Deutscher Anwaltverein
Arbeitsgemeinschaft Familienrecht

Familien Anwälte
In jeder Beziehung.

Mitgliederversammlung und Herbsttagung
21. bis 23. November 2013
in Karlsruhe

„Im Angesicht des Finanzamts“: Steuerschädliche Vermögensauseinandersetzung

Dr. Christian Pelke
Rechtsanwalt, Bielefeld

„Im Angesicht des Finanzamts:
Steuerschädliche Vermögensauseinandersetzung“

Dr. Christian Pelke, LL.M.
Rechtsanwalt, Bielefeld

DeutscherAnwaltVerein
Arbeitsgemeinschaft Familienrecht
22.11.2013

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht 2

Literaturhinweise 4

Vermögensauseinandersetzung 20

1. Berücksichtigung von Steuerbelastungen beim Zugewinnausgleich 20
1.1 Steuerschulden als Passivposten des Vermögens 20
1.1.1 Jahressteuerschuld 20
1.1.2 Vorauszahlungsverpflichtungen 21
1.2 Latente Steuern bei Bewertung eines Unternehmens oder einer Praxis im Zugewinnausgleich 22

2. Steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs 26
2.1 Gesetzliche Ausgangslage 26
2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens 27
2.2.1 Private Veräußerungsgeschäfte - Spekulationssteuer (§ 23 EStG) 27
2.2.2 Gewerblicher Grundstückshandel 38
2.2.3 AfA - Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter 40
2.2.4 Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung 40
2.2.5 „Oder-Konto“ und Schenkungsteuer 43
2.2.6 „Schenkungsteuerbarkeit” von Leistungen nach Eingehung der Ehe aber vor Trennung und Scheidung 46
2.2.7 Schenkungsteuerbarkeit des Aufbaues einer Versorgung durch Zahlung von Geld oder Übertragung von Vermögenswerten des einen durch den anderen Ehegatten während der intakten Ehe 48
2.2.8 Schenkungsteuerbarkeit bei Zahlung von Steuerschulden des einen durch den anderen Ehegatten während intakter Ehe 49
2.2.9 Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen 49
2.2.10 Verschonungsmaßnahmen für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 % 49

3. Steuerliche Behandlung der Gütertrennung und der Gütergemeinschaft 53
3.1 Steuerliche Behandlung der Gütertrennung 53
3.2 Steuerliche Folgen der Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft 53

4. Beteiligung am Steuerschuldverhältnis 55
4.1 Aufteilung gem. §§ 268 ff. AO 55
4.2 Beschränkung der Vollstreckung 57
4.3 Steuererstattungen 57
4.3.1 Erstattungsberechtigung 57
4.3.2 Auswirkungen gemäß BMF Schreiben v. 30.01.2012 60
4.3.2.1 Beispiel: Zusammenveranlagung 60
4.3.2.2 Beispiel: Getrennte Veranlagung - Erstattungsüberhang 61
4.3.2.3 Beispiel: Getrennte Veranlagung - Nachzahlungsüberhang 63
4.3.3 Rechtslage bei Erstattung an den materiell nicht Berechtigten 65
4.4 Zurechnungsproblematik 65
4.4.1 Verfahrensrechtliche Zurechnung 65
4.4.2 Strafrechtliche Zurechnung 67
4.4.3 Zurechnung von Drittaufwand 68
4.4.4 Zuordnung von Aufwendungen bei Miteigentum 70
4.5 Wohnungsförderung bei Ehegatten 71
4.5.1 Frühere 10e - Abschreibung 71

4.5.2 Eigenheimzulageberechtigung 73

5. Gestaltungen unter Einbeziehung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs 76
5.1. Voraussetzungen des § 5 ErbStG 76
5.2. Endgültiger oder "fliegender" Zugewinnausgleich 77

6. Auseinandersetzung durch Realteilung? 80
6.1. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen 80
6.2. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften 81
6.3. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften 81

7. Problematik der zinslosen Stundung 82
7.1 Problemstellung 82
7.2 „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH 82
7.3 Haftungsgefahren 84
7.4 Vermeidungsgestaltungen 84

Literaturhinweise

Arens Steuerberaterauskunft im Familienverfahren, Der Steuerberater 1990, S. 371 ff.

Arens Interne Verteilung von Einkommensteuer-Erstattungen unter getrennt lebenden und geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, S. 704 ff.

Arens Grundsätze für die Beauftragung von Sachverständigen in familiengerichtlichen Verfahren bei der Scheidung von Selbständigen, FuR 1996, S. 145 ff.

Arens Familiengesellschaften in der familien-, gesellschafts- und steuerrechtlichen Praxis, Bonn 1997

Arens Steuerliche Probleme bei der Wohnungsüberlassung an unterhaltsberechtigte Ehepartner, DStR 1998, S. 1043 ff.

Arens Zugewinnausgleich und Steuerschuldverhältnis, FamRZ 1999, S. 257°ff.

Arens Rückabwicklung ehebedingter Zuwendungen und die Rechtsfigur der „konkludent vereinbarten Innengesellschaft“ – Allzweckwaffen zur Herbeiführung gerechter Vermögensausgleichsregelungen?, FamRZ 2000, S. 266 ff.

Arens Steuerliche Folgen und Gestaltungsüberlegungen bei Vermögensauseinandersetzung und -übertragung, FPR 2003, S. 426 ff.

Arens Steuerrechtliche Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vermögensauseinandersetzung innerhalb und außerhalb des Güterrechts, in: Schnittstellen zwischen Steuer-, Familien- und Erbrecht, Band 2, 2004, § 2, S. 49 ff.

Arens Gegenständlich beschränkter Zugewinnausgleich – Ausschluss von Unternehmen, Beteiligungen und Betriebsvermögen durch Ehevertrag, FamRB 2006, S. 88 ff.

Arens Scheidungsimmobilie und „Spekulationssteuer“, Handbuch zum Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.

Arens Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2007, S. 315 ff., 346 ff.; FamRB 2008, S. 25 ff., 155 ff.; FamRB 2009, S. 193 ff.

Arens Steuer- und Gestaltungsfragen bei Abfindung von Unterhaltsansprüchen, MIttBayNot 2009, S. 282 ff.

Arens / Spieker Die Maßgeblichkeit steuerlicher Unterlagen und steuerlicher Ansätze für familienrechtliche Ansprüche, FamRZ 1985, S. 121 ff.

Arens / Spieker Die Maßgeblichkeit des Steuerrechts für das Familienrecht, München 1990

Arens / Spieker in: Finke / Ebert (Hrsg.), Familienrecht in der anwaltlichen Praxis, § 11: Steuerrecht, 7. Aufl., Bonn 2010

Arens / Ehlers / Spieker Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht; 3. Aufl., Herne 2013 (in Vorbereitung)

Behringer Unternehmensbewertung der Klein- und Mittelbetriebe, 3. Aufl., Berlin 2004

Bilsdorfer Scheidung und Steuerrecht, FPR 1995, S. 215 ff.

Bisle Der Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel, DStR 2012, S. 2359 ff.

Bornheim /

Schnnüttgen Verschwiegenens Vermögen und hinterzogene Steuern in der Ehescheidung, DStR 2010, S. 1942 ff.

Brambrink Ehevertrag und Vermögenszuordnung unter Ehegatten, 6. Aufl., München 2008.

Brandenstein / Kühn Voraussetzungen der personellen Verflechtung von Ehegatten bei der Betriebsaufspaltung, NZG 2002, S. 904 ff.

Büte Spekulationsgeschäfte bei der Vermögensauseinandersetzung unter Eheleuten - steuerliche Aspekte und Auswirkungen auf den Zugewinnausgleich, FuR 2003, S. 390 ff.

Büte Auskunftsansprüche beim Zugewinnausgleich, FuR 2004, S. 289 ff. (Teil 1) und S. 342 ff. (Teil 2)

Büte Die Last mit der latenten Steuerlast, FuR 2012, S. 413 ff.

Christ Interner Steuerausgleich zwischen Eheleuten, FamRB 2003, S. 126 ff.

Christian Steuerliche Fragen bei der Heranziehung unterhaltspflichtiger Selbständiger, DAVorm 1986, Sp. 561 ff. (Teil 1) und Sp. 681 ff. (Teil 2)

Dauner-Lieb Unternehmen im Zugewinnausgleich, FuR 2008, S. 209 ff

Doetsch Die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. unbenannten (ehebedingten) Zuwendungen, DStR 1994, S. 638 ff.

Dostmann Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis, 2. Aufl., Kissing 1996

Ehlers / Görke Die Ehescheidung und ihre wichtigsten einkommensteuerlichen Folgen, INF 1989/15, S. V ff. und /16, S. V ff.

Ehmcke Ertragsteuerliche Probleme in der familienrechtlichen Beratung, in: Der Steueranwalt '96, Bonn 1996, S. 56 ff.

Enders Steuerfolgen in der Rechtspraxis - Ehescheidung, MDR 1985, S.°195°ff.

Enders Steuerfolgen in der Rechtspraxis - Zugewinnausgleich, MDR 1985, S.°545 ff.

Esskandari / Bick Achtung Falle – „Oder-Konten“ in der Schenkungsteuer, FamRZ 2012, S. 112 ff.

Feuersänger Grundstücksübertragung beim Zugewinnausgleich, FamRZ 2003, S. 645 ff.

Fichtelmann Gütergemeinschaft und Betriebsaufspaltung, EStB 2001, S. 140 ff.

Fischer-Winkelmann Zur Berücksichtigung der latenten Ertragsteuerlast bei Scheidungsfolgeverfahren, FuR 1991, S. 21 ff.

Fischer-Winkelmann Zur „adäquaten“ internen Aufteilung der Steuerlast bei der Ermittlung des Netto-Einkommens von getrenntlebenden und geschiedenen Doppelverdienern, FuR 1997, S. 189 ff. und S. 232 ff.

Fischer-Winkelmann Schmälerung der unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit von Selbständigen durch die steuerlich legale Verwandlung privater Schuldzinsen in Betriebsausgaben?, FamRZ 1998, S. 929 ff.

Fischer-Winkelmann Schuldzinsen und Einkommensermittlung bei Selbständigen, FamRZ 2002, S. 927 ff.

Fischer-Winkelmann Sind Unternehmensbewertungen im Zugewinnausgleich passe´?, FuR 2004, S. 433 ff.

Fischer-Winkelmann Doppelwertungsverbot, Abschreibungsprobleme und Für-Prinzip, FuR 2006, S. 295 ff.

Fischer-Winkelmann / Maier Unterhaltsrechtliche Einkommensberechnung bei Selbständigen: Informationspflichten "versus" Informationsbedarf, FuR 1992, S. 14 ff.

Fischer-Winkelmann / Maier Ermittlung der unterhaltsrechtlich anrechenbaren Steuerlast bei Selbstständigen: Faktische Steuerzahlung versus fiktive Steuerberechnung, FamRZ 1993, S. 880 ff.

Fischer-Winkelmann / Maier Fiktive Steuerberechnung und / oder faktische Steuerlast bei Selbständigen?, FamRZ 1995, S. 79 f.

Flies Gemeinschaftliche Veranlagung von Ehegatten - zwei Bescheide? DStR 1998, S. 1077 ff.

Friederici Steuerrechtliche Gesichtspunkte im Unterhaltsrecht, ZAP, Fach 11, S. 173 ff.

Gehrmann Scheidung, Unterhalt und das Finanzamt, Freiburg 1996

Gerhardt / Schulz Verbot der Doppelverwertung von Abfindungen beim Unterhalt und Zugewinn, FamRZ 2005, S. 145 ff.

Gonella Zur Festsetzungsverjährung bei Zusammenveranlagung von Ehegatten und einer Steuerstraftat nur eines Ehegatten, DStR 1999, S.°528 ff.

Götz Erstattung im Steuerrecht, INF 1997, S. 289 ff.

Graf Optimierung des Schuldzinsenabzugs durch Einsatz des "umgekehrten Zwei-Konten-Modells", DStR 2000, S. 1465 ff.

Grobshäuser / Herrmann Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Trennung und Ehescheidung, Stuttgart 2004

Große Grundfälle und Sonderformen der Selbstnutzung im Sinne des § 4 EigZulG, DStR 2004, S. 1198 ff.

Hagen / Schynol Außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten: Steuervorteil bei richtiger Wahl der Veranlagungsform, DStR 1999, S. 1430 ff.

Hallerbach, Horizontaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, S. 1293 ff.

Hallerbach Vertikaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, S. 1925 ff.

Hauß Entspannung im Steuerstreit - Steuerliche Veranlagung von Ehegatten im Trennungsjahr, FamRB 2002, S. 346 ff.

Haußleiter / Schulz Vermögensauseinandersetzung bei Trennung und Scheidung, 5. Aufl. 2011

Haußleiter Die latente Steuerlast bei der Unternehmensbewertung, NJW-Spezial 2008, S. 164 f.

Heidel / Pauly Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 3. Aufl., Bonn 2002

Heidinger Das neue Eigenheimzulagengesetz - Zweifelsfragen zur Übergangsregelung, ZNotP 2003, S. 24 ff.

Heiß / Born Unterhaltsrecht, Ein Handbuch für die Praxis, 41. Aufl., Stand: 2012.

Heiß / Heiß ABC der unterhaltspflichtigen Einkünfte, 2002

Hermanns Strategien zur Vermeidung eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei der Vermögensauseinandersetzung unter Eheleuten, DStR 2002, S.°1065 ff.

Hermes Nochmals: Die Doppelberücksichtigung von Abfindungen und Schulden im Unterhalt und im Zugewinnausgleich, FamRZ 2007, S. 184 ff.

Holdorf Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlustabzugsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG, BB 2001, S. 2085 ff.

Hoppenz Zur Konkurrenz von Unterhalt und Zugewinnausgleich, FamRZ 2006, S. 1242 ff.

Ihle Das Einfamilienhaus und §13 ErbStG, FPR 2012, S. 315 ff.

Jülicher Beendigung der Zugewinngemeinschaft oder nicht?, ZErb 2003, S.°10 f.

Kahlert Hat ein Ehegatte gegen seinen insolventen Ehegatten einen Anspruch auf Zusammenveranlagung, um dessen Verlustvortrag zu nutzen ?, ZInsO 2006, S. 1314 ff.

Karasek Die Veräußerung von Wohneigentum im Rahmen des Zugewinnausgleichs, FamRZ 2002, S. 590 ff.

Kensbock/Menhorn Zivilrechtliche und steuerrechtliche Risiken beim vorzeitigen Zugewinnausgleich, DStR 2006, S. 1073 ff.

Kesseler Die grunderwerbsteuerliche Behandlung des Familienwohnheims nach der Scheidung, DStR 2010, S. 2173 ff.

Kindermann Die Aufteilung einer Steuererstattung zwischen zusammenveranlagten Ehegatten, ZFE 2002, S. 10 ff.

Kirchhof Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S. 2792 ff.

Kleffmann Der Selbständige im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 1995, S.°171 ff.

Klein Grundlegende Veränderung der Bewertung von Vermögen im Zugewinn: latente Steuerlast, FPR 2012, S. 324 ff.

Kleinwegener Die Erwerbsbemühungen des Unterhaltsgläubigers, ZFE 2002, S. 45 ff.

Knief Der kalkulatorische Unternehmerlohn für Steuerberater, DStR 2008, S. 1895 ff.

Knief Zur Bewertung von Steuerberaterpraxen ab 1.1.2009, DStR 2009, S. 604 ff.

Koch (vormals Luthin) Handbuch des Unterhaltsrechts, 12. Aufl., München 2012

Kogel Anwaltliche Beratungspflichten bei der Auseinandersetzung von Wohnungseigentum, MDR 2002, S. 1227 ff.

Kogel Wohnungseigentum und Zugewinn, FamRZ 2003, S. 808 ff.

Kogel Latente Steuern im Zugewinnausgleich, FamRZ 2004, S. 1337 ff.

Kogel Doppelberücksichtigung von Abfindungen und Schulden im Unterhalt und Zugewinnausgleich, FamRZ 2004, S. 1614 ff.

Kogel Der Wert des Unternehmens im Zugewinnausgleich – iustuitia, quo vadis?, FamRZ 2004, S. 1337 ff.

Kogel Schwiegerelternzuwendung und Steuern – ein vernachlässigtes Problem im Zugewinn, FamRZ 2012, S. 832 ff.

Koritz Warum nicht hälftig? - Zur Frage des Aufteilungsmaßstabs von Steuererstattungen und -nachzahlungen zwischen getrennt lebenden Ehegatten, FPR 2003, S. 435 ff.

Kotzur Die Rechtsprechung zum Gesamtschuldnerausgleich unter Ehegatten, NJW 1989, S. 817 ff.

Krause Das Familienheim bei Trennung und Scheidung, Baden-Baden 2006

Krause Der 3-fache Auskunftsanspruch nach neuem Güterrecht, ZFE 2009, S. 284 ff.

Krenzler Vereinbarungen bei Trennung und Scheidung, 3. Aufl., München 2000.

Küffner "Drittaufwand": Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, S. 1672 ff.

Kuckenburg Das Sachverständigengutachten im unterhaltsrechtlichen und im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2001, S. 293 ff.

Kuckenburg Spekulations- und Schenkungsteuer im Zugewinnausgleich, FPR 2005, S. 337 ff.

Kuckenburg Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerters, zu BGH vom 6.2.2008 – XII ZR 45/06, FuR 2008, S. 270 ff.

Kuckenburg Steuerrecht aktuell für Familienrechtler, FuR 2010, S. 488 ff.

Kuckenburg Steuerfolgen bei Zugewinnausgleich und Vermögensübertragung, FuR 2012, S. 71 ff.

Kuckenburg Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2012, S. 222 ff. und S. 278 ff.

Kuckenburg / Perleberg-Kölbel Thesaurierte Gewinne im Familienrecht, FuR 2008, S. 479 ff.

Kuckenburg / Perleberg-Kölbel Haftungsfalle Unternehmensteuerreform 2008, FuR 2009, S. 140 ff.

Kuckenburg / Perleberg-Kölbel Praxis- und Firmenwertabschreibung im Unterhaltsrecht, FuR 2009, S. 187 ff.

Kuckenburg / Perleberg-Kölbel Verbot der Doppelverwertung von Steuernachzahlungen oder –erstattungen im Unterhalt und Zugewinn, FPR 2012, S. 302 ff.

Kunkel Latente Steuern im Zugewinnausgleich, FamRZ 2004, S. 1337 ff.

Langenfeld Handbuch der Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 6.°Auflage, München 2011

Laws Die steuerrechtliche Berücksichtigung der Kosten familienrechtlicher Streitigkeiten, FamRZ 2012, S. 76 ff.

Laws Die Antwort des BMF auf die Rechtsprechung des BFH zur steuerrechtlichen Berücksichtigung der Kosten familienrechtlicher Streitigkeiten, FamRZ 2012, S. 498 ff.

Liebelt Die "Aufteilung" der Einkommensteuererstattung zwischen getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, FamRZ 1993, S. 626 ff.

Liebelt Praktische Probleme des Steuerrechts bei Trennung und Scheidung von Ehegatten, NJW 1994, S. 609 ff.

Linnertz / Weitze Steuervorauszahlungen und Scheidung – Scheidungsfalle § 37 AO, ZFE 2004, S. 228 ff.

List Die eheähnliche Lebensgemeinschaft in steuerrechtlicher Sicht, DStR 1997, S. 1101 ff.

v. Luxburg / Seidel Trennung und Scheidung - einvernehmlich gestalten, 1. Aufl. 2001

Manderscheid Besonderheiten bei der Einkommens- und Vermögensbewertung im Zugewinnausgleich und Unterhalt (bei Trennung und Scheidung) bei Selbständigen, ZFE 2005, S. 341 ff.

Maurer Zur Qualifikation arbeitsrechtlicher Abfindungen – Unterhaltsrecht oder Güterrecht?, FamRZ 2005, S. 757 ff.

Mellinghoff Steuerrechtliche Probleme bei Trennung und Scheidung von Ehegatten, Stbg. 1999, S. 60 ff.

Moog Die „Vererblichkeit“ von Verlusten im Rahmen der Zusammenveranlagung, DStR 2010, 1122

Müller Der Einsatz des Vermögensstamms für Unterhaltszwecke, FPR 1995, S. 190 ff.

Müller Die Benachteiligung geschiedener Ehegatten bei der Eigenheimförderung und die Folgen für ihre Bewerber, DStZ 1997, S. 255 ff.

Müller / Traxel Trennung und Scheidung im Zivil- und Steuerrecht, 2. Aufl., Bonn 1995

Münch Die Ehegatteninnengesellschaft, FamRZ 2004, S. 233 ff.

Münch Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Handbuch der Vertragsgestaltung, 3. Aufl., München 2011

Münch Verbot der Doppelverwertung und Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleich, FamRZ 2006, S. 1164 ff.

Münch Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleich und Doppelverwertungsverbot, NJW 2008, S. 1201 ff.

Münch Die steuerrechtliche Qualifikation familienrechtlicher Kompensationsvereinbarungen, FPR 2012, S. 302 ff.

Münch Die Unternehmerehe, 1. Aufl., Münster 2007

Pasche Aufteilung der Steuerlast und der Steuererstattungen, FPR 2012, S. 312 ff.

Paus Zuweisung von Erstattungsansprüchen bei Ehegatten, FR 1998, S. 143 ff.

Paus Nachzahlung von Unterhalt an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, DStZ 2001, S. 591 ff.

Perleberg-Kölbel Aktuelles zu Steuererstattungen an Ehepartner, FuR 2012, S. 297 ff.

Perleberg-Kölbel Steuerfalle Schenkungsteuer bei Oder-Konten, FuR 2012, S. 468 ff.

Perleberg-Kölbel / Kuckenburg Update Steuerrecht für Familienrechtler, FuR 2011, S. 32 ff.

Peschel-Gutzeit Auskunftsansprüche pro und contra, FF 2003, S. 194 ff.

Piltz Latente Steuern im Zugewinnausgleich, NJW 2012, S.°1111°ff.

Pluskat / Pluskat Güterstandschaukel und fliegender Zugewinnausgleich, ZFE 2006, S. 124 ff.

Rabaa / Vogel / Ruck Freiberufler und Unternehmer in der Ehescheidung, München / Münster 1987

Richter Objektverbrauch bei Ehescheidung, DStR 1997, S. 841 ff.

Sangmeister Die Reaktion des BFH und der Finanzverwaltung auf die Beschlüsse des Zweiten Senats des BVerfG vom 10.11.1998 und deren Konsequenzen, NJW 1999, S. 3026 ff.

Scheerer /

Kirchhain Der vorzeitige Zugewinnausgleich – wirksames Instrument zum Vermögensschutz vor Gläubigerforderungen?, ZErb 2006, S. 106 ff.

Schenkel Die Zukunft des Güterstandwechsels als Gestaltungsinstrument, steueranwaltsmagazin 2011, S. 82 ff.

Schienke-Ohletz Begründung eines Oder-Kontos als Schenkung unter Ehegatten: Entwarnung durch den BFH?, DStR 2012, S. 1265 ff.

Schlünder Die Privilegierung des gesetzlichen Güterstandes im Erbschaftsteuerrecht, FuR 2009, S. 61 ff.

Schlünder / Geißler Schenkungsteuerfreie Zuwendungen zwischen Ehegatten, ZEV 2005, S. 505 ff.

Schlünder / Geißler Vereinbarungen zum gesetzlichen Güterstand aus schenkungsteuerlicher Sicht, FamRZ 2006, S. 1655 ff.

Schlünder / Geißler Güterrechtlicher Neustart um Mitternacht oder der schenkungsteuerliche Reiz der „Güterstandsschaukel“, NJW 2007, S. 482 ff.

Schmitz Zur Konkurrenz von Unterhalt und Zugewinnausgleich, FamRZ 2006, S. 1811 ff.

Scholz / Kleffmann / Motzer Praxishandbuch Familienrecht, 22. Aufl., München 2012

Schöppe-Fredenburg / Schramm Steuererstattungsanspruch und Nachzahlungspflicht getrennt lebender Ehegatten, NJW-Spezial 2006, S. 439 f.

Schramm Neue Auskunftsansprüche und Beweislastumkehr beim Güterrecht, NJW-Spezial 2009, S. 468 f.

Schröder Eigentumsübertragungen beim Zugewinnausgleich und § 23 EStG, FamRZ 2002, S. 1010 ff.

Schröder Doppelberücksichtigung von Abfindungen und Schulden im Unterhalt und Zugewinnausgleich, FamRZ 2005, S. 89 ff.

Schulz Zur Doppelberücksichtigung von Vermögenspositionen beim Unterhalt und Zugewinn, FamRZ 2006, S. 1237 ff.

Sonnenschein Interner Steuerausgleich zusammenveranlagter Ehegatten, NJW 1980, S. 257 ff.

Spieker Zuwendungen unter Ehegatten und von Dritten im Steuerrecht, FORUM 1998, S. 45 ff.

Stein Entnahmen im Unterhaltsrecht, FamRZ 1989, S. 343 ff.

Stein Unternehmenssteuerreform und Unterhaltsrecht, FamRZ 2009, S. 483 ff.

Stein Einkommensteuerliches Veräußerungsgeschäft durch gesetzliche Anrechnung von Ehegatten-Schenkungen auf den Zugewinnausgleich?, DStR 2012, S. 1734 ff.

Stephan Die Ablösung von Nutzungsrechten gegen wiederkehrende Leistungen nach dem BMF – Schreiben vom 23.12.1996, DB 1997, S.°2196°ff.

Tiedtke / Wälzholz Private Veräußerungsgeschäfte (Spekulationsgeschäfte) nach § 23 EStG im Rahmen von Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen, RNotZ 2001, S. 380 ff.

Tiedtke Die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen an Erfüllungs Statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs, DB 2003, S. 1471 ff.

Viefhues Das Verbot der Doppelverwertung bei Einmalzahlungen und Schulden, ZFE 2007, S. 84 ff.

Vogelgesang Gewerblicher Grundstückshandel und Drei-Objekt-Grenze, BB 2004, S. 183 ff.

Völlings / Kania Stichtag für die Erteilung der Auskunft über die Vermögensverhältnisse im Unterhaltsrecht, FamRZ 2007, S. 1215 ff.

Wagner Ehegattenübergreifende Verlustverrechnung, DStR 2010, S. 2558 ff.

Wälzholz Spekulationsbesteuerung - Was ist bei Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen zu beachten? FamRB 2002, S. 382 ff.

Weinreich Der Oldenburger Tierarztfall, FuR 2008, S. 321 ff.

Wever Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, 5. Auflage, Bielefeld 2009

Witt Interner Ausgleich zwischen zusammen veranlagten Eheleuten, DStR 2007, S. 56 ff.

Wolff-Diepenbrock Die Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, S. 1642 ff.

Vermögensauseinandersetzung

Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung bei Scheidung sind Steuerfragen grundsätzlich in zweierlei Hinsicht zu berücksichtigen. Einerseits ist zu berücksichtigen, wie steuerliche Belastungen im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung zwischen den Ehegatten berücksichtigt und verteilt werden müssen und andererseits stellt sich die umgekehrte Frage der steuerlichen Behandlung des auseinander zu setzenden Vermögens.

