Steuern in Paarbeziehungen – Finanzamt als lachender Dritter?

RA/Notar/StB/

FA Steuer- und Erbrecht

Wolf-Dieter Tölle

Detmold

Einleitung

Steuerrecht ist kein leichtes Thema. Immer, wenn die Familienrechtlerin oder der Familienrechtler sich mit dem Gegner um die Höhe des Unterhaltes streitet oder darüber wem welche Steuererstattung zusteht, werden wir mit der Komplexheit des Steuerrechtes konfrontiert. Das Steuerrecht sieht für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner, die es immer noch vielfach gibt, viele Vergünstigungen vor, so im Einkommensteuerrecht den sog. Splittingtarif, im Erbschaftsteuerrecht den Freibetrag von 500.000 € oder Steuerbefreiungen für bestimmte Transaktionen im Grunderwerbsteuerrecht. Für Partnerschaften außerhalb der Ehe gelten diese Vergünstigungen nicht Vielfach hat man den Eindruck, dass Paarbeziehungen außerhalb der Ehe oder der eingetragenen Lebenspartnerschaft sogar erheblich benachteiligt werden. Das Finanzamt ist also manchmal der lachende Dritte. Auch im Erbschaftsteuerrecht hängt die Steuerhöhe sogar vom Gewählten Güterstand ab. § 5 Erbschaftsteuergesetz macht dies deutlich. Von der richtigen Gestaltung und praktischen Anwendung des geltenden Rechtes hängt es also ab, inwieweit das Finanzamt der lachende Dritte ist oder nicht.

Im nachfolgenden Vortrag sollen Grundlagen für die Besteuerung von Paarbeziehungen erläutert werden, die wiederum Gestaltungsansätze und -optionen aufzeigen. Ergänzt wird dieses durch praktische Beispiele in den drei maßgeblichen Steuerarten für Paarbeziehungen, nämlich die Einkommensteuer, dem Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht und der Grunderwerbsteuer. Diese zeigen, wie durch richtige Gestaltung der Steuerpflichtige Bürger dafür sorgen kann, dass das Finanzamt nicht immer der lachende Dritte im Bunde der Paarbeziehungen ist.

Viel Spaß dabei.

Inhalt

1. Einkommensteuer - Einkommensermittlung und Steuerveranlagung ... 6

1.1. Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts ... 6

1.2. Einkunftsermittlungsmethoden ... 6

1.3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der Einkommensteuerschuld ... 6

1.4. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht ... 6

1.4.1. Unbeschränkte Steuerpflicht ... 6

1.4.2. Beschränkte Steuerpflicht ... 7

1.4.3. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt ... 7

1.5 Veranlagungszeitraum und Verlustabzug ... 8

1.5.1. Veranlagungszeitraum ... 8

1.5.2. Verlustabzug als Verlustvortrag oder Verlustrücktrag ... 8

1.5.3. Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung ... 10

2. Veranlagungsarten ... 11

2.1. Voraussetzungen, Form und Frist der Wahlrechtsausübung ... 11

2.1.1. Splittingverfahren für Ehegatten ... 11

2.1.2. Splittingverfahren für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft 12

2.2. Wahlrechtsausübung im Falle der Gesamt- bzw. Einzelvollstreckung ... 17

2.3. Besondere Veranlagung gemäß § 26c EStG a.F. (bis 2012) ... 20

2.4. Besondere Veranlagung gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 EStG ... 21

2.5. Verwitweten-Splitting gemäß § 32a Abs. 6 EStG ... 21

2.6. Änderungen der der Wahlrechtsausübung ... 21

2.7. Zusammenveranlagung der Ehegatten (§ 26b EStG) ... 22

2.7.1. Steuerliche Wirkungen der Zusammenveranlagung ... 22

2.7.2. Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung ... 23

2.7.3. Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzverwaltung ... 27

2.8. Getrennte Veranlagung der Ehegatten (§ 26a EStG a.F.) bis 2012 ... 27

2.8.1. Voraussetzungen und Wirkungen ... 27

2.9. Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung ... 28

2.9.1. Grundsatz ... 28

2.9.2. Teilhabe an der Steuerersparnis ... 32

2.9.3. Ausgleich etwaiger eigener steuerlicher Nachteile ... 32

2.10. Bedeutung der Trennung für die Lohnsteuerklassenwahl ab dem ... 33

VZ 2018 ... 33
2.10.1. Änderung der Lohnsteuerklassenwahl im Jahr der Trennung ... 33
2.10.2. Steuerrechtliche Grundlagen der unterjährigen Lohnsteuerklassenwahl 33
2.10.3. Einseitiges unterjähriges Lohnsteuerklassenwahlrecht IV/IV ab VZ 2018 33
2.10.4. Beiderseitiges unterjähriges Lohnsteuerklassenwahlrecht ab VZ 2018 34
2.10.5. Veranlagungswahlrecht für das Veranlagungsjahr trotz unterjährigem 34
Lohnsteuerklassenwechsel ... 35
2.10.6. Änderung der Veranlagungsarten ab 2013 ... 35
2.10.7. Sperrwirkung einer zuvor erfolgten Einzelveranlagung ... 35
2.10.8. Erfordernis der Ermittlung der konkreten Steuerlast ... 36
2.10.9. Wirkung der nachträglich beantragten Zusammenveranlagung ... 36
2.10.10. Erstattungsberechtigung/Vorauszahlung/Nachzahlung bei der ... 37
Ehegattenveranlagung ... 37
2.10.11. Pflicht zur Meldung des Lohnsteuerabzugsmerkmals zum Ablauf des der 37
Trennung folgenden 31.12. desselben Jahres ... 37
2.10.12. Unterjährige Änderung der Lohnsteuerklasse – Bedarfsgemeinschaft 38
2.10.13. Unterjährige Änderung der Lohnsteuerklasse – ALG I -Bezug ... 38
2.10.14. Steuerklassenbildung bei Lebenspartnern ... 38
3. Ungleichbehandlung im Einkommensteuerrecht ... 40
3.1. Vergleich Grundtarif/Splittingtarif ... 40
3.2. Erbschaftsteuer ... 41
4. Gestaltungen mit dem „Berliner Testament“ ... 42
4.1. Gestaltungen mit Testamentsvollstreckung ... 44
4.2. Gestaltungen mit der Pflichtteilsstrafklausel ... 45
4.3. Gestaltungen mit dem Güterstand ... 45
4.4. Pflichtteilsverzicht ... 46
4.5. Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen ... 47
Pflichtteilsanspruch ... 47
4.6. Steuerliche Hinweise zum Ehegattentestament ... 49
4.7. Besondere Steuerbefreiungen, Steuerklasse ... 49
4.8. Steuerliche Nachteile des sog. Berliner Testaments ... 50
4.9. Trennungslösung (Vor- und Nacherbschaft) ... 51
4.10. Gestaltungsmöglichkeiten durch Zuwendungen unter Lebenden ... 53
und von Todes wegen ... 53

4.11. Schenkungssteuer beim Zuwendungsnießbrauch/-Wohnrecht 55
5. Problempunkte bei nichtehelichen 56
Lebensgemeinschaften in der erbrechtlichen Praxis 56
5.1. Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Erbfall 56
5.1.1. Kein gesetzliches Erbrecht 56
5.1.2. Testament 56
5.1.3. Erbvertrag 56
5.2. Erbrechtliche Gestaltungsansätze und Erbschaftsteuer 56
5.3. Ansprüche des überlebenden Partners gegen die Erben 57
5.4. Rechte der Erben gegen den überlebenden Partner bei 57
Zuwendungen des Erblassers an den überlebenden Partner 57
5.5. Ausgleich etwaiger Pflegeansprüche 58
5.6. Aktuelle Rechtsprechung 59
6. Grunderwerbsteuer 60
7. Fazit. 62

1. Einkommensteuer - Einkommensermittlung und Steuerveranlagung

1.1. Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts sind lediglich die Einkünfte, die der Steuerpflichtige aus einer der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 - 7 EStG erzielt. Diese Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung.

1.2. Einkunftsermittlungsmethoden

Das Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen

- sog. Gewinneinkunftsarten – den Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 - 3 EStG - und
- sog. Überschusseinkunftsarten – den Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4 - 7 EStG - (§ 2 Abs. 2 EStG).

Wegen der Einzelheiten kann auf die Anlagen verwiesen werden.

1.3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der Einkommensteuerschuld

Die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung stellt das zu versteuernde Einkommen dar. Zu den Satellitensteuern (Gliedsteuern) gehören die Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag.

§ 2 Abs. 1 - Abs. 5 EStG und R 2 Abs. 1 EStR 2005 enthalten eine detaillierte Darstellung der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. § 2 Abs. 6 EStG iVm §§ 32 a ff. EStG und R 2 Abs. 2 EStR 2005 enthalten eine detaillierte Darstellung der Ermittlung der Einkommensteuerschuld. Wegen der Einzelheiten kann auf die nachstehende Übersicht und auf die Anlagen verwiesen werden.

1.4. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

1.4.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Die Regelung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist in § 1 Abs. 1 - 3 EStG enthalten. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht besteht danach dann, wenn eine natürliche Person im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat oder ein deutscher Staatsangehöriger die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG erfüllt (Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse, sowie bestimmte Haushaltsangehörige). Die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht sind maßgeblich für verschiedene familienpolitische Steuerentlastungen.

Mit dem JStG 1996 wurde auch die Möglichkeit geschaffen, auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, wenn die Einkünfte zu mindestens 90% im Inland besteuert werden bzw. die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136 € im Kalenderjahr betragen.

Die für die personelle Ausweitung der unbeschränkten Steuerpflicht maßgebende Höhe der Einkünfte in § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 ist nach deutschem Recht zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn die Einkünfte im ausländischen Wohnsitzstaat zum Teil steuerfrei sind. Überschreiten die im ausländischen Wohnsitzstaat erzielten Einkünfte bei einer Ermittlung nach deutschem Recht die absolute Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002, ist eine Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer auch dann ausgeschlossen, wenn die ausländischen Einkünfte nach dem Recht des Wohnsitzstaates ermittelt unterhalb der absoluten Wesentlichkeitsgrenze liegen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtigen Einkünfte im Wohnsitzstaat so hoch sind, dass sie den persönlichen Verhältnissen des Ehegatten Rechnung tragen.

Der Übergang von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht und umgekehrt wurde zuletzt in Abschn. 227 EStR 1993 ausführlich geregelt (in EStR 1996/1999/2001/2003/2005 nicht wiederholt).

1.4.2. Beschränkte Steuerpflicht

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und nicht die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG erfüllen, wenn sie inländische Einkünfte iSd § 49 EStG haben (vgl. zu § 49 EStG die Verwaltungsauffassung in Abschn. 222 - Abschn. 224 EStR 2003 bzw. R 49 EStR 2005 und den Hinweisen H 222 - 224). § 49 EStG nimmt Bezug auf die sieben Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 EStG und enthält bestimmte Modifizierungen dazu.

Wegen der sog. erweiterten beschränkten Steuerpflicht (sog. Wegzugsbesteuerung) kann auf §§ 2, 5 AStG verwiesen werden. Das Außensteuergesetz besteuert in § 2 bei Wohnsitzwechsel in niedrig besteuernde Gebiete bestimmte Einkünfte weiter, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte iSd § 34c Abs. 1 EStG wären. In § 5 enthält es für die Personengruppe nach § 2 AStG eine Besteuerungsregelung für zwischengeschaltete Gesellschaften.

1.4.3. Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt

Die Wohnsitzdefinition ergibt sich aus § 8 AO und der dazu ergangenen Rechtsprechung. In erster Linie ist die tatsächliche Gestaltung maßgeblich und nicht das Melderecht. Auch mehrfacher Wohnsitz ist steuerlich möglich.

Die Definition des gewöhnlichen Aufenthalts ergibt sich aus § 9 AO. Insoweit gibt es allerdings nur einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne dieser Vorschrift. Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer ist stets als gewöhnlicher Aufenthalt zu sehen. Diese Sechs-Monats-Frist braucht dabei nicht im Kalenderjahr erfüllt zu werden.

Nach § 8 AO hat jemand, d.h. eine natürliche Person, einen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen kann. Ein Steuerpflichtiger kann gleichzeitig mehrere Wohnsitze haben, die im Inland und/oder Ausland belegen sein können. Ein Wohnsitz i.S.v. § 8 AO setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige von dort aus seiner täglichen Arbeit nachgeht. Ebenso wenig ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige sich während einer Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr in der Wohnung aufhält. Demgemäß ist es auch für das Vorliegen eines Wohnsitzes im Inland ohne Bedeutung, ob dieser den Mittelpunkt der Lebensinteressen der betreffenden Person bildet.

Vielmehr ist entscheidend, dass der Steuerpflichtige eine Wohnung innehat. Danach muss die Wohnung in objektiver Hinsicht dem Steuerpflichtigen jederzeit (wann immer er es wünscht) als Bleibe zur Verfügung stehen und zudem in subjektiver Hinsicht von ihm zu einer entsprechenden Nutzung – d.h. für einen jederzeitigen Wohnaufenthalt – bestimmt sein. In dieser zur objektiven Eignung hinzutretenden subjektiven Bestimmung liegt der Unterschied zwischen dem bloßen Aufenthaltnehmen in einer Wohnung und dem Wohnsitz.

Dabei kann nach ständiger BFH-Rechtsprechung in der Regel davon ausgegangen werden, dass ein Ehepartner die Wohnung, in der seine Familie wohnt, auch benutzen und daher dort einen Wohnsitz haben wird. Die gleiche Vermutung gilt, wenn ein vom Inland ins Ausland versetzter Steuerpflichtiger eine Wohnung im Inland beibehält, deren Benutzung ihm jederzeit möglich ist und die dergestalt ausgestattet ist, dass sie jederzeit als Bleibe dienen kann.

Sachverhaltsvermutungen sind allerdings widerlegbar. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, im Einzelfall nachzuweisen, dass trotz der Beibehaltung der Wohnung keine Absicht mehr besteht, diese ständig oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit oder Gewohnheit zu nutzen. Als Umstand, der z. B. gegen

eine künftige regelmäßige Benutzung durch den Steuerpflichtigen spricht, ist die (Unter-)Vermietung der Wohnung anzusehen. Demgemäß soll es für die eigene Nutzung einer Wohnung i. S. des § 8 AO nach einer rechtskräftigen Entscheidung des Niedersächsischen FG nicht genügen, dass die volljährige Tochter des Steuerpflichtigen die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken ständig nutzt und der Steuerpflichtige die Wohnung nur bei seinen gelegentlichen Inlandsaufenthalten als Unterkunftsmöglichkeit heranzieht.

Gleichermaßen denkbar ist, dass ein ins Ausland versetzter Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz im Inland mit der Versetzung aufgibt, weil seine Familie kurzfristig nachzieht und er am neuen Tätigkeitsort einer uneingeschränkten Residenzpflicht unterliegt. Ist in diesem Sinne der Nachweis des Gegenteils erbracht, so kann das Verbleiben der Wohnung im Inland einen Wohnsitz eines versetzten Steuerpflichtigen nicht begründen.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger – weiterhin – eine Wohnung innehat, können alle Umstände des Einzelfalles herangezogen werden. Sie müssen nur nach der Lebenserfahrung den Schluss erlauben, dass der Steuerpflichtige die Wohnung hält, um sie als solche zu nutzen.

1.5 Veranlagungszeitraum und Verlustabzug

1.5.1. Veranlagungszeitraum

Die Einkommensteuer ist Jahressteuer. Bei dieser sog. Abschnittsbesteuerung ist der Veranlagungszeitraum für die Einkommensteuer mit dem Kalenderjahr identisch. Die Einkommensteuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres (§§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 EStG). Mit ihr wird der Steuerpflichtige nachträglich veranlagt.

Außerhalb des Steuerabschnitts (Veranlagungszeitraum) liegende Tatsachen und Umstände sind in der Regel nicht zu berücksichtigen. Weicht das Wirtschaftsjahr von dem steuerlichen Veranlagungszeitraum ab, ist bei Land- und Forstwirten der Gewinn des Wirtschaftsjahres auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, und auf das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, entsprechend den zeitlichen Anteilen aufzuteilen. Bei Gewerbetreibenden gilt dagegen der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EStG).

1.5.2. Verlustabzug als Verlustvortrag oder Verlustrücktrag

In jeder der sieben Einkunftsarten können nicht nur positive, sondern auch negative Ergebnisse entstehen. Nach der in § 2 Abs. 3 EStG enthaltenen Anordnung, die „Summe der Einkünfte“ zu bilden, müssen Verluste, die nach Durchführung des internen Verlustausgleiches bei einzelnen Einkunftsarten verblieben sind, mit positiven Einkünften aus den anderen Einkunftsarten verrechnet werden (externer Verlustausgleich).

Nicht oder nur in eingeschränkter Weise können ausgeglichen werden:
- Verluste aus einem wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht steuerbaren Engagement (sog. „Liebhaberei“)
- Verluste aus Spekulationsgeschäften (§ 23 Abs. 4 S. 3 EStG).

Verlustvortrag und Verlustrücktrag (Verlustabzug) sind Instrumente, die der Überwindung des Kalenderjahresprinzips aus Gerechtigkeitsgründen und aus systematischen Gründen, daneben aber auch der Wirtschaftsförderung dienen. Dadurch werden Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, überperiodisch (über den Veranlagungszeitraum hinaus) durch Verlustabzug berücksichtigt (§ 10d EStG).

Soweit also ein Verlustausgleich nach obigen Regeln erfolglos blieb, ist ein (restlicher) Verlustbetrag
- zunächst in dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen (Verlustrücktrag, §10d Abs. 1 EStG),

- soweit dies nicht möglich ist, in den folgenden Veranlagungszeiträumen (Verlustvortrag, § 10d Abs. 2 EStG).

Diese Technik nennt § 10d EStG „Verlustabzug“; in der Praxis wird von „Verlustrücktrag“ oder „Verlustvortrag“ gesprochen. Verluste, die nicht ausgleichsfähig sind (siehe oben), dürfen auch nicht abgezogen werden.

