v. 24.04.1986 IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545. Im Falle des 1. Urteiles ist nicht einmal ersichtlich, ob die Finanzbehörde überhaupt von einem zusammengefassten Steuerbescheid Gebrauch gemacht hatte. Er widerspricht damit wiederum seiner eigenen „Einzelbescheidrechtsprechung“, vgl. dazu noch im folg. Kap. N.II.2.

¹⁶²⁰ Vgl. u. a. BMF-Schreiben v. 14.08.1986 IV A 5 – S 0284 – 20/86, BStBl. I 1986, 461, Tz. 2.1.3.

¹⁶²¹ Siehe hierzu bereits Teil I Kap. A.I.6, S. 24 f.

Bekanntgabe zweier Bescheidausfertigungen in zwei getrennten Briefumschlägen, produziert sie nicht ordnungsgemäß bekanntgegebene und daher unwirksame, sprich nichtige Steuerbescheide.¹⁶²² Man ist dabei also nicht bereit, die zusammengefassten Bescheide, sprich die beiderseitige Heranziehung der Ehegatten als Gesamtschuldner, getrennt hiervon zu sehen, dass eine Ebene tiefer die Ehegatten als beiderseitige Steuerschuldner aus abstraktem Schuldverhältnis mit der Folge eines einheitlichen Steuerbescheides zu betrachten sind, um dann auf die Handhabung zur Wirksamkeit einheitlicher Feststellungsbescheide bei nur teilweiser Bekanntgabe der Feststellungsbescheide an alle Beteiligte zurückgreifen zu können.¹⁶²³

§ 155 Abs. 3 AO und alle Vorläufer boten auf der einen Seite in formaler Hinsicht die Möglichkeit, die sich an mehrere Personen (Ehegatten) richtenden steuererhebenden Steuerbescheide *formal adressal* verbinden zu können.¹⁶²⁴ Aber nicht nur für die technische Durchführung der gemeinsamen Steuerfestsetzung bei Gesamtschuldnern wird dem Finanzamt die Möglichkeit des zusammengefassten Steuerbescheides ausdrücklich eingeräumt, auch wenn der heutige,

¹⁶²² Vgl. Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 11. Aufl. (2012), § 122 Rz 23; BFH v. 21.02.1989 IX R 181/85, BFH/NV 1989, 557, u. v. 25.10.1985 VI R 279/80, BFH/NV 1986, 191, 192. Da es beim zusammengefassten Bescheid nicht an der Steuerfestsetzung fehlt, könne der andere Ehegatte, dem gegenüber der Bescheid nicht bekanntgegeben sei, ihn dennoch anfechten, vgl. Woerner, BB 1967, 241, 242, unter Verweis auf RFH v. 10.02.1932 VI A 1608/30 RStBl. 1932, 393, 395 (s. o. Fn. 141, S. 34), u. Messmer in Mattern/Messmer, RAO, 1. Aufl. (1964), § 210 Tz. 1918. Krit. Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefassten Steuerbescheides, 1979, S. 58. Die zusammengefassten Bescheide müssten, um beiden, d. h. auch ihr gegenüber wirksam zu sein, beiden gegenüber bekanntgegeben worden sein.

¹⁶²³ S. o. Teil I Kap. A.I.8.a)(2), S. 32 f.

¹⁶²⁴ Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 155 Rz 45, nennt diese Regelung insofern zu Recht eine Sondervorschrift für das Steuerfestsetzungsverfahren. Der Steuerbescheid in seiner (einen) Funktion, den Steueranspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen zu erheben, ist stets nur als Bescheid anzusehen, der sich bereits in seiner Aussage nur an einen Steuerpflichtigen zu richten hat (s. o.). Soweit es ihn gibt, hat er also immer eine singuläre Adressatengestalt. Grundsätzlich kann deswegen der Steuerbescheid auch formal nur eine Festsetzung bzw. einen Verwaltungsakt beeinhalteln. Dementsprechend wird dem Finanzamt nur für die technische Durchführung der Steuerfestsetzung bei Gesamtschuldnern die Möglichkeit des zusammengefassten Steuerbescheides ausdrücklich eingeräumt, vgl. § 155 Abs. 3 S. 1 AO. Hierfür braucht es an dieser Stelle einer Rechtsgrundlage, denn nur ausnahmsweise dürfen sich auch aus einem Bescheid adressal zwei Schuldner ergeben.

inhaltlich „abgespeckte“ § 155 Abs. 3 AO diesen Eindruck vermittelt.¹⁶²⁵ Der eigentliche Hintergrund der Regelung ist – wie sich hier schon andeutet – ein anderer:¹⁶²⁶

c) Zum faktischen Ausschluss der Ermessensfreiheit gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme beim sog. Zusammenveranlagungsbescheid

Grundsätzlich *hat* die Finanzbehörde zu wählen, welchem Gesamtschuldner gegenüber sie den Steueranspruch festsetzt und erhebt.¹⁶²⁷ Bei der Zusammenveranlagung scheint es dagegen dem Finanzamt – anders als in den sonstigen Fällen der Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht – generell völlig freizustehen, *auch* den im Innenverhältnis nicht haftenden Ehegatten als SteuerschuldnerIn gesamtschuldnerisch in Anspruch zu nehmen. Die Finanzbehörde scheint dabei eine Wahlfreiheit angelehnt an § 421 BGB zu besitzen, wonach sie, wie jeder andere zivilrechtliche Gläubiger auch, die Gesamtschuldner völlig frei in Anspruch nehmen kann. Nach bürgerlichem Recht ist es in das Belieben des Gläubigers gestellt, die geschuldete Leistung ganz oder zum Teil von jedem Gesamtschuldner zu fordern, vgl. § 421 S. 1 BGB. Diese „Paschastellung“ des Gläubigers hat die Finanzbehörde im Steuerrecht jedoch nicht; sie hat, wie alle anderen Behörden auch, nach den Maßstäben des öffentlichen Rechtes ermessensgerecht zu entscheiden, womit der Weg zu einer gesetzesakzessorischen Entscheidung gewiesen ist.¹⁶²⁸

¹⁶²⁵ Ohne diese Regelung würde das Verfahren u. U. gegen das Steuergeheimnis verstoßen, vgl. u. a. Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 155 Rz 46; ablehn. Schuster, ob des sich aus der Gesamtschuldnerschaft ergebenden gemeinsamen Sachverhaltes, in H/H/Sp, AO/FGO, 10. Aufl., § 155 AO Rz. 53 (Lfg. 212 März 2011). Ihr gilt der Entstehungsgrund der Vorschrift als unklar. So zuvor auch Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 53 (Lfg. 176 März 2003). Die Regelung diene wohl Vereinfachungsgründen, Blümich-Falk, EStG, 9. Aufl. (1964), § 26b Anm. 2g, u. Coester in Pahlke/Koenig, Komm. zur AO, 2. Aufl. (2009), § 155 Rz. 58, und sei damit als reine Zweckmäßighkeitsregelung zu sehen, Schuster, a. a. O., § 155 AO Rz. 53 (Lfg. 212 März 2011).

¹⁶²⁶ Vgl. hierzu auch Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 48 f., der mit der Regelung hadert, ob sie in ihrer generellen Zielsetzung nach nicht viel zu weit führt. Krit. auch Trzaskalik, a. a. O., § 155 AO Rz. 56.

¹⁶²⁷ BFH v. 24.04.1986 IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545, 546.

¹⁶²⁸ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I Allgemeiner Teil, 1991, § 7 II 1. m. w. N.; Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 10.

Diese ermessensgerechte Wahl zwischen mehreren Gesamtschuldern wird in jedem Einzelfall getroffen, und zwar danach, wer in erster Linie zur Zahlung der Steuerschuld in Betracht kommt. Dies erfolgt wiederum überwiegend unter Berücksichtigung des zwischen den Gesamtschuldern bestehenden Rechtsverhältnisses, worin geregelt ist, wer von ihnen die Steuer nun tatsächlich tragen soll.¹⁶²⁹ Diese Entscheidung zulasten des einzelnen Gesamtschuldners schlägt im Regelfall zugleich auf das Entschließungsermessen durch; es ist insofern eingeschränkt, als der Steueranspruch auch nur gegenüber diesem Gesamtschuldner allein festgesetzt wird. Die weitere Festsetzung und Heranziehung der anderen gesamtschuldnerisch haftenden Steuerschuldner ist dann gemäß dem Opportunitätsprinzip ins pflichtgemäße Ermessen gestellt.

Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten hat die Finanzbehörde schon (fast) seit jeher in einer ihr selbst jegliche Wahlfreiheit nehmenden Weise zu agieren: Sie hat nach ständiger Verwaltungspraxis jedem der Gesamtschuldner die Steuer gegenüber zu erheben, denn genau hier schien der Gesetzgeber im Zusammenspiel mit der Exekutive bzw. der Finanzverwaltung besondere Sorgfalt darauf zu legen, dem Gedanken entgegenzutreten, dass von den Gesamtschuldern jeweils nur einer ermessensgerecht in Anspruch genommen werden kann. Dies lässt sich auf dem Boden der h. L. nur unter dem Gesichtspunkt rechtfertigen, dass beide Ehegatten als ein einheitliches Gegenüber für die Verbindlichkeiten des gesamten Einkommens auch persönlich vollumfänglich eintreten, was weder im Fall des damaligen Regelgüterstandes der Vermögensverwaltung und Nutznießung noch im heutigen Regelgüterstand der Zugewinnngemeinschaft der Fall ist.

In der Reichsabgabenordnung (RAO) aus dem Jahre 1919 hieß es schon seit dem Jahr 1931 nach der Regelung des § 115 Abs. 4 RAO: „Sind zur Entrichtung einer Steuer mehrere gesamtschuldnerisch verpflichtet, so ist es in jedem Fall zulässig, gegen die Gesamtschuldner einen einheitlichen Bescheid zu erlassen.“¹⁶³⁰

¹⁶²⁹ Schwarz, AO, § 44 Rz. 28 m. w. Rspr.-N. (Lfg. 132 2/2009).

¹⁶³⁰ Ergänzung des bisherigen § 115 RAO durch die 4. NotVO des Reichspräsidenten vom 08.12.1931, 7. Teil, Kap. III, 2. Abschn. § 1 Nr. 2, RGBl. I 1931, 699, 736. Siehe auch den Abdruck bei Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 11 Fn. 13. Da diese Vorschrift über eine Notverordnung ins Gesetz gelangt ist, d. h. nicht von der Regierung, sondern vom Reichspräsidenten verabschiedet wurde, fehlt es an einer Gesetzesbegründung und damit etwaiger schriftlicher Äußerung über Sinn und Zweck dieser Regelung. Für Becker, StW 1932, Teil I, Sp. 17, handelt es sich dabei lediglich um eine Klarstellung.

In unmittelbarer Nähe befand sich auch die neue Vorschrift über die gesamtschuldnerische Haftung zusammenveranlagter Ehegatten, § 115 Abs. 2 RAO 1931¹⁶³¹. Wenig später wurde diese Regelung anderweitig in der RAO, und zwar im Abschnitt „Festsetzungsverfahren“, platziert, nachdem auch die Regelung über die gesamtschuldnerische Haftung in das Steueranpassungsgesetz, § 7 Abs. 2 StAnpG 1934, überführt worden war. Der neue § 210 Abs. 2 RAO lautete: „Sind zur Entrichtung einer Steuer mehrere gesamtschuldnerisch verpflichtet, so ist es in jedem Fall zulässig, gegen die Gesamtschuldner einen einheitlichen *Steuerbescheid* zu erlassen.“ Das gelte selbst dann – so wird gesetzlich wie schon zuvor, vgl. § 115 Abs. 4 S. 2 RAO 1931, unumwunden klargestellt – „wenn nach dem Rechtsverhältnis, das zwischen den Gesamtschuldnern besteht, die Steuer nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist“, vgl. § 210 Abs. 4 S. 2 AO a. f.¹⁶³², sprich die Ehegattin überhaupt keine Einkünfte hat.

Bei den sog. gleichgründigen Gesamtschuldnerschaften sind beide, Entschließungs- und Auswahlermessen, immer personell gleichgerichtet. Hier ist es jedoch anders, da der Entschluss der Steuerfestsetzung im anspruchsbegründenden Sinne gegenüber beiden obligatorisch ist. Will man hierbei nun nicht aufzeigen, dass das Entschließungsermessen auf die Entschließung hinsichtlich beider beschränkt ist, so stellt man auch die Auswahl beider (potentiell) obligatorisch, indem man die Ermessensgrenzen hinsichtlich des Auswahlermessens (ausdrücklich) aufhebt und den adressal, allen vorhandenen Gesamtschuldnern gegenüber gleichgerichteten Heranziehungsbescheid etabliert. Es wird dabei materiell auf den einen, einheitlichen (Zusammenveranlagungs-)Steuerbescheid abgehoben, wie auch der Name schon besagt, vgl. § 210 Abs. 2 AO a. f., ohne ihn aber – zumindest aus heutiger Sicht – materiell auch als solchen anerkennen zu wollen.

Man hat hier also die der Form nach zweckmäßige gemeinsame steuererhebende Festsetzung und zugleich die der zu begründenden einheitlichen Leistungspflicht entsprechende einheitliche steuerfeststellende Festsetzung gegenüber mehreren Adressaten, den Ehegatten, in einem Handstreich durchgesetzt. Der Begriff des früher hier verwandten einheitlichen Steuerbescheides passt zwar weder zum § 210 Abs. 2 AO a. f. noch zum heutigen § 155 Abs. 3 AO nach deren Funktionen, macht aber deutlich, dass man in den vorliegenden Fällen *praktisch*

¹⁶³¹ „Personen, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, haften als Gesamtschuldner“, vgl. RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

¹⁶³² Eingeführt durch die Erweiterung des § 210 AO durch § 28 Ziff 39 RealStEinfG v. 01.12.1936, RGBl. 1936, 961, 970.

*immer einen Bescheid mit mehreren Adressaten abgesetzt hat,*¹⁶³³ was dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid zumindest stillschweigenden Unterschlupf gewährt.¹⁶³⁴

Zu guter Letzt nochmals: Wie leicht die oben ausgeführte Vermengung der Ebenen gerade auch im vorliegenden Zusammenhang fiel, lässt sich besonders gut dem folgenden Vortrag entnehmen: „Ob der Tatsache, dass von Fall zu Fall auch von der Ehegattin erzielte Einkünfte im Rahmen der Zusammenveranlagung anzusetzen sind, sei davon auszugehen, dass die den Ehemann betreffenden Steuerbescheide auch seine Ehefrau miterfassten. Wegen der Besonderheit eines solchen Gesamtschuldverhältnisses bestehe sogar eine Verpflichtung der Verwaltung nach § 210 Abs. 2 AO a. f., einen einheitlichen Bescheid zu erlassen.“¹⁶³⁵

d) Der gängige einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid im Wege zusammengefasster Steuerbescheide

Setzt man einmal voraus, dass der Gesetzgeber das eine Veranlagungsverfahren bei gemeinschaftlichem Sachgegenstand als die einfache Zusammenveranlagung von Ehegatten betrachtet und er gewisse Schlussfolgerungen bezüglich einer einheitlichen Entscheidung durch einen ausdrücklichen einheitlichen (Zusammenveranlagungs-)Bescheid regelgerecht ziehen wollte und geht man dann noch davon aus, dass er sich im Bewusstsein der nach vorliegendem Sachverhalt zwingend zu differenzierenden regelnden bzw. verfügenden Teile des Festsetzungsaktes befand, so hat er zumindest einen Weg gefunden, auf dem er zu der dazugehörigen Frage, ob der Zusammenveranlagungsbescheid zum Teil einen einheitlichen Steuerbescheid (einen stets an mehrere gerichteten Steuerbescheid) darstellt, nicht gezwungen war, explizit Stellung zu beziehen. Das passt zu der latent indifferenten Haltung des Gesetzgebers, die sich durch die gesamte

¹⁶³³ Nahezu wortgleich Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 3 (1). Er nennt dies den eigentlichen Grund der Bezeichnung des „einheitlichen Steuerbescheides“ in § 210 AO a. f. („...daher die Bezeichnung.“) ebd.

¹⁶³⁴ In dieser vermengten Weise wird der Begriff des an die zusammenveranlagten Ehegatten gerichteten „einheitlichen Steuerbescheides“ auch gerne verwendet, vgl. u. a. Blümich-Falk, EStG, 10. Aufl. (1972), § 26b Anm. 2g).

¹⁶³⁵ Siehe hierzu den Vortrag des Revisionsklägers in BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, 164. Oder auch Bopp in Judeich-Felix-Bopp, Komm. z. StAnpG, 1960, § 7 Tz. 6, wonach die zusammenveranlagten Ehegatten gem. § 7 Abs. 2 StAnpG *zur Erfüllung* der nach dem Gesamteinkommen ermittelten Steuerschuld *gemeinschaftlich verpflichtet* sind.

Geschichte der Handhabung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten zieht.

Zugegebenermaßen ist dies eine Reihe von Mutmaßungen, die nicht ohne Weiteres durch Belege zu stützen sind. Zweifellos war es aber in den 20er Jahren und Anfang der 30er Jahre des vergangenen Jahrhunderts so, dass sich die Finanzbehörde im Hinblick auf die Rechtsprechung des RFH schwertat, der Ehegattin gegenüber die festgesetzte Steuerschuld einzutreiben, und zwar auch im Blick auf das Rechtsverhältnis, das zwischen den Ehegatten als Gesamtschuldern besteht. Man muss sich dabei bewusst sein, dass für die Finanzbehörde nach Abschluss der Veranlagung stets offen erkenntlich ist, ob und inwiefern nach dem Rechtsverhältnis der Ehegatten untereinander die Steuer von dem einen oder anderen der beiden ehepartnerlichen Gesamtschuldner zu tragen ist. Im Regelfall hätte man nach pflichtgemäßem Ermessen zunächst einmal den Ehemann als Steuerschuldner heranziehen müssen, während die steuerhaftende Heranziehung der Ehefrau vorerst zurückzustellen war. Danach hatte der Gesetzgeber nach außen hin allen Grund, die Finanzbehörde mithilfe der Regelung des § 115 Abs. 4 AO a. f. von ihrer pflichtgemäßen Ermessensausübung zu entbinden, entwickelte aber zugleich die Idee, den adressal einheitlichen Steuerbescheid zu errichten.

Der h. L. erscheint es nun, wie geschildert, nicht bedeutsam, die in das Konstrukt der vorliegenden Gesamtschuldnerschaft eingebettete Tatbestandsgrundlage für die Besteuerung der Ehefrau zu eruieren. Ihre heutige Auffassung der Steuerschuldnerschaft beider Ehegatten stützt sie vornehmlich auf die Verwendung des Ausdruckes der zusammengefassten *Steuerbescheide* in § 155 Abs. 3 AO.¹⁶³⁶ Den Charakter der haftungsrechtlichen oder steuerschuldrechtlichen Stellung der zusammenveranlagten Ehegattin an der Art des auch ihr gegenüber nunmehr erteilten Bescheides festzumachen, ist für sich betrachtet wenig hilfreich. Letzten Endes haben beide unterschiedlichen Auffassungen keine jeweils entsprechenden tiefeschürfenden schuld- oder haftungsbegründenden Erklärungen für die von ihnen vertretene steuerschuld- oder steuerhaftungsrechtliche Positionierung der erwerbslosen Ehegattin (des „anderen Ehegatten“):

Wie schon zuvor erwähnt, sah man unter der Geltungsanordnung der RAO keine gravierende Wesensverschiedenheit zwischen Steuer- und Haftungsbescheiden.¹⁶³⁷ Der 1936 erstmals verwandte Ausdruck des einheitlichen *Steuerbe-*

¹⁶³⁶ S. o. Teil IV Kap. M.III.2, S. 228 f.

¹⁶³⁷ S. o. Fn. 746, S. 230.

scheides (vgl. § 210 AO 1936 im Vergleich zu § 115 Abs. 4 AO 1931) allein hätte die Annahme der Haftungsschuldnerschaft der Ehegattin also nicht völlig kompromittieren können.

Auch die weitere Argumentation der h. L. ist nicht wirklich schlüssig: Der Erlass von zusammengefassten Steuerbescheiden sei nur dann ermessensfehlerfrei, wenn die Bescheide nicht nur in ihrem Regelungsgehalt, sondern auch in ihrer Begründung vollständig inhaltsgleich seien. Da die Inanspruchnahme des Haftenden aber eine zu begründende Ermessensentscheidung ist, was für den Steuerschuldner nicht zutrifft, seien zusammengefasste Bescheide gegen Steuerschuldner und Haftungsschuldner ausgeschlossen.¹⁶³⁸

Es ist sicherlich richtig, dass der Erlass von zusammengefassten Steuerbescheiden voraussetzt, dass die Bescheide nicht nur in ihrem Regelungsgehalt, sondern auch in ihrer Begründung vollständig inhaltsgleich sein müssen. Eine Begründung der Inanspruchnahme der Ehegattin als Haftungsschuldnerin ist nach der Haftungsumkehr des § 115 Abs. 4 a. f. und aller weiteren ihr rechtsnachfolgenden Vorschriften von vornherein entbehrlich. Der Inhalt beider Bescheide, ob sie nun als Steuer- oder Haftungsbescheid deklariert werden, lautet, dass jeder der beiden Ehegatten entsprechend der nach Zusammenveranlagung ermittelten und festgesetzten Steuerschuld zur Begleichung der Schuld herangezogen wird. Keiner der beiden Bescheide erklärt einen besonderen Entstehungstatbestand, sodass die Begründungen sich inhaltlich nicht voneinander unterscheiden können. Es gibt nur eine Zusammenveranlagung der Ehegatten zur Bestimmung der Steuerschuld. Zur Heranziehung der Ehegatten, also in Haftung zur Verwirklichung des Schuldverhältnisses, muss stets auf diese verwiesen werden. Der tiefere Sinn des Regelungsinhaltes wird in der Begründung nicht erläutert und ist in seiner Oberflächlichkeit der Darlegung des steuerschuldbe gründenden Vorganges derselbe. Über das Argument der „vollständigen Inhalts gleichheit“ lässt sich der koproduzierte Haftungsbescheid gegenüber der Ehegattin als unter § 155 Abs. 3 AO anwendungsuntauglicher Bescheid nicht unbedingt hinwegurteilen.

Allerdings ging es schon dem Gesetzgeber nicht primär darum zu verdeutlichen, ob dem ganzen nun in der tatbestandlichen Konstruktion ein (einheitliches) Steuerschuldverhältnis oder teilweise bis ganz ein Haftungsschuldverhältnis des

¹⁶³⁸ Vgl. Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 57 (130. Lfg. 8/2008); vormals Bopp in Judeich-Felix-Bopp, Komm. z. StAnpG, 1960, § 7 Tz. 38. So wohl auch Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 51 (Lfg. 176 März 2003).

anderen Ehegatten/der Ehegattin (je nach Haltung zur unzulässigen Hinzurechnungsbesteuerung) zugrunde lag. Ihm war sicherlich schon aus rein praktischen Gründen daran gelegen, der Finanzbehörde die Wahl zwischen einseitiger Inanspruchnahme des Ehemannes oder beiderseitiger Heranziehung der Ehegatten abzunehmen. Dem Gesetzgeber des § 210 Abs. 2 AO 1936 war sicherlich klar, dass ab dem Jahr 1934 die Fälle derer, bei denen die Finanzbehörde aufgrund beiderseitiger Einkünfte der Ehegatten eine gesamtschuldnerische Inanspruchnahme beider zusammenveranlagter Ehegatten hätte verfügen müssen, ansteigen würden.¹⁶³⁹ Nun erschien eine Haftungsumkehr teilweise (bei eigenen Einkünften der Ehegattin) sogar geboten, weil es einen unverhältnismäßig hohen Aufwand bedeutet, den Selbstanteil des jeweiligen Ehegatten an der Steuerschuld zu ermitteln, um den Ehegatten dann entsprechend seinem Haftungsanteil zur Steuerschuld heranziehen zu können.

Man war also auf einmal wieder gezwungen, an den Ausgangspunkt der Zusammenveranlagung zurückzukehren. Ganz generell sollen im Wege der Zusammenveranlagung die Einkünfte der Ehegatten als Gesamtheit der Einkünfte erfasst werden, unabhängig davon, wie sich die Einkünfte auf die einzelnen Ehegatten verteilen. Die unmittelbare Steuerpflicht wird in den Hintergrund gerückt. Die Einkünfte werden als ein einheitliches, untrennbares Ganzes zusammengefasst und als eine Einheit der Steuerpflicht unterworfen.¹⁶⁴⁰ Eine Zusammenrechnung der Einkünfte macht schlichtweg keinen Sinn, wenn man beiden Ehegatten gegenüber dann nicht auch funktionell die Steuer als Steuerschuldner erhebt. Die sonstige Alternative wäre nur die gewesen, die Ehegatten teils als Steuerschuldner, teils als Haftungsschuldner heranzuziehen.¹⁶⁴¹ Eine offene Hinzurechnungsbesteuerung verbot sich von selbst, nachdem man die abseits gestellten Einkünfte der Ehegattin zuvor schon selbstständig besteuert hatte und der Wegfall der Hinzurechnungsregel des § 22 EStG 1925 gegenüber seinem Nachfolger § 26 EStG 1934 erfolgt war. Also nahm man die Zusammenveranlagung in ihrer steuerrechtlichen Konzeption wieder offen an und betrachtete die Ehefrau ebenfalls komplett als Steuerschuldnerin. Diese Haltung bestätigt der Gesetzgeber in den Gesetzesmotiven mit einer dementsprechenden Aussage

¹⁶³⁹ Der Grund war, wie erwähnt, dass die selektive Individualbesteuerung bestimmter Erwerbseinkünfte der Ehefrau im deutschen Einkommensteuerrecht wiederaufgehoben wurde. Siehe hierzu im Einzelnen Fn. 1161, S. 347.

¹⁶⁴⁰ Blümich, NStR 1924, 349, 351.

¹⁶⁴¹ Zu den hieraus resultierenden Schwierigkeiten siehe bereits o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

der Steuerschuldnerschaft der Ehegattin.¹⁶⁴² Infolgedessen war es auch naheliegend und aus den obigen Gründen besonders zweckmäßig, die Ehegattin als Steuerschuldnerin *vollumfänglich* per zusammengefasster Steuerbescheide mit in Anspruch zu nehmen.

Der dabei ab und an, wie u. a. bei Becker (s. o.), beschworenen „Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten“ fehlte es aber bei näherer Betrachtung immer schon an dem sie beflügelnden Gemeinschaftssinn: Nach ihrer Ausrichtung sollte sie eigentlich, vor allem seit der Neugestaltung der familienrechtlichen Regelungen 1958 (s. o.), einhergehend mit der Einführung des Ehegattensplittings, davon getragen sein, dass die Ehegatten an den Erfolgen und damit auch an den Früchten ihrer Handlungen gemeinsamen Anteil haben, da sie an den Handlungen des anderen vielfach mitbeteiligt und daher mitverantwortlich sind.¹⁶⁴³ Aber weder die gemeinschaftliche Steuerpflicht noch die gesamtschuldnerische Haftung zusammenveranlagter Ehegatten vermag darin so wirklich ihre Rechtfertigung zu finden.¹⁶⁴⁴ Dies liegt wohl an der bereits aufgezeigten fehlenden konkreten Umsetzung der partizipatorischen Maxime in geltendes Recht.

Der mangelnde Gemeinschaftssinn findet dann schon beinahe zu Recht seinen Ausdruck in der zurückhaltenden Handhabung des Rechtsinstituts der notwendigen Beiladung bzw. Hinzuziehung. Sie sind keine gemeinschaftlichen Einkünfte- und damit auch keine gemeinschaftlichen Einkommensteilhaber, selbst nicht im metaphorischen Sinne, und wenn sie es tatsächlich sind, findet oft genug das Institut des Gewinn- bzw. Einkünftefeststellungsverfahrens Anwendung und bedarf, da ihm selbst eigen, bei strittigen Einkünften und damit widerstreitenden Interessen nicht der notwendigen Beiladung des Ehegatten über die Teilnahme am umfänglich weiteren einfachen „Zusammenveranlagungsverfahren“.¹⁶⁴⁵

¹⁶⁴² Begründ. zum StAnpG, RStBl. I 1934, 1398, 1403; StAnpG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925, RStBl. I 1934, 1149. Vgl. dazu bereits o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹⁶⁴³ So Leingärtner, DStZ 1956, 273, 274, aber explizit für den Fall der rechtlichen und nicht nur faktischen Einkommenserwerbsgemeinschaft.

¹⁶⁴⁴ So auch schon detailliert o. in Teil IV Kap. M.IV.5.c)(1)(c)(ii), S. 417 f.

¹⁶⁴⁵ Darüber hinaus fanden aber auch immer schon die Fälle wechselbezoglicher Einkünfte besondere Beachtung, vgl. BFH v. 28.01.1966 III 96/62, BStBl. III 1966, 327, 330, BFHE 85, 327, DB 1966, 1170, StRK FGO § 60 R. 2. Siehe dazu bereits o. Teil I A.II.1, S. 40 f. Widerstreitende Interessen setzen Einkünfte eines jeden der Ehegatten voraus. So lehnen viele die notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung ab, wenn die Ehefrau keine Einkünfte besitzt, vgl. u. a. A. Meyer, DStZ 1993, 401, 404.

Im Obigen kommt also die bereits damals entwickelte Haltung der Legislative und Exekutive zum Ausdruck, dass der andere einkunftslose Ehegatte, sprich im Regelfall die Ehefrau, nicht nur als gesamtschuldnerisch haftende HaftungsschuldnerIn herangezogen werden soll, sondern regelmäßig als SteuerschuldnerIn in Anspruch genommen wird. Dass § 155 Abs. 3 AO (vormals § 210 Abs. 2 AO) von zusammengefassten *Steuerbescheiden* spricht, stimmt mit der gesamten, im Obigen entworfenen Theorie der wahren rechtlichen Konstruktion des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten überein. Ein Steuerbescheid gegen die Ehegattin setzt nach heutiger Wesensverschiedenheit von Steuer- und Haftungsbescheid eine Steuerfestsetzung im Wege des gesetzlich fixierten Steuerbescheides ihr gegenüber voraus. Der Hinzurechnungsbesteuerung der Einkünfte der Ehegattin zu denen des Ehegatten, verbunden mit der Annahme ihrer bloßen Haftungsschuldnerschaft, ist damit quasi formalrechtlich ein Riegel vorgeschoben.¹⁶⁴⁶

Der Gesetzgeber hat auch entsprechend seiner steuerschuldbegründenden Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten als Gemeinschaftsbesteuerung dafür gesorgt, dass nach der technisch passenden, wenn auch vielleicht nicht unbedingt rechtlich adäquaten gesetzlichen Rahmenregelung (§ 155 Abs. 3 AO) und einer dieser Intention entsprechenden Verwaltungspraxis regelmäßig eine wirksame einheitliche Steuerschuldbegründung beider zusammenveranlagten Ehegatten im Wege zusammengefasster Steuerbescheide gegeben ist.

Das Ganze ist heute so geläufig, dass in vielen Entscheidungen des BFH, ausgehend von der standardgemäßen erstellten und Ausfertigung des Zusammenveranlagungssteuerbescheides durch die Finanzbehörde, also einer an beide Ehegatten gerichteten Steuerfestsetzung und -erhebung, überhaupt nicht mehr festgestellt bzw. hinterfragt wird, dass es sich im betreffenden Einzelfall tatsächlich um zusammengefasste Steuerbescheide, geschweige denn darunter befindliche, als solche beachtliche einheitliche Zusammenveranlagungsbescheide handelt.¹⁶⁴⁷

¹⁶⁴⁶ Im Falle des sog. Einzelbescheides versagt dieser Riegel jedoch, siehe dazu u. Teil IV Kap. N.II.2.e), S. 510 f.

¹⁶⁴⁷ Vgl. u. a. BFH in Urt. v. 15.05.1986 III R 192/81, BFH/NV 1988, 477, u. dem obigen Urt. in Fn. 1619, S. 487.

2. ...im Hinblick auf den sog. Einzelbescheid nach Zusammenveranlagung

Der steuererhebende Zusammenveranlagungsbescheid darf und wird im Regelfall der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch zusammengefasste Steuerbescheide ergehen,¹⁶⁴⁸ was natürlich stets mit der Entscheidung der Finanzbehörde einhergeht, beide Ehegatten als Gesamtschuldner in Anspruch nehmen zu wollen. Bedient die Finanzbehörde sich des Mittels des – unter formaler Betrachtung – einen „zusammengefassten Bescheides“, so sind dabei – wie schon erwähnt – beide Ehegatten Inhaltsadressaten eines einzigen echten Zusammenveranlagungsbescheides. Inhaltlich können also Teile des grundlegenden Bescheides auch zwingend an beide Ehegatten zu richten sein; der Form nach käme man dem auf elegante und unauffällige Weise auch nach, eben ohne dies zugleich nach außen hin als notwendige Maßnahme offen vertreten zu müssen.