1. Berücksichtigung von Steuerbelastungen beim Zugewinnausgleich

1.1 Steuerschulden als Passivposten des Vermögens

Wie andere Schulden sind auch Steuerschulden vom vorhandenen Aktivvermögen abzusetzen, soweit sie bis zum Stichtag gem. § 1384 BGB **entstanden** sind. Fälligkeit ist nicht Voraussetzung für die Berücksichtigungsfähigkeit. Zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuerschulden ist also nach steuerrechtlichen Kriterien zu unterscheiden. Zu unterscheiden ist auch zwischen Vorauszahlungsschuld, Steuerabzugsschuld und Jahressteuerschuld. Die **interne Beteiligung** am Steuerschuldverhältnis als Innenausgleichsregelung i.S.v. § 426 BGB ist dabei zunächst rechnerisch zu ermitteln und im aktiven bzw. passiven Endvermögen der Ehegatten zu berücksichtigen.[1]

1.1.1 Jahressteuerschuld

Die **Einkommensteuerschuld** eines Jahres entsteht auch nach der familienrechtlichen Rechtsprechung schon als befristete Verbindlichkeit mit dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG).[2] Ab diesem Zeitpunkt sind sie in voller Höhe auch im Zugewinnausgleichsverfahren zu berücksichtigen.[3] Dabei sind allerdings die gesamtschuldnerische Haftung nach § 426 BGB einerseits und die internen Ausgleichsansprüche und die Aufteilung der Steuerschuld gem. §§ 268 ff. AO andererseits zu berücksichtigen.[4]

Steuererstattungsansprüche, die vor dem für die Berechnung des Zugewinns maßgeblichen Stichtag entstanden sind, unterliegen dem Zugewinnausgleich.[5] Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zur unterhaltsrechtlichen Behandlung von

[1] OLG Düsseldorf, FamRZ 1999, 228; OLG Köln, FamRZ 1999, 656; BGH; FamRZ 1989, 835; dazu umfassend Arens, FamRZ 1999, 257 ff.
[2] OLG Hamburg, FamRZ 1983, 168.
[3] BGH, FamRZ 1991, 48; OLG Dresden, FamRZ 2011, 113; AG Neuss v. 20.3.2007 – 46 F 470/03; a.A. AG Duisburg-Hamborn, FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder: für eine "zeitanteilige Aufteilung" für das laufende Jahr.
[4] BGH, FamRZ 1991, 48; a.A. AG Duisburg-Hamborn, FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder.
[5] OLG Köln, FamRZ 1999, 656 = NJW 1998, 3785; OLG Dresden, FamRZ 2011, 113; a.A. Schulz, FamRZ 2006, 1237, 1239.

Abfindungen[6] ändert nach der Auffassung des OLG Dresden hieran nichts.[7] Der Anspruch auf eine Steuererstattung aufgrund eines Verlustrücktrags entsteht erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem der Verlust entstanden ist, nicht schon mit Ablauf des Jahres des Verlustabzugs.[8]

Eine Möglichkeit, die Zugewinnausgleichsverpflichtung zu mindern, kann ggf. auch dadurch erreicht werden, dass vor dem Stichtag für den Zugewinnausgleich auf die Möglichkeit verzichtet wird, Sonderabschreibungen in Anspruch zu nehmen. Durch den **Verzicht auf Sonderabschreibungen** erhöht sich zum Stichtag die Steuerlast (Passivposten des Vermögens). Die nicht in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen können dann später steuerlich durch ein höheres Abschreibungsvolumen nachgeholt werden. Der Verzicht auf die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen bzw. die Verlagerung in die Zukunft ist auch unterhaltsrechtlich in aller Regel nicht schädlich, da ohnehin Sonderabschreibungen unterhaltsrechtlich weitgehend unberücksichtigt bleiben und die Unterhaltsverpflichtung nicht mindern können.

1.1.2 Vorauszahlungsverpflichtungen

Nach § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG entsteht die Einkommensteuer-Vorauszahlungsschuld mit **Beginn des Kalendervierteljahres**, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Quartals begründet wird, mit der Begründung der Steuerpflicht in jenem Quartal. Mit diesem Zeitpunkt sind die Vorauszahlungsverpflichtungen deshalb im Rahmen des Zugewinnausgleichs zu berücksichtigen.

Falls abzusehen ist, dass sich im Rahmen der Veranlagung nach Ablauf des Veranlagungszeitraums höhere Steuernachzahlungen ergeben werden und falls weiterhin abzusehen ist, dass der Stichtag für den Zugewinnausgleich vor der Entstehung jener Nachzahlungsverpflichtungen liegen wird, bietet es sich also an, beim Finanzamt eine **Erhöhung der Vorauszahlungen** für das laufende Jahr zu beantragen, um so den Termin der Entstehung der Vorauszahlungsverpflichtung vor den Stichtag zu ziehen, um die Berücksichtigungsfähigkeit zu erreichen. Das Finanzamt darf nämlich grundsätzlich ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen bereits fällig gewesene Vorauszahlungen nicht nachträglich erhöhen. Eine Ausnahme gilt nach § 37 Abs. 4 EStG für den letzten Vorauszahlungstermin des Veranlagungszeitraums, also den 10. Dezember des Kalenderjahres.

---

[6] Vgl. etwa BGH v.15.11.2000 - XII ZR 197/98, FamRZ 2001, 278 = NJW 2001, 439; BGH v. 11.12.2002 - XII ZR 27/00, FamRZ 2003, 432 = NJW 2003, 1396; BGH v. 21.4.2004 - XII ZR 185/01, FamRZ 2004, 1352 = NJW 2004, 2675.
[7] OLG Dresden v. 25.6.2010 – 24 UF 800/09, FamRZ 2011, 113.
[8] BFH, DStR 2000, 1559.

Wird dann auf die antragsgemäß vom Finanzamt erhöhte Vorauszahlungsverpflichtung geleistet, sollte aber weiterhin auch klargestellt werden, dass nur auf die eigene Steuerschuld geleistet wird, damit nicht ein eventueller Erstattungsanspruch anteilig dem anderen Ehegatten zusteht.

1.2 Latente Steuern bei Bewertung eines Unternehmens oder einer Praxis im Zugewinnausgleich

Fällt ein Unternehmen oder eine Beteiligung an einem Unternehmen bzw. eine Freiberuflerpraxis oder die Beteiligung an einer Freiberuflerpraxis in den Zugewinnausgleich, stellt sich neben der ohnehin schwierigen Frage, wie der Wert zu ermitteln ist, auch die weitere Frage, ob von dem ermittelten Wert (fiktiv) auch die bei einer Veräußerung anfallende Ertragsteuer gem. §§ 16, 34 EStG (Besteuerung des Aufgabegewinns) noch abzuziehen ist.[9]

Nach der Rechtsprechung des BGH soll nämlich grundsätzlich für die Bewertung maßgeblich sein der "wirkliche" Wert eines Unternehmens bzw. einer Freiberuflerpraxis, der im Falle eines Verkaufs zum Zeitpunkt des Stichtages erzielt werden würde, wobei grundsätzlich von einem lebenden, fortgeführten Unternehmen auszugehen sein soll. Es soll insbesondere auch nicht der Wert maßgeblich sein, der nach einer gesellschaftsvertraglichen **Abfindungsklausel** im Erbfall oder sonst bei Ausscheiden anzusetzen wäre; solche **Übertragungs- oder Abfindungserschwerungen** sollen allenfalls einen Bewertungsabschlag rechtfertigen.[10]

Der BGH hat die in der vorstehend zitierten Rechtsprechung eingeschlagene Linie inzwischen konsequent weiterverfolgt. Im Rahmen des Zugewinnausgleichs soll deshalb vom fiktiven Veräußerungsgewinn (ermittelter Wert des Unternehmens bzw. der Praxis abzgl. Buchwerte, und inkl. sog. "good will", also sog. Geschäfts- bzw. Praxiswert) der darauf entfallende Einkommensteuerbetrag abgezogen werden. Dies folgt daraus, dass auch die **latente Steuerlast**, die mit einer solchen unterstellten Veräußerung zum Stichtag verbunden ist, wertbildender Faktor ist und ferner daraus, dass auch die

[9] Dazu Kogel, FamRZ 2004, 1337; Kuckenburg, FuR 2012, 71 und FuR 2012, 278, 282; Piltz, NJW 2012, 1111; Büte, FuR 2012, 413; Hoppenz, FamRZ 2012, 1618; Schwolow, FuR 2012, 584 (Checkliste).

[10] Vgl. BGH, DNotZ 1987, 303 f., in Abweichung zu BGHZ 68, 163, 165, offen gelassen in BGHZ 75, 195, 198; BGH, FamRZ 1986, 37, 39; Vgl. zur Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleich umfassend auch Piltz / Wissmann, NJW 1985, 2673; Jaeger, in: Johannsen / Henrich, Eherecht, Rn. 14 ff. zu § 1376 BGB; Kleffmann, FuR 1995, 171; Meyer, FuR 1996, 94; Arens, Die Steuerberatung 1996, 460, 462 f.; Vgl. zur Problematik der gerichtlichen Beauftragung eines Sachverständigen Arens, FuR 1996, 145; Heumann, FuR 2001, 16 und Kuckenburg, FuR 2002, 293.

Zugewinnausgleichsverpflichtung aus versteuertem Einkommen bezahlt werden muss.[11] Ob dies auch gelten soll, wenn ein landwirtschaftliches Anwesen im Zugewinnausgleich (nur) mit dem Ertragswert nach § 1376 Abs. 4 BGB und nicht mit seinem vollen Verkehrswert bewertet wird, ist noch nicht abschließend geklärt.[12] Darin dürfte auch eine unzulässige Doppelprivilegierung des zugewinnausgleichspflichtigen Landwirts liegen.

In der Rechtsprechung des 12. Senats des BGH ist anerkannt, dass bei der **stichtagsbezogenen Bewertung** im Zugewinnausgleich eine latente Steuerlast wertmindernd ins Gewicht fällt. Dies gilt **nicht nur in Fällen, in denen eine Veräußerung tatsächlich beabsichtigt ist**, vielmehr handelt es sich um eine Konsequenz der Bewertungsmethode. Soweit der Wert danach ermittelt wird, was bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, darf nicht außer Betracht bleiben, dass wegen der damit verbundenen Auflösung der stillen Reserven dem Verkäufer wirtschaftlich nur der um die fraglichen Steuern verminderte Erlös verbleibt. Insoweit geht es um unvermeidbare Veräußerungskosten.[13]

Diese Rechtsprechung hat der BGH inzwischen **bestätigt**[14]: Der Goodwill einer freiberuflichen Praxis ist als immaterieller Vermögenswert grundsätzlich in den Zugewinnausgleich einzubeziehen. Bei der Bemessung eines solchen Goodwill ist im Rahmen der modifizierten Ertragswertmethode ein Unternehmerlohn abzusetzen, der sich an den individuellen Verhältnissen des Inhabers orientiert. Die stichtagsbezogene Bewertung einer Inhaberpraxis im Zugewinnausgleich setzt eine Verwertbarkeit der Praxis voraus. Deswegen sind bereits bei der stichtagsbezogenen Bewertung dieses Endvermögens **latente Ertragssteuern abzusetzen**, und zwar **unabhängig davon, ob eine Veräußerung tatsächlich beabsichtigt ist**. Die Berücksichtigung eines Goodwills im Zugewinnausgleich verstößt nicht gegen das Doppelverwertungsverbot, weil er den am Stichtag vorhandenen immateriellen Vermögenswert unter Ausschluss der konkreten Arbeitsleistung des Inhabers betrifft, während der Unterhaltsanspruch auf der Arbeitsleistung des Inhabers und weiteren Vermögenserträgen beruht.

Inwieweit die Rechtsprechung des BGH zur Berücksichtigung einer fiktiven latenten Steuerlast über die Bewertung von Unternehmen und Beteiligungen hinaus zu erfolgen hat,

[11] BGH, FamRZ 1989, 1276, 1279 = NJW 1990, 709; FamRZ 1991, 43; BGH, NJW 1999, 784; so auch OLG Düsseldorf, FamRZ 1989, 1181, 1184; AG Neuss v. 20.3.2007 – 46 F 470/03; Gratz, DB 1987, 2421, 2425; Kuckenburg, FuR 2012, 71; Piltz, NJW 2012, 1111.
[12] BGH v. 27.9.1989 – I b ZR 75/88, NJW-RR 1990, 68.
[13] BGH v. 24.10.1990 - XII ZR 101/89, FamRZ 1991, 43, 48; BGH v. 8.9.2004 - XII ZR 194/01, FamRZ 2005, 99, 101.
[14] BGH v. 9.2.2011 – XII ZR 40/09, FamRZ 2011, 622 und 705 m. Anm. Borth = FamFR 2011, 156 m. Anm. Groß.

war zunächst unklar. Der BGH hat dann mit der **Entscheidung vom 02.02.2011**[15] in einem **obiter dictum** zu erkennen gegeben, dass entsprechendes wohl auch für die Bewertung von **Immobilien, Wertpapieren, Lebensversicherungen und anderen vermögenswirksamen Geldanlagen** im Zugewinnausgleich zu gelten hat.[16]

Der BGH führt dort aus:
„Aus Gründen der Gleichbehandlung dürfte es allerdings geboten sein, eine latente Steuerlast auch bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (etwa bei Grundstücken, Wertpapieren oder Lebensversicherungen) dann zu berücksichtigen, wenn deren Veräußerung - bezogen auf die Verhältnisse am Stichtag und ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht - eine Steuerpflicht auslösen würde. Denn eine Bewertung, die auf den am Markt erzielbaren Preis abstellt, hat die mit einer Veräußerung zwangsläufig verbundene steuerliche Belastung wertmindernd einzubeziehen."

Der BGH will also offenbar **nicht mehr zwischen unvermeidbaren und vermeidbaren Kosten und (Steuer-) Belastungen bei einem Verkauf unterscheiden.**

Für die betroffenen Vermögensbestandteile ergibt sich damit folgende

Übersicht:

Unternehmensbeteiligungen: wie bisher, also Verkehrswert abzüglich der fiktiven latenten Steuerlast

- Besonderheit: Ab 1.1.2009: **Abgeltungssteuer** (Quellensteuer) für private Kapitalerträge in Höhe von 25% + SolZ (1,378%) + KiST (2%) unter Berücksichtigung des **Sparerfreibetrages** von 750/1.500 €. Dies gilt nur für An- und -verkäufe nach dem 31.12.2007
- Besonderheit: Gewinne aus der **Veräußerung wesentlicher Beteiligungen** im Privatvermögen unterliegen dem Teileinkünfteverfahren, §°3°Nr. 40 EStG.

Bei der Berechnung der **Steuerlast auf den fiktiven Veräußerungsgewinn** sind §§ 16 Abs. 4 EStG (**Gewerbebetrieb**) bzw. §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG (**Freiberuflerpraxis**) i.V.m. § 34 EStG zu berücksichtigen.

[15] BGH v. 2.2.2011 – XII ZR 185/08, NJW 2011, 2572 = FamRZ 2011, 1367 unter Tz. 60.
[16] Dazu Kuckenburg, FuR 2012, 71 und FuR 2012, 278, 282; Piltz, NJW 2012, 1111; Büte, FuR 2012, 413; Hoppenz, FamRZ 2012, 1618; Klein, FÜR 2012, 324; Schwolow, FuR 2012, 584 (Checkliste).

Bei einem Veräußerungsgewinn bis DM 30 Mio. wurde nach § 34 Abs. 1 EStG a.F. nur die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes in Ansatz gebracht und nur auf den übersteigenden Betrag ist die Einkommensteuertabelle anzuwenden. Diese Privilegierung ist für Veräußerungen ab dem 01.01.1999 abgeschafft und durch die sog. **Fünftelungsregelung** ersetzt worden.[17]

Sie wurde aber mit einigen Änderungen ab 1.1.2002 wieder in Kraft gesetzt. Die **Obergrenze** liegt nunmehr bei 5 Mio. €, der **Freibetrag** bei 45.000 € und der **begünstigte Steuersatz** bei **56% vom durchschnittlichen persönlichen Steuersatz**. Diese Ermäßigung kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen.

Bei **Lebensversicherungen** ist zunächst der **Wert zum Endvermögensstichtag** zu bestimmen:

- Fortführung des Versicherungsverhältnisses bei objektiver Betrachtung nicht zu erwarten (**negative Fortführungsprognose**) und auch durch **Stundung** gem. § 1382 BGB **nicht zu ermöglichen**: **Rückkaufwert**.[18]
- Fortführung des Versicherungsverhältnisses bei objektiver Betrachtung zu erwarten (**positive Fortführungsprognose**) oder zumindest durch **Stundung** gem. § 1382 BGB zu ermöglichen: **Fortführungswert**. [19]

- Fiktive Steuerlast bei Lebensversicherungen, soweit sie dem Zugewinnausgleich unterliegen:
- **Abschluss vor dem 01.01.2005**: volle Steuerbelastung auf fiktiven Auflösungsgewinn (= Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der entrichteten Beiträgen), wenn der Vertrag zum Bewertungsstichtag (Rechtshängigkeit der Scheidung, § 1384 BGB) nicht schon volle zwölf Jahre bestand (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG), danach keine Steuerbelastung mehr.
- **Abschluss nach dem 01.01.2005**: volle Steuerbelastung auf fiktiven Auflösungsgewinn (= Erträge in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der entrichteten Beiträgen), Ausnahme: Steuerbelastung auf den hälftigen Auflösungsgewinn (= Erträge, s.o.), wenn der Vertrag zum Bewertungsstichtag schon volle zwölf Jahre bestand und der Vertrag erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres ausläuft.

[17] Dazu Hoffmann / Rüsch, GmbHR 1998, 1197, 1203.
[18] BGH, FamRZ 1995, 1270.
[19] BGH, FamRZ 1995, 1270.

Fiktive Steuerlast bei **Wertpapiere**: Tageskurs der nächstgelegenen Börse[20];

- Besonderheit ab 06.07.2007: **Abgeltungssteuer** (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 43 Abs. 1 Nr. 1; 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) unter Berücksichtigung des **Sparerfreibetrages**

- Fiktive Steuerlast bei **Grundstücke im Privatvermögen**:
- Verkehrswert abzüglich fiktiver latenter Steuerlast, soweit sie sich zum Bewertungsstichtag noch in der **zehnjährigen Spekulationsfrist** befinden und soweit keine **Ausnahme zur Steuerbarkeit** gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG besteht.
- Fiktion des Verkaufs zum Bewertungsstichtag kann bei mehreren Grundstücken ggf. zu einer **Fiktion eines schädlichen Verkaufs** nach den Grundsätzen des **gewerblichen Grundstückshandels** für diese und zuvor schon verkaufte Immobilien führen mit der Folge einer Nachsteuerung auch für früher verkaufte Grundstücke.

Begünstigte **Arbeitnehmersparzulagen**:

- Der Anspruch auf die Arbeitnehmersparzulage entfällt rückwirkend – und die Zulagen sind zurückzuzahlen -, wenn die Sperrfristen der §§ 4 bis 7 des 5. VermBG nicht beachtet werden und die Anlage aufgelöst wird bzw. zum Bewertungsstichtag als aufgelöst gilt. Die Rückzahlungsverpflichtung ist dann als latente Belastung zu berücksichtigen.[21]

2. Steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs

2.1 Gesetzliche Ausgangslage

Nach § 1371 BGB ist der Zugewinnausgleichsanspruch auf Zahlung von Geld gerichtet. Diese Geldzahlung erfolgt aus versteuertem Vermögen, liegt grundsätzlich im Vermögensbereich und ist steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.[22] Leistungen im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung sind **keine steuerlich abziehbaren Aufwendungen**.[23] Die Auseinandersetzung von gemeinschaftlichem Privatvermögen ist einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich, soweit jedem der Beteiligten der ihm gehörende Anteil zugewiesen wird.

Grundsätzlich sind Entstehung und Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld in Geld **keine entgeltlichen Geschäfte**. Durch die Zahlung entsteht weder beim Ausgleichsberechtigten ein Veräußerungsgewinn, noch entstehen dem Ausgleichspflichtigen Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut.

[20] BGH, FamRZ 2001, 413.
[21] Kogel, NJW 2011, 3337; Burschel, FamRB 2012, 87, 89; Büte, FuR 2012, 413, 414.
[22] Zur steuerfreien Durchführung eines Zugewinnausgleichs bei Fortbestehender Ehe und anderen Gestaltungen der steuerfreien Vermögensübertragung unter Ehegatten siehe Noll, DStR 2002, 842.
[23] Vgl. z.B. BFH, BFHE 173, 58 = BStBl II 1994, 240.

Wird die **Auszahlung zeitlich gestreckt**, liegt ein "darlehensähnlicher Vorgang" vor; steuerbar ist nur der in den einzelnen Leistungen enthaltene **Zinsanteil**.[24] Dementsprechend ist etwa die auf dem ehelichen Zugewinnausgleich beruhende Ausgleichszahlung, auch soweit sie nicht als Einmalzahlung erbracht, sondern die Erfüllung des Anspruchs mittels Verrentung zeitlich gestreckt wird, weder beim Verpflichteten steuerlich abziehbar noch beim Berechtigten steuerbar. In Übereinstimmung hiermit geht die Rechtsprechung davon aus, dass Leistungen im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung auch **keine Aufwendungen i.S. des § 33 EStG** sind.[25]

Soweit sich ein Zugewinnausgleichszahlungsanspruch gegen die Erben des Pflichtigen richtet (§§ 1371 ff., 1373 Abs. 2, 3 BGB), ist der Abzug bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Nachlasswerts mit dem Nennbetrag vorzunehmen[26], auch wenn der Ausgleich durch Grundstücksübertragung realisiert wird.

Ähnlich wie im Unterhaltsrecht stellt sich daher die Frage nach **Gestaltungsmöglichkeiten**, um eine steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit zu erreichen, bzw. nach etwaigen steuerlichen Gefahren im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung.[27]

2.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Grundsätzlich sind Vermögensübertragungsvorgänge im Privatvermögen **ertragsteuerlich unbeachtlich**. Sie lösen üblicherweise allenfalls Erbschaft- oder Schenkungsteuer und ggf. Grunderwerbsteuer aus. Eine Ausnahme bilden **§ 17 EStG** (Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei **wesentlicher Beteiligung**) und **§ 23 EStG** (sog. **Spekulationssteuer**).

2.2.1 Private Veräußerungsgeschäfte - Spekulationssteuer (§ 23 EStG)

Gerade bei der Übertragung von Immobilien droht die Realisierung eines privaten Veräußerungsgeschäfts und damit die "Spekulationssteuer" gemäß §°23 EStG.[28] Die Grundstücksübertragung kann dabei nämlich als entgeltliches Geschäft angesehen werden,

---

[24] Vgl. zur Auszahlung eines Pflichtteilsanspruchs BFH, BFHE 170, 98 = BStBl II 1993, 298.
[25] Vgl. BFH, BFHE 173, 58 = BStBl II 1994, 240, m.w.N. der Rechtsprechung.
[26] BFH, DB 1993, 1069.
[27] Dazu Arens, FPR 2003, 426; Arens, HdB Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.; Krause, Das Familienheim bei Trennung und Scheidung, 2006, Kap. 7 Rn. 28 ff.; zur Zuwendung des Zugewinnausgleichsanspruchs an Kinder siehe BFH, DStRE 1998, 967; zum Entnahmetatbestand bei einer Scheidungsfolgenvereinbarung betreffend Bauten auf dem Grund und Boden des anderen Ehegatten siehe etwa BFH, BB 2004, 84.
[28] Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Verlängerung der "Spekulationsfrist" siehe BFH, DStR 2001, 481; BFH, DStRE 2004, 199; BFH, BFHE 204, 228 = BStBl II 2004, 284 und BFH, NV 2004, 650; BFH v. 15.7.2004 - IX B 116/03; FG Münster v. 24.1.2003 - 11 K 6863/01 E; zur Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung: BMF v. 8.8.2003, DStR 2003, 1485; Az. d. BVerfG: 2 BvL 14/02.

bei dem stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen.[29] Der in diesem Zusammenhang häufig verwendete Begriff der "**Spekulationssteuer**" ist missverständlich, weil es auf eine "Spekulationsabsicht" dabei nicht ankommt. Der Gesetzgeber spricht daher nur von **„privaten Veräußerungsgeschäften“**.

Bei vermieteten Immobilien sollte nach dem Entwurf des **Steuervergünstigungsabbaugesetz** (StVAG) die Begrenzung der zehnjährigen Spekulationsfrist sogar ersatzlos entfallen. Diese Absicht wurde im Koalitionsvertrag der damaligen Regierungsparteien der großen Koalition vom November 2005 wieder aufgenommen und sollte im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform per 1.1.2008 oder ggf. zur Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkünften per 1.1.2009 umgesetzt werden.[30] Dies ist aber nicht erfolgt.

a) Problemstellung

Löst der unterhalts- oder zugewinnausgleichspflichtige Ehegatte seine Unterhalts- und / oder Zugewinnausgleichsverpflichtung durch die **Übertragung eines Grundstücks** ab, entsteht für sich gesehen kein steuerpflichtiges Einkommen beim Unterhalts- bzw. Zugewinnausgleichsberechtigten. Beim Verpflichteten liegt aber nach wohl h.M. ein **entgeltliches Veräußerungsgeschäft** vor, das innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG zu einer entsprechenden Einkommensteuerpflicht führen kann.[31] Der Unterhaltsverzicht bzw. Zugewinnausgleichsverzicht des berechtigten Ehegatten ist in diesem Fall als Entgelt für die Eigentumsübertragung anzusehen.

Die Zuwendung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens, die innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft worden waren, an den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten muss daher vor diesem Hintergrund ebenso im Hinblick auf die Spekulationssteuerfolgen bedacht werden, wie die **Weiterübertragung** solcher Wirtschaftsgüter durch den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten innerhalb der Spekulationsfrist **nach** der entgeltlichen "Anschaffung" im Rahmen der **Scheidungsfolgenvereinbarung**.[32]

---

[29] Siehe dazu nachstehend OFD Frankfurt v. 5.2.2001, RNotZ 2001, 414; OFD München v. 26.6.2001, DStR 2001, 1298 = ZFE 2002, 23; OFD Koblenz v. 21.6.2002, DStR 2002, 1266.

[30] Dazu Beck, ImmoStR 2006, 235 ff.

[31] Dazu BFH, BB 2001, 1835; FG Münster, EFG 1998, 1132; OFD München v. 26.6.2001, DStR 2001, 1298; dazu Kuckenburg, FuR 2005, 337; Kleffmann, FuR 2011, 381.

[32] Dazu BFH, BB 2001, 2353 = DStR 2001, 1697; OFD Frankfurt v. 5.2.2001 und OFD München v. 26.6.2001, ZFE 2002, 23; OFD Koblenz v. 21.6.2002, DStR 2002, 1266; BFH, BStBl. II 2001, 756= NJW 2001, 3359; Paus, Gestaltende Steuerberatung 5/2002, 171; Karasek, FamRZ 2002, 590; Schröder, FamRZ 2002, 1010; Hermanns, DStR 2002, 1065; Tiedke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380; Tiedtke, DB 2003, 1471; Feuersänger, FamRZ 2003, 645; Kogel, FamRZ 2003, 808; Arens, FPR 2003, 426; Arens, HdB Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.; Kuckenburg, FuR 2005, 337.

Diese Rechtsprechung korrespondiert einer entsprechenden Rechtsprechung des BFH zum Pflichtteilsrecht: Bringt der Erbe sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in eine neu gegründete Gesellschaft (hier: GmbH & Co. KG) ein, an der die Pflichtteilsberechtigten zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche wertmäßig über ihre Einlage hinaus am Gesellschaftsvermögen beteiligt werden, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das zu einem laufenden Gewinn führt.[33] Dabei hat der BFH ebenfalls entschieden, dass die Vereinbarung zwischen Pflichtteilsberechtigten und Erben, den geschuldeten Geldbetrag durch die Beteiligung des Pflichtteilsberechtigten an einer Personengesellschaft abzugelten, unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung einer Leistung an Erfüllungs Statt, steuerrechtlich als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen ist.

Auch aufgrund dieses Urteils ist ertragsteuerlich auch bei der Übertragung eines Grundstücks zur Erfüllung einer Pflichtteilsschuld von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. In Fällen, in denen der vergleichbare, auf Geld gerichtete Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns (§ 1378 BGB) durch Übertragung eines Miteigentumsanteils am gemeinsamen Haus bzw. durch Übertragung von GmbH-Anteilen erfüllt wurde, hat der BFH ebenfalls ein entgeltliches Geschäft angenommen.[34] Der kraft Gesetzes und damit unentgeltlich erworbene Anspruch auf Zugewinnausgleich sei mit der Auflösung der Zugewinngemeinschaft entstanden. Die Übertragung der Anteile beruhe dagegen auf einer hiervon zu trennenden, freien Vereinbarung der Eheleute.