Der Verlustabzug wird vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Abzugsjahres vorgenommen, hat also gem. § 10d EStG die systematische Stellung von Sonderausgaben (Gesamtbetrag der Einkünfte./. Sonderausgaben = Einkommen => § 2 Abs. 4 EStG). Der Verlustabzug wird in der Weise vorgenommen, dass der im Wirtschaftsjahr erwirtschaftete Verlust, der nicht in diesem Jahr im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigt werden kann, (als Verlustrücktrag) wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte des dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Zeitraums abgezogen, also zurückgetragen werden kann.

Der Steuerpflichtige kann aber auch eine andere Zuordnung des abzugsfähigen Verlusts, auch hinsichtlich einzelner Teilbeträge davon, als Verlustvor- oder -rücktrag nach § 10d Abs. 1 S. 7, 8 EStG beim Finanzamt beantragen. Für den Verlustrücktrag existiert also ein Wahlrecht: Der Steuerpflichtige kann gem. § 10d Abs. 1 S. 4, 5 EStG auf den Rücktrag ganz oder teilweise verzichten; macht er von diesem Wahlrecht Gebrauch, verbleibt ein höherer Verlustvortrag. Dieser muss aber – ohne Wahlrecht – stets so weit durchgeführt werden, bis ggf. der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert allerdings um die übrigen Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, aufgezehrt und dadurch das Einkommen Null ist.

Zum Verlustabzug werden nur solche Verluste zugelassen, die aus einem Einkunftstatbestand herrühren. Verlustabzug steht nur demjenigen Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erlitten hat. Der Verlustabzug ist also rechtsgeschäftlich nicht übertragbar, über ihn kann auch sonst nicht verfügt werden.

Seit dem 1.1.1999 wurde - systemwidrig - der Verlustausgleich zwischen den einzelnen Einkunftsarten eingeschränkt (vgl. §§ 2 Abs. 3, 10d Abs. 1, 2 EStG). Ab 1.1.2004 sind diese Verlustabzugsbeschränkungen (sog. "Mindestbesteuerung") teilweise wieder zurückgenommen worden.

Nach der zwischenzeitlichen Rechtsprechung des 1. Senats des BFH soll ein abzugsfähiger Verlust auch nicht vererblich sein. Diese Rechtsprechung hat der Senat dann aber zumindest für die Fälle eingeschränkt, in denen der Ausgleich noch für das Jahr des Erbfalls erfolgt. Der BMF will dabei aber den Verlustausgleich nur zulassen, wenn der Erbe durch die Verluste wirtschaftlich auch selbst belastet ist; das soll nicht der Fall sein, wenn er für Nachlassverbindlichkeiten nicht oder nur beschränkt haftet. Der XI. Senat des BFH hat dazu inzwischen beim I. Senat und beim VIII. Senat angefragt, ob sie an ihrer Rechtsprechung festhalten wollen. Dies hat der erste Senat bejaht. Die Rechtsfrage wurde daher dem Großen Senat vorgelegt. Der Große Senat des BFH hat zwischenzeitlich die Vererblichkeit des abzugsfähigen Verlustes verneint: Der Erbe kann einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nach § 10d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen.

Im Ergebnis führt der Verlustabzug zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens der vorangegangenen und/oder der nachfolgenden Veranlagungszeiträume mit der Folge, dass deswegen ein den vorangegangenen Veranlagungszeitraum betreffender Steuerbescheid abgeändert werden muss und dadurch ggf. für diesen Veranlagungszeitraum eine Steuererstattung ausgelöst wird.

In unterhaltsrechtlicher Hinsicht stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob der Verlustabzugsberechtigte für Unterhaltszwecke die Obliegenheit zu einer möglichst schnellen Realisierung des abzugsfähigen Verlusts hat (trotz möglicher höherer Erstattungen bei Verlustvortrag in zukünftige Veranlagungszeiträume). Ferner ist bei Verlustjahren immer geboten, den steuerlichen

„Verbleib“ des Verlusts, also die damit wahrscheinlich zusammenhängende Steuererstattung in der Auskunftsstufe näher zu erfragen.

1.5.3. Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung

§ 15a EStG schließt bei beschränkter Haftung sowohl den internen (horizontalen) und den externen (vertikalen) Verlustausgleich als auch den Verlustabzug (im Wege des Rücktrags oder Vortrags) aus und ersetzt ihn durch einen nur verrechenbaren Verlust.

Ohne zeitliche Begrenzung kann dieser nur gegen Gewinne aus dem Beteiligungsengagement, aus dem die Verluste stammen, aufgerechnet werden. Diese Sonderregelung greift allerdings nur ein, wenn und soweit durch einen Verlust ein negatives Kapitalkonto für den beschränkt Haftenden entsteht oder sich erhöht und nicht die Summe der im Handelsregister verzeichneten Haftungseinlagen noch ausreichende Deckung für den Fehlbetrag ausweist.

2. Veranlagungsarten

2.1. Voraussetzungen, Form und Frist der Wahlrechtsausübung

2.1.1. Splittingverfahren für Ehegatten

Ehegatten, die zu Beginn oder zu irgendeinem anderen Zeitpunkt des Veranlagungszeitraums (= Kalenderjahr, § 25 Abs. 1 EStG) unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, konnten bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2012 zwischen der Zusammenveranlagung und der getrennten Veranlagung wählen. Ab 2013 ist die getrennte Veranlagung abgeschafft und die Ehegatten können nur noch zwischen der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung wählen.

Die Ehegatten werden darüber hinaus bis 2012 getrennt veranlagt, wenn mindestens einer von ihnen die getrennte Veranlagung wählt (§ 26 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.). Die Ehegatten werden ab 2013 einzeln veranlagt, wenn mindestens einer von ihnen die Einzelveranlagung wählt (§ 26 Abs. 2 Satz 1 EStG n.F.). Die Zusammenveranlagung muss grundsätzlich also von beiden Ehegatten gewählt werden (§ 26 Abs. 2 Satz 2 EStG n.F.).

Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt, was in der Regel durch Ankreuzen der dafür auf den Einkommensteuererklärungsvordrucken vorgesehenen Felder im Mantelbogen geschieht. Wird keine (wirksame) Erklärung der Ehegatten zur Form der Veranlagung abgegeben, erfolgt Zusammenveranlagung (vgl. § 26 Abs. 3 EStG).

Für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung konnten sie sich bis 2012 stattdessen auch noch für die besondere Veranlagung nach § 26c EStG entscheiden (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 EStG). Diese Veranlagungsform wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 mit Wirkung ab 2013 abgeschafft.

Fehlt es an einer der vorstehenden Voraussetzungen, war bspw. einer der Ehegatten nur beschränkt steuerpflichtig oder haben die Ehegatten im gesamten Veranlagungszeitraum dauernd getrennt gelebt, sind sie zwingend einzeln zu veranlagen (Einzelveranlagung).

Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG werden den Ehegatten entweder jeweils hälftig zugerechnet (§ 26a Abs. 2 S. 1 EStG n.F.) oder – auf Antrag – individuell zugerechnet werden (§ 26a Abs. 2 S. 2 EStG n.F.).

Für bestimmte Einkunftsarten und Einkommensverhältnisse sollte nach den ursprünglichen Überlegungen zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 die Möglichkeit eingeführt werden, auf Antrag Einkommensteuererklärungen nur noch im Zwei-Jahres-Zyklus abzugeben (§ 25a EStG-Entwurf). Veranlagungszeitraum sollte aber das Kalenderjahr bleiben. Diese Überlegungen sind aber fallen gelassen worden.

Eine nationale Regelung, wonach die Zusammenveranlagung nicht in Betracht komme, wenn nicht beide Ehegatten im selben Mitgliedstaat der EG wohnen, auch wenn sie nicht tatsächlich getrennt leben, soll nach der Rechtsprechung des EuGH gegen Art. 48 (jetzt: Art. 39) EGV verstoßen. Auch soll eine nationale Regelung gegen Art. 43 EGV (vormals: Art. 52 EGV) verstoßen, die die Zusammenveranlagung mit der Begründung versagt, der andere Ehegatte überschreite in einem anderen Mitgliedsstaat bestimmte relative bzw. absolute Einkommensgrenzen. Eine Zusammenveranlagung kommt allerdings bei einer „hinkenden Ehe“ nicht in Betracht, also bei einer Ehe, die zwar nach Heimatrecht wirksam, aber nach deutschem Recht nicht wirksam ist.

Die für die sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 EStG 2002 maßgebende Höhe der Einkünfte in § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 ist nach deutschem Recht zu ermitteln. Ein negativer Nutzungswert aus einer in einem Mitgliedstaat der EU (hier: in den Niederlanden) eigengenutzten Wohnung ist danach in Deutschland nicht steuerbar und deswegen unabhängig von seiner Besteuerung in den Niederlanden in die Berechnung der betreffenden Einkünfte nicht einzubeziehen. Anders verhält es sich bei (hier:) niederländischem Arbeitslosengeld, das in den Niederlanden besteuert wird; solche Einkünfte sind in Deutschland als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S. von § 22 Nr. 1 EStG 2002 steuerbar und als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte auch dann in die Berechnung der nach § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Satz 3 EStG 2002 maßgebenden Einkünfte einzubeziehen, wenn vergleichbare Einkünfte im Inland (nach § 3 Nr. 2 EStG 2002) steuerfrei sind. Ein Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten liegt weder in dem einen - der Nichteinbeziehung des Nutzungswerts der eigengenutzten Wohnung in den Niederlanden als in Deutschland nicht steuerbare Einkünfte - noch in dem anderen - der Berücksichtigung des in den Niederlanden von der Klägerin bezogenen Arbeitslosengeldes als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte.

Bei der Frage, ob Ehegatten die Einkunftsgrenzen (relative oder absolute Wesentlichkeitsgrenze) für das Wahlrecht zur Zusammenveranlagung in Fällen der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 2009) wahren, ist im Rahmen einer einstufigen Prüfung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2009 auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag zu verdoppeln (gegen R 1 EStR 2012). Eine eigenständige Vorabprüfung der Einkunftsgrenzen scheidet damit aus.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, dass zumindest einer der Ehegatten Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, ist und dieser nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder der nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist. Nur insoweit wird nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Antrag der nicht dauernd getrenntlebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt.

Nach dem Tod eines Ehegatten soll die Ausübung des Zusammenveranlagungswahlrechts des überlebenden Ehegatten die Zustimmung der Erben des verstorbenen Ehegatten voraussetzen. Dies hat der BFH inzwischen bestätigt. Das Veranlagungswahlrecht steht danach nach dem Tode eines Ehegatten dessen Erben zu. Das Einverständnis des Erben mit der Zusammenveranlagung könne nur dann nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt werden, wenn er Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers hat. Bis zur Ermittlung des Erben sei daher getrennt zu veranlagen.

Nach Ansicht des BFH ist die Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses verwitweter Alleinerziehender aus dem Anwendungsbereich des Ehegattensplittings nach § 32a Abs. 5 EStG nicht ernstlich zweifelhaft.

2.1.2. Splittingverfahren für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft

Mit dem Begriff "Ehegatten" sind eindeutig die Partner einer Ehe im Sinne des bürgerlichen Rechts gemeint. Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft hatten – zumindest nach bisheriger Gesetzeslage - keinen Anspruch auf Durchführung einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer unter Anwendung des Splittingtarifs. Unter einer "Ehe" ist nur die rechtlich verbindliche Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau zu verstehen.

Gleichgeschlechtliche Lebenspartner, die eine Lebenspartnerschaft nach dem LPartG begründet haben, sind von dem Gesetzeswortlaut mithin nicht erfasst. Eine unmittelbare Anwendung der Regelung auf gleichgeschlechtliche Lebenspartner scheidet aus. Eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Zusammenveranlagung auf eingetragene Lebenspartnerschaften oder auf Partner eheähnlicher Lebensgemeinschaften kommt nach der bisherigen Auffassung des BFH mangels Regelungslücke nicht in Betracht. § 2 Abs. 8 EStG findet auf verschiedengeschlechtliche Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft keine Anwendung. Die Vorschrift ist vielmehr dahingehend zu interpretieren, dass sie nur Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft i.S.d. LPartG erfasst, weil nur derartige Partnerschaften sich hinsichtlich der durch sie erzeugten rechtlichen Bindungen und gegenseitigen Einstandspflichten herkömmlichen Ehen derart angenähert haben, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung nicht mehr zu rechtfertigen ist.

Die Ungleichbehandlung von Ehepaaren und Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaften im Einkommensteuerrecht wurde zunehmend als fragwürdig angesehen, zumal das BVerfG die bisher bestehende Ungleichbehandlung im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung inzwischen für verfassungswidrig erklärt hat. Der 10. Senat des Niedersächsischen FG hält daher die unterschiedliche einkommensteuerliche Behandlung für verfassungswidrig. Demgegenüber sieht der 2. Senat des Niedersächsischen FG in der unterschiedlichen Behandlung kein Problem. Nach der Auffassung des FG Baden-Württemberg soll es zumindest nicht möglich sein, im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes (einstweilige Anordnung gemäß § 114 FGO) die Lohnsteuerklasse III eintragen zu lassen. Das FG Schleswig-Holstein und das FG Bremen befürworten vorläufigen Rechtsschutz im Wege der Aussetzung der Vollziehung, ebenso das FG Köln. Die OFD Münster hat für seinen Zuständigkeitsbereich eine Verfügung dazu erlassen, wie mit solchen Anträgen bis zu einer rechtlichen Klärung von Seiten der Finanzverwaltung umzugehen ist. Der BFH hat einen solchen vorläufigen Rechtsschutz abgelehnt.

Kommt man zu dem Ergebnis, dass auch eingetragene Lebenspartner den Anspruch haben, zusammenveranlagt zu werden, dann kann der Übergang von der einen zur anderen Veranlagungsform nur im Rahmen eines jeweils selbstständigen Veranlagungsverfahrens, aber nicht durch eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids erfolgen. Dazu führt der BFH aus, dass die Einzelveranlagung (§ 25 EStG) und die Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) wesensverschiedene Veranlagungsformen sind. Für den umgekehrten Fall ist dies bereits entschieden: Wenn im Laufe des Verfahrens durch das Finanzamt festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nicht vorliegen, kann der (ursprüngliche) Bescheid über die Zusammenveranlagung nicht geändert, sondern nur aufgehoben und ein neues Veranlagungsverfahren durchgeführt werden.

Die Ungleichbehandlung von eingetragenen Lebenspartnerschaften und Ehen beim Ehegattensplitting ist nach der Auffassung des BVerfG verfassungswidrig. Die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, da es an hinreichend gewichtigen Sachgründen für die Ungleichbehandlung fehlt. Dies hat der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts in einem am 07.05.2013 getroffenen und am 06.06.2013 veröffentlichten Beschluss entschieden. Die Entscheidung ist mit 6:2 Stimmen ergangen; der Richter Landau und die Richterin Kessal-Wulf haben ein gemeinsames Sondervotum abgegeben.

Die Rechtslage musste danach rückwirkend ab der Einführung des Lebenspartnerschaftsgesetzes zum 1. August 2001 geändert werden. Übergangsweise sind

die bestehenden Regelungen zum Ehegattensplitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden.

Die §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes sind nach dem Beschluss des BVerfG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit sie eingetragenen Lebenspartnern anders als Ehegatten nicht die Möglichkeit der Zusammenveranlagung und die damit verbundene Anwendung des Splittingverfahrens eröffnen. Die Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern in den Vorschriften zum Ehegattensplitting stellt eine am allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG zu messende mittelbare Ungleichbehandlung wegen der sexuellen Orientierung dar. Auch wenn die Regelung selbst an den Familienstand anknüpft, ist doch die Entscheidung für eine Ehe oder eine eingetragene Lebenspartnerschaft kaum trennbar mit der sexuellen Orientierung verbunden.

Im Fall der Ungleichbehandlung von Personengruppen besteht regelmäßig eine strenge Bindung des Gesetzgebers an die Erfordernisse des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Die Anforderungen an die Rechtfertigung sind umso strenger, je mehr sich die personenbezogenen Merkmale an die des Art. 3 Abs. 3 GG annähern, das heißt je größer die Gefahr ist, dass die Ungleichbehandlung zur Diskriminierung einer Minderheit führt. Dies ist bei Differenzierungen nach der sexuellen Orientierung der Fall.

Allein der besondere Schutz der Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG vermag die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft nicht zu rechtfertigen. Die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG bildet einen sachlichen Differenzierungsgrund, der in erster Linie dazu geeignet ist, die Ehe gegenüber anderen Lebensgemeinschaften besser zu stellen, die durch ein geringeres Maß an wechselseitiger Pflichtbindung geprägt sind. Geht die Privilegierung der Ehe mit einer Benachteiligung anderer, in vergleichbarer Weise rechtlich verbindlich verfasster Lebensformen einher, rechtfertigt der bloße Verweis auf das Schutzgebot der Ehe eine solche Differenzierung indes nicht.

Der Gesetzgeber hat die Lebenspartnerschaft von Anfang an in einer der Ehe vergleichbaren Weise als umfassende institutionalisierte Verantwortungsgemeinschaft verbindlich gefasst und bestehende Unterschiede kontinuierlich abgebaut. Wie die Ehe unterscheidet sich die Lebenspartnerschaft sowohl von ungebundenen Partnerbeziehungen als auch von den Rechtsbeziehungen zwischen Verwandten.

Es bedarf daher jenseits der bloßen Berufung auf Art. 6 Abs. 1 GG eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes, der die Begünstigung von Ehen gegenüber Lebenspartnerschaften gemessen am jeweiligen Regelungsgegenstand und -ziel rechtfertigt. Ein solcher lässt sich für das Splittingverfahren weder aus dem Normzweck noch aus der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers im Steuerrecht herleiten.