Der damals bahnbrechende § 210 Abs. 2 AO 1936 (so wie auch der § 115 Abs. 4 AO 1931) erspart streng genommen aber niemandem, auch nicht dem Finanzamt, die Prüfung, ob ein einheitlicher Bescheid vorliegt, auch wenn er gewissermaßen nahelegt, gegenüber den gesamtschuldnerisch verpflichteten Ehegatten in jedem Fall einen einheitlichen *Steuerbescheid* nach einfacher Zusammenveranlagung zu erlassen.¹⁶⁴⁹ Aufgrund der obigen Darlegungen ist auch in den Fällen des sog. Einzelsteuerbescheides nach Zusammenveranlagung neben dem hierin zu sehenden, steuererhebenden Verwaltungsakt gegenüber dem aus dem konkreten Schuldverhältnis vollumfänglich in Anspruch genommenen, jeweiligen Ehegatten noch ein weiterer steuerbegründender Verwaltungsakt in Form des einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheides aus dem abstrakten Schuldverhältnis unerlässlich:

Das Finanzamt könne – so die h. L. – gegenüber jedem der Ehegatten einen gesonderten Steuerbescheid, d. h. einen sog. Einzelbescheid,¹⁶⁵⁰ erlassen.¹⁶⁵¹ Den Erlass sog. zusammengefasster Steuerbescheide schreibe das Gesetz nicht vor.¹⁶⁵² Im Grunde habe der Zusammenveranlagungsbescheid gegenüber jedem Ehegat-

¹⁶⁴⁸ Ausdrüchl. BFH v. 24.11.1988 IV R 232/85, BFH/NV 1989, 782.

¹⁶⁴⁹ Martens, StuW 1970, 603, 613.

¹⁶⁵⁰ So bereits im Rubrum (S. 1) d. BFH v. 30.11.1999 IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678.

¹⁶⁵¹ BFH v. 24.04.1990 IX R 58/85, BFH/NV 1991, 139, 140, im Anschluss an BFH a. a. O., BFH/NV 1989, 782 m. w. N., v. 26.03.1985 VIII R 225/83, BStBl. II 1985, 603, 604.

¹⁶⁵² BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, 166; Hettler in Lademann, EStG, § 26b Anm. 17 m. w. N. (Nachtrag 193, Dez. 2012).

ten zu ergehen, da beide Ehegatten selbstständige Steuersubjekte sind.¹⁶⁵³ Das heißt nach h. L. richten sich die adressal gesonderten Bescheide nunmehr eindeutig nur an den jeweiligen Ehegatten, der in ihm als Adressat aufgeführt wurde.

a) Zur geänderten Fassung zusammengefasster Steuerbescheide nach § 155 Abs. 2 AO 1977 bzw. nach § 155 Abs. 3 AO 1980

Mit der Neufassung der Abgabenordnung (AO) 1977¹⁶⁵⁴ wurden zum Teil auch die Verfahrensregelungen zur Steuerfestsetzung und -erhebung geändert. So wurde der § 210 Abs. 2 AO a. f. in den § 155 Abs. 2 AO 1977 überführt. Dieser (und mit ihm auch der heutige § 155 Abs. 3 AO 1980, der damals nur den Standort wechselte) lautete nun dahin gehend:

„Schulden mehrere eine Steuer als Gesamtschuldner, so können gegen sie zusammengefasste Steuerbescheide ergehen“,

und war um den früheren Satz 2 des § 210 Abs. 2 AO a. f. verkürzt worden. Nach seinem Vernehmen beabsichtigte der Gesetzgeber hierin keine inhaltliche Änderung gegenüber dem § 210 Abs. 2 AO a. f.¹⁶⁵⁵ Indem die neue Vorschrift aber den Ermessenscharakter der Regelung in den Vordergrund stellte, bot er der Judikative und der h. L. die Möglichkeit, die Zusammenveranlagung von Ehegatten wieder aus der imperativen gemeinsamen Heranziehungsbesteuerung hinsichtlich der „zusammenveranlagten Gesamtsteuerschuld“ zu lösen.¹⁶⁵⁶ Sinn und Zweck der vormaligen Regelung war es ja gerade, der Finanzbehörde nicht nur die schwierige Ermessensausübung hinsichtlich der Auswahl unter den Gesamtschuldnern, sondern auch den drängenden Gedanken an eine so auf der Hand liegende einheitliche Steuerfestsetzung aus einer einfachen Veranlagung gegen-

¹⁶⁵³ Schmieszek in Bordewin/Brandt, EStG, § 26b Rz. 18 (339. Aktual., Febr. 2012).

¹⁶⁵⁴ Einführungsgesetz zur AO 1977 (EGAO) v. 16.03.1976, BGBl. I 1976, 613.

¹⁶⁵⁵ Der Gesetzgeber, BT-Drs. VI/1982, Entwurf einer Abgabenordnung, Begründung zu § 136 RegE., S. 145, umschreibt § 155 Abs. 2 AO 1977 als Zweckmäßigerregelung, die es ermöglicht, alle Betroffenen in einem Bescheid aufzuführen. Nur noch in den Motiven und nicht mehr im Gesetz findet Erwähnung, dass es auf das Innenverhältnis, also auf das Verhältnis der Gesamtschuldner untereinander, nicht ankomme, BT-Drs. VI/1982, a. a. O., S. 145.

¹⁶⁵⁶ Das Finanzamt kann die Steuerschuld (im Steuerfestsetzungsverfahren) aufgrund der Gesamtschuldnerschaft wahlweise gegenüber jedem Ehegatten geltend machen, Dürr in Frotscher, EStG, § 26b Rz. 33 (137. Lfg. 3/2007); Hellinger, DStR 1977, 127, 129.

über den zusammenveranlagten Ehegatten abzunehmen.¹⁶⁵⁷ So wird der einheitliche Charakter der Zusammenveranlagungsbescheide geschickt als hintergründige Maßnahme aus dem Bewusstsein gerückt.¹⁶⁵⁸

Im Hinblick auf die geänderte Rechtslage und die soeben angeführte Rechtsprechung des BFH zum sog. Einzelbescheid ist an dieser Stelle nicht zu verkennen, dass sich die Auffassungen des obersten Bundesgerichtes im Steuerrecht und in der einschlägigen Literatur gravierend geändert haben, die nun die sog. Einzelbescheide als so passend und normal erscheinen lassen: War es früher der bedrückende, nicht erklärbare Bruch zwischen einer Zusammenveranlagung und zwei steuererhebenden Steuerbescheiden im Abschluss, der die zusammengefassten Bescheide so dringend machte, so ist es heute der so selbstverständliche Bruch der Zusammenveranlagung als einer beiden Ehegatten angewiesenen, formell- und materiell-rechtlich einen Veranlagung in zwei getrennte, fakultativ inhaltsgleiche „Zusammenveranlagungen“,¹⁶⁵⁹ der ausgehend von der Rechtsprechung des BFH im gesamten Meinungsstand ein so geringes Problembewusstsein für den Gehalt der einfachen Zusammenveranlagung von Ehegatten schafft.¹⁶⁶⁰

Trotz dieser veränderten Rahmenbedingungen hat eines der bundesdeutschen Finanzgerichte vor nicht allzu langer Zeit erneut die ehemals schon vordringliche Frage dem BFH zur Entscheidung vorgelegt: „Ist die Einkommensteuerbescheidbekanntgabe bei Zusammenveranlagung von Eheleuten nur dann wirksam, wenn der Bescheid an beide Eheleute adressiert ist oder reicht auch die Einzelbekannt-

¹⁶⁵⁷ Aus eben diesem Grund hat Preißer, s. o. Fn. 1626, S. 489, diese Regelung ja auch so mißtrauisch beäugt.

¹⁶⁵⁸ Beides ist nötig, zunächst der materiell einheitliche und später die formell einheitlichen Bescheide je nach Verfahrensstand (einfachem Zusammenveranlagungsverfahren oder mehrfachem „Zusammenveranlagungsverfahren“) (s. u.).

¹⁶⁵⁹ Ein späterer bloßer Haftungsbescheid ist heutzutage nicht mehr denkbar, da die Veranlagung des einen Ehegatten nicht mehr als die Zusammenveranlagung für den anderen Ehegatten gilt. Der eine an den Ehegatten gerichtete Einzelbescheid setzt also bezüglich der Inanspruchnahme der Ehegattin (des „anderen Ehegatten“) einen weiteren, steuerbegründenden Einzelbescheid ihr (ihm) gegenüber voraus.

¹⁶⁶⁰ BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583, der gegen *beide* zusammenveranlagte Ehegatten sogar wahlweise Ausgangs- und nicht nur Zweit- oder Dritt-Einzel(steu)bescheide statt zusammengefasster Bescheide für zulässig erklärt. Der Gedanke an *eine* zwingende, einfache Zusammenveranlagung beider Ehegatten ist nicht mehr existent. Anders dagegen das der Entscheidung des BFH zugrunde liegende Urt. d. FG Rh.-Pf. v. 06.09.1982 5 K 103/82, EFG 1983, 4, s. obiges Kap. N.II.1., S. 481 f.

gabe an einen Ehegatten aus – Verhältnis § 155 Abs. 3 AO zu § 26b EStG?“¹⁶⁶¹ Der BFH hat in einer der obigen Entwicklung entsprechenden und ihm somit bewährten Weise geantwortet: „Wird ein Einkommensteuerbescheid lediglich an einen der beiden Ehegatten adressiert, handelt es sich um einen Einzelbescheid gegenüber diesem Steuerschuldner. Die Tatsache, dass der andere Ehegatte in dem Einzelbescheid nicht benannt wird, führt entgegen der Auffassung des Finanzgerichts weder zur inhaltlichen Unbestimmtheit noch zur Nichtigkeit des Steuerbescheides...Wird lediglich einer der Ehegatten als Adressat in einem Steuerbescheid genannt, ohne dass der andere Ehegatte erwähnt wird, kann er ihn nur als Einzelbescheid verstehen, auch wenn die Ehegatten Zusammenveranlagung beantragt haben.“¹⁶⁶² Damit bringt der BFH zum Ausdruck, dass es sich bei den im Zuge der Zusammenveranlagung erteilten Steuerbescheiden immer nur um Einzelbescheide handelt, die in ihrem Bestand voneinander unabhängig sind, ob sie nun in zusammengefasster oder in gesonderter Form erteilt worden sind.

Die h. L. legt hier den Schwerpunkt auf die Feststellung, dass bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten nicht stets zusammengefasste Bescheide ergehen müssen, so wie der Erlass zusammengefasster Steuerbescheide ja gesetzlich als möglich, aber nicht als zwingend erforderlich hingestellt ist.¹⁶⁶³ Bei § 155 Abs. 3 AO handelt es sich tatsächlich um eine Ermessensvorschrift, vgl. § 155 Abs. 3 AO; das bedeutet nach h. L. eben auch, die Behörde kann nach wie vor im Rahmen ihres Ermessen generell darüber entscheiden, ob sie einen, mehrere oder alle Gesamtschuldner, zur Leistung heranzieht, unabhängig von dieser durch die Abgabenordnung bereitgehaltenen Form einer zusammengefassten Bescheidausfertigung.¹⁶⁶⁴

Im Hinblick auf die Rechtslage der bloßen Vorschrift des § 155 Abs. 3 AO 1980 (vormals § 155 Abs. 2 AO 1977) mag man geneigt sein, dem zuzustimmen,¹⁶⁶⁵ die

¹⁶⁶¹ FG Köln v. 18.11.1997 14 K 799/93, n. V.

¹⁶⁶² BFH v. 30.11.1999 IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678, 679.

¹⁶⁶³ BFH a. a. O., BFH/NV 2000, 678, 679: „Gegen zusammenveranlagte Ehegatten kann *wahlweise* ein Einzelbescheid oder zusammengefasster Bescheid ergehen.“

¹⁶⁶⁴ BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583, u. v. 24.04.1990 IX R 58/85, BFH/NV 1991, 139.

¹⁶⁶⁵ Wobei der übersteigerte Kann-Charakter der Maßnahme des § 155 Abs. 3 AO in den Fällen der Zusammenveranlagung durchaus kritisch betrachtet wird. So z. B. Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefassten Steuerbescheides, 1979, S. 10: „Weisen beide Ehegatten erwerbstätige Einkünfte auf, so hat die Inanspruchnahme nach den Grundsätzen der Individualbesteuerung zu erfolgen. Dies gilt

ja auch für die sonstigen Gesamtschuldnerschaften lediglich eine Sondervorschrift für das Steuerfestsetzungsverfahren darstellt, nur fehlt der h. L. wie auch der Mindermeinung der Finanzgerichte und ihnen folgender Stimmen aus dem Meinungsstand, wie sich auch schon den zuvor erbrachten Ausführungen entnehmen lässt, eben der gesamte Unterbau einer einheitlichen Veranlagung mit einheitlicher Steuerfestsetzung unter dieser an sich zutreffenden singulären Behandlung der angesprochenen Folgeentscheidungen.¹⁶⁶⁶ In diesem Zusammenhang reden die „beiden Auffassungen“ regelrecht aneinander vorbei.

Wird jedem Ehegatten eine Ausfertigung ohne gemeinsame Inhaltsadressierung übersandt, ist dies so aufzufassen, dass die Finanzbehörde von der Möglichkeit zusammengefasster Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 AO keinen Gebrauch gemacht, sondern gegen jeden Ehegatten einen eigenen Bescheid erlassen hat. Da es sich dann um zwei selbstständige Bescheide handelt, ist der jeweilige Bescheid nicht an die Ehegatten, sondern nur an den jeweiligen Steuerpflichtigen zu adressieren; die Tatsache der Zusammenveranlagung gehört dann nach h. L. nur als Begründung zur Errechnung der Steuerschuld.

Betrachtet man nach der hier vertretenen Ansicht die Verfügung nur unter dem Aspekt der Adressierung des steuererhebenden Verwaltungsaktes, so ist tatsächlich der Bekanntgabe- und Inhaltsadressat nur der einzelne Ehegatte. Es ist dann aus dieser eingengten Sicht einer Teilverfügung folgerichtig nur die Inhaltsadressierung des Einzelnen zu fordern. Sieht man an dieser Stelle die Ebenen der jeweiligen Bescheide getrennt, so ist hinsichtlich der Folgebescheide, den Steuerbescheiden gegenüber den Ehegatten aus dem konkreten Schuldverhältnis, zu resümieren, dass der Einzelsteuerbescheid als solcher natürlich keinesfalls gegen den anderen Ehegatten zu richten ist.

b) Das eingeschränkte Entschließungsermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der beiderseitigen Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten nach einfacher Zusammenveranlagung

Wenn der Finanzbehörde im Rahmen des § 155 Abs. 3 AO auch selbstverständlich das Ermessen eingeräumt bleibt, nur einen der gesamtschuldnerisch haften-

auch auf dem Hintergrund, dass die Ermessensentscheidung der Exekutive bereits eine Durchbrechung des Gewaltenteilungsprinzips darstellt.“

¹⁶⁶⁶ Damit einhergeht, dass man die Ehegattin von Fall zu Fall nur als gesamtschuldnerische Haftungsschuldnerin, vgl. Blümich, EStG, 4. Aufl. (1940), § 26 EStG 1934 Anm. 1), oder schlichtweg nur als Gesamtschuldnerin glaubt heranziehen zu können, vgl. u. a. Salch, DStR 1969, 447, 449.

den Ehegatten zur Steuerzahlung heranzuziehen, so taucht im Rahmen des Festsetzungsermessens die Frage auf, ob neben dem zulässigen sog. Einzelbescheid zur Heranziehung des gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten zugleich auch ein einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt in Form des einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides zu erlassen ist.¹⁶⁶⁷

Dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in seiner Ausformung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist nach h. L. bereits Genüge getan, wenn das Finanzamt nur einen der Ehegatten als Gesamtschuldner durch Steuerbescheid in Anspruch nimmt.¹⁶⁶⁸ Der Grundsatz, dass die Behörde bei bestehendem Steueranspruch diesen auch festsetzen muss, basiert auf dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, vgl. Art. 20 Abs. 3 GG.¹⁶⁶⁹ Seine spezielle Ausformung hat er für das Abgabenrecht unter § 85 AO gefunden, denn hiernach hat „die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben“. Die h. L. ordnet die Fälle der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung unbeirrt den üblichen Fällen gleichgründiger Gesamtschuldnerschaft im Steuerrecht zu, bei denen nur die Verpflichtung des Finanzamts zur Geltendmachung eines nach dem Gesetz entstandenen singulären Steueranspruchs gegenüber dem einzelnen Gesamtschuldner besteht.

Die Beantwortung der Frage, ob ein Entschließungsermessen der Behörde hinsichtlich der Geltendmachung der Schuld besteht, hängt davon ab, ob das Zusammenspiel aus dem anzuwendenden Schuldbegriff nach den einschlägigen Bestimmungen des Steuergesetzes und den zu verwirklichenden Merkmalen einer Gesamtschuld richtig erfasst wird.¹⁶⁷⁰ Bei den Gesamtschuldverhältnissen im Steuerrecht steht es in der Regel im Ermessen, ob die Finanzbehörde die Leistungspflicht einem, mehreren oder auch allen Gesamtschuldnern gegenüber sofort festsetzen will. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten macht nach dem Obigen jedoch hiervon eine Ausnahme.¹⁶⁷¹

¹⁶⁶⁷ A. A. Preißer, NVwZ 1987, 867, 872.

¹⁶⁶⁸ Lippross, DB 1984, 1850, 1853; Fichtelmann, FR 1971, 260, 262. Messmer in Mattern/Messmer, RAO, 1. Aufl. (1964), § 210 Tz. 1448.

¹⁶⁶⁹ Messmer, a. a. O., § 210 Tz. 1448.

¹⁶⁷⁰ Preißer, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, S. 44 f.

¹⁶⁷¹ So auch – als einer der Wenigen – Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 53, ohne jedoch auf den dafür verantwortlichen Schuldgrund einzugehen.

So gibt es nach entsprechend gehandhabter Auffassung einiger Finanzgerichte¹⁶⁷² zu Recht, nämlich auf der Grundlage des der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten kausalen einheitlichen Schuldverhältnisses sowie aus weiteren, nachfolgend im Einzelnen noch darzulegenden Gründen, kein geteiltes Entschließungsermessen der Finanzbehörde bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Die Behörde hat nun einmal, so trug das FG Köln vor, wenn der Bescheid auch die Einkünfte und Besteuerungsgrundlagen der Ehegattin enthält und noch dazu die Splittingtabelle angewendet worden ist, bei der von ihnen beiden, inklusive der auch von ihr so beantragten gemeinsamen Zusammenveranlagung, abschließend „einen zusammengefassten Bescheid“ zu erlassen.¹⁶⁷³

Das Finanzgericht hatte dabei hinsichtlich der fehlenden gemeinsamen Adressierung im sog. Einzelbescheid in irritierender Form auf die Erteilung „zusammengefasster Bescheide“ gedrungen und somit zwar in früher gängiger Weise auf den die einfache Zusammenveranlagung abschließenden einen Bescheid abgehoben,¹⁶⁷⁴ ihn aber – wie alle anderen vor ihm – nicht als den nicht nur formell-, sondern auch materiell-rechtlich einen, den steuererhebenden Bescheiden wiederum zugrunde liegenden *einheitlichen* Zusammenveranlagungsbescheid erkannt.¹⁶⁷⁵

¹⁶⁷² Vgl. sämtliche in Teil IV Kap. N.II.1.a), S. 482 f. angeführten FG-Urt. So wohl auch die Exekutive, d. h. die Finanzverwaltung, s. die einschlägige Verwaltungspraxis laut Bekanntgabeerlasse, dargestellt im nachfolgenden Kap.

¹⁶⁷³ Siehe obige Fn. 1661, S. 501.

¹⁶⁷⁴ Der sog. Einzelsteuerbescheid zeichnet sich dementsprechend als ein auf dem Boden des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung entstandener Steuerbescheid aus, in dem (potentiell) die Einkünfte beider Ehegatten und auch alle anderen ihrer Besteuerungsgrundlagen mitberücksichtigt werden. Der sog. Einzelsteuerbescheid ist also streng genommen materiell immer ein „Zusammenveranlagungsbescheid“. Auch in der Literatur und bisweilen selbst aus dem Munde des BFH, vgl. Urt. v. 06.03.1952 IV 303/51 U, BStBl. III 1952, 107, 108, wurde daran schon früh kein Zweifel gelassen, wenn es hieß „der nur gegen den Ehemann gerichtete Bescheid sei materiell auch gegen die Frau gerichtet“. Vgl. Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 13; so auch Blümich-Schachian, EStG, 1925, Anm. 2 zu § 22, Anm. 7 zu § 23; Zimmermann, EStG, 3. Aufl. (1925/6), § 22 Anm. 8; Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 30; Von Wallis in H/H/Sp, AO/FGO, 1.-5. Aufl., § 155 AO Rdn. 31; Martens, StuW 1970, 603, 621; Schmidt/Seeger, EStG, 1.-4. Aufl. (1982-1985), § 26b Anm 3, weil die Behandlung als *ein* Steuerpflichtiger immer zwangsläufig die Behandlung beider Einkünfte bzw. Einkommen *der Ehegatten* mit einbezieht (§ 26b EStG).

¹⁶⁷⁵ FG Köln a. a. O., n. V.

Da die Gesamtschuldnerschaft im Hinblick auf das Auswahlermessen des Gläubigers nur das Kann und nicht das Muss beiderseitiger Inanspruchnahme erlaubt bzw. ausspricht, lässt sich unter dem freigestellten Gebrauch zusammengefasster Steuerbescheide weder die Forderung nach dem obligatorischen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid noch das ungeteilte Entschließungsermessen der Finanzbehörde hinsichtlich der Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten aus Zusammenveranlagung verwirklichen.¹⁶⁷⁶

Die Diskussion an dieser Stelle zeigt deutlich auf, dass man schon zu keiner stichhaltigen Lösung gelangen wird, wenn man gebundenes Entschließungs- und freies Auswahlermessen nicht voneinander entkoppeln will bzw. kann durch das Anerkenntnis verschiedener Steuerfestsetzungsakte je nach Art der hintereinander geschalteten Veranlagungsverfahren bei der gesamten Zusammenveranlagung von Ehegatten.

c) Zur Verwaltungspraxis standardgemäßer zusammengefasster Steuerbescheide gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten

Auch die Exekutive beschreitet, angewiesen durch die nach obiger Sicht dürftigen Bemühungen des Gesetzgebers um die Verwirklichung eines einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides, denselben Weg wie das benannte Finanzgericht, welches ein gebundenes Entschließungsermessen der Finanzbehörde befürwortet.¹⁶⁷⁷ Sie setzt alles daran, eine gemeinsame Adressierung der Ehegatten im „Zusammenveranlagungsbescheid“ über die standardmäßige Erteilung zusammengefasster Bescheide festzuschreiben:

Ein wirksamer einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsbescheid liegt nur dann vor, wenn – ebenso wie bei einheitlichen Feststellungsbescheiden – nicht nur der an beide Ehegatten adressierte, in einer Ausfertigung bekanntgegebene Steuerbescheid, sondern auch bei gesonderten Ausfertigungen jeder der Zusammenveranlagungsbescheide den Namen beider Ehegatten trägt. Genau diese „Bescheidlage“ versucht die Exekutive hinsichtlich aller Erstbescheide bei der Zusammenveranlagung in ausnahmslos verfügbarer Praxis des Gebrauchs zusammengefasster Steuerbescheide durch die Finanzbehörden herbeizuführen:

¹⁶⁷⁶ Siehe Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 33 (Lfg. 133 Aug. 2013); Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 155 AO Tz. 33 f. (Lfg. 91 Apr. 2000), die das vermeintliche Maximum zusammengefasster Bescheide hinsichtlich der Steuerfestsetzung zusammenveranlagter Ehegatten aus „dem Wesen der Gesamtschuld“ heraus begründen.

¹⁶⁷⁷ Siehe hierzu noch eingehend Teil IV Kap. O.III.5, S. 541 f.

So hat die Finanzverwaltung den Finanzbehörden für offenbar alle denkbaren verschiedenen Sachverhaltskonstellationen zusammenlebender Ehegatten, die unter die Zusammenveranlagung fallen und bei denen hinsichtlich der Bekanntgabe der *eine* sog. Zusammenveranlagungsbescheid unter gemeinsamer Anschrift der Ehegatten nicht erteilt werden darf, den zusammengefassten Bescheid, sprich den sog. Zusammenveranlagungsbescheid in gesonderter Ausfertigung anhand enumerativ aufgeführter Fälle „lückenlos“ vorgeschrieben.¹⁶⁷⁸

Das sind zugleich die Fälle, bei denen die Heranziehung des einen Ehegatten als Gesamtschuldner evtl. nicht zu rechtfertigen und damit als ermessensfehlerhaft einzuordnen wäre, so weil der eine Ehegatte bereits verstorben ist oder der andere einkunftslose Ehegatte sich nicht mehr in Solidargemeinschaft mit dem erwerbstätigen Ehegatten befindet. Sie zeigen nebenbei bemerkt auf, dass die Haftungsumkehr als solche eigentlich eine heikle Angelegenheit ist (siehe dazu schon im Obigen).¹⁶⁷⁹

Weiter sorgt die Verwaltung nun in folgender Weise im Wege zusammengefasster Steuerbescheide stets für eine einheitliche Adressierung des einfachen Zusammenveranlagungsbescheides, auch wenn sie den separaten einheitlichen Steuerfestsetzungsfeststellungsakt in Form des einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheides als solchen nie offen anerkannt hat:

So lautete schon zu Zeiten der Neuregelung des § 26b EStG 1975 die damalige Verwaltungsanweisung laut Bekanntgabeerlass v. 2.12.1975: „Der Bescheid ist, um gegenüber beiden Ehegatten wirksam zu werden, an die Ehegatten als Steuerschuldner zu richten.“¹⁶⁸⁰ Im darauffolgenden Bekanntgabeerlass sah die Verwaltung ausdrücklich eine gemeinsame Adressierung des Bescheides vor, und zwar ausweislich des *an beide Ehegatten* namentlich gerichteten, zusätzlichen Bescheidkopfes im sog. Zusammenveranlagungsbescheid. Dieser Bescheidkopf

¹⁶⁷⁸ Selbst bei getrenntlebenden Ehepaaren, vgl. Koordinierter Ländererlass v. 02.12.1975 – S 1135 – 1 – 35 1, DB 1976, Beil. Nr. 1 zu Hft. 1, Tz. 2.1.2.3 u. 2.1.2.4; BMF-Schreiben v. 30.04.1982 IV A 7 – S0284 – 10/82, DB 1982, 1132, 1135 in Tz. 2.1.5.3 u. 2.1.5.4; BMF-Schreiben v. 14.08.1986 IV A 5 – S0284 – 20/86, BStBl. I 1986, 461, in Tz. 2.1.5 (nunmehr ausdrückl. als Einzelbekanntgabe überschrieben).

¹⁶⁷⁹ Wenn der andere sich durch Aufteilung der Inanspruchnahme entziehen kann, dann sollte die Inanspruchnahme des einen Ehegatten entsprechend seiner Verpflichtung, die gesamte Steuer zu zahlen, wohl genügend sein.

¹⁶⁸⁰ Koordinierter Ländererlass, a. a. O., Beil. Nr. 1 zu Hft. 1, Tz. 2.1.

hatte in der Weise ergänzt zu werden, dass über der *beiderseitigen* Namensangabe der Titel „Steuerschuldner (*und Inhaltsadressat*)“ anzugeben war.¹⁶⁸¹

In den darauffolgenden Bekanntgabeerlassen und nach den späteren Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEO) wurde die Angabe des soeben beschriebenen Bescheidkopfes zwar inhaltlich beibehalten, man wies sie aber nur noch für die Fälle des formal nicht hinreichenden, einzigen Bescheides, d. h. in den Fällen der notwendigen beiderseitigen *Einzelbekanntgabe* an.¹⁶⁸² Im Fall der Einzelbekanntgabe wäre der Notwendigkeit beiderseitiger Inhaltsadressierung aufgrund der bloßen Einzelbekanntgabeadressierung nicht entsprochen, während dies im Fall gemeinsamer Bekanntgabe durch beiderseitige Namensangabe im Anschriftenfeld als beiderseitige Inhalts- und Bekanntgabeadressierung verstanden werden kann.

Die Verwaltung hat also entsprechend der steuerschuldbegründenden gemeinschaftlichen Einordnung des Rechtsinstituts der Zusammenveranlagung von Ehegatten durch den Gesetzgeber dafür gesorgt, dass nach entsprechender Verwaltungsübung immer eine wirksame Steuerschuldbegründung beider Ehegatten im Wege zusammengefasster Steuerbescheide gegeben ist.¹⁶⁸³ Die obige angeordnete Verwaltungspraxis wirkt wie eine Verpflichtung der Finanzbehörde, aus rechtsstaatlichen Gründen und im Interesse der beteiligten Ehegatten einen zusammengefassten Bescheid als in der Adressierung gemeinsamen Bescheid¹⁶⁸⁴ zu erlassen, um der Notwendigkeit eines aus dem Wesen der Zusammenveranlagung entspringenden einheitlichen Bescheides zu entsprechen.

¹⁶⁸¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 30.04.1982 IV A 7 – S0284 – 10/82, DB 1982, 1132, 1135 in Tz. 2.1.3.

¹⁶⁸² Vgl. BMF-Schreiben v. 14.08.1986 IV A 5 – S0284 – 20/86, BStBl. I 1986, 461, in Tz. 2.1.5; BMF-Schreiben v. 8.04.1991 IV A 5 – S0284 – 1/91, BStBl. I 1991, 398, in Tz. 2.1.5; BMF-Schreiben v. 13.12.1995 IV A 4 – S0284 – 28/95, BStBl. I 1995, 796, in Tz. 2.1.3; BMF-Schreiben v. 14.02.2000 – IV A 4 – S0062 – 1/00, BStBl. I 2000, S. 190, in Tz. Nr. 2.1.2-4 AEO zu § 122; BMF-Schr. v. 02.01.2008 IV A 4 – S 0062/070001, BStBl. I 2008, 26, in Tz. Nr. 2.1.2-4 AEO zu § 122.

¹⁶⁸³ So spricht Pflüger in H/H/R, EStG und KStG, § 26b EStG Anm. 57 (Lfg. 258 Juli 2013), wie selbstverständlich davon, dass bei der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer *beide* Ehegatten Adressaten des Steuerbescheides sind (§ 122 Abs. 1, § 124 Abs. 1, § 155 Abs. 1 AO). Das FA habe die Wahl entweder jedem der Ehegatten einen inhaltsgleichen Einzel-Steuerbescheid bekanntzugeben oder einen zusammengefassten Steuerbescheid nach § 155 Abs. 3 AO gegenüber zu erlassen.

¹⁶⁸⁴ So im terminus technicus auch der BFH, s. Urt. v. 15.05.1986 III R 192/81, BFH/NV 1988, 477.

Nach außen hin verfährt die Verwaltung damit nicht anders als von Teilen der Literatur gefordert: Die Pflicht zum Erlass eines einheitlichen Bescheides i. S. d. § 210 Abs. 2 AO a. f. (heute zusammengefasster Bescheide nach § 155 Abs. 3 AO) ergebe sich aus einer Ermessensreduzierung im Hinblick auf den obigen Auftrag.¹⁶⁸⁵

Schon der Zweitbescheid kann allerdings, z. B. aufgrund separater Anfechtung durch einen Ehegatten, Berichtigung nach Außenprüfung einem der Ehegatten gegenüber etc., wieder ein Auseinanderfallen der inhaltsgleichen zusammengefassten Steuerbescheide unter den Ehegatten bedeuten.¹⁶⁸⁶ Es bleibt also forthin bei der beklagten fakultativen Inhaltsgleichheit der Bescheide.¹⁶⁸⁷ Hier fällt auch die Diskrepanz zwischen der eingeräumten weitgehenden Beschwer der Ehegattin und dem fehlenden „Eingeschaltetsein“ in die Bestandskraft des einen Zusammenveranlagungsbescheides besonders auf.¹⁶⁸⁸

Alles in allem ist hier also festzuhalten, dass man allenthalben noch das Bedürfnis spürt, den einheitlichen einfachen Zusammenveranlagungsbescheid anzuerkennen, aber der ursprüngliche Gehalt der rechtlichen Möglichkeiten zusammengefasster Steuerbescheide gerade im Hinblick auf die Fälle der Zusammenveranlagung von Ehegatten 1977 mit der Neufassung der Abgabenordnung verloren ging.¹⁶⁸⁹ Verbreitet sich nun aber das Wissen um die ursprüngliche Bedeutung zusammengefasster Steuerbescheide für den darunter mühelos zu verwirklichenden einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid, so sind auslegende Richtlinien wie „dem zusammengefassten Steuerbescheid habe man

¹⁶⁸⁵ Vgl. hierzu bereits o. unter Teil I Kap. B.II, S. 59 f. m. entspr. Nw. So versucht auch Martens, *StuW* 1970, 603, 622, die Zulässigkeit der Maßnahme nach § 155 Abs. 3 AO zu einer Verpflichtung umzufunktionieren. Vgl. dazu auch Preißer, *Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977*, S. 48 m. w. N.

¹⁶⁸⁶ BFH v. 24.11.1988 IV R 232/85, BFH/NV 1989, 782; v. 24.04.1990 IX R 58/85, BFH/NV 1991, 139.

¹⁶⁸⁷ Schwarz, AO, § 44 Rz. 23 m. w. Rspr.-N. (Lfg. 132 2/2009).

¹⁶⁸⁸ Man diskutierte sogar die Möglichkeit der Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen aus einem Grundlagenbescheid für die anfechtende Ehegattin, der gegenüber der Grundlagenbescheid nicht ergangen ist und die dessen Wirkungen nur über den Zusammenveranlagungsbescheid treffen, Frotzcher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 21 m. w. N. (49. Lfg. 8/1989).