Eine bloße Nutzungsüberlassung an den geschiedenen Ehegatten ist demgegenüber aber nicht als Vermietung steuerbar.[35]

b) Zweifelsfragen zur Höhe des Veräußerungsgewinns

Zunächst stellt sich die Frage, wie im Rahmen der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. Der Veräußerungsgewinn wird berechnet aus der Differenz zwischen Veräußerungspreis bzw. gemeinem Wert zum Übertragungszeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Kauf- oder Herstellungspreis, Maklerkosten, Notariats- und Grundbuchkosten, Grunderwerbsteuer etc.). Verluste aus Spekulationsgeschäften werden nur bis zur Höhe des Spekulationsgewinns des gleichen Kalenderjahres anerkannt (§ 23 Abs. 4 S. 3 EStG).

[33] BFH v. 16.12.2004 - III R 38/00, BStBl. II 2005, 554 = DB 2005, 812; zustimmend OFD Münster 7.6.2006, DB 2006, 1293.
[34] BFH v. 15.2.1977 - VIII R 175/74, BFHE 121, 340 = BStBl II 1977, 389; BFH v. 31.5.2001 - IX R 78/98, BStBl. II 2001, 756 = NJW 2001, 3359; BFH v. 31.7.2002 - X R 48/99, BFHE 200, 504 = BStBl II 2003, 282; FG Köln, DStRE 2004, 216.
[35] FG München, DStRE 2005, 15.

aa) Abschreibungen / Buchwertbetrachtung

Problematisch bei der Bemessung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Besteuerung nach §°23 EStG ist die Tatsache, dass auf der Grundlage der derzeitigen Fassung des §°23 Abs. 3 Satz 4 EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibungen ermittelt werden, also der Buchwert auf der Grundlage der zwischenzeitlich vorgenommenen Abschreibungen zugrunde gelegt wird, wenn das Objekt nach dem 31.07.1995 angeschafft und veräußert bzw. nach dem 31.12.1998 fertig gestellt und veräußert wird (§°52 Abs. 39 Satz 4 EStG).

Für diese Objekte bedeutet dies faktisch eine Nachbesteuerung der zwischenzeitlich durch Abschreibung gebildeten und bei der Veräußerung realisierten stillen Reserven.

bb) Fremdvergleich

Problematisch weiterhin auch, dass für Verträge zwischen nahen Angehörigen der Maßstab der "Üblichkeit“ bzw. der sog. "Fremdvergleich" herangezogen wird.[36]

Im Rahmen von Scheidungsfolgenvereinbarungen wird sicherlich häufig nicht eine Gegenleistung vereinbart, die exakt dem Wert des übertragenen Immobilienvermögens (Eigentumswohnung, Miteigentumsanteil, Hausobjekt) entspricht, insbesondere werden häufig keine Ausgleichszahlungen des Übertragungsempfängers an den übertragenden Ehegatten oder umgekehrt geleistet, die der Differenz zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert und der mit der Übertragung erfüllten Scheidungsfolge (Unterhalt, Zugewinnausgleich) entsprechen.

Dennoch rechtfertigen nach der Rechtsprechung des BFH die Grundsätze des Fremdvergleich es nicht, an die Stelle einer im Vertrag tatsächlich vereinbarten Leistung der Besteuerung eine höhere Gegenleistung unter Hinweis darauf zugrunde zu legen, dass eine solche höhere Gegenleistung unter fremden Dritten gefordert und erbracht worden wäre.[37]

Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass bei einem unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegenden Veräußerungspreis das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist und auf diese Weise selbst dann ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann, wenn die Gegenleistung deutlich unter den Anschaffungskosten liegt.[38] In dem vom BFH zu entscheidenden Fall hatte der Ehemann den ½

[36] Vgl. dazu Arens, Familiengesellschaften, 1997, § 4, S. 213 ff.; Bilsdorfer, Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen, Bielefeld 1996, S. 79 ff.; Ehmcke, in: Der Steueranwalt 1996, S. 56 ff.; BFH, DStR 1996, 339; BFH, NV 1997, 65; BFH, BStBl II 1998, S. 106; BFH, DStR 1999, 423.
[37] BFH, BStBl II 2001, 756 = NJW 2001, 3359.
[38] Vgl. BFH, a.a.O.; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 383.

Miteigentumsanteil der Ehefrau zu einem Preis deutlich unter dem Verkehrswert erworben, jedoch parallel dazu im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung seine Ehefrau von sämtlichen aus der Ehe stammenden Schulden freigestellt. Anschließend hatte er das Gesamtobjekt innerhalb der „Spekulationsfrist“ zu einem höheren Preis veräußert. Der BFH versagte bei der Berechnung des Spekulationsgewinns die Berücksichtigung der von ihm übernommenen ehelichen Schulden als (zusätzliche) Anschaffungskosten.

c) Immobilienübertragung unter Ehegatten als private Veräußerungsgeschäfte - Vermeidungsgestaltungen

Die verschärfte Verwaltungsauffassung hat in der Fachliteratur ein erhebliches Echo erfahren und zu einer Vielzahl von Gestaltungsvorschlägen geführt.[39] Es werden verschiedenste Wege der „Vermeidungsgestaltung“ aufgezeigt, deren Verifizierung durch die Verwaltungspraxis bzw. finanzgerichtliche Rechtsprechung allerdings noch aussteht:

aa) Eigene Wohnnutzung gemäß § 23°Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Eine Ausnahme zur Besteuerung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft regelt §°23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien. Zweck dieser Vorschrift ist eigentlich die Erhaltung der Mobilität der Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt. Die Arbeitnehmer sollen vom Wechsel des Arbeitsplatzes bzw. bei Arbeitslosigkeit von der Aufnahme einer Arbeitstätigkeit an einem anderen Ort nicht durch die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Aufgabe ihrer bisher selbstbewohnten Immobilie nicht abgehalten werden.[40]

Voraussetzung für die Privilegierung des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 EStG ist allerdings, dass das Objekt

- entweder zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken
- oder zumindest im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Nach der **ersten Alternative** des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist die ausschließliche Wohnnutzung zwischen Anschaffung oder Fertigstellung einerseits und Veräußerung andererseits erforderlich. Die Wohnung muss dazu tatsächlich bezogen

[39] Karasek, FamRZ 2002, 590; Schröder, FamRZ 2002, 1010; Hermanns, DStR 2002, 1065; Hollender/Schlütter, DStR 2002, 1932; Hollender/Schlütter, ZfiR 2002, 791; Wälzholz, FamRB 2002, 382; Tiedke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380; Paus, Gestaltende Steuerberatung 5/2002, 171; Feuersänger, FamRZ 2003, 647; Kogel, MDR 2002, 1227; Kogel, FamRZ 2003, 808; Arens, FPR 2003, 426; Arens, HdB Immobilien-Steuerrecht 2007, S. 185 ff.

[40] Vgl. Karasek, FamRZ 2002, 590, 591; Krause, Das Familienheim bei Trennung und Scheidung, 2006, Kap. 7 Rn. 40 ff..

werden und der Hausstand muss sich dort befinden.[41] Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung bzw. ein Leerstand vor der Veräußerung ist dann unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung oder der beabsichtigten Veräußerung im Zusammenhang steht, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung die Veräußerungsabsicht dann aber konkret nachzuweisen ist.[42] Daher sollte zu Beweiszwecken die Veräußerungsabsicht beweisbar dokumentiert werden (z. B. Maklerauftrag, Verkaufsinserat etc.).

Nach der **zweiten Alternative** muss das Objekt über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei Kalenderjahren bis einschließlich zum Kalenderjahr der Veräußerung zu Wohnzwecken genutzt worden sein. Dies bedeutet allerdings nach herrschender Meinung nicht, dass drei volle Kalenderjahre erfüllt sein müssen, sondern es soll ausreichen, wenn lediglich drei Kalenderjahre (Veranlagungszeiträume) berührt sind. Im Extremfall soll so eine Nutzung von nur knapp mehr als 12 Monaten (von Dezember des Vorvorjahres bis zum Januar des Veräußerungsjahres) ausreichend sein.[43]

bb) Trennungsfalle

Daraus ergibt sich für beide Alternativen eine typische „Trennungsfalle“. Zieht der Eigentümer-Ehegatte im Rahmen der Trennung aus dem Objekt aus, muss noch im gleichen Jahr die Übertragungsvereinbarung abgeschlossen werden, damit der Ausnahmetatbestand erfüllt wird.[44]

cc) Überlassung zur unentgeltlichen Nutzung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung einem Kind, für das er nach §°32 Abs. 6 EStG Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.[45]

Die Überlassung an den getrennt lebenden Ehegatten stellt dagegen nach Auffassung des BFM keine Eigennutzung im Sinne der gesetzlichen Vorschrift dar.[46] Ob vor diesem Hintergrund die Ausnahmevorschrift erfüllt ist, wenn die Wohnung neben dem Ehegatten von mindestens einem zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag berechtigenden Kind gemeinsam

[41] FG Köln, DStRE 2003, 463, Az. d. BFH: IX R 18/03.
[42] Vgl. BMF v. 5.10.2000, BStBl I 2000, 1383 = DStR 2000, 1867 unter Tz. 25; Karasek, FamRZ 2002, 590, 591.
[43] Karasek, FamRZ 2002, 590, 591. Diese Begünstigung sollte allerdings durch die zunächst vorgesehene gesetzliche Neuregelung entfallen.
[44] Vgl. Wälzholz, a.a.O., 384; Karasek, a.a.O., 591.
[45] BMF, a.a.O., Tz. 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Karasek, FamRZ 2002, 590, 591; Hermanns, DStR 2002, 1065, 1066; Feuersänger, FamRZ 2003, 647.
[46] BMF, a.a.O., Tz 22, 23.

genutzt wird, wird von der Finanzverwaltung nicht beantwortet, in der Literatur allerdings befürwortet.[47]

Unschädlich soll es aber zumindest sein, wenn Teile der Wohnung einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden, der Steuerpflichtige jedoch nach wie vor einige zu Wohnzwecken dienende Räume im Haus selbst benutzt; weitere Voraussetzung ist dabei allerdings, dass ihm die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich bleibt.[48] Diese Variante gebietet es daher gegebenenfalls, die familienrechtlich mögliche Trennung in der gemeinsamen Wohnung zu vollziehen (§°1567 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Erfolgt die Veräußerung/Übertragung der Immobilie im Zusammenhang mit der Trennung/Scheidung der Eheleute an einen Dritten, so kann im Hinblick auf die Ausnahmevorschrift des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Steuerfolge des §°23 EStG ggf. auch nur einen der beiden Miteigentümer-Ehegatten treffen, wenn dieser die Wohnung nicht bis zuletzt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte, während dies bei dem anderen Ehepartner der Fall war. Der Auszug aus der ehelichen Wohnung in der Trennungsphase stellt deshalb in jedem Fall ein Steuerrisiko dar, wenn die Veräußerung bzw. Übertragung des Objekts noch im Raum steht.

dd) Betrieblich / beruflich genutzte Teile

Ein weiteres Problem stellt die teilweise betriebliche Nutzung der Immobilie dar, etwa die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers oder die Nutzung von sonstigen Räumen/Gebäudeteilen für betriebliche/berufliche Zwecke.

Die Finanzverwaltung gestattet in Abschnitt 13 Abs. 8 EStR 2003 bzw. R 4.2 Abs. 8 EStR 2005, § 8 EStDV, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile/Gebäudeteile dann nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden brauchen, wenn ihr Wert nicht mehr als 1/5 des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € (40.000 DM) beträgt (§°8 EStDV).

Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zzgl. des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteils mehr als 1/5 des Wertes des ganzen Grundstücks beträgt, soll dabei in der Regeln das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, besteht ein

[47] Wälzholz, a.a.O., 384.
[48] BMF, a.a.O., Tz 22; Seitz, DStR 2001, 277, 280; Hermanns, a.a.O., 1066.

Wahlrecht, den Grundstücksteil als Privatvermögen oder als Betriebsvermögen zu behandeln.[49]

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte kann durch die Übertragung eines Immobilienobjekts im Zusammenhang mit Scheidungsfolgenvereinbarungen ein Veräußerungsgewinn wegen der Veräußerung von Betriebsvermögen entstehen, wenn das häusliche Arbeitszimmer bzw. die betrieblich genutzten Teile der Immobilie nach diesen Rechtsregeln als Betriebsvermögen zu behandeln sind.

ee) Stundung nach § 1382 BGB

Zur Vermeidung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts wird weiterhin auch empfohlen, dass die Ehegatten eine Vereinbarung über die Stundung der Zugewinnausgleichsforderung bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist vereinbaren. Allerdings muss dann auch die Übertragung des Immobilienobjekts bzw. des Miteigentumsanteils daran entsprechend zurückgestellt werden.

Ob vor dem Hintergrund der Besteuerung nach §°23 EStG ein Stundungsantrag nach §°1382 Abs. 1 Satz 1 BGB gerechtfertigt ist, ist bislang obergerichtlich noch nicht entschieden, wird jedoch in der Literatur vertreten.[50]

ff) Antrag nach § 1383 BGB

Eine weitere Gestaltung zur Vermeidung der Besteuerung nach §°23 EStG soll nach Literaturauffassung darin liegen, dass beim Familiengericht nach §°1383 BGB beantragt wird, anzuordnen, dass dem Gläubiger/der Gläubigerin des Zugewinnausgleichsanspruchs bestimmte Gegenstände aus dem Vermögen der Schuldnerseite unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung übertragen werden. Nach §°1383 Abs. 2 BGB muss der Gläubiger die Gegenstände, deren Übertragung er begehrt, in dem Antrag bezeichnen.

Voraussetzung ist nach dem Wortlaut des §°1383 Abs. 1 BGB, dass die Anordnung erforderlich ist, um eine grobe Unbilligkeit für den Gläubiger zu vermeiden und ferner, dass die Anordnung dem Schuldner zugemutet werden kann. Zumindest dann, wenn der Gläubiger der Zugewinnausgleichsforderung geltend machen kann, dass die Durchsetzung der Geldforderung zum Zugewinnausgleich nur mit Schwierigkeiten durchzusetzen sei, soll eine grobe Unbilligkeit im Sinne dieser Vorschrift vorliegen.[51]

[49] Vgl. auch BMF v. 5.10.2000, a.a.O., Tz. 21.
[50] Palandt/Diederichsen, BGB, § 1382 Rn. 2; Karasek, a.a.O., 592.
[51] Vgl. Schröder, FamRZ 2002, 1010; Feuersänger, FamRZ 2003, 647.

Nach dieser Auffassung soll bei einer gerichtlichen Anordnung und deren Durchführung §°23 EStG nicht einschlägig sein, weil die Leistungspflicht nicht auf einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung beruhe, sondern auf Richterspruch, der „ohne Rücksicht auf den Verpflichtungswillen des Ausgleichspflichtigen“ ergehe.[52] §°52 Abs. 39 EStG verlange entweder einen „rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag“ oder einen von den Beteiligten einvernehmlich gesetzten „gleichstehenden Rechtsakt“. Beides sei bei der richterlichen Anordnung nach §°1383 BGB nicht gegeben.

Diese Auffassung erscheint aber zumindest als zweifelhaft. Nach Auffassung des BFH soll nämlich für die Auslegung der Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ im Sinne von §°23 EStG nicht die enge zivilrechtliche Terminologie zu verwenden sein.[53] So soll beispielsweise auch die Abgabe des Meistgebots bei der Zwangsversteigerung unter diese Begriffsbestimmung fallen.[54]

gg) Unentgeltliche Zuwendung mit Anrechnungsbestimmung nach §°1380 BGB

Eine weitere Grundlage für die Vermeidung der Steuerfolgen des §°23 EStG wird in der Vorschrift des §°1380 BGB gesehen. Diese Vorschrift regelt die Anrechnung von Zuwendungen, die ein Ehegatte dem anderen Ehegatten während der Ehe im Güterstand der Zugewinngemeinschaft gemacht hat, als Vorleistung auf die Zugewinnausgleichsforderung. Sind unentgeltliche Zuwendungen unter Ehegatten mit der Bestimmung gemacht worden, dass sie später auf eine dem Zuwendungsempfänger zustehende Ausgleichsforderung anzurechnen sind, so werden sie mit dem Wert im Zeitpunkt der Zuwendung (vgl. §°1380 Abs. 2 Satz 2 BGB) angerechnet.

Da es sich bei der Zuwendung nach §°1380 BGB um eine unentgeltliche Zuwendung handele, während ein steuerbares Veräußerungsgeschäft im Sinne der §§°22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bei entgeltlichen Übertragungen eines Wirtschaftsguts vorliege, sei bei einer Übertragung mit Anrechnungsbestimmung nach §°1380 BGB die Steuerfolge des §°23 EStG zu vermeiden.[55]

Ob diese Rechtsauffassung auch von der Finanzverwaltung geteilt wird, erscheint aber zweifelhaft.[56] Wie sich aus §°29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ergibt, wird bei Eintritt des

[52] Vgl. Staudinger/Thiele, BGB, § 1383, Rn. 30; Schröder, a.a.O, 1010.
[53] BFH, BStBl II 1976, 64, Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Aufl., 2005, § 23, Rn. 17.
[54] BFH, BStBl II 1989, 652; FG Hessen, EFG 1993, 787; Schmidt/Heinicke, a.a.O., Rn. 17.
[55] Vgl. Hermanns, DStR 2002, 1065, 1067; MüKo-BGB/Koch, 4. Aufl., § 1380, Rn. 1; Staudinger/Thiele, BGB, § 1380, Rn. 7.
[56] Kritisch auch Hollender/Schlütter, DStR 2002, 1932, 1934; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.

Zugewinnausgleichs die wirtschaftliche Verknüpfung von Schenkung und Zugewinnausgleich hergestellt, in dem eine bereits zuvor entrichtete Schenkungsteuer zurück zu erstatten ist. Mit dieser Umgestaltung des ursprünglichen Schuldverhältnisses bei Bedingungseintritt entfällt demgemäß die Unentgeltlichkeit und das Rechtsgeschäft wird nachträglich als entgeltliches bewertet.[57]

hh) Übertragung mit "gestreckter Gegenleistung"

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit soll nach *Tiedtke/Wälzholz*[58] in der „gestreckten" Gegenleistung liegen. Nach §°23 Abs. 3 Satz 6 EStG ist der Spekulationsgewinn steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 512 EUR (früher: 1.000 DM) betragen hat. Nach §°11 EStG gilt bei den sonstigen Einkünften gem. §§°22, 23 EStG das Zuflussprinzip. Durch eine solche Streckung liegt der jährliche Zufluss im Sinne von §°11 EStG unter der steuerlichen Freigrenze des §°23°Abs. 3 Satz 6 EStG.[59] Allerdings sind nach §°20 Abs. 1 Nr. 7 EStG die aus der Stundung resultierenden fiktiven Zinsen steuerbar.[60]

ii) Gestaltungen zur Überbrückung der Zehnjahresfrist

Weiterhin wird auch empfohlen, die Steuerfolge des §°23 EStG dadurch zu vermeiden, dass bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist nur ein **einseitig bindendes Angebot** abgegeben wird, das erst nach Ablauf der Frist angenommen werden kann. Ein solches einseitiges Angebot kann mit einer Eigentumsvormerkung im Grundbuch gesichert werden. Ein einseitiges Angebot löst nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich noch nicht die Besteuerung gemäß § 23 EStG aus.[61] Demgegenüber wäre ein aufschiebend oder auflösend bedingter bzw. ein befristeter Vertrag oder ein bindender Vorvertrag steuerschädlich.[62]

Allerdings steht eine solche Gestaltung ggf. unter der Gefahr der Behandlung als **Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten** nach § 42 AO. Deshalb empfiehlt es sich, eine (verzinsliche) Stundungsregelung bzgl. des in Geld geschuldeten Zugewinnausgleichs zu vereinbaren und in diesem Rahmen dem Zugewinnausgleichsschuldner lediglich eine **Ersetzungsbefugnis** einzuräumen in Form der Übertragung der Immobilie an den Zugewinnausgleichsgläubiger. Dabei kann bereits das vorstehend erwähnte einseitige und mit einer Eigentumsvormerkung gesicherte Übereignungsangebot abgegeben werden, das

[57] Vgl. Hollender/Schlütter, a.a.O, 1934; Stein, DStR 2012, 1734.
[58] RNotZ 2001, 380, 387.
[59] So offenbar auch Abschnitt 169 Abs. 4 EStR 2000; ein Verlustrücktrag soll dabei berücksichtigungsfähig sein: FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2003, 791.
[60] Tiedtke/Wälzholz, a.a.O., 388.
[61] BFH, BStBl II 1970, 806; N. Mayer, MittBayNot 1997, 78, 83; Reich, ZNotP 2000, 375, 382; Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 382; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.
[62] BFH, BStBl II 1984, 311; Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 382 und 389; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 384.

der Zugewinnausgleichsgläubiger annehmen kann, wenn der Zugewinnausgleichsschuldner in den vereinbarten Fristen den Zugewinnausgleich nicht in Geld geleistet haben sollte. Parallel dazu kann eine dingliche Nutzungsregelung zugunsten des Zugewinnausgleichsgläubigers vereinbart werden mit der Anrechnung des Nutzungsvorteils auf den Zugewinnausgleichsanspruch und die Stundungszinsen.

jj) Gestaltung durch dingliche Rechte

Als weitere Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Besteuerung nach §°23 EStG und zur Überbrückung der 10-Jahres-Frist empfohlen werden die Bestellung

- eines Erbbaurechts,
- eines Dauerwohnrechts oder
- eines Nießbrauchs.[63]

kk) Weitere Gestaltungsempfehlungen in der Literatur

Während die vorstehenden Lösungs- und Gestaltungsvorschläge zumindest dogmatisch haltbar erscheinen, sind weitere Lösungsvorschläge, die in der Literatur angeboten werden, wohl nicht zu empfehlen.

Die Anregung, zunächst **Gütertrennung** mit einem sofortigen Verzicht auf Zugewinnausgleich zu vereinbaren, um anschließend dem Ehegatten, der auf den Zugewinnausgleich verzichtet hat, das **Grundstück als Abfindung für den Verzicht** zu übertragen, dürfte schon zivil- und beurkundungsrechtlich bedenklich sein, da bei einer solchen künstlichen Aufteilung das Gewollte nicht beurkundet und das Beurkundete so nicht gewollt wäre. Zumindest steuerlich wird diese Gestaltung nach §°42 AO (Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) zu verwerfen sein.[64]

Entsprechendes gilt für den Vorschlag, zunächst **modifizierte Zugewinngemeinschaft** zu vereinbaren, wobei der Zugewinn für alle Fälle, außer bei Beendigung der Ehe durch Tod, ausgeschlossen wird.[65] Wenn dann im Gegenzuge der Grundbesitz ohne eine in Geld bezifferbare Gegenleistung übertragen werde, liege eine Veräußerung im Sinne des §°23 EStG nicht vor. Schon dieser Begründungsansatz erscheint zweifelhaft, zumindest aber gelten die vorstehend geschriebenen Bedenken entsprechend, sowohl die zivilrechtlichen und beurkundungsrechtlichen Bedenken als auch die steuerlichen Bedenken im Hinblick auf §°42 AO.

[63] Schmidt-Liebig, FR 1998, 177; Tiedtke/Wälzholz, NotBZ 2000, 237; Wälzholz, a.a.O., 384.
[64] Vgl. Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 383; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 383.
[65] Tiedtke/Wälzholz, RNotZ 2001, 380, 383; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 383.

2.2.2 Gewerblicher Grundstückshandel

Neben einer möglichen Steuerpflicht nach § 23 EStG kommt auch eine Steuerpflicht wegen gewerblichen Grundstückshandels[66] im Rahmen der Übertragung von Grundstücken bei Vermögensauseinandersetzung in Betracht. Die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel stellt nach Auffassung des BVerfG eine zulässige Rechtsfortbildung dar.[67]

Es gilt auch insoweit die Drei-Objekt-Grenze, die allerdings in besonderen Fallgestaltungen auch unterschritten sein kann.[68] So soll etwa bei der Veräußerung von nicht mehr als drei Objekten, die schon in Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden, gewerblicher Grundstückshandel vorliegen.[69] Umgekehrt kann bei der Veräußerung von mehr als drei Objekten in einem Kaufvertrag ohne beabsichtigte spätere Veräußerungen wegen fehlender Nachhaltigkeit ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein.[70] Bauten auf einem ungeteilten Grundstück (etwa Doppel- oder Mehrfamilienhäuser) gelten aber nach Auffassung des BFH als ein Objekt.[71] Eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung zu den Fällen der Veräußerung mehrerer WEG-Objekte sieht der BFH darin nicht.[72] Auch soll bei Einschaltung nahe stehender Dritter ggf. eine subjektive Zurechnung der Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel erfolgen können.[73]

Der BFH nimmt zwar auch in sog. Errichtungsfällen (z.B. Bebauung mit anschließendem Verkauf der errichteten Eigentumswohnungen) bzw. Sanierungsfällen[74] einen gewerblichen Grundstückshandel grundsätzlich nur an, wenn mindestens vier Objekte verkauft werden in einem Zeitraum von bis zu fünf Jahren.[75] In besonders gelagerten Fällen kann jedoch auch bei einem Verkauf von weniger als vier Objekten bzw. bei einem länger als fünf Jahre bemessenen Zeitraum eine gewerbliche Betätigung vorliegen.[76] Ein solcher Ausnahmefall

---

[66] BFH v. 2.6.1976 - I R 57/74, n.v.; BFH, BStBl. II 1988, 244; BFH GS, BStBl. II 1995, 617; BFH, DStR 2004, 1207; BMF v. 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884; BMF v. 26.3.2004, DStR 2004, 632; dazu Söffing, DStR 2004, 793; EStR 1990 Anhang 9; Ehlers, DStR 1989, 687; Altfelder, FR 2000, 349; Vogelgesang, BB 2004, 183. Zur Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung OFD Münster v. 27.7.2000, BB 2000, 2397; BFH, DStRE 2003, 406; zum Umfang des notwendigen Betriebsvermögens BFH, DStR 2004, 1207.

[67] BVerfG, DStR 2005, 698.

[68] BFH GS v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, 291; BFH DStR 2003, 195; DStR 2003, 201; DStR 2003, 266; DStR 2003, 327; DStR 2003, 330; DStR 2004, 174; BFH, BB 2003, 2726; BFH, DStRE 2004, 1274; BFH, BB 2004, 2173; BFH, DStRE 2005, 869; dazu BMF v. 19.2.2003, DStR 2003, 370; Hornig, DStR 2005, 1719; zur Veräußerung von Grundstücken im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels siehe auch BFH v. 23.1.2003 - IV R 75/00; Vogelgesang, DB 2003, 844.

[69] FG Rheinland-Pfalz v. 7.12.2004 – 2 K 3049/03; Az. d. BFH: VIII B 14/05.

[70] BFH, BStBl. II 2005, 164 = DStR 2005, 21.

[71] BFH, BStBl. II 2000, 28; BFH, DStRE 2000, 738; BFH, DStR 2000, 174; BFH, DStR 2004, 2094; dazu BMF v. 9.7.2001, DStR 2001, 1253.

[72] BFH, DStR 2004, 1688.

[73] BFH, DStR 2005, 1127.

[74] BFH, DStR 2003, 409.

[75] Zum Beginn des gewerblichen Grundstückshandels siehe auch BFH, DStRE 2003, 448.