Zweck des 1958 eingeführten Splittingverfahrens ist es, Ehen unabhängig von der Verteilung des Einkommens zwischen den Ehegatten bei gleichem Gesamteinkommen gleich zu besteuern. Das Splittingverfahren nimmt hierbei den zivilrechtlichen Grundgedanken der Ehe als Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs auf. Auch die eingetragene Lebenspartnerschaft ist als Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs ausgestaltet. Bereits seit ihrer Einführung im Jahr 2001 ist sie in ihren für die steuerrechtliche Anknüpfung wesentlichen Grundzügen mit der Ehe vergleichbar: Die wechselseitige Verpflichtungsbefugnis bei Geschäften zur Deckung des Lebensbedarfs sowie die eingeschränkte Verfügungsberechtigung über eigenes Vermögen sind in beiden Instituten identisch geregelt. Zudem mussten die Lebenspartner bereits seit 2001, wenn sie nicht einen

Lebenspartnerschaftsvertrag schließen wollten, die sogenannte Ausgleichsgemeinschaft vereinbaren, für die die Vorschriften für die eheliche Zugewinngemeinschaft entsprechend galten. Zum 1. Januar 2005 wurde explizit die Zugewinngemeinschaft als Regelgüterstand eingeführt. Darüber hinaus wurde der - bei Ehescheidungen erst seit 1977 stattfindende - Versorgungsausgleich auf die Aufhebung der Lebenspartnerschaft erstreckt.

Familienpolitische Intentionen vermögen die Ungleichbehandlung von Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften bezüglich des Splittingverfahrens nicht zu rechtfertigen. Nach dem Einkommensteuergesetz hängt die Gewährung des Splittingvorteils allein von der Existenz einer Ehe ab, in der die Partner nicht dauernd getrennt leben. Unbeachtlich ist demgegenüber das Vorhandensein von Kindern sowie die Möglichkeit, dass während der Ehe gemeinsame Kinder der Ehepartner geboren werden.

Das Splittingverfahren erweitert den Spielraum der Ehepartner bei der Aufgabenverteilung innerhalb der Ehe und wird deshalb auch als Regelung angesehen, die vor allem für Familien gedacht ist, in denen ein Ehepartner wegen Familienarbeit (d. h. wegen Kindererziehung oder Pflege) nicht oder nur teilweise erwerbstätig ist. Jedoch erkennt auch das Lebenspartnerschaftsgesetz - ebenso wie das Eherecht - den Partnern Gestaltungsfreiheit im Hinblick auf ihre persönliche und wirtschaftliche Lebensführung zu und geht von der Gleichwertigkeit von Familienarbeit und Erwerbstätigkeit aus. Unterschiede zwischen der Lebenssituation von Ehepartnern und Lebenspartnern, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, sind insoweit nicht zu erkennen. Zum einen gibt es nicht in jeder Ehe Kinder und ist nicht jede Ehe auf Kinder ausgerichtet. Zum anderen werden zunehmend auch in Lebenspartnerschaften Kinder großgezogen; insoweit sind Ausgestaltungen denkbar und nicht völlig unüblich, in denen der eine der Lebenspartner schwerpunktmäßig die Betreuung der Kinder übernimmt.

Die Privilegierung der Ehe im Verhältnis zur Lebenspartnerschaft lässt sich vor diesem Hintergrund nicht mit der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers im Steuerrecht begründen.

Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen; die tatsächlichen Anknüpfungspunkte müssen im Normzweck angelegt sein. Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist. Der gesetzgeberische Spielraum für Typisierungen ist umso enger, je dichter die verfassungsrechtlichen Vorgaben außerhalb des Art. 3 Abs. 1 GG sind. Er endet dort, wo die speziellen Diskriminierungsverbote des Art. 3 Abs. 2 und 3 GG betroffen sind.

Der Umstand, dass eingetragene Lebenspartnerschaften und Ehen gleichermaßen als Gemeinschaften des Verbrauchs und Erwerbs konstituiert sind, geböte bei einer typisierenden Gruppenbildung eine steuerliche Gleichbehandlung.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Förderung des Aufwachsens von Kindern kommt eine typisierende Begünstigung von Ehepaaren gegenüber eingetragenen Lebenspartnerschaften beim Splittingverfahren nicht in Betracht. Nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen entfallen zwar 91% des gesamten Splittingvolumens auf Ehepaare mit aktuell oder früher steuerlich relevanten Kindern. Da der Splittingvorteil umso höher ist, je größer die Einkommensunterschiede zwischen beiden Partnern ausfallen, werden indes eingetragene Lebenspartnerschaften ebenso wie Ehen insbesondere dann vom Splitting profitieren, wenn in ihnen Kinder aufwachsen oder aufgewachsen sind und deshalb einer der Partner nicht

oder nur eingeschränkt erwerbstätig ist. Dass der Kinderanteil bei eingetragenen Lebenspartnerschaften weit unter dem von Ehepaaren liegt, genügt für eine typisierende Beschränkung des Splittingverfahrens auf Ehepaare nicht. Die Benachteiligung von Lebenspartnerschaften beim Splittingverfahren ist ohne größere Schwierigkeiten für den Gesetzgeber und die Verwaltung vermeidbar. Auszublenden, dass auch in Lebenspartnerschaften Kinder aufwachsen, liefe auf eine mittelbare Diskriminierung gerade wegen der sexuellen Orientierung der Partner hinaus.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß rückwirkend zum Zeitpunkt der Einführung des Instituts der Lebenspartnerschaft am 1. August 2001 zu beseitigen. Da er hierfür unterschiedliche Möglichkeiten hat, kommt nach der Auffassung des BVerfG vorliegend nur eine Unvereinbarkeitserklärung in Betracht. Bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung, die der Gesetzgeber unverzüglich zu treffen hat, bleiben §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG zur Vermeidung einer Unsicherheit über die Rechtslage anwendbar mit der Maßgabe, dass auch eingetragene Lebenspartner, deren Veranlagungen noch nicht bestandskräftig durchgeführt sind, mit Wirkung ab dem 1. August 2001 unter den für Ehegatten geltenden Voraussetzungen eine Zusammenveranlagung und die Anwendung des Splittingverfahrens beanspruchen können.

Der Gesetzgeber hat inzwischen mit der Neuregelung in § 2 Abs. 8 EStG reagiert:

Mit dem Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Mai 2013 verabschiedete der Bundesrat am 5. Juli 2013 ein Gesetz, das Lebenspartnern die Nutzung des Splittingtarifs erlaubt. Zuletzt wurde mit dem am 29. Juni 2013 im Bundesgesetzblatt verkündeten Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz bei der Grunderwerbsteuer eine rückwirkende Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern mit Eheleuten geregelt. Allerdings gilt diese – genauso wie jetzt die Option des Splittingtarifs bei der Einkommensteuer – nur für alle noch nicht bestandskräftigen Altfälle ab Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes vom 18. Juli 2001, dass die damalige rot-grüne Bundesregierung beschloss.

Partner einer Lebensgemeinschaft können nach der Auffassung des BFH für Jahre, in denen das Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) noch nicht in Kraft war, das steuerliche Splittingverfahren nicht beanspruchen. Auch aus § 2 Abs. 8 EStG, der nunmehr rückwirkend die Gleichstellung von Ehegatten und Lebenspartnern regelt, ergebe sich kein Anspruch auf Zusammenveranlagung.

Das FG Köln hat entschieden, dass eine Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide im Hinblick auf die rückwirkende Anwendung des Splittingtarifs für eingetragene Lebenspartnerschaften nicht in Betracht kommt. Das Finanzamt habe es zu Recht unterlassen, die Einkommensteuerbescheide der Kläger zu ändern und für die Streitjahre Zusammenveranlagungen vorzunehmen. Das gilt auch unabhängig davon, dass unter anderem die Grundlagenbescheide für die Jahre 2002 bis 2008 noch nicht bestandskräftig waren. Eine Änderung nach § 165 Abs. 2 AO scheidet aus, da die jeweiligen Einkommensteuerbescheide im Hinblick auf die Frage, ob der Ausschluss eingetragener Lebenspartnerschaften vom Ehegattensplitting verfassungsgemäß ist, nicht vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 AO ergangen waren. Ebenso wenig kommt eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO in Betracht, da die jeweiligen Steuerbescheide nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO standen. Die Ungleichbehandlung von noch offenen und von bereits bestandskräftig entschiedenen Fällen verstößt nicht gegen das GG, insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

Der Splittingtarif gilt nur für Ehegatten und eingetragene Lebenspartnerschaften, nicht aber für nichteheliche Lebensgemeinschaften. Zwischen verheirateten Paaren und verpartnerten Paaren einerseits und eheähnlichen Lebensgemeinschaften andererseits besteht der Unterschied, dass es sich bei Letzteren nicht um rechtliche Gemeinschaften handelt. Ein Steuerpflichtiger hat keinen Anspruch auf Zusammenveranlagung mit seiner nichtehelichen Lebensgefährtin und Anwendung des Splittingtarifs. Das gilt auch dann, die Lebensgefährtin als Hausfrau die gemeinsamen Kinder betreut und der Lebensgefährte ausschließlich den Lebensunterhalt finanziert. Auch das FG Bremen schließt sich insoweit der Auffassung des BFH an, nachdem die unterschiedliche Behandlung im Vergleich zu ehelichen Lebensgemeinschaften nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt.

Ehegatten, die ihre Lebenspartnerschaft in eine Ehe umgewandelt haben, können die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer auch für bereits bestandskräftig einzelveranlagte Jahre verlangen. Die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft nach § 20a LPartG in eine Ehe ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; die Rückwirkung ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 EheöffnungsG. Das EheöffnungsG bestimmt in Art. 3 Abs. 2, dass nach der Umwandlung der Lebenspartnerschaft in eine Ehe für die Rechte und Pflichten der Lebenspartner der Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft maßgebend ist. Nach der Umwandlung sind die Lebenspartner so zu stellen, als ob sie am Tag der Begründung der Lebenspartnerschaft geheiratet hätten. "Bestandskraft" ist kein in dem Sinne tragendes Prinzip des Rechts, dass eine Änderung bestandskräftiger Bescheide infolge einer Gesetzesänderung immer nur mit ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung erfolgen kann. Bei rückwirkenden Änderungen aufgrund außersteuerrechtlicher Gesetze bedarf es grundsätzlich keiner weiteren gesetzlichen Anordnung der Durchbrechung der Bestandskraft.

2.2. Wahlrechtsausübung im Falle der Gesamt- bzw. Einzelvollstreckung

Das Wahlrecht von Ehegatten auf Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung kann unbefristet und ohne Bindung an die gewählte Lohnsteuerklasse ausgeübt werden. Die erstmalige Wahl der getrennten Veranlagung nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Ehegatten, obwohl die Lohnversteuerung anhand der Lohnsteuerklassenkombination III/V erfolgte, ist nach der Auffassung des FG Münster nicht wegen eines Gestaltungsmissbrauchs unwirksam, wenn zum Zeitpunkt der Wahl der Lohnsteuerklassen die Insolvenz noch nicht absehbar war.

Nach der Rechtsprechung des BFH und nach instanzgerichtlicher Auffassung soll in der Insolvenz dem Insolvenzverwalter (bzw. dem Treuhänder, § 80 InsO) das Wahlrecht hinsichtlich der Veranlagungsart zustehen, da es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht handele, allerdings im Innenverhältnis nur in dem Rahmen, in dem Ehegatten einander auch zur Wahlrechtsausübung verpflichtet sind. Allerdings soll dem Insolvenzverwalter kein Recht zur Wahl der Steuerklasse zustehen.

Der Anspruch des Ehegatten auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung richtet sich nach der Auffassung des BGH nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des anderen Teils gegen den Insolvenzverwalter. Der Insolvenzverwalter kann die Zustimmung nicht davon abhängig machen, dass sich der Ehegatte zur Auszahlung des Wertes des durch die Zusammenveranlagung erzielten Steuervorteils verpflichtet.

Nach der Auffassung des LG Cottbus und des FG Münster handelt es sich dabei um ein zur Insolvenzmasse gehörendes reines Vermögensrecht und die Zustimmung des Insolvenzverwalters zur Zusammenveranlagung des insolventen Ehegatten mit dem nicht

insolventen Ehegatten sei nur Zug-um-Zug gegen Herausgabe des dadurch erlangten Steuervorteils geschuldet.

Der Antrag auf getrennte Veranlagung kann auch zusammen mit einem eingelegten Einspruch gegen den nicht bestandskräftigen Zusammenveranlagungsbescheid gestellt werden. Erzielt der Insolvenzschuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 35 InsO i.V.m. § 36 Abs. 1 InsO als Neuerwerb zur Insolvenzmasse gehören, ist auch ein sich insoweit ergebender, nach § 46 Abs. 1 AO pfändbarer Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch der Insolvenzmasse zuzurechnen. Fällt nach Insolvenzeröffnung erzieltes Arbeitseinkommen und ein insoweit in Betracht kommender Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch als Neuerwerb in die Insolvenzmasse, steht dem Insolvenzverwalter und im vereinfachten Insolvenzverfahren dem Treuhänder für den betreffenden Besteuerungszeitraum auch die Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 26 Abs. 2 EStG als Verwaltungsrecht mit vermögensrechtlichem Bezug zu.

Für den Pfändungsgläubiger eines Einkommensteuererstattungsanspruchs hat der BFH jedoch gegenteilig entschieden und ihm das Veranlagungswahlrecht nicht zugestanden. Auch das LG Dortmund hat dem Schuldner eines Verbraucherinsolvenzverfahrens in der Wohlverhaltensphase die Wahl der Lohnsteuerklasse V zugestanden, falls er deutlich weniger verdient als sein Ehepartner und sich dadurch die Liquidität der Ehegatten erhöht.

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Ehegatten hat der Insolvenzverwalter nach der Auffassung des OLG Schleswig keinen Anspruch gegen den anderen Ehegatten auf Zustimmung zur steuerlichen Zusammenveranlagung, um den dem anderen Ehegatten zustehenden Verlustvortrag zu nutzen. Dem Anspruch auf Zustimmung steht die zusätzliche steuerliche Belastung des anderen Ehegatten entgegen, da dieser die Verlustvorträge nicht mehr zur Reduzierung seines eigenen steuerlichen Einkommens verwenden kann. Auch die besonderen Wirkungen der ehelichen Lebensgemeinschaft führen in dieser Konstellation zu keinem Anspruch auf Zustimmung. Denn die Nutzung des Verlustvortrages würde der Insolvenzmasse und damit den Gläubigern des insolventen Ehegatten und nicht dem Familienunterhalt zugutekommen.

Das Ehegattensplitting ist zwar nach der Auffassung des BFH keine beliebig veränderbare Steuer-"Vergünstigung", sondern - unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers - eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung. Im Besteuerungsverfahren können die Ehegatten gemäß § 26 EStG aber grundsätzlich frei zwischen Zusammenveranlagung (Ehegattensplitting) und (bis 2011) getrennter Veranlagung bzw. (ab 2012) Einzelveranlagung wählen. Der BFH erachtet die Wahl eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung nur dann als unwirksam, wenn dafür keine wirtschaftlich verständlichen und vernünftigen Gründe vorliegen und der Antrag als willkürlich erscheint.

Die Wahl auf getrennte Veranlagung entspricht aber dem Zweck des § 80 Abs. 1 InsO, die Insolvenzmasse möglichst ungeschmälert zur gemeinschaftlichen Befriedigung der Insolvenzgläubiger zu erhalten. Die Vorschrift des § 80 Abs. 1 InsO stellt eine durch Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigte Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums i. S. des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG dar. Daneben sind die Forderungen der Insolvenzgläubiger ihrerseits durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschütztes Eigentum und möglichst weitgehend unter Wahrung des sozialen Friedens zu befriedigen.

§ 26 EStG erlaubt eine grundsätzlich freie Ausübung des Wahlrechts. Die Zustimmung auf Zusammenveranlagung ist im Besteuerungsverfahren auch nicht erzwingbar. Hingegen enthält § 1353 Abs. 1 BGB eine Regelung, die den durch Art. 6 Abs. 1 GG vorgegebenen Schutz von Ehe und Familie näher gestaltet. Aus dieser Bestimmung kann sich ein vor den Zivilgerichten einklagbarer Anspruch des Ehegatten gegenüber dem anderen auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung ergeben, der sich in der Insolvenz eines Ehegatten gegen dessen Insolvenzverwalter richtet.

Im Rahmen der Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtige behandelt. Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung dazu, wie bei der Zusammenveranlagung zu verfahren ist, wenn über das Vermögen eines Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet und aus diesem Grund eine Aufteilung der Steuerschuld auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche notwendig ist. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist im AEAO unter § 251 Tz. 9.1.2, Beispiel 3, dargestellt. Hiernach ist, wenn eine Zusammenveranlagung durchgeführt wird und über das Vermögens eines Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet ist, wie folgt zu verfahren:

- In einem ersten Schritt sind – soweit es sich um das Jahr der Eröffnung des Insolvenzverfahrens handelt – die Einkünfte beider Ehegatten danach aufzuteilen, ob sie zeitlich vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens angefallen sind.
- In einem zweiten Schritt sind jene Einkünfte beider Ehegatten, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens angefallen sind, den Vermögensbereichen Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen zuzuordnen. Hierzu wird zunächst festgestellt, in welchem Verhältnis die Einkünfte des insolventen Ehegatten auf die Vermögensbereiche Insolvenzmasse und insolvenzfreies Vermögen entfallen. Sodann werden die Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten in demselben Verhältnis fiktiv auf diese Vermögensbereiche aufgeteilt.

Nach Auffassung des FG Münster ist diese in AEAO § 251 Tz. 9.1.2, Beispiel 3, vorgesehene Aufteilungsmethode im Grundsatz sachgerecht. Ausgangspunkt ist die Überlegung, dass die Ehegatten im Falle der Zusammenveranlagung jeweils die volle Einkommensteuer, die sich aus den zusammengerechneten Einkünften ergibt, als Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 AO i.V.m. § 26b EStG schulden. Hieraus folgt notwendigerweise, dass die Einkommensteuerschuld auch im Fall der Insolvenz eines der Ehegatten gegenüber beiden Ehegatten in derselben Höhe bestehen muss, da anderenfalls der Grundsatz der Gesamtschuldnerschaft beider Ehegatten verletzt würde.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass das Veranlagungswahlrecht beim Tod eines Ehegatten auf den oder die Erben übergeht. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass dieses Wahlrecht kein höchstpersönliches und damit ein vererbliches Recht ist. Zugleich hat der BFH die Rechtsprechung des BGH, wonach das Veranlagungswahlrecht mangels höchstpersönlicher Natur in der Insolvenz eines Ehegatten durch den Insolvenzverwalter ausgeübt wird, ersichtlich als zutreffende Fortentwicklung der BFH-Rechtsprechung betrachtet.