¹⁶⁸⁹ BT-Drs. VI/1982, Entwurf einer Abgabenordnung, Begründung zu § 136 RegE. Umschreibt § 155 Abs. 2 AO 1977 als Zweckmäßigekeitsregelung, die es ermöglicht, alle Betroffenen in einem Bescheid aufzuführen. Auf das Innenverhältnis, also auf das Verhältnis der Gesamtschuldner untereinander, komme es nicht an, vgl. BT-Drs. VI/1982, S. 145.

gegenüberzuhalten, dass aus ihm *im Regelfall* nicht entnommen werden könne, dass die gesamtschuldnerisch geschuldete Steuer von den Gesamtschuldnern einheitlich geschuldet sei und ihnen gegenüber nur einheitlich entschieden werden könne¹⁶⁹⁰ schleunigst um die entsprechende Ausnahme der sog. Zusammenveranlagungsbescheide hin zu korrigieren.

d) Zur Anfechtbarkeit des nur dem Ehemann erteilten sog. Einzelbescheides durch die Ehefrau

Wird eine Zahlung nur von einem der beiden gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten verlangt, so kann er selbstverständlich einen Rechtsbehelf gegen den dazugehörigen sog. Einzelbescheid einlegen. Daraus muss aber nicht unbedingt folgen, dass hier nur der in Zahlung Genommene berechtigt ist, den ihm zugrunde liegenden Steuerbescheid anzufechten:¹⁶⁹¹

Nach h. L. ist der Gedanke natürlich von vornherein ausgeschlossen, weil nach heutiger Ausgangssituation der Bescheid nicht nur keinen Ausspruch über die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme auch des „anderen Ehegatten“, also im Regelfall der Ehegattin, enthält, sondern weil es überhaupt an einer ihr gegenüber denkbar gemeinsam erteilten Steuerfestsetzung mangels anerkannter vorübergehender einfacher Zusammenveranlagung fehlt. Er setzt also zunächst – entsprechend der seltenen Auffassung einiger beherzter Finanzgerichte (u. a.) – die Annahme voraus, dass die (einfache) Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG bedeutet, dass für jeden Ehegatten mit der Veranlagung des einen Ehegatten zugleich die Veranlagung des anderen Ehegatten stattgefunden hat. Evtl. lässt sich dann auch ohne Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheides gegenüber dem anderen Ehegatten der festsetzungsfeststellende Akt finden, der beiden Ehegatten gegenüber Wirkung besitzt. Dem Einzelbescheid läge dann ebenfalls der gesuchte, auch vom „anderen Ehegatten“ anfechtbare einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid zugrunde.¹⁶⁹²

¹⁶⁹⁰ V. Wedelstädt in Kühn/von Wedelstädt, AO u. FGO, 20. Aufl. (2011), § 155 AO Rz. 27, unter Verweis auf ein Urtr. d. BFH zur Zusammenveranlagung, s. o. Nw. Nr. 2 in Fn. 146, S. 36.

¹⁶⁹¹ Diesen Grundgedanken gab es schon seit jeher, vgl. Teil I Kap. A.I.8.b), S. 36 f., im Hinblick auf die Auffassungen der früher h. L. zur Anfechtbarkeit des „zusammen“ veranlagenden Steuerbescheides“.

¹⁶⁹² Der Frage der Anfechtbarkeit des Einzelbescheides stellte sich im Ansatz auch das FG Köln, Urtr. v. 18.11.1997 14 K 799/93, n. V.

Für die Wirksamkeit des Steuerbescheides oder des Steuerfestsetzungsaktes gegenüber allen betroffenen Steuerpflichtigen ist es wichtig, gegen wen sie ergangen sind. Dies bestimmt sich nicht nur nach der Anschrift des Bescheides, sondern auch nach dessen gesamtem Inhalt. Der Inhaltsadressat ist, wie schon erläutert, nicht mit dem Bekanntgabeadressaten gleichzusetzen. Aus dem Inhalt des Bescheides muss aber eindeutig erkennbar sein, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll. Für die Bestimmung des Inhaltsadressaten kommt es entsprechend der Auslegungsgrundsätze des § 133 BGB auf den objektiven Erklärungsinhalt aus der Sicht bzw. dem Verständnishorizont des Empfängers an. Fehlt es an einer ausdrücklichen Benennung des Betroffenen, so ist dies entbehrlich, wenn er sich nur in sonstiger Weise aus der Regelung ergibt.¹⁶⁹³ Ist der Bescheid informell so gestaltet, dass die Ehegattin den Bescheid auch auf sich bezieht, d. h. ist sie deutlich erkennbar (auch) diejenige, für die der Bescheid dem Inhalt nach bestimmt ist, so ist der Bescheid (auch) ihr gegenüber ergangen.¹⁶⁹⁴

Ist demnach der an den einen Ehegatten adressierte Zusammenveranlagungsbescheid wegen der potentiellen Erfassung ihrer bzw. seiner Einkünfte auch gegen den anderen Ehegatten gerichtet, so ist der Bescheid – wie unzweifelhaft dem einen Ehegatten als Bekanntgabeadressat und Bekanntgabeadressaten gegenüber – auch dem anderen gegenüber auf Feststellung des Steueranspruchs und des Verpflichteten gegenüber gerichtete Handlungen des Finanzamtes anzusehen¹⁶⁹⁵ und damit auch für die Ehefrau anfechtbar. Dem Einzelbescheid liegt dann ebenfalls der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid im Materiellen wie auch im Formellen zugrunde.

e) Der exklusive „Zusammenveranlagungsbescheid“ des Alleinverdiener-Ehegatten zur Begleichung der Steuerschuld

Nun entsteht nach heutiger Regelungspraxis nahezu der Eindruck, es gäbe den Zusammenveranlagungsbescheid nicht, den die Behörde gezielt an beide richtet,

¹⁶⁹³ Güroff in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 119 AO Rz. 3, u. § 157 AO Rz. 7 (89. Erg.-Lfg./Nov. 2011 u. 87. Erg.-Lfg./März 2011).

¹⁶⁹⁴ Dem war nicht so im Fall des FG Köln, a. a. O., n. V., denn es bestand Verwechslungsgefahr zwischen Ex- und jetziger Ehefrau. Den Einwand fehlerhafter Adressierung des Zusammenveranlagungsbescheides übergang das Revisionsgericht, vgl. BFH v. 24.05.1985 VI R 204/82, BStBl. II 1985, 583.

¹⁶⁹⁵ BFH v. 22.10.1971 VI R 235/69, BStBl. II 1972, 297, 299; ähnl. BFH v. 12.01.1968 VI R 287/66, BStBl. II 1968, 362/3. Zu beiden siehe bereits näher in Teil I Kap. A.II.2, S. 45 f.

aber bei dem nur einer der Ehegatten als Gesamtschuldner zur Begleichung der Steuerschuld in Anspruch genommen wird. Das erspart natürlich dem Finanzamt die Prüfung dessen, wonach früher eigentlich alle suchten, nämlich ob ein einheitlicher Zusammenveranlagungsbescheid das (einfache) Zusammenveranlagungsverfahren abschließt.¹⁶⁹⁶ Die „Sache“ gerät fast in Vergessenheit.

Dem war aber nicht immer so: Es gab in den Anfangsjahren der originären Zusammenveranlagung von Ehegatten durchaus den Einzelbescheid auf dem Boden der „einen“ Zusammenveranlagung, der nach landläufiger Auffassung nicht zwangsläufig bedeuten musste, dass der Zusammenveranlagungsbescheid nur gegen einen der Ehegatten, im Regelfall den Ehemann, gerichtet sei. So sprach Becker¹⁶⁹⁷ davon, dass die Finanzbehörde die Steuer allen Gesamtschuldner gegenüber festsetzen könne, aber dabei auch grundsätzlich zunächst nur einen von ihnen zur Zahlung auffordern dürfe. Genau anhand dieser Konstellation lassen sich zwei bedenkliche Aspekte festmachen, die bis heute in der Diskussion über das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung nicht vakant sind:

(1) Der eine ist der, dass die Ehefrau personell und hinsichtlich ihres Einkommens auch sachlich mitveranlagt wurde, dass man diese Veranlagung aber glaubte, ihr gegenüber nicht abschließen zu müssen.¹⁶⁹⁸ Man sah es wie Becker schlichtweg nicht ein¹⁶⁹⁹ oder unterließ es wie manch anderer, offen zu vertreten, dass der Zusammenveranlagungsbescheid zwingend an beide Ehegatten zu richten ist¹⁷⁰⁰. Nach außen hin wurde stets nur davon gesprochen, die Behörde *könne* den Bescheid gegen beide richten,¹⁷⁰¹ was sich eben auch in der Grundtendenz durch die gesamte Historie „zusammengefasster Steuerbescheide“ zieht.¹⁷⁰² Der Einwand, dass wegen der Besonderheit des vorliegenden Gesamtschuldverhältnisses sogar eine Verpflichtung der Behörde gegeben sei, den Zusammenveranlagungsbescheid gegen beide Ehegatten richten zu müssen, spricht ein obligatori-

¹⁶⁹⁶ Martens, StuW 1970, 603, 613.

¹⁶⁹⁷ Becker, RAO, 4. Aufl. (1925), § 225 Anm. 2.

¹⁶⁹⁸ Nur Moser, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, 1931, S. 30, erklärte schon damals stringent, es *müsse* sich der Bescheid an beide richten.

¹⁶⁹⁹ Dies geschah aus Gründen der von ihm vertretenen Haftungsbesteuerung der Ehegattin.

¹⁷⁰⁰ Das betrifft die Befürworter der These, dass die Ehefrau Trägerin der materiellen Steuerpflicht aus Zusammenveranlagung ist, s. u. a. Bühler, Steuerrecht, Allg. StR., 1. Bd. (1927), § 19 II., S. 212.

¹⁷⁰¹ Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 555: Es sei zweckmäßig, wenn die Ehefrau eigenes Vermögen besitze.

¹⁷⁰² Trzaskalik in H/H/Sp, AO/FGO, § 155 AO Rz. 49 (Lfg. 176 März 2003).

scher einheitlicher Zusammenveranlagungssteuerbescheid vorliege, wurde auf dem Boden der heutigen Doktrin, eines von der Ehegattin getrennten Zusammenveranlagungsverfahrens, sogar negativ abgeurteilt. Ein einheitlicher Bescheid müsse nicht erlassen werden.¹⁷⁰³

Damit blieb also immer ein „Hintertürchen“ offen, auf das man ihr gegenüber die Veranlagung nicht abschließen müsse. Hatte die Finanzbehörde den Steuerbescheid allein gegen den Ehemann gerichtet, so hielt man es im Falle der Vollstreckung – auf dem Boden einer „einheitlichen“ Zusammenveranlagung – für völlig ausreichend, der Ehefrau gegenüber nachträglich einen besonderen Haftungsbescheid zu erteilen.¹⁷⁰⁴ All dies galt selbst bei bis zu 100%ig eigenen, durch den Grundsatz der Verwaltungs- und Einkommenseinheit (s.o.) verdeckten, Einkünften der Ehegattin am gesamten Familieneinkommen.¹⁷⁰⁵ An dieser Behandlung gerade solcher Fälle lässt sich im Übrigen auch ermeszen, wie stark die Widerstände reaktionärer Kräfte gegen eine selbstständige Subjektstellung der (bürgerlichen) Ehefrau im Steuerrecht waren.

Auf dem Boden der heutigen generellen „doppelten Zusammenveranlagung“ und damit sogar potentiell doppelt berechneten Einkommens der „Ehegatten in Zusammenveranlagung“ wird aus der Disponibilität der Zusammenveranlagung gegenüber der Ehegattin kein Hehl gemacht. Da fallen dann schon einmal Äußerungen wie die, „dass beide Ehegatten zumindest dann veranlagt werden müssen, wenn beide Einkünfte erzielt haben, um die mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht zu vereinbarende Härte zu vermeiden, dass ein Ehegatte auch für die Steuerschulden des anderen in Anspruch genommen werden kann.“¹⁷⁰⁶

¹⁷⁰³ BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163 (Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Vermögensabgabe). Indirekt auch BFH v. 30.11.1999 IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678, 679, wenn es heißt, der Einzelbescheid sei nicht wegen Nichtbenennung der Ehegattin mangels hinreichender Bestimmtheit unwirksam; siehe hierzu auch Güroff in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 155 AO Rz. 36 (87. Erg.-Lfg./März 2011).

¹⁷⁰⁴ RFH v. 15.12.1937 VI 629/36, RStBl. 1938, 186, 187; v. 29.09.1937 VI A 390/37, RStBl. 1937, 1102; v. 20.01.1937 VI A 797/36, RStBl. 1937, 679, 680, der davon sprach, dass es für die Inanspruchnahme nicht unter allen Umständen erforderlich sei, „dass die Form der Zusammenveranlagung erfüllt ist“. Siehe dazu auch Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 556; Kämmel, EStG, 3. Aufl. (1942), § 26 EStG 1934 Anm. 2 (Erg. März 1942).

¹⁷⁰⁵ Siehe o. Fn. 736, S. 229. Sie hatte allerdings auch alle erdenklichen Möglichkeiten sich gegen den Zusammenveranlagungsbescheid zu wehren, s. o. Teil I Kap. A.I.8.b), S. 36 f.

¹⁷⁰⁶ FG Düss. v. 12.06.1970 VII 232/69 E, EFG 1970, 502, 503.

Nun gilt es aber auch hier, den rechtlichen Grundsatz der gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern zu beachten. Dieser ergibt sich – wie gesagt – als Ausformung aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, vgl. § 85 AO.¹⁷⁰⁷ Im vorliegenden Zusammenhang ist dieser Grundsatz zwar durchaus geläufig, nur greift er nicht im Hinblick auf die personell verknüpfte Bedeutsamkeit der Besteuerungsgrundlagen der Ehegattin. Er taucht auf bei der Rechtfertigung der Zusammenveranlagung, wonach diese Form der Ehegattenbesteuerung durch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gleichhoher Einkommen der Ehepaare untereinander gerechtfertigt sei¹⁷⁰⁸ oder wird auch schon einmal bemüht in Bezug auf die Besteuerung der Ehegatten untereinander, wenn es um die Zuordnung ihrer individuellen Einkünfte geht¹⁷⁰⁹, der Ehegattin allein gegenüber wird er jedoch nicht unbenommen ins Felde geführt:

Ein (uneingeschränkt) Einkommensteuerpflichtiger möchte bei einer Veranlagung grundsätzlich wissen, ob eine Steuerschuld ihm gegenüber begründet ist; dies hat sich in einer Steuerfestsetzung ihm gegenüber auszudrücken. Außerdem möchte er, dass über sein Einkommen abschließend entschieden wird.

Eine Zusammenveranlagung hat auf dem Boden der hier beschriebenen Konstruktion der Zusammenveranlagung zur Folge, dass beide Ehegatten auch gemeinsam veranlagt werden müssen. Die Steuerbehörde hat sich dementsprechend mit beiden Ehegatten innerhalb einer Veranlagung zu befassen und in einem ordnungsgemäßen Verfahren die Steuermerkmale beider Ehegatten zu überprüfen.¹⁷¹⁰ Zieht man dann den Ehemann per Einzelbescheid zur Einkommensteuer heran, ohne den zugrunde liegenden Bescheid an beide Ehegatten zu richten, so würde dies bedeuten, dass man der Ehefrau trotz inzwischen abgeschlossener gemeinschaftlicher Veranlagung die Angabe darüber verweigert, dass u. a. ihre Einkünfte oder eben auch in vielen Fällen, keine Einkünfte ihrerseits berücksichtigt worden sind, wobei auch der Nichtansatz von Einkünften bedeut-

¹⁷⁰⁷ Klein/Rätke, AO, 11 Aufl. (2012), § 85 Rz 1.

¹⁷⁰⁸ RFH v. 17.08.1938 VI 401/38, RStBl. 1938, 1003, 1004; BFH v. 25.09.1956 I 256/55 U, BStBl. III 1957, 2, 4; Zitzlaff, DStZ 1938, 551, 552; ausführl. dazu Brockhoff, DStZ 1953, 337 f.

¹⁷⁰⁹ Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung passe bei der Ehegattengemeinschaft nur dann, wenn es um die Zurechnung von Einkünften unter den Ehegatten ginge und hier verbleibe der Weg der Beiladung über § 174 Abs. 4 i. V. m. 5 AO, A. Meyer, DStZ 1993, 401, 404; Huxol, DStR 1982, 285. Siehe hierzu bereits o. Teil II Kap. E, S. 120 f.

¹⁷¹⁰ Blümich, NStR 1924, 349, 351.

sam sein kann.¹⁷¹¹ Der Verweis, über ihre Einkünfte und sonstigen Besteuerungsmerkmale sei noch nicht abschließend entschieden, ist weder zutreffend noch zulässig.¹⁷¹² Andernfalls könnte die Finanzbehörde später gegen die Ehegattin einen davon abweichenden Einkommensteuerbescheid erlassen, ohne dass die Voraussetzungen für die Berichtigung des ursprünglichen Zusammenveranlagungsbescheides gegeben sind.¹⁷¹³

Es soll hier nicht unerwähnt bleiben, dass entsprechend der Natur der Sache das Interesse an einer sachgemäßen und damit gleichmäßigen Steuerbelastung, das die Beteiligung am Besteuerungsverfahren mit sich bringt, differiert. Aber darauf kann hier keine Rücksicht genommen werden, da die gemeinschaftliche Besteuerung auch dann Anwendung findet, wenn der einzelne Ehegatte erwerbslos ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird in seiner Bedeutung auch nicht dadurch geschwächt, dass die Ehegattin womöglich nicht tatsächlich zur Steuer herangezogen wird. Die rechtliche Wirkung der Zusammenveranlagung gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG betrifft nicht die spätere Frage des Einstehenmüssens für die Schuld.¹⁷¹⁴

Nun fällt die Annahme einer einheitlichen Veranlagung aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Hinblick auf die nicht herangezogene Ehegattin heute wie früher generell schwer, wenn man zuerst das Augenmerk auf das Endstadium der Veranlagung, auf die Festsetzung der vollumfänglichen Steuerschuld und die Heranziehung des einzelnen Gesamtschuldners zur Begleichung der Steuerschuld richtet und dann die eigentliche Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG den Parametern sonstiger gleichgründiger Gesamtschuldnerschaften im Steuerrecht unterordnen will:

Es ist so, dass das EStG zum einen von der Voraussetzung der Einkünfteerzielung als dem ihr grundlegenden Steuergegenstand geprägt ist, zum anderen aber auch von der Rechtsfolgenanordnung hierauf zu entrichtender Steuern, die im Wege des Steuerbescheides festzusetzen sind. Der Steuerbescheid hat notwendig

¹⁷¹¹ Dass es Fälle der versehentlichen Nichtberücksichtigung von Einkünften der Ehegattin gibt, zeigt u. a. das Urteil des BFH v. 15.05.1986 III R 192/81, BFH/NV 1988, 477, auf.

¹⁷¹² Der BFH v. 9.12.2003 VI R 148/01, BFH/NV 2004, 527, 528, gesteht ja zu, wie schon erwähnt, dass es sich im Fall der Zusammenveranlagung sachlich um einen überhaupt nicht teilbaren Streitgegenstand handelt.

¹⁷¹³ Martens, VerwArch Bd. 60 (1969), 197, 221.

¹⁷¹⁴ Martens, a. a. O., 221.

aufzuzeigen, wessen Rechte und Pflichten durch ihn geordnet werden sollen.¹⁷¹⁵ Die h. L. meint nahezu unangefochten, dass § 85 AO bereits Genüge getan ist, wenn das Finanzamt, wie in anderen Fällen der Gesamtschuld, bei denen es im Ermessen des Finanzamtes steht, ob es die Leistungspflicht nur gegen einen oder gegen mehrere oder sogleich gegen alle Schuldner festsetzen will, diese auch bei der Zusammenveranlagung nur einem der Ehegatten gegenüber zu erklären braucht, wenn sie nur einen der Ehegatten als Gesamtschuldner durch Steuerbescheid in Anspruch nehmen will.¹⁷¹⁶

Selbst wenn man dem mit der festen Überzeugung entgegentritt, dass es bei der Einkommensteuer und früher auch bei der Vermögensteuer zu einer Feststellung der Leistungspflicht gegenüber beiden Ehegatten kommen müsse,¹⁷¹⁷ so hat man seltsamerweise die folgerichtige Annahme eines besonderen Gesamtschuldverhältnisses im Vorliegenden nie aufgegriffen¹⁷¹⁸ oder vertieft¹⁷¹⁹. Die durch Zusammenveranlagung ausgelöste Gesamtschuld wird zwar schon allein wegen ihrer separaten gesetzlichen Stellung (s. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO als letzte, *eigene* Alt.) als ein Sonderfall eines Gesamtschuldverhältnisses aufgrund gemeinsamer Tatbestandserfüllung betrachtet,¹⁷²⁰ aber dennoch den sonstigen Gesamtschuldfällen im Steuerrecht gleich gelagert behandelt.¹⁷²¹

¹⁷¹⁵ Blümich, a. a. O., 351; Becker, RAO, 4. Aufl. (1925), § 225 Anm. 2.

¹⁷¹⁶ Fichtelmann, FR 1971, 260, 262; Messmer in Mattern/Messmer, RAO, 1. Aufl. (1964), § 210 Tz. 1448.

¹⁷¹⁷ Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 53.

¹⁷¹⁸ Siehe u. a. Liebisch, a. a. O., S. 53.

¹⁷¹⁹ Einigen behagt es allerdings nicht, dass der Tatsache, dass zusammenveranlagte Ehegatten haftungsumfänglich Gesamtschuldner sind, dermaßen hohe Bedeutung bis in das eigentliche Zusammenveranlagungsverfahren hinein zukommen soll: Es sei zu differenzieren zwischen dem Umstand, dass durch gemeinsame Veranlagung eine Gesamtschuldnerschaft entsteht, und den weiteren rechtlichen Besonderheiten einer Gesamtschuldnerschaft. Die Zusammenveranlagung weise bestimmte Besonderheiten auf, die zu anderen Schlussfolgerungen bezüglich des späteren rechtlichen Schicksals der Steuerfestsetzungen Zusammenzuveranlagender führen müssen. So Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl. (2012), § 360 Rz 9. Woerner, BB 1967, 241, 244, spricht in diesem Zusammenhang von einem aus der Zusammenveranlagung resultierenden Schuldverhältnis besonderer Art, das vom Gesamtschuldverhältnis in wesentlichen Elementen verschieden sei.

¹⁷²⁰ Siehe hierzu u. a. Brauel, StW 1961, Sp. 701, 702 f., der auch ansonsten anregend, aber nicht konsequent kritisch ist. „Können die durch ein steuerliches Gesamtschuldverhältnis verbundenen Personen keine *echte Schuldgemeinschaft* in der Weise bilden, dass Bestand, Umfang und Inhalt der Gesamtschuld gegenüber allen Gesamtschuldnern Unterschiede (auch in der Zukunft nach Erlass des/der

Bis heute sind, weil man bisher die hier gebotene Gelegenheit eben auch versäumt hat, keine Gesamtschuldverhältnisse im Steuerrecht bekannt, geschweige denn behandelt, die eine einheitliche Entscheidung im Rahmen der Steuerfestsetzung der (abstrakten) Steuerschuld aus Gründen eines einheitlichen Schuldverhältnisses als Schuldgrundlage der besonderen Gesamtschuldnerschaft aufweisen. Man kratzt allenthalben nur an der Oberfläche dieses Sonderfallstatus mit Behauptungen, die dann aber mangels Tatbestandseruierung der Gesamtschuld aus Zusammenveranlagung nicht von Erfolg gekrönt sein können.¹⁷²²

Der gesamte Meinungsstand scheint nicht um eine Tatbestandsgrundlage zu wissen oder auch nicht wissen zu wollen, zum einen getragen davon, dass man auch nicht glaubt, diese vorweisen zu müssen.¹⁷²³ Lange Jahre war man sich schon nicht schlüssig, wie bereits mehrfach geschildert, ob es sich hier um ein Gesamtschuldverhältnis handelt, bei dem die Ehegatten miteinander im Verhältnis einer Schuldnermehrheit stehen oder um ein aus der Nebenhaftung sich ergebendes Gesamtschuldverhältnis. Heute hat man letzteres zwar ausgeklammert, weiß aber nach wie vor nicht um die Schuldgrundlage der mithaftenden Ehegattin.

Zum anderen sieht man sich daran gebunden, dass der Steueranspruch nur durch unmittelbare Tatbestandsverwirklichung entstehen kann. So wird immer wieder – selbst von gesetzgeberischer Seite aus –¹⁷²⁴ vorgetragen, die Gesamthaftung habe nicht notwendig zur Voraussetzung, dass auch verfahrensmäßig in jedem einzelnen Fall die Zusammenveranlagung durchgeführt wird; erforderlich

Bescheide/s) nicht aufweisen können. In einem solchen Fall müsste beispielsweise eine Rechtsmitteleinlegung notwendigerweise allen Gesamtschuldern zugutekommen, weil es nicht denkbar wäre, dass mit Abschluss des Rechtsmittelverfahrens unterschiedliche Steuerfestsetzungen innerhalb desselben Gesamtschuldverhältnisses bestehen könnten. Dass die Gesamtschuldner eine Schuldgemeinschaft in dem hier gebrauchten Sinne bilden, kann sich sowohl aus der Entstehung als auch aus dem Inhalt und Wesen der Gesamtschuldverhältnisse ergeben.“

¹⁷²¹ Es könne aus der Gesamtschuld zwingend gegen einen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid gegenüber den Ehegatten geschlossen werden, vgl. Woerner, BB 1967, 241; Beck, StuW 1977, 47; Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl. (2012), § 44 Rz 20. Zu den weiteren Nw. s. o. Fn. 788, S. 243.

¹⁷²² So u. a. Martens, StuW 1970, 603, 605 f.: „Aus der Gesamtschuld und genauso wenig aus dem Umstand (maximal) zusammengefasster Steuerbescheide dürfe nicht zwingend auf eine nicht einheitliche Entscheidung über die Steuerfestsetzung geschlossen werden.“

¹⁷²³ Siehe vertiefend hierzu bereits Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

¹⁷²⁴ Amtl. Begründung zum StAnpG 1934, RStBl. 1934, S. 1398, 1403 Sp. 1.

für die Inanspruchnahme sei nur, dass *die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung gegeben sind*.¹⁷²⁵ Hierin liegt nun – anders als auf den ersten Anschein hin zu vermuten – kein Widerspruch in sich, gerade wenn man von „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ in so gezielt gebräuchlicher Weise nur dann sprechen kann, wenn die Steuer auch den Ehegatten gegenüber *zusammenfestgesetzt* wird,¹⁷²⁶ wobei dies vor allem dann gilt, wenn genau genommen erst im Zuge der Veranlagung die individuelle Zurechnung der Einkünfte zu dem jeweiligen Ehegatten zugunsten einer partiellen Zuordnung der Einkünfte auf die Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommensgemeinschaft aufgehoben wird. Betrachtet man beide Äußerungen des Gesetzgebers im Zusammenhang, so verhält er sich nur dann nicht in klar widersprüchlicher Weise, wenn man diese Äußerung *in Bezug auf das mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“* getroffen sieht.¹⁷²⁷ Hierzu jedoch später noch detaillierter.

Offensichtlich klammerte man nach h. L. bis heute den Tatbestand bzw. die Erforderlichkeit eines Tatbestandes für die Besteuerung der zusammenveranlagten Ehegatten aus. Man hielt sich an den Umstand der vorgeschriebenen Zusammenveranlagung und knüpfte hieran die Entstehung der Steuerschuld bzw. der Haftungsschuld unbeirrt davon, dass der Zeitpunkt der Entstehung mit der Steuerfestsetzung zusammenfallen könnte, denn einen dies aufweisenden bzw. aufzeigenden Tatbestand (er)kannte man nicht oder schlimmer, man wollte ihn als solchen (einheitliches Schuldverhältnis) auch nicht zur Kenntnis nehmen.

Den Boden dafür bereitete, dass man die Ehefrau als Bürgerin mit gleichen Rechten und Pflichten stets ausklammerte und sie damit vergaß oder schlichtweg übersah. So übersah man bis heute kategorisch, dass es ja nicht nur um eine gemeinsame Veranlagung der Einkommen,¹⁷²⁸ sondern auch um eine gemeinsame

¹⁷²⁵ RFH v. 12.12.1935 VI A 855/35, RStBl. 1936, 4, u. v. 20.01.1937 VI A 797/36, RStBl. 1937, 679, 680; Schefold, StW 1937, Teil I, Sp. 1241.

¹⁷²⁶ So der Gesetzgeber zuvor in derselben Spalte, vgl. nochmals die amtl. Begründung zum StAnpG 1934, a. a. O., S. 1398, 1403 Sp. 1. Siehe zur Bedeutung des Zusammenveranlagungsvorganges in besonders anschaulicher Weise Moser, VJSchrStFR 1931, 557, 610.

¹⁷²⁷ Hinsichtlich der angesprochenen Umstellung siehe bereits o. Teil I Kap. B.III.1.b), S. 74 f. u. Teil IV Kap. M.IV.6.a), S. 465 f.

¹⁷²⁸ Es werde ein einheitliches Einkommen festgestellt, das der Einkommensbesteuerung jedes Ehegatten zugrunde gelegt wird dergestalt, dass jeder Ehegatte für sich Steuerpflichtiger und Steuerschuldner der vollen auf dieses Einkommen entfallenden Einkommensteuer ist. S. bereits o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(a), S. 352 f.

Veranlagung der Personen geht. Das Verhalten der h. L. widerspricht dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers: *Die Ehegatten* sollen zusammen veranlagt werden und nicht nur das ihnen gemeinsame Einkommen, vgl. § 16, 22, 26 und 26b EStG 1920/1-1975.¹⁷²⁹ Eine Veranlagung über den Ehemann war bereits von Beginn an nach Art. 109 Weimarer Verfassung ausgeschlossen.¹⁷³⁰ Nach den Buchstaben des Gesetzes hat die Ehefrau, wenn sie denn schon nicht eigenständig veranlagt werden darf, stets Mitsteuerschuldnerin und aufgrunddessen gesamtschuldnerisch Haftende für die gemeinsame Steuerschuld zu sein.

Es handelt sich hier, wie schon erläutert, um keine Gesamtschuldnerschaft unmittelbarer Tatbestandsverwirklichung durch Mehrere, deren Festsetzung einem der Tatbeteiligten gegenüber genügend ist. Es ist auch keine (Zusammen-)Veranlagung gegeben, die nur den Tatbestand unmittelbarer gemeinschaftlicher Tatbestandsverwirklichung (wie bei der Einkünfteerwerbsgemeinschaft) nachzeichnet. Auch fehlt es an einem mittelbar gemeinsamen Tatbestand: Man möchte sie nicht deshalb erfassen, weil sie materiell betrachtet nebeneinander Einkünfte besitzen und damit zum Familieneinkommen beitragen, sondern man möchte sie gemeinsam besteuern, um das Familienoberhaupt, den Ernährer, als den alleinigen Einkommensbezieher dastehen lassen zu können.¹⁷³¹ Die Tatbestandsablösung kann also auch nicht darin liegen, der Ehefrau einen selbstständig begründeten Steueranspruch zuzuerkennen.

Die gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten bezieht sich nur auf die Steuerschuld gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG, die aber zunächst mittels Zusammenveranlagung abweichend von der mit Ablauf des Kalenderjahres als maßgeblicher Veranlagungszeitraum entstandenen individuellen Steuerschuld des einzelnen Ehegatten bestimmt werden muss. Anders herum gesagt heißt es, dass ohne das gesonderte und einheitliche Zusammenveranlagungsverfahren der Ehegatten naturgemäß auch die gesamtschuldnerische Haftung entfällt.¹⁷³² Dieses tatsächliche Moment einer Zusammenveranlagung als Vorgang hat inzwischen auch der BFH ansatzweise anerkannt, als er dem Antrag der Ehegatten steuergestaltende Wirkung zuerkannt hat.¹⁷³³

¹⁷²⁹ Blümich, NStR 1924, 349, 351.

¹⁷³⁰ So schon ausführlich o. unter Teil IV Kap. M.III.1, S. 217 f.

¹⁷³¹ Siehe bereits o. ausführlich, besonders Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(a), S. 352 f.

¹⁷³² Pißel/Koppe, EStG, 4. Aufl. (1931), § 22 Anm. 8. S. a. Peters, EStG, 4. Aufl. (1944), § 26 Anm. 8; Martens, VerwArchiv, Bd. 60 (1969), S. 197, 221: „Das Gesamtschuldverhältnis der Ehegatten ist eine Folge ihrer Zusammenveranlagung.“

¹⁷³³ Siehe näher Teil I Kap. B.III.1.a), S. 65 f.

Die individuelle Steuerschuld beider Ehegatten ist durch Zusammenveranlagung abzulösen. Das gilt auch hinsichtlich der Ehegattin. Selbst wenn diese keine Einkünfte im Kalenderjahr erzielt hatte, ist ihre individuelle Nichtsteuerpflicht erst durch ein „Verschmelzen der Besteuerungsgrundlagen“ im Zuge der Zusammenveranlagung aufzuheben.¹⁷³⁴ Wie erläutert, soll die Tatbestandsablösung hier auch nicht darin liegen, der Ehefrau einen selbstständig begründeten Steueranspruch zuzuerkennen, der u. a. auch über eine Duplizierung der Einkünfte mittels gegenseitiger Zurechnung der Einkünfte gewonnen werden könnte, wofür der § 26b EStG aber überhaupt nichts hergibt.¹⁷³⁵

Der Gesetzgeber hat sowohl beim sog. Realsplitting gem. § 22 Nr. 1a. EStG wie bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG die gesetzlichen Möglichkeiten für eine nachgelagerte Einkünfte-Zuordnungs- bzw. Zurechnungsentscheidung geschaffen. Es darf ruhig übersehen werden, dass es sich hier um einen durch die Wahl der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 2 S. 2 EStG) formal mitwirkenden Akt des Bürgers/der Bürgerin handelt, denn entscheidend ist, dass der Gesetzgeber eine Regelung geschaffen hat, einen Sachverhalt nachträglich gewandelt einkommensteuerlich zu erfassen, wenn jener denn in seiner steuerlichen Relevanz durch den Bürger nicht durch die Wahl der Einzelveranlagung (§ 26 Abs. 2 S. 1 EStG) in Abrede gestellt wird.¹⁷³⁶

¹⁷³⁴ S. o. Teil IV Kap. M.IV.5.b)(2)(b), S. 386 f.