[76] BFH, DStRE 2004, 816; FG Düsseldorf v. 2.11.2004 – 3 K 1377/03 G/F; Az. d. BFH: IV R 66/04; BMF v. 26.3.2004, DStR 2004, 632 Tz. 28 f.; dazu Söffing, DStR 2004, 793; BFH, DStRE 2004, 1124.

kann gegeben sein, wenn z.B. der Veräußerer maßgeblich auf die Finanzierung des Objekts und auf die Bauplanung Einfluss nimmt[77], wenn das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert wurde, bereits während der Bauzeit Verkaufsmaßnahmen (Einschaltung eines Maklers, Aufgabe von Annoncen) ergriffen wurden, vor Fertigstellung des Bauwerks ein Vorvertrag mit dem künftigen Käufer geschlossen wurde oder Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Umfang hinaus übernommen wurden.[78]

Erwirbt der ausgleichsberechtigte Ehegatte vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten bebaute Immobilienobjekte oder unbebaute Grundstücksflächen, die er nach Begründung von Wohn- und Teileigentum oder nach Parzellierung in mehr als drei Objekte innerhalb der Frist von fünf Jahren wieder veräußert, so wird die Finanzverwaltung gewerblichen Grundstückshandel des ausgleichsberechtigten Ehegatten annehmen. Ob dies für den ausgleichsverpflichteten Ehegatten auch gilt, wenn er zur Erfüllung der Zugewinnausgleichschuld mehr als drei Objekte überträgt, ist noch nicht abschließend geklärt. Dagegen spricht, dass diese Übertragungsvorgänge nicht "geschäftstypisch ihrer Art nach in einem Gewerbebetrieb anfallen" und ihre private Veranlassung "auf Grund der vorliegenden Tatsachen" eindeutig erscheint.[79] Für den Fall des Verkaufs einer selbstbewohnten Immobilie wegen einer finanziellen Notlage hat der BFH die Einbeziehung in die Drei-Objekt-Grenze bereits abgelehnt.[80]

Der BFH muss noch darüber entscheiden, ob das selbst genutzte Einfamilienhaus mitzuzählen ist, wenn Eheleute es neben drei anderen Objekten innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren verkaufen, um ein neues Eigenheim zu errichten. Das Finanzamt behandelte diesen Verkauf als "Zählobjekt" für den gewerblichen Grundstückshandel, nachdem die Verkäufer im Jahr nach dem Verkauf des Eigenheims eine GmbH gründeten, die sich auf dem Grundstücksmarkt betätigte. Dieser Wertung widersprach das Finanzgericht Niedersachsen.[81] Aus der Gründung der GmbH - drei bzw. zwei Jahre nach den Verkäufen der fremd vermieteten Objekte - sei nicht auf eine Gewerblichkeit in den Verkaufsjahren rückzuschließen. Das Finanzamt hat gegen diese Entscheidung Revision zum BFH eingelegt.

[77] BFH, DStRE 2003, 917.
[78] BFH, DStR 2003, 195.
[79] Siehe zur Abgrenzung BFH, NV 1997, 839 = DStRE 1998, 4; BFH, BB 2003, 562; BFH, DStRE 2003, 406; allerdings sollen die Motive für die Übertragung unbeachtlich sein: BFH, NV 1991, 524; BFH, NV 1994, 94 und BFH, NV 1994, 853; BFH, DStRE 2003, 406.
[80] BFH, BB 2003, 562 = DStR 2003, 330; siehe auch BFH, DStRE 2005, 8 zum Erwerb des weiteren ½ Miteigentumsanteils im Rahmen einer Zwangsvollstreckung.
[81] FG Niedersachsen v. 26.6.2002 - 9 K 777/98, EFG 2002, 1598, Az. d. BFH: XI R 22/02.

Allerdings hat das FG Nürnberg inzwischen eine teilentgeltliche Übertragung auf einen nahen Angehörigen (hier: Sohn) im Rahmen der Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit Verkauf von einzelnen Wohnungen nicht als schädliche (vierte) Veräußerung angesehen, mit der Begründung, dass die Rechtsprechung zur unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige auf die Fälle der teilentgeltlichen Übertragungen entsprechend anzuwenden sei.[82]

Es gilt aber eine maßgebliche Besonderheit. Die Vorbesitzzeiten des ausgleichspflichtigen Ehegatten werden dem ausgleichsberechtigten Ehegatten angerechnet. Unabhängig davon gilt aber die oben erwähnte Spekulationsfrist von früher zwei bzw. nunmehr zehn Jahren.

2.2.3 AfA - Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter

Werden im Rahmen der Scheidungsvereinbarung Wirtschaftsgüter übertragen, die zur Einkunftserzielung dienen, insbesondere Grundstücke, ist zu beachten, dass für die (weitere) Abschreibung nach Übertragung der Wirtschaftsgüter der übernehmende Ehegatte Anschaffungskosten hat. Da die Übertragung im Rahmen der Zugewinnausgleichsregelung als entgeltliche Anschaffung gilt, stellt der Wert des übertragenen Gegenstandes die Anschaffungskosten dar, die als weitere AfA-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Es spielt keine Rolle, ob mit den fraglichen Wirtschaftsgütern beim Erwerber Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt werden.

Soweit es sich bei den übertragenen Wirtschaftsgütern um bebaute Grundstücke handelt, ist jedoch zu berücksichtigen, dass zunächst der (nicht abschreibbare) Grundstücksanteil herausgerechnet wird und nur auf den Gebäudeanteil die Abschreibung vorzunehmen ist.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut nur um eine Miteigentumshälfte und hatte der übernehmende Ehegatte bereits früher die zweite Miteigentumshälfte inne, so verbleibt es bzgl. der schon bisher gehaltenen Miteigentumshälfte bei der vorherigen AfA-Bemessungsgrundlage und nur auf die übernommene Miteigentumshälfte wird die neue AfA-Bemessungsgrundlage angewendet.

2.2.4 Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung

Wie vorstehend ausgeführt wurde, stellt die **Übertragung eines Wirtschaftsgutes** - etwa eines bebauten oder unbebauten Grundstücks oder einer Eigentumswohnung - ein **entgeltliches Geschäft** dar, wenn es der Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld dient. Nach der Rechtsprechung des BFH besteht sogar eine Vermutung dafür, dass die

[82] FG Nürnberg, DStRE 2001, 1028. Inzwischen im Grundsatz bestätigt durch BFH, DStRE 2003, 408.

Übertragung einer Immobilie zum Ende der Ehe dem Zugewinnausgleich diene und deshalb entgeltlich sei.[83] Es werden deshalb die Tatbestandsmerkmale der Grunderwerbsteuerpflicht erfüllt.

Nach § 3 Nr. 5 GrEStG ist aber die Übertragung eines Grundstücks zur **Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs** grunderwerbsteuerfrei. Ist allerdings die Auseinandersetzung im Rahmen der Scheidung abgeschlossen, ist eine anschließende Befreiung nicht mehr möglich.[84]

Vereinbaren jedoch Ehegatten zur Regelung der Vermögensauseinandersetzung im Zusammenhang mit ihrer Scheidung, dass sie vorerst Miteigentümer des weiterhin von einem Ehegatten und dem gemeinsamen Kind genutzten Wohnhauses bleiben, und erhält der nutzende Ehegatte ein **notariell beurkundetes Ankaufsrecht** für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten, ist ein nach der Scheidung aufgrund des Ankaufsrechts erfolgter Erwerb vom früheren Ehegatten nach § 3 Nr. 5 GrEStG steuerfrei. § 3 Nr. 5 GrEStG begünstigt **nicht** den **Grundstückserwerb vom Gesamtrechtsnachfolger** des geschiedenen Ehegatten.[85]

Nach der Auffassung des FG Nürnberg ist auch die **Einbringung eines Grundstücks in eine GbR** anlässlich der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung bei einer Zusammenschau der Vorschriften der §§ 3 Nr. 5, 5 Abs. 2 GrErwStG grunderwerbsteuerfrei.[86]

Während der Ehe gilt ohnehin die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 4 GrEStG für Immobilienübertragungen unter Ehegatten. **Ehegatten** wird die Befreiung von der Grunderwerbsbesteuerung unabhängig vom Vorhandensein von Kindern gewährt.

Schenkungsteuerfrei ist eine solche Übertragung des Familienwohnhauses unter Ehegatten aber nur insoweit, als es um die von den Ehegatten und ggf. in ihrer Haushaltsgemeinschaft lebenden nahen Angehörigen genutzten Gebäudeteile geht.[87]

Diese Regelung sollte aber nicht analog für **Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft** gelten, was nach Auffassung des BFH auch nicht verfassungswidrig

[83] BFH, BStBl II 1977, 648 und BStBl II 1980, 607.
[84] FG Hamburg, StE 1990, 32; dazu auch Kesseler, DStR 2010, 2173; Hessisches FG v. 10.5.2012 – 5 K 2338/08, notar 2012, 249.
[85] BFH v. 23.3.2011 – II R 33/10, DStR 2011, 1314.
[86] FG Nürnberg v. 20.5.2010 – 4 K 1011/2009, DStRE 2011, 696; Az. d. BFH: II R 42/10.
[87] BFH v. 26.2.2009 – II R 69/09, BStBl. II 2009, 480 = BB 2009, 1113.

sei.[88] Das FG Münster hielt demgegenüber § 3 Nr. 4 GrEStG in der bis zum 08.12.2010 geltenden Fassung insoweit mit dem GG für unvereinbar, als die Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nicht wie die Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten von der GrEStG befreit sind, und hat mit Aussetzungs- und Vorlagebeschluss diese Rechstfrage dem BVerfG vorgelegt.[89] Das BVerfG hat nunmehr die Auffassung des FG Münster bestätigt und die **Verfassungswidrigkeit** – grundsätzlich auch für die Vergangenheit – angenommen.[90]

Nach dem **Jahressteuergesetz 2010** vom 8.12.2010[91] ist bei der Grunderwerbsteuer - im Gegensatz zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. § 37 Abs. 5 ErbStG) - erst für Erwerbsvorgänge ab dem 14.12.2010 eine Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern und (auch kinderlosen) Ehegatten vorgesehen (dazu § 3 Nrn. 3 bis 7 GrEStG in Verbindung mit § 23 Nr. 9 GrEStG). Der Gesetzgeber ist den Vorgaben des 1. Senats des **Bundesverfassungsgerichts**[92] im Beschluss vom 21.7.2010 für die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch in allen noch offenen Fällen ab dem 1.8.2001 (= Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes) gefolgt, dagegen fehlt es für die Grunderwerbsteuer an einer Regelung für ältere noch nicht bestandskräftige Fälle.

Das **FG Niedersachsen** gewährt daher einem Antragsteller, einem **eingetragenen Lebenspartner**, **vorläufigen Rechtsschutz** in Form der Aufhebung der Vollziehung wegen Diskriminierung im Vergleich zu (auch kinderlosen) Ehegatten bei der Grunderwerbsteuer. Der Anspruch des Antragstellers auf effektiven vorläufigen Rechtsschutz tritt nicht hinter ein "öffentliches Interesse an einer geordneten Haushaltswirtschaft des Staates" zurück; der Berichterstatter lehnt die Rechtsprechung vieler Senate der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ab, nach der der vorläufige Rechtsschutz des Bürgers gegen vermutlich verfassungswidrige Steuergesetze beschnitten und so zudem die rechtsschutzenttäuschende "pro-futuro"-Praxis des BVerfG unterstützt wird. Die Beschwerde an den BFH wurde nicht zugelassen.[93]

Problematisch ist die Frage der Grunderwerbsteuerfreiheit dann, wenn das Grundstück dem zugewinnausgleichsberechtigten Ehepartner aus dem Vermögen einer Gesellschaft übertragen wird, an dem der zugewinnausgleichsverpflichtete Ehepartner mit dritten Personen beteiligt ist. Ob nur ein dem gesellschaftsrechtlichen Anteil des übertragenden

[88] BFH, DStR 2001, 1149 = BB 2001, 1516.
[89] FG Münster v. 24.3.2011 – 8 K 2430/09 GrE; Az. d. BVerfG: 1 BvL 16/11.
[90] BVerfG v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, DStR 2012, 1649.
[91] BGBl. I 2010, S. 1768, verkündet am 13.12.2010.
[92] BVerfG, Beschl. v. 21.7.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, DStR 2010, 1721.
[93] FG Niedersachsen v. 6.1.2011 – 7 V 66/10, NJW-Spezial 2011, 262.

Ehepartners entsprechender Teil grunderwerbsteuerfrei ist oder ob insgesamt die Grunderwerbsteuerfreiheit nicht gegeben ist, weil es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt, ist streitig.

2.2.5 „Oder-Konto“ und Schenkungsteuer

Bei einem Oder-Konto sind die Ehegatten grundsätzlich **Gesamtgläubiger** nach § 428 BGB, mit der Folge, dass sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Während **intakter Ehe** der Inhaber scheidet allerdings in der Regel eine Ausgleichspflicht aus, weil sich aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, Zweck und Handhabung des Kontos oder Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft ergibt, dass i. S. von § 430 BGB "ein anderes bestimmt ist".[94] In dieser Entscheidung geht der BGH davon aus, dass während einer intakten Ehe der Beweis für eine der Ausgleichspflicht entgegenstehende Gestaltung des Innenverhältnisses im Allgemeinen einfach zu führen sein werde. Dies spricht dafür, dass einer übereinstimmenden Darstellung des Innenverhältnisses durch die Eheleute regelmäßig gefolgt werden kann, wenn nicht objektive Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung begründen.

Eine **anderweitige Bestimmung i.S.d. § 430 BGB** liegt vielmehr nahe, wenn feststeht, welche Summen von den einzelnen Kontoberechtigten stammen.[95] Wenn das Guthaben auf dem Oder-Konto wie vorliegend aus einer **Steuererstattung** resultiert, können die Grundsätze über die Aufteilung eines Steuerguthabens zwischen gemeinsam veranlagten Ehegatten zu einer abweichenden Bestimmung führen. Hinsichtlich der Steuererstattungsansprüche besteht **keine Gesamtgläubigerschaft** gemeinsam veranlagter Ehegatten. Die Aufteilung eines Steuererstattungsguthabens hat im Innenverhältnis zwischen ihnen nicht hälftig sondern grundsätzlich unter entsprechender Heranziehung des § 270 AO auf der Grundlage fiktiver getrennter Veranlagung zu erfolgen.[96] Fließt eine Steuererstattung auf ein Oder-Konto und bestehen Anhaltspunkte für **erheblich differierende Steuerzahlungen** der Ehegatten, ist die Vermutung der hälftigen Berechtigung der Kontoinhaber so stark erschüttert, dass der Ehegatte, der hälftigen Ausgleich geltend macht, zumindest ansatzweise vorzutragen hat, wie die Verteilung im Innenverhältnis nach Maßgabe fiktiver getrennter Veranlagung zu erfolgen hätte. Anhaltspunkte für unterschiedliche Steuerzahlungen bestehen im vorliegenden Fall, weil die Antragstellerin Antrag auf Verfahrenskostenhilfe gestellt hat. Das lässt es als

[94] BGH v. 29.11.1989 - IVb ZR 4/89, NJW 1990, 705.
[95] MüKo-BGB/Bydlinski, 5. Aufl., Rn. 4 zu § 430 BGB.
[96] BGH, FamRZ 2006, 1178; OLG Köln, FamRZ 1995, 55; Palandt/Grünberg, BGB, Rn. 13 zu § 426 BGB.

unwahrscheinlich erscheinen, dass sie Steuern in einer Höhe bezahlt hat, die die hälftige Partizipation an der Steuererstattung rechtfertigen könnte.[97]

Fehlen schriftliche oder mündliche Vereinbarungen der Eheleute über das Innenverhältnis, ist dieses vornehmlich aus dem **Verhalten der Eheleute** zu erschließen. Maßgeblich ist, wie die Eheleute das Oder-Konto tatsächlich handhaben und hier insbesondere, wie sie die Mittel verwenden, die sie nicht für die laufende Lebensführung benötigen.[98] Konnte bzw. kann auch der Ehegatte, der keine Einzahlungen auf das Oder-Konto leistet, auf die vom anderen Ehegatten geleisteten Mittel **zur Bildung eigenen Vermögens** zugreifen, kann dies dafür sprechen, dass es bei der gesetzlichen Ausgleichsregel des § 430 BGB bleiben sollte und jeder Ehegatte über den danach auf ihn entfallenden Teil des Kontoguthabens tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.

Je häufiger der nicht einzahlende Ehegatte auf das Guthaben des Oder-Kontos zugreift, um eigenes Vermögen zu schaffen, umso stärker spricht sein Verhalten dafür, dass er wie der einzahlende Ehegatte **zu gleichen Teilen Berechtigter** ist. Verwendet der nicht einzahlende Ehegatte dagegen nur im Einzelfall einen Betrag zum Erwerb eigenen Vermögens, kann das darauf hindeuten, dass sich die Zuwendung des einzahlenden Ehegatten an den anderen Ehegatten auf diesen Betrag beschränkt und nicht einen hälftigen Anteil am gesamten Guthaben auf dem Oder-Konto betrifft. Die Verwendung von Erträgen, die aus dem Guthaben auf dem Oder-Konto erzielt werden, ist für sich allein genommen jedoch kein Indiz für die Berechtigung des nicht einzahlenden Ehegatten an dem Kapital. Für die Entscheidung der Frage, ob der nicht einzahlende Ehegatte über den auf ihn entfallenden Anteil am Guthaben auf dem Oder-Konto im Innenverhältnis zum anderen Ehegatten frei verfügen kann, ist letztlich die **Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls** maßgebend.

Lässt sich trotz Mitwirkung des zur Schenkungsteuer herangezogenen Ehegatten nicht aufklären, ob ein von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichendes Innenverhältnis zwischen den Eheleuten in Bezug auf ein Gemeinschaftskonto vorliegt, weil die Eheleute hierzu - wie dies regelmäßig der Fall sein wird - weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung getroffen haben und sich aus der Handhabung des Kontos entweder keine oder sowohl Anhaltspunkte für als auch gegen eine Alleinberechtigung eines Ehegatten ergeben, sind die Grundsätze zur **Feststellungslast** anzuwenden.

[97] OLG Frankfurt v. 27.2.2012 – 5 UF 51/12; NJW-RR 2012, 902; dazu NJW-Spezial 2012, 357.
[98] BFHE 218, 403 = BStBl II 2008, 28.

Wird die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) der Eheleute als **freigebige Zuwendung** an den anderen Ehegatten der Schenkungsteuer unterworfen, trägt das FA die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich sind.[99]

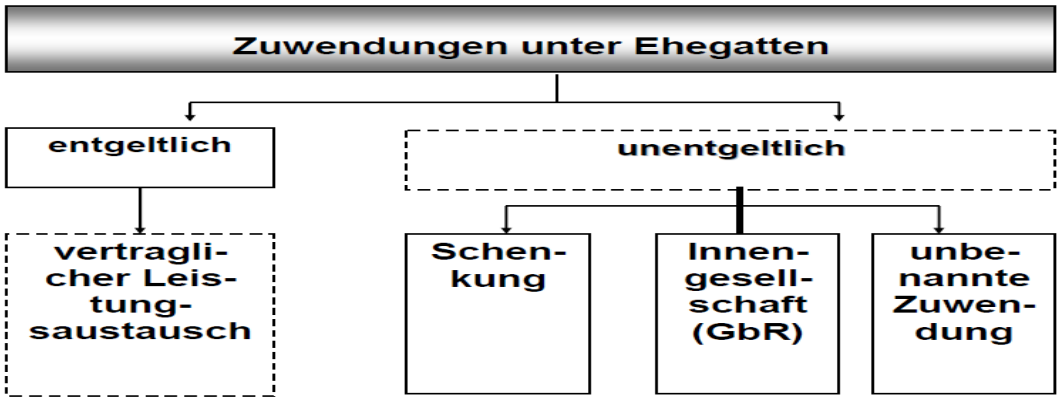
Das Finanzamt trägt die Feststellungslast dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte über das auf den Einzahlungen des anderen Ehegatten beruhende Guthaben auf dem Oder-Konto zur Hälfte tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann und damit durch die Zuwendung des hälftigen Guthabens bereichert ist, sowie dass die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist. Die Feststellungslast des FA erstreckt sich deshalb grundsätzlich auch darauf, dass die Eheleute keine von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichende Vereinbarung getroffen haben und deshalb ein Rückforderungsanspruch des einzahlenden Ehegatten gegenüber dem anderen Kontoinhaber nicht besteht.[100] Denn nur in diesem Fall kann der nicht einzahlende Ehegatte tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen.

Gibt es allerdings hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte dafür, dass beide Ehegatten zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein soll. Allein eine Einzahlung auf dem Oder-Konto durch einen Ehegatten ist aber kein ausreichender Anhaltspunkt dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte zur Hälfte an dem eingezahlten Betrag beteiligt sein soll.[101]

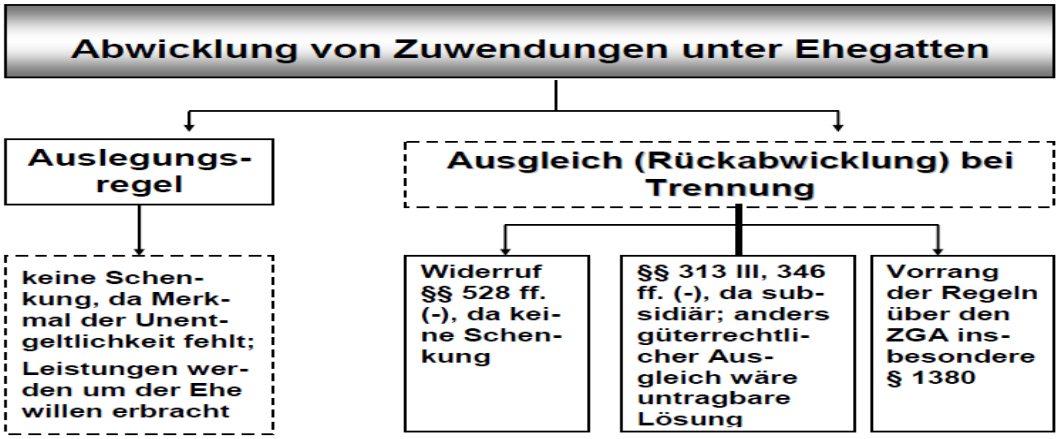
[99] BFH v. 23.11.2011 – II R 33/10, DStR 2012, 796 = NJW 2012, 1837; dazu Esskadari/Bick, FamRZ 2012, 1112; Schienke-Ohletz, DStR 2012, 1265; Perleberg-Kölbel, FuR 2012, 468.
[100] Milatz/Herbst, DStR 2011, 646.
[101] BFH v. 7.10.1998 - II R 30/97, BFH/NV 1999, 618; BFH v. 23.11.2011 – II R 33/10, DStR 2012, 796 = NJW 2012, 1837.

2.2.6 „Schenkungsteuerbarkeit" von Leistungen nach Eingehung der Ehe aber vor Trennung und Scheidung

Unbenannte Zuwendung – Abgrenzung –



Unbenannte Zuwendung - Abwicklung



Zivilrechtliche Grundlagen unbenannten Zuwendung unter Ehegatten

Entsprechend der Rspr. des BGH erfolgte daher vorrangig einer Abwicklung über den Zugewinnausgleich gem. § 1380 BGB.[102]

Der Wert der Zuwendung wird im Zugewinnausgleich dem Zugewinn des Zuwendenden hinzugerechnet. Beim Zuwendungsempfänger wird der Wert vom Zugewinn bzw. Endvermögen in Abzug gebracht. Anschließend wird die Ausgleichsforderung des Zuwendenden errechnet und davon die Zuwendung in Abzug gebracht. Streitig ist, ob im Rahmen von § 1380 BGB eine Indexierung stattzufinden hat.[103]

Ferner ist strittig, ob § 1380 BGB Anwendung findet, wenn der Wert der Zuwendung die Höhe des Ausgleichsanspruchs übersteigt (überhöhte Vorwegleistung). Die herrschende Meinung geht davon aus, dass bei einer überhöhten Vorwegleistung § 1380 BGB einen Zugewinnausgleichsanspruch des Zuwendenden nicht ausschließt.[104]

Die Anrechnung der Zuwendung kann einseitig angeordnet werden und ist bei Anordnung gleichzeitig mit der Zuwendung formfrei. Bei Bestimmungen der Anrechnung oder

[102] BGH, NJW 1987, 2814.
[103] OLG Frankfurt, FamRZ 2006, 1543.
[104] Münch Teil 3, Rdnr. 1162 m.w.N..

Nichtanrechnung der Zuwendung nach ihrer Durchführung hingegen soll die notarielle Beurkundung Wirksamkeitsvoraussetzung sein.[105]

Die anrechenbare Zuwendung wird im Zugewinnausgleich in zwei Stufen ermittelt. In der ersten Stufe ist zu berechnen ob dem Zuwendungsempfänger unter Berücksichtigung des §§ 1380 BGB einen Zugewinnausgleichsanspruch zusteht. Ist dies der Fall, hat es damit sein bewenden. Ist dies aber nicht der Fall, war also die Zuwendung somit größer als der Ausgleichsanspruch, so ist auf der zweiten Stufe festzustellen, ob nach der tatsächlichen Vermögenslage dem Zuwendenden einen Zugewinnausgleichsanspruch zusteht. Daran soll sich auch durch die Reform des Zugewinnausgleichsrechts nicht geändert haben.[106]

Im Erbrecht (und damit auch bei der Ermittlung von Pflichtteils-/Pflichteilsergänzungsansprüchen) wird die unbenannte Zuwendung objektiv unentgeltlich behandelt und damit wie eine Schenkung.[107]

Einziger Ausnahmefall ist, wenn die Zuwendung entgeltlich anzusehen ist, was z.B. bei Zuwendungen im Rahmen einer nach den konkreten Verhältnissen angemessenen Altersversorgung der Fall sein soll, als auch bei Zuwendungen zur nachträglichen Vergütung langjährige Dienste. Eine Entgeltlichkeit wird daher in der Literatur angenommen, wenn es sich um die Zuwendung des Familienheims bis zur Hälfte, Versorgungsfälle oder um Zuwendungen bei Ehebeginn zum Ausgleich für geleistete Verzichte handelt.

Erbschaftsteuerliche Grundlagen der Zuwendung unter Ehegatten

Der BFH sieht in unbenannten Zuwendungen regelmäßig eine freigebige Zuwendung, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaftsteuerbar ist.

Selbst eine Abfindung gegen Verzicht auf einen in Zukunft vielleicht entstehenden nachehelichen Unterhaltsanspruch, selbst wenn dies zivilrechtlich notwendig wäre, weil sie nur so ein wirksamer Ehevertrag zwischen den Eheleuten geschlossen werden könnte, sieht der BFH als steuerbare freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 ErbStG.[108] Diese Rechtsprechung des BFH hat auch zur Folge, dass regelmäßige Altersvorsorgeunterhaltszahlungen in intakter Ehe als freigebige Zuwendung anzusehen sind.[109]

Formulierungsbeispiele der Zuwendung unter Ehegatten

Im Scheidungsfall und damit auch vorgelagert in den Fällen des § 1933 BGB empfiehlt sich daher ein Rückforderungsrecht zu vereinbaren und/oder die Auswirkung im Zugewinnausgleich zu regeln.

> ***Zug um Zug mit der Rückforderung nach Maßgabe dieses Vertrages findet dann auf der Grundlage der nach Rückforderung, Übernahme von Verbindlichkeiten und Rückerstattung von Aufwendungen bestehenden Vermögenslage der gesetzliche Zugewinnausgleich statt. Hierbei sind Rückübertragenen Vermögensgegenstände sowie Ersatz der Aufwendungen so in das Anfangsvermögen des jeweiligen Ehegatten einzustellen, wie sie vor Übertragung und Aufwendungen in dieses einzustellen gewesen wären.***
>
> **********************
>
> ***Die Überlassung erfolgt als ehebedingte Zuwendung, d.h. im Hinblick auf die eheliche Lebensgemeinschaft und zum Ausgleich der geleisteten Mitarbeit als angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens.***

[105] Münch Teil 3, Rdnr. 1164 m.w.N..
[106] Münch Teil 3, Rdnr. 1167 m.w.N..
[107] BGH, FamRZ 2010, 1071.
[108] BFH, FamRZ 2008, 783
[109] BFH, FamRZ 2008, 55.