Der BFH hat zwar auch festgestellt, dass der Pfändungsgläubiger das Veranlagungswahlrecht nicht ausüben kann, weil diese Rechtsposition nicht übertragbar ist. Zugleich wurde aber angeführt, dass das Veranlagungswahlrecht nach dem Tod eines Ehegatten auf die Erben übergeht.

Der BGH hat diese Rechtsprechung auch für das zivilrechtliche Innenverhältnis inzwischen bestätigt: Das Wahlrecht der Ehegatten für eine Getrennt- oder Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer wird in der Insolvenz eines Ehegatten durch den Insolvenzverwalter und im vereinfachten Insolvenzverfahren durch den Treuhänder ausgeübt. Haben Ehegatten eine von der gesetzlichen Regel abweichende interne Aufteilung ihrer Einkommensteuerschulden aus Zusammenveranlagung vereinbart, so sind Ausgleichsansprüche aus einer derartigen Vereinbarung nur Insolvenzforderung. Insolvenzbeständig kann dagegen ein vorweggenommener Erlass des familienrechtlichen Ausgleichsanspruchs bei Zusammenveranlagung sein, dessen Feststellung jedoch strengen Anforderungen unterliegt.

Allerdings hat der BGH die Reichweite der Rechte des Insolvenzverwalters bzw. des Treuhänders inzwischen eingeschränkt: Der Anspruch des Ehegatten auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung richtet sich nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des anderen Teils gegen den Insolvenzverwalter. Der Insolvenzverwalter kann die Zustimmung aber nicht davon abhängig machen, dass sich der Ehegatte zur Auszahlung des Wertes des durch die Zusammenveranlagung erzielten Steuervorteils verpflichtet.

Eine differenzierte Auffassung vertritt das OLG Dresden : Wenn über das Vermögen des aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB zur Abgabe einer Zustimmungserklärung zur gemeinsamen Veranlagung nach § 26 EStG verpflichteten Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet ist, hat der Insolvenzverwalter die notwendigen Erklärungen abzugeben. Dies gilt auch für Veranlagungszeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Der Insolvenzverwalter hat - wie der insolvente Ehegatte selbst - die Interessen des solventen Ehegatten zu berücksichtigen, solange die Ehepartner in intakter Ehe zusammenleben. Der Verlustvortrag nach § 10d EStG gehört nicht zur Insolvenzmasse. Er ist lediglich eine Chance, zukünftig die Steuerlast zu senken. Wie der in Anspruch genommene Ehegatte kann der Insolvenzverwalter seine Zustimmung zur gemeinsamen Veranlagung davon abhängig machen, dass der solvente Ehegatte sich verpflichtet, alle steuerlichen Nachteile, die der Masse, aber auch dem Ehegatten durch die gemeinsame Veranlagung entstehen, auszugleichen. Zu diesen Nachteilen ist auch der Verlust des Verlustvortrags nach § 10d EStG zu zählen. Der Insolvenzverwalter kann die Zustimmungserklärung zur gemeinsamen Veranlagung nach § 26 EStG davon abhängig machen, dass der solvente Ehegatte im Verhältnis zur Masse in Höhe der zu erwartenden steuerlichen Nachteile Sicherheit leistet.

2.3. Besondere Veranlagung gemäß § 26c EStG a.F. (bis 2012)

Auch die besondere Veranlagung nach § 26c EStG a.F. kam nur dann in Betracht, wenn beide Ehegatten der Neuehe diese Veranlagung wählen (§ 26 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.). Ansonsten war die Zusammenveranlagung oder - wenn einer der Partner der neuen Ehe dies beantragt - die getrennte Veranlagung durchzuführen.

Bei der besonderen Veranlagung wurden die Ehegatten so behandelt, als ob sie die neue Ehe nicht geschlossen hätten. Es wurde für jeden Ehegatten eine Einzelveranlagung durchgeführt, wobei insbesondere jeder Ehegatte nach § 25 Abs. 3 Satz 3 EStG eine eigene Einkommensteuererklärung abzugeben hatte. Der zu versteuernde Einkommensbetrag wurde jeweils getrennt für die Einkünfte der einzelnen Ehegatten, ihrer Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ermittelt.

Diese Veranlagungsart war empfehlenswert, wenn einer oder beide Ehegatten im Jahr der Eheschließung bei der Einzelveranlagung Anspruch auf einen Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG a.F. hatte und sie ist es noch, wenn die Anwendung des Splittingtarifs für

Verwitwete nach § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG in Betracht kommt. Im Falle der Zusammenveranlagung entfiel der Haushaltsfreibetrag nämlich, ggf. auch im Nachhinein.

2.4. Besondere Veranlagung gemäß § 26 Abs. 1 S. 2 EStG

Eine Besonderheit sieht § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG für den Fall vor, dass nach einer Scheidung einer der Ehegatten noch in demselben Veranlagungszeitraum erneut geheiratet hat und bei ihm und dem neuen Ehegatten die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung vorliegen. Der wiederverheiratete Ehegatte und sein neuer Ehegatte können unter den gesetzlichen Voraussetzungen die Zusammenveranlagung für die Neuehe wählen; diese Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Für den Ehegatten aus der Altehe ergibt sich auch kein Tarifnachteil, da er nach § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG weiterhin nach der Splittingtabelle besteuert wird.

2.5. Verwitweten-Splitting gemäß § 32a Abs. 6 EStG

Das sog. Verwitwetensplitting nach § 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG in dem auf den Todestag folgenden Kalenderjahr setzt voraus, dass die Ehegatten zur Zeit des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben.

2.6. Änderungen der der Wahlrechtsausübung

Die Finanzverwaltung ist an die Wahl der Veranlagungsart grundsätzlich auch nach Ablauf der Antragsfrist gem. § 46 Abs. 2 S. 1 EStG gebunden. Das Wahlrecht kann erneut ausgeübt werden, wenn ein Änderungsbescheid erlassen wird, und zwar bis zur Bestandskraft des Änderungsbescheides, auch noch im finanzgerichtlichen Klageverfahren nach Ablauf der Klagefrist, etwa nach einem Verlustrücktrag. Das Wahlrecht bleibt auch bestehen, wenn das Finanzamt den Änderungsbescheid wieder aufhebt oder wenn das Finanzamt infolge einer tatsächlichen Verständigung in einem finanzgerichtlichen Verfahren einen Änderungsbescheid erlässt , sofern die Verständigung nur die Besteuerungsgrundlagen betraf und der Antrag vor Unanfechtbarkeit der Änderungsbescheide gestellt wird.

Hat sich die Festsetzungsfrist allerdings nur hinsichtlich einzelner hinterzogener Einkünfte verlängert, kann die Wahl der Zusammenveranlagung nachträglich nicht mehr widerrufen werden, wenn im Übrigen Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Hatte ein Ehepartner bereits die getrennte Veranlagung gewählt, ist selbst dann noch auf neuerlichen Antrag beider Ehepartner die Zusammenveranlagung durchzuführen, wenn der Steuerbescheid des ersten Ehegatten bereits bestandskräftig geworden ist. Der Antrag auf Zusammenveranlagung ist ein Fall des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Wird die Steuererklärung mit Antrag auf Zusammenveranlagung (bewusst) von einem Ehegatten nicht unterschrieben, erfolgt möglicherweise dennoch Zusammenveranlagung, da eine getrennte Veranlagung (bis 2011) bzw. Einzelveranlagung von Ehegatten (ab 2012) ausdrücklich beantragt werden muss.

Beantragen Eheleute oder einer von ihnen innerhalb der Frist für einen Einspruch gegen den Zusammenveranlagungsbescheid die (ab 2013) die Einzelveranlagung bzw. (bis 2012) die getrennte Veranlagung oder die besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung, ist das Finanzamt bei der daraufhin für jeden durchzuführenden getrennten oder besonderen Veranlagung an die tatsächliche und rechtliche Beurteilung der Besteuerungsgrundlagen im Zusammenveranlagungsbescheid gebunden. Den Bescheid über die Zusammenveranlagung hat es aufzuheben. Gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO darf ein Einkommensteuerbescheid, soweit er nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, unter

anderem aufgehoben oder geändert werden, soweit der Steuerpflichtige zustimmt oder seinem Antrag der Sache nach entsprochen wird (lit. a) oder soweit dies sonst gesetzlich (in §§ 173 bis 177 AO oder in den Einzelsteuergesetzen) zugelassen ist (lit. d).

Die §§ 172 bis 177 AO regeln die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden außerhalb eines Einspruchsverfahrens. Nach dem Korrektursystem der §§ 172 ff. AO 1977 ist ein Bescheid nur insoweit aufzuheben oder zu ändern, als der einzelne Korrekturgrund reicht. Darüber hinaus ist das Finanzamt nur im Rahmen eines Einspruchsverfahrens zur erneuten Überprüfung der Sache und - nach Anhörung des Einspruchsführers mit der Möglichkeit der Rücknahme des Einspruchs - zur Verböserung berechtigt (§ 367 Abs. 2 AO).

2.7. Zusammenveranlagung der Ehegatten (§ 26b EStG)

2.7.1. Steuerliche Wirkungen der Zusammenveranlagung

Im Fall der Zusammenveranlagung wird die sog. Splittingtabelle angewendet. Die Einkünfte der Ehegatten werden zusammengerechnet und die sich so ergebende Gesamtsumme wird rechnerisch so behandelt, als ob von der Hälfte des sich so ergebenden zu versteuernden Einkommens die Einkommensteuer nach der Grundtabelle berechnet und dann verdoppelt wäre (§ 32a Abs. 5 EStG). Wegen der Progression des Einkommensteuertarifs wird bei dieser Berechnungsweise die Progressionswirkung gemildert und es erfolgt eine Ausnutzung der Grundfreibeträge beider Ehegatten. Hintergrund ist die Annahme der Gleichwertigkeit der Familien- und der Erwerbsarbeit, die nicht nur im Unterhaltsrecht, sondern auch im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen sein soll.

Ein weiterer Vorteil der Zusammenveranlagung kann in der Möglichkeit einer Ausnutzung von abzugs- oder ausgleichsfähigen Verlusten eines der beiden Ehegatten durch Saldierung mit den positiven Einkünften des anderen Ehegatten liegen.

Die Einkünfte der Ehegatten werden aber zunächst getrennt ermittelt, was dem Grundsatz der Individualbesteuerung Rechnung trägt. Dies bedeutet insbesondere, dass Pauschbeträge und Freibeträge, die die Einkunftsermittlung betreffen, nur dem Ehegatten zugutekommen, dessen Einkunftsermittlung berührt wird (z.B. der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a EStG; Gegenausnahme: gemeinsamer Werbungskostenpauschbetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 9a Satz 1 Nr. 2 EStG; nach § 20 Abs. 4 Satz 2 EStG galt ab dem Veranlagungszeitraum 1993 der gemeinsame Sparerfreibetrag in Höhe von DM 12.000, der ab 01.01.2000 auf DM 6.000 (3.100 €) halbiert wurde, ab 1.1.2004 auf 1.370 € bzw. 2.740 € noch weiter reduziert wurde und seit 1.1.2007 nur noch 750 € bzw. 1.500 € betrug. Derzeit beträgt der Sparerfreibetrag 801 € bzw. bei Zusammenveranlagung 1.602 € (§ 20 Abs. 9 EStG).

Nach der Zusammenrechnung der Einkünfte wird dann im Rahmen der Zusammenveranlagung ein gemeinsamer Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), ein Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG) und auch nur ein zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG) ermittelt. Tarifliche Freibeträge und Freigrenzen hängen also vom gemeinsamen Einkommen beider Ehegatten ab. Beiden zusammenveranlagten Ehegatten gegenüber wird üblicherweise ein Bescheid erteilt, allerdings ist nach der Rechtsprechung des BFH auch die Erteilung von Einzelbescheiden gegenüber beiden zusammenveranlagten Ehegatten zulässig. Auch ist für beide Ehegatten die Frage der Festsetzungsverjährung gesondert zu prüfen und zu bewerten.

Allein die Änderung eines Einkommensteuerbescheides wegen eines den Vorwegabzug betreffenden rückwirkenden Ereignisses, das die Verhältnisse nur eines Ehegatten berührt, berechtigt nicht zur Korrektur eines Fehlers, der die steuerlichen Verhältnisse des anderen

Ehegatten berührt. Eine Änderung wegen einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache kommt nicht in Betracht, wenn sich die nachträglich bekannt gewordene Tatsache zunächst wegen Zusammenveranlagung nicht ausgewirkt hatte.

Ab 1.1.2000 sollte nach ursprünglicher Planung des Gesetzgebers der Vorteil durch das Splitting auf DM 8.000 begrenzt werden, was aber dann unterblieben ist. Die politischen Diskussionen um eine Reduzierung bzw. Abschaffung des Ehegattensplittings sind danach nie ganz verstummt.

2.7.2. Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung

Voraussetzung für die Zusammenveranlagung nach der Rechtsprechung des BFH ist, dass die eheliche Lebensgemeinschaft die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten umfasst und dazu auch die gemeinsame Erledigung der sie gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen des Zusammenlebens gehört.

Zusammenveranlagung kann nur dann gewählt werden, wenn die Ehegatten in dem fraglichen Veranlagungszeitraum nicht dauernd getrennt leben. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt dauerndes Getrenntleben dann vor, wenn die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, die zum Wesen der Ehe gehört, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Dauer nicht mehr besteht. Unter der Lebensgemeinschaft versteht man die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten, unter der Wirtschaftsgemeinschaft die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens.

Streitig ist, ob dauerndes Getrenntleben im Sinne des Einkommensteuerrechts und Getrenntleben im Sinne des Scheidungsrechts gleiche Begriffsinhalte haben. Der BFH geht, entgegen verbreiteter anderer Auffassung, davon aus, dass die Begriffe im Wesentlichen identisch sind, die Voraussetzungen für ein Getrenntleben nach § 1567 BGB sogar eher noch strenger sind, als die Voraussetzungen für ein dauerndes Getrenntleben iSv § 26 EStG. Getrenntleben nach § 1567 BGB schließe deshalb ein dauerndes Getrenntleben iSv § 26 EStG in jedem Fall mit ein.

Getrenntleben nach § 1567 Abs. 1 Satz 1 BGB liegt vor, wenn zwischen den Ehegatten keine häusliche Gemeinschaft mehr besteht und ein Ehegatte sie erkennbar nicht mehr herstellen will, weil er die eheliche Lebensgemeinschaft ablehnt. Nach wohl herrschender Meinung genügt es für die Trennung der Eheleute nicht, wenn wesentliche Merkmale der häuslichen Lebensgemeinschaft nicht mehr vorliegen. Eine beruflich bedingte Trennung über einen längeren Zeitraum ist deshalb unschädlich, wenn beide Ehepartner darlegen, dass sie an der ehelichen Lebensgemeinschaft festhalten wollen. Eine eingeleitete räumliche Trennung ohne bereits vorhandene neue Übernachtungsmöglichkeit in der neuen Wohnung im Rahmen des Auszugs soll ebenfalls noch nicht als Vollzug der räumlichen Trennung ausreichen. Wegen der Einzelheiten kann auf die zivilrechtliche Rechtsprechung und Literatur verwiesen werden.

Bei der Auslegung des Begriffs des "nicht dauernd getrenntlebenden Ehegatten" i.S.v. § 7 Abs 3 Nr 3a SGB II („Bedarfsgemeinschaft“) folgt das BSG den Grundsätzen, die zum familienrechtlichen Begriff des "Getrenntlebens" entwickelt worden sind. Neben einer räumlichen Trennung setzt dies einen Trennungswillen voraus. Zwar lässt sich dem Wortlaut des § 7 Abs 3 Nr. 3a SGB II nicht unmittelbar entnehmen, wann ein Getrenntleben iS des SGB II vorliegt. Gegen ein enges Verständnis dieses Begriffs in dem Sinne, dass Ehegatten nur dann nicht dauernd getrennt leben, wenn sie räumlich zusammen leben, jede räumliche Trennung also bereits ein Getrenntleben beinhaltet, spricht nach der Auffassung des BSG,

dass sich das Getrenntleben auf die Ehe i.S.v. § 1353 BGB beziehen muss. Da § 1353 Abs 1 BGB mit der Bestimmung einer Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft nur die Grundstrukturen der Ehe, nicht jedoch die Art und Weise vorgibt, in der sich das Zusammenleben der Ehegatten vollzieht, ist die häusliche Gemeinschaft zwar ein Grundelement der ehelichen Lebensgemeinschaft; jedoch kann bei Vereinbarung einer abweichenden Lebensgestaltung auch eine Ehe ohne räumlichen Lebensmittelpunkt (Ehewohnung) eine solche i.S.v.§ 1353 BGB sein.

Eheleute leben in der gemeinsamen Ehewohnung nur dann dauernd getrennt, wenn zur Aufgabe der häuslichen Gemeinschaft der nach außen hin erkennbare Trennungswille wenigstens eines von ihnen hinzutritt. Ein Trennungswille wird nach außen hin nicht mehr erkennbar, wenn beide Eheleute über eine dreijährige Trennungszeit hinaus auf Dauer in der Ehewohnung verbleiben, ohne dass einer von ihnen die Scheidung der Ehe betreibt. Die einvernehmliche Aufrechterhaltung eines dauernden Zustands der Trennung von Tisch und Bett unter Verheirateten in der gemeinsamen Ehewohnung entspricht einem die eheliche Gemeinschaft nicht vorsehenden Lebensmodell im Sinne der Rechtsprechung des BSG.