¹⁷³⁵ So schon im Einzelnen erörtert unter Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

¹⁷³⁶ Dasselbe gilt hinsichtlich des sog. Realsplittings, das allerdings per Antrag positiv gestellt werden muss, um zur Anwendung zu gelangen. Der BFH in seiner Rspr., s. Ur. v. 12.07.1989 X R 8/84, BStBl. II 1989, 957, 958, dem Antrag, nicht der im Laufe des Veranlagungsverfahrens gesetzlich bestimmten verändernden Zurechnungs- bzw. Zuordnungsentscheidung – wie im Fall der Zusammenveranlagung – rechtsgestaltende Wirkung zukommen lassen zu wollen, verdeckt den wahren Vorgang, indem er den Moment der Tatbestandswirkung mit dem Antrag durch den Bürger übereinsetzt. Der Gesetzgeber und nicht der Bürger hat zuvor schon die Entscheidung über die Art der Besteuerung getroffen, die der Finanzbeamte dann vollzieht. Alles andere „drum herum“ (die Zustimmung des unterhaltsbedürftigen Ehegatten) kann sie auch nicht weniger legitimationsbedürftig machen, zumal die Zustimmung des nicht oder bedeutend weniger erwerbstätigen Ehegatten einklagbar ist, s. u. a. hierzu Tormöhlen in Korn, EStG, § 26 Rz. 26 f. (65. Erg.-Lfg. Apr. 2012). Die Legitimation für das Realsplitting auf der Basis sonstiger Einkünfte ist eben auch eher schwach (willkürlich), weil die Leistungen eigentlich in den Rahmen des abziehbaren subjektiven Aufwandes (Sonderausgaben) gehören.

Gesamtschuldnerisch haften können mehrere Personen nur bei Verpflichtungen gleichen,¹⁷³⁷ oder vielleicht – wie hier – auch gar desselben Inhalts. An dieser Stelle muss man sich stets der Möglichkeiten einer geänderten Zuordnungsentscheidung im Wege gesonderter Veranlagung bei der Einkommensteuer bewusst sein:

Ein Anspruch, der nicht erhebbar ist, weil das „Einstehenmüssen“¹⁷³⁸ an den Steuerbescheid gekoppelt ist, versetzt auch den Steuerpflichtigen noch nicht in die Lage eines Steuerschuldners. Wenn man offen zugesteht, dass der Anspruch mit Entstehen gemäß § 38 AO allein noch nicht erhebbar ist, da der Umfang noch nicht klar umrissen erkennbar ist, und man zugibt, dass es zur Füllung dieser planmäßigen Lücke und zur Herstellung eines „endlichen“ Tatbestandes nicht nur eines verwaltungsrechtlichen Verfahrens bedarf, sondern der Gesetzgeber diese Phase auch durch weitere Steuertatbestände anreichern kann, dann gesteht man auch zu, dass sich hieraus die Möglichkeit zur (legitimen) Erweiterung der Anzahl der Steuerschuldner im Steuerschuldverhältnis zum Gläubiger hin ergeben kann.¹⁷³⁹

Auf dieser Basis kann man dann auch nachvollziehen, dass erst aufgrund gemeinschaftlicher Tatbestandsverwirklichung mittels Zusammenrechnens der Einkünfte der Ehegatten, also einer verändernden Zuordnungsentscheidung im Zuge der Veranlagung, die abstrakte Steuerpflicht der Ehegatten entsteht. Erkennt man an, dass die Ehegattengemeinschaft als solche Teilnehmerin eines einheitlichen Schuldverhältnisses ist, so lässt sich auch die Bedeutung der Zusammenveranlagung als rechtsbegründender und zugleich rechtsgestaltender Vorgang nicht „hinwegurteilen“. Das der gemeinschaftlichen Besteuerung zugrunde liegende einheitliche Schuldverhältnis impliziert die zwingend notwendige Steuerfestsetzung zur Begründung der abstrakten Steuerschuld gegenüber der Ehegattengemeinschaft bzw. der in ihr vereinigten *beiden* zusammenveranlagten Ehegatten.

Die Steuerfestsetzung hat hier im Falle der gemeinsamen Einkommensbesteuerung von Ehegatten mit der Folge gesamtschuldnerischer Haftung eine

¹⁷³⁷ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 62 (130. Lfg. 8/2008).

¹⁷³⁸ Im Vorliegenden ist es genau genommen bereits das „Einstehensollen“.

¹⁷³⁹ So wurde der Grundsatz des § 38 AO schon des Öfteren hinsichtlich weiterer Tatbestände des Einkommensteuergesetzes relativiert, vgl. die speziellen Zuordnungs- bzw. Zurechnungsnormen des § 22 Nr. 1. und 1a. EStG und des § 24 Nr. 2 letzt. Hs. EStG sowie die Zurechnungsfiktion des § 28 EStG als genau abgegrenzte Verlagerung von Einkünften.

eigenständige Bedeutung: Ohne ausdrückliche Festsetzung der Steuer gegenüber beiden zusammenveranlagten Ehegatten als Träger der Ehegattengemeinschaft entsteht die Steuerpflicht nicht.¹⁷⁴⁰ Das heißt beim Steueranspruch aus dem abstrakten Schuldverhältnis muss man sie beide gemeinsam in Anspruch nehmen, erst beim Steueranspruch aus dem konkreten Schuldverhältnis kann man sie – gesamtschuldnerisch haftend – grundsätzlich gemeinsam in Anspruch nehmen.

Es gibt also kein derartiges Entschließungsermessen, nur einem der zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber die Veranlagung per Steuerfestsetzung abschließen zu können. Die grundsätzliche Entscheidung der Behörde darüber, ob sie beide Ehegatten oder ggfs. auch nur einen von ihnen daraus tatsächlich in Anspruch zu nehmen gedenkt, muss als weiterer separater Handlungsschritt gesehen werden.

Der Einzelbescheid kann sich demnach als individueller steuererhebender Steuerfestsetzungsakt gegen den Ehegatten oder die Ehegattin richten, der darunterliegende steuerfeststellende Steuerfestsetzungsakt *hat sich gegen beide einfach zusammenveranlagten Ehegatten zu richten*. Diesen Grundsätzen kommt – wenn auch nicht explizit – die amtliche Fassung des Steuerbescheides nach, der bei Zusammenveranlagung Einzelbescheide (Erstbescheide) nur auf der Basis eines zusammengefassten Bescheides kennt (s. o.).

(2) Der zweite Aspekt ist folgender:

Becker hat es in diesem Zusammenhang also bereits zugestanden, dass es durchaus möglich ist, dass *eine* Steuer gegenüber mehreren Gesamtschuldern festgesetzt wird, dass danach aber jeder der beiden zusammenveranlagten Ehegatten für sich durch die Finanzbehörde zur Zahlung angehalten werden kann.¹⁷⁴¹ Der Gedanke gemeinschaftlicher Steuerfestsetzung unter einseitiger Heranziehung eines Gesamtschuldners ist sonstigen Gesamtschuldnerschaften im Steuerrecht völlig fremd. Entsprechend wird ihr sowohl nach überwiegender Sicht in den Anfängen der Zusammenveranlagung wie nach Sicht der heutigen h. L. eben auch kein Raum zugewiesen:

Die Besonderheit der Steuerfestsetzung gegenüber der Ehegattin ist, so kommt es hier verhohlen zum Ausdruck, dass sie nur in Bezug auf die Feststellung der Steuerschuld gemeinsam und damit gleichwertig ist, aber nicht im Hinblick auf

¹⁷⁴⁰ So auch einmalig eingestehend der BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, 166, im Falle wechselbezüglichen, strittigen Vermögens der Ehegatten.

¹⁷⁴¹ Becker, a. a. O., § 225 Anm. 2.

die Steuerschuldgrundlage.¹⁷⁴² Deswegen fällt es auch so leicht, den Besteuerungsvorgang ihr gegenüber zu missachten. Eine einheitlich begründete Steuerschuld durch mittelbare gemeinschaftliche Tatbestandsverwirklichung wurde hier bis heute nicht gesehen bzw. angenommen:

Schon Becker handhabte die Besteuerung der Ehegattin bar jeglicher Anerkennung der Zusammenveranlagung in ihrem Wesen. Er rechnete die Einkünfte der Ehegattin, so sie denn welche besaß, dem Ehegatten zu, damit einhergehend, dass er die Ehegattin allgemein zur bloßen Haftungsschuldnerin erklärte, also auch im Falle der ihr gegenüber festgesetzten Steuerschuld (s. o.). Selbst wenn er und mit ihm der RFH zeitweilig davon ausgingen, dass jeder Ehegatte Schuldner in Höhe der eigenen Beteiligung am Gesamtvermögen sei,¹⁷⁴³ so lag dem keine triftige Begründung zugrunde.¹⁷⁴⁴

Diese Besonderheit der Steuerfestsetzung gegenüber der Ehegattin gilt heute noch nach h. L., auch wenn die obige Bescheidlage nach der Sichtweise des BFH, wenn auch noch nicht nach derer aller Finanzgerichte,¹⁷⁴⁵ aus dem Blickfeld gebannt ist: Die h. L. behandelt die Ehegattin als gesamtschuldnerisch Mithaftende für die veranlagte Steuer im Sinne einer ihr eigenen Steuerschuldnerschaft, d. h. auch sie gilt wie der Ehegatte als *unmittelbare* SteuerschuldnerIn, eruiert aber – wie schon so oft erwähnt – nicht den Tatbestand für den der Steuerschuld denotwendig dazugehörigen Steueranspruch.¹⁷⁴⁶ Ist man nicht in der Lage, aus § 26b EStG eine Duplizierung der Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Ver-

¹⁷⁴² Dennoch: Im gesamtschuldnerischen Innenverhältnis haftet sie auch beim sog. Einzelbescheid nach der festgesetzten Steuerschuld.

¹⁷⁴³ Sogar im Rubrum aus RFH v. 25.01.1932 IX 1080/31, StRK AO 1931 § 115 Abs. 2 R. 3. Siehe hierzu schon o. Teil IV Kap. M.III.2.a), S. 229 f.

¹⁷⁴⁴ Vgl. Becker, RAO, 6. Aufl. (1928), § 79 Anm. 6; RFH a. a. O., § 115 Abs. 2 R. 3. Der RFH spricht im gleichen Atemzug davon, dass die haftungsrechtliche Vorschrift des § 115 Abs. 2 RAO 1931 insofern ungenau sei, als eigentlich jeder nur *in Höhe der* nichteigenen Beteiligung am Gesamtvermögen Haftender sei, zugleich aber davon, dass das Einkommen der Ehegattin dem des Ehegatten hinzuzurechnen ist.

¹⁷⁴⁵ FG Köln v. 18.11.1997 14 K 799/93, n. V.

¹⁷⁴⁶ Die steuerrechtliche Gesamtschuld entsteht ebenso wie die Einzelsteuerschuld durch Tatbestandsverwirklichung, Kruse, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl. (1973), § 13 II.2., S. 132. Nur heißt es dann allenthalben wohl reduzierend wie bei Kohlschütter, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, 1938, S. 11: „Mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes im anderen Familienmitglied entsteht aufgrund der wirtschaftlichen Einheit der Familie die Steuerschuld dieses Familienmitglieds.“

analogie des nicht erwerbstätigen Ehegatten herauszulesen,¹⁷⁴⁷ oder kann man mangels zweier Familieneinkommen den Ehegatten nicht unterstellen, dass jeder das gleiche Einkommen besitzt,¹⁷⁴⁸ dann muss der Steueranspruch entweder beiden oder nur einem der Ehegatten gegenüber in der Luft hängen, wenn man die Einkünfte des einen dem anderen rein sachlich hinzurechnet. Letzteres geschieht nach wie vor mehr oder minder unbewusst, indem man die *Einkünfte der Ehegattin* als mitveranlagt ansieht, aber sie selbst als Mitveranlagte hintenansetzt. Wie so oft wird Männern damit die aktive Subjekt- und Frauen die passive Objektrolle – allerdings konträr zum heutigen nahehelichen Unterhaltsrecht (wortwörtlich) ehemaliger haushaltsführender Ehefrauen – zugeschrieben.¹⁷⁴⁹ Legt man dann aber – entsprechende Versuche tauchen im Meinungsstand aus besagten Gründen kaum auf – der Steuerschuldnerschaft der Ehegattin einen Steueranspruch zugrunde, so wäre dies – wenn überhaupt – ein rein fiktionaler Steueranspruch.

Das ganze gerät – wie schon öfters erwähnt – zu einer subtilen Heranziehungsbesteuerung für die Ehegattin. Man veranlagt sie nur auf die gemeinsam entstandene Steuerschuld hin mit. So erkennt man den einheitlichen Steueranspruch nicht¹⁷⁵⁰ oder will ihn schlichtweg nicht anerkennen, weil dessen Eingeständnis u. a. bewirken würde, dass zusammenveranlagte Ehegatten über die notwendige Beiladung einkommen(steuern)mäßig noch näher zusammenrücken müssten. Das erklärt im Übrigen auch, warum der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ehegattin im Vorliegenden so wenig Beachtung findet.

Bei der Einkommensteuer in einfacher Zusammenveranlagung sind genau betrachtet materiell-rechtlich beide Ehegatten gemeinschaftlich heranzuziehen und formalrechtlich hat eine gemeinschaftsbezogene Veranlagung stattzufinden. Diese Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung hat besonderen Status hinsichtlich ihrer Entstehung in formal- und materiell-rechtlicher Hinsicht. Sie entspricht einer einzigen Obligation mit einer Mehrheit der subjektiven Bezie-

¹⁷⁴⁷ Siehe dazu bereits o. Teil IV Kap. M.III.3.b), S. 239 f.

¹⁷⁴⁸ Vgl. hierzu schon o. Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(a), S. 270 f.

¹⁷⁴⁹ Karsch, *Feminismus für Eilige*, 2004, S. 101, in Erläuterung des Werks von Simone Beauvoir, *Das andere Geschlecht*, Paris 1951, in dem Letztere diesen Missstand in der patriarchalisch geprägten Gesellschaftsordnung hinlänglich beschreibt.

¹⁷⁵⁰ Einzig Tormöhlen in Korn, *EStG*, § 26b Rz. 13 (65. Erg.-Lfg./Apr. 2012) sieht den einheitlichen Steueranspruch, von dem auch der BFH einmalig ernsthaft spricht, vgl. hierzu bereits Teil I Kap. A.II.2, S. 45 f., und leitet daraus die notwendige Beiladung des anderen Ehegatten her.

hungen. Den dazugehörigen verwaltungsrechtlichen Aspekt, dass eine unterschiedliche Anzahl Regelungsempfänger innerhalb eines zu regelnden Sachverhaltes immer auch verschiedene Verwaltungsakte bedeuten, was hier in Folge zu unterschiedlichen Steuerbescheiden in puncto der gemeinschaftlichen bzw. einheitlichen steuerfeststellenden und der individuellensteuererhebenden Steuerfestsetzung führt, war man nach obiger Haltung jedoch nicht gezwungen zu berücksichtigen. Becker und mit ihm der frühzeitliche Gesetzgeber sahen daraufhin auch nicht die Notwendigkeit, die beiden Erklärungen in verschiedene Steuerfestsetzungsakte zu unterteilen.¹⁷⁵¹

Dafür war Becker nun aber derjenige, der den formal einheitlichen, steuererhebenden sog. Zusammenveranlagungsbescheid beider Ehegatten anregte (s. o.)¹⁷⁵², den der Gesetzgeber prompt umsetzte (s. o.)¹⁷⁵³. Aus der Sicht Beckers war dies nur folgerichtig, denn wenn – wie für ihn und für andere – gewisse Unsicherheiten hinsichtlich der vorhandenen Gemeinschaftsbesteuerung, und sei es auch nur in der steuerschuldrechtlichen Grundlage, bestehen, dann ist die Konstruktion zusammengefasster Bescheide zugleich eine Möglichkeit sicherzustellen, dass der hilfsweise erkorene „Haftungsbescheid“ auch vorhanden ist, der allein die gewünschte Gesamtschuldnerschaft zwischen Ehegatten für die Einkommensteuer bewerkstelligt. Bei gesamtschuldnerisch Haftenden (in unechter Gesamtschuldnerschaft) kann eine Gesamtschuldnerschaft wohl erst dann eintreten, wenn gegen den Haftungsschuldner ein Haftungsbescheid erlassen worden ist.¹⁷⁵⁴

¹⁷⁵¹ Dem früheren Gesetzgeber muss man wohl zugute halten, dass er sich noch nicht so recht im Bewusstsein der nach vorliegendem Sachverhalt zwingend zu differenzierenden, regelnden bzw. verfügenden Teile des Festsetzungsaktes befinden konnte. Hierbei ist einiges zu berücksichtigen: Zum Zeitpunkt der Einführung der Zusammenveranlagung wurden Steuern noch nicht durch Steuerbescheid als dem nach § 122 Abs. 1 AO bekanntgegebenen Verwaltungsakt festgesetzt, vgl. hierzu § 155 Abs. 1 S. 1 u. S. 2 AO 1977. Insoweit konnte auf einen einheitlichen Verwaltungsakt, geschweige denn eine einheitliche Festsetzung noch kein solches Gewicht gelegt werden. Der Gesetzgeber hatte sich somit auch nicht mit der Frage zu befassen, ob es im Zuge der Einführung der Zusammenveranlagung von Ehegatten auch zu einer neuen Art von Steuerbescheid nach diesen Maßstäben kommen müsse. Nach § 238 AO a. f., RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161, war die Wirkung des Steuerbescheides davon abhängig, gegen wen er „ergangen“ war. Gemeint waren damit die Personen, gegen die eine Leistungspflicht festgestellt wurde, vgl. Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, 1934, S. 53.

¹⁷⁵² Teil IV Kap. N.II.1.b), S. 484 f.

¹⁷⁵³ Teil IV Kap. N.II.1.c), S. 489 f.

¹⁷⁵⁴ Diese Auffassung teilte auch der Arbeitskreis zur Reform der Reichsabgabenordnung, Bericht des Arbeitskreises für die Reform der RAO, Heft 13 der

Dabei galt es dann nicht nur, den zusammengefassten Bescheid in der Horizontalen zu installieren, also als zulässige formale Verknüpfung zwischen den beiden steuererhebenden Verwaltungsakten, man musste ihn auch vertikal etablieren, als Maßnahme der ständigen Inanspruchnahme beider Ehegatten unabhängig von irgendwelchen Ermessenserwägungen bezüglich der Heranziehung des einzelnen gesamtschuldnerisch haftenden Ehegatten. Die Ehegattin wurde damit bis heute offiziell zur Steuerschuldnerin neben dem Ehegatten.¹⁷⁵⁵

Da es hier nun aber, wie im obigen ausführlich dargelegt, aus materiellrechtlichen wie aus prozessual-rechtlichen Gründen, wenn auch heute nicht mehr in offizieller Manier, zu einer unterschiedlichen – einheitlichen wie zusammengefasst individuellen – Adressatenbestimmung hinsichtlich der daraus resultierenden Bescheide (legislativ wie exekutiv „genormter“ einheitlicher Zusammenveranlagungsbescheid im Rahmen zusammengefasster Bescheide) kommt, muss dem auch Folge geleistet werden. Anderes wäre mit der eindeutigen Geltungsanordnung des Gesetzes nicht zu vereinbaren. Man hat, wie gesagt, zwischen der gemeinschaftlichen bzw. einheitlichen Begründung der Steuerschuld aus Zusammenveranlagung und der Heranziehung des in Anspruch genommenen Gesamtschuldners durch die Finanzbehörde zu differenzieren.

Es ist also auch hier der Vorwurf zu erheben, dass es an der Erkenntnis¹⁷⁵⁶ und Thematisierung dessen fehlt, dass es im Vorliegenden schon von vornherein je nach Empfängerkreis zu zweierlei unterschiedlich adressierten Steuerbescheidstypen kommt, was bereits daran liegt, dass die darunterliegende Zweiteilung der verschiedenen Steuerfestsetzungsakte mangels eruiertes Tatbestandsgrundlage nicht klar als solche erkannt, geschweige denn benannt ist.

III. Fazit

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist es für die Beurteilung des prozessualen Rechtsverhältnisses, dass die Ehegatten verknüpft, entscheidend, die verwaltungsrechtlichen Grundsätze ausreichend zu beachten: Die Festsetzung der abstrakten Steuerschuld im Steuerbescheid ist ein von der Leistungsaufforderung

Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1970, Begründ. zu § 45 E AO 1969 (heutiger § 44 AO 1977), S. 247, sowie vermutlich der BFH, s. Urt. v. 07.10.1971 I R 145/68, BStBl. II 1971, 119, 120.

¹⁷⁵⁵ Siehe dazu schon o. Fn. 761, S. 234.

¹⁷⁵⁶ Mit Ausnahme des bloßen Ansatzes hierzu, siehe die zitierte, frühere höchst-richterliche Rechtsprechung unter Teil I Kap. B.III.2, S. 77.

prozessual zu trennender materieller Festsetzungsakt, weil der Regelungsadressatenkreis ein verschiedener ist. Der Verwaltungsakt gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten in Entstehung einer inhaltsgleichen Schuld ist die abstrakte Verwirklichung des einheitlichen Schuldgrundes, der in seiner konkreten Ausgestaltung auch hinsichtlich einer nachträglichen Änderung gegenüber den Schuldnern immer einheitlich bestehen muss.

Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid muss als solcher so gestaltet sein, dass bei nur einer Ausfertigung beide Ehegatten im Bescheid ausdrücklich als Steuerschuldner benannt sind und bei gesonderter Ausfertigung im Bescheidkopf über der *beiderseitigen* Namensangabe der Titel Steuerschuldner (und Inhaltsadressat) angegeben ist.

Der Gesetzgeber hat den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid in standardgemäßer Weise eingeführt, ohne ihn aber mit Nachdruck als den rechtmäßigen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid zu verifizieren. Da der Zusammenveranlagungsbescheid innerhalb zusammengefasster Steuerbescheide (§ 155 Abs. 3 AO) immer, um gegenüber beiden Ehegatten wirksam zu werden, beiderseits an die Ehegatten als Steuerschuldner zu richten ist, beinhalten die zusammengefassten Steuerbescheide als formal einheitliche Steuerbescheide schon von vornherein den einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid im Wege zusammengefasster Steuerbescheide ist nach ständiger Verwaltungspraxis der Regelfall der Steuerfestsetzung gegenüber Ehegatten aufgrund Zusammenveranlagung.

Die notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung gem. § 60 Abs. 3 FGO bzw. gem. § 360 Abs. 3 AO des anderen Ehegatten ist nicht nur aus einheitlicher Entscheidung, sondern auch regelmäßig aus dem Grunde eines an die Ehegatten gerichteten einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheides und des in ihm liegenden einheitlichen Verwaltungsaktes der Finanzbehörde erforderlich. Die unmittelbar rechtsgestaltende Wirkung manifestiert sich wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid darin, dass es sich um einen (einheitlichen) Zusammenveranlagungsbescheid handelt, der stets an mehrere gerichtet ist. Hierin liegt ein Verwaltungsakt bzw. Bescheid, der seinem Wesen nach nur mit Wirkung für und gegen mehrere Beteiligte ergehen kann.

Die Gesamtschuldnerschaft aus der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO ist tatsächlich ein gesetzlicher Sonderfall der steuerlichen Gesamtschuld, und zwar nicht nur im Hinblick auf die Stellung der gesetzlichen Bestimmung im gesetzlichen Kontext, vgl. § 44 Abs. 1 AO. Sie stellt ein besonderes Gesamtschuldverhältnis dar, denn die rechtliche Grundlage (causa) zur Entstehung dieses Gesamtschuldverhältnisses ist ein einheitlicher

Leistungsgrund aus einheitlichem Schuldverhältnis gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG, woraus wiederum die Verpflichtung eines jeden der Gesamtschuldner zur ganzen Leistung entstammt, vgl. § 44 Abs. 1 S. 2 AO. Diese besondere Rechtsnatur des Gesamtschuldverhältnisses schließt verschiedene Entscheidungen gegenüber den Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren gem. § 425 Abs. 1 BGB analog unbeachtlich des § 44 Abs. 2 S. 3 AO aus.

Ist die Entstehung des Schuldgrundes von einem formell-rechtlichen Verhältnis der Gesamtschuldner untereinander abhängig, sei es ein gemeinschaftlicher rechtsgeschäftlicher Vorgang oder ein gemeinschaftlicher Veranlagungsvorgang mit einer verfahrensrechtlichen Entscheidung in Gestalt eines einheitlichen Vertrages oder eines einheitlichen Verwaltungsaktes bzw. Bescheides, so muss nach zivilrechtlicher wie nach öffentlich-rechtlicher Gestaltung die Einheit des Verfahrens in materiell- und formalrechtlicher Sicht, u. a. auch im Rechtsbehelfsverfahren, gewahrt bleiben. Eine ablehnende Haltung zur notwendigen Beiladung des anderen Ehegatten lässt sich also auf dem Umstand der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten nicht gründen.

O. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid

Wie bereits unter den Voraussetzungen der notwendigen Beiladung erläutert,¹⁷⁵⁷ kann eine notwendige Beiladung vornehmlich und praktisch mühelos dann angenommen werden, wenn der eine einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt nicht nur machbar, sondern darüber hinaus als einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid gesetzlich manifestiert ist. Letzteres kann anhand des „einheitlichen Steuerbescheides“ gem. § 210 Abs. 2 AO 1936-1977, vgl. die dortige offizielle Bezeichnung, aber auch anhand der instrumentellen Mechanik des zusammengefassten Steuerbescheides gem. § 155 Abs. 3 AO im vorliegenden Zusammenhang angedacht werden und ist deshalb abschließend noch vertiefend zu untersuchen.

Gegenstand des letzten Abschnittes über das prozessuale Rechtsverhältnis, das die Ehegatten verknüpft, ist aber hauptsächlich, ob der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt und als

¹⁷⁵⁷ Vgl. o. Teil II Kap. C.I.2, S. 94 f.

einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid überhaupt existent ist. Aus steuerverwaltungsrechtlicher Sicht eröffnen sich damit zugleich die folgenden entscheidenden Fragen:

Kann es einen „Steuerfestsetzungsfeststellungsakt“ gegenüber mehreren Steuerpflichtigen und einen separaten „Steuerfestsetzungserhebungsakt“ gegenüber dem jeweiligen Steuerpflichtigen überhaupt problemlos geben? Dabei steht die Frage im Raum, ob die Abgabenordnung von der Einheitlichkeit der Steuerfestsetzung im veranlagenden Sinne und der Steuerfestsetzung im erhebenden Sinne ausgeht mit der Konsequenz einer obligatorischen einzigen Steuerfestsetzung bzw. eines einzigen Steuerbescheides gegenüber dem jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten. Handelt es sich bei den beiden Steuerfestsetzungsakten dann auch um Steuerbescheide i. S. der § 155 Abs. 1 AO i. V. m. § 157 Abs. 1 S. 2 AO? Sind nach dem Inhalt und der Systematik der Abgabenordnung als dem maßgeblichen Regelwerk des Steuerverwaltungsrechtes innerhalb eines einzigen Verfahrens im tatsächlichen Sinne bzw. eines äußerlich gemeinsamen Verfahrens mehrere untereinander und reibungslos miteinander verbundene Steuerbescheide denkbar?

Ist dies alles auch handhabbar, ohne dass es z. B. einer ausdrücklichen Bestimmung eines einheitlichen Teilfestsetzungs- und einheitlichen Teil-Steuerbescheides im Stil des § 210 Abs. 2 AO 1936-1977 bedarf, weil man eben erst dann abschließend sagen kann, dass auch ohne jetzige ausdrückliche Bestimmung durch den Gesetzgeber ein einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid begründbar bzw. annehmbar ist? In der Tendenz wird dagegen stets eingewendet, dass eine Sonderform für Einkommensteuerbescheide, die aufgrund der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG ergehen, nicht vorgegeben sei.¹⁷⁵⁸ Diese ist aber vielleicht auch schlichtweg nicht nötig, vorausgesetzt, der einheitliche Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid fügt sich problemlos in die abgabenrechtliche Systematik ein.

I. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt sowie die individuellen Steuererhebungsakte auf dem Boden verschiedener Steuerschuldverhältnisse

Grundsätzlich besteht, wie gesagt, eine verfahrensrechtliche Einheit zwischen der Festsetzung einer Steuerschuld (Begründung der Steuerpflicht) und der Erhebung

¹⁷⁵⁸ BFH v. 24.11.1988 IV R 232/85, BFH/NV 1989, 782 m. w. N.

aus ihr (Erhebung der Steuerschuld). Letztere ist bei den Veranlagungssteuern im Regelfall, d. h. in den Fällen der Einzelschuldnerschaft, eine unselbstständige Feststellung, da sich keine Unterschiede hinsichtlich der Trägerschaft der einzelnen Entscheidungen auf der Schuldnerseite ergeben. Im Vorliegenden ist es jedoch anders: Feststellung der Schuld und Anforderung der hieraus resultierenden Forderung müssen auseinandergelassen werden. Beim einheitlichen Schuldverhältnis gibt es verschiedene Stadien, in denen sich die entstandene Forderung befindet. Diese sind unter besonderer Berücksichtigung ihrer Geltendmachung durch Erlass verschiedener Steuerfestsetzungsakte auseinanderzuhalten:

Wie schon im Obigen ausgeführt, liegt hier insofern ein besonderes Gesamtschuldverhältnis vor, als dem Ganzen ein einheitliches Schuldverhältnis zugrunde liegt. Folgt man dieser Theorie der einheitlichen sachlichen Steuerpflicht zusammenveranlagter Ehegatten, so gibt es im Hinblick auf das abstrakte Schuldverhältnis nur einen durch Veranlagung erfassten Sachverhalt und zu eruiierenden steuerlichen Tatbestand, welcher auf Grund dessen zu regeln ist, also auch nur die Regelung eines Einzelfalles i. S. des Verwaltungsaktbegriffes gegenüber beiden Ehegatten. Die Erhebung der Schuld aus den konkreten Schuldverhältnissen gegenüber den beiden Ehegatten stellt hinsichtlich der eigenständigen Begründung vollumfänglicher Steuerschuld ob des eigenen Regelungsgegenstandes stets zwei weitere getrennte Verwaltungsakte dar. Das mit Ablauf des Verfahrens gewonnene abstrakte Schuldverhältnis ist ein einheitliches Schuldverhältnis und kann in seinem Ergebnis einer Steuerschuld den Beteiligten gegenüber auch nur einmal auferlegt, d. h. auch nur einmal gegenüber ausgesprochen werden.

Die Trennung der Veranlagungsverfahren geht, wie beim obigen gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren,¹⁷⁵⁹ mit einer Trennung der Steuerpflicht- bzw. auch der Steuerschuldverhältnisse einher: Es ist hier wie dort darauf zu achten, dass die Anzahl der steuerpflichtbegründenden bzw. steuerpflichterhebenden Maßnahmen übereingehet mit der Anzahl der einzelnen zu regelnden Pflicht- bzw. Schuldverhältnisse. Es gibt den Festsetzungsfeststellungsbescheid, dem das Steuerschuldverhältnis im abstrakten Sinne zur Regelung zugewiesen ist, und den Steuerfestsetzungserhebungsbescheid, dem das Steuerschuldverhältnis im konkreten Sinne zugewiesen ist. Damit fallen aber auch die festsetzende Steuerschuldbegründung im abstrakten und die festsetzende Steuerleistungspflichtbegründung im konkreten Sinne auseinander.

¹⁷⁵⁹ So schon vertiefend Teil III Kap. I.IV, S. 154 f.

Nach allem ist ersichtlich, dass Steuerfestsetzung nicht auch stets die tatsächliche Erhebung eines Steueranspruches bedeuten muss, wie hier aus der Natur des besonderen steuerlichen Gesamtschuldverhältnisses abzuleiten ist. Es gibt hier – wie im Obigen bereits ausgeführt – in einem abgestuften Verhältnis mehrere zu erklärende Rechtsfolgen, sprich mehrere Entscheidungen bzw. Verwaltungsakte, die jeweils als Steuerfestsetzung im maßnahmlichen Sinne aufzufassen sind.¹⁷⁶⁰ Dem Ziel der Zusammenveranlagung, aufgrund der in ihrem Verlauf ermittelten Besteuerungsgrundlagen eine bestimmte Steuer für mehrere bestimmte Steuerpflichtige festzusetzen, kann durch einen bloßen Festsetzungsfeststellungsakt entsprochen werden. Aber dieser wiederum würde nicht dem Sinn der Besteuerung selbst genügen, auch die komplette Erfüllung der festgesetzten Schuld zu fordern. Also muss ihm auch noch der Steuerfestsetzungserhebungsakt im Rahmen des gesamten Steuerveranlagungsverfahrens als Abschluss dessen nachfolgen.

Es handelt sich also nach allem beim einfachen Zusammenveranlagungsverfahren um ein gesetzlich geregeltes Verfahren zur Festsetzung einer gemeinschaftlich begründeten Steuerschuld, bei der die Steuererhebung im konkreten Sinne zunächst noch außen vor gelassen ist. Der Begriff des Steuerfestsetzungsfeststellungsaktes für den die eigentliche Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG abschließenden einheitlichen Verwaltungsakt ist demnach auch passend.