****

Die heutige Zuwendung soll dem Erwerber auch dann endgültig verbleiben, wenn die Ehe geschieden wird.

****

Die heutige Zuwendung erfolgt außerhalb des Zugewinnausgleichs, der im Fall der Auflösung der Ehe durch Scheidung oder Tod im Übrigen jedoch ohne Berücksichtigung der beiderseitigen Zuwendung stattfinden soll. Der Wert der Zuwendung soll im Zugewinnausgleich in keiner Weise berücksichtigt werden, also weder bei der Berechnung des Anfangsvermögens noch des Endvermögens eines Ehegatten ein Rechnungsposten bilden.

Eine Anrechnung auf den Pflichtteil soll gleichfalls nicht erfolgen.

****

Der zuwendende Ehegatte hat das Recht im Falle der Scheidung der Ehe vom Erwerber die Übertragung des Zuwendungsobjektes an die gemeinsamen ehelichen Kinder oder eines von ihm nach seiner Wahl zu verlangen. Der Übertragungsanspruch entsteht mit Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags gleich welches Ehegatten (§ 1933 BGB gilt entsprechend). Es erlischt, wenn er nicht bis zur Rechtskraft der Scheidung geltend gemacht wurde.

Unbenannte Zuwendungen an Schwiegerkinder

Der BGH hat eine lange Rechtsprechung zur Zuwendung an Schwiegerkinder und deren Abwicklung bei Scheitern der Ehe des eigenen Kindes und des Schiegerkindes aufgegeben.[110]

Zuwendungen der Eltern, die um der Ehe ihres Kindes Willen an das (künftige) Schwiegerkind erfolgen, sind nicht als unbenannte Zuwendung, sondern als Schenkung zu qualifizieren. Auch auf derartige Schenkungen sind die Grundsätze des Wegfalls der Geschäftsgrundlage anzuwenden. Rückforderungsansprüche der Schwiegereltern nach den Grundsätzen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage können nicht mit der Begründung verneint werden, dass das beschenkte Schwiegerkind mit dem eigenen Kind der Schwiegereltern in gesetzlichem Güterstand gelebt hat und das eigene Kind über den Zugewinnausgleich teilweise von der Schenkung profitiert. Im Falle schwiegerelterlicher, um der Ehe des eigenen Kindes mit dem Beschenkten Willen erfolgter Schenkungen sind nach Scheitern der Ehe Ansprüche aus § 812 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 BGB denkbar.[111]

2.2.7 Schenkungsteuerbarkeit des Aufbaues einer Versorgung durch Zahlung von Geld oder Übertragung von Vermögenswerten des einen durch den anderen Ehegatten während der intakten Ehe

Ein solcher Anspruch des Ehegatten folgt nicht aus der Unterhaltspflicht der Ehegatten untereinander (§§ 1360, 1360a BGB). Anders als der Ehegattenunterhalt ***nach Trennung bzw. nach Scheidung*** ist der Ehegattenunterhalt bei intakter Ehe nicht auf die Bereitstellung einer regelmäßig wiederkehrenden Geldzahlung gerichtet; vielmehr trägt in einer intakten Ehe jeder Ehegatte nach dem Leitbild des Gesetzes entsprechend der vereinbarten Rollenverteilung in seiner jeweiligen Funktion zum Familieneinkommen bei. Zudem dient der gesetzliche Unterhaltsanspruch aus §§ 1360, 1360a BGB der Deckung des ehelichen Lebensbedarfs, nicht der Teilhabe am Vermögen des anderen Ehegatten. ***Dementsprechend umfasst der gesetzliche Unterhaltsanspruch <u>weder</u> die***

[110] BGH, FamRZ 2010, 958.

[111] BGH, FamRZ 2010, 958.

Bereitstellung von Mitteln zur Vermögensbildung <u>noch</u> die bereits gegenwärtige Übertragung von Vermögensgegenständen. Entsprechendes gilt für den Vorsorgeunterhalt. Dem unterhaltsverpflichteten Ehegatten steht die Art und Weise der Unterhaltssicherung frei. ***Der unterhaltsberechtigte Ehegatte kann bei intakter Ehe nicht die (anteilige) Aushändigung des für die (gemeinsame) Altersversorgung bestimmten Vermögens verlangen.*** Vielmehr ist sein Anspruch auf eine vom Unterhaltsverpflichteten abgeleitete Sicherung des künftigen Unterhalts beschränkt. Außerdem aktualisiert sich der Unterhaltsanspruch zeitabschnittsweise entsprechend der Bedürftigkeit des Unterhaltsberechtigten und der Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten fortlaufend neu.[112]

2.2.8 Schenkungsteuerbarkeit bei Zahlung von Steuerschulden des einen durch den anderen Ehegatten während intakter Ehe

Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, sind nach § 44 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtschuldner der dabei festgesetzten Steuern. Als Gesamtschuldner schuldet jeder Ehegatte die gesamte Leistung. Erfüllt ein Ehegatte die Schuld in vollem Umfang, hat er gemäß § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB gegen den anderen einen Ausgleichsanspruch ***in Höhe der Hälfte des Schuldbetrages, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist***. Eine solche abweichende Bestimmung kann sich aus dem Gesetz, aus einer Vereinbarung, aus Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder aus der Natur der Sache ergeben.[113] Nach der Rechtsprechung des BGH ist aus der ständigen Übung der Eheleute während der intakten Ehe, wonach stets der eine Ehegatte die im Wege der Zusammenveranlagung festgesetzte Steuer zahlt, der Schluss zu ziehen, dass er die Steuer auch im Innenverhältnis allein tragen soll. Wenn die laufende Einkommensteuerzahlung der „Verwirklichung“ der ehelichen Lebensverhältnisse dient, dann folgt aus dem Rechtsgedanken § 1360b BGB, dass eine Rückforderung unterbleiben soll, es liegt somit keine freigiebige Zuwendung vor.[114] Diese Grundsätze sind nicht auf Eheleute, von denen nur einer Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt, beschränkt. Zwar entspricht es dann, wenn beide Ehegatten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielen, den ehelichen Lebensverhältnissen mehr, dass beide im Verhältnis ihrer jeweiligen Einkommen die Gesamtschulden tragen[115] ; verfahren sie aber gleichwohl anders, lässt diese Handhabung auch unter selbständig tätigen Eheleuten den Schluss zu, dass sie auf einen internen Ausgleich verzichten.[116]

Anders könnte dies damit im Falle der getrennten Veranlagung aussehen.

2.2.9 Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen

2.2.10 Verschonungsmaßnahmen für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften von mehr als 25 %

Regelverschonung (§§ 13a Abs. 1-7, 13b ErbStG)

- Verschonungsabschlag 85 % (§ 13b Abs. 4 ErbStG);
- Behaltensfrist ***<u>fünf</u>*** (zuvor sieben) Jahre (§ 13a Abs. 5 ErbStG). Bei Verstoß gegen die Behaltensfrist (z. B. Veräußerung oder Aufgabe) kommt es nur zu einem zeitanteiligem rückwirkenden Wegfall der Verschonung. Durchschnittlich entfällt damit die Erb-

[112] BFH FamRZ 2008, 55.
[113] BGH NJW 2000, 1944; NJW 2002, 1570.
[114] BFH FamRZ FamRZ 2003, 757.
[115] BGH NJW 2000, 1944.
[116] BGH NJW 2002, 1570.

schaftsteuer auf das begünstigte Vermögen pro Jahr der Betriebsfortführung zu 20 % (zuvor 14,28);

- Gesamtlohnsumme von 400 (zuvor 650 %) für fünf (zuvor sieben) Jahre, keine Indexierung. Bei Nichteinhaltung erfolgt die Nachversteuerung nur in dem Verhältnis, in dem die Gesamtlohnsumme tatsächlich unterschritten wurde;
- Grenze für das sog. (schädliches) Verwaltungsvermögen (z. B. an Dritte überlassene Grundstücke) beträgt 50 % (§ 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG);
- Für Kleinstbetriebe gilt ein gleitender Abzugsbetrag von 150.000 Euro.

Verschonungsoption (§§ 13a Abs. 1-7 i.V.m. Abs. 8, 13b ErbStG)

- Unwiderrufliche Option;
- Verschonungsabschlag 100 % (§ 13a Abs. 8 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG);
- Behaltensfrist sieben (zuvor zehn) Jahre (§ 13a Abs. 8 Nr. 2 i.V.m. Abs. 5 ErbStG). Bei Verstoß gegen die Behaltensfrist (z. B. Veräußerung oder Aufgabe) kommt es nur zu einem zeitanteiligem rückwirkenden Wegfall der Verschonung. Durchschnittlich entfällt damit die Erbschaftsteuer auf das begünstigte Vermögen pro Jahr der Betriebsfortführung zu 14,28 (zuvor 10 %).
- Gesamtlohnsumme für zehn Jahre 700 % (zuvor 1.000 %), keine Indexierung. Bei Nichteinhaltung erfolgt die Nachversteuerung nur in dem Verhältnis, in dem die Gesamtlohnsumme tatsächlich unterschritten wurde.
- Grenze für das sog. (schädliche) Verwaltungsvermögen 10 % (§ 13a Abs. 8 Nr. 3[117] i.V.m. § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG[118]).

  Während bei der Anwendung der Regelverschonung das Verwaltungsvermögen bis zu 50 % des Unternehmenswertes erreichen darf („50 %- Verwaltungsvermögenstest"), liegt die kritische Grenze im Falle der Optionsverschonung also bei 10 % des Unternehmenswertes („10 %-Verwaltungsvermögenstest"). Steuertechnisch wurde diese Bedingung in der Weise umgesetzt, dass der in § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG geregelte „normale" 50 %-Satz bei der Optionsverschonung durch den 10 %-Satz des § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG „überschrieben" wurde. Für Verwirrung in Fachkreisen und bei den betroffenen Steuerpflichtigen sorgte allerdings die Tatsache, dass § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG nicht auch den 50 %-Satz ersetzt hat, der gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG für den Verwaltungsvermögenstest auf der Ebene von Tochtergesellschaften gilt. Nach einer Phase der Ungewissheit hat die Finanzverwaltung in A 17 Abs. 4 Satz 1 und A 31 Abs. 2 AEErbSt den eindeutigen Gesetzeswortlaut bestätigt, nach dem die 10 %-Grenze lediglich auf der Ebene der obersten Einheit („Konzernspitze") gilt und es auf der Ebene der Tochtergesellschaften bei der 50 %-Grenze verbleibt (allerdings „vorbehaltlich des § 42 AO", wie es in A 31 Abs. 2 AEErbSt heißt).[119]

  Nun wird in der Begründung **zum Entwurf des JStG 2010** ausgeführt, bei der Formulierung des § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG sei ein Redaktionsversehen unterlaufen, das nunmehr zu korrigieren sei. Die 10 %-Grenze soll nicht lediglich für die Konzernspitze, sondern auch für alle nachgeordneten Tochtergesellschaften gelten. Dazu soll der bisher in § 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG enthaltene Verweis auf § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG um einen Verweis auf § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG erweitert werden,

[117] § 13a Abs. 8 Nr. 3 lautet insoweit: In § 13b Abs. 2 Satz 1 **tritt an die Stelle** des Prozentsatzes für das Verwaltungsvermögen **von 50 Prozent ein Prozentsatz von 10 Prozent**.

[118] § 13b Abs. 1 Satz 1 lautet insoweit**: Ausgenommen** bleibt Vermögen im Sinne des Absatzes 1, wenn das land- und forstwirtschaftliche Vermögen oder das Betriebsvermögen der Betriebe oder der Gesellschaften **zu mehr als 50 Prozent aus Verwaltungsvermögen** besteht.

[119] Scholten, Korezkij, DStR 2010, 910.

so dass auch der dort geregelte 50 %-Satz durch den 10 %-Satz ersetzt wird.[120]

Künftig sollen daher alle nachgeordneten Gesellschaften (mit Ausnahme der Tochtergesellschaften, die gemäß § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG ohnehin als Verwaltungsvermögen gelten) den 10 %-Verwaltungsvermögenstest bestehen müssen. Daher wird künftig eher auf Gestaltungen zu setzen sein, die eine Umverteilung des Verwaltungsvermögens innerhalb des Konzerns und/oder eine rechnerische Saldierung dieses Vermögens mit Fremdkapital zum Gegenstand haben.[121]

Abgrenzung (schädliches) Verwaltungsvermögen - Erweiterte Fälle der Betriebsaufspaltung (§ 13b Abs. 2 Nr. 1a ErbStG)

Die von der Verwaltungsvermögensgrenze ausgenommenen Fälle der Betriebsaufspaltung wurden gegenüber dem RegE erweitert (künftig auch **„Gruppentheorie“** erfasst).[122] Die verschiedenen **Formen der Betriebsaufspaltung**[123] lassen sich sowohl hinsichtlich ihres Entstehens als auch hinsichtlich ihrer gesellschaftsrechtlichen Konstruktion klassifizieren, also nach dem Entstehungsweg und -zeitpunkt der beteiligten Unternehmen/Gesellschaften oder nach deren Rechtsform:

- Echte Betriebsaufspaltung
- Unechte Betriebsaufspaltung
- Umgekehrte Betriebsaufspaltung
- Kapitalistische Betriebsaufspaltung
- Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung.

Echte Betriebsaufspaltung

Bei der echten Betriebsaufspaltung wird ein bisher einheitliches Unternehmen in eine Besitzunternehmung und eine (neue) Betriebsgesellschaft aufgeteilt. Entscheidend ist die nachträgliche Abspaltung oder sonstige Implementierung eines Unternehmens (Betriebsgesellschaft) aus einem ursprünglich einheitlichen Unternehmen.[124]

Unechte Betriebsaufspaltung

Bei der unechten Betriebsaufspaltung werden Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft von vornherein als zwei rechtlich selbständige Unternehmen nebeneinander errichtet und dann durch miet- oder pachtweise Übertragung von Anlage- und Umlaufvermögen miteinander verbunden. Teilweise wird auch dann von "unechter" Betriebsaufspaltung gesprochen, wenn das Besitzunternehmen erst nach Gründung des Betriebsunternehmens entstanden ist.[125] Die auf den Gründungsvorgang abstellende Unterscheidung ist steuerlich ohne Relevanz.

---

[120] Scholten, Korezkij a.a.O..

[121] Scholten, Korezkij a.a.O..

[122] Geck, ZEV 2008, 557 nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen: *A ist Eigentümer einer gewerblich genutzten Immobilie. Er überlässt diese bislang dem fremden Dritten X zur Nutzung. Zum Zwecke erbschaftsteuerlicher Optimierung vermietet A die Immobilie mit Zustimmung des X zunächst an die von ihm gegründete B GmbH, die ihrerseits das Grundstück an X untervermietet. Diese Gestaltung führt nicht zum Erfolg. Dritter ist aufgrund der Zielrichtung dieser Regelung nur eine Person, die weder an der Betriebskapitalgesellschaft noch an der Besitzgesellschaft beteiligt ist und auch keinem der Gesellschafter i. S. des § 15 AO nahe steht.*

[123] Dazu Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch, Stand: August 2001, "Betriebsaufspaltung", Rn 2 ff.; Heidel/Pauly, Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 3. Aufl. 2003, § 4 Rn 30 f., Rn 43 ff; Peter/Crezelius/Glade, Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, 6. Aufl. 1995, Kap. E. "Betriebsaufspaltung", Rn 1142 ff.

[124] Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch, Stand: August 2001, "Betriebsaufspaltung", Rn 3; Peter/Crezelius/Glade, Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, 6. Aufl. 1995, Kap. E. "Betriebsaufspaltung", Rn 1143.

[125] Braun/Günther, Das Steuer-Handbuch, Stand: August 2001, "Betriebsaufspaltung", Rn 4; dazu auch BFH BStBl II 1991, S. 773.

Umgekehrte Betriebsaufspaltung

Dabei wird eine Kapitalgesellschaft aufgespalten bzw. aufgeteilt.[126] Die Gesellschafter gründen eine Personengesellschaft, an die das Anlage- und/oder Umlaufvermögen verpachtet wird. Besitzgesellschaft ist also eine Kapitalgesellschaft (i.d.R. GmbH), Betriebsgesellschaft eine Personengesellschaft. Die Betriebspersonengesellschaft unterliegt nicht den Publizitätsverpflichtungen.

Kapitalistische Betriebsaufspaltung

Darunter versteht man die Aufspaltung einer bestehenden GmbH in eine Besitz- und in eine Betriebskapitalgesellschaft.[127]

Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung hat die Betriebsgesellschaft und auch die Besitzgesellschaft die Rechtsform eines Personenunternehmens.[128]

Betriebsverpachtung im Ganzen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1b ErbStG)

Wenn der Erbe bereits Pächter war, bzw. wenn in Schenkfällen der Beschenkte den Betrieb noch nicht führen kann und nur übergangsweise (höchstens 10 Jahre bzw. bei minderjährigen Kindern 10 Jahre nach Vollendung des 18. Lebensjahres) an Dritten verpachtet wird, liegt kein Verwaltungsvermögen vor. Die Verschonung für Betriebsvermögen ist zu gewähren.[129]

Konzernstrukturen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1c ErbStG i.V.m. § 4h EStG)

Die Verpachtung von Grundstücken innerhalb eines Konzerns führt nicht zur Versagung der Verschonung.

Wohnungsunternehmen (§ 13 Abs. 2 Nr. 1d ErbStG)

Unternehmen, deren Hauptzweck sich auf die Vermietung von Wohnungen richtet, werden in die Verschonung für Betriebsvermögen einbezogen, wenn die Verwaltung der Wohnungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert.

Beherbergungsbetrieb

Das gewerbliche Leistungsbild ist nicht Vermögensverwaltung, sondern ein Bündel an Dienstleistungen.

Verpachtungen in der Land- und Forstwirtschaft (§ 13b Abs. 2 Nr. 1e ErbStG)

Hofverpachtungen bleiben aus der Verwaltungsvermögensgrenze ausgenommen. Dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich verpachtete Flächen, sofern am Bewertungsstichtag der Pachtvertrag eine Laufzeit von höchstens 15 Jahren hat. **Nachbewertungsvorbehalt:** Der Nachbewertungszeitraum beträgt 15 Jahre.

Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen

---

[126] Peter/Crezelius/Glade, Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, E. "Betriebsaufspaltung", 6. Aufl. 1995, Rn 1186; Schulze zur Wiesche, GmbHR 1989, 815.

[127] Heidel/Pauly, Steuerrecht in der anwaltlichen Praxis, 3. Aufl. 2003, § 4 Rn 42; dazu BFH NV 1998, 1258.

[128] Dazu zuletzt BFH DStR 1996, 1521; BFH DStRE 1999, 215; dazu auch Söffing, DStR 2001, 158.

[129] Geck, ZEV 2008, 557: *Da im Rahmen einer Betriebsverpachtung Dritten überwiegend Grundstücke zur Nutzung überlassen werden, handelt es sich um Verwaltungsvermögen. Dies gilt jedoch nach § 13b Abs. 2 Nr. 1b ErbStG nicht, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3 EStG (gewerbliche, freiberufliche, land- und forstwirtschaftliche Einkünfte) führt, und der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter zum Erben eingesetzt hat. Gleiches gilt, wenn die Verpachtung zwar an einen Dritten erfolgt, der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb jedoch altersbedingt noch nicht führen kann und die Verpachtung auf höchstens 10 Jahre befristet ist.*

Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen gelten als schädliches Verwaltungsvermögen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG).[130]

Abschlag für landwirtschaftliche Wohngebäude

Der bisher schon bestehende Abschlag von 15 % wird im neuen Recht fortgeführt.

3. Steuerliche Behandlung der Gütertrennung und der Gütergemeinschaft

3.1 Steuerliche Behandlung der Gütertrennung

Da bei der Gütertrennung die Ehegatten sich vermögensrechtlich wie Unverheiratete gegenüberstehen, löst die Scheidung auch keine Vermögensauseinandersetzung[131] und keine daran geknüpfte steuerliche Folgen aus. Eine dennoch durchgeführte Vermögensauseinandersetzung im Rahmen der Scheidung bleibt grunderwerbsteuerfrei nach § 3 Nr. 5 GrEStG, soweit es um die Übertragung eines Grundstücks geht.

Eine Gütertrennung kann nach ganz h.M. auch befristet oder auflösend bedingt vereinbart werden.[132]

3.2 Steuerliche Folgen der Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft

Bei dem durch Ehevertrag zu begründenden (§ 1415 BGB) Güterstand der Gütergemeinschaft ist bekanntlich zwischen Gesamtgut, Sondergut und Vorbehaltsgut zu unterscheiden. Einkünfte, die durch persönliche Tätigkeit erzielt werden, werden dem tätigen Ehegatten selbst zugerechnet. Einkünfte dagegen, die durch Vermögen und Wirtschaftsgüter, die zum Gesamtgut gehören, erzielt werden, werden den Ehegatten hälftig zugerechnet. Es muss insoweit eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO durchgeführt werden. Lediglich nicht übertragbare Gesellschaftsanteile werden nicht Gesamtgut und werden nur dem Gesellschafter- Ehegatten zugerechnet.

Gehört zum Vermögen eines Ehegatten bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft ein Gewerbebetrieb mit ins Gewicht fallendem Betriebskapital, so werden die Ehegatten nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig – bilanzierungspflichtige[133] - Mitunternehmer des Betriebs.[134] Dementsprechend ist die Gütergemeinschaft auch im Beschluss des Großen

---

[130] § 2 Abs. 1 WpHG oder Wertpapiere ohne Urkunde i.S.v. § 2 Abs. 1 WpHGG siehe Ländererlass H 32 BStBl I 2009, 737.

[131] Siehe aber Reinecke, ZAP, Fach 11 R, S. 71.

[132] OLG Celle, FamRZ 1961, 446; OLG Braunschweig, FamRZ 2005, 904, m. Anm. Bergschneider; Beitzke, DNotZ 1964, 692.

[133] BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BB 2005, 2684.

[134] Vgl. BFH-Gutachten vom 18. Februar 1959 - VI D 1/58 S, BFHE 69, 5 = BStBl III 1959, 263, und BFH, BFHE 72, 693 = BStBl III 1961, 253; BFH, BFHE 121, 21 = BStBl II 1977, 201; BFH, BFHE 123, 136 = BStBl II 1977, 836; BFH, BFHE 131, 497 = BStBl II 1981, 63; BFH, BStBl. 1993 II, 74; Nach Auffassung des BayObLG soll ein Kommanditanteil nicht Bestandteil des Gesamtguts der Gütergemeinschaft sein können: BayObLG, DNotZ 2003, 454 m. Anm. Kanzleiter, DNotZ 2003, 422 = ZIP 2003, 848 m. kritischer Anm. Grziwotz.

Senats vom 25. Juni 1984[135] als wirtschaftlich einer Personengesellschaft vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis bezeichnet worden. Wegen der gemeinschaftlichen Zuordnung des Gesamtgutes werden ggf. auch getrennt voneinander betriebene Geschäfte der beiden Ehegatten als eine Mitunternehmerschaft angesehen, für die – trotz getrennter Buchführungs- und Gewinnermittlungskreise – eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erforderlich ist.[136]

Ein Anteil an einer Personengesellschaft kann zwar grundsätzlich nach § 719 Abs. 1 BGB nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden und gehört unter dieser Voraussetzung zum Sondergut (§ 1417 Abs. 1 Satz 2 BGB), welches gemäß § 1417 Abs. 1 Satz 1 BGB vom Gesamtgut ausgeschlossen ist. Allgemein anerkannt ist jedoch, dass auch ein Anteil an einer Personengesellschaft durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann, wenn die Übertragung im Gesellschaftsvertrag zugelassen ist oder die anderen Gesellschafter der Übertragung zustimmen.[137] In diesem Falle fällt auch der Anteil eines Ehegatten an einer Personengesellschaft in das Gesamtgut.[138]

Anders als eine BGB-Gesellschaft[139] soll aber eine eheliche Gütergemeinschaft nicht Kommanditistin einer KG sein können und als solche in das Handelsregister deshalb auch nicht eingetragen werden können.[140]

Soweit im Rahmen der Scheidung das Gesamtgut auseinandergesetzt werden muss[141], gelten die allgemeinen steuerlichen Regeln, die bei der Auseinandersetzung von Gesamthandgemeinschaften anzuwenden sind. Es kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Insbesondere gilt die Übertragung von Wirtschaftsgütern als entgeltliche Übertragung, so dass steuerlich entsprechende Anschaffungsvorgänge anzunehmen sind. Umgekehrt führt die Auflösung von Betriebsvermögen zu entsprechenden Veräußerungsvorgängen mit Gewinnrealisierung und entsprechender Steuerpflicht. Gleiches gilt für Spekulationsgewinne nach § 23 EStG.

So hat bspw. der BFH entschieden, dass bei Auseinandersetzung einer Gütergemeinschaft die Auflösung von Betriebsvermögen vorliege, wenn sowohl das Betriebsgrundstück als auch die Mehrheit der Anteile an der Betriebs-GmbH zum Gesamtgut einer ehelichen

[135] BFH, GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl II 1984, 751.
[136] FG Saarland, EFG 2004, 1449.
[137] Vgl. Palandt, BGB, § 719 Anm. 2 b.
[138] Vgl. Kanzleiter, in: Münchener Kommentar zum BGB, § 1416 Rn. 9 m. w. N.
[139] BGH, ZIP 2001, 1731, dazu EWiR 2002, 569 (Rothe).
[140] BayObLG, DNotZ 2003, 454 m. Anm. Kanzleiter, DNotZ 2003, 422 = ZIP 2003, 480, a.A. Grziwotz, ZIP 2003, 848; zur oHG auch BayObLG, OLGZ 1980, 414, 418; Baumbach/Hopt, HGB, § 161 Rn. 4; ähnlich auch zur Erbengemeinschaft BGH, NJW 2002, 3389.
[141] Dazu etwa Stößer, FamRB 2002, 185; zur Mitwirkungspflicht des Ehegatten BayObLG, FamRZ 2005, 109.

Gütergemeinschaft gehören, da die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung im Sinne der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung gegeben seien.[142]

4. Beteiligung am Steuerschuldverhältnis

4.1 Aufteilung gem. §§ 268 ff. AO

Nach § 44 Abs. 1 AO sind zusammenveranlagte Personen (§§ 26, 26b EStG bzw. § 14 VStG) im Verhältnis zur Finanzverwaltung **Gesamtschuldner**.

Nach §§ 268 ff. AO können die Gesamtschuldner (zusammenveranlagten Ehegatten bzw. im Bereich der früheren Vermögensteuer die zusammenveranlagten Familienmitglieder) im **Vollstreckungsfall** eine Aufteilung herbeiführen, die dem **Aufteilungsmaßstab** einer **fiktiven getrennten Veranlagung** (bis 2012) bzw. **fiktiven Einzelveranlagung** (ab 2013) entspricht. Die Gesamtschuld wird dabei in Teilschulden aufgespalten.[143] Die Aufteilung setzt einen schriftlichen (oder zur Niederschrift zu stellenden) Antrag beim zuständigen Finanzamt voraus (§§ 18 ff., 269 AO).[144]

Der Antrag ist frühestens zulässig mit **Bekanntgabe des Leistungsgebotes**[145], das in der Regel mit dem Steuerbescheid verbunden ist (§ 254 Abs. 1 Satz 2 AO) und längstens bis zur vollständigen Tilgung der rückständigen Steuer (§ 269 Abs. 2 Satz 2 AO). Bei einer **Aufrechnung** durch das FA tritt allerdings die vollständige Tilgung der rückständigen Steuer ein, wenn über die Wirksamkeit der Aufrechnung ein **Abrechnungsbescheid** nach § 218 Abs. 2 AO rechtskräftig ergangen ist.[146]

Soll ein **Arrest nach § 324 AO** wegen Einkommensteuer eines zusammenveranlagten Ehegatten angeordnet werden, soll allerdings zuvor eine Aufteilung der Gesamtschuld erforderlich sein.[147]

Die Aufteilung erfolgt entsprechend einer fiktiven getrennten Veranlagung (bis 2012) bzw. fiktiven Einzelveranlagung (ab 2013). Es wird das Verhältnis der Steuern ermittelt, die sich bei einer fiktiven getrennten Veranlagung (bis 2012) bzw. fiktiven Einzelveranlagung (ab 2013) für die einzelnen Gesamtschuldner ergeben würden. Es können aber auch **abweichende Aufteilungsmaßstäbe vorgeschlagen** werden (§ 274 AO). Ein solcher

[142] BFH, BB 1993, 2354; siehe auch Fichtelmann, EStB 2001, 140.
[143] BFH, BStBl. II 1988, 406; BFH, DStRE 2002, 529.
[144] BFH, BStBl. II 1976, 572.
[145] Tipke/Kruse, AO, § 268, Rn. 8; § 269 Rn. 5 m.w.N.; a.A. FG Hamburg, DStRE 2004, 119, das entgegen der h.M. nur von einer schwebender Unwirksamkeit bis zur Bekanntgabe des Leistungsgebots ausgeht.
[146] FG München, EFG 1989, 442.
[147] Niedersächs. FG, EFG 1989, 612; siehe auch Niedersächs. FG, EFG 1989, 388.