Haben die Ehegatten bei oder nach der Eheschließung einvernehmlich ein Lebensmodell gewählt, das eine häusliche Gemeinschaft nicht vorsieht, kann allein der Wille, diese auf absehbare Zeit nicht herzustellen, ein Getrenntleben nach familienrechtlichen Grundsätzen nicht begründen. Vielmehr muss regelmäßig der nach außen erkennbare Wille eines Ehegatten hinzutreten, die häusliche Gemeinschaft nicht herstellen zu wollen, weil er die eheliche Gemeinschaft ablehnt (§ 1567 Abs 1 BGB). In einer solchen Ausgangskonstellation kommt es nach familienrechtlichen Maßstäben für eine Trennung entsprechend darauf an, ob einer der Partner die bisherige Form der Lebensgemeinschaft ohne gemeinsamen Lebensmittelpunkt nicht mehr aufrechterhalten will, das Eheband also lösen will. Für die Annahme eines Getrenntlebens reicht es also nicht aus, dass nach den tatsächlichen Verhältnissen eine Lebensgemeinschaft im Sinne einer räumlichen, persönlichen und geistigen Gemeinschaft sowie eine Wirtschaftsgemeinschaft von vornherein nicht bestanden haben. Erforderlich ist vielmehr ein Wille zur Änderung des einvernehmlich gewählten Ehemodells.

Ähnlich argumentiert auch das FG Münster: Auch langjährig getrenntlebende Ehegatten können zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In der heutigen Zeit sind auch Formen des räumlich getrennten Zusammenlebens ("living apart together") üblich, ebenso wie getrenntes Wirtschaften und das Führen getrennter Konten bei räumlich zusammenlebenden Eheleuten. Im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung ist aber auch der inneren Einstellung der Ehegatten zur ehelichen Lebensgemeinschaft entscheidungserhebliche Bedeutung beizumessen. Eine eheliche Lebensgemeinschaft erfordert wenigstens das Fortbestehen einer Wirtschaftsgemeinschaft als Rest einer weitergehenden Lebensgemeinschaft, die aber weiterhin angestrebt werden muss. Leben Ehegatten zwar für eine nicht absehbare Zeit räumlich voneinander getrennt und halten sie die eheliche Wirtschaftsgemeinschaft dadurch aufrecht, dass sie die sie berührenden wirtschaftlichen Fragen gemeinsam erledigen und gemeinsam über die Verwendung des Familieneinkommens entscheiden, so kann dies - ggf. zusammen mit anderen Umständen - dazu führen, dass ein nicht dauerndes Getrenntleben anzunehmen ist.

Die Begründung einer neuen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft führt zum dauernden Getrenntleben mit einem im Wachkoma liegenden Ehegatten, der in einem Pflegeheim untergebracht ist.

Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich bedeutsam ist die Frage der Wirkung von Versöhnungsversuchen für die Frage des "dauernden" Getrenntlebens. Gescheiterte Versöhnungsversuche über kürzere Zeit sollen nach § 1567 Abs. 2 BGB das Getrennt-leben nicht aufheben. Dagegen soll steuerrechtlich eine gescheiterte Versöhnung zumindest dann ein dauerndes Getrenntleben i.S.v. § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG für den fraglichen Veranlagungszeitraum ausschließen können, wenn der Ehegatte in die gemeinsame eheliche Wohnung zurückkehrt und die Eheleute die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft wieder begründet haben. Zumindest ein Versöhnungsversuch von nur wenigen Wochen soll ausreichen können. Das FG Nürnberg hält eine Zeitspanne von einer Woche für zu kurz und hält regelmäßig einen Zeitraum von einem Monat für erforderlich.

Es muss jedoch ein vorbehaltloses und auf Dauer angelegtes Rückgängigmachen des vorherigen Auszuges vorliegen. Es reicht nicht aus, wenn die Ehegatten nur kürzere Zeiträume miteinander verbringen, gelegentlich gemeinsam übernachten, eine gemeinsame Urlaubsreise unternehmen oder ein mehrtägiger Besuch erfolgt. Es muss der nachvollziehbare und belegbare Wille bestanden haben, die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft endgültig, vorbehaltlos und auf Dauer wieder zu begründen.

Die Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) setzt grundsätzlich gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beider Ehegatten voraus, d. h. dass beide ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben. Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union (EU) oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) anwendbar ist, die nach § 1 Abs. 1 EStG 2002 n.F. unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder die nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 n.F. als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, können jedoch beantragen, dass ihr nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Voraussetzung dafür ist, dass der nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der EU oder eines EWR-Staates hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 n.F.).

Für die antragsgebundene Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht und damit auch einer Zusammenveranlagung der Ehegatten war es daher erforderlich, dass 90% der gesamten (weltweiten) Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen und der neue Grenzbetrag nicht überschritten wird. Im Falle der Zusammenveranlagung der Ehegatten (§ 26b EStG) ist der Grenzbetrag gem. § 1 Abs. 3 EStG nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG zu verdoppeln.

Als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 25.1.2007 - C-329/05- (Finanzamt Dinslaken/Meindl) wurde in § 1 Abs. 3 EStG ein neuer Satz 4 eingefügt. Danach bleiben bei der Ermittlung der Einkommensgrenzen solche ausländischen Einkünfte außer Betracht, die im Ausland nicht der Besteuerung unterliegen. Voraussetzung ist jedoch, dass auch vergleichbare inländische Einkünfte nicht steuerbar sind. Hintergrund ist, dass trotz des Meindl-Urteils des EuGH die Berücksichtigung von nach deutschem Recht steuerbaren Einkünften bei der Berechnung der Einkunftsgrenzen weiterhin gerechtfertigt sein soll. Die neue Rechtslage ist auf Antrag auch auf alle nicht bestandskräftigen Veranlagungen anzuwenden (§ 52 Abs. 1a EStG).

Nach dem Einleitungssatz des § 1a Abs. 1 EStG 2002 in der bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 geltenden Fassung (EStG 2002 a.F.) erforderte die Ehegattenveranlagung allerdings zusätzlich, dass der nach § 1 Abs. 1 EStG 2002 a.F.

unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG 2002 a.F. erfüllte. Da gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 a.F. bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 a.F. auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6.136 EUR zu verdoppeln war, war eine Zusammenveranlagung nur möglich, wenn die Einkünfte beider Ehegatten zu mindestens 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterlagen und die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 12.272 EUR nicht überstiegen.

Seit der Neufassung des § 1a Abs. 1 EStG 2002 durch das JStG 2008 können unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Staatsangehörige der EU/des EWR die Zusammenveranlagung mit ihrem im EU/EWR-Ausland lebenden Ehegatten auch dann beanspruchen, wenn die gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten zu weniger als 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die ausländischen Einkünfte der Ehegatten den doppelten Grundfreibetrag übersteigen. Der nach § 1 Abs. 1 EStG 2002 n.F. unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatte muss nicht mehr zusätzlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG 2002 n.F. erfüllen. § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 n.F. ist seither auf nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 n.F. als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelte Ehegatten beschränkt.

Die für die sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 EStG 2002 maßgebende Höhe der Einkünfte in § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG 2002 ist nach deutschem Recht zu ermitteln.

Ein negativer Nutzungswert aus einer in einem Mitgliedstaat der EU (hier: in den Niederlanden) eigengenutzten Wohnung ist danach in Deutschland nicht steuerbar und deswegen unabhängig von seiner Besteuerung in den Niederlanden in die Berechnung der betreffenden Einkünfte nicht einzubeziehen. Anders verhält es sich bei niederländischem Arbeitslosengeld, das in den Niederlanden besteuert wird; solche Einkünfte sind in Deutschland als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG 2002 steuerbar und als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte auch dann in die Berechnung der nach § 1 Abs. 3 Satz 2 und § 1a Abs. 1 Satz 3 EStG 2002 maßgebenden Einkünfte einzubeziehen, wenn vergleichbare Einkünfte im Inland (nach § 3 Nr. 2 EStG 2002) steuerfrei sind.

Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG 2002 können Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, und die nach § 1 Abs. 3 EStG 2002 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, mit ihrem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, der weder Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, nach § 26 Abs. 1 i.V.m. § 26b EStG 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 können auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG 2002 haben. Dies gilt (u.a.) nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 v.H. der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136 € betragen; im Zusammenhang mit § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 ist nach dessen Satz 3 auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6.136 € zu verdoppeln. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 in der ursprünglichen Fassung des Gesetzes bis zu dessen Änderung durch das

Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12 20071 durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen.

Durch das Jahressteuergesetz 2008 wurde § 1 Abs. 3 EStG 2002 - vor allem für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU - rückwirkend (§ 52 Abs. 1a EStG2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008) um einen Satz 4 ergänzt, nach welchem bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind, unberücksichtigt bleiben.

Die Einkünfteermittlung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 erfolgt in zwei Stufen. Zunächst ist in einem ersten Schritt die Summe der Welteinkünfte, d.h. die Summe sämtlicher Einkünfte unabhängig davon zu ermitteln, ob sie im In- oder Ausland erzielt wurden; die Prüfung beruht auf der Annahme einer unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Die so bestimmten Einkünfte (Welteinkünfte) sind sodann in einem zweiten Schritt in die Einkünfte, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und die Einkünfte, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aufzuteilen.

Hieraus ergibt sich - bezogen auf die erste Stufe dieser Beurteilung - zum einen, dass die Höhe der Einkünfte (Welteinkünfte) nach deutschem Einkommensteuerrecht zu ermitteln ist. Zum anderen ist im Einklang mit dem einheitlichen Einkünftebegriff des Einkommensteuergesetzes und mangels einer abweichenden spezialgesetzlichen Anweisung auch der Begriff der Einkünfte i.S. von § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 dem deutschen Einkommensteuerrecht und damit§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 2002 zu entnehmen.

2.7.3. Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzverwaltung

Zwar sind die Feststellungen über das nicht dauernde Getrenntleben der Ehegatten von Amts wegen zu treffen (§ 88 Abs. 1 AO, § 76 FGO), die Finanzverwaltung soll aber ihre Ermittlungen auf das Notwendige beschränken und nicht in die Privatsphäre der Ehegatten unnötig eindringen. Solange keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen und solange die Ehegatten räumlich zusammenleben, sollen deshalb die Angaben beider Ehegatten in der Steuererklärung ausreichen.

Die Ehegatten sollen ferner auch nicht durch die Finanzverwaltung an ihre eigenen Erklärungen im Ehescheidungsverfahren zur Frage des Getrenntlebens gebunden werden können. Dies steht vor dem Hintergrund der Erkenntnis, dass die Ehegatten häufig - um eine schnellere Scheidung herbeizuführen - unzutreffende Angaben im Scheidungsverfahren über die Dauer des Getrenntlebens machen. Die Finanzverwaltung muss deshalb unabhängig von diesen Erklärungen die Umstände des Einzelfalles ermitteln und beurteilen.

Selbst die Beiziehung der Scheidungsakten durch das Finanzgericht soll vor diesem Hintergrund unzulässig sein, wenn die Eheleute einer solchen Beiziehung widersprechen und durch eine unmittelbare Beweisaufnahme die Sachverhaltsermittlung dem Finanzgericht möglich ist. Für die Erkenntnisse aus unzulässigerweise beigezogenen Scheidungsakten besteht deshalb ein Verwertungsverbot. Die vom BVerfG dargelegten Grundsätze über die Grenzen der Gewährung von Akteneinsicht in Ehescheidungsakten gelten auch für (finanz-) gerichtliche Aktenanforderung.

2.8. Getrennte Veranlagung der Ehegatten (§ 26a EStG a.F.) bis 2012

2.8.1. Voraussetzungen und Wirkungen

Bei der getrennten Veranlagung wurden jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zugerechnet. Jeder Ehegatte hat eine gesonderte Einkommensteuererklärung abzugeben (§

25 Abs. 3 Satz 3 EStG a.F.). Wenn ein Ehegatte zur Einkommensteuer veranlagt werden musste und eine getrennte Veranlagung beantragt wurde, war auch der andere Ehegatte zu veranlagen. Das galt selbst dann, wenn bei dem anderen Ehegatten die Voraussetzungen für die Pflichtveranlagung von Arbeitnehmern (§ 46 EStG) nicht erfüllt sind.

Im Rahmen einer durchgeführten getrennten Veranlagung gemäß §§ 26, 26 a EStG a.F. war die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 3 Nr. 1 EStG in Verbindung mit § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. zu ermitteln. Nach § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. wurden außergewöhnliche Belastungen gleichermaßen wie bei einer Zusammenveranlagung ermittelt und anschließend - und zwar unabhängig davon, in wessen Person sie entstanden sind - grundsätzlich je zur Hälfte bei beiden Ehegatten berücksichtigt, sofern diese nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen. Denn die Ehegatten wurden für die Berechnung der zumutbaren Belastung trotz getrennter Veranlagung als Einheit behandelt, so dass es nicht darauf ankam, wer die Aufwendungen verursacht oder getragen hat. Die Regelung des § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. begegnete nach der Auffassung des FG Münster keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Wählte ein Ehegatte vor Bestandskraft des ihm erteilten Bescheides – im Einspruchsverfahren - die getrennte Veranlagung, nachdem aufgrund eines bisherigen Antrags beider Ehegatten auf Zusammenveranlagung diese darin zunächst durchgeführt worden war, war dies für die Finanzverwaltung bindend, auch wenn der dem anderen Ehegatten erteilte Bescheid über die Zusammenveranlagung bereits bestandskräftig geworden war. Der Antrag stellte insoweit vielmehr ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 AO dar, das dazu führte, dass der bestandskräftige Bescheid wieder aufzuheben ist.

Ein Antrag auf getrennte Veranlagung ist rechtsmissbräuchlich, wenn hierdurch nach vorheriger Wahl der Steuerklassen V / III beabsichtigt wird, die Durchsetzung der sich aus der Wahl der Steuerklassen resultierenden Steuernachforderung gegen den zahlungsunfähigen Ehegatten zu vereiteln.

Häufig wurde die getrennte Veranlagung vom schlechter verdienenden Ehegatten allein aus Schikanegründen nach der Trennung gewählt. Daran sind weder Finanzverwaltung noch der besserverdienende Ehegatte gebunden. Darüber hinaus wurde getrennte Veranlagung auch deshalb gewählt, um die mit der Zusammenveranlagung verbundene gesamtschuldnerische Haftung nach § 44 AO zu vermeiden. Auch dies war nicht zwingend, da eine Aufteilung wie bei getrennter Veranlagung haftungsrechtlich gem. §§ 268 ff. AO erfolgen kann.

Es gab jedoch auch legitime Überlegungen, die getrennte Veranlagung zu wählen, bspw. bei steuerfreien Auslandseinkünften mit Progressionsvorbehalt, bei mit Erbschaftsteuer belasteten Einkünften gem. § 35 EStG a.F. oder zur Ausnutzung der Steuervorteile bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs.1, Abs. 2 Nr. 4 EStG durch die neue Fünftelungsregelung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002.

2.9. Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung

2.9.1. Grundsatz

a) Anspruchsgrundlagen

Die Rechtsgrundlage für die Zustimmungspflicht wird in der Verpflichtung zur ehelichen Lebensgemeinschaft gem. § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB gesehen. Diese Pflicht besteht auch noch für das Kalenderjahr der Trennung.

Jeder Ehegatte hat das Recht und die Pflicht einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer zuzustimmen, wenn die Gesamtbelastung beider Ehegatten dadurch insgesamt geringer wird. Der Anspruch besteht auch dann, wenn zwar der die getrennte Veranlagung der Ehegatten bestimmende Einkommensteuerbescheid des Anspruchsgegners bereits unanfechtbar ist, gegenüber dem die Zustimmung zur gemeinsamen Veranlagung geltend machenden Anspruchsteller aber noch kein abschließender Bescheid ergangen ist. Die Verpflichtung zur Erklärung der Zustimmung zur gemeinsamen Veranlagung gilt auch über den Zeitpunkt der Ehescheidung hinaus.

Ein Ehepartner ist auch nach der Trennung dem anderen gegenüber verpflichtet, in eine von diesem für die Zeit des Zusammenlebens gewünschte Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer einzuwilligen, wenn dadurch dessen Steuerschuld verringert wird und der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehepartner keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt ist. Denn Ehepartner sind einander grundsätzlich verpflichtet, die finanziellen Lasten des anderen nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne eine Verletzung eigener Interessen möglich ist. Hingegen kann ein Ehepartner nicht wegen des Scheiterns der Ehe von dem anderen den Betrag ersetzt verlangen, den er nach der im Vergleich zur getrennten Veranlagung ungünstigeren Lohnsteuerklasse V zuvor mehr gezahlt hat. Die Zustimmung zur Zusammenveranlagung darf nicht von Ausgleich einer bestehenbleibenden steuerlichen Mehrbelastung abhängig gemacht werden. Denn der ehelichen Lebensgemeinschaft liegt die Auffassung zugrunde, mit dem Einkommen der Ehepartner gemeinsam zu wirtschaften und finanzielle Mehrbelastungen auszugleichen. Es bedarf deshalb einer besonderen Vereinbarung, wenn sich ein Ehepartner die Rückforderung der mit der Wahl der Steuerklasse V verbundenen steuerlichen Mehrbelastung für den Fall der Trennung vorbehalten will.

Nach Auffassung des OLG Köln kann die Pflicht zur Mitwirkung an einer Zusammenveranlagung bei Arbeitnehmer-Ehegatten- unabhängig von den oben genannten allgemeinen Voraussetzungen - auch aus dem Vertrag hergeleitet werden, der in der Wahl der Steuerklassen während der Zeit des Zusammenlebens (hier: III und V) gesehen werden kann. Ähnlich hat inzwischen auch der BGH entschieden.

Voraussetzung für den aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB abzuleitenden familienrechtlichen Anspruch des einen Ehegatten gegen den anderen auf Zustimmung zur gemeinsamen Steuerveranlagung ist es nach der Auffassung des OLG Naumburg nicht, dass zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen für eine gemeinsame Veranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen. Ausgeschlossen ist die Pflicht zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung nur, wenn eine gemeinsame Veranlagung zweifelsfrei nicht in Betracht kommt.

Die Frage des dauernden Getrenntlebens ist für die Wahl der Zusammenveranlagung auch nach der Auffassung des OLG München allein vom Finanzamt zu beurteilen. Das Familiengericht darf daher im Vorfeld einem Ehepartner nicht von vornherein die Erfolgsaussicht absprechen, den anderen Ehepartner zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung zu verpflichten. Dies gilt z. B. auch, wenn Eheleute für eine nicht absehbare Zeit räumlich getrennt leben und es daher zweifelhaft ist, ob die Wahlmöglichkeit nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG besteht. Das OLG Nürnberg hat ähnlich entschieden. Würde man im zivilrechtlichen Verfahren dem eine Zusammenveranlagung begehrenden Ehegatten die Möglichkeit nehmen, auf diesem Wege (Klage auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung) eine steuerliche Entlastung zu erlangen, würde das Familiengericht bereits im Vorfeld eine Entscheidung treffen, deren Klärung aber den Finanzbehörden bzw. den Finanzgerichten obliegt.