II. Der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid in seiner Legitimation als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt

Nun ist zu klären, ob sich der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid überhaupt als einheitlicher Steuerfestsetzungsfeststellungsakt ins steuerverfahrensrechtliche System integrieren lässt: Alle Teile des regel- und unregelmäßigen¹⁷⁶¹ Steuerfestsetzungsverfahrens werden durch die Vorschriften der §§ 155-192 AO in ihren Einzel- bzw. Besonderheiten rechtlich ausgestaltet. Hierin werden auch die Steuerbescheide behandelt, denn der Begriff des Steuerbescheides als äußerer Mantel geht mit dem der Steuerfestsetzung als dessen inhaltlicher

¹⁷⁶⁰ Teil IV Kap.N.I, S. 474 f.

¹⁷⁶¹ Als da wären das Billigkeitsverfahren der abweichenden Festsetzung von Steuern, § 163 AO, oder das Verfahren der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, §§ 179 ff. AO.

Vorgang einher. Der Begriff der Steuerfestsetzung erfährt in der Abgabenordnung keine ausdrückliche Umschreibung, vgl. §§ 155 ff. AO. In § 155 Abs. 1 S. 1 AO heißt es lediglich, dass Steuern durch Steuerbescheid festgesetzt werden und im darauf folgenden Satz, dass dieser der nach § 122 Abs. 1 AO bekanntgegebene Verwaltungsakt ist, vgl. § 155 Abs. 1 S. 1 und 2 AO.

Aus den Regelungen der Vorschriften des § 155 Abs. 1 AO i. V. m. §§ 172 ff. AO als auch i. V. m. § 218 Abs. 1 AO (s. u.) lässt sich jedoch herauslesen, dass die sog. Steuerfestsetzung grundsätzlich ein Verwaltungsakt ist, durch den das Vorliegen einer Steuerschuld festgestellt und die ihr entsprechende Steuerzahlungsschuld begründet wird.¹⁷⁶² Die Behörde hat die Steuer hinsichtlich dieser beiden benannten Funktionen grundsätzlich einaktig festzusetzen. Das ergibt sich inzidenter aus § 155 Abs. 1 AO, der die Festsetzung der Steuern durch „Steuerbescheid“ in singulärer Form fordert, was den dahinterliegenden Gedanken einer einzigen Veranlagung auch mit einer entsprechenden einaktigen Steuerfestsetzung unterstreicht.

Im Falle des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens hat der Gesetzgeber eine verfahrens- und materiell-rechtliche Vereinheitlichung eines Teil-Steuerfestsetzungsverfahrens gegenüber Ehegatten zur Einkommensteuer gesetzlich vorgenommen. Vom einfachen Zusammenveranlagungsverfahren wird die *Feststellung* der entstandenen (abstrakten) Leistungspflicht gegenüber beiden Ehegatten umfasst, während das mehrfache „Zusammenveranlagungsverfahren“ die Erhebung der entstandenen (konkreten) Leistungspflichten im Sinne der Steuerzahlungspflicht gegenüber dem einzelnen, beteiligten Ehegatten betrifft. Die Festsetzungen gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten haben sich also nach gesetzlicher Handhabung zu spalten in ein zuvoriges gemeinschaftliches bzw. einheitliches Steuerfestsetzungsfeststellungs- und mehrere individuelle Steuerfestsetzungserhebungsakte.

¹⁷⁶² Riewald, AO, Bd. II, Berlin 1951, § 210 Anm. 1 (1); Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. (1933), § 27 I., S. 158; Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926, S. 74: Das steuerrechtliche Verfahren hat bei den Veranlagungssteuern einen doppelten Charakter: Neben der Funktion der Geltendmachung des Steueranspruchs tritt als weitere die aufgrund einer Prüfung erfolgende amtliche Feststellung seines Betrages. Zur mangelnden Erhebbarkeit der Steuerforderung vor der Steuerfestsetzung siehe auch schon Teil IV Kap. M.IV.4.b), S. 312 f.

Die Finanzbehörde muss die dem Steueranspruch entsprechende Steuerfestsetzung vornehmen.¹⁷⁶³ Sie hat in den Fällen des §§ 26, 26b i. V. m. 32a Abs. 5 EStG mit Abschluss des gesonderten und einheitlichen Veranlagungsverfahrens eine einheitliche Steuerfestsetzung entsprechend dem entstandenen abstrakten Steueranspruch (abstrakte Leistungspflicht) gegenüber beiden Ehegatten aus einfacher Zusammenveranlagung zu erteilen (gebundene Steuerfestsetzung).¹⁷⁶⁴

In Anbetracht dessen, dass es sich hier nach gesetzlicher Regelung um hintereinander geschaltete, selbstständige Steuerfestsetzungen auf der Basis mehrerer Teilfestsetzungsverfahren handelt, ist anzuerkennen, dass der Begriff der Steuerfestsetzung gemäß § 155 Abs. 1 S. 1 AO im Vorliegenden differenziert gehandhabt werden muss, sodass jedes Teil-Festsetzungsverfahren zwar nur durch eine Steuerfestsetzung im Mantel des Steuerbescheides entsprechend obiger singulärer Formulierung abgeschlossen wird, insgesamt aber innerhalb des einen gesamten „Zusammenveranlagungsverfahrens“ beider Ehegatten mehrere, in obiger Weise differierende Steuerfestsetzungen ummantelt von mehreren verschiedenen Steuerbescheiden nach bestehendem Recht als legitim anzusehen sind.

III. Der einheitliche Steuerfestsetzungsfeststellungsakt in seiner Legitimation als einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid

Nach obigem Befund eines separaten einheitlichen Festsetzungsfeststellungsaktes sowie nachfolgender individueller Steuerfestsetzungserhebungsakte im Rahmen steuerverfahrensrechtlicher Grundsätze und auf der Basis spezieller steuerschuldrechtlicher Maßstäbe eines gesplitteten steuerlichen Tatbestandes ist nun noch festzustellen, ob dieser einheitliche Festsetzungsfeststellungsakt nach bestehender Rechtslage auch tatsächlich als ein einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid angesehen werden kann. Entsprechend der oben bereits angesprochenen Verknüpfung der Maßnahme mit dieser Art des Bescheides muss es sich nun auch um einen einheitlichen Steuerbescheid handeln, denn die steuerliche Festsetzung geht – wie bereits erwähnt – mit der Erteilung eines Steuerbescheides einher. Dabei ist mit zu berücksichtigen, ob trotz der Unterteilung in feststellende und erhebende Steuerfestsetzungsakte beide Akte sowohl der Form als auch dem Inhalt nach dem Steuerbescheid in seinen Voraussetzungen entsprechen.

¹⁷⁶³ Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, Bd. II, 9. Aufl. (1965), § 210 AO Anm. 1 (8).

¹⁷⁶⁴ So damals schon bzw. noch Schmidt/Seeger, EStG, 1. Aufl. (1982), § 26b Anm 3.

Nun wird allenthalben vorgetragen, es sei gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen, dass die Zusammenveranlagung in einem Bescheid erfolgt, der sich an mehrere Beteiligte richtet, also im begrifflichen Sinne einheitlich ist. Da dieser Umstand der gesetzlichen Kennzeichnung des Bescheides als solcher, wie schon zuvor erwähnt,¹⁷⁶⁵ im Hinblick auf die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide besonders hervorgehoben wird,¹⁷⁶⁶ ist nun zu erläutern, inwiefern dieser spezielle Aspekt für die Legitimation des einheitlichen (Zusammenveranlagungs-)Steuerbescheides, aber auch für die Legitimation des einheitlichen (Gewinn-)Feststellungsbescheides überhaupt Relevanz besitzt:

1. Zum Gesetzesvorbehalt hinsichtlich des einheitlichen Steuerbescheides

Tatsächlich unterliegen beide, der einheitliche *Feststellungsbescheid* mit dem Inhalt der einheitlichen Feststellung sowie der einheitliche Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid mit dem Inhalt der einheitlichen Steuerfestsetzungsfeststellung, allerdings aus unterschiedlichen Gründen in folgender Weise dem Gesetzesvorbehalt: Eine Teilfestsetzung oder ein Zwischenbescheid ist grundsätzlich nicht zulässig, weil gemäß § 157 Abs. 2 AO der Steuerbescheid die Gesamtheit der für eine Steuer maßgeblichen Verhältnisse erfassen soll.¹⁷⁶⁷ Im Vorliegenden splittet sich die Steuerfestsetzung nicht hierüber, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden sollen und man dann für die verselbstständigte Entscheidung auch die passende Rechtsform finden bzw. der Finanzverwaltung und dem Bürger bereitstellen muss, sondern darüber, dass die Entscheidung über die Begründung der Leistungspflicht gegenüber der Entscheidung über die Erhebung der Leistungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen verselbstständigt ist. Auch wenn es sich hierbei um gesplittete Festsetzungen sowie Steuerbescheide handelt, so sind doch beide instrumentell geläufige Mittel der Abgabenordnung (§ 155 Abs. 1 AO). Die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist, wie schon erwähnt, keine Festsetzung, d. h. man hatte also auch einen speziellen Bescheid hinsichtlich der *Feststellung* einzelner Besteuerungsgrundlagen einzuführen, eben den (Gewinn-)Feststellungsbescheid (§ 179 Abs. 1

¹⁷⁶⁵ So Riewald in Becker/Riewald/Koch, AO, Bd.I, 9. Aufl. (1963), § 7 StAnpG Anm. 4 (2).

¹⁷⁶⁶ So u. a. Riewald, a. a. O., § 7 StAnpG Anm. 4 (2).

¹⁷⁶⁷ Güroff in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 155 AO Rz. 9 (87. Erg.-Lfg./März 2011). Siehe dazu schon Teil III Kap. J.I.1, S. 156 f.

AO), der wiederum nur insofern ein gesetzlich „legitimiert“ einheitlicher ist, als er sich an alle Betroffenen zu richten hat, unabhängig von seinem (einheitlichen) Inhalt.¹⁷⁶⁸

Fraglich ist dann nur noch in diesem Zusammenhang, ob die deskriptive oder normative adressale Ausrichtung einer solchen gesetzlichen Bestimmung des an mehrere gerichteten Feststellungsbescheides dann noch entscheidend ist,¹⁷⁶⁹ wenn es sich um eine nach gesetzlicher Bestimmung notwendig einheitliche Entscheidung handelt, wie hier bei jener nach der Vorschrift des § 179 Abs. 2 S. 2 AO,¹⁷⁷⁰ die in einem Veranlagungsverfahren getroffen wird, das mehrere Beteiligte umfasst. § 179 Abs. 2 S. 2 AO 1977 drückt im Gegensatz zu § 219 Abs. 1 S. 1 AO 1931¹⁷⁷¹ eben gerade nicht mehr unmittelbar aus, dass sich der Feststellungsbescheid gegen alle die Personen richten muss, die von der (oktroierten) einheitlichen Entscheidung als solche unmittelbar betroffen sind.¹⁷⁷²

Notwendige Einheitlichkeit der (Festsetzungs-)Feststellung gem. § 179 Abs. 2 S. 2 AO bedeutet, dass die Entscheidung eine einheitliche ist und aufgrund des gemeinsamen Veranlagungsverfahrens mehreren Personen gegenüber als Betroffenen ergeht.¹⁷⁷³ Der Ausgangspunkt ist hier also eigentlich der gleiche, auch bei einfacher Zusammenveranlagung ist die Entscheidung eine einheitliche und es besteht ein gemeinsames Veranlagungsverfahren der betroffenen Ehegatten. Zu vermuten ist, dass auch eine Vergleichbarkeit hinsichtlich der normativ angelegten instrumentellen Behandlung des einheitlichen Feststellungsaktes besteht.

2. Zur instrumentellen Behandlung des einheitlichen Festsetzungsfeststellungsaktes als einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid

Der Gesetzgeber hat sich, wie bereits ausgeführt, im Zuge der Einführung des Zusammenveranlagungsverfahrens dafür entschieden, die Steuerfestsetzung durch ein verselbstständigtes (gesondertes), gemeinschaftsbezogenes „Festset-

¹⁷⁶⁸ Vgl. o. Teil III Kap. J.II.2, S. 158 f.

¹⁷⁶⁹ Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl. (2012), § 179 Rz 17.

¹⁷⁷⁰ Siehe zu dieser Art der Entscheidung bereits o. unter Teil III Kap. I.II.2.a), S. 147 f.

¹⁷⁷¹ Siehe zum Wortlaut o. Fn. 389, S. 95

¹⁷⁷² A. A. Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl. (2012), § 179 Rz 17; Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 179 AO Rz. 150 (Lfg. 210 Nov. 2010), beide unter Verweis auf BFH v. 02.07.2004 II R 73/01, BFH/NV 2005, 214, 216, der die beidseitige adressale Ausrichtung gegenüber den Betroffenen aber an § 179 Abs. 2 S. 1 und nicht an S. 2 AO festmacht.

¹⁷⁷³ Frotscher in Schwarz, AO, § 179 Rz. 15 (147. Lfg. 3/2012).

zungsfeststellungsverfahren“ zu splitten. Dabei hat er sich hinsichtlich der instrumentellen Behandlung des einheitlichen Steuerfestsetzungsfeststellungsaktes als *einheitlicher* Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid tatsächlich eines den verfahrensrechtlichen Weg ebenden sowie zugleich verknüpfenden Mittels (Stichwort: Sicherstellung der einheitlichen wie der individuellen Veranlagung des zusammenveranlagten Steuerpflichtigen)¹⁷⁷⁴ in Form des „zusammengefassten Steuerbescheides“ bedient.

Dennoch fällt es allen schwer zu erkennen, dass man sich keine Gedanken um die angemessene Rechtsform der Entscheidung nach durchgeführter einfacher Zusammenveranlagung im Rahmen des gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens machen muss, da es sich bei der einheitlichen Entscheidung in Form des Steuerfestsetzungsfeststellungsaktes um Steuerfestsetzungen handelt, die auf dem Boden der Abgabenordnung 1977 schon immer – wie noch nachfolgend näher zu erläutern – mit dem (grundlegenden)¹⁷⁷⁵ einheitlichen Steuerbescheid einhergehen, vgl. § 155 Abs. 1 AO.

Nun sahen diejenigen, die die Zusammenveranlagung auch in neuerer Zeit für eine gemeinsame Veranlagung hielten, bei der die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger gelten, die Ehegatten als einen Adressaten des Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid es an.¹⁷⁷⁶ Der letzten Wendung des § 26b EStG 1975, dass die Ehegatten gemeinsam *als (ein) Steuerpflichtiger zu behandeln sind*, so hieß es, komme auch Bedeutung für die Bereiche der Steuerfestsetzung und -erhebung zu.¹⁷⁷⁷ Man hob sogar an, dass § 26b EStG abschließend wirke gegenüber der Regelung des § 155 Abs. 3 AO, da insoweit nichts anderes vorgeschrieben sein könne.¹⁷⁷⁸ Schon auf den ersten Blick, und so ist dies auch nicht weiter zu vertiefen, erscheint nicht plausibel, dass § 26b EStG auch die Rechtsnatur des Zusammenveranlagungsbescheides in Abweichung von der generell maßgeblichen Rechtslage nach der Abgabenordnung als dem Regelwerk des steuerlichen Verfahrensrechtes zu bestimmen vermag.¹⁷⁷⁹ Legt man der Auffassung des einen

¹⁷⁷⁴ Siehe hierzu schon ausführl. Teil IV Kap. N.II.1.b) u. N.II.1.c), S. 484 f., u. noch Teil IV Kap. O.III.5, S. 541 f.

¹⁷⁷⁵ In Anspielung auf den Grundlagenbescheid bei der Besteuerung von gemeinschaftlichen Gewinneinkünften.

¹⁷⁷⁶ Siehe hierzu bereits die schon mehrfach zitierte Mindermeinung einiger Finanzgerichte in den 80er- Jahren des vergangenen Jahrhunderts, s. z. B. o. Teil I A.II.1, S. 40 f.

¹⁷⁷⁷ Rößler, BB 1983, 626, 628 f.

¹⁷⁷⁸ Gmach, BB 1981, 726, 728.

¹⁷⁷⁹ Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Anm. 59 (130. Lfg. 8/2008).

Adressaten die einzig logisch begründbare Ansicht zugrunde, dass die zusammenveranlagten Ehegatten durch Rechtsbeziehungen des materiellen Rechts so miteinander verbunden seien, dass sie materiell wie formell durch die gesamte Zusammenveranlagung durchgängig als ein Steuerpflichtiger in Person der Ehegattengemeinschaft behandelt werden müssten,¹⁷⁸⁰ so führt dieser Weg, wie gesagt, schon aus Gründen der nach § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO bestimmten und nicht zu leugnenden Gesamtschuldnerschaft zusammenveranlagter Ehegatten in eine Sackgasse.

Insofern war es den meisten wohl auch einsichtig, dass die verfahrensrechtliche Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger nur innerhalb der Vorschriften der Abgabenordnung verwirklicht werden kann.¹⁷⁸¹ Wie bereits geschildert, bedarf jedes behördliche Handeln, mit dem in Rechte des Bürgers eingegriffen wird, einer Rechtsgrundlage (Ermächtigungsgrundlage).¹⁷⁸² Ob der Vorbehalt des Gesetzes nur für den Inhalt oder auch für die Form des Verwaltungshandelns gilt, ist generell im Verwaltungsrecht eine problematische Frage.¹⁷⁸³ Diese Frage mag aber dahingestellt sein, da hier in angemessener Weise sowohl der gesetzlich eingeführte Steuerbescheid als auch hinsichtlich des speziellen charakteristischen Merkmales seiner vorhandenen Einheitlichkeit der gesetzlich eingeführte Verwaltungsakt die Basis für Regelungen auf dieser Ebene ist. Steuern werden in einem Bescheid erlassen, der die Rechtsnatur des Steuerbescheides trägt, vgl. § 155 Abs. 1 S. 1 AO,¹⁷⁸⁴ dessen zugrunde liegender Rechtsakt gem. § 155 Abs. 1 S. 2 AO wiederum der nach § 122 Abs. 1 AO bekanntgegebene Verwaltungsakt ist.

Ein Rechtsakt, der getreu seines Regelungsgehaltes fraglos zulässig ist als ein Verwaltungsakt, „der an mehrere gerichtet ist“, ist im Vorliegenden nach durchgeführter Zusammenveranlagung von Ehegatten, wie im Obigen bereits dargelegt,¹⁷⁸⁵ stets vorhanden. Eine solche Einheitlichkeit lässt gerade der dem Steuerbescheid zugrunde liegende Verwaltungsakt zweifellos zu, vgl. § 155 Abs. 1 S. 2

¹⁷⁸⁰ Blümich-Falk, EStG, 7. Aufl. (1955), § 26 EStG 1954 Anm. 2b) – siehe hierzu bereits o. Teil I Kap. A.I.8.a)(2), S. 31 f.; Rössler, a. a. O., 629; später jedoch revidierend, DStR 1984, 359, 361 f., u. FR 1985, 393, 400.

¹⁷⁸¹ Flies, DStR 1998, 1077, 1080.

¹⁷⁸² Siehe dazu bereits o. unter Teil IV Kap. M.III.5.b)(2), S. 263 f.

¹⁷⁸³ Ausführlich hierzu Kracht, Feststellender Verwaltungsakt und konkretisierende Verfügung, 2002, S. 32 f.

¹⁷⁸⁴ Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 155 Rz 1.

¹⁷⁸⁵ Siehe ausführl. Teil IV Kap. N.I, S. 474 f.

AO. Dieser ist dann aber, bedingt durch den Regelungsinhalt und dessen Gemeinschaftsbezogenheit des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens, auch zwingend „einheitlich“ zu erlassen, d. h. an mehrere zu richten. Das spezielle Charakteristikum der Einheitlichkeit ergibt sich also, wenn man so will, bereits aus der stets sachverhaltsgängigen regelungsempfängergeräumigen „Mechanik“ des Verwaltungsaktes als der dem Steuerbescheid zugrunde liegende einheitliche Rechtsakt. Danach ist es wiederum ganz klar, dass man sich eigentlich auch keine Gedanken über eine weitere gesetzliche Fundierung eines „einheitlichen Steuerbescheides“ machen muss. Auch der Feststellungsbescheid ist ebenso wie der Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 S. 2 AO) in entsprechender Anwendung der Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung nach § 181 Abs. 1 S. 1 AO stets mit der Erteilung *eines* Verwaltungsaktes übereinzusetzen.

Hinzu kommt: Steuerbescheide müssen angeben, wer die Steuer schuldet, vgl. § 157 Abs. 1 S. 2 AO.¹⁷⁸⁶ Auch hierin ist nicht die Rede davon, dass es sich nur um einen einzelnen Schuldner handeln darf. Der Steuerbescheid hat gängigerweise entweder die Person oder *die Personen* eindeutig zu bezeichnen, an die er sich richtet.¹⁷⁸⁷ Es lässt sich also selbst aus § 157 Abs. 1 S. 2 AO nicht entnehmen, dass der Steuerbescheid als hoheitliche Regelung eines Steuerpflichtverhältnisses nur eine einzelne, bestimmte Person zum Gegenstand haben darf. Dies stimmt eben auch mit dem weiten Begriff des Verwaltungsaktes bezüglich der Anzahl seiner Regelungsempfänger überein.

Bereits nach dem vorhandenen Instrumentarium der Abgabenordnung entspricht der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid in seinen Merkmalen der Rechtsnatur eines einheitlichen Steuerbescheides. Es gibt also eine normativ angelegte instrumentelle Behandlung der einheitlichen Entscheidung, sei es nun Festsetzungsfeststellung oder bloße Feststellung in Bestimmung der einheitlichen Rechtsnatur des Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides oder des Feststellungsbescheides. Einer diesbezüglichen Anordnung des Gesetzgebers bedarf es somit nicht. Auch die frühere gesetzliche Anordnung der stetigen beiderseitigen Adressierung des Steuer-Feststellungsbescheides ist damit hinfällig. Noch viel weniger hat der Gesetzgeber eine Sonderform der gemeinsamen Steuerfestsetzung nach einfacher Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG 1975 vorzugeben. Eine einheitliche Steuerfestsetzung bzw. ein einheitlicher Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid ist also bis hierhin nach steuerverfahrensrechtlichen

¹⁷⁸⁶ Strunk/Bös, StStud 2005, 286, 293.

¹⁷⁸⁷ BFH v. 24.03.1970 I R 141/69, BStBl. II 1970, 501, 502; Domann, BB 1975, 507.

Grundsätzen ohne Weiteres gegeben. Worum man sich allerdings tatsächlich Gedanken machen muss, ist, ob der einheitliche Zusammenveranlagungsbescheid in der Lage ist, sich in der Rechtsform des Steuerbescheides, auch hinsichtlich seiner Funktionen und deren Merkmale, einzurichten. Dazu im folgenden Kapitel mehr.

3. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Merkmale

Nach den steuerverwaltungsrechtlichen Regelungen über Form und Inhalt des Steuerbescheides wird erneut deutlich, dass die im Steuerbescheid verfügte Rechtsfolge die Festsetzung der Steuerschuld ist, vgl. § 157 Abs. 1 S. 2 AO.¹⁷⁸⁸ Dies ist, wie längst offensichtlich, beiden der vorliegenden Steuerfestsetzungen eigen: Der Steuerfestsetzungsfeststellungsakt enthält die Aussprache der abstrakten Steuerschuld beiden Ehegatten, der Steuerfestsetzungserhebungsakt die der konkreten Steuerschuld je einem der beiden Ehegatten gegenüber. Die fundierte Annahme zweier aufeinander aufbauender Teil-Steuerschuldverhältnisse im vorliegenden Sachverhalt macht offensichtlich auch die Annahme zweier aufeinander aufbauender Teil-Steuerbescheide (Grund- und Folgebescheide) möglich.

Die Angabe des Steuerschuldners und des Steuerbetrags ist unverzichtbarer Bestandteil des Steuerbescheides, § 157 Abs. 1 S. 2 AO; ihr Fehlen macht den Steuerbescheid nichtig, also zu einem rechtlichen Nullum, § 125 Abs. 1 AO.¹⁷⁸⁹ Auch dem einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid als dem Sinnbild des hier vorhandenen, einheitlichen Verwaltungsaktes sind beide Bestandteile zu entnehmen. Durch den Verwaltungsakt wird der Umfang der Steuer in verbindlicher Höhe festgesetzt, es wird im Vorliegenden eine bestimmte Steuer ausgesprochen. Des Weiteren wird mit dem Mittel des Verwaltungsaktes eine verbindliche Festsetzung dahin gehend getroffen, welche Steuerschuldner (§ 43 EStG), dies sind hier die beiden zusammenveranlagten Ehegatten, die Steuer schulden. Den Anforderungen der Vorschrift des § 157 Abs. 1 S. 2 AO scheint hiermit Genüge getan.

Dennoch fehlt hier im Formellen die Aussage, in welchem Umfang der einzelne Steuerschuldner zur Leistung der Steuerschuld verpflichtet ist, dessen Bestimmung grundsätzlich, wenn auch nicht nach § 157 Abs. 1 S. 2 AO, dann aber zumindest nach der Vorschrift des § 119 AO, zu erfolgen hat. Im Allgemei-

¹⁷⁸⁸ Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 179 AO Rz. 5 (Lfg. 210 Nov. 2010).

¹⁷⁸⁹ Schuster in H/H/Sp, AO/FGO, § 157 AO Rz. 11 (Lfg. 217 Juni 2012).

nen ist auch noch der für das Steuerrecht in § 119 AO statuierte Grundsatz zu beachten, der für alle Verwaltungsakte gilt, nämlich dass diese hinreichend bestimmt sein müssen.¹⁷⁹⁰

Nach den Grundsätzen höchstrichterlicher Rechtsprechung verlangt das Gebot hinreichender inhaltlicher Bestimmtheit von Steuerbescheiden (§ 157 Abs. 1 S. 2, § 119 Abs. 1 AO), dass der Regelungsinhalt des Verwaltungsaktes klar und eindeutig aus ihm entnommen werden kann. Das Erfordernis inhaltlicher Bestimmtheit des Steuerbescheides soll u. a. sicherstellen, dass für den Betroffenen erkennbar ist, welcher Sachverhalt besteuert wird, damit das Bestehen der Steuerschuld für ihn ohne Weiteres festzustellen ist.¹⁷⁹¹ Ihre Grenze finden die formellen Erfordernisse in dem Gehalt des Verwaltungsaktes, der wiederum durch die zu regelnde materielle Rechtslage bestimmt ist. Ist bereits aus materiellen Gründen an dieser Stelle offen, in welchem Umfang, ob anteilig oder vollumfänglich, der einzelne Ehegatte zur Steuer verpflichtet ist, so darf auch der Verwaltungsakt in seinen formellen Erfordernissen nicht weiter gehen.¹⁷⁹²

4. Die „gesplitteten“ Steuerbescheide im Hinblick auf die dem Steuerbescheid typischen Funktionen

Nun gibt es hier bekanntermaßen die individuelle steuererhebende Steuerfestsetzung und die darunterliegende bzw. zuvorige steuerfeststellende Steuerfestsetzung und zwar üblicherweise im Gewand des zusammengefassten Steuerbescheides, also nach Maßgabe der Konzeption des gesamten Rechtsinstitutes der Zusammenveranlagung auch funktional mehrfach verknüpfter Steuerbescheide. Aber dazu nachfolgend mehr. An dieser Stelle ist zunächst jedoch fraglich, ob sich diese verschiedenen Steuerfestsetzungen in ihrer Unterteilung (Splittung) je nach steuerfestsetzungstypischer Funktion auch den unterschiedlichen Regelungen, die sich an den Steuerbescheid in seiner Rechtsgeltung knüpfen, stimmig zu- bzw. unterordnen lassen. Hieran erweist sich die funktionelle Selbstständigkeit des jeweiligen Steuerbescheides und damit die weitere, artifizielle Zulässigkeit des steuerfeststellenden und des steuererhebenden „Teil-Steuerbescheides“. Sind die nach Maßgabe des Rechtsinstitutes der Zusammenveranlagung von Ehegatten begründeten, verschiedenen Steuerfestsetzungen auch den systemrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung zu den Rechtsgeltungen des Steuerbescheides

¹⁷⁹⁰ Vgl. u. a. BFH v. 07.11.1973 II 201/65, BStBl. II 1974, 386.

¹⁷⁹¹ BFH v. 09.11.1994 II B 142/93, BFH/NV 1995, 489, 491 m. w. N.

¹⁷⁹² BFH v. 03.04.2007 VIII B 110/06, BFH/NV 2007, 1273.

konform, so entspricht das vorliegende Rechtsinstitut letztlich den gesamten, prozessrechtlichen Vorgaben der Abgabenordnung als der gesetzlichen Darstellung des steuerlichen Verwaltungsrechtes.

Dem Steuerbescheid in seiner inhaltlichen Maßnahme der Steuerfestsetzung und deren Funktionen ist eine gewisse Verselbstständigung innerhalb der Bescheidtypen mit zweierlei Rechtsgeltungen wiederfahren:

Der Steuerbescheid ist derjenige Verwaltungsakt, in dem die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen gegenüber den bestehenden Leistungsanspruch durch dezidierte Feststellung aller Besteuerungsgrundlagen und einer hieraus resultierenden Steuerschuld erklärt.¹⁷⁹³ In Bezug auf diese spezielle Aussage ist ihm eine besondere Ausgestaltung seiner Bestandskraft dem Bürger und den Finanzbehörden gegenüber mit den Vorschriften der §§ 172-177 AO zuteilgeworden. Der Erlass eines Steuerbescheides gemäß § 155 Abs. 1 AO in seinem steuerfeststellenden Charakter findet anhand der Regelungen der §§ 172 ff. AO hinsichtlich der Anfechtbarkeit durch den Bürger sowie ihrer Aufhebbarkeit oder Änderbarkeit durch die Behörde eine ihren Besonderheiten entsprechende, sachgemäße Behandlung.

Diese steuerfeststellende Funktion allein macht den Steuerbescheid aber, wie erörtert, nicht aus. Die spezielle Rechtsform des Steuerbescheides in § 155 Abs. 1 S. 1 AO hat insbesondere Bedeutung für die Erhebung von Steuern im Hinblick auf ein evtl. vollstreckungsrechtliches Verfahren. Die Festsetzung als Geltendmachung des steuerlichen Leistungsanspruches entsprechend der jeweiligen Steuerschuld bedarf des Steuerbescheides, vgl. § 218 AO. Dieser ist Grundlage für die Erhebung i. S. des Erhebungsverfahrens (§§ 218 ff. AO) als weitere Maßnahme zur Erhebung der Leistungspflicht.¹⁷⁹⁴

Der hier gegebene Steuerbescheid i. S. eines Steuerfestsetzungserhebungsaktes erfüllt alle diese Voraussetzungen. Man kann hier in gewisser Weise, d. h. in der steuerschuldrechtlichen Anlage, von einem Steuerbescheid aus dem gesamtschuldnerischen Haftungsverhältnis heraus sprechen. Dementsprechend enthält dieser Bescheid keine Besteuerungsgrundlagen mehr. Ein Steuerbescheid ohne Besteuerungsgrundlagen muss nicht an den Bestimmungen der §§ 172 ff. AO teilnehmen. Die Änderung richtet sich damit nicht nach den Vorschriften, die speziell für Steuerbescheide gelten. Einschlägig sind hierfür die Vorschriften der §§ 130 ff. AO. Es dreht sich aber durchaus noch um eine Steuerfestsetzung im

¹⁷⁹³ BFH v. 14.11.1984 I R 232/80, BStBl. II 1985, 216, 217.

¹⁷⁹⁴ Klein/Rüsken, AO, 11. Aufl. (2012), § 218 Rz 1.

veranlagenden Sinne. Sie ist zwar nur rudimentär vorhanden, aber immerhin geht es noch um die Aussprache der Rechtsfolge gesamtumfänglicher Steuerpflicht verbunden mit der zu treffenden Auswahl des heranzuziehenden Gesamtschuldners.

Es ergibt sich hier also eine nach dem Funktionsgehalt der vorhandenen Steuerfestsetzungen zulässige Unterteilung verschiedener Steuerbescheide insofern, als man sie entsprechend ihrer jeweiligen schwerpunktmäßigen Funktionen weiteren Rahmenregelungen von Steuerbescheiden problemlos unterstellen kann. Aufgrund dieser Umstände kann auch jede von ihnen als eigenständiger Steuerbescheid betrachtet werden.

Zunächst ist es also wichtig, dass beide hier voneinander abzugrenzenden Steuerfestsetzungen auch das grundlegende Charakteristikum des Steuerbescheides der Festsetzung einer Steuer als das Mittel für den Zugriff des Staates gegenüber dem Bürger erfüllen. Darüber hinaus ist beachtlich, dass auch jeweils die weiteren Merkmale eines Steuerbescheides umfassend erfüllt sind sowie beide vorliegenden Steuerbescheidtypen sich problemlos den funktionellen Rahmenregelungen der Steuerbescheide zu- bzw. unterordnen lassen. Man hat demnach im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ausnahmsweise einmal „Teil-Steuerbescheide“ anzuerkennen.