Vorschlag wird sich immer anbieten, wenn zwischen den Ehegatten intern eine schnelle Auseinandersetzung im Vereinbarungswege angestrebt wird.

Auch **rückständige Vorauszahlungen** sind im Verhältnis der Beträge aufzuteilen, die sich bei der getrennten Festsetzung der Vorauszahlungen ergeben würden. Die abschließende Aufteilung nach Durchführung der Veranlagung wird dann vom Finanzamt von Amts wegen vorgenommen (§ 272 Abs. 1 Satz 3 AO). § 273 Abs. 1 AO enthält einen besonderen Aufteilungsmaßstab, wenn es um die Aufteilung von Steuernachforderungen in einem Änderungsbescheid geht.[148]

Ist ein **Aufteilungsantrag gestellt** worden, so kommen Zahlungen eines Gesamtschuldners entgegen § 44 Abs. 2 Satz 1 AO nur noch diesem selbst, nicht aber dem oder den anderen Gesamtschuldnern zugute. Gem. § 276 Abs.6 AO werden getrennt festgesetzte Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge dem Ehegatten angerechnet, der sie geleistet hat oder für dessen Rechnung sie geleistet worden sind, einschließlich der Leistungen, die vor Antragstellung erfolgt sind. Dies kann ganz erhebliche praktische Auswirkungen haben. Die Aufteilung bewirkt dann nicht nur eine **Beschränkung der Vollstreckung** auf den (ggf. nur noch geringfügigen) Restbetrag, sondern sie kann wegen der Anrechnung zugunsten eines der Gesamtschuldner auch zu Erstattungen an diesen führen.

Der Antrag eines Ehegatten auf Aufteilung der gemeinsamen Steuerschuld verstößt grundsätzlich nicht gegen das **Schikaneverbot** des § 226 BGB und ist damit nicht unwirksam.[149]

Allerdings soll ein **missbräuchlicher Aufteilungsantrag** bzw. Wechsel der Veranlagung nach unentgeltlicher Vermögensverschiebung zwischen den Ehegatten nicht gestattet sein:
Die sich aus der Zusammenveranlagung von Ehegatten ergebende Gesamtschuld wird zwar durch die Aufteilung gemäß §§ 268 ff. AO für die Zwecke der Vollstreckung in Teilschulden aufgespalten. Bei aufgeteilter Gesamtschuld begründet § 278 Abs. 2 Satz 1 AO im Falle unentgeltlicher Vermögensverschiebungen zwischen den Ehegatten eine dem Anfechtungsgrund des § 3 Abs. 1 Nr. 4 AnfG a.F. entsprechende gesetzliche Duldungspflicht des Zuwendungsempfängers für den auf den Zuwendenden entfallenden Anteil an der Steuerschuld. Der **Bescheid** nach § 278 Abs. 2 AO entspricht inhaltlich einem Duldungsbescheid i.S. des § 191 AO. Die Regelung dieses Bescheides liegt in der Anfechtung der Vermögensübertragung und in der Bestimmung des Betrages, bis zu dessen Höhe der Zuwendungsempfänger die Vollstreckung dulden muss.

[148] Dazu auch FG Münster, EFG 1989, 613.
[149] FG Berlin-Brandenburg v. 16.9.2009 - 7 K 7453/06 B, DStRE 2010, 386.

Wechseln zusammenveranlagte Ehegatten nach Aufteilung der Gesamtschuld und Einleitung der Vollstreckung nach § 278 Abs. 2 AO 1977 zur getrennten Veranlagung (bis 2012) bzw. Einzelveranlagung (ab 2013), berührt dies den zu vollstreckenden (Steuer-)Anspruch grundsätzlich nicht. Deshalb sind weder der auf § 278 Abs. 2 AO 1977 gestützte Verwaltungsakt noch die darauf gegründeten Vollstreckungsmaßnahmen aufzuheben.[150]

Zulässig soll aber ein Aufteilungsantrag auch dann sein, wenn ein Ehegatte den anderen beerbt hat und der verstorbene Ehegatte noch offene Steuerschulden hatte.[151]

4.2 Beschränkung der Vollstreckung

Wesentliche Wirkung der Aufteilung gem. §§ 268 ff. AO ist jedoch die Beschränkung der Vollstreckung. Die Finanzverwaltung kann nur noch sog. **Sicherungsvollstreckungsmaßnahmen** durchführen (§ 277 AO). Nach § 278 Abs. 2 AO kann jedoch das Finanzamt darüber hinaus auch wegen der auf den anderen Gesamtschuldner entfallenden Rückstände bei dem eigentlich geschützten Gesamtschuldner vollstrecken, wenn in oder nach dem Veranlagungszeitraum, für den Steuerrückstände bestehen, Vermögensgegenstände unentgeltlich intern übertragen wurden. Zugewinnausgleichsleistungen und Unterhaltsansprüche gelten jedoch nicht als unentgeltliche, sondern als entgeltliche Zuwendungen.

4.3 Steuererstattungen

4.3.1 Erstattungsberechtigung

Zusammenveranlagte Ehegatten sind nicht Gesamtgläubiger eines etwaigen Erstattungsanspruchs bei **Überzahlungen**.[152] Die **materielle Erstattungsberechtigung** ist vielmehr in § 37 Abs. 2 AO geregelt (vgl. § 218 Abs. 2 AO zum Anspruch auf Erteilung eines sog. Abrechnungsbescheides).[153] Im Außenverhältnis zum Finanzamt ist der Ehegatte erstattungsberechtigt, für dessen Rechnung die zu erstattende Steuer an das Finanzamt gezahlt wurde.[154]

Maßgeblich ist nach dieser BFH-Rechtsprechung nicht die Frage, auf wessen Kosten die Zahlung erfolgte, sondern zu wessen Gunsten die **Tilgungsbestimmung** lautete bzw. **für**

[150] BFH, BStBl. II 2002, 214.
[151] FG Köln, ZErb 2004, 392.
[152] AG Dortmund, DStRE 2000, 826 = BB 2000, 1926 m. Anm. Rößler.
[153] Dazu umfassend OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139; dazu AO-StB 2004, 87; Linnertz/Weitze, ZFE 2004, 228; Perleberg-Kölbel, FuR 2012, 297.
[154] BFH, BStBl II 1990, 41; BFH, BStBl II 1990, 719; FG Bremen, EFG 1995, 42; dazu Quernheim/Hamdan, ZFE 2006, 7 ff.; BMF v. 30.1.2012 – IV A 3-S 0062/10007-13 und IV A 3 – S 0160/11/10001.

wessen Rechnung die Zahlung bewirkt wurde.[155] Maßgeblich ist der **Wille des Zahlenden**, wie er im Zeitpunkt der Zahlung für das Finanzamt **erkennbar** hervorgetreten ist, eine spätere Interpretation dieses Willens ist nicht zulässig.[156] Bei Erstattung an den falschen Ehegatten wird das Finanzamt von seiner Zahlungspflicht nicht frei.[157]

Ergibt sich der Erstattungsanspruch aus überzahlter Lohnsteuer, überzahlter Kapitalertragsteuer oder überzahlter Körperschaftsteuer (**Quellenbesteuerung**), so ist bei Zusammenveranlagung derjenige Ehegatte erstattungsberechtigt, der **Schuldner der Steuer** war.[158] Wurde Steuerabzug für beide Ehegatten getätigt, ist der Erstattungsbetrag im Verhältnis der von jedem Ehegatten gezahlten Steuerabzugsbeträge aufzuteilen.

Problematischer ist die Rechtslage bei **überzahlten Quartalsvorauszahlungen**, da dort die Zahlung nicht so eindeutig zugeordnet werden kann. Das FG Köln will bei zusammenveranlagten Ehegatten "im Zweifel" jeweils eine hälftige Erstattungsberechtigung annehmen.[159] Auch der BFH nimmt an, dass bei Zahlungen der Eheleute auf gemeinsame Rechnung bei gemeinsamer Steuerschuld bei bestehender und intakter Ehe **unabhängig vom Güterstand** zu vermuten sei, dass die Zahlung gleichzeitig beide Ehegatten von der Steuerschuld befreien solle. Der Erstattungsbetrag sei deshalb zu gleichen Teilen und nicht etwa nach dem Verhältnis der Steuerschuld im Innenverhältnis an die Ehegatten als Einzelgläubiger auszukehren.[160] Das soll (zugunsten der Erben) auch dann noch gelten, wenn der eine Ehegatte nach dem Tod seines Ehepartners noch Vorauszahlungen leistet.[161]

Werden Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer zusammen veranlagter Eheleute **ohne** die **ausdrückliche Bestimmung** geleistet, dass mit der Zahlung nur die Schuld des Leistenden beglichen werden soll, muss also nach der ständigen Rechtsprechung des BFH das Finanzamt eine Überzahlung beiden Eheleuten zu gleichen Teilen erstatten; das gilt

---

[155] Vgl. dazu insgesamt Arens, NJW 1996, 704; Götz, INF 1997, 289; Dißars, StB 1997, 340, 342; Paus, FR 1998, 143; Linnertz/Weitze, ZFE 2004, 228; Perleberg-Kölbel, FuR 2012, 297; vgl. auch BFH, DStR 1996, 868; BFH, DStR 1996, 1242; BFH, BB 1996, 2079; BFH, DStRE 1997, 658; zur Verwaltungsauffassung siehe BMF v. 30.1.2012 – IV A 3-S 0062/100007-13 und IV A 3-S 0160/11/10001; OFD Koblenz, BB 1996, 411; OFD Chemnitz, DStR 1997, 1167 = BB 1997, 1827 = NJW 1998, 1692; AO-Anwendungserlass v. 15.7.1998, BStBl. I 1998, 640; OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139; dazu AO-StB 2004, 87; LfSt Bayern v. 20.10.2011, DStR 2012, 132.

[156] BFH, BStBl 1982 II, 162; BFH, BStBl. 1990 II, 41; BStBl 1995 II, 492 = DStR 1996, 868; OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139; dazu AO-StB 2004, 87.

[157] BFH, BStBl II 1991, 442 = BB 1991, 1112 = NJW 1992, 392; Paus, FR 1998, 143.

[158] BFH, BStBl II 1982, 162; OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139; dazu AO-StB 2004, 87.

[159] FG Köln, DStRE 2001, 491; zum Aspekt der „Überraschungsentscheidung“, wenn das Gericht von seiner bisherigen Rechtsprechung zu dieser Frage abweichen will, siehe BVerfG, DStRE 2004, 1050.

[160] BFH, BStBl II 1983, 162; BFH, BStBl. II 1990, 41, 42; BFH, BStBl. II 1990, 719; BFH, BStBl. II 1995, 492; BFH, DStRE 1997, 658; BFH, BStBl. II 2006, 453 = DStRE 2006, 380; so auch Mellinghoff, Stbg. 1999, 60, 63; OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139.

[161] FG München, DStRE 1999, 242.

auch, wenn über das Vermögen des anderen Ehegatten das **Insolvenzverfahren** eröffnet war.[162]

Vorauszahlungen eines Ehegatten aufgrund eines **an beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheides** dienen letztlich der Tilgung der zu erwartenden Steuerschulden beider Ehegatten, unabhängig davon, ob die Eheleute später zusammen oder getrennt veranlagt werden. Sie sind deshalb nach der Auffassung des BFH zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten anzurechnen. Ein **verbleibender Rest** ist **nach Kopfteilen an die Ehegatten auszukehren**.[163]

Sind die **Vorauszahlungen** dagegen **während Trennung oder Scheidung** erfolgt, soll dagegen im Zweifel davon auszugehen sein, dass der zahlende Ehegatte nur auf eigene Rechnung habe leisten wollen und ihm auch deshalb der Erstattungsanspruch allein zustehe. Falls diese Vermutung durch entgegenstehende Anhaltspunkte widerlegt sei, soll jedoch etwas anderes gelten, bspw. wenn die Namen beider Ehegatten auf dem Überweisungsträger eingesetzt wurden bzw. eine gemeinsame Inhaberschaft oder Verfügungsberechtigung beider Ehegatten über das fragliche Konto bestand und dies dem Finanzamt bekannt war.[164] Will also der zahlende Ehegatte die Erstattungsberechtigung des anderen Ehegatten verhindern, sollte er eindeutige Tilgungsbestimmungen bei Zahlung treffen.[165]

Für den Fall einer Erstattung infolge eines **Verlustrücktrages**, der sich aus einem Verlust ergibt, den ein Ehegatte nach der Scheidung erzielt hat, hat der BFH[166] entschieden, dass der Erstattungsanspruch nach dem Verhältnis der Beträge, in dem die Steuer für Rechnung eines jeden der Ehegatten an das Finanzamt gezahlt worden war, aufzuteilen sei, wenn sich der Verlustrücktrag in einem Veranlagungszeitraum auswirkt, für den die früheren Ehegatten zur Einkommensteuer noch zusammenveranlagt waren. Das FG Berlin[167] befürwortet dagegen eine hälftige Aufteilung.

[162] BFH v. 30.9.2008 – VII R 18/08, DStRE 2008, 1536.
[163] BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, DStR 2011, 1077 = FamRZ 2011, 1145.
[164] BFH, BStBl. II 1990, 719; BFH, BStBl. II 1991, 442; BFH, NV 1992, 145; OFD München und OFD Nürnberg v. 1.12.2003, DStR 2004, 139.
[165] Zum Bereicherungsausgleich bei Erfüllung fremder Steuerschulden siehe auch OLG Köln, NJW 2000, 1044.
[166] BFH, HFR 1991, 133 = BB 1993, 364.
[167] FG Berlin, EFG 1990, 26.

4.3.2 Auswirkungen gemäß BMF Schreiben v. 30.01.2012

4.3.2.1 Beispiel: Zusammenveranlagung

Sachverhalt:

Gegen die Ehegatten M und F hatte das Finanzamt gemeinsam Einkommensteuer-Vorauszahlungen in Höhe von insgesamt 14.000 € festgesetzt.
Hierauf wurden 8.000 € ohne Tilgungsbestimmung entrichtet.
In Höhe von 5.000 € hat M Vorauszahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung geleistet.
F hat in Höhe von 1.000 € Vorauszahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung geleistet.
Vom Arbeitslohn des M wurden 10.000 € Lohnsteuer einbehalten. Vom Arbeitslohn der F wurden 5.000 € Lohnsteuer einbehalten.
Im Rahmen einer Zusammenveranlagung wurde gegen die Ehegatten Einkommensteuer in Höhe von 20.000€ festgesetzt.
Aufgrund der anzurechnenden Lohnsteuerbeträge (10.000 € + 5.000 € = 15.000 €) und der geleisteten Vorauszahlungen (8.000 € + 5.000 € + 1.000 € = 14.000 €) ergibt sich ein Erstattungsanspruch von insgesamt 9.000 €.

Lösung:

Die individuellen Erstattungsansprüche der Ehegatten M und F sind wie folgt zu ermitteln:

1. individuelle Ermittlung der bei den Ehegatten jeweils anzurechnenden Steuerabzugsbeträge:
   M: 10.000
   F: 5.000

2. individuelle Ermittlung der bei den Ehegatten nach jeweils anzurechnenden Zahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung:
   M: 5.000
   F: 1.000

3. hälftige Aufteilung der „gemeinsamen" Zahlungen und Zurechnung des jeweiligen Anteils wie eine Zahlung :
   M: V von 8.000 ½ = 4.000
   F: V von 8.000 ½ = 4.000

4. für jeden Ehegatten sind die nach (1) bis (3) ermittelten Anrechnungsbeträge jeweils zu addieren:

M:		F:	
	10.000		5.000
	5.000		1.000

	4.000	4.000
Summe	19.000	10.000

5. Die Aufteilung des Erstattungsanspruchs (9.000 €) auf die Ehegatten erfolgt im Verhältnis der Summe der dem einzelnen Ehegatten zuzurechnenden Zahlungen zur Summe aller Zahlungen:

   M: 9.000 x 19.000 : 29.000 = 5.896,55

   F: 9.000 x 10.000 : 29.000 = 3.103,45

4.3.2.2 Beispiel: Getrennte Veranlagung - Erstattungsüberhang

Übersteigen die im Rahmen getrennter Veranlagungen anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, geleisteten Vorauszahlungen und sonstigen Zahlungen der Ehegatten die Summe der gegen beide Ehegatten festgesetzten Steuern, ist wie folgt zu verfahren.

1. Wurden ausschließlich Steuerabzugsbeträge einbehalten und Zahlungen geleistet, die individuell zuzurechnen sind, sind bei jedem Ehegatten die jeweiligen Steuerabzugsbeträge und Zahlungen anzurechnen.
2. Wurden ausschließlich Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehegatten gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmung geleistet und übersteigt deren Summe die Summe der in den getrennten Veranlagungen festgesetzten Einkommensteuerbeträge, ist der die Summe der in getrennten Veranlagungen festgesetzten Einkommensteuerbeträge übersteigende Erstattungsbetrag nach Köpfen aufzuteilen.
3. Wurden für die Ehegatten sowohl Steuerabzugsbeträge einbehalten und/oder Zahlungen geleistet, die individuell zuzurechnen sind, als auch Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehegatten gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmungen geleistet, ist wie folgt zu verfahren:

- Zuerst sind von den gegen die Ehegatten getrennt festgesetzten Einkommensteuerbeträgen jeweils die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge abzuziehen (Zwischensumme I = Soll);
- danach sind von diesen Sollbeträgen (Zwischensumme I) jeweils die (Vor-aus-)Zahlungen abzuziehen, die der einzelne Ehegatte mit individueller Tilgungsbestimmung geleistet hat, und die für jeden Ehegatten danach individuell verbleibenden Beträge zu ermitteln (Zwischensumme II);
- die (aufgrund eines gegen beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids) geleisteten „gemeinsamen" Vorauszahlungen ohne individuelle Tilgungsbestimmung werden nun zunächst auf die Steuern beider Ehegatten maximal bis zum

vollständigen „Verbrauch" der jeweiligen (positiven) Zwischensumme II aufgeteilt, der danach verbleibende Restbetrag ist nach Köpfen auszukehren.

Beispiel:

Die Ehegatten M und F haben die gegen sie gemeinsam festgesetzten Vorauszahlungen (4 x 4.000 € = 16.000 €) ohne individuelle Tilgungsbestimmung entrichtet. Vom Arbeitslohn wurden jeweils folgende Lohnsteuerbeträge einbehalten:

M: 5.000

F: 1.000

Es werden getrennte Veranlagungen durchgeführt:

M:	Festgesetze Einkommensteuer	=		15.000
F:	Festgesetze Einkommensteuer	=		5.000
	Summe der getrennt festzusetzende Steuerbeträge	=		20.000
	Summe der hierauf anzurechnenden Beträge	=	./.	22.000
	Erstattungsüberhang	=	./.	2.000

Lösung:

1. Der Betrag von 2.000€ ist nach Köpfen auszukehren. Die Zurechnung erfolgt wie folgt:

Bei jedem Ehegatten sind von den festgesetzten Einkommensteuerbeträgen zunächst jeweils die anzurechnenden Lohnsteuerbeträge abzuziehen (= Sollbeträge):

M	15.000	./.	5.000	=	10.000
F	5.000	./.	1.000	=	4.000

2. Im zweiten Schritt werden - mangels Zahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung - die gemeinsamen Vorauszahlungen nun jeweils bis zur Höhe der Sollbeträge (hier identisch mit Zwischensumme II) bei M und F aufgeteilt, der danach verbleibende Restbetrag (2.000 €) ist jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen:

Gemeinsame Vorauszahlungen					**16.000**
M:	Sollbetrag		10.000		
	Vorab anzurechnen	./.	10.000	./.	**10.000**
	Vorläufiger		0		

	Restbetrag				
F:	Sollbetrag		4.000		
	Vorab anzurechnen	./.	4.000	./.	**4.000**
	Vorläufiger Restbetrag		0		
Nicht verbrauchte gemeinsame Vorauszahlungen					2.000

3. Im dritten Schritt werden die nicht verbrauchten gemeinsamen Vorauszahlungen nach Köpfen zugerechnet:
   M: ½ von 2.000 = 1.000
   F: ½ von 2.000 = 1.000

4.3.2.3 Beispiel: Getrennte Veranlagung - Nachzahlungsüberhang

Werden Ehegatten getrennt zur Einkommensteuer veranlagt und ist die Summe der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und (Voraus-)Zahlungen geringer als die Summe der festgesetzten Steuern, sind aufgrund eines gegen beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids geleistete Vorauszahlungen ohne individuelle Tilgungsbestimmung wie folgt aufzuteilen und zuzuordnen:

- Zuerst sind von den gegen die Ehegatten getrennt festgesetzten Einkommensteuerbeträgen jeweils die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge abzuziehen (Zwischensumme I = Soll);
- danach sind von diesen Sollbeträgen (Zwischensumme I) jeweils die (Voraus)Zahlungen abzuziehen, die der einzelne Ehegatte mit individueller Tilgungsbestimmung geleistet hat, und die für jeden Ehegatten danach individuell verbleibenden Beträge zu ermitteln (Zwischensumme II);
- die (aufgrund eines gegen beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids) geleisteten „gemeinsamen" Vorauszahlungen ohne individuelle Tilgungsbestimmung werden nun nach Köpfen - allerdings maximal bis zum vollständigen „Verbrauch" der jeweiligen (positiven) Zwischensumme II - aufgeteilt, ein danach verbleibender Restbetrag ist dem Ehegatten mit der höheren Zwischensumme II allein zuzurechnen.

Beispiel:

Die Ehegatten M und F haben die gegen sie gemeinsam festgesetzten Vorauszahlungen (4 x 2.500€ = 10.000€) ohne individuelle Tilgungsbestimmung entrichtet.

Vom Arbeitslohn wurden jeweils folgende Lohnsteuerbeträge einbehalten:

M: 5.000

F: 1.000

Es werden getrennte Veranlagungen durchgeführt:

M:	Festgesetze Einkommensteuer	=		15.000
F:	Festgesetze Einkommensteuer	=		5.000
	Summe der getrennt festzusetzende Steuerbeträge	=		20.000
	Summe der hierauf anzurechnenden Beträge	=	./.	16.000
	Nachzahlungsüberhang	=		4.000

Lösung:

1. Von den gegen die Ehegatten festgesetzten Einkommensteuerbeträgen sind zunächst jeweils die anzurechnenden Lohnsteuerbeträge abzuziehen (= Sollbeträge):

M	15.000	..	5.000	=	10.000
F	5.000	..	1.000	=	4.000

2. Im zweiten Schritt werden - mangels Zahlungen mit individueller Tilgungsbestimmung - die gemeinsamen Vorauszahlungen nun nach Köpfen - allerdings maximal bis zur Höhe des jeweiligen Sollbetrags (hier identisch mit Zwischensumme II) - aufgeteilt, der danach verbleibende Restbetrag ist dem Ehegatten mit dem höheren Soll allein zuzurechnen:

F:	½	von	10.000	Maximal 4.000	4.000
M:	½	von	10.000	Maximal 10.000	5.000
	Zuzüglich Restbetrag				1.000
	Summe der bei M anzurechnenden Beträge		0		6.000

3. Die Abrechnungsverfügungen der Steuerbescheide sehen wie folgt aus:

M:	15.000	Festgesetze Einkommensteuer
./.	5.000	Anzurechnende Lohnsteuer
./.	6.000	Anzurechnende Vorauszahlung
M:	4.000	Zahllast
F:	5.000	Festgesetze Einkommensteuer
	1.000	Anzurechnende Lohnsteuer
	4.000	Anzurechnende Vorauszahlung
F:	0	Zahllast

4.3.3 Rechtslage bei Erstattung an den materiell nicht Berechtigten

Nach § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG wirkt bei zusammenveranlagten Ehegatten die Auszahlung eines Erstattungsbetrages an den einen Ehegatten auch gegen den anderen. Der Schuldbefreiungstatbestand des § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG enthält nach der Rechtsprechung des BFH die **widerlegliche gesetzliche Vermutung einer Einziehungsvollmacht der Ehegatten füreinander**.[168] Diese Vermutung der gegenseitigen Einziehungsvollmacht gilt aber nicht mehr, wenn dem Finanzamt entgegenstehende Umstände bekannt sind, insbesondere wenn ihm Trennung oder Scheidung bekannt waren.