Der Anspruch des anderen Ehegatten auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung erlischt nicht mit der Bestandskraft des für diesen Ehegatten im Wege der Einzelveranlagung ergangenen Steuerbescheids, denn die Wahl zur Zusammenveranlagung kann auch nach der Rechtsprechung des BFH noch solange erfolgen wie zumindest eine der Steuerveranlagungen der Ehegatten noch nicht bestandskräftig ist.

Erfüllen Ehegatten die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 EStG), können sie nach der im Jahr 2008 geltenden Rechtslage zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG), Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) sowie der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung (§ 26c EStG) wählen und die einmal getroffene Wahl bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheides frei widerrufen. Dieses Wahlrecht besteht auch dann, wenn einer der Ehegatten zuvor einzeln veranlagt wurde. Eine Zusammenveranlagung setzt in einem solchen Fall voraus, dass der Bescheid des anderen Ehegatten geändert werden kann. Falls dieser bestandskräftig ist, kommt als Rechtsgrundlage § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auch dann in Betracht, wenn der andere Ehegatte besonders veranlagt wurde.

Verletzt ein Ehegatte seine Verpflichtung, gemäß § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB der gemeinsamen steuerlichen Veranlagung der Ehegatten (§ 26 EStG) zuzustimmen, kann dem anderen Ehegatten ein Erstattungsanspruch aus § 816 Abs. 2 BGB bzw. ein Schadensersatzanspruch aus § 280 Abs. 1 BGB zustehen. Die Frage, ob die Ehegatten nach der ab dem Veranlagungsjahr 2013 geltenden Regelung nach § 26 Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 bis § 26 Abs. 2 Nr. 3 EStG noch wirksam die Zusammenveranlagung wählen können, wenn der Steuerbescheid eines Ehegatten zur Einzelveranlagung bereits bestandskräftig ist, bedarf in dem auf Schadensersatz oder auf Erstattung gerichteten Verfahren keiner Entscheidung.

Der BGH hat als mögliche weitere Anspruchsgrundlage für einen solchen Zustimmungsanspruch auch §°705 BGB (Zustimmung als Gesellschafterbeitrag!) angesehen, wenn die Ehegatten ihre wirtschaftlichen Aktivitäten mit dem Ziel der Steuerersparnis gemeinsam in der Form einer (ggf. auch nur konkludent vereinbarten) Ehegatteninnengesellschaft organisiert hatten. Diese Auffassung erscheint schlicht unhaltbar, da das Privileg der Zusammenveranlagung den Ehegatten um der im Veranlagungszeitraum (noch) bestehenden ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft willen gewährt wird, die gerade nach Auffassung des BGH nicht Gesellschaftszweck i.S.v. § 705 BGB sein kann.

b) Anspruchsvoraussetzungen

Die Zustimmung eines Ehegatten zur gemeinsamen Einkommensteuerveranlagung kann regelmäßig nicht von dem Ausgleich der während des Zusammenlebens angefallenen Mehrbelastung abhängig gemacht werden. Vielmehr sind nur solche Nachteile zu erstatten, die der zustimmende Ehegatte im Innenverhältnis nicht zu tragen hat. Ein ausgleichspflichtiger Nachteil besteht deshalb auch dann nicht, wenn der auf Zustimmung Inanspruchgenomme während des Zusammenlebens nur zeitweise erwerbstätig war.

Der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatte ist zumindest dann verpflichtet, seine Zustimmung zur Zusammenveranlagung zu erteilen, wenn ihm selbst durch die Zusammenveranlagung keine steuerlichen Nachteile entstehen, dem Anspruch stellenden Ehegatten die Zusammenveranlagung aber steuerliche Vorteile bringen würde.

Kein steuerlicher Nachteil in diesem Sinne ist die gesamtschuldnerische Haftung beider Ehegatten gem. § 26b EStG i.V.m. § 44 AO. Beide Ehegatten haben nämlich bis zur Unanfechtbarkeit des Bescheides das Wahlrecht der Veranlagungsart und selbst in der Zwangsvollstreckung noch die Möglichkeit, nach der Bekanntgabe des Leistungsgebotes (§ 269 Abs. 2 AO) einen sog. Aufteilungsantrag zu stellen, also zu beantragen, dass die Vollstreckung auf den Betrag zu beschränken ist, der sich bei der Aufteilung der Steuern entsprechend einem fiktiven Aufteilungsmaßstab anhand der getrennten Veranlagung (bis 2011) bzw. Einzelveranlagung (ab 2012) gem. §§ 271 - 276 AO ergeben würde (§§ 268, 270 AO). Nach der Aufteilung der Gesamtschuld ist auch die Aufrechnung des Finanzamtes gegenüber einem Ehegatten unzulässig, soweit auf ihn kein Rückstand mehr entfällt.

Die Zustimmungspflicht besteht unabhängig davon, ob der die Zustimmung verlangende Ehegatte den wesentlichen Unterhalt der Familie getragen hat oder trägt und für die Vergangenheit auch noch nach Rechtskraft der Scheidung. Der BFH geht sogar davon aus, dass ein Widerspruch gegen die Zusammenveranlagung für die Finanzverwaltung unbeachtlich ist, wenn der Widerspruch gegen Treu und Glauben verstößt. Der Antrag auf getrennte Veranlagung eines einkunftslosen Ehegatten ist danach sogar auch dann unbeachtlich, wenn dem anderen Ehegatten eine Steuerstraftat zur Last gelegt wird.

Die Verpflichtung zur Abgabe einer entsprechenden Zustimmungserklärung soll nach Auffassung des OLG Oldenburg auch dann bestehen, wenn noch nicht geklärt ist, ob die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung überhaupt vorliegen; die Klärung dieser Frage obliege der Finanzverwaltung. Nur wenn offensichtlich keine wirtschaftlichen Vorteile erreicht werden können (Schikaneverbot), soll der Anspruch auf Zustimmung nicht bestehen.

Nach Auffassung des OLG Düsseldorf besteht sogar ein Anspruch gegen den auf Zustimmung in Anspruch genommenen Ehegatten, auch bei schon bestandskräftiger getrennter Veranlagung, den Antrag auf getrennte Veranlagung beim Finanzamt zu widerrufen. Demgegenüber versagt das OLG Frankfurt den Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung, wenn schon beide Ehegatten antragsgemäß getrennt veranlagt worden waren.

Die Tatsache, dass die Parteien bei Zusammenveranlagung nähere Kenntnis über die Einkommenshöhe des anderen Ehepartners nach der Trennung erhalten können, steht dem Zustimmungsverlangen ebenfalls nicht entgegen.

Ein Ehegatte kann auch dann verpflichtet sein, dem - der steuerlichen Entlastung des anderen Ehegatten dienenden - Antrag auf Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer zuzustimmen, wenn er während der Zeit des Zusammenlebens steuerliche Verluste erwirtschaftet hat, die er im Wege des Verlustvortrags in einem späteren Veranlagungszeitraum zur Verminderung seiner eigenen Steuerlast einsetzen könnte. Wenn die Ehegatten die mit Rücksicht auf eine - infolge der Verluste zu erwartende - geringere Steuerbelastung zur Verfügung stehenden Mittel für ihren Lebensunterhalt oder eine Vermögensbildung, an der beide Ehegatten teilhaben, verwendet haben, ist es einem Ehegatten im Verhältnis zu dem anderen verwehrt, für sich die getrennte steuerliche Veranlagung zu wählen. Durch die Verweigerung der Zustimmung zur Zusammenveranlagung macht er sich schadensersatzpflichtig.

Nach einer Mindermeinung kann der in Anspruch genommene Ehegatte die Zustimmung zur Zusammenveranlagung allein deshalb ablehnen, weil er durch die Zusammenveranlagung die Möglichkeit des Verlustabzugs gem. § 10d EStG in den folgenden Veranlagungszeiträumen (sog. Verlustvortrag) verlieren würde. Dem kann nicht zugestimmt

werden. Der bloß abstrakte Hinweis auf die verloren gehende Möglichkeit des Verlustvortrages ist nicht geeignet, einen konkreten Nachteil darzutun, der zur Ablehnung der Zustimmung berechtigen könnte. Insoweit ist vielmehr konkrete Darlegung erforderlich. Die Nachteile sind aus allen Jahren zu ermitteln, die durch den Verlustabzug berührt werden.

Ist die Wahl der getrennten Veranlagung (bis 2012) bzw. der Einzelveranlagung (ab 2013) nicht missbräuchlich, ist das Finanzamt daran auch nach Ablauf der Frist gem. § 46 Abs. 2 S. 2 EStG gebunden bzw. auch dann, wenn zunächst ein gemeinsamer Antrag auf Zusammenveranlagung gestellt wurde.

Bei schuldhafter Verletzung der Pflicht zur Mitwirkung besteht Schadenersatzpflicht des Ehegatten. Zu berücksichtigen ist jedoch im Hinblick auf § 254 BGB die Klagemöglichkeit des die Zustimmung verlangenden Ehegatten (vgl. § 894 ZPO). In der Regel liegt aber in der Verweigerung der Zustimmung kein Grund für einen Unterhaltsausschluss gem. § 1579 Nr. 4 BGB. Umgekehrt soll das Verlangen, der getrennten Veranlagung zuzustimmen, eine entsprechende Schadenersatzpflicht auslösen.

Ob ein Antrag auf getrennte Veranlagung (bis 2012) bzw. Einzelveranlagung (ab 2013) durch einen Ehepartner wegen Rechtsmissbrauchs mit einem Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz beim Finanzgericht unterbunden werden kann, ist streitig.

2.9.2. Teilhabe an der Steuerersparnis

Es besteht im Innenverhältnis der zusammenveranlagten Ehegatten kein Anspruch auf unmittelbare Teilhabe an der Steuerersparnis, sondern nur ein Anspruch auf mittelbare Teilhabe auf der Grundlage der erhöhten Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten. Die erhöhte Leistungsfähigkeit muss zunächst auch beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden.

Wird jedoch der zustimmende Ehegatte an den Steuervorteilen durch eine Ausgleichszahlung beteiligt, ohne entsprechende steuerliche Nachteile durch die Zusammenveranlagung gehabt zu haben, soll darin eine schenkungssteuerbare freigebige Zuwendung liegen.

2.9.3. Ausgleich etwaiger eigener steuerlicher Nachteile

Der Ehegatte muss der Zusammenveranlagung darüber hinaus auch dann zustimmen, wenn ihm selbst zwar steuerliche Nachteile durch die Zusammenveranlagung entstehen, der die Zustimmung verlangende Ehegatte sich aber unwiderruflich bereit erklärt, diese steuerlichen Nachteile auszugleichen. Das OLG Hamm hat eine Verpflichtungserklärung - Zug um Zug gegen die Zustimmung - den Unterhaltsberechtigten so zu stellen, wie bei Durchführung getrennter Veranlagung unter Verzicht auf jegliche Aufrechnung und Zurückbehaltungsrechte verlangt, ebenso hat auch das LG Gießen entschieden, unabhängig von der Frage der Wahl der Steuerklassen während des Zusammenlebens.

Die Zustimmung kann deshalb nach instanzgerichtlicher Auffassung auch verweigert werden, wenn ein Vergleich getrennter und gemeinsamer Veranlagung (bis 2011) bzw. Einzelveranlagung (ab 2012) bei Verlustrücktrag Nachteile zu Lasten des zur Zustimmung aufgeforderten Ehepartners ergibt und der Ausgleich der Nachteile verweigert wird.

Diese Auffassungen erscheinen allerdings hinsichtlich der Berechnung der Ausgleichsleistung als zweifelhaft, weil es nicht um einen echten Nachteilsausgleich geht, sondern um eine angemessene Beteiligung im Innenverhältnis (§ 426 BGB) der beiden Ehegatten an der Gesamtschuld gegenüber der Finanzverwaltung, die aus der

Zusammenveranlagung nach § 26b EStG, § 44 AO resultiert. Der BGH hat schon vor Jahrzehnten insoweit eine "eherechtskonforme" interne Aufteilung gefordert, diese aber zunächst nicht präzisiert.

Nach der Gegenmeinung besteht kein Anspruch auf Zustimmung, denn der die Zustimmung beanspruchende Ehegatte könne den Ausgleichsbetrag wirtschaftlich nicht sicherstellen, weil ein zukünftiger Steuererstattungsanspruch gegen das Finanzamt noch nicht abgetreten werden kann; die Höhe des Ausgleichsbetrages sei außerdem noch ungewiss. Diese Argumentation erscheint verfehlt, denn es besteht die Möglichkeit der Sicherstellung beispielsweise durch eine Höchstbetragsbürgschaft.

Die Zustimmung eines Ehegatten zur gemeinsamen Einkommensteuerveranlagung kann nach der Auffassung des OLG Bremen nicht von einem Ausgleich der dadurch ausgelösten steuerlichen Nachteile des zustimmenden Ehegatten abhängig gemacht werden, soweit die steuerrechtlichen Verhältnisse durch die ehelichen Lebensverhältnisse familienrechtlich überlagert wurden. Das sei nicht nur der Fall, solange die Ehepartner zusammenleben und gemeinsam wirtschaften und unmittelbar von einer günstigen Steuerklasse profitieren. Dies gilt vielmehr auch, wenn die günstigere Steuerklasse des Unterhaltspflichtigen im Rahmen eines Trennungsunterhaltsverfahrens bei der Berechnung seines Einkommens zu Grunde gelegt wird und so zu einem höheren Unterhaltsanspruch des zustimmungspflichtigen Ehegatten führt.

2.10. Bedeutung der Trennung für die Lohnsteuerklassenwahl ab dem VZ 2018

2.10.1. Änderung der Lohnsteuerklassenwahl im Jahr der Trennung

Nach der Auffassung des BGH besteht nach der Trennung für einen Ehegatten in der Regel kein Anlass mehr, an der früheren Übung zur Lohnsteuerklassenwahl festzuhalten. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn mit dem aus den Lohnsteuerklassen III und V erzielten Einkommen nicht mehr gemeinsam gewirtschaftet werde, insbesondere wenn auf dieser Grundlage nach der Trennung kein Ehegattenunterhalt gezahlt wird.

Wenn dies der Fall ist, so besteht für den Ehegatten, der gleichwohl weiterhin die Lohnsteuerklasse V hat, kein Grund mehr, seine damit verbundene höhere steuerliche Belastung zu tragen und zugleich eine Entlastung des anderen Ehegatten zu bewirken, an der er nicht mehr teilhat. Vielmehr kommt bei einer solchen Fallgestaltung wiederum der Grundsatz zum Tragen, dass im Verhältnis der Ehegatten zueinander jeder von ihnen nur für die Steuer aufzukommen hat, die auf sein Einkommen entfällt.

2.10.2. Steuerrechtliche Grundlagen der unterjährigen Lohnsteuerklassenwahl

Nach der Heirat oder der Begründung einer Lebenspartnerschaft erhielten bis zum Veranlagungszeitraum (VZ) 2017 verheiratete Arbeitnehmer die Steuerklasse III, wenn nur ein Ehepartner/Lebenspartner berufstätig war.

Nach der Gesetzesänderung zum VZ 2018 werden beide Ehegatten ab dem 01.01.2018 bei Heirat programmgesteuert stets in die Steuerklasse IV eingereiht (Änderung des § 39e Absatz 3 Satz 3 EStG).

Die bisherige Unterscheidung (bis zum VZ 2017), ob nur ein Ehegatte als Arbeitnehmer tätig ist (dann Steuerklassenkombination III/V) oder beide (dann Steuerklassenkombination IV/IV), ist ab dem 01.01.2018 entfallen.

2.10.3. Einseitiges unterjähriges Lohnsteuerklassenwahlrecht IV/IV ab VZ 2018

Ab dem 01.01.2018 ist in Folge dessen ein einseitiger Antrag auf Steuerklassenwechsel von III/V zu IV/IV eingeführt worden (§ 38b Absatz 3 Satz 2 EStG). Dadurch wird sichergestellt, dass die Steuerklassenkombination III/V nur angewendet wird, wenn und solange beide Ehegatten dies gemeinsam wollen.

Deshalb ist § 38b Absatz 3 Satz 2 EStG dahin gehend ab dem 01.01.2018 ergänzt worden, dass der Wechsel aus der Steuerklassenkombination III/IV in die Steuerklassenkombination IV auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich ist, mit der Folge, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingereiht werden.

Für die Änderung der Lohnsteuerklasse mittels amtlichen Vordruckes ist das Finanzamt auf Antrag auch nur eines Ehegatten zuständig (§ 39 Absatz 4 Nr. 1 i.V.m. § 39 Absatz 6 Satz 1 EStG i.V.m. § 38b Absatz 3 Satz 2 EStG).

Innerhalb des Kalenderjahres kann eine Änderung auf Antrag grundsätzlich nur einmal, und zwar von Seiten des Finanzamts, bis spätestens zum 30.11. vorgenommen werden.

Ein weiterer Antrag ist möglich,
- wenn ein Ehegatte keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn mehr bezieht oder verstorben ist,
- wenn sich die Ehegatten auf Dauer getrennt haben oder
- wenn ein Dienstverhältnis wieder aufgenommen wird, z. B. nach einer Arbeitslosigkeit oder einer Elternzeit.

Eine Änderung der Steuerklassenkombination in IV/IV im Laufe des Kalenderjahres wird mit Wirkung vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats eingetragen (§ 39 Absatz 6 Satz 2 EStG).

2.10.4. Beiderseitiges unterjähriges Lohnsteuerklassenwahlrecht ab VZ 2018

Auf Antrag beider Ehegatten kann die Kombination IV/IV mit Faktorverfahren (§§ 39 Absatz 6 Satz 2, 39 f Absatz 1 Satz 1 EStG) gewählt werden oder von IV/IV mit Faktor bzw. IV/IV ohne Faktor in die Kombination III/V (§§ 39 Absatz 6 Satz 2, 38 b Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 a) EStG).