5. Zum fehlenden Anerkenntnis des einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides durch den Gesetzgeber

Nach den Rahmenbedingungen der AO kann es ihn also geben, den einheitlichen steuerfeststellenden Steuerbescheid. Die AO braucht für diese Bescheide keinen gesetzlich als solchen eingeführten einheitlichen Steuerbescheid, denn eine geeignete Form hält sie schon bereit. Betrachtet man die zusammengefassten Steuerbescheide in ihrer gesamten Komplexität, ist der Vortrag zulässig, dass der Gesetzgeber eine „einheitliche Festsetzungsform“ im Wege der beiderseitigen gesamtschuldnerischen Inanspruchnahme zusammenveranlagter Ehegatten gefunden hat, und zwar unter dem Gewand der Vorschriften der AO, wovon § 155 Abs. 3 AO aber nur die eine, § 155 Abs. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 S. 2 AO die andere ist.¹⁷⁹⁵ Trotzdem kann man dem Gesetzgeber den Vorwurf machen, dass er sich indifferent verhält, indem er keine explizite Aussage über die Art der Fest-

¹⁷⁹⁵ Insofern ist dies, wie bereits im Obigen erläutert, nur die falsche Ebene von Entscheidungen der Finanzbehörde, die für die eigentliche Zusammenveranlagung in Augenschein genommen wird.

setzung hinsichtlich der eigentlichen Zusammenveranlagung getroffen hat. Andererseits hat er – wie im Obigen schon erläutert -¹⁷⁹⁶ genügend Gründe, sich so zu verhalten.

Aber gerade hier sollte man sich abschließend einmal ernsthaft fragen, ob der Gesetzgeber denn nicht doch wollte, dass der Zusammenveranlagungsbescheid innerhalb des „zusammengefassten Bescheides“ ob seines gesetzlich geformten, standardmäßigen gemeinsamen Erlasses stets ebenso wesensgemäß einheitlich daherkommt, wie der einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid, wenn auch die Gründe hierfür nicht miteinander vergleichbar sind. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber hier lange Zeit den *Ausdruck des „einheitlichen Steuerbescheides“* verwandte, ja § 210 Abs. 2 S. 1 AO 1936-1976 einerseits und § 219 Abs. 1 S. 1 AO¹⁷⁹⁷ 1931-1976 andererseits sogar übereinstimmend von „einheitlichen“ Bescheiden sprachen.

Nun muss man sich hierzu nochmals vergegenwärtigen, dass die Behörde aus Gründen der nach dem Einkommensteuergesetz verfolgten Individualbesteuerung nach Abschluss des kollektiven Zusammenveranlagungsverfahrens das Ergebnis einer einheitlichen Steuerschuld und eines einheitlichen Steueranspruches der rein individuellen „Beurteilung“ des Besteuerungstatbestandes wieder zuzuführen, und dementsprechend im Abschluss ein individuelles Veranlagungsverfahren für jeden individuellen Steuerpflichtigen durchzuführen hat, wenn sie denn den steuerpflichtigen Ehegatten schon nach dem Einkommensteuergesetz veranlagt und damit steuerschuldnerisch erfassen will. Es ist nach dem Obigen substanziell zu vermuten, dass dem Gesetzgeber in den Anfängen der Zusammenveranlagung geläufig war, dass es zwar durchaus einkommensteuerlich zulässig ist, an eine vorübergehende Besteuerungseinheit aus zusammenveranlagten Ehegatten anzuknüpfen, wie Strutz¹⁷⁹⁸ – neben Becker der führende Kommentator des Einkommensteuerrechtes in jener Zeit – es ausdrückte: „Solange die Ehegatten zusammen zu veranlagten sind, gelten sie insoweit als eine Person“, dass ihm, so wie neben Strutz noch einigen anderen, zugleich auch bewusst war, dass nach vorübergehender Behandlung der Ehegatten als Gemeinschaft (Gemeinsamkeit)¹⁷⁹⁹, letzten Endes „*beide Teile (sprich die Ehegatten) die*

¹⁷⁹⁶ S. o. vor allem Teil IV Kap. M.III.5.b)(2)(d)(iii), S. 294 f.

¹⁷⁹⁷ RAO v. 22.05.1931, RGBl. I 1931, 161.

¹⁷⁹⁸ EinkStG, 1. Bd. (1927), § 10 Anm. 51.

¹⁷⁹⁹ Siehe die genauere Beschreibung des Vorganges durch Strutz bereits oben unter Teil IV Kap. M.IV.5.b)(1) u. Fn. 1152, S. 344 f.

Steuerpflichtigen sind“.¹⁸⁰⁰ Das heißt, er musste, und so hat er es auch über die zusammengefassten Steuerbescheide bewerkstelligt, wirklich jeden der beiden Ehegatten abschließend, wie es dem Grundgedanken des Einkommensteuerrechtes entspricht, individuell zur Steuer heranziehen.¹⁸⁰¹

Hinzu kommt an dieser Nahtstelle zwischen zwei verschiedenen Veranlagungsarten und den daraus resultierenden einheitlichen sowie den individuellen Steuerbescheiden, die hier nicht nur formal, sondern auch funktional verknüpft sind: Verglichen mit der Rechtslage beim einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid hatte der Gesetzgeber es auch nicht nötig, einen strukturellen Unterschied der einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheide gegenüber den sonstigen Steuerbescheiden durch ausdrückliche Regelungen, wie § 179 Abs. 1 AO oder § 182 Abs. 1 AO, aufzuzeigen. Von § 182 Abs. 1 AO, der die Bindungswirkung des einheitlichen Feststellungsbescheides für Folgebescheide anordnet, geht es aus, dass der Folgebescheid dann auch von Amts wegen zu ändern ist, wenn der „Grundlagenbescheid“ sich verändert.¹⁸⁰² Im Vorliegenden bedarf es nicht der gesetzlichen Anordnung der Bindungswirkung für Folgebescheide wie hinsichtlich der einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide. Der Festsetzungsakt besitzt hier eine konstitutive Funktion. Der Verwaltungsakt, der in ihm liegt und der durch das vorgeschaltete Verfahren in das Besteuerungsverfahren einrücken darf, hat seine spezielle konstitutive Funktion allein durch das besondere Verfahren, aus dem er stammt. Daher erfolgen hier spätere Änderungen schlichtweg über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, wie der BFH dies ja auch heute schon bei zurückgezogenem Antrag auf Zusammenveranlagung – allerdings nur für die präjudizielle Frage des übereinstimmenden Wahlrechtes – befürwortet.¹⁸⁰³ Das geht wiederum damit einher, dass den weiteren mehrfachen „Rest“-Veranlagungsverfahren in Vollzug des konkreten Schuldverhältnisses die notwendige Festsetzung der individuellen Steuerschuld gegenüber dem jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten verbleibt.

Der (frühere) Gesetzgeber ist, wie man an dem adressal „zusammengefassten Steuerbescheid“ gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten im Zuge des

¹⁸⁰⁰ Strutz, EStG/II 1929, § 22 Anm. 4.

¹⁸⁰¹ Auch Traskalik in H/HSp, AO, 155 Rz. 56 (Lfg. 176 März 2003) regt an, insgesamt einmal über das Dogma nachzudenken, die zusammengefassten Bescheide enthielten lediglich aus Zweckmäßigkeitsgründen äußerlich verbundene, in der Sache selbstständige Verwaltungsakte.

¹⁸⁰² Siehe dazu bereits o. Teil III Kap. J.II.6, S. 161 f.

¹⁸⁰³ Vgl. o. Teil II Kap. C.I.4, S. 102 f.

gesamten Zusammenveranlagungsverfahrens ersehen kann, sich dessen gewahr, dass die Rechtsfolgenerstreckung auf mehrere durch einheitliche Entscheidungen mit einer einheitlichen Adressierung einhergehen *muss*. Warum sollte sich dann, so muss man sich doch wohl ernsthaft fragen, unter dem formal einheitlichen Bescheid nicht auch von Fall (Zusammenveranlagung von Ehegatten) zu Fall (diverse sonstige Gesamtschuldnerschaften im Steuerrecht) der einheitliche Bescheid im Rechtssinne befinden.¹⁸⁰⁴ Er hätte den Ausdruck also insofern beibehalten können.

Auf der anderen Seite gab es aber auch keinen systemnotwendigen Grund, die Rechtsnatur des Zusammenveranlagungsbescheides als einheitlichen Bescheid anzuordnen; sie liegt in dem gesamten System selbst begründet, wenn man das gesamte System als solches erst einmal durchschaut hat. Hinsichtlich der gesetzgeberischen Bemühungen um den einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheid ist also folgendes Resümee zu ziehen: Der Gesetzgeber verschmilzt den vorhandenen einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid adressal zu einem formal einheitlichen „zusammengefassten Bescheid“ weiterer individueller Folge-Steuerbescheide. Alle, und zwar auch die in Einzelbekanntgabe erteilten zusammengefassten Bescheide, verwirklichen die Merkmale des prozessual einheitlichen Rechtsverhältnisses aus einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheiden, lassen aber vergessen, dass eine Differenzierung der einzelnen Steuerfestsetzungen im Hinblick auf Steuerschuld und Person des/der Steuerschuldner(s) erforderlich ist. Regelungsinhalt und ihre jeweiligen Regelungsempfänger der den jeweiligen Steuerfestsetzungen zugrunde liegenden Verwaltungsakte werden in ihrer Unterschiedlichkeit nivelliert. Damit ist es allen möglich, sowohl die tatbestandliche Struktur als auch die Verfahrensstruktur der Gesamtschuldnerschaft aus Zusammenveranlagung zu leugnen.

Es darf nun aber im vorliegenden Zusammenhang auch nicht übersehen werden, dass sich der Gesetzgeber womöglich in dem Glauben wähnte, und zwar nicht ganz unberechtigt, wie aus dem Vorerwähnten ersichtlich, er hätte alles

¹⁸⁰⁴ So z. B. in der Entscheidung des BFH v. 24.11.1967 III 2/63, BStBl. II 1968, 163, 164. Dort trug der Revisionskläger vor, aus dem besonderen Gesamtschuldverhältnis heraus bestehe die Verpflichtung der Verwaltung, einen einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid gem. § 210 Abs. 2 AO zu erlassen, der den einheitlichen Bescheid vorschreibe. Der BFH griff den sachlichen Einwand nicht auf, sondern verwies in üblicher Weise darauf, dass der zusammengefasste Bescheid im Falle seines Vorliegens nur formal ein einheitlicher Bescheid sei und dass es im Ermessen des FA läge, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen.

Erforderliche getan und dürfte die weitere Beurteilung der prozessualen Rechtslage bei der Zusammenveranlagung den Gerichten überlassen. Ist man sich über die Konstruktion der Zusammenveranlagung einig, so weiß man, dass eine gesetzliche Anordnung einer einheitlichen Entscheidung eigentlich entbehrlich ist, weil die durch den Zusammenveranlagungsbescheid getroffene Entscheidung eine notwendig einheitliche ist, wie sich auch an der Tatsache des stets einheitlichen Verwaltungsaktes festmachen lässt. Durchschaut man die Systematik der Abgabenordnung in obiger Weise, so ist erkennbar, dass der einheitliche Steuerbescheid nicht extra als solcher eingerichtet werden muss; er ist schlichtweg vorhanden auf der Basis des gesetzlichen Regelwerks der Abgabenordnung.

Nun ist es sicherlich Sache der Judikative, durch Auslegung den Gesetzesinhalt zu erforschen und darzulegen. Der Judikative war es jedoch ebenso wenig wie dem Gesetzgeber ein Anliegen, die doch sehr fragwürdige Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten zu erläutern. Auch von dieser Seite her will man nach wie vor nur die individuelle Veranlagung der Ehegattin im Wege kollektiver Standardbesteuerung aller Ehegatten verhindern. Infolgedessen wurde bis heute nicht zugestanden, dass es sich immer auch um die Veranlagung der Ehegattin handelt, und dass der das einfache Zusammenveranlagungsverfahren abschließende Festsetzungsbescheid sich daher auch zwangsläufig an sie richten muss.

Die Folge ist, dass es sich hier nur um ein indifferentes System der Ehegattenbesteuerung handelt. Hat die Ehegattin keine Einkünfte, so ist sie nach steuerschuldrechtlichen wie nach steuersystematischen Grundsätzen nicht mit zu veranlagern und zu besteuern. Besitzt sie eigene Einkünfte, so wäre sie stattdessen allein zu veranlagern und zu besteuern. Will man sich nicht auf den Weg der in der steuerschuldrechtlichen und steuersystematischen Fundierung vorhandenen Gemeinschaftsbesteuerung begeben, so ist es naheliegend, der Ehegattin nur dann eine eigene Rechtsposition zuzubilligen, soweit sie auch zur Steuer mitherangezogen wird, wobei das heutige „System“ zugleich sicherstellt, dass sie bei individuellen Einkünften stets mit veranlagt wird. Entsprechend behandelt man die Zusammenveranlagung, wie schon so oft hier angeführt und erläutert, nur als Heranziehungsbesteuerung für die Ehegattin. Auf dieser Basis wird ihr unter Hinweis auf den Aufteilungsantrag und das Aufteilungsverfahren, §§ 268 ff. AO, zum einen der eigene Rechtsschutz¹⁸⁰⁵ sowie die eigene Tatbestandsverwirklichung, sprich eine entsprechende Tatbestandsgrundlage für ihre ständige Steuer-

¹⁸⁰⁵ So Frotscher in Schwarz, AO, § 155 Rz. 82 (130. Lfg. 8/2008); Friemel/Schimpl, Lehrbuch der Abgabenordnung, 13. Aufl. (1996), Rdnr. 413.

schuldnerschaft, verweigert¹⁸⁰⁶. All dies lenkt aber im Ergebnis nur von der Frage über die steuerschuldrechtlichen Grundlagen der gemeinsamen Ehegattenbesteuerung ab.

Andererseits gilt hier auch: Zwingt man die Ehegatten in ein Korsett gemeinschaftlicher Besteuerung, so treten vor allem dort, wo das zum Anlass genommene Gemeinschaftsverhältnis offen zu Tage tritt, das heißt bei der Einkünftezuordnung, am ehesten Spannungen auf, wenn man das Wesen der Zusammenveranlagung nicht akzeptiert, nämlich die ihr zugrunde liegende Gemeinschaftsbesteuerung (eine gemeinschaftsbezogene Veranlagung – ein gemeinschaftliches Einkommen der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft). Die notwendige Hinzuziehung wurde dementsprechend bzw. bezeichnenderweise am ehesten dort befürwortet, wo der andere Ehegatte eigene Einkünfte hat¹⁸⁰⁷ und diese womöglich noch unter den Ehegatten streitig sind.¹⁸⁰⁸

Das Manko der fehlenden (unverhohlenen) Etikettierung des einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides als solchen und der allseits vertretenen „Kann-Festsetzung“ statt der erforderlichen „Muss-Festsetzung“ gegenüber der Ehegattin aus der einfachen Zusammenveranlagung ist, wie bereits geschildert, die hierin liegende potentielle Rechtsschutzverkürzung der Ehegattin gegenüber, die selbst die h. L. nicht immer so unbesehen hingenommen hat:

Es gibt – wie im Obigen schon mehrfach erwähnt – die Fälle, bei denen nach abgeschlossener Zusammenveranlagung der Steuerbescheid nur gegenüber dem einen Ehegatten erteilt wird. Ist dies der Fall, hatte man bezeichnenderweise lange Zeit der Ehegattin selbst dann die Rechtsbehelfsbefugnis eingeräumt, wenn der Bescheid nur dem Ehemann gegenüber zugestellt war.¹⁸⁰⁹ Leitgedanke hierfür

¹⁸⁰⁶ So Schmidt/Seeger, EStG, 33. Aufl. (2014), § 26b Rz 2.

¹⁸⁰⁷ BFH v. 27.02.1969, BStBl. II 1969, 343, 344 m. w. N.; BMF-Schreiben v. 01.10.1976 IV A 7 – S 0015 – 30/76, BStBl. I 1976, 576, 625, Nr. 3 zu § 360; BMF v. 24.09.1987 IV A 5 – S 0325 – 10/87 –, BStBl. I 1987, 716, zu § 360 Tz. 3; gl.A. Klein/Brockmeyer, AO, 7. Aufl. (2000), § 360 Rz 9.

¹⁸⁰⁸ BFH v. 28.01.1966 III 96/62, BStBl. III 1966, 327, 330; s. o. bereits Teil I A.II.1, S. 40 f.

¹⁸⁰⁹ Teilweise befürwortete man dies sogar in Bezug auf den echten Einzelsteuerbescheid dem Ehemann gegenüber, vgl. o. Teil I Kap. A.I.8.b), spez. Fn. 143, S. 35. Später bezog sich dies nur noch auf die zusammengefassten Steuerbescheide, also auf an beide Ehegatten gerichtete Steuerbescheide, vgl. Woerner, BB 1967, 241, 242, Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 40 FGO Tz. 53 (Lfg. 123 Mai 2010), u. Messmer in Mattern/Messmer, AO, 1. Aufl. (1964), § 238 Tz. 1918. Krit. Hellinger, Bekanntgabe des zusammengefaßten Steuerbescheides, 1979, S. 62: Die zusammengefassten Bescheide müssten um beiden, d. h. auch ihr gegenüber wirksam zu sein, auch beiden gegenüber bekanntgegeben worden sein.

war sicherlich nicht der Gedanke an eine einheitliche Veranlagung beider Ehegatten, einhergehend mit der Annahme einer einheitlichen Entscheidung aus Zusammenveranlagung unter Heranziehung der Wirksamkeitsgrundsätze einseitig bekanntgebener Gewinnfeststellungsbescheide allen Beteiligten gegenüber, sondern der entscheidende Leitgedanke für die Rechtsbehelfsbefugnis der Ehegattin war aus der damaligen Sichtweise heraus der, dass, wenn die Ehegattin nunmehr nicht die Gelegenheit zur Überprüfung des Steuerbescheides bekommt, sie mangels eigener unmittelbar wirksamer Steuerfestsetzung ihr gegenüber jeglichen Rechtsschutz bezüglich einer Überprüfung vor allem der eigenen in Ansatz gebrachten und veranlagten Besteuerungsgrundlagen verliert.¹⁸¹⁰ Unter Umständen hätte sie dann für einen zu hoch bemessenen Steueranteil aufzukommen. Salopp gesagt war zu dieser Zeit der Rechtsschutzgedanke in Bezug auf die Ehegattin weit ausgeprägter als die Veranlagungsbereitschaft ihr gegenüber.

Abschließend ist festzuhalten: Der Gesetzgeber hat nur einen regelmäßig einheitlichen Steuerbescheid installiert, indem er mittels zusammengefasster Bescheide beide Gesamtschuldner zur Zahlung der Steuer auffordert, womit sich alle in ihm vereinigten Steuerbescheide an den Ehemann und die Ehefrau als beiderseitige (Gesamt-)Schuldner richten. Man hat den formal einheitlichen „Zusammenveranlagungsbescheid“ eingerichtet, um die Frage nach dem materiell einheitlichen Zusammenveranlagungsbescheid an den Rand zu drücken. Der Gesetzgeber hat sich im Ansatz dem gebeugt, was er tun musste, aber zum Teil hat er sein Vorhaben in sich selbst nicht widerspruchsfrei umgesetzt, und zum Teil hat er dem nicht entgegengewirkt, dass man dieses nicht konsequent umsetzte.¹⁸¹¹ Erhebt man aber den Vorwurf an den Gesetzgeber, dass das Gesetz keine genügend deutlichen Vorschriften hinsichtlich des Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides enthält und sich daraus eine Menge Schwierigkeiten ergeben,¹⁸¹² so hat man(n) hier sprichwörtlich nur die Wahl zwischen Pest und Cholera: Entweder man leugnet den wahren Tatbestand der „Zusammenveranlagung von Ehegatten“ gänzlich mit dem Nachteil der Rechtsschutzverkürzung für die Ehegattin, oder man geht offen damit um, dass es einen gesetzlich nur recht fragwürdigen Tatbestand gibt.

¹⁸¹⁰ Zur Motivsuche siehe auch Hellinger, a. a. O., S. 62 f.

¹⁸¹¹ Dabei ist im hinteren Teil des Satzes, „er“ leider nicht gleich „er“, da es den neuzeitlichen und den früheren Gesetzgeber gibt.

¹⁸¹² Martens, VerwArch Bd. 60 (1969), 197, 222.

IV. Fazit

Es handelt sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten also tatsächlich, entsprechend der Anzahl der Veranlagungsverfahren, um mehrere Steuerfestsetzungen. §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG sind auf der Basis des einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens gem. § 26 EStG Rechtsgrundlage für die Art und den Umfang der entstandenen und von den Ehegatten als Steuerpflichtige zu entrichtenden Steuerschuld aus einheitlichem Schuldverhältnis. Wenn in der Sache eine Zusammenveranlagung mit der gesamten Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Festsetzung des Steuerbetrages durchgeführt wurde, dann setzt die Behörde die Steuer beiden Ehegatten gegenüber fest, § 155 Abs. 1 S. 1 AO. Diese Steuerfestsetzung mündet hier in den einheitlichen Festsetzungsfeststellungsakt als der eine, einheitliche Verwaltungsakt, § 155 Abs. 1 S. 2 AO, der im Obigen schon aus den besagten Gründen materiell als zwingend erforderlich anzusehen ist.

Die Anzahl der Maßnahmen bzw. Verfügungen gehen überein mit der Anzahl der einzelnen zu regelnden Schuldverhältnisse. Es gibt beim Zusammenveranlagungsverfahren wie beim Gewinnfeststellungsverfahren in objektiver Hinsicht verschiedenartige Rechtskreise in der Struktur des Steuerrechtsverhältnisses. Dem Festsetzungsfeststellungsbescheid ist das Steuerschuldverhältnis im abstrakten Sinne gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zur Regelung zugewiesen, dem Steuerfestsetzungserhebungsbescheid das Steuerschuldverhältnis im konkreten Sinne gemäß §§ 1, 2 ff. i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Sie sind im rechtlichen Sinne dahin gehend zu trennen, dass es eigenständige Steuerfestsetzungen gem. § 155 Abs. 1 AO sind, da hierbei die Feststellung des Steuerschuldverhältnisses qua causa und die Erhebung der konkreten Leistungspflicht auseinanderfallen, die nun mal Charakteristikum jeder Steuerfestsetzung sind.

Die „Sonderform“ des einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheides ergibt sich aufgrund des einheitlichen Steuerfestsetzungsfeststellungsaktes anhand der gesetzlich zulässigen Rechtsform des Steuerbescheides gem. § 155 Abs. 1 S. 1 AO sowie durch das dem Steuerbescheid zugrunde liegende Rechtsinstrument des Verwaltungsaktes gem. § 155 Abs. 1 S. 2 AO. Er erlaubt aus sich heraus den einheitlichen Steuerbescheid ohne gesetzliche Ansage. Bei der einfachen Zusammenveranlagung stellt § 155 Abs. 1 S. 1 i. V. m. S. 2 AO die eine geeignete Rechtsgrundlage dar, aufgrund derer im Wege des einheitlichen Verwaltungsaktes und in Form des einheitlichen Steuerbescheides sowohl dem einen wie dem anderen Ehegatten gegenüber die Steuerschuld festgesetzt, d. h. eine beiderseitige Leistungspflicht festgestellt wird. Rechtsgrundlage für den Erlass

eines Steuerbescheides zur Festsetzung von zusammenveranlagten Steuern entsprechend den Einzelgesetzen ist hier genau gesagt §§ 155 Abs. 1 S. 1 u. 2, 118 S. 1 und 157 Abs. 1 S. 2 AO i. V. m. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG. Diese Regelung gewährt der Finanzbehörde bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Möglichkeit, eine einheitliche Einkommensteuerschuld auch in Form eines einheitlichen Steuerbescheides gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten festzusetzen.

Studiert man die Historie der eigentlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheide im Rahmen zusammengefasster Steuerbescheide gem. § 155 Abs. 3 AO, gewinnt man den Eindruck, der Gesetzgeber hat ebenso wie die Verwaltung den materiell einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid (an-)erkannt, möchte aber nicht mehr als den standardmäßigen formal einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheid verwirklicht wissen. Unter dem Mantel zusammengefasster Steuerbescheide gemäß § 155 Abs. 3 AO als formal einheitliche Folgesteuerbescheide werden auch stets die notwendigen Steuerfestsetzungserhebungsakte gegenüber den jeweiligen zusammenveranlagten Ehegatten ausgesprochen. Betrachtet man hierunter die „Mithaftung der Ehegattin“ genauer, entpuppt sie sich bei näherem Hinsehen als vollumfängliche Mitschuld aus konkretem Schuldverhältnis. Das hier so besonders gängige „System“ der zusammengefassten Steuerbescheide stellt auch verdeckt die der Zusammenveranlagung im verfahrensrechtlichen zugrunde liegende Systematik notwendig miteinander verzahnter Grund- und Folge-Steuerbescheide, nämlich die zwischen steuerschuldbegründendem „Feststellungsbescheid“ und steuererhebenden „Leistungsbescheiden“ gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO bzw. bei Änderungen der „Grundlagenbescheide“ gem. §§ 172 ff. AO der Folgebescheide über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, sicher.

Dieses an den Tag gelegte Verhalten bedeutet, dass der Gesetzgeber eben umgekehrt nicht gezwungen war, die im materiell-rechtlichen angelegte, partielle Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten auch formalrechtlich, d. h. in der expliziten Anerkennung eines gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahrens sowie eines einheitlichen Zusammenveranlagungssteuerbescheides und damit einer gemeinschaftlich gehandhabten einfachen Zusammenveranlagung des Fiskus gegenüber den Ehegatten, auszudrücken. Es beschwört natürlich andererseits auch die Gefahr herauf, dass man die *nichterwerbstätige Ehefrau bzw. die haushaltsführende Person überhaupt nicht mehr als (Mit)Steuer-*

pflichtige betrachtet, sondern die Ehegatten nur noch bei der Steuererhebung als Einheit behandelt wissen will,¹⁸¹³ was wiederum der vermeintlichen Prämisse des Beschlusses des BVerfG vom 17.01.1957¹⁸¹⁴, der ja die steuerliche Behandlung der Ehegatten als materielle Einheit nach h. L. versagt habe, entgegenkäme.¹⁸¹⁵

Das prozessuale Rechtsverhältnis, das die gemäß der Vorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG zusammenveranlagten Ehegatten verknüpft, zeichnet sich durch einen *einheitlichen Zusammenveranlagungs-Steuerbescheid* aus, womit auch das Kriterium des unmittelbaren Rechtsgestaltungsaktes verwirklicht ist. Es bedarf aus diesem Grunde ebenfalls der Zuziehung des anderen Ehegatten zum Rechtsbehelfsverfahren. Somit sind also insgesamt alle drei untereinander kehrseitigen Voraussetzungen der notwendigen Beiladung erfüllt, als da wären eine einheitliche Entscheidung und ein einheitlicher Bescheid auf der Grundlage eines einheitlichen Streitgegenstandes bzw. Streitverhältnisses qua natura.

¹⁸¹³ So Littmann, EStG, 5. Aufl. (1956), § 26 EStG Anm. 1.

¹⁸¹⁴ I BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BGBl. I 1957, 186, BStBl. I 1957, 193.

¹⁸¹⁵ Hierbei versteht man dann den § 26b EStG nur noch als eine bloße Rechtsfolgenvorschrift und keinen Steuerentstehungstatbestand. Siehe hierzu bereits näher o. Teil I Kap. B.III.1.a), u. die Nw. in Fn. 290, S. 68.

Zusammenfassung

Wie es sich bereits in der Einleitung anhand der Fülle der dort aufgeführten Fragen angedeutet hat, ist die Antwort auf die spezielle Frage eines notwendig gemeinsamen prozessualen Verhältnisses der Ehegatten bei Einspruch oder Klage eines der Ehegatten gegen den Zusammenveranlagungsbescheid nur auf ausgesprochen breiter rechtlicher Grundlage zu geben. Letztlich ergeben die hierzu gemachten Ausführungen ein recht genaues Bild darüber, wie weit die formell- und materiell-rechtliche Verbundenheit der Steuerfestsetzung gegenüber den Ehegatten aufgrund deren einfacher Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG reicht.

Man hat sich im Rahmen der vorliegenden Untersuchung zwei verschiedene Muster bewährter rechtlicher Konstruktionen zu vergegenwärtigen, die sich in vergleichbarer Form übertragen im Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten wiederfinden. Das eine ist das einer besonderen Gesamtschuldnerschaft auf der Basis eines einheitlichen Schuldverhältnisses und das andere ist das der tatbestandlichen Berücksichtigung erwerbswirtschaftlicher Personengemeinschaften, die steuerlich nicht unbeschränkt, aber beschränkt rechtsfähig sind. Da die Ehegattengemeinschaft in Versorgerehe nun aber nicht zu einem beschränkt rechtsfähigen Steuerrechtssubjekt taugt, sind beide Konstruktionen, die das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten prägen, bisher noch nicht ausgemacht worden. Dass die Ehefrau aufgrund der verkannten Gemeinschaftsbesteuerung in Zusammenveranlagung bis heute noch nicht als Steuerpflichtige(r) in vollem sachlichem wie verfahrensrechtlichem Umfang anerkannt wurde, ist dann nicht weiter verwunderlich.

Es gibt im Vorliegenden nicht den einen Steuertatbestand, den die Ehegattengemeinschaft bzw. die Ehegatten unmittelbar verwirklichen. Im Zuge eines gesonderten und einheitlichen Verfahrens, sprich des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens, wird ein abstraktes Steuerpflicht- und Steuerschuldverhältnis zwischen den zusammenveranlagten Ehegatten und dem Staat geschaffen. Dessen tatbestandliche Grundlage sind die Vorschriften der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG. Das daraufhin sich ergebende konkrete Steuerpflicht- und -schuldverhältnis fußt auf der Regelung des § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt. AO. Der Steuervorgang gestaltet sich erst dadurch, dass beide zu Besteuernden an der

Veranlagung beteiligt werden. Das einfache Zusammenveranlagungsverfahren musste zur Voraussetzung dafür gemacht werden, dass es den einen Steuergegenstand, das gemeinschaftliche Einkommen der Ehegatten, überhaupt geben kann. Nur die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG führt zur Schuldnermehrheit nicht nur an derselben Leistung, der Steuerschuld, sondern auch an dem Schuldverhältnis. Den umgekehrten Weg der Heranziehung eines erwerbswirtschaftlichen Tatbestandes, der von mehreren Personen in Gemeinschaft verwirklicht wird und an den das Gesetz die Steuer knüpft, konnte und wollte man ausweislich des materiellen Einkommensteuerrechtes (§ 26b EStG befindet sich außerhalb der §§ 2-24 EStG) nicht gehen, weil man ansonsten den Grundsätzen des materiellen Einkommensteuerrechtes widersprochen hätte.

In dem im Rahmen dieser Untersuchung behandelten Steuergrundlagen-Veranlagungsverfahren sowie dem steuerbegründenden Veranlagungsverfahren, d. h. dem gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren wie dem gesonderten und einheitlichen Zusammenveranlagungsverfahren, ist aufgrund der Gemeinschaftsbezogenheit des (metaphorischen) Erwerbsvorganges die Identität eines Tatbestandsmerkmals oder hier sogar eines ganzen steuerbegründenden Tatbestandes Ausgangspunkt der Initiierung und Etablierung eines speziellen Veranlagungsverfahrens. Ähnlich wie beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren wird hier der Weg beschritten, dass die Gegenstände des gesonderten Verfahrens den Umfang der einheitlichen Entscheidung bestimmen. In seinen Voraussetzungen, seinen Handlungsdirektiven und damit seinem Inhalt bzw. Gegenstand nach ist das gesonderte Verfahren ausführlich paraphrasiert, auch wenn dies hinsichtlich seiner charakteristischen Merkmale nicht in offener Manier geschieht (gesondertes Verfahren – einheitlicher Zusammenveranlagungsbescheid – Verknüpfung der Folgebescheide). Die Regelungen des § 26 EStG bestimmen die Voraussetzungen und die Regelungen der §§ 26b und 32a Abs. 5 EStG legen die Durchführung der einfachen Zusammenveranlagung und damit auch den Ablauf des Vorganges als solchen fest. Durch die hierin angelegte Zusammenführung der von den einzelnen Ehegatten verwirklichten objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale ergibt sich eine einheitliche Steuerpflicht der zusammenveranlagten Ehegatten. Obwohl einzelne tariftechnische Schritte den gemeinschaftlichen Zusammenhang verlassen, wird durch einen weiteren tariftechnischen Schritt der gemeinschaftliche Zusammenhang wieder gewahrt, sodass im Abschluss des Zusammenveranlagungsverfahrens eine einheitliche Steuerschuld der zusammenveranlagten Ehegatten entsteht. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten als gesondertes Verfahren bestimmt damit die genauen

materiellen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der einheitlichen Besteuerung der Ehegatten im Wege ihrer selbst.

Im Zuge der einfachen Zusammenveranlagung wird der auf der individuellen Verwirklichung des Steuertatbestandes durch den einzelnen Ehegatten beruhende und um den anderen Ehegatten als einzubeziehendes Steuersubjekt nachträglich erweiternde Tatbestand erst eröffnet und gebildet. Während und mithilfe der Veranlagung (d. h. mittelbar) wird mit dem Zusammenrechnen der Einkünfte als sichtbarer Ausdruck des die Zusammenveranlagung tragenden Grundsatzes, dass die Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind, bewirkt, dass die Eheleute im steuerbegründenden Sinne nur ein einziges Steuersubjekt darstellen, und dass daher nur ein Gesamtbetrag der Einkünfte i. S. von § 2 Abs. 3 EStG, nur ein Einkommen i. S. von § 2 Abs. 4 EStG, nur ein zu versteuerndes Einkommen i. S. von § 2 Abs. 5 EStG sowie nur eine Steuerschuld gebildet werden darf.