Wenn für Erstattungen bspw. ein bestimmtes **Konto auf dem Einkommensteuererklärungsformular** angegeben war, kann das Finanzamt mit schuldbefreiender Wirkung nicht auf ein Konto des anderen Ehegatten die Erstattungsleistung überweisen. Der BFH hat dagegen die Frage offen gelassen, ob das Finanzamt durch Zahlung auf das in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung angegebene Konto frei werden kann, wenn ihm zwischenzeitlich Kenntnis von Trennung oder Scheidung vermittelt wurden.[169] Maßgeblich für **schädliche Kenntnis** soll nach der Rechtsprechung nicht der Eingang einer entsprechenden Information beim Finanzamt, sondern die Kenntnisnahme durch den zuständigen Sachbearbeiter sein.[170]

Das FG Nürnberg geht davon aus, dass das Finanzamt - auch bei positiver Kenntnis von der Trennung und einem vorliegenden Antrag auf getrennte Veranlagung - solange mit schuldbefreiender Wirkung auf das im Mantelbogen der Einkommensteuererklärung angegebene Konto Erstattungen leisten kann, wie der erstattungsberechtigte Ehegatte kein **geändertes Erstattungskonto mitgeteilt** hat.[171]

4.4 Zurechnungsproblematik

4.4.1 Verfahrensrechtliche Zurechnung

Der BFH sieht in der auf Zusammenveranlagung gerichteten Erklärung der Eheleute den Antrag auf Behandlung als ein Steuerpflichtiger. Die damit korrespondierende **Gesamtschuldnerschaft** der Eheleute bedinge, dass sich jeder Ehegatte das etwaige (grobe) Verschulden des anderen als eigenes zurechnen lassen müsse.[172] Die Zusammenveranlagung soll also zu einer „**Zurechnungsgemeinschaft**“ führen. So soll bei

[168] BFH, BStBl II 1990, 41 und 719; BStBl II 1991, 47.
[169] BFH, BStBl II 1990, 41 und 719; BStBl II 1991, 47.
[170] FG Köln, EFG 1989, 351.
[171] FG Nürnberg v. 26.9.2002 - IV 425/00, DStRE 2003, 181; ähnlich schon FG Köln, EFG 1989, 351.
[172] BFH, BB 1997, 457 = DStR 1997, 156; dazu Winter, GmbHR 1997, H. 5; Flies, DStR 1998, 1077; R 69, FG Köln, DStRE 1997, 121.

gemeinsam erzielten Vermietungseinkünften wegen der Zusammenveranlagung auch von einer gesonderten Feststellung der gemeinsam erzielten Einkünfte nach § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO abgesehen werden können.[173] Ob dies verfassungsrechtlich haltbar ist, erscheint fraglich. Außerdem soll es deshalb auch zulässig sein, bei Zusammenveranlagung einen Verspätungszuschlag gegen beide Ehegatten festzusetzen, wenn nur einer von ihnen Einkünfte erzielt hat.[174]

Andererseits hat der BFH bereits anerkannt, dass Verfügungen der Finanzverwaltung den Ehegatten nicht in einer Ausfertigung unter ihrer gemeinsamen Anschrift bekannt gegeben werden können, wenn sich das zugrunde liegende Verfahren (hier: Aussetzung der Vollziehung nach Rechtsmitteleinlegung durch nur einen Ehepartner) nur auf einen Ehepartner bezieht.[175]

Wird im Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren eine Steuerstraftat nur eines der zusammenveranlagten Ehegatten festgestellt, ist streitig, ob die Festsetzungsverjährung für jeden Ehegatten gesondert festzustellen ist oder ob der andere Ehegatte noch getrennte Veranlagung beantragen kann.[176] In der Rechtsprechung ist geklärt, dass Eheleute mit ihrem Antrag auf Zusammenveranlagung die steuerliche **Behandlung als ein Steuerpflichtiger** begehren. Das Wesen der Zusammenveranlagung besteht gerade in der steuerlichen Behandlung als ein Steuerpflichtiger.[177]

Der BFH hat dazu inzwischen entschieden: Für die **Anwendung der verlängerten Festsetzungsfrist** ist es ausreichend, wenn einem der zusammenveranlagten Ehegatten eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist. Hat sich ein Ehegatte darauf beschränkt, die gemeinsame Steuererklärung nur zu unterschreiben, ohne zugleich selbst eine **Steuerhinterziehung** zu begehen, so hindert das zwar eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 71 AO,[178] ändert indes nichts an der Hinterziehung des Steueranspruchs als solchen.[179] Selbst wenn der Einkommensteuerbescheid des anderen Ehegatten, der die streitgegenständlichen Einkünfte erzielt hat, verfahrensrechtlich nicht mehr geändert werden könnte, so stünde dies dem Ansatz im Rahmen der noch änderbaren

[173] FG Köln, DStRE 2003, 186; zur Rechtsnachfolge bei Tod eines der zusammenveranlagten Ehegatten siehe FG Baden-Württemberg, EFG 1989, 268.
[174] BFH, BB 2000, 2087.
[175] BFH, BB 1998, 89.
[176] Dazu Gonnella, DStR 1999, 528.
[177] BFH, BFHE 181, 252 = BStBl. II 1997, 115; BFH v. 19.2.2008 – VIII B 49/07, FamRZ 2008, 1252.
[178] Dazu BFH v. 16.4.2002 - IX R 40/00, BFHE 198, 66 = BStBl II 2002, 501.
[179] BFH v. 30.3.2005 - IV B 161/03, m.w.N. ; BFH v. 19.2.2008 – VIII B 49/07, FamRZ 2008, 12.

Einkommensteuerfestsetzung des seine Steuerfestsetzung anfechtenden Ehegatten nicht entgegen.[180]

Unter dem Gesichtspunkt eines "Strohmann- /-frauverhältnisses" können aber die erzielten Einkünfte und damit die steuerlichen Folgen daraus ggf. auch dem tatsächlichen Inhaber-Ehegatten allein zugerechnet werden.[181]

4.4.2 Strafrechtliche Zurechnung

Eine Beihilfe oder gar Mittäterschaft eines Ehegatten zur Steuerhinterziehung des anderen Ehegatten liegt – trotz eines „massiven“ eigenen Interesses[182] - allerdings nach finanzgerichtlicher Rechtsprechung nicht bereits dann vor, wenn er die gemeinsame Steuererklärung[183] mit unterzeichnet, obwohl er weiß, dass der andere Ehegatte falsche Angaben gemacht hat.[184] Dies gilt jedenfalls dann, wenn sich sein Verhalten in der **reinen Unterschriftsleistung** erschöpft. **Mittäter oder Teilnehmer** einer Steuerhinterziehung ist nicht, wer sich als Ehegatte darauf beschränkt, die gemeinsame Einkommensteuerklärung zu unterschreiben, in der der andere Ehegatte unrichtige oder unvollständige Angaben über eigene Einkünfte macht.[185]

Eine andere Beurteilung ergibt sich dann, wenn sich darüber hinaus das Verhalten als **psychische Beihilfe** in Form der Bestärkung des Tatentschlusses oder der Mitwirkung an Vorbereitungshandlungen darstellt, eine Verabredung und ein einvernehmliches Zusammenwirken der Eheleute vorliegt oder der Ehegatte ein massives Eigeninteresse am Erfolg der Steuerhinterziehung hat.[186]

Eine **Selbstanzeige** an das Finanzamt, die lediglich mittelbar den Ehepartner mitbelastet, soll auch nicht zu einer Unterhaltsverwirkung führen.[187]

---

[180] BFH v. 19.2.2008 – VIII B 49/07, FamRZ 2008, 12. Vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach/Pflüger, § 26b EStG Rn. 60; Blümich/Heuermann, § 26b EStG Rn. 47.
[181] FG Niedersachsen, DStRE 2003, 136 einerseits; FG Köln, DStRE 2003, 148 andererseits.
[182] OLG Karlsruhe, BB 2008, 1496 = NJW 2008, 162.
[183] BFH, DStR 2002 = NJW 2002, 2495, 1176; BFH, NJW 2006, 2430; OLG Karlsruhe, BB 2008, 1496 = NJW 2008, 162; dazu Tiedtke, FPR 2003, 401, 403 m.w.N.; zur Berechnung des Steuerschadens siehe BayObLG v. 28.3.2001 - 4 StRR 29/2001; Vogelberg, ZAP, Fach 21, 181 ff.
[184] Zum Steuerstrafrecht in der Familie Perleberg-Kölbel/Vollmer, FuR 2010, 661; Bornheim/Schnüttgen, DStR 2010, 1942.
[185] BFH, DStR 2002 = NJW 2002, 2495, 1176; BFH, NJW 2006, 2430; OLG Karlsruhe, OLG Karlsruhe, BB 2008, 1496 = NJW 2008, 162; dazu Burkhard, StraFo 2002, 345; Burkhard, DStZ 2002, 750; dazu auch Quernheim/Hamdan, ZFE 2006, 7.
[186] FG Köln, Urt. v. 6.10.1999 – 11 K 5118/92, ZAP-EN-Nr. 360/2000.
[187] OLG Koblenz, ZFE 2002, 228; dazu auch Arens, in: Arens/Ehlers/Spieker, 2. Aufl., S. 355 ff.; Perleberg-Kölbel/Vollmer, FuR 2010, 661, 664; zur Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen ein Anspruch auf Benennung eines Anzeigeerstatters besteht, siehe BFH, BB 2007, 1096.

4.4.3 Zurechnung von Drittaufwand

Nach zuvor jahrelanger Diskussion in der Rechtsprechung und in der Literatur hat der **Große Senat des BFH** mit **vier Beschlüssen vom 23.8.1999**[188] entschieden, dass sog. Drittaufwand, also Aufwand des anderen Ehegatten (z.B. für ein häusliches Arbeitszimmer), grundsätzlich nicht als eigener Aufwand steuerlich geltend gemacht werden kann. Etwas anderes soll aber gelten, wenn das Wirtschaftsgut des Eigentümer-Ehegatten mit Mitteln beider Ehepartner erworben wurde bzw. die laufenden Kosten von beiden Ehepartnern gemeinsam getragen werden.[189]

Der BFH hat in zwei Fällen die Voraussetzungen konkretisiert, unter denen Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind, wenn der eine Ehepartner die Schuldzinsen für ein Darlehen zur Finanzierung der Immobilie des anderen Ehepartners bezahlt hat.[190] Voraussetzung für den Werbungskostenabzug ist grundsätzlich, dass der Ehegatte, der die Vermietungseinkünfte aus einer Immobilie erzielt, die **Zinsaufwendungen selbst getragen** hat. Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH sind Zins- und Tilgungsleistungen auf eine solche Darlehensschuld allerdings in vollem Umfang als für Rechnung des Eigentümer- Ehegatten aufgewendet anzusehen, wenn das Darlehen zu Lasten beider Eheleute aufgenommen worden ist. Dann sind die Schuldzinsen in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar, unabhängig davon, welcher Ehegatte sie tatsächlich gezahlt hat.

Diese Grundsätze sind aber nicht auf von einem Ehegatten bezahlte Schuldzinsen für ein Darlehen übertragbar, das er allein zur Finanzierung der Immobilie des Ehepartners aufgenommen hat. Denn dann leistet er die Schuldzinsen für allein ihn treffende Schulden. Die Schuldzinsen sind in diesem Fall daher grundsätzlich nicht abziehbar. [191]

Ein Ehepartner kann die Schuldzinsen auf das von dem anderen Ehepartner aufgenommene Darlehen jedoch dann als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, wenn er sie **aus eigenen Mitteln** bezahlt hat. Dies ist dann der Fall, wenn er die Mieteinnahmen mit der Maßgabe auf das Konto des anderen Ehepartners überweist, dass dieser daraus die Schuldzinsen entrichten soll.

---

[188] BFH GrS 1/97, 2/97, 3/97 und 5/97, DStR 1999, 1649 ff. und DStRE 1999, 777 ff., dazu Wolff-Diepenbrock, DStR 1999, 1642; Küffner, DStR 2000, 1672.

[189] Zur Betriebsvermögenseigenschaft des hälftigen Anteils des Nicht-Unternehmerehegatten und zur Berechnung des Aufgabegewinns siehe FG Düsseldorf v. 30.6.2004 – 7 K 1882/02 E, EFG 2004 1686; Az. D. BFH: IV R 34/04.

[190] BFH, DStR 2000, 870 und 872.

[191] BFH, DStR 2000, 870; dazu auch BFH, DStR 2000, 2079 = BB 2000, 2554.

Entsprechendes gilt für den Fall der **Umschuldung**. Haben Ehegatten zur Finanzierung einer vermieteten Eigentumswohnung, die der Ehefrau gehört, zunächst ein gemeinsames Darlehen aufgenommen, dieses später aber in der Weise umgeschuldet, dass nur noch ihr Ehemann Darlehensschuldner ist, sind die von ihm gezahlten Schuldzinsen für die Zeit nach der Umschuldung grundsätzlich auch dann nicht abziehbar, wenn die Ehefrau für das neue Darlehen eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen und die auf ihrer Eigentumswohnung lastenden Grundpfandrechte als Sicherheiten eingesetzt hat.

Die Ehefrau kann die Schuldzinsen für das von ihrem Ehemann aufgenommene Darlehen jedoch dann als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, wenn sie sie aus eigenen Mitteln bezahlt hat. Dies ist der Fall, wenn sie ihre Mieteinnahmen mit der Maßgabe auf das Konto des Ehemannes überweist, dass dieser daraus die Schuldzinsen entrichten soll.[192]

Schuldzinsen, die ein Ehegatte auf seine Darlehensverbindlichkeiten zahlt, kann der andere Ehegatte auch dann nicht bei der Ermittlung seiner Einkünfte abziehen, wenn die Darlehensbeträge zur **Anschaffung von Wirtschaftsgütern seines Betriebsvermögens** verwendet wurden.[193]

Schließt ein Dritter im Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag und leistet er selbst die geschuldeten Zahlungen, so sind die Aufwendungen ausnahmsweise nur dann als solche des Steuerpflichtigen abziehbar, wenn es sich um **Geschäfte des täglichen Lebens** handelt. Bei Dauerschuldverhältnisse führt eine Abkürzung des Vertragsweges dagegen nicht zu abziehbaren Aufwendungen der Steuerpflichtigen.[194]

Zu unterscheiden von der Problematik der **Zurechnung des sog. Drittaufwands** ist die Frage der **Zurechnung der Einkommensquelle als solcher**. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können einem einzelnen Miteigentümer nur dann anteilig zugerechnet werden, wenn und soweit er in objektiver und in subjektiver Hinsicht den Tatbestand des § 21 Absatz 1 EStG erfüllt. Für die nachrangige Entscheidung der anteiligen Zurechnung sind grundsätzlich die zivilrechtlich Beteiligungsverhältnisse (§§ 743, 748 BGB) maßgebend. Den objektiven Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Absatz 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen. Er muss Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- oder Pachtvertrag sein. In subjektiver

[192] BFH, DStR 2000, 872.
[193] BFH, DStR 2000, 814.
[194] BFH, DStR 2000, 814.

Hinsicht setzt die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Überschusserzielungsabsicht voraus.

Auch bei **Miteigentümern** ist daher grundsätzlich zunächst zu prüfen, ob diese ein Wirtschaftsgut gemeinschaftlich vermieten und somit den objektiven Tatbestand des § 21 Absatz 1 Nr. 1 EStG gemeinschaftlich verwirklicht haben. Haben die Miteigentümer eine interne Vereinbarung getroffen, wonach lediglich ein Miteigentümer das betreffende Wirtschaftsgut zum Zweck der Vermietung nutzen soll, dann erzielt schon objektiv nur dieser Miteigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.[195]

Umsatzsteuerrechtlich soll bei einer Miteigentümergemeinschaft der Ehegatten hinsichtlich eines Hausgrundstücks nach einer Auffassung der vorsteuerabzugsberechtigte Ehegatte auch nur anteilig entsprechend seiner Miteigentumsquote zum Vorsteuerabzug aus an beide Ehegatten gerichteten Rechnungen berechtigt sein.[196] Nach anderer Auffassung soll sogar die Vorsteuerabzugsberechtigung insgesamt nicht bestehen, wenn Leistungsempfänger die Eigentümergemeinschaft ist.[197]

Grundbesitz, der im **Alleineigentum** eines Ehegatten steht, ist auch bewertungsrechtlich nicht deswegen Betriebsgrundstück, weil das Grundstück dem Gewerbebetrieb des anderen Ehegatten dient. Eine Zurechnung des Gewerbebetriebs des anderen Ehegatten zu einer wirtschaftlichen Einheit des Grundvermögens bei dem Ehegatten, dem das Grundstück gehört, scheidet auch schon deswegen aus, weil gemäß § 2 Abs. 2 BewG mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht kommen, als sie demselben Eigentümer gehören.[198]

4.4.4 Zuordnung von Aufwendungen bei Miteigentum

Nutzen Ehegatten einen Raum in einem von ihnen bewohnten und in ihrem Miteigentum stehenden Haus, um Dienstleistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks einer zwischen ihnen bestehenden Personengesellschaft zu erbringen, so sind ihnen die auf diesen Raum entfallenden und von ihnen getragenen Aufwendungen (AfA, Schuldzinsen, Energiekosten) nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zuzuordnen.

[195] BFH, DStR 1999,1763; zur Berechnung des Aufgabegewinns bei nur hälftigem Miteigentum des Unternehmer-Ehegatten siehe FG Düsseldorf, DStRE 2001, 459.
[196] Zur Zurechnung der Vorsteuer bei Miteigentum beider Ehegatten, aber unternehmerischer Tätigkeit nur eines Ehegatten siehe auch BFH, BB 2001, 1078; FG Köln v. 22.3.2001 - 10 K 2567/96, n.rk.; DStRE 2001, 821; Az. d. BFH: V R 40/01; BFH, NV 2002, 1346.
[197] FG Rheinland-Pfalz, DStRE 2001, 938.
[198] BFH v. 26.2.2007 – II R 27/05, DStRE 2007, 1167.

Nutzen die Ehegatten für diesen Zweck einen Raum in einer von ihnen bewohnten und gemeinsam angemieteten Wohnung, so sind ihnen die anteiligen Mietzinsen und die anteiligen Energiekosten zur Hälfte zuzuordnen.

Nutzen Ehegatten gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer, so steht einem Ehegatten, der seine Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG 1997 beschränkt abziehen kann, der Höchstbetrag nach dieser Vorschrift nur anteilig zu. Mehrere häusliche Arbeitszimmer, die während eines Veranlagungszeitraums nacheinander in verschiedenen Wohnungen oder Häusern genutzt werden, sind für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG 1997 als ein Objekt anzusehen.[199]

4.5 Wohnungsförderung bei Ehegatten

4.5.1 Frühere 10e - Abschreibung

Die frühere sog. 10e-Abschreibung (Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus durch Sonderausgabenabzug gem. § 10e EStG) wurde einkommensteuertechnisch als Sonderausgabenabzug berücksichtigt. Die Neuregelung der Eigenheimförderung erfolgt dagegen als Zulagegewährung in Form der Eigenheimzulage nach dem EigHeimZulG.

Nach der Auffassung des BFH gelten Miteigentumsanteile von Ehegatten an einem während der ersten Ehe geförderten und vor der Scheidung verkauften Einfamilienhaus wieder als ein Objekt, wenn die Ehegatten erneut heiraten und die Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG wählen.[200] Dagegen steht für ein gemeinsames Einfamilienhaus wegen Objektverbrauchs die Wohnungseigentumsförderung den Ehegatten nicht mehr zu, wenn sie vor der Eheschließung in unterschiedlichen Kalenderjahren Miteigentumsanteile an demselben Zweifamilienhaus erworben und steuerlich erhöht abgeschrieben haben.[201]

Nicht (noch einmal) privilegiert wird auch der räumliche Zusammenschluss mit einer vom anderen Ehegatten später erworbenen Wohnung.[202]

Übertrug ein Ehepartner im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung ein Wohnhaus oder eine Eigentumswohnung, die der übernehmende Ehegatte dann zu eigenen Wohnzwecken selbst nutzt, konnte dieser Erwerb nach § 10e EStG begünstigt sein, wenn beim erwerbenden

[199] BFH v. 23.9.2009 – IV R 21/08, DStR 2010, 97 in Fortentwicklung des Urteils des BFH v. 20.11.2003 - IV R 30/03, BFHE 204, 176 = BStBl. II 2004, 775.
[200] BFH, DStR 2001, 248.
[201] BFH, BStBl. II 2000, 419.
[202] BFH, DStRE 2001, 457; dazu auch BFH, BB 2001, 350.

Ehegatten noch kein Objektverbrauch eingetreten ist. Voraussetzung war aber, dass die Veräußerung erst erfolgt, wenn die Voraussetzungen für die Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG nicht mehr vorlagen, die Ehegatten also bereits dauernd getrennt leben oder schon geschieden sind (vgl. § 10e Abs. 1 Satz 8 EStG).

Eine schädliche Anschaffung vom Ehegatten liegt gem. § 10e Abs. 1 Satz 8 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige den Kaufvertrag mit seinem jetzigen Ehepartner drei Wochen vor der Eheschließung abschließt, Besitz, Nutzen und Lasten aber erst danach übergehen.[203] Ein Grundstück ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums i.S. von § 10e Abs. 1 EStG angeschafft. Das ist der Zeitpunkt, zu dem nach der Vereinbarung im notariellen Kaufvertrag Eigenbesitz, Gefahr, Lasten und Nutzen auf den Erwerber übergehen.[204]

Ansonsten war ein Ehegattenerwerb nach dieser Vorschrift nicht begünstigt, da der Gesetzgeber verhindern wollte, dass durch eine Eigentumsübertragung innerhalb einer Ehegemeinschaft dasselbe Objekt zwei- oder mehrmals für die Eheleute begünstigt wird.[205] Wegen der sehr vielschichtigen und komplizierten Frage der Steuerbegünstigung des Wohneigentums bei geschiedenen Ehegatten nach § 10e EStG kann im Übrigen an dieser Stelle nur auf die umfangreiche Literatur verwiesen werden.[206]

Bewohnen Ehegatten gemeinsam eine dem einen Ehepartner gehörende Wohnung, nutzt dieser die Wohnung auch dann zu „eigenen“ Wohnzwecken, wenn er dem anderen Ehepartner ein dingliches Wohnungsrecht an der gesamten Wohnung bestellt hat.[207] Diese Rechtsgrundsätze sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung nunmehr auch für Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gelten.[208]

Der BFH hat entschieden, dass der Steuerpflichtige Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 3 EStG auch in einem Jahr nachholen kann, in dem er wegen der Trennung von seinem Ehepartner zur weiteren Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach §10 e EStG nicht mehr berechtigt ist. Der BMF hält deshalb an seiner bisherigen Verwaltungsauffassung nicht mehr fest, wonach die Nachholung von Abzugsbeträgen voraussetzt, dass der Steuerpflichtige die geförderte Wohnung im Nachholungsjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt.[209]

---

[203] FG Saarland, DStRE 2002, 206 = EFG 2002, 16, Az. des BFH: X R 49/01.
[204] BFH v. 4.6.2003 - X R 49/01, BStBl. II 2003, 751.
[205] Vgl. Schmidt / Drenseck, EStG, 12. Aufl., Anm. 6 b zu § 10 e EStG.
[206] Zur bisherigen Rechtslage auch BFH, BB 1986, 784; BFH, NV 1991, 305; BFH, BB 1997, 26; BMF v. 22.10.1993, BStBl 1993 II, 827 = DB 1993, Beilage 14; BMF v. 31.12.1994, BStBl 1994 I, 887, Tz. 31.
[207] BFH, BStBl II 2002, 380 = DStRE 2002, 139.
[208] OFD Berlin v. 29.7.2002, DStR 2002, 1528.
[209] BMF vom 12.2.2002, DStR 2002, 635 in Abänderung zu BMF vom 31.12.1994, BStBl I 1994, 887.

4.5.2 Eigenheimzulageberechtigung

Das Eigenheimzulagengesetz war vom 01.01.1996 bis zum 31.12.2005 in Kraft.[210] Es sah - auch nach der Reform zum 1.1.2004 - eine für alle förderungsberechtigten Bürger gleich hohe Zulage vor, die durch die Finanzämter ausgezahlt wird. Sie ersetzte den früheren Sonderausgabenabzug nach §°10°e EStG, der mit Beginn des Jahres 1996 grundsätzlich für nach dem 31.12.1995 hergestelltes oder angeschafftes Wohneigentum keine Gültigkeit mehr hatte.[211] Wesentlich ist, dass die Förderung nicht mehr in Form einer Steuervergünstigung, sondern als echte Zulage gewährt wird.[212] Ausnahmsweise kann auch "wirtschaftliches Eigentum" an der Wohnung ausreichen.[213]

Gemäß §§ 1, 4 Satz 1 EigZulG war Voraussetzung für die Gewährung der Eigenheimzulage u. a., dass der anspruchsberechtigte Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich anschafft und zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Eine entgeltliche Anschaffung wird insbesondere auch bei einer Übertragung zur Erfüllung einer Zugewinnausgleichsverpflichtung bejaht.[214] Nach § 4 Satz 2 EigZulG liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzweck auch vor, soweit eine Wohnung unentgeltlich an einen Angehörigen im Sinne des § 15 AO zu Wohnzwecken überlassen wird.[215] Unentgeltlich im Sinne dieser Vorschrift ist nur eine Wohnungsüberlassung, für die keinerlei Entgelt gezahlt wird. Eine Gegenleistung - gleich welcher Art und Höhe - ist förderungsschädlich. Dies gilt beispielsweise auch bei Gewährung eines zinsvergünstigten Darlehens durch den Wohnungsnutzer an den Wohnungseigentümer.[216]

Stirbt ein Ehegatte, spielt es für die Eigenheimzulage keine Rolle, dass beim überlebenden Ehegatten mit dem Wegfall der Voraussetzungen des § 26 EStG an sich der früher bereits geförderte Miteigentumsanteil wieder als selbstständiges Objekt gilt und ohne die Spezialregelung des § 6 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EigZulG mit dem Tod des Ehegatten die Förderberechtigung für ein zweites Objekt wegfällt. Denn die Regelung des § 6 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 EigZulG ist dahingehend auszulegen, dass die Förderung stets so zu Ende geführt werden kann, wie es ohne den Todesfall bei bestehender Ehe möglich gewesen wäre.[217]

---

[210] Siehe Traxel, BB 1996, 510; Richter, DStR 1997, 841; Fuchsen, DStR 1997, 1755; Ehlers, in: Arens/Ehlers/Spieker, Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht, 2. Aufl., S. 314 ff.
[211] Zur Abgenzung OFD Erfurt v. 2.6.2003, DStR 2003, 1258.
[212] Zur Kinderzulage BMF v. 18.2.2003, BStBl. I 2003, 182 = DStR 2003, 466.
[213] BFH, BStBl. II 2002, 274, BStBl. II 2002, 278; BStBl. II 2002, 281 und BStBl. II 2002, 284; dazu BMF v. 10.4.2002, BStBl. I 2002, 525.
[214] FG Köln, DStRE 2004, 216.
[215] Dazu auch BFH, BB 2002, 1850; Werner/Janssen, NWB 2002, Fach 3, 12091; Große, DStR 2004, 1198.
[216] BFH, BB 2002, 363; BMF v. 10.2.1998, BStBl I 1998, 190, 194, Tz 26; BFH, BStBl II 2001, 596.
[217] FG Nürnberg, DStRE 2002, 283, Az. des BFH: X R 71/01; a.A. offenbar FG Köln v. 11.7.2002 - 7 K 3697/02; siehe nun aber BFH, DStR 2004, 1871.

Erwarb ein Ehegatte im Rahmen einer Zwangsvollstreckungssituation die Familienwohnung, um diese vor einer Zwangsversteigerung zu retten, so war dieser Erwerb im Rahmen der Eigenheimförderung begünstigt.[218] Erwarb dagegen ein Ehegatte nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des anderen Ehegatten vom Insolvenzverwalter die Familienwohnung, um diese im Rahmen eines Rettungserwerbs vor einer drohenden Zwangsversteigerung zu retten, so war dieser Erwerb nach Auffassung des FG Niedersachsen nicht nach dem Eigenheimzulagegesetz begünstigt.[219] Der BFH hat in der Revisionsinstanz aber inzwischen gegenteilig entschieden.[220]

Durch die Rechtsprechung des BFH[221] ist klargestellt, dass auch die steuerrechtliche Wohneigentumsförderung nach dem EigZulG generell wohnungsbezogen ausgerichtet ist und der Fördergrundbetrag bei Herstellung oder Anschaffung eines Förderobjekts i.d.R. nur einmal gewährt wird.

So hat der BFH zuletzt mit Urteil vom 24.10.2000[222] Folgendes entschieden:
"Wird bei einer Erbauseinandersetzung das Alleineigentum oder Miteigentum an einer eigengenutzten Wohnung gegen eine Ausgleichszahlung übertragen, ist nur der entgeltlich erworbene Miteigentumsanteil als Erwerbsvorgang gemäß §°2 Abs. 1 S. 1 EigZulG begünstigt. Der Fördergrundbetrag wird in Anwendung des § 9°Abs. 2 S. 3 EigZulG nur entsprechend dem entgeltlich erworbenen Miteigentumsanteil gewährt." Mit dieser Entscheidung hat der BFH unter Aufhebung des nicht veröffentlichten erstinstanzlichen Urteils[223] die Klage abgewiesen und die Auffassung des BMF insoweit erneut bestätigt.

Ebenso hat der BFH mit Urteil vom 6.4.2000[224] entschieden, dass ein Anspruchsberechtigter, der bereits Miteigentümer einer eigengenutzten Wohnung sei, und einen weiteren Miteigentumsanteil hinzu erwerbe, gemäß §°9 Abs. 2 S. 3 EigZulG den Fördergrundbetrag ebenfalls nur entsprechend dem neu hinzu erworbenen Miteigentumsanteil in Anspruch nehmen könne.