Durch die gemeinsame Wahl der Steuerklassenkombination IV/IV in Verbindung mit dem vom Finanzamt zu berechnenden und als ELStAM zu bildenden Faktor (§ 39f EStG) wird erreicht, dass für jeden Ehegatten bzw. Lebenspartner durch Anwendung der Steuerklasse IV der für ihn geltende Grundfreibetrag beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt wird und sich der einzubehaltende Lohnsteuerabzug durch Anwendung des Faktors von 0,... (stets kleiner als eins) entsprechend der Wirkung des Splittingverfahrens reduziert. Der Faktor ist ein steuermindernder Multiplikator, der sich bei unterschiedlich hohen Arbeitslöhnen der Ehegatten/Lebenspartner aus der Wirkung des Splittingverfahrens in der Veranlagung errechnet.

Wirtschaftlich soll damit erreicht werden, dass der sich eigentlich erst durch die Veranlagung im Folgejahr ergebende Splittingvorteil, schon vorher unterjährig, nach dem Ergebnis der Veranlagung des Vorjahres, auf die Ehegatten (vorab) aufgeteilt wird. Damit soll die Gleichberechtigung des Ehegatten / Lebenspartners hinsichtlich der bereits unterjährigen persönlichen Verfügbarkeit des Splittingvorteils erreicht werden.

2.10.5. Veranlagungswahlrecht für das Veranlagungsjahr trotz unterjährigem

Lohnsteuerklassenwechsel

Wenn allerdings bei Ehegatten eine Wahl zwischen Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) und Einzelveranlagung (§ 26a EStG) nach Ablauf des Kalenderjahres in dem die tatsächliche Trennung erfolgte, noch möglich ist, kann – wie auch schon nach bisherigem Recht - unabhängig von der unterjährigen Lohnsteuerklassenwahl während des laufenden Kalenderjahres im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach Ablauf des Kalenderjahres diese Wahlrechtsausübung (noch) für das abgelaufene Veranlagungsjahr erfolgen.

Dies ist aus der Sicht des Steuerrechts weder rechtsmissbräuchlich, noch gegenüber der Finanzverwaltung ein Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO.

2.10.6. Änderung der Veranlagungsarten ab 2013

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 sind seit dem VZ 2013 nur noch vier gesetzliche Veranlagungsarten vorgesehen:

- Einzelveranlagung mit Grund-Tarif (§ 25 Abs. 3, bei Ehegatten i.V.m, §§ 26 Abs. 1, 26a EStG), Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a werden jedoch nach § 26a Absatz 2 EStG demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden sie jeweils zur Hälfte abgezogen. Der Antrag des Ehegatten, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, ist in begründeten Einzelfällen ausreichend. § 26 Absatz 2 Satz 3 gilt entsprechend.
- Verwitweten- Splitting (§§ 26b, 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG),
- „Sonder-Splitting“ im Trennungsjahr (§§ 26b, 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG),
- Zusammenveranlagung mit Ehegatten – Splitting (§§ 26, 26b EStG).

Wie bisher kann jeder Ehegatte den anderen Ehegatten auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) in Anspruch nehmen und - wenn dieser die Zustimmung verweigert - einen Antrag auf Zustimmung beim Familiengericht stellen (§ 894 ZPO).

2.10.7. Sperrwirkung einer zuvor erfolgten Einzelveranlagung

Dem Antrag fehlt auch nicht das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatten bereits für Veranlagungsjahre (VZ) seit 2013 die Einzelveranlagung für Ehegatten nach § 26a EStG gewählt hätte und dessen Bescheid unanfechtbar wäre.

Zwar bestimmt § 26 Absatz 3 Satz 4 EStG, dass nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids nur noch eingeschränkt eine Ausübung des Wahlrechts möglich ist, aber unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ist der Begriff „des Steuerbescheides“ (= Singular), so auszulegen, dass damit gemeint sind „die Steuerbescheide“ (= Plural) gegenüber beiden Ehegatten. Solange also nur die Veranlagung eines Ehegatten offen ist, können die Ehegatten nach wie vor die Zusammenveranlagung wählen bzw. zu dieser Veranlagungsart zurückkehren.

Vor Straffung der Veranlagungsarten ab dem VZ 2013 war dies unstreitig, denn sowohl bei der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG a.F.), als auch bei der getrennten Veranlagung (§ 26a EStG a.F.) erging „ein Steuerbescheid“ gegenüber den Ehegatten, während bei der Einzelveranlagung (§ 25 Absatz 1 EStG a.F.) „zwei Steuerbescheide“ ergingen.

Nach altem Recht bis zum VZ 2012 schlossen sich also die „Ehegattenveranlagung“ in Form der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG a.F.) oder der getrennten Veranlagung (§ 26a EStG a.F.) einerseits und die Einzelveranlagung (§ 25 Absatz 1 EStG a.F.) anderseits aus.
Dies bedeutete, dass ein unanfechtbarer Bescheid aufgrund einer Einzelveranlagung (§ 25 Absatz 1 EStG a.F.) die „Rückkehr“ zur Ehegattenveranlagung in Form der Zusammenveranlagung (§ 26b EStG a.F.) oder getrennter Veranlagung (§ 26a EStG a.F.) ausgeschlossen hat.

Da ab dem VZ 2013 die getrennte Veranlagung (§ 26a EStG a.F.) weggefallen ist, aber das Wahlrecht der Ehegatten (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) nunmehr zwischen Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) und Einzelveranlagung (§ 26a EStG) bestehen bleiben sollte, sperrt die Einzelveranlagung eines Ehegatten nach § 26a EStG nicht die Rückkehr zum Wahlrecht der Zusammenveranlagung.

Nach wie vor sperrt aber eine unanfechtbare Einzelveranlagung (sogenannte „Single Veranlagung“) die Rückkehr zum „Ehegattenwahlrecht“ nach § 25 Absatz 3 Satz 1 EStG. Strittig ist dabei, nach welchen Kriterien zu entscheiden ist, ob ein Einzelveranlagungsbescheid (§ 25 Absatz 3 EStG) oder ein auf Einzelveranlagung von Ehegatten (§ 26a EStG) beruhender Bescheid ergangen ist.

Zusätzliche Voraussetzung der „Rückkehr“ zur Zusammenveranlagung nach § 26 Absatz 2 Nr. 3 EStG ist nach h.M. ab dem VZ 2013, dass der Unterschiedsbetrag aus der Differenz der festgesetzten Einkommensteuer entsprechend der bisher gewählten Veranlagungsart und der festzusetzenden Einkommensteuer, die sich bei einer geänderten Ausübung der Wahl der Veranlagungsarten ergeben würde, positiv ist. In der Summe muss die Steuerlast gemindert werden. Hierbei ist ein Vergleich der Steuerlast des jeweiligen Veranlagungszeitraums, die sich aus dem neuen Steuerbescheid bei Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) und der Summe der Steuerlast bei Einzelveranlagung beider Ehepartner (§ 26a EStG) ergibt, durchzuführen.

2.10.8. Erfordernis der Ermittlung der konkreten Steuerlast

Ein Ehegatte ist daher zivilrechtlich zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung verpflichtet, wenn der Unterschiedsbetrag aus der Differenz der festgesetzten Einkommensteuer entsprechend der bisher gewählten Veranlagungsart und der festzusetzenden Einkommensteuer, die sich bei einer geänderten Ausübung der Wahl der Veranlagungsarten ergeben würde, positiv ist und – so schon nach alter Rechtslage - wenn dadurch die Steuerschuld des anderen verringert, sowie der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatte keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird.

2.10.9. Wirkung der nachträglich beantragten Zusammenveranlagung

Die nachträgliche Änderung der Veranlagungsart wirkt sich dann rechtsgestaltend auf die Steuerschuld aus, und zwar rückwirkend auf die Entstehung der Steuer zum Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG). Sie führt nicht zu einer Änderung des vorausgegangenen Steuerbescheides, sondern setzt ein neues, selbstständiges Veranlagungsverfahren in Gang und die ursprünglichen Steuerbescheide sind nicht zu ändern, sondern aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben.

2.10.10. Erstattungsberechtigung/Vorauszahlung/Nachzahlung bei der Ehegattenveranlagung

Grundsätzlich kann das Finanzamt in Fällen der Ehegattenveranlagung (§§ 26a, 26b EStG) mit schuldbefreiender Wirkung an einen Ehegatten Erstattungsbeträge auszahlen (§ 36 Abs. 4 Satz 3 EStG).

Soweit das Finanzamt nach Aktenlage erkennt oder erkennen musste, dass ein Ehegatte aus beachtlichen Gründen nicht mit der Auszahlung des gesamten Erstattungsbetrags an den anderen Ehegatten einverstanden ist, darf es nicht mehr an den anderen Ehegatten auszahlen. Das ist z.B. insbesondere dann der Fall, wenn die Ehegatten dem Finanzamt mitteilen, dass sie inzwischen geschieden sind oder getrennt leben oder wenn dem Finanzamt aus sonstigen Umständen bekannt ist, dass ein Ehegatte die Erstattung an den anderen nicht billigt.

Werden Einkommensteuer-Vorauszahlungen für zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute geleistet, kann aus der Sicht des Finanzamts als Zahlungsempfänger mangels entgegenstehender ausdrücklicher Absichtsbekundungen aufgrund der zwischen den Eheleuten bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft angenommen werden, dass derjenige Ehegatte, der die Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld bewirkt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehepartners begleichen will. Das hat zur Folge, dass bei einer Überzahlung in solchen Fällen beide Ehegatten erstattungsberechtigt sind. Der Erstattungsbetrag ist dann zwischen ihnen – ggf. hälftig - aufzuteilen.

Führt die Zusammenveranlagung zu einer Nachzahlung, so haften beide Ehegatten gegenüber dem Finanzamt als Gesamtschuldner (§ 44 AO). Ihre gesamtschuldnerische Haftung im Außenverhältnis können die Ehegatten nur begrenzen durch einen Antrag auf Aufteilung der Steuerschuld nach § 268 AO, wobei diese dann aufgeteilt wird nach dem Verhältnis, welches sich aus einer Einzelveranlagung (§ 26a EStG) ergeben würde (§ 270 AO).

Im Innenverhältnis der Ehegatten untereinander (§ 426 BGB) sind Erstattungen und Nachzahlungen im Ergebnis entsprechend einer fiktiven „getrennten Veranlagung“ (§ 26a EStG a.F.) , jetzt Einzelveranlagung der Ehegatten (§ 26a EStG), aufzuteilen.

Im Falle der unterjährigen Trennung ist den Ehegatten also dringend anzuraten, im Kalenderjahr der Trennung zukünftig bei Vorauszahlungen an das Finanzamt genaue Tilgungsbestimmungen zu treffen, sowie mit der nachfolgenden Veranlagung eine Aufteilung des Erstattungsanspruches entsprechend dem Verhältnis einer Einzelveranlagung (§ 26a EStG) unter Hinweis auf die erfolgte Trennung zu beantragen.

2.10.11. Pflicht zur Meldung des Lohnsteuerabzugsmerkmals zum Ablauf des der Trennung folgenden 31.12. desselben Jahres

Mit Ablauf des der Trennung folgenden 31.12. desselben Jahres endet auch das Veranlagungswahlrecht der Ehegatten, sowohl im Rahmen der unterjährigen Lohnsteuerklassenwahl im Folgejahr, als auch das Veranlagungswahlrecht für Zeiträume ab dem 1.1. des Folgejahres, zumindest soweit kein Versöhnungsversuch im steuerrechtlichen Sinne im Folgejahr erfolgt. Es ist dann zwingend die Einzelveranlagung durchzuführen.

Beide Ehegatten sind verpflichtet, mittels amtlichen Vordrucks dies dem Finanzamt umgehend (d. h. ohne schuldhaftes Zögern) bereits nach der Trennung mitzuteilen und die Lohnsteuerklassen zum 1.1. des Folgejahres ändern zu lassen (§ 39 Absatz 4 Nr. 1 i.V.m. §

39 Absatz 5 Satz 1 EStG). Auch einen Versöhnungsversuch können die Ehegatten wiederum nur gemeinsam auf amtlichen Vordruck geltend machen.

Beide Ehegatten können daher eine Straftat i. S. v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (Steuerhinterziehung) oder eine Ordnungswidrigkeit in Gestalt der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 Abs. 1 AO) – für jeden Monat ab dem 1.1. des Folgejahres neu - z.B. dadurch begehen, dass sie die Speicherung unrichtiger Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 EStG) herbeiführen oder im Falle der Trennung bestehen lassen und dadurch bewirken, dass die Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu niedrig berechnet, angemeldet und abgeführt wird.

2.10.12. Unterjährige Änderung der Lohnsteuerklasse – Bedarfsgemeinschaft
Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 SGB II sind bei Personen, die in einer Bedarfsgemeinschaft leben, auch das Einkommen und das Vermögen des Partners zu berücksichtigen. Zur Bedarfsgemeinschaft gehört als Partner der erwerbsfähigen Hilfebedürftigen u.a. der nicht dauernd getrenntlebende Ehegatte (§ 7 Abs. 3 Nr. 3 Buchst a SGB II).

Die Auslegung des Begriffs "Getrenntleben" richtet sich auch im Rahmen des SGB II nach Auffassung des BSG nach familienrechtlichen Grundsätzen. Danach leben die Ehegatten nach § 1567 BGB getrennt, wenn zwischen ihnen keine häusliche Gemeinschaft besteht und ein Ehegatte sie erkennbar nicht herstellen will, weil er die eheliche Lebensgemeinschaft ablehnt. Maßgebend ist also ein objektiv hervortretender, auch unterjähriger Trennungswille.

2.10.13. Unterjährige Änderung der Lohnsteuerklasse – ALG I -Bezug
Ein Steuerklassenwechsel, der anlässlich der dauernden Trennung von Ehegatten vorgenommen wird, ist ebenfalls leistungsrechtlich für Arbeitslosengeld I als solcher gemäß § 153 Absatz 3 SGB III zu behandeln Spätere Änderungen der als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildeten Lohnsteuerklasse werden mit Wirkung des Tages berücksichtigt, an dem erstmals die Voraussetzungen für die Änderung vorlagen (§ 153 Abs 2 Satz 2 SGB III).

Sie sollen aber nur dann zu berücksichtigen sein, wenn die neuen Lohnsteuerklassen dem Verhältnis der monatlichen Arbeitsentgelte beider Ehegatten entsprechen (§ 153 Abs 3 Satz 1 Nr. 1 SGB III) oder sich auf Grund der neuen Lohnsteuerklassen ein Arbeitslosengeld ergibt, das geringer ist als das Arbeitslosengeld, das sich ohne den Wechsel der Lohnsteuerklassen ergäbe (§ 153 Abs 3 Satz 1 Nr. 2 SGB III). Die einschränkenden Vorschriften des § 153 Absatz 3 Nr.1 und Nr.2 SGB III dürften keine Anwendung finden in Trennungsfällen, zumindest dann nicht, wenn kein Ehegattenunterhalt gezahlt wird. Mindestens in diesen Fällen steht der Verdacht der Manipulationen nicht im Raum und ein Steuerklassenwechsel dürfte objektiv geboten sein.

2.10.14. Steuerklassenbildung bei Lebenspartnern
Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Der Familienstand „verheiratet“ und der Familienstand „Lebenspartnerschaft“ werden demnach im ELStAM-Verfahren identisch behandelt. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens betrifft dies u.a. die Regelungen zur Bildung der familiengerechten Steuerklasse III/V bzw. IV/IV, ggf. mit Faktor (§ 38b Absatz 1 EStG).

Zum 1. Oktober 2017 ist das Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20. Juli 2017 in Kraft getreten. Danach können gleichgeschlechtliche Partner seit dem 1. Oktober 2017 nur noch eine Ehe schließen (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB). Eine bestehende Lebenspartnerschaft wird in eine Ehe umgewandelt,

wenn beide Lebenspartner beim Standesamt persönlich erklären, miteinander eine Ehe auf Lebenszeit führen zu wollen (§ 20a Lebenspartnerschaftsgesetz). Lebenspartnerschaften können seit dem 1. Oktober 2017 nicht mehr begründet werden. Das Lebenspartnerschaftsgesetz gilt seit dem 1. Oktober 2017 nur noch für die Lebenspartnerschaften, die ihre Partnerschaft nicht in eine Ehe umwandeln lassen.

Im ELStAM-Verfahren führt die Mitteilung über die Heirat zur automatisierten Bildung der Steuerklasse IV. Insoweit ergeben sich für gleichgeschlechtliche Ehegatten im ELStAM-Verfahren keine Besonderheiten. Auch die Möglichkeit, beim Finanzamt eine ungünstigere Steuerklasse zu beantragen, bleibt bestehen. Die Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe hat für den Lohnsteuerabzug keine Folgen, weil die Steuerklassen, die während der Lebenspartnerschaft gewählt worden sind, nach der Umwandlung in eine Ehe gültig bleiben.

3. Ungleichbehandlung im Einkommensteuerrecht

Einkommensteuerlich werden nichteheliche Lebenspartnerschaften den Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern nicht gleichgestellt. D.h. der Grundtarif findet immer Anwendung.

3.1. Vergleich Grundtarif/Splittingtarif [1]

bei einem zu versteuernden Gesamteinkommen der Ehegatten ohne Kinder (alle Beträge in Euro):

0/0Zu versteuerndes Einkommen (Summe)	10 000	20 000	30 000	40 000	50 000	70 000
Grundtarif (ohne Soli und Kirchensteuer)	86	2346	5187	8452	12141	20436
Splittingtarif (ohne Soli und Kirchensteuer)	0	172	2170	4692	7428	13534
Differenz (Vorteil Splittingtarif)	86	2174	3017	3760	4713	6902

Die Zahl der Kinder wirkt sich nicht direkt auf den anzuwendenden Einkommensteuertarif aus. Das Splittingverfahren ist somit ein Verfahren, das allein an den Bestand der Ehe und nicht die Zahl der Kinder anknüpft.