Das einheitliche Verfahren geht im Vorliegenden damit einher, dass es mittels des Verfahrens und bestimmter Handlungsanweisungen bzw. Maßnahmen sowie dahinterstehender Grundsätze nur einen Steuergegenstand und eine Steuerfolge gegenüber der Ehegattengemeinschaft als formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft gibt. Dem entspricht, dass die zusammenveranlagten Ehegatten dem kausalen Verpflichtungs- und Schuldgrunde nach zunächst wie ein Steuerpflichtiger nach den individualbezogenen Sachgrundsätzen des Einkommensteuergesetzes (eine *einheitliche* Veranlagung, eine *einheitliche* Bemessungsgrundlage) und dann unter Außerachtlassung dieser Grundsätze als (ein) Steuerpflichtiger behandelt werden. Eine einheitliche Entscheidung ist vor allem wegen der Eigenart des hier der Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten zugrunde liegenden einheitlichen abstrakten Steuerrechtsverhältnisses geboten.

Die Ehegattengemeinschaft ist als ein (Entstehungs-)Steuersubjekt anzusehen, und zwar insoweit, als die Finanzbehörde nur eine Entscheidung in der Sache trifft mit der Folge, dass sie den an ihr beteiligten Ehegatten gegenüber gleichzeitig und in ihrem Gehalt übereinstimmend ergeht. Da die Entscheidung an den einzelnen Ehegatten als Steuerpflichtiger gerichtet ist, endet bereits ab dem Vorgang des Ausspruches der Entscheidung die Gemeinschaft der Ehegatten und der einzelne Steuerpflichtige gelangt wieder zum Vorschein. Dies erklärt sich aus dem Umstand, dass dem Gläubiger in Bezug auf die Trägerschaft an der Schuld kein einzelnes Subjekt in Form der Ehegattengemeinschaft gegenübersteht, er demnach als Träger seines Anspruches auf Leistung auf die die Gemeinschaft bildenden Rechtspersonen zurückgreifen muss. Die Entscheidung ist also auch insofern eine einheitliche Entscheidung.

In der Entstehung bestimmen sich Steuerpflicht und Schuldsomme gegenüber der Schuldnergemeinschaft der Ehegatten im grundsätzlichen Sinne, die aber nur insofern eine Gemeinschaft darstellen dürfen, als sie gemeinsam – unerheblich, ob wie früher per Zwang oder heutzutage „freiwillig“ – in das Verfahren der Schuldentstehung eingetreten sind. Entsprechend ist die Einheit der Ehegatten auch hinsichtlich ihrer Steuerpflichtigenposition nur als vorübergehende Besteuerungsgemeinschaft zu betrachten, die nur bis zur Festsetzung der Steuerschuld besteht und sich dann, ähnlich wie bei gemeinschaftlicher schuldrechtlicher Betätigung, wieder als Einheit in der Betrachtung auflöst, wodurch und wonach die einzelnen Steuerpflichtigen wieder in den Blickpunkt rücken. Die Gesamtschuldnerschaft kann und darf nur die singuläre Stellung des Einzelnen aufgreifen; sie erklärt folgerichtig den jeweiligen Ehegatten zum (Gesamt-)Steuerschuldner.

Auch hier wird, wie bei der erwerbswirtschaftlichen Personengesellschaft bzw. –gemeinschaft, wiederum anhand einkommensteuergesetzlicher Bestimmungen, allerdings erst auf der Ebene einer gemeinschaftlichen (einkommensteuergesetzlichen) Veranlagung die steuerliche Erfassung einer Erwerbsgemeinschaft im engsten (personell verschmelzend, Stichwort: Einkünfteteilhabergemeinschaft) wie im weitesten Sinne (materiell konstruiert, Stichwort: fingierte Einkünfteteilhabergemeinschaft) realisiert. Auch hier fußt die Besteuerung hinsichtlich des Sachgegenstandes auf dem einen gemeinschaftlichen wirtschaftlichen Erfolg der Personengemeinschaft.

Nach § 26 und § 26b EStG wird die Ehegattengemeinschaft im Zuge der Zusammenveranlagung auf einer metaphorischen Ebene als eine quantitative Einkünfteerwerbsgemeinschaft, für das seit dem EStG 1958 gesetzlich eingeführte Splitting-Verfahren auf einer metaphorischen Ebene als eine qualitativ fingierte Einkünfteerwerbsgemeinschaft sowie im Tarif als eine materiell fingierte Einkommenserwerbsgemeinschaft und dann im Abschluss als eine formelle Einkommenserwerbsgemeinschaft behandelt. Die h. L. liegt also insofern völlig richtig, wenn sie die Ehegattengemeinschaft je nach Instrument der originären oder der modifizierten Zusammenveranlagung als wirtschaftliche Einkommensgemeinschaft bzw. als Erwerbsgemeinschaft im Wege der noch heutigen Ehegattenbesteuerung etabliert wissen will.

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG handelt es sich um ein gesondertes und gemeinschaftliches Verfahren, das dem *Gewinnfeststellungsverfahren* gem. § 179 Abs. 1, 2 S. 2 2. Alt. AO und § 180 Abs. 1 Nr. 2.a) AO sehr ähnelt. Hier wie dort geht es im Vorliegenden nicht darum, die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, bei denen es sich ja grund-

sätzlich nur um einen unselbstständigen Teil der Steuerfestsetzung handelt, in einem abgetrennten Verfahren einer eigenen bindenden Entscheidung zuzuführen und damit rechtlich selbstständig zu behandeln. Es geht vielmehr darum, den einkommensteuertatbestandlich erfassten gemeinschaftlichen Handlungsvorgängen von Erwerbsgemeinschaften auch geeignete, da steuersystematisch erforderliche gemeinschaftsbezogene Veranlagungsebenen zu eröffnen. Man wagt aber hier wie dort nicht die Meinung, dass es sich auch um eine einheitliche Veranlagung mit einem einheitlichen Ergebnis nach Gewinn- bzw. Einkommensermittlung aus Gründen der gewünschten Integrierung der Besteuerung einer partiellen Besteuerungsgemeinschaft in das generell individualbezogene Steuerrecht handelt. Man ist ausschließlich daran interessiert und dementsprechend ist die gängige Haltung die, dass aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diese gesonderten Veranlagungsverfahren eben nur das gewünschte einheitliche materielle oder gar nur rechnerische Ergebnis zeigen.

So zeigt im Übrigen gerade auch der Vergleich der Ausgangsziele beider in ihren Systemgründen und -merkmalen doch letztlich so ähnlichen Verfahren wie des Gewinnfeststellungs- wie des einfachen Zusammenveranlagungsverfahrens, welchen Paradoxien das materielle einheitliche Verhältnis der Ehegatten bei der Zusammenveranlagung insgesamt ausgesetzt ist: Nach heutiger Lehre ist es vornehmlicher Zweck des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens, „unterschiedliche Entscheidungen gegenüber *den verschiedenen Beteiligten* zu verhindern“. Im Vorliegenden fehlt es schon an einer materiell-rechtlichen Einkünfte- bzw. Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten, deren Anliegen es sein könnte, die Verteilung der steuerlichen Lasten auch entsprechend des Anteiles am Familieneinkommen verteilt zu wissen. Die Interessen der mitwirtschaftenden Ehegattin, nämlich ihr aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine einheitliche Entscheidung per Mitveranlagung zu garantieren, sind der aus Gründen der Legitimation des steuerlichen Eingriffs – und zwar beiden Ehegatten gegenüber – in den Mittelpunkt gerückten Einkommen*teilhabe(r)*gemeinschaft völlig untergeordnet. Die Ehegattin hierunter ihrer einkommensteuerlichen Subjektstellung zu entledigen, ist dem System vielmehr immanent.

Erkennt man wie die h. L. eine Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten auf der Basis eines einheitlichen Schuldverhältnisses nicht an, so verbirgt sich dahinter in der Tendenz eine nach wie vor andauernde, seit langer Zeit (ab 1920) aber eigentlich schon unzulässige Hinzurechnungsbesteuerung der Ehegattin. Begreift man auf dem Boden eines einzigen Zusammenveranlagungsverfahrens die Ehegattin als bloße Haftungsschuldnerin (wie der RFH) oder stattdessen auf dem Boden zweier parallel verlaufender Zusammenveranlagungsverfahren die Ehe-

gattin als Steuerschuldnerin (so der BFH), so fehlt es doch in beiden Fällen an der Anerkennung dessen, dass aus der Natur des gegebenen Schuldverhältnisses heraus mit Abschluss der einfachen Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG dem Ehegatten und der Ehegattin gegenüber eine einheitliche Entscheidung getroffen werden muss, die in einen einheitlichen Zusammenveranlagungs(steuerver)bescheid mündet. Dieser liegt schon jetzt – wenn auch bisher noch nicht als solcher respektiert – den zusammengefassten Steuerbescheiden und gar im Regelfall dem sog. Einzelsteuerbescheid gegenüber dem jeweiligen Ehegatten zugrunde.

Das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist bzw. umfasst mehr als nur das einfache Zusammenveranlagungsverfahren gemäß §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 EStG: Das Instrument der Zusammenveranlagung umfasst verfahrensrechtlich ein gesondertes und einheitliches Zusammenveranlagungsverfahren und weitere insofern zusammenhängende individuelle Steuerfestsetzungsverfahren der Ehegatten, als beide hierin abschließend noch der individuellen Besteuerung unterliegen. Im konkreten Schuldverhältnis wird ihnen noch eine beiderseitige vollumfängliche individuelle Steuerpflicht und Steuerschuld zugesprochen gemäß §§ 1, 2 ff. i. V. m. § 44 Abs. 1 S. 1 3. Alt AO. Da beide individuellen Folgebescheide aber zu erlassen sind, gibt es genau genommen hinter der einfachen Zusammenveranlagung auch mehrfache Zusammenveranlagungen im weiteren Sinne, die ähnlichen Verfahrensmechanismen unterliegen wie die individuellen Steuerbescheide gegenüber den Gewinnbeteiligten. Es gibt insofern auch noch die die Grenzen des Begriffes der Zusammenveranlagung wahrenenden, permanent zusammenhängenden Veranlagungen der Ehegatten, als das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung von Ehegatten eben auch noch nach der individuellen Veranlagung der Ehegatten entsprechend der Maßgabe des konkreten Schuldverhältnisses verlangt. Hierzu darf man die „Wechselwirkungen“ zwischen der grundlegenden Entscheidung und den Folgeentscheidungen nicht übersehen, die anders als beim Gewinnfeststellungsverfahren inhaltlich den gesamten Folge-Steuerbescheid umfassen. Jede Änderung der Steuerfestsetzung im einfachen Zusammenveranlagungsverfahren führt zu einer geänderten Festsetzung von Amts wegen hinsichtlich des Steuerbescheides gegenüber dem einzelnen Ehegatten aus dem mehrfachen „Zusammenveranlagungsverfahren“ als diesbezüglicher Folgebescheid. Da auch die Folge-Steuerbescheide bei der Zusammenveranlagung identisch sind, ist der mittels der „zusammengefassten Steuerbescheide“ institutionalisierte Weg einer „einheitlichen Veranlagung von Ehegatten in Zusammenveranlagung“ systematisch „goldrichtig“.

Der Gesetzgeber hat die Gemeinschaftsbesteuerung, die in diesem Rechtsinstitut angelegt ist, immerhin verdeckt akzentuiert, indem er im Wege der zusammengefassten Steuerbescheide gemäß § 155 Abs. 3 AO (vormals § 210 Abs. 2 RAO – „einheitliche Steuerbescheide“) in wesensgemäßer Behandlung sowohl die einheitliche als auch die individuelle Besteuerung beider Ehegatten strukturell verknüpft, verfahrensgemäß installiert hat. Der zusammengefasste Steuerbescheid übernimmt hier in perfekter Form und Vollendung sowie in ständiger Gewährleistung innerhalb der ihm eigenen Funktionen, dass gegenüber den Ehegatten nach Abschluss der Zusammenveranlagung ein stets inhaltlich übereinstimmendes Einkommen vom steuerlichen Zugriff erfasst wird sowie dass darüber hinaus den beiderseits auch steuerpflichtigen Ehegatten die nötige abstrakte wie konkrete Steuerfestsetzung gegenüber ausgesprochen wird. Dadurch gelingt es zugleich, die Frage der Unteilbarkeit des Streitgegenstandes gegenüber den zusammenveranlagten Ehegatten durch das Bild zweier verschiedener Steuerfestsetzungen auf der Basis zweier gemeinsamer Einkommen oder eines Einkommens im Wege funktionaler Zurechnung zu verdecken.

Hält man eine notwendige Beiladung bzw. Hinzuziehung der Ehegattin besonders dann nicht vonnöten, wenn es der Ehegattin an eigenen Einkünften fehlt, so macht man deutlich, dass man der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten ob ihrer nur formellen Einkommenserwerbsgemeinschaft im Einkommensteuerrecht keine Bedeutung zukommen lassen will. Man ist also noch nicht einmal bereit, der zum Anlass der Zusammenveranlagung genommenen wirtschaftlichen Einkommenserwerbsgemeinschaft der Ehegatten ihren einkommensteuergesetzlichen Stellenwert zu geben.

Es hat sich gezeigt, dass das Rechtsinstitut der Zusammenveranlagung rechtssystematisch und rechtsdogmatisch bisher noch nicht zutreffend erfasst worden ist. Es handelt sich bei dem im Obigen Geschilderten um ein nicht unbedenkliches System der Besteuerung von Ehepaaren, das in seiner Darlegung allerdings hinsichtlich der Beantwortung der Ausgangsfrage zu einem positiven Ergebnis führt.

Literaturverzeichnis

- Alebrand, Heinrich*, Die Bildung von Gesamtgut der Ehegatten am Hausrat gemäß § 1353 Abs. 1 BGB, FamRZ 1955, 348
- Arens, Karl*, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht, VierteljStuFR 1927, 567
- Arnold, Egon*, Zur Neuregelung der Schlüsselgewalt (§ 1357 BGB in der Fassung des GleichberG), FamRZ 1958, 193
- Ax, Rolf/Grosse, Thomas/Melchior, Jürgen*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Finanz und Steuern, Band 4, 20. Aufl., Stuttgart 2010
- Bähr, Otto*, Gegenentwurf zu den Entwürfen eines BGB für das deutsche Reich (1891-1892), Goldbach 1997
- Bärmann, Johannes*, Kritik am neuen Ehegüterrecht, JZ 1958, 225
- Bals, B./Kleinsorge W./Tullius, H.*, Das neue Einkommensteuerrecht, StWa 1974, 172
- Barske*, Zur Zusammenveranlagung von Ehegatten, DStZ 1955, 371
- Bebel, August*, Die Frau und der Sozialismus, 1879, 3. Aufl., Bonn 1994
- Beblo, Miriam/Beninger, Denis*, Wie teilen Paare wirklich? Ergebnisse einer experimentellen Studie zu Geldaufteilung und Geldverwendung, in: Geschlechtergerechtigkeit steuern, Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Spangenberg, Ulrike/Wersig, Maria (Hg.), Berlin 2013
- Beck, Hans-Joachim*, Die Hinzuziehung gem. § 360 AO (§ 241 RAO) im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten, StuW 1977, 47
- Becker, Enno*, Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 2. bis 7. Aufl., Berlin 1922 bis 1930
- (zit. Becker, RAO)
- Ders.*, Erläuterungen zur Rechtsprechung A. Allgemeines Steuerrecht. – Einkommensteuer, StW 1937, Teil I, Sp. 1225
- Ders.*, Vorschriften der 4. Notverordnung zur AO und zum EinkStG, StW 1932, Teil I, Sp. 17
- Ders.*, Steuergesetzgebung und Steuerrechtsprechung, StW 1930, Teil I, Sp. 755
- Ders.*, Die Beitreibungsordnung, StW 1924, Teil I, Sp. 753
- Becker, Carl/Strauß, Fritz H.*, Einkommensteuergesetz, Berlin 1931
- Becker, Enno/Riewald, Alfred/Koch, Karl*, Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Kommentar, Band I, 9. Aufl., Köln 1963
- Becker, Enno; Riewald, Alfred; Koch, Karl*, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band II, Köln, 9. Aufl., Köln 1965

- Becker, Enno/Riewald, Alfred/Koch, Karl*, Reichsabgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bd. III, Köln, 9. Aufl., Köln 1968
- v. *Beckerath, Hans-Jochen*, Die einheitliche Feststellung von Einkünften im Veranlagungs- und Einspruchsverfahren, DStR 1983, 475
- Beermann, Albert/Gosch, Dietmar*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht, Kommentar, 1. Aufl., Bonn 1995
- Beitzke, G.*, Zur Neuordnung des ehelichen Güterrechts, FamRZ 1954, 156
- Berger, Emil*, Der Steuerprozess: Handbuch mit Kommentar zum Rechtsmittelverfahren, München, 1954
- Berghahn, Sabine*, Verfassungsrecht und Verfassungswandel: Interpretationen zu Art. 3 u. 6 des Grundgesetzes in: Baer, Susanne/Lepperhoff, Julia (Hg.), Verfassungsrecht und Verfassungswandel: Interpretationen zu Art. 3 u. 6 des Grundgesetzes, Bielefeld 2007
- Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung*, Reform der Reichsabgabenordnung, Heft 13 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1970
- Berneike, Christiane*, Die Frauenfrage ist Rechtsfrage, Baden-Baden 1995
- Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung, Heft 13 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1970
- Best, Michael*, Einkünftequalifikation und Gewinnermittlung bei Personengesellschaften, DStR 1991, 1545
- Biergans, Enno/Stockinger, Roland*, Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht (II) Zweiter Teil: Die persönliche Zurechnung von Einkünften, FR 1982, 25
- Birk, Dieter*, Steuerrecht Schwerpunkte, Lehrbuch, 10. Aufl., Heidelberg 2007
- Birkenfeld, Wolfram/Daumke, Michael*, Das neue außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, 2. Aufl., Köln 1996
- Blümich, Walter/Schachian, Herbert*, Einkommensteuergesetz, Berlin 1925
- Blümich, Walter*, Einkommensteuergesetz, 3. u. 4. Aufl., Berlin 1935 u. 1940
- Blümich, Walter/Falk, Ludwig*, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl., Berlin/Frankfurt a.M. 1951 aufwärts bis 8. Aufl., 1960
- Blümich, Walter/Falk, Ludwig/Steinbring, Walter/Uelner, Adalbert*, Einkommensteuergesetz, Band II, 10. Aufl., München 1972
- Blümich, Walter, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Heuermann/Brandis (Hg.) ab der 11. Aufl., München 1977
- Blümich*, Die Ehefrau als Steuerschuldnerin im Reichssteuerrecht, insbesondere auch bei den Vorauszahlungen für 1924, NStR 1924, 349
- BMF*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Heft 17 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, 1. Aufl., Bonn 1971
- Bockelberg, Helmut*, Das verteuflte Splitting, FR 1972, 121

- Boehmer, Gustav*, Die Vermögensverfassung des deutschen „Hauses“ – Umblick und Ausblick, München 1943
- Ders.*, Einige kritische Gedanken zum Gleichberechtigungsgesetz, in: Recht und Wirtschaft, Festschrift für Justus Wilhelm Hedemann, herausgegeben von Lehmann, Heinrich/Nipperdey, Hans Carl, Berlin 1958, S. 25 (zit. Boehmer, FS Hedemann)
- Boethke*, Die gesamtschuldnerische Haftung nach Steuerrecht, DStBl. 1927, 505
- Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Heidelberg
- Bosch, Friedrich Wilhelm*, Die Neuordnung des Eherechts ab 1. Juli 1977, FamRZ 1977, 569
- Ders.*, Aktuelle Probleme des Familien- und Erbrechts, FamRZ 1970, 497
- Ders.*, Zur Neuordnung des ehelichen Güterrechts, FamRZ 1954, 149
- Ders.*, Familienrechtsreform: Eheschließung, Ehescheidung, Gleichberechtigung von Mann und Frau, Recht des unehelichen Kindes, Siegburg 1952
- Brauel, Heinz*, Zur Wirkung prozessualer Erklärungen von Gesamtschuldnern in steuerlichen Rechtsmittelverfahren, StW 1961, Sp. 701
- Brockhoff*, Haushaltsbesteuerung oder Splitting, DStZ 1954, 221
- Ders.*, Haushaltsbesteuerung und Grundgesetz, DStZ 1953, 337
- Brox, Hans*, Besonderes Schuldrecht, 21. Aufl., München 1996
- Buchholz, Stephan*, Das Bürgerliche Gesetzbuch und die Frauen: zur Kritik des Ehegüterrechts in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 670, München 1997
- Büdenbender, Ulrich*, Die Neuordnung der „Schlüsselgewalt“ in § 1357 n. f. BGB, FamRZ 1976, 662
- Bühler, Ottmar*, Lehrbuch des Steuerrecht, Allgemeines Steuerrecht, I. Band, Berlin 1927
- Ders.*, Lehrbuch des Steuerrechts, II. Band, Berlin 1938
- Ders.*, Steuerrecht, Allgemeines Steuerrecht 1. Hbd., 2. Aufl., Berlin 1953
- Ders.*, Steuerrecht, Allgemeines Steuerrecht 2. Hbd., 2. Aufl., Berlin 1953
- Bühler, Ottmar/Strickrodt, Georg*, Steuerrecht, Grundriss in zwei Bänden, Allgemeines Steuerrecht, Band I und II, 2. Aufl., Wiesbaden 1953, und Allgemeines Steuerrecht, Band I und II, 3. Aufl., Wiesbaden 1959/60
- Bühler, Ottmar/Paulick, Heinz/Freericks, Wolfgang*, Einkommensteuer Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, 2. Aufl., München 1982
- Burkhard, Jörg*, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829
- Creifelds, Carl*, Rechtswörterbuch, 7. Aufl., München 1983
- Crezelius, Georg*, Steuerrechtliche Einordnung und arbeitsrechtliche Konsequenzen der pauschalen Lohnsteuer, BB 1985, 2057
- Dethloff, Nina/Beitzke, Günther*, Familienrecht: Ein Studienbuch, 30. Aufl., München 2012

- Dethloff, Nina*, Der lange Weg zur Gleichberechtigung – über einen Beitrag von Gerta Zündorf aus dem Jahr 1914 –, FamRZ 2003, 1525
- Dilcher, Gerhard*, *Die Ordnung der Ungleichheit. Haus, Stand und Geschlecht*, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 55, München 1997
- Dißars, Ulf-Christian*, Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Ehegatten, Stb 1997, 340
- Dölle, Hans*, Familienrecht: Darstellung des deutschen Familienrechts mit rechtsvergleichenden Hinweisen, Band I, Karlsruhe 1964
- Ders.*, Errungenschaftsgemeinschaft – gesetzlicher Güterstand?, JZ 1953, 617
- Dölemeyer, Barbara*, Frau und Familie im Privatrecht des 19. Jahrhunderts, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 633, München 1997
- Döllner, Georg*, Zur Realteilung bei Personengesellschaften – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 19. Januar 1982 VIII R 21/77 –, DStZ 1982, 267
- Domann, Rita*, Die richtige Zustellung von Verwaltungsakten im Besteuerungsverfahren, BB 1975, 507
- Eberl, Karl*, Hinzuziehung und Beiladung bei Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, Erwiderung auf Lippross, DB 1984, 1850, DB 1984, 2382
- Ders.*, Hinzuziehung und Beiladung von Ehegatten bei Zusammenveranlagung, DStR 1983, 418
- Ehmann, Horst*, Die Gesamtschuld. Versuch einer begrifflichen Erfassung in drei Typen, Berlin 1972
- Erler, Friedrich/Koppe, Fritz*, Das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920, 3. Aufl., Berlin 1921
- Erman, Walter*, Bürgerliches Gesetzbuch, Handkommentar, Westermann, Harm Peter/Grunewald, Barbara/Maier-Reimer, Georg (Hg.), Band I. §§ 1-758, 8. u. 12. Aufl., Köln 1989 u. 2008
- Ernst, Eberhard*, Zur verfassungsrechtlichen Problematik des einheitlichen Feststellungsverfahrens, StW 1958, Sp. 509
- Esser, Josef*, Schuldrecht, Band I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., Karlsruhe 1968
- Fabricius, Fritz*, Relativität der Rechtsfähigkeit, München 1963
- Falk, Ludwig*, Das Steueränderungsgesetz 1957. Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, DStZ 1957, 225
- Fechner, Richard*, Grundriss des Steuerrechts, 2. Aufl., Berlin 1935
- Fichte, Johann Gottlieb*, Grundlage des Naturrechts nach Prinzipien der Wirtschaftslehre, Jena-Leipzig 1797
- Fichtelmann, Helmar*, Zur Problematik der Durchführung einer Zusammenveranlagung von Ehegatten nach bestandskräftiger, getrennter Veranlagung eines Ehegatten, Anmerkung zu dem Urteil des BFH vom 17. Mai 1977 VI R 243/74 (BStBl. 1977 II S. 605), DStZ 1978, 173
- Ders.*, Abgabe von Einkommensteuer-Erklärungen durch Ehegatten, FR 1975, 113

- Ders.*, Zuziehung/Beiladung zum Verfahren, wenn nur einer der Ehegatten im Falle der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer die Steuerfestsetzung angefochten hat, FR 1971, 260
- Fiedler, Rolf*, Die Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, München, 1950
- Flies, Rolf*, Gemeinschaftliche Veranlagung der Ehegatten – zwei Bescheide?, DStR 1998, 1077
- Flume, Werner*, Die Besteuerung der Ehegatten, DB 1956, 71
- Frevert, Ute*, Vom Klavier zur Schreibmaschine – Weiblicher Arbeitsmarkt und Rollenzuweisung am Beispiel der weiblichen Angestellten, in: Frauen in der Geschichte, Bd. 6: Frauenrechte und die gesellschaftliche Arbeit der Frauen im Wandel, Kuhn, Annette/Schneider, Gerhard/Gerhard, Ute (Hg.), 1. Aufl., Düsseldorf 1979
- Friedrichs, Karl*, Die Haftung der Ehegatten für öffentliche Abgaben, Berlin 1921
- Friemel, Rainer/Schimpl, Kurt*, Lehrbuch der Abgabenordnung, 13. Aufl., Herne 1996
- Frotscher, Gerrit*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Freiburg
- Fuisting von, Bernhard*, Die Preußischen direkten Steuern, Band IV: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902
- Geimer, Richard*, Rechtsschutzgewährende Auslegung von Rechtsbehelfen – Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes, NWB Nr. 22 v. 25.05.2009, S. 1664
- Gerhard, Ute*, Frauenbewegung und Feminismus, München 2009
- Dies.*, Gleichheit ohne Angleichung, München 1990
- Dies.*, Sozialstaat auf Kosten der Frauen. Einleitung, Gerhard, Ute/Schwarzer, Alice/Slupik, Vera, (Hg.), Auf Kosten der Frauen, S. 11, Weinheim/Basel 1988
- Dies.*, Verhältnisse und Verhinderungen. Frauenarbeit, Familie und Rechte der Frauen im 19. Jahrhundert, Frankfurt a.M. 1978
- Gernhuber, Joachim*, Lehrbuch des Familienrechtes, 3. Aufl., München 1980
- Gernhuber, Joachim/Coester-Waltjen, Dagmar*, Lehrbuch des Familienrechtes, 6. Aufl., München 2010
- Gernhuber, Joachim*, Das eheliche Vermögensrecht und die Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft, FamRZ 1959, 465
- Ders.*, Die Mitarbeit der Ehegatten im Zeichen der Gleichberechtigung, FamRZ 1958, 243
- Ders.*, Die Schwägerschaft als Quelle gesetzlicher Unterhaltspflichten – Zugleich ein Beitrag zum allgemeinen Eherecht und zum Ehegüterrecht, FamRZ 1955, 193
- Glaser, Fritz*, Einkommensteuergesetz vom 29.03.1920 in der Fassung der Novellen vom 24. März und 21. Juni 1921, Berlin 1922/3
- Glöggl, Hans*, Besteht das Prinzip der steuerlichen Einheit der Ehegatten noch?, FR 1958, 108
- Gmach, Gertlieb*, Rechtsverhältnisse bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten im Erstattungsfall, BB 1981, 726

- Ders.*, Bekanntgabe von Steuerbescheiden an Ehegatten im Falle der Zusammenveranlagung, DStZ 1979, 171
- Gnam, Arnulf/Sirch, Anton*, Ist die Haushaltsbesteuerung gerechtfertigt?, DStZ 1954, 28
- Görbing*, Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, DStZ 1958, 217
- Ders.*, Die steuerliche Berücksichtigung von Verträgen zwischen Ehegatten, DStZ 1957, 369
- Gosch, Dietmar*, Steuerlicher Zugriff auf Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften, DStZ 1996, 417
- Gotthardt, Jens Eric*, Die Ehegattenbesteuerung, Ein Reformvorschlag unter Berücksichtigung der Erfahrungen im Vereinigten Königreich von Großbritannien und Nordirland, Mainz 1992
- Gottwald, Peter*, Das Kindergeld neuen Typs und die Steuergerechtigkeit – (k)ein Nekrolog –, FR 1984, 162
- Grادل, Sybille/Wiese, Gabriele*, Personengesellschaften – Adressierung der Verwaltungsakte und Klagebefugnis in ausgewählten Situationen, DStZ 2004, 754
- Gräber, Fritz*, FGO Finanzgerichtsordnung Kommentar, 6. u. 7. Aufl., München 2006 u. 2010
- Grass, Adolf/Böttcher, Conrad*, Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957
- Greven, Ludwig*, Die Frau und das eheliche Güterrecht, FamRZ 1954, 93
- Greven-Ashoff, Barbara*, Die bürgerl. Frauenbewegung von 1894-1933, Göttingen 1981
- v. Groll, Rüdiger*, Zur Finalität im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht, in: Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel, herausgegeben von Kirchhof, Paul/Lehner, /Raupach, Arndt/Rodi, Michael, Heidelberg 2000, S. 687 (zit. v. Groll, FS Vogel)
- Ders.*, Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht, StuW 1995, 326
- Ders.*, Zum vorläufigen Rechtsschutz im Bereich von Feststellungsbescheiden – Zugleich Stellungnahme zur neueren Rechtsprechung des I. und IV. BFH-Senats, StuW 1979, 172
- Grund, W.*, Zur Besteuerung der Ehegatten, DB 1955, 1000
- Gschwendtner, Hubertus*, Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, Steuerrecht. Verfassungsrecht. Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, herausgegeben von Paul Kirchhof, Klaus Offerhaus und Horst Schöberle, Köln 1994, S. 751 (zit. v. Gschwendtner, FS Klein)
- Ders.*, Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht – Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 26. November 1996 VIII R 42/91, DStZ 1998, 335
- Haff, Karl*, Zur Privatrechtsgeschichte und Rechtspolitik der Errungenschaftsgemeinschaft, JZ 1955, 43
- Hahn, Hartmut*, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Berlin 1984

- Ders.*, Einkommensteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Eigentums- und Vermögensgemeinschaft nach dem Recht der ehemaligen DDR, DStZ 1992, 362
- Handkommentar der Reichsteuergesetze* (Besitz- und Verkehrssteuern), herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofes Enno Becker u.a., Band II (Das Einkommensteuergesetz), 2.Teil (§§ 19-25), Stuttgart 1929
- Hannes, Hans-Joachim*, Haftung und Gesamtschuld im Steuerrecht – Eine Untersuchung der Haftungs- und Gesamtschuldverhältnisse im Steuerrecht auf ihre Ordnungsprinzipien –, Köln 1974
- Hanraets, Ph. J.*, Nochmals: Ist die heutige Familienbesteuerung (Besteuerung von Familien mit Kindern) verfassungsgemäß?, FR 1961, 47
- Hartmann, Klaus/Böttcher, C./Nissen, Karl-Heinz/Bordewin, Arno*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, 1. Aufl., Wiesbaden 1955
- Hegel, Georg Wilhelm Friedrich*, Grundlinien der Philosophie des Rechts, Naturrecht und Staatswissenschaft, 1820, Reichelt, Helmut (Hg.), Frankfurt a.M. 1972
- Heinke, Hans-Michael*, Zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden an zusammen veranlagte Ehegatten, DStZ 2000, 95
- Heitmann-Asher, E.*, Das eheliche Güterrecht und die Gleichberechtigung der Frau, MDR 1950, 201
- Hellinger, Franz*, Bekanntgabe des zusammengefassten Steuerbescheides, Rechtsbehelfsbefugnis (Beschwer) und Beiladung (Hinzuziehung) bei der Ehegattenbesteuerung, Köln 1979
- Ders.*, Die notwendige Beiladung im Steuerprozess bei zusammenveranlagten Ehegatten, BB 1977, 1196
- Ders.*, Klärt die Abgabenordnung 1977 Fragen der Zusammenveranlagung von Ehegatten, DStR 1977, 127
- Helmschrott, Hans/Schaeberle, Jürgen*, Abgabenordnung Grundkurs des Steuerrechts Band 1, 11. Aufl., Stuttgart 2001
- Hennig*, Die Neugestaltung der Einkommensteuer, DStZ 1934, Sp. 1060
- Hensel, Albert*, System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Bonn 1922, herausgegeben von Reimer, Ekkehart/Waldhoff, Christian, Köln 2000
- Hensel, Albert*, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, Nachdruck 1998
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard*, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, Köln, ab der 1. Aufl. (1950)
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, ab der 19. Aufl., Köln 1982
- Herz, Harald*, Die Einordnung grenzüberschreitender Kapitalgesellschaften in das geltende System der Einkommensbesteuerung von Gesellschaften, Berlin 1997
- Herzig, Norbert/Kessler, Wolfgang*, Die begrenzte Steuerrechtsfähigkeit von Personengesellschaften nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984 (Teil I), DB 1985, 2476-2480
- Heß, Josef*, Einspruchsrücknahme und Verböserung, NWB Fach 2 v. 15.10.2001, S. 7687