In gleicher Weise entschied der BFH schon mit den beiden Urteilen vom 4.4.2000[225]: Seien mehrere Anspruchsberechtigte Eigentümer einer Wohnung, könne der Fördergrundbetrag

[218] BFH, BStBl II 1993, 152 = DStR 1993, 159; zur Förderung eines Folgeobjekts nach Eheschließung siehe FinMin. Saarland v. 4.5.2004, DStR 2004, 1833.
[219] Niedersächsisches FG v. 17.10.2001 – 3 K 458/00.
[220] BFH v. 19.2.2004 - III R 54/01, BStBl II 2004, 489.
[221] BFH, Urteile v. 4.4.2000 - IX R 25/98, BStBl II 2000, 652 = DB 2000, 1643 und IX R 26/98, BFH NV 2000, 1184 und BFH v. 24.10.2000 - IX R 95/97, HFR 2001, 677.
[222] BFH v. 24.10.2000 - IX R 95/97, HFR 2001, 677.
[223] FG Rheinland-Pfalz v. 14.10.1997 - 2 K 2267/97.
[224] BFH v. 4.4.2000 - IX R 90/97, BStBl II 2000, 414.
[225] BFH v. 4.4.2000 - IX R 25/98, BStBl II 2000, 652 und BFH v. 4.4.2000 - IX R 26/98, BFH NV 2000, 1184.

gemäß §°9 Abs. 2 S. 3 EigZulG unabhängig davon nur anteilig in Anspruch genommen werden, ob bei allen Miteigentümern die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Eigenheimzulage vorlägen oder die Eigenheimzulage von allen Miteigentümern tatsächlich in Anspruch genommen werde.

Ferner hat der BFH mit Beschluss vom 29.3.2000[226] bestimmt, nach §°9 Abs. 2 S. 3 EigZulG könne der Fördergrundbetrag bei mehreren Anspruchsberechtigten nur entsprechend den Miteigentumsanteilen aufgeteilt werden, und zwar gelte dies auch dann, wenn die auf einen Miteigentumsanteil entfallenden Herstellungs- oder Anschaffungskosten die Bemessungsgrundlage des vollen Fördergrundbetrages erreichten.

Dem entspricht es, den Fördergrundbetrag auch in den Fällen nur anteilig zu gewähren, in denen einzelne Miteigentümer zwar anspruchsberechtigt i.S. des §°1 EigZulG sind, die Zulage für ihren Miteigentumsanteil jedoch zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht in Anspruch nehmen können oder wollen. Aufgrund dessen ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung[227] für eine vorzunehmende Quotelung des Fördergrundbetrags in Miteigentumsfällen im Einzelnen auch nicht entscheidungserheblich, ob ein Miteigentümer deshalb keine Anspruchsberechtigung besitzt, weil

- er keine Herstellungs- oder Anschaffungskosten getragen hat (§ 2 EigZulG),
- bei ihm der Förderungszeitraum bereits beendet ist (§ 3 EigZulG),
- er das Objekt nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt (§ 4 EigZulG),
- er die Einkunftsgrenze überschreitet (§ 5 EigZulG),
- bei ihm bereits Objektverbrauch eingetreten ist (§ 6 EigZulG) oder
- er keinen Antrag stellt (§ 12 EigZulG).

Dem Miteigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung steht die Eigenheimzulage nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil zu, auch wenn der andere Miteigentümer mangels Eigennutzung keinen Anspruch auf Eigenheimzulage hat.[228] Die Zusatzförderungen nach § 9 Abs. 3 und 4 EigZulG stehen als Teil des einheitlichen Fördergrundbetrags einem Miteigentümer ebenfalls nur anteilig zu.[229]

[226] BFH v. 4.4.2000 - IX B 111/98, BStBl II 2000, 352.
[227] Verfügung der OFD Koblenz v. 10.2.2001 - EZ 1210 A - St 32 - 2.
[228] Anschluss an das BFH v. 4. 4.2000 - IX R 25/98, BStBl. II 2000, 652 = DB 2000, 1643.
[229] BFH v. 5.6.2003 - III R 47/01, BStBl. II 2003, 744.

5. Gestaltungen unter Einbeziehung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs

5.1. Voraussetzungen des § 5 ErbStG

Der eherechtliche Zugewinnausgleich unterliegt nicht der Erbschaftsteuer und nicht der Schenkungsteuer. Der im Rahmen des gesetzlichen Güterstands vom ausgleichsberechtigten Ehepartner bei Beendigung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinngemeinschaft zu beanspruchende Zugewinnausgleich ist erbschaft- und schenkungsteuerfrei (§ 5 ErbStG).

Der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft kann

- **durch Ehevertrag im Vorhinein ausgeschlossen** werden und durch Gütertrennung oder den Güterstand der Gütergemeinschaft ersetzt werden,
- er kann **während des Bestehens der Ehe** durch eine ehevertragliche Regelung entsprechend beendet werden und
- er wird schließlich durch den **Tod** eines der beiden Ehepartner beendet.

Bei Nachfolgegestaltungen, insbesondere Unternehmensnachfolgegestaltungen, wird häufig vom Unternehmer zwar Wert darauf gelegt, dass das Versorgungsbedürfnis des überlebenden Ehepartners geschützt und abgesichert ist, das "Umwegmodell" über den Zugewinnausgleich bezüglich eines großen Teils des Vermögens über den Ehepartner wird dabei aber leicht vernachlässigt. Das dem überlebenden Ehepartner zugedachte Vermögen wird häufig lediglich unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrages (von 307.000 Euro) und ggf. noch der Versorgungsfreibetrag berücksichtigt, nicht aber die völlige Steuerfreiheit eines etwaigen Zugewinnausgleichs.[230]

In geeigneten Fällen sollte deshalb überlegt werden, ob nicht ggf. schon zu Lebzeiten beider Ehepartner - in bestem Einvernehmen - durch Ehevertrag der Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird, der dem anderen Ehepartner daraus rechnerisch zustehende Zugewinnausgleichsanspruch errechnet und zugewandt wird, um diesen Vermögenstransfer bereits der Steuerfreiheit nach § 5 ErbStG zu unterziehen.[231] Die Höhe der schenkungsteuerfreien Zugewinnausgleichsforderung richtet sich dabei nach den zivilrechtlichen Grundsätzen.[232]

Das so zugewandte Vermögen kann der zugewinnausgleichsberechtigte Ehepartner dann seinerseits ggf. schon vorzeitig unter Ausschöpfung der persönlichen Freibeträge (in Höhe

[230] Zu verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten siehe auch Wellkamp, FuR 2003, 197; Schlünder/Geißler, FamRZ 2006, 1655; zu Risiken Kensbock/Menhorn, DStR 2006, 1073; Bisle, DStR 2011, 2359.
[231] Dazu FG Nürnberg, DStRE 2005, 1154.
[232] BFH, BStBl. II 2005, 873 = NJW 2005, 3662; dazu Bayr. Staatsministerium der Finanzen v. 25.9.2006, DStR 2006, 1985; FG Düsseldorf v. 13.7.2005 – 4 K 2838/03 Erb, ZErb 2005, 430.

von 205.000 Euro je Elternteil und Kind) ganz oder teilweise den Kindern zuwenden. Die persönlichen Freibeträge im Verhältnis zwischen dem Unternehmer und den Kindern bleiben davon noch völlig unberührt.

Nach neuerer Rechtsprechung des BFH soll allerdings eine ehevertraglich versprochene Leistung als Kompensation für den Verzicht auf künftigen Zugewinn ihrerseits als Schenkung (freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 ErbStG) anzusehen sein.[233]

Nach einer zwischenzeitlichen Rechtsprechung des BFH konnten Eheleute - die im Güterstand der Gütertrennung leben - auch mit erbschaft- bzw. schenkungsteuerlicher Wirkung rückwirkend auf den Tag der Eheschließung Zugewinngemeinschaft vereinbaren.[234] Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber durch Änderung des ErbStG mit dem StMBG vom 21.12.1993[235] daraufhin sofort wieder genommen.[236] Diese rückwirkende Beseitigung soll nach Auffassung des FG Münster zulässig gewesen sein.[237] Die Zugewinngemeinschaft kann nach nunmehriger Auffassung des FG Düsseldorf sehr wohl auch rückwirkend schenkungsteuerfrei vereinbart werden.[238] Das Bayr. Staatsministerium der Finanzen hat diese Rechtsprechung mit Erlass v. 25.9.2006 bestätigt.[239] Dem ist auch das FinMin. Baden-Württemberg mit Erlass vom 7.12.2006[240] gefolgt. R 12 Abs. 2 S. 3 ErbStR soll insoweit nicht mehr angewandt und entsprechend geändert werden, nachdem das beklagte Finanzamt die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf beim BFH inzwischen zurückgenommen hat und das dortige Verfahren eingestellt wurde.[241]

5.2. Endgültiger oder "fliegender" Zugewinnausgleich

Zu beachten ist dabei allerdings, dass § 5 Abs. 2 ErbStG - zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung - nur dann anwendbar ist, wenn mit der vereinbarten Zugewinnausgleichsregelung der Ehegatten auch der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird. Ein vorzeitiger Ausgleich des entstandenen Zugewinns

[233] BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, DStRE 2007, 1516 = ZEV 2007, 500 m. Anm. Münch gegen FG Nürnberg v. 9.6.2005 – IV 446/04, DStRE 2005, 1154; kritisch dazu auch Münch, DStR 2008, 26.
[234] BFH, NJW 1989, 2911; NJW 1994, 343. Dazu Fin Min Baden-Württemberg v. 28.1.1994, BB 1994, 348 und Hoebbel, NJW 1994, 2135 ff; Spieker, Forum Familienrecht 1998, 45 ff.
[235] BStBl I 1993, 2310, 2336.
[236] Dazu FinMin Baden-Württemberg v. 28.1.1994, BB 1994, 348 und Hoebbel, NJW 1994, 2135 ff; Spieker, ForumFamilienrecht 1998, 45.
[237] FG Münster, DStRE 2005, 99; Az. d. BFH: II R 64/04.
[238] Düsseldorf v. 14.6.2006 - 4 K 7107/02 Erb, DStRE 2006, 1470 = ZErb 2007, 24; r.k.; dazu Geck/Messner, ZEV 2006, 523.
[239] Bayr. Staatsministerium der Finanzen v. 25.9.2006, DStRE 2007, 26 = ZErb 2006, 390.
[240] FinMin Baden-Württemberg v. 7.12.2006 – 3 – S 3804/7.
[241] BFH v. 22.9.2006 – II R 51/06.

bei gleichzeitiger Fortsetzung der Zugewinngemeinschaft ist dagegen nach dieser Vorschrift nicht privilegiert.[242]

Diese Rechtsauffassung hat das **FG Köln** mit zwei noch nicht rechtskräftigen Entscheidungen vom 4.6.2002 teilweise bestätigt und teilweise noch präzisiert:

In der ersten Entscheidung[243] hat das FG Köln ausgeführt:
1. Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist i.S. der §§ 1378 Abs.3 Satz 1 BGB, 5 Abs.°2 ErbStG "beendet", wenn er gemäß § 1408 Abs.1 BGB "aufgehoben" wird.
2. Ein ehevertraglich vereinbarter vorzeitiger Zugewinnausgleich unter Fortbestand des Güterstands (sog. "**fliegender Ausgleich**") führt nicht zur Entstehung einer nach § 5 Abs.2 ErbStG nicht steuerbaren Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB; dies gilt jedenfalls dann, wenn die vertraglich vereinbarte Forderung auch inhaltlich nicht dem gesetzlichen Umfang entspricht.

In der zweiten Entscheidung[244] hat das FG Köln dagegen festgestellt
1. Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist i.S. der §§ 1378 Abs.3 Satz 1 BGB, 5 Abs.2 ErbStG "beendet", wenn er gem. § 1408 Abs.1 BGB "aufgehoben" wird; eine Totalbeendigung ist für die Entstehung der Ausgleichsforderung nach § 1378 Abs.3 Satz 1 BGB nicht erforderlich.
2. Die im Hinblick auf die güterrechtliche Vertragsautonomie im Zivilrecht allgemein anerkannte Tatsache, dass es den Ehegatten unbenommen ist, den Güterstand der Zugewinngemeinschaft aufzuheben und nach Zwischenschaltung einer - beliebig langen - Phase der Gütertrennung (§ 1414 BGB) erneut zu begründen, ist auch im Erbschaftsteuer-Recht und Schenkungsteuer-Recht zu beachten (sog. „**Güterstandsschaukel**“).
3. Allein der Umstand, dass die Ehegatten den Güterstand der Zugewinngemeinschaft unmittelbar nach seiner Aufhebung wieder herstellen, rechtfertigt weder die Annahme eines Scheingeschäfts (§ 41 Abs.2 AO) noch eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO).

Der **BFH** hat diese Rechtsprechung zum „fliegenden Zugewinnausgleich“ und zur sog. „Güterstandsschaukel“ inzwischen bestätigt:

---

[242] FinMin Baden-Württemberg v. 29.7.1997, NJW 1998, 440; Viskorf, NWB 2001, Fach10, S. 1243, 1256; Hüttemann, DB 1999, 248, 249.
[243] FG Köln EFG 2002, 1254 m. Anm. Fumi, EFG 2002, 1261 = ErbStB 2003, 4; Az. d. BFH: II R 28/02; so auch Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, 2004, Rn. 290 ff..
[244] FG Köln, EFG 2002, 1258 m. Anm. Fumi, EFG 2002, 1261 = ErbStB 2003, 5 m. Anm. Heinrichshofen = DStRE 2002, 1248; Az. d. BFH: II R 29/02; dazu Münch, StB 2003, 130; Jülicher, ZErb 2004, 10.

1. Entsteht von Gesetzes wegen eine Ausgleichsforderung durch ehevertragliche Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft, ist dies nicht als freigebige Zuwendung schenkungsteuerbar, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinngemeinschaft kommt, und zwar auch dann nicht, wenn der Güterstand der Zugewinngemeinschaft im Anschluss an die Beendigung neu begründet wird.[245]
2. Gleichen Ehegatten bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft den Zugewinn zwischenzeitlich aus, ohne den gesetzlichen Güterstand beendet zu haben, ist dies eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung.[246]

Ähnlich hat der BFH inzwischen für den Fall entschieden[247], dass die Ehegatten Geld bzw. Wirtschaftsgüter als Ausgleich dafür übertragen, dass **bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen** werden soll und sich die Ehegatten schuldrechtlich so stellen wollten, als hätten sie unter Beschränkung des Ausgleichsanspruchs auf die vereinbarten Leistungen den Güterstand beendet. Werden Wirtschaftsgüter zur Abgeltung eines rechtsgeschäftlich begründeten Anspruchs, mit dem bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen werden soll, übertragen, handelt es sich um einen (objektiv) unentgeltlichen Vorgang und um eine **freigebige Zuwendung** i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Verzicht auf eine im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht entstandene, möglicherweise erst zukünftig entstehende Ausgleichsforderung stellt keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbschance, die nicht in Geld veranschlagt werden kann und deshalb nach § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht zu berücksichtigen ist.

Die lebzeitige Beendigung der Zugewinngemeinschaft bietet sich im Übrigen auch als Gestaltungsmittel zur Erlangung **rückwirkender Steuer- und Straffreiheit** von bisher bereits getätigten unbenannten Zuwendungen an den anderen Ehegatten ohne entsprechende Schenkungsteuererklärung an.[248] Bekanntlich hat der BFH die unbenannte Zuwendung unter Ehegatten als schenkungsteuerbar eingeordnet.[249] Eine **Ausgleichszahlung** anlässlich der Begründung einer modifizierten Zugewinngemeinschaft

[245] BFH v. 12.7.2005 - II R 29/02, DStR 2005, 1772 = NJW 2005, 3663; dazu DNotI-Report 2005, 181 f.; dazu Feick, ZErb 2005, 422; Pluskat/Pluskat, ZFE 2006, 124; Schlünder/Geißler, NJW 2007, 482; Schlünder, FuR 2009, 61, 63.
[246] BFH v. 24.8.2005 - II R 28/02, DStR 2006, 178 = FamRZ 2006, 1670; dazu ; Schlünder, FuR 2009, 61, 64.
[247] BFH v. 28.6.2007 – II R 12/06, BB 2007, 2108 = DStR 2007, 1516 = FamRZ 2007, 1812 = NJW 2008, 111.
[248] Vgl. Götz, DStR 2001, 417; zu den Gestaltungsmöglichkeiten siehe insgesamt Schenkel, steueranwaltsmagazin 2011, 82.
[249] BFH v. 2.3.1994 - II R 59/92, BStBl II 1994, 366 = DStR 1994, 615; ähnlich auch für die Beteiligung des Ehegatten an einem Oder-Konto FG Hessen DStRE 2002, 1023; FG Rheinland-Pfalz EFG 1995, 125.

soll – mangels gesicherter Erwerbsaussichten - nicht schenkungsteuerfrei sein, ähnlich wie auch ein Erbverzicht gegen Abfindung.[250]

Vom BFH noch nicht entschieden ist auch die Frage der Schenkungsteuerbarkeit der Gestaltungsvariante, bei der **vor der Eheschließung** eine **Gegenleistung für einen Zugewinnausgleichsverzicht** im Scheidungsfall vereinbart wird.[251]

Offen ist auch noch, ob eine sog. **„umgekehrte" Güterstandsschaukel** (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs) und die **„doppelte" Güterstandsschaukel** (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs sowie anschließende erneute Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft) als Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten anzusehen sind.[252]

Allerdings sind solche **Güterrechtsverträge nicht insolvenzfest**. Auch im Zusammenhang mit güterrechtlichen Verträgen, die der Schuldner mit einer nahestehenden Person nicht früher als zwei Jahre vor dem Eröffnungsantrag schließt, werden sein **Gläubigerbenachteiligungsvorsatz** und die Kenntnis des anderen Teils hiervon **widerleglich vermutet**.[253]

6. Auseinandersetzung durch Realteilung?

6.1. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen

Nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH[254] für die **Erbauseinandersetzung** über Mischvermögen (Betriebs- und Privatvermögen) kann ein solcher Mischnachlass erfolgsneutral im Wege der Realteilung auseinander gesetzt werden. Das kann so geschehen, dass der eine Erbe das Privat- und der andere das Betriebsvermögen erhält. Bei dieser Form der Realteilung bleibt außer Betracht, dass die Erben bezüglich des geerbten Betriebsvermögens Mitunternehmer geworden sind, der eine also seinen Mitunternehmeranteil gegen Zuteilung von privatem Nachlassvermögen aufgibt und der andere gegen Hingabe seines Anteils am Privatvermögen Alleinunternehmer wird.

[250] DNotI-Report 2005, 40; BFH, BStBl. II 1992, 809; BFH, BStBl. II 2000, 82; BFH, NV 2001, 1113.
[251] Für Steuerfreiheit OLG Nürnberg, DStRE 2005, 1154; dazu DNotI-Report 2005, 40.
[252] Dazu DNotI-Gutachten, DNotI-Report 2007, 149; im Ergebnis unentschieden.
[253] BGH v. 1.7.2010 – IX ZR 58/09, NZI 2010, 738; dazu Bisle, DStR 2011, 2359, 2361.
[254] BStBl. II 1990, 837, unter Abschn. C. II. Nr. 3; dazu auch BMF v. 11.1.1993, DStR 1993, 51; BMF v. 5.12.2002, DStR 2002, 2219.

6.2. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften

Das FG München[255] hat diese Grundsätze auf die Realteilung des Gesamtguts einer **Gütergemeinschaft** mit Mischvermögen angewandt. Diese Auffassung lässt sich damit begründen, dass in beiden Fällen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt wird und in beiden Fällen bereits zivilrechtlich Realteilung möglich ist.

6.3. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 21.3.2002 mit der Vermögensauseinandersetzung nach Ehescheidung bei Bestehen einer **Zugewinngemeinschaft** befasst, bei der einem Ehegatten Privatvermögen und dem anderen Ehegatten betriebliches Vermögen zugeteilt wurde. Die beteiligten Ehegatten waren übereingekommen, dass die Ehefrau den ihr gehörenden Anteil einer gewerblich tätigen GbR auf den Ehemann übertragen sollte gegen Freistellung der damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten. Der Ehemann verpflichtete sich zur Übertragung seiner Miteigentumshälfte an dem gemeinsamen Einfamilienhaus sowie zur Zahlung von 45.000 DM. Das Finanzgericht, welches über die Höhe des Veräußerungsgewinns der Ehefrau hinsichtlich der GbR-Beteiligung zu entscheiden hatte, vertrat die Auffassung, dass im Streitfall eine erfolgsneutrale Realteilung vorliege.

Der BFH hat am 21.3.2002 entschieden[256], dass die Grundsätze über die Erbauseinandersetzung eines sog. Mischnachlasses mit der Möglichkeit einer gewinnneutralen Realteilung nicht auf die Aufteilung gemeinschaftlichen Vermögens bei **Beendigung einer ehelichen Zugewinngemeinschaft** unter Lebenden angewandt werden können. Diese Grundsätze würden nur in Fällen gelten, in denen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt werde. Es liege bei der Zugewinngemeinschaft jedoch keine Beendigung einer Gemeinschaft vor, sondern es entstehe bei Beendigung eine Geldforderung eines Ehegatten. Einigen sich die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung übernimmt, so liege hierin eine **Anteilsveräußerung** vor. Auch die Besonderheiten der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft rechtfertigten keine andere steuerliche Betrachtung.

Die Zugewinngemeinschaft stellt als solche weder eine Gesamthands- noch eine Bruchteilsgemeinschaft dar. Das Vermögen des Mannes und der Frau werden nicht gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten (§ 1363 Abs. 2 Satz 1 BGB). Die Zugewinngemeinschaft ist entgegen ihrem Namen keine Gemeinschaft. Einer

[255] FG München v. 28.6.1993 - 15 K 462/93, FR 1993, 812.
[256] BStBl. II 2002, 519 = DB 2002, 1411 = BB 2002, 1523; Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, EFG 2001, 566.

Auseinandersetzung bedarf sie nicht. Auch der Zugewinn, den die Ehegatten während der Ehe erzielen, wird - sofern die Ehe nicht durch den Tod eines Ehegatten beendet wird - nicht nach Maßgabe der Beendigung einer Gemeinschaft (§§ 749°ff. BGB), sondern durch eine Geldforderung des Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn ausgeglichen (§§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 Abs. 1 BGB).

Einigen sich z.B. die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung (z.B. privates Einfamilienhaus) übernimmt, so liegt hierin eine steuerpflichtige Anteilsveräußerung. Besteht die Ausgleichsleistung in der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück, kann der andere Ehegatte u.U. einen nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erzielen.

7. Problematik der zinslosen Stundung

7.1 Problemstellung

Eine langfristige unverzinsliche Stundung von Forderungen ist in geschäftlichen Beziehungen unter fremden Dritten eher die Ausnahme. Häufig erfolgen sie aber in Rechtsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen: im Familienrecht, etwa im Zusammenhang mit Ansprüchen auf Zugewinnausgleich oder mit sonstigen Vermögensauseinandersetzungen unter Ehegatten, im Erbrecht, etwa im Zusammenhang mit Vermächtnissen und Pflichtteils- oder Pflichtteilsergänzungsansprüchen oder im Schuldrecht, etwa im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen an Unternehmerehegatten oder mit Kauf- oder Mietverträgen unter nahestehenden Personen.

7.2 „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH

Die sog. „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH ist vielen Beratern unbekannt. Sie basiert dogmatisch auf § 12 Abs. 3 BewG. Danach ist bewertungsrechtlich der Wert unverzinslicher Forderungen oder Schulden, deren **Laufzeit mehr als ein Jahr** beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, um einen Zinsanteil nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen zu kürzen, wobei von einem Zinssatz von 5,5 % p.a. auszugehen ist. Eine solche unverzinsliche Forderung ist also in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil aufzuteilen.[257] Dies korrespondiert mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach Verbindlichkeiten im Betriebsvermögen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind, wenn die Laufzeit der Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag noch mindestens 12 Monate beträgt.

[257] BFH v. 25.6.1974 -VIII R 163/71, BStBl. II 1975, 431; BFH v. 25.2.1975 - VIII R 19/70, BStBl. II 1975, 647; BFH v. 21.10.1980 - VIII R 190/78, BStBl. II 1981, 160; BFH v. 7.7.1983 - IV R 47/80, BStBl. II 1983, 753; BFH v. 19.5.1992 - VIII R 37/90, NV 1993, 87; BFH v. 26.11.1992 - X R 187/87, BStBl. II 1993, 298; BFH v. 30.11.2005 - I R 110/04, BStBl. II 2007, 251.

Diese Aufteilung einer langfristig unverzinslich gestundeten Forderung bzw. Verbindlichkeit in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil soll nach der Rechtsauffassung verschiedener Senate des BFH und der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht nur für die erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtliche Bewertung und für die ertragsteuerliche Bewertung bilanzierender Unternehmer gelten. Da nach § 1 Abs. 1 BewG die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 12 bis 16 BewG für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, gelten, wird darin ein **allgemeiner Rechtsgrundsatz** für die steuerliche Behandlung langfristig unverzinslich gestundeter Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gesehen. Deshalb sollen auch andere langfristig unverzinslich gestundete Forderungen / Verbindlichkeiten entsprechend abgezinst und in einen Kapitalanteil und in einen Zinsanteil aufgeteilt werden.

Der so ermittelte Zinsanteil soll dann nach der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG beim Gläubiger der Forderung zum Zeitpunkt des Zuflusses (vgl. § 11 EStG) zu **Einkünften aus Kapitalvermögen** führen („Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“). Dies soll insbesondere auch dann gelten, wenn die Beteiligten des Rechtsverhältnisses die Stundung ausdrücklich als „unverzinslich“ vereinbart haben.

Insoweit besteht dann auch eine **Steuererklärungspflicht** im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Gläubigers der Kapitalforderung mit den gesetzlich vorgesehenen Sanktionen bei Nichtbeachtung, bis hin zu Einleitung von steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren.

Diese Rechtsprechung hat der 8. Senat des BFH in einem AdV-Verfahren zumindest für eine **zinslos gestundete Zugewinnausgleichsforderung** allerdings inzwischen in Zweifel gezogen: Ob bei zinsloser Stundung eines ehevertraglich anerkannten Zugewinnausgleichsanspruchs Zinsen für die Stundung als Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzusetzen sind, ist **ernstlich zweifelhaft** i.S. des § 69 FGO . Zwar sind die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür dem Grunde nach erfüllt. Jedoch kommt zugleich eine **Schenkung** des anspruchsberechtigten Ehegatten i.S. des ErbStG in Betracht. Um eine **Doppelbesteuerung** dem Grunde nach zu verhindern, muss die Ertragsbesteuerung in derartigen Konstellationen zurücktreten.[258]

[258] BFH v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BB 2012, 883 = DStRE 2012, 154.

7.3 Haftungsgefahren

Stundet also beispielsweise eine zugewinnausgleichsberechtigte Ehefrau im Rahmen einer Scheidungsfolgevereinbarung dem Ehemann langfristig die Zugewinnausgleichsforderung unverzinslich oder stundet etwa ein Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigter dem Erben seine Forderung aus einem Vermächtnis oder aus Pflichtteilsrecht langfristig unverzinslich, entsteht nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung die entsprechende Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Berater, die diesen Aspekt im Rahmen der anwaltlichen oder steuerlichen Beratung bzw. Vertretung übersehen, geraten daher möglicherweise in entsprechende Beraterhaftung, sowohl im Hinblick auf vermeidbare **Steuerbelastungen** als auch im Hinblick auf Säumniszuschläge, Kosten oder auch steuerstrafrechtliche **Geldbußen oder Geldstrafen**.

7.4 Vermeidungsgestaltungen

Eine Vermeidungsgestaltung läge darin, entweder eine unverzinsliche Stundung von **weniger als 12 Kalendermonaten** zu vereinbaren oder aber – bei längerfristiger unverzinslicher Stundung – eine **niedrige Verzinsung von mindestens 1% p.a.** zu vereinbaren, weil ansonsten nach den gesetzlichen Vorgaben die Finanzverwaltung einen Zinssatz von 5,5 % p.a. für die Abzinsung und den daraus sich ergebenen „Zufluss“ von Kapitaleinkünften nach § 20 EStG vornehmen wird.