Zwar stellt Art. 6 I GG Ehe und Familie unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung[2]. Damit wird die Ehe als Institut und dessen Schutz durch die staatliche Ordnung garantiert. Der Staat hat damit die Verpflichtung, die Ehe durch geeignete Maßnahmen zu fördern und alles zu unterlassen, was die Ehe beschädigen oder beeinträchtigen könnte[3].

Geht allerdings die Förderung der Ehe mit einer Benachteiligung einer Partnerschaftsform einher, die grundsätzlich der Ehe vergleichbar ist, so rechtfertigt der Verweis auf das Schutzgebot der Ehe diese Differenzierung nicht. Art. 3 GG gebietet in diesen Fällen auch ggf. eine steuerliche Gleichbehandlung.

---

[1] Siehe auch Tölle in NJW 2011, S. 2165 ff. zur Gleichbehandlung der eingetr. LP.

[2] *BVerfGE* 6, 55 (72) = NJW 1957, 417; *BVerfGE* 55, 114 (126) = NJW 1981, 107; *BVerfGE* 105, 313 (346) = NJW 2002, 2543.

[3] *BVerfGE* 6, 55 (76) = NJW 1957, 417; *BVerfGE* 28, 104 (113) = NJW 1970, 1176; *BVerfGE* 53, 224 (248) = NJW 1980, 689; *BVerfGE* 76, 1 (41) = JZ 1988, 355; *BVerfGE* 99, 216 (231 f.) = NJW 1999, 557.

3.2. Erbschaftsteuer

Auch in der Erbschaftsteuer wird zwischen Ehegatten/eingetr. Lebenspartnern und nichtehelichen Paarbeziehungen differenziert. Die steuerlichen Unterscheide sind erheblich.

		Ehegatten St.-Kl. I + **Eingetragene Lebenspartner nach LPartG**		Kinder St.-Kl. I		Enkel/Eltern St.-Kl. I (übrige Personen StKl. I)		Geschw., Neffen/St.Kl. II		**Lebensgef.,Freunde/** St.Kl. III	
		Alt	**Neu**	Alt	Neu	Alt	Neu	Alt	Neu	Alt	**Neu**
Freibetrag		307.000	**500.000**	205.000	400.000	51.200	200.000 (100.000)	10.300	20.000	5.200	**20.000**
Vermögen bis: Alt bis 31.12.2008		Neu seit 01.01.2009 Steuersatz in Prozent:									
52.000	**75.000**	7	**7**	7	7	7	7	12	30/15	17	**30**
256.000	**300.000**	11	**11**	11	11	11	11	17	30/20	23	**30**
512.000	**600.000**	15	**15**	15	15	15	15	22	30/25	29	**30**
5.113.000	**6.000.000**	19	**19**	19	19	19	19	27	30	35	**30**
12.783.000	**13.000.000**	23	**23**	23	23	23	23	32	50/35	41	**50**
25.565.000	**26.000.000**	27	**27**	27	27	27	27	37	50/40	47	**50**
über 25.565.000	**über 26.000.000**	30	**30**	30	30	30	30	40	50/43	50	**50**

Beispiel:

Ehegatte erbt 1.000.000 € vom anderen Ehegatten. Verbindlichkeiten sind keine vorhanden. Zugewinn ist nicht vorhanden, der Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG ist durch die Witwenrente auf 0 abgeschmolzen.

Erbschaftsteuerberechnung:

1.000.000 – 500.000 – Beerdigungskostenpauschale 10.300 = 489.700 €

Steuersatz 15 %, § 16 ErbStG

Steuer = 489.700 x 15% = 73.455 €

Nichtehelicher LP

- Erbschaftsteuerlich sind die Freibeträge mit 20.000 € sehr gering. Als Steuerklasse ist unter nichtehelichen Lebenspartnern Steuerklasse III anzuwenden.
- Danach betragen die Steuersätze: bis 6.000.000 € Vermögen über dem Freibetrag = 30 %, darüber = 50 %.
- Auch hinsichtlich des Vermögens im Todesfall sollten sich Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft auf jeden Fall Gedanken über Gestaltungsmöglichkeiten machen

Beispiel:

Nichtehelicher LP erbt aufgrund eines Testamentes 1.000.000 € vom anderen LP. Verbindlichkeiten sind keine vorhanden. Der Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG greift hier nicht (gilt nur für Ehegatten/eingetr. LP).

Erbschaftsteuerberechnung:

1.000.000 – 20.000 – Beerdigungskostenpauschale 10.300 = 969.700 €

Steuersatz 30 %, § 16 ErbStG

Steuer = 969.700 x 30% = 290.910 €

Differenz: 217.455,00 €

Eheleute sparen ggf. noch über den Versorgungsfreibetrag § 17 ErbStG (bis zu 256.000 € x Steuersatz) und über den rechnerischen tatsächlichen Zugewinnausgleichsbetrag, weiterer Freibetrag nach § 5 ErbStG.

4. Gestaltungen mit dem „Berliner Testament“

Die häufigste Form des Testamentes in Deutschland ist nach Auskünften vieler Nachlassgerichte das sog. „Berliner Testament“. Dieses kommt dem Wunsch der

gegenseitigen Absicherung von Ehegatten am Nächsten. Allerdings haben nur 29% der deutschen nach einer Umfrage des Deutschen Forums für Erbrecht e.V. aus dem Jahre 2007 überhaupt eine letztwillige Verfügung errichtet.

Gemeinschaftliche Testamente sind in der Regel wie folgt formuliert:

„Wir setzen uns gegenseitig als Alleinerben ein. Schlusserben werden unsere zwei Kinder zu gleichen Teilen."

Dieses Testament wird häufig noch mit einer Pflichtteilsstrafklausel kombiniert und regelmäßig gem. § 2267 BGB handschriftlich von einem Ehegatten niedergeschrieben, datiert und vom anderen Ehegatten ebenfalls mit Ort und Datum versehen unterschrieben.

Das Berliner Testament soll dabei in erster Linie den überlebenden Partner absichern. Die Erbauseinandersetzung mit den Kindern soll dem überlebenden Ehegatten zunächst erspart bleiben.

Diese Art der letztwilligen Verfügung scheint unkompliziert und klar. Darum ist diese Form der Testierung sehr beliebt.

Das Berliner Testament ist steuerlich jedoch immer dann nachteilig, wenn vom Vermögenswert her die Freibeträge überschritten werden. Beim Ehegattentestament geht für den Schlusserben und den Nacherben ein Freibetrag verloren. Es kann dabei zu einer Doppelbelastung des Nachlasses mit Erbschaftssteuern und ggf. einer Steuerprogression kommen. Es sollte also geprüft werden, ob nicht eine andere Verteilung schon beim Erstversterbenden in Betracht kommt, ggf. unter Eibeziehung von Vermächtnissen, Auflagen oder Einräumung eines Nieß-brauchs/Vorbehaltsnießbrauch.

Beispiel:

A und B haben zwei Kinder, K1 und K2. Beide Kinder sind älter als 27 Jahre und haben jeweils wiederum ein eigenes Kind. B verfügt über ein Vermögen von 5 Mio. €, A über ein Vermögen von 1.000.000 €. Das Endvermögen stellt gleichzeitig den Zugewinn dar.

B verstirbt.

Es gibt ein Berliner Testament, indem sich die Ehegatten zunächst gegenseitig und dann ihre beiden Kinder zu Schlusserben einsetzen.

A erbt zunächst das gesamte Vermögen, wobei der tatsächliche Zugewinnausgleichsanspruch nach § 5 ErbStG steuerfrei ist.

Die Erbschaftsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Freibeträge nach § 16 ErbStG (alle anderen Freibeträge sind bereits anderweitig verbraucht bzw. ausgeschöpft) beträgt:

für A von 5 Mio €./. steuerfreier Zugewinn nach § 5 ErbStG in Höhe von 2 Mio./. Freibetrag 500.000 €

= 2,5 Mio € x 19% (StKl. I) = 475.000 €.

Im vorliegenden Fall ist das Testament besser gestaltet, wenn bereits beim Tode des Erstversterbenden Vermächtnisse zugunsten der Kinder ausgesetzt werden. Die Vermächtnisse können unter der Auflage ausgesetzt werden, dass die Kinder jeweils ihren

Pflichtteil nicht geltend machen. Die Fälligkeit der Vermächtnisse kann sogar hinausgeschoben werden.

Verstirbt M wiederum zuerst, ergibt sich im ersten Erbfall folgende Erbschaftssteuerberechnung:

A von 4,2 Mio (5 Mio./. Vermächtnisse)./. steuerfreier Zugewinn nach § 5 ErbStG in Höhe von 2 Mio./. Freibetrag 500.000 €

= 1,7 Mio x 19% = 323.000 €.

Daraus folgt eine Ersparnis in Höhe von 152.000 €.

Kombiniert man diesen Fall noch mit einer 10 Jahre zuvor erfolgten vorweggenommen Erbfolge in Höhe der jeweiligen Steuerfreibeträge lässt sich die Ersparnis erhöhen. Zudem können noch weitere Vermächtnisse z.B. an die Enkel ausgesetzt werden.

Der frühere Erwerb zu Lebzeiten wird bei der Berechnung der Erbschaftsteuer nicht hinzugerechnet, da er außerhalb des 10-Jahreszeitraums des § 14 ErbStG liegt. Nur Erwerbe, die inner-halb von zehn Jahren anfallen, werden zusammengerechnet, soweit das Zugewendete von der gleichen Person stammen.

Die Vermächtnisse werden vom Erben gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlassverbindlichkeit in Abzug gebracht. Werden die Vermächtnisse z.B. an die Kinder erst beim Tod des Letzt-versterbenden fällig, gilt das Vermächtnis nach § 6 Abs. 4 ErbStG als vom Letztversterbenden kommend, so dass der Freibetrag nach dem Erstversterbenden verloren geht. Dieses gilt seit der Erbschaftsteuerreform gem. § 6 Abs. 4 ErbStG nunmehr auch für die Auflage. Entsprechend kann diese Regelung nicht mehr durch eine Auflage umgangen werden.

Ist hingegen ein bestimmter, feststehender Zeitpunkt zur Fälligkeit des Vermächtnisses oder der Auflage bestimmt worden, entsteht die Steuer bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Es erfolgt eine Abzinsung nach den §§ 12 Abs. 1 ErbStG, 12 Abs. 3 BewG. Da sich aufgrund der Abzinsung ein geringerer Betrag als der Nennbetrag ergibt, sollte dieses bei der Gestaltung des Vermächtnisses berücksichtigt werden.

4.1. Gestaltungen mit Testamentsvollstreckung

Das Berliner Testament als besondere Form des gemeinschaftlichen Testamentes ist in Deutschland besonders beliebt. Weit mehr als 50% der Testamente enthalten nach Umfragen diese Form.

Erbschaftsteuerlich ist diese Form des Testamentes bei größeren Vermögen jedoch ungünstig, da die Freibeträge nach den Kindern nach dem Tode des Erstversterbenden verloren gehen.

Die Freibeträge werden dann entweder mit Vermächtnissen nach dem Tode des Erstversterben-den ausgeschöpft, ggf. mit verzögerter Fälligkeit oder postmortal durch Geltendmachung des Pflichtteils, wenn nicht eine Pflichtteilsstrafklausel dieses verhindert.

Eine gute Gestaltungsalternative stellt auch die Beteiligung der Kinder und gegebenenfalls auch Enkelkinder (mit einem weiteren Freibetrag von je 200.000 €) da. Dieses ist grundsätzlich möglich, aber häufig nicht gewollt, da der überlebende Ehegatte die vollständige Verfügungsgewalt behalten soll. Auch sind Erbengemeinschaften häufig im Umgang mit den Miterben schwierig, da zwingend Einstimmigkeit erforderlich ist. Diese Problematik lässt sich unter Beibehaltung der steuerlichen Freibeträge umgehen, in dem der

überlebende Ehegatte bis zu seinem, Ableben als Testamentsvollstrecker ohne Beschränkungen eingesetzt wird.

Der Testamentsvollstrecker hat nach deutschem Recht (§§ 2197 ff. BGB) eine sehr starke Rechtsposition. Wird er zusätzlich noch von „Insich"-Geschäften/§ 181 BGB befreit, hat er nahe-zu eine uneingeschränkte Vormachtstellung in der Erbengemeinschaft. Die übrigen Miterben sind in ihrer Verfügungsgewalt blockiert. Nur unentgeltliche Verfügungen darf der Testaments-vollstrecker nicht vornehmen. Ansonsten stehen ihm sämtliche Befugnisse innerhalb der Erben-gemeinschaft zu. Ihm steht die alleineige Verfügungsgewalt über die Nachlassgegenstände zu.

Zwar ist die Testamentsvollstreckung regelmäßig als Verwaltungsvollstreckung auf einen Zeit-raum von 30 Jahren begrenzt, so gilt dieses nicht, wenn die Testamentsvollstreckung an das Leben des Testamentsvollstreckers oder eines Miterben geknüpft ist. Dann kann eine Testamentsvollstreckung weit über den 30-Jahres-Zeitraum bestehen bleiben.

Beispiel:

M und F setzen sich gegenseitig zu Alleinerben ein. Schlusserben sind die gemeinsamen Kinder. Der überlebende Ehegatte wird Testamentsvollstrecker unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB. Die Testamentsvollstreckung dauert bis zum Ableben des überlebenden Ehegatten.

Ersatztestamentsvollstrecker ist der …….. .

….

Regelungen zur Vergütung werden nicht aufgenommen. Dem Testamentsvollstrecker steht dann eine angemessene übliche Vergütung zu. Dieses ist dann in diesem Rahmen in das Ermessen des überlebenden Ehegatten gestellt.

Die Testamentsvollstreckung kann dann weiter ausgestaltet werden und ggf. dem überlebenden Ehegatten auch Entnahmerechte aus der Substanz für besondere Zwecke zugebilligt werden. Auch kann diese Gestaltung mit weiteren Vermächtnissen, Vorausvermächtnissen und Auflagen ergänzt werden.

4.2. Gestaltungen mit der Pflichtteilsstrafklausel

Die Testaments- und Erbvertragsgestaltung sollte zudem auch zukünftig und beim gemeinschaftlichen Testament von Ehegatten Gestaltungsmöglichkeiten offenlassen, z.B. für den Fall, dass das Nachlassvermögen weit über etwaige Freibeträge steigt.

Pflichtteilsstrafklauseln sollten so formuliert werden, dass sie nur bei Geltendmachung des Pflichtteils gegen den ausdrücklichen Willen des überlebenden Ehegatten zu Konsequenzen führen. Damit werden nach dem Ableben des Erstversterbenden Gestaltungsmöglichkeiten erhalten, indem die Kinder entgegen der Anordnung im Testament ihren Pflichtteil zur Aus-schöpfung weiterer Freibeträge geltend machen können, wenn dieses im Einvernehmen mit dem überlebenden Ehegatten geschieht.

4.3. Gestaltungen mit dem Güterstand

Gestaltungspotential kann sich auch aus der Umgestaltung von steuerbaren Vorgängen in nicht steuerbare Vertragsgestaltungen ergeben.

So bleibt gemäß § 5 ErbStG die Zugewinnausgleichsforderung erbschafts- und schenkungssteuerfrei. Für Ehegatten, die noch die Gütertrennung vereinbart haben, sollte daher geprüft werden, ob nicht alternativ eine modifizierte Zugewinngemeinschaft in Betracht kommt. Dadurch lässt sich die steuerfreie Übertragung in Höhe der Zugewinnausgleichsforderung erhalten.

Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft kann zivilrechtlich sogar rückwirkend bis zum Beginn der Ehe durch Ehevertrag vereinbart werden.

Steuerlich wird dieses allerdings nach § 5 ErbStG nur dann anerkannt, wenn die Ehe nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht wie in § 5 Abs. 1 ErbStG geregelt durch Tod, sondern der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB tatsächlich ausgeglichen wird, z.B. bei Ausschlagung des Ehegatten.

Auch die sog. Güterstandsschaukel ist eine Gestaltungsmöglichkeit, um Vermögen steuerneutral und ohne Reduzierung der Freibeträge auf den anderen Ehegatten zu übertragen.

Der Wechsel aus dem Güterstand der Gütertrennung zurück in den gesetzlichen Güterstand ist, wenn zumindest auch außersteuerliche Gründe hierfür vorliegen, sofort, ohne Abwarten einer besonderen Frist, möglich.

Der BFH, Az: II R 8/04, hat die Güterstandsschaukel bestätigt und dabei auch die Neubegrün-dung des gesetzlichen Güterstands durch dieselbe Urkunde im unmittelbaren Anschluss an dessen Aufhebung abgesegnet, da die Gestaltungsautonomie der Eheleute nach § 1408 BGB auch steuerlich anzuerkennen sei.

Die Rückkehr in den Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist daher weder Scheingeschäft nach § 41 Abs. 2 AO, noch Missbrauch im Sinne von § 42 AO, wenn

- der Güterstand vollständig beendet worden ist,
- die güterrechtliche Abwicklung tatsächlich durchgeführt wird.
- der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung nicht überschritten wird.

4.4. Pflichtteilsverzicht

Auch der Pflichtteilsverzicht ist ein häufiges Instrument in Erbverträgen, um Streitigkeiten in Zukunft zu vermeiden oder für den Erhalt eines Unternehmens in einer Hand zu sorgen. Der Pflichtteilsverzicht zu Lebzeiten ist möglich im Rahmen der Vereinbarung eines Erbvertrages nach den §§ 2274 ff. BGB. In der Regel findet er zu Lebzeiten gegen Abfindung statt.

Nimmt der Pflichtteilsberechtigte den Verzicht gegenüber dem zukünftigen Erben vor und erhält im Gegenzug von diesem eine Abfindung, unterliegt diese gem. § 7 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG der Schenkungsteuer. Hier gilt es jedoch zu beachten, dass sich die Steuerklasse im Verhältnis zum künftigen Erblasser und nicht zum zukünftigen Erben richtet. Wird ein

Pflichtverzichtsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt aufgehoben und die Abfindung zurückgezahlt, so erlischt die Steuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Beispiel 4:

Die verwitwete Mutter M hat zwei Kinder, den