- Hess, Rainer*, Schuld und Haftung im Abgabenrecht, Köln 1972
- Hidien, Jürgen W.*, Zusammengefasste Verspätungszuschlagsfestsetzung bei zusammenveranlagten Ehegatten rechtlich zulässig? BB 1984, 2259
- Hoffmann*, Gedanken zur Haushaltsbesteuerung, DStZ 1955, 186
- Hoffmann, Reinhard/Schneider, Hans-Peter*, Kindergeld und Einkommensteuer, NJW 1975, 1956
- Holthöfer, Ernst*, Die Geschlechtsvormundschaft. Ein Überblick von der Antike bis ins 19. Jahrhundert, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 390, München 1997
- Horlemann, Heinz-Gerd*, Der Familienleistungsausgleich ab 1996 – Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996, 186
- Hubel*, Die Haushaltsbesteuerung im Einkommensteuerrecht, StW 1957, Sp. 401
- Hübner, Heinz*, Eheschließung und allgemeine Wirkungen der Ehe als dogmatisches Problem, FamRZ 1962, 1
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spanner, Hans*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung, 1. Aufl., Köln 1931
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Arnim*, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung, 1. Aufl., Köln 1951
- Huxol, Hermann*, Hinzuziehung von Ehegatten zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, DStR 1982, 285
- Jakob, Wolfgang*, Abgabenordnung: Steuerverwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren, 3. Aufl., München 2001
- Jakob, Wolfgang*, Steuern vom Einkommen, Stuttgart 1980
- Jauernig, Othmar*, Bürgerliches Gesetzbuch mit Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetz (Auszug), Kommentar, 13. u. 14. Aufl., München 2009 u. 2011
- Jesse, Lenhard*, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009
- Judeich, Walter/Felix, Günther/Bopp, Gerhard*, Kommentar zum Steueranpassungsgesetz, Düsseldorf 1960
- Jung*, Das eheliche Güterrecht nach dem 31. März 1953, DRiZ 1953, 97
- Juris-PraxisKommentar BGB*, Herberger, Maximilian u. a.(Hg.), Familienrecht, Band IV, 4. Aufl., Saarbrücken 2009 (zitiert JurisPK-BGB/Bearbeiter)
- Kaatz, P.*, Zur steuerlichen Behandlung von Rechtsbeziehungen innerhalb der Familie, FR 1958, 269
- Ders.*, Anmerkung zu BFH v. 6.3.1952 IV 303/51, BStBl. III 1952, 107, FR 1952, 187
- Kämmel, Ernst*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, 3. Aufl., Berlin 1942
- Kanzler, Hans-Joachim*, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?. Verfassungsrechtliche und steuersystematische Rahmenbedingungen für eine Veränderung der Ehegattenbesteuerung, FR 2002, 760

- Ders.*, Ehegatten- und Familienbesteuerung: 44 Jahre auf der Suche nach der „richtigen“ Bemessungsgrundlage, DStJG 24 (2001), 417
- Karsch, Margret*, Feminismus für Eilige, Berlin 2004
- Kayser, Robert*, Zum Urteil des BFH vom 29.5.1952 IV 83/52 StW 1952 Nr. 169. Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte zusammenveranlagter Ehegatten, StW 1952, Sp. 715
- Kayser*, Die Erfordernisse der Stetigkeit und Ausgewogenheit der Rechtsprechung – dargestellt an widersprechenden Urteilen zur Steuer-Vereinfachungsverordnung und zur Haushaltsbesteuerung –, DStZ 1953, 58
- Kempermann, Michael*, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, DStZ 1995, 225
- Ders.*, Adressierung und Bekanntgabe von Steuerbescheiden, DStR 1979, 63
- Keuk, Brigitte*, siehe Knobbe-Keuk, Brigitte
- Kiefer, Rolf*, Die steuerliche Gesamtschuld, Freiburg/Brg. 1953
- Kieschke, Hans-Ulrich*, Kinder im Einkommensteuerrecht und Ehegattenbesteuerung ab 1975, DB 1974, 1736
- Kirchhof, Paul (Hrsg.)*, Kommentar zum EStG, 8. u. 12. Aufl., Köln 2008 u. 2013
- Ders.*, Einkommensteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Heidelberg 2003
- Ders.*, Fortentwicklung des Karlsruher Entwurfs, StuW 2002, 1
- Ders.*, Der Einfluss des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, Stbg 1995, 68
- Ders.*, Die Einkommensteuer als Maßstab für die Kirchensteuer, DStZ 1986, 25
- Ders.*, Der bestandskräftige Steuerbescheid im Steuerverfahren und im Steuerstrafverfahren, NJW 1985, 2977
- Ders.*, Steuergleichheit, StuW 1984, 297
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut (Hrsg.)*, Kommentar zum EStG, Loseblattsammlung, Heidelberg 1986
- Klein, Franz*, Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht –, Handkommentar, 2. bis 11. Aufl., München 1979 bis 2012 (zit. Klein/Bearbeiter, AO)
- Ders.*, Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Ehegattenbesteuerung in verfassungsrechtlicher Sicht, DÖV 1957, 567
- Ders.*, Bundesverfassungsgericht und Ehegattenbesteuerung, FinArch Bd. 18 (1957/8), 236
- Klein, Franz/Flockermann, Paul G./Kühr, Christian*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Neuwied 1981
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Bilanz- u. Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993
- Dies.*, Zur Aufgabe der Geprägerrechtsprechung, BB 1985, 473
- Dies.*, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschafter, StuW 1974, 1

- Koch, Elisabeth*, Die Frau im Recht der Frühen Neuzeit. Juristische Lehren und Begründungen,, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 73, München 1997
- Koch, Karl*, Die Aufteilungsverordnung zu § 7 Abs. 3 StAnpG, DStZ 1963, 357
- Ders.*, Die Einschränkung der gesamtschuldnerischen Haftung durch das Steuerreformgesetz 1958, DStZ 1958, 255
- Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev*, Kommentar zur Abgabenordnung, Loseblattsammlung, 4. u. 5. Aufl., Köln 1993 u. 1996
- Kohlschütter, Richard*, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1938
- Kopp, Ferdinand O./Schenke, Wolf-Rüdiger*, Verwaltungsgerichtsordnung VwGO, 18. Aufl., München 2012
- Korn, Klaus*, Kommentar zum EStG, 1. Aufl., Bonn 2000
- Kracht, Harald*, Feststellender Verwaltungsakt und konkretisierende Verfügung, Berlin 2002
- Krauss, Günther*, Verteidigung der Gütergemeinschaft, FamRZ 1954, 89
- Krey, Eva Maria*, Die Haushaltsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Leipzig 1957
- Krumsiek, Manfred*, Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer. Ihre Geschichte und Auswirkungen, Göttingen 1966
- Kruse, Heinrich Wilhelm*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I Allgemeiner Teil, München 1991
- Ders.*, Über Feststellungs- und Steuerbescheide an Gesamthandsgemeinschaften, DStR 1974, 395
- Ders.*, Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil. Ein Studienbuch, 3. Aufl., München 1973
- Ders.*, Lehrbuch des Steuerrechts, 2. Aufl, München 1969
- Kühn, Rolf*, Allgemeines Steuerrecht, Lehrbuch, Berlin 1938
- Kühn, Rolf/Kutter, Heinz/Hofmann, Ruth*, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 11. Aufl., Stuttgart 1977
- Kühn, Rolf/v. Wedelstädt, Alexander*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., Stuttgart 2011
- Kuhn, Karl*, Das Einkommensteuergesetz, 2. Auf., Berlin 1922
- Ders.*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin
- Kuhn, Karl/Wieneke, Karl*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 5. Aufl., Berlin 1930
- Kullmann, Katja*, Generation Ally, Frankfurt a.M. 2003
- Kundert, Hans-Jörg*, Die Besteuerung der Haushalte, 2. Aufl., Bern/Frankfurt 1978
- Kussmann, Manfred*, Vollstreckung nach der Abgabenordnung, 6. Aufl., Arnim 2000

- Lademann, Fritz*, Kommentar zum Einkommensteuer-Gesetz, Loseblattsammlung, Stuttgart 1950
- Lang, Joachim*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1981/88
- Ders.*, Familienbesteuerung. Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Ur. des Bundesverfassungsgerichts vom. 3.11.1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1983, 103
- Ders.*, Die Besteuerung der Haushalte, Rechtssystematische Überlegungen zu der Schritt von Hans-Jörg Kundert über das Baseler Teilsplittingverfahren, StuW 1978, 316
- Lang, Joachim/Birk, Dieter (Hg.)*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposion, Band II, Köln 1985
- Lang, Joachim/Seer, Roman*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637
- Lammerding, Jo*, Abgabenordnung und FGO, Grüne Reihe, Band 2, 16. Aufl., Achim 2012
- Lange, Helene*, Intellektuelle Grenzlinien zwischen Mann und Frau, Frauenwahlrecht, Berlin 1897
- Larenz, Karl*, Lehrbuch des Schuldrechts, Band I. Allgemeiner Teil, 13. u. 14. Aufl., München 1982 u. 1987
- Lauter, Peter*, Die Gesamtschuld im Steuerrecht, Köln 1966
- Lehmann, Jens*, Die Ehefrau und ihr Vermögen, Reformforderungen der bürgerlichen Frauenbewegung zum Ehegüterrecht um 1900, Köln 2006
- Lenski, Edgar*, Ehegattenbesteuerung und andere gegenwartsnahe Fragen der Einkommensbesteuerung, StbJb 1957/58, 192
- Leingärtner, Wilhelm*, Die gesamtschuldnerische Haftung von Familienangehörigen für Steuerschulden, DStZ (A) 1956, 273
- Liebisch, Arnold*, Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit, Köln 1933
- Lingemann, Wolfgang*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994
- Lipp, Martin*, Die Eigentums- und Vermögensgemeinschaft des FGB und der Einigungsvertrag – eine vergebene Chance für eine Reform des Güterstandsrechts?, FamRZ 1996, 1117
- Lippross, Otto-Gerd*, Basiskommentar Steuerrecht, Köln 1999
- Ders.*, Verfahrensrechtliche Folgen der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer, DB 1984, 1850
- Littmann, Eberhard*, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. bis 14. Aufl., Stuttgart 1954 bis 1985
- Ders.*, Weitere Fragen zur Ehegatten-Zusammenveranlagung, FR 1952, 86
- Ders.*, Drei Fragen zur einkommensteuerlichen Gestaltungsfreiheit zwischen Ehegatten, FR 1958, 58

- Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Pust, Hartmut*, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Stuttgart
- Lohaus, Jutta*, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, Münster 1997
- Martens, Joachim*, Die Funktion von Besteuerungsgrundlagen, *StuW* 1993, 335
- Ders.*, Steuerfestsetzung gegenüber Gesamtschuldnern, *StuW* 1970, 603
- Ders.*, Streitgenossenschaft und Beiladung, *VerwArch* Bd. 60 (1969), 197
- Maßfeller, Franz*, Das neue Familienrecht, Gesetzentwurf über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts und über die Wiederherstellung der Rechtseinheit auf dem Gebiet des Familienrechts, Frankfurt a.M. 1952
- Mattern, Gerhard/Messmer, Kurt*, Reichsabgabenordnung, Grundgesetz Art. 105 ff., Kommentar, 1. Aufl., Bonn 1964
- Meder, Stephan*, Gesetzlicher Güterstand und sozialer Wandel, Hannover 2010
- Meder, Stephan/Duncker, Arne/Czelk, Andrea*, Die Rechtsstellung der Frau um 1900 – eine kommentierte Quellensammlung, Hannover 2010
- Meier, Sonja*, Gesamtschulden. Entstehung und Regress in historischer und vergleichender Perspektive, Tübingen 2010
- Mennel, Annemarie*, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten? (Teilgutachten Steuerrecht), Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages (Hamburg 1974), herausgegeben von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band I: Gutachten, München 1974, D 163
- Dies.*, Die Frau im deutschen Steuerrecht, *DStR* 1971, 487
- Dies.*, Frauen, Steuern, Staatsausgaben. Subventionen für das Patriarchat, Gerhard, Ute/Schwarzer, Alice/Slupik, Vera, (Hg.), Auf Kosten der Frauen, S. 79, Weinheim/Basel 1988
- Merk, Wilhelm*, Steuerschuldrecht, Tübingen 1926
- Messmer, Kurt*, Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Absatz 1 Nr. 2 EStG, in: Handels- und Steuerrecht, Festschrift für Döllerer, Georg, Handelsrecht und Steuerrecht, herausgegeben von Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adolf, Düsseldorf 1988, S. 429, (zit. v. Groll, FS Vogel)
- Ders.*, Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG – Zugleich ein Beitrag zur Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, *FR* 1990, 205
- Meyer, Astrid*, Die Hinzuziehung (Beiladung) zusammenveranlagter Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren, *DStZ* 1993, 401
- Meyer, Rudolf W.*, Zur Frage der Hinzuziehung bzw. Beiladung bei zur Einkommensteuer zusammenveranlagten Ehegatten, *FR* 1984, 30
- Mika, Bascha*, Die Feigheit der Frauen. Rollenfallen und Geiselmännlichkeit. Eine Streitschrift wider den Selbstbetrug, 2. Aufl., München 2011

- Mill, John Stuart/Taylor-Mill, Harriet/Taylor, Helen*, Die Hörigkeit der Frau, 1869, Hamburg 2012
- Mittelbach, Rolf*, Rechtsbehelfe bei Zusammenveranlagung, DStR 1969, 451
- Mittelsteiner, Karl-Heinz/Schaumburg, Harald*, Abgabenordnung 1977, 2. Aufl., Köln 1977
- Moderegger, Martin*, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden 1991
- Moeller, Robert G.*, Geschützte Mütter – Frauen und Familien in der westdeutschen Nachkriegszeit, München 1997
- Mösbauer, Heinz*, Zum Umfang der Mitwirkungspflichten der Beteiligten und anderer Personen im Besteuerungsverfahren, DB 1985, 410
- Moser, Artur*, Die Behandlung der Familie im geltenden Reichssteuerrecht, München 1931
- Ders.*, Die Behandlung der Familie im geltenden deutschen Reichssteuerrecht, VJSchrStFR 1931, 557
- Mrozek, Alfons*, Handkommentar des Preußischen Einkommensteuergesetzes, Berlin 1914
- Mrozek, Alfons*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1925, Köln 1926
- Mrozek, Alfons/Peters, Josef Franz Hubert* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Köln 1935
- Mückenberger, Ulrich/Spangenberg, Ulrike/Warncke, Karin*, Familienförderung und Gender Mainstreaming im Steuerrecht, 1. Aufl., Baden-Baden 2007
- Müller, Arthur*, Die gesetzliche Benachteiligung der Ehefrau, NJW 1947/48, 41
- Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, herausgegeben von Franz Jürgen Säcker und Roland Rixecker, zunächst Band 5 Familienrecht, 1. Aufl., München 1978; später Band 7 Familienrecht I, 4. Aufl., München 2000, 6. Aufl., München 2013
- Nawiasky, Hans*, Steuerrechtliche Grundfragen, München 1926
- Niemann, Ursula*, Nutzungsrechte, insbesondere Nießbrauch, bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 251, Bonn 1985
- Niepoth*, Zur einkommensteuerlichen Auswirkung der allgemeinen Gütergemeinschaft bei der Ehegattenbesteuerung, FR 1958, 164
- Obstfelder v., Volkmar G.*, Individualbesteuerung oder Haushaltsbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung des Ehegatten-Splitting, Frankfurt./M. 1976
- Oekinghaus, Emma*, Die gesellschaftliche und rechtliche Stellung der deutschen Frau, Jena 1925
- Oepen, Wilhelm*, Zur Einkommensbesteuerung von Ehegatten – Entstehung, Kritik und Änderungsvorschläge –, Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 370, Bonn 1999

- Ders.*, Wahl der Veranlagungsart von Ehegatten, NWB v. 27.05.1991, Fach 3, S. 7813
- Offerhaus, Klaus*, Die Steuerreform – Eine Herausforderung an den Rechtsstaat, DStZ 2000, 9
- Olbertz, Egon*, Die Hinzuziehung gem. § 360 AO, DB 1988, 1292
- Otten, Herbert*, Die Unterhaltspflicht gleichberechtigter Ehegatten im geltenden Recht, JR 1953, 73
- Otto-Peters, Louise*, Das Recht der Frauen auf Erwerb, Wiederveröffentlichung, Leipzig 1997, Erstausgabe 1866
- Pahlke, Arnim/Koenig, Ulrich*, Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl., München 2009
- Palandt, Otto* (Hg.), Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 35. bis 73. Aufl., München 1975 bis 2014 (zit. Palandt/Bearbeiter, BGB)
- Paus, Bernhard*, Anmerkung zu BFH v. 11.12.1997 III R 14/96, FR 1998, 696
- Pendele, Friedrich*, Das Steuerrecht der Abgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern, 5. Aufl., Köln 1956
- Peter, Johanna*, Die Arbeit der Frauen in der Familie, in: Frauen Erwerbsarbeit Fallstrick oder Lebensperspektive?, Marburg 1987, S. 93
- Peters, Josef Franz Hubert*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung sowie zur Mehreinkommensteuer und zum Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, Loseblattsammlung, 4. Aufl., Köln 1942/3
- Peters, Josef Franz Hubert/Herrmann, Carl*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz in neuester Fassung, Loseblattsammlung, Köln 1950
- Pfeifer-Engelbach, Helge*, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, Aachen 1995
- Pißel, Ludwig/Koppe, Fritz*, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 mit Aus- und Durchführungsbestimmungen, Band I, 4. Aufl., Berlin 1931
- Pinkernell, Reimar*, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001
- Plate, Horst G.*, Bekanntgabe und Zustellung an Ehegatten, DStR 1983, 540
- Pleyer, Klemens/Lieser, Joachim*, Eheliches Güterrecht und Wirtschaftsordnung in beiden Teilen Deutschlands, FamRZ 1970, 1
- Plückebaum, Rudolf/Wendt, Wilhelm/Ehmke, Tors-ten/Niemeier, Gerhard/Schlierenkämper, Klaus-Peter*, Einkommensteuer, Grüne Reihe Band 3, 18. Aufl., Achim 1996
- Plückebaum, Rudolf*, Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981, 181
- Pogge-v. Strandmann, Carl-Arvid/Kieschke, Hans-Ulrich*, Das Einkommensteuergesetz, DStZ 1974, 331
- Pohmer, Dieter*, Gesichtspunkte zur Besteuerung der Haushaltungen. Splitting oder getrennte Veranlagung? StW 1958, Sp. 27
- Prediger, Bernhard*, Zur Auslegung und Anwendung der Regelungen im BGB über die Gesamtschuld, Mainz 1988

- Preißer, Michael*, Die Bekanntgabe von Verwaltungsakten gegenüber Ehegatten, NVwZ 1987, 867
- Ders.*, Die Gesamtschuld im Steuerrecht nach der AO 1977, München 1985
- Pump, Hermann/Lohmeyer, Heinz/Leibner, Wolfgang*, Abgabenordnung, Kommentar, Loseblattsammlung, Neuwied 1998
- Radau, Wolfgang*, Einkommensteuerliche Freibeträge und Freigrenzen bei Ehegatten, FR 1964, 102
- Raupach, Arndt*, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung? – Festbeitrag zum 65. Geburtstag von Adalbert Uelner am 27. Oktober 1992, DStZ 1992, 692
- Ders.*, Gewinnanteil an Personengesellschaften und Sondervergütungen, StuW 1991, 278
- Reinisch, Günther*, Die steuerstrafrechtliche Bedeutung des Mitunterzeichnens durch den Ehegatten, DStR 1965, 589
- Riewald, Alfred*, Abgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Band II, Berlin 1951
- Rößler, Gerhard*, Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer und gesonderte Gewinnfeststellung, DStZ 1982, 24
- Ders.*, Einkommensteuerbescheide bei Zusammenveranlagung von Ehegatten. Zur Auslegung von § 36b EStG des Einkommensteuergesetzes 1975, BB 1983, 626
- Ders.*, Zweifelsfragen bei Einkommensteuerbescheiden gegen Ehegatten, DStR 1984, 359
- Ders.*, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, FR 1985, 394
- Rohn, Stephan*, Ehepflichten bei der Einkommensteuerveranlagung, Baden-Baden 1990
- Ruppe in Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStJG 1 (1977), 2. Aufl., Köln 1979, 7
- Sacksofsky, Ute*, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896
- Dies.*, Einfluss des Steuerrechts auf die Berufstätigkeit von Müttern, in: Geschlechtergerechtigkeit, Festschrift für Heide Pfarr, herausgegeben von Hohmann-Dennhardt, Christine/Körner, Marita/Zimmer, Reingard (Hg.), Baden-Baden 2011
- Salch, Dieter*, Die Bekanntgabe des bei der Zusammenveranlagung der Einkommensteuer von Ehegatten zu erfassenden einheitlichen Steuerbescheids, DStR 1969, 447
- Scheffler, Erna*, Ehe und Familie, in: Bettermann, Karl August, Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Band IV/1, Berlin 1960, S. 245
- Schefold*, Ehegesetz und Einkommensteuer, StW 1948, Sp. 95
- Ders.*, Folgerungen aus der Haushaltsbesteuerung nach §§ 26, 27 des EinkStG. 1934, StW 1937, Teil I, Sp. 1241
- Schick, Walter*, Die Verfahren des Steuerrechts, StuW 1992, 197
- Schlosser, Peter*, Inanspruchnahme des Mannes aus nicht-rechtsgeschäftlichem Verhalten der Ehefrau im Haushalt, FamRZ 1961, 287
- Schlücking, Franz-Josef*, Beschränkung der Vollstreckung durch Aufteilung einer Gesamtschuld, DStR 1985, 141

- Schmidt, Ludwig*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, herausgegeben von Walter Drenseck, München, in verschiedenen Auflagen seit 1982 bis 2015 (zit. Schmidt/Bearbeiter, EStG)
- Schmidt, Axel*, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno*, Steuerrechtliche Behandlung von Ehe und Familie nach der Spruchpraxis des Bundesverfassungsgerichts – Ein Überblick über die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuersachen zu Art. 6 Abs. 1 GG –, DStZ 1968, 201
- Schranil, Rudolf*, Schuld und Haftung bei den direkten Steuern, AöR 1920, 182
- Schuler-Harms, Margarete*, Rollenbilder und Recht, in: Neue Wege – Gleiche Chancen – Gleichstellung von Männern und Frauen im Lebensverlauf, Motz, Markus/Klammer, Ute (Hg.), Berlin 2011
- Schulze zur Wiesche, Dieter*, Die Besteuerung der Familie, 2. Aufl., Herne 1978
- Schwab, Dieter*, Gleichberechtigung und Familienrecht im 20. Jahrhundert, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 790, München 1997
- Schwarz, Bernhard*, Kommentar zur Abgabenordnung, Loseblattsammlung, Freiburg
- Seeliger, G.*, Die Beteiligung Dritter am Steuerprozess (I) – Materielle Voraussetzungen und Rechtswirkungen –, DStR 1966, 406
- Seer, Roman*, Das Ehegattensplitting als realisiertes Realsplitting, in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, herausgegeben von Walter Drenseck und Roman Seer, Köln 2001, S. 357
- Sichtermann, Barbara/Rose, Ingo*, Männer am Rande des Nervenzusammenbruchs, 1. Aufl., Berlin 2006
- Siegel, Theodor*, Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, BFuP 2001, 271
- Söffing, Günter*, Anmerkung zu BFH v. 30.06.1983 IV R 2/81, FR 1983, 591
- Söhn, Hartmut*, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung. Zugleich ein Beitrag zum Schuldverhältnis, München 1973
- Soergel, Hans-Theodor/Gebauer, Martin*, Bürgerliches Gesetzbuch, Schuldrecht 3/3, 13. Aufl., Heidelberg 2010
- Spangenberg, Ulrike*, Neuorientierung der Ehebesteuerung: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren, Gutachten, Hans-Böckler-Stiftung (Hg.), Berlin 2005
- Spitaler, Armin*, Die Beteiligung Dritter am Steuerprozess (I) – Materielle Voraussetzungen und Rechtswirkungen –, DStR 1966, 406
- Ders.*, Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Ehegattenbesteuerung, BB 1957, 268
- Ders.*, Zur Frage der Gewinnfeststellung und der Haushaltsbesteuerung bei Mitunternehmenschaft der Ehefrau an einer Personengesellschaft, FR 1955, 370
- Staudinger, Julius v.*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen
- Buch 2. Recht der Schuldverhältnisse §§ 397 – 432, 13. Bearbeitung, Berlin 1999

- Buch 4. Familienrecht, §§ 1353-1362, Neubearbeitung 2012, Berlin 2012, u. 11. Aufl., Berlin 1981
(zit. Staudiger/Bearbeiter, BGB)
- Stegmaier, H.*, Steuerfreier Spekulationsgewinn bei Zusammenveranlagung, FR 1961, 474
- Stephan, Walter*, Die Gleichberechtigung der Frau, JZ 1950, 664
- Stöcker, Ernst Erhard*, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234
- Stöcker, Hans A.*, Der Ausbau des Ehegattenerbrechts, FamRZ 1970, 444
- Strauss, Walter*, Der Gesetzentwurf der Bundesregierung über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des Bürgerlichen Rechts, JZ 1954, 177
- Ders.*, Der Entwurf des Familienrechtsgesetzes, JZ 1952, 449
- Strutz, Georg*, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Aufl., Berlin 1927
- Strutz, Georg*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst den Durch- und Ausführungsbestimmungen, Erster Band (§§ 1-18), Berlin 1927, und Zweiter Band (§§ 19-117, Anhang) Berlin 1929
- Teichner, Karl*, Zuziehung des Ehegatten im Rechtsmittelverfahren?, StBg 1965, 250
- Theis, J.*, Zweifelsfragen zur Regelung der Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz vom 26.7.1957, FR 1957, 502
- Ders.*, Einzelfragen zur Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz vom 26.7.1957, DB 1957, Sp. 1246
- Ders.*, Anmerkung zu BFH v. 7.5.1954 – I 30/54U, DB 1954, 754
- Tiedchen, Susanne*, Die Änderung von bestandskräftigen Kindergeldbescheiden, DStZ 2000, 237
- Tiedtke, Klaus*, Mitwirkungspflichten der Ehegatten an der der Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer und ihre Durchsetzung, FPR 2003, 400
- Thiel, Rudolf*, Verfassungswidrige und verfassungsgemäße Ehegattenbesteuerung. Gedanken zur Entscheidung zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, StW 1957, Sp. 244
- Tipke, Klaus*, Steuerrecht Ein systematischer Grundriss, 1. bis 10. Aufl., Köln 1973 bis 1985
- Ders.*, Die Steuerrechtsordnung
Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Auflage, Köln 2000
Band III. Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Auflage, Köln 2012
- Ders.*, Versuch einer steuerjuristischen Würdigung des Karlsruher Entwurfs, StuW 2002, 153
- Ders.*, Von der formalen zur materialen Tatbestandslehre, StuW 1993, 105
- Ders.*, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKRep., 1983, 38

- Ders.*, Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht, *StuW* 1980, 1
- Ders.*, Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, herausgegeben von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band I: Gutachten, Band II: Sitzungsberichte, L S. 184, Hamburg 1974
- Ders.*, Zur Reform der Reichsabgabenordnung. Stellungnahme zum Referentenentwurf zur AO-Reform (EAO 69), 5. Teil: Haftung, *FR* 1970, 479
- Ders.*, Anmerkung zu BFH v. 21.10.1966 IV R 83/66, *FR* 1967, 186
- Ders.*, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Treu und Glauben, *StW* 1958, Sp. 737
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich, Wilhelm*, Reichsabgabenordnung mit Steueranpassungsgesetz und Finanzgerichtsordnung Kommentar, Loseblattsammlung, Köln, 1. Aufl. (1961) bis zur 10. Aufl. (1975)
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich, Wilhelm*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblattsammlung, Köln, ab der 11. Aufl. (1977)
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich, Wilhelm*, Steueranpassungsgesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, 2. Aufl., Köln 1965
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Einkommensteuerrecht, 16. bis 21. Aufl., Köln 1985 bis 2013
- Ulmer, Kurt*, Über die Notwendigkeit einer Fristverlängerung für das Inkrafttreten der Normen des Gleichberechtigungsgesetzes betr. Den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, *FamRZ* 1958, 113
- Völker, Gerhard*, Notwendige Beiladung bei Personengesellschaften mit Publikumsbeteiligung, *DStZ* 1986, 297
- Vogel, Klaus*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201
- Ders.*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Steuerrecht, *DStR* 1977, 31
- Ders.*, Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, herausgegeben von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Band I: Gutachten, Band II: Sitzungsberichte, L S. 181, Hamburg 1974
- Volkman, Ernst*, Haushaltsbesteuerung?, *StW* 1952, Sp. 309
- Vogel, Ursula*, Gleichheit und Ungleichbehandlung in der ehelichen Vertragsgesellschaft – Widersprüche der Aufklärung, in: *Frauen in der Geschichte des Rechts*, Gerhard (Hg.), S. 265, München 1997
- Vogt, Gabriele*, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung, Frankfurt a.M. 2004
- Vorwold, Gerhard*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, *FR* 1992, 789
- Wacke, Andreas*, Änderungen der allgemeinen Ehwirkungen durch das 1. EheRG, *FamRZ* 1977, 505
- v. Wallis, H.*, Eigentum von Haushaltsangehörigen in der Steuerbilanz?, *StW* 1941, Sp. 236
- Weber, Marianne*, Ehefrau und Mutter in der Rechtsentwicklung, Tübingen 1907

- Weber-Grellet, Heinrich*, Die Qual der Wahl – Zur steuerrechtlichen Behandlung von Wahlrechten, DStR 1992, 1417
- Weber-Will, Susanne*, Geschlechtsvormundschaft und weibliche Rechtswohlthaten im Privatrecht des preußischen Allgemeinen Landrechts von 1794, in: Frauen in der Geschichte des Rechts, Gerhard (Hg.), S. 452, München 1997
- v. *Wedelstädt, Alexander*, Teilanfechtung und ihre Folgen, DB 1997, 696
- Weisensee, Carl*, Individualbesteuerung, JR 1961, 85
- Wieruszowski*, Vorschläge des Mitberichterstatters Senatspräsident Prof. Dr. Wieruszowski zum Thema: Welche Richtlinien sind für die zukünftige Gestaltung des ehelichen Güterrechts aufzustellen?, 33. Verhandlungen des Deutschen Juristentages, herausgegeben von der Ständigen Deputation des Deutschen Juristentages, Heidelberg 1925, S. 331
- Winkler, Rolf*, Die Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland, Hamburg 1961
- Witt, Carl-Heinz*, Interner Ausgleich zwischen zusammen veranlagten Ehegatten, DStR 2007, 56
- Woerner, Lothar/Grube, Georg*, Die Aufhebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 8. Aufl., Stuttgart 1988
- Ders.*, Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, BB 1975, 645
- Ders.*, Beiladung zusammenveranlagter Ehegatten zum Rechtsstreit, BB 1969, 661
- Ders.*, Die Zusammenveranlagung von Ehegatten im Rechtsbehelfsverfahren, insbesondere ihre Zuziehung und Beiladung, BB 1967, 241
- v. *Zahn-Harnack, Agnes*, Die Frauenbewegung, Berlin 1928
- Zenthöfer, Wolfgang/Schulze zur Wiesche, Dieter*, Einkommensteuer, 6. u. 7. Aufl., Stuttgart 2000 u. 2003
- v. *Zeschwitz, Friedrich*, Die Bilanzbündeltheorie – ein brüchiger Torso (I. Teil), FR 1970, 133
- Ziener, Herber/Birkholz, Hans*, Finanzgerichtsordnung, 3. Aufl., München 1978
- Ziener, Herbert/Haarmann, Hans/Lohse, W. Christian*, Rechtsschutz in Steuersachen, Loseblattsammlung, Bonn 1977
- Zimmermann, Emil*, Kommentar zum EStG vom 29. März 1920, Stuttgart 1921
- Zitzlaff, D.*, Zur Frage der Zusammenveranlagung der Ehegatten, DStZ 1954, 79
- Ders.*, Die Auswirkungen der Haushaltsbesteuerung, FR 1946, 35
- Ders.*, Zur Frage der Haushaltsbesteuerung, StW 1941, Sp. 385
- Ders.*, Haushaltsbesteuerung (Vortrag), DStZ 1938, 551

Die bis zum 31.03.2014 erschienene Literatur zum Thema wurde eingearbeitet.

Lebenslauf

Dorothea Degenhard, geb. [REDACTED] in Wolfsburg, studierte Rechtswissenschaften in Würzburg und München. Sie legte das erste und zweite Staatsexamen 1987 und 1990 in Bayern ab. Das Referendariat absolvierte sie im Oberlandesgerichtsbezirk Bamberg. Zunächst arbeitete sie als angestellte Anwältin in einer angesehenen Wirtschaftskanzlei in Essen und sodann einige Jahre als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut Finanzen und Steuern e.V. in Bonn, einem von diversen Wirtschaftsverbänden und Unternehmen der freien Wirtschaft getragenen Institut. Nach einer Familienphase (Ehe mit 3 Kindern) mit nebenberuflicher Anwaltstätigkeit ist sie nun als freiberufliche Rechtsanwältin in Bürogemeinschaft mit den Schwerpunkten Steuer-, Handels-, Gesellschafts- und Erbrecht tätig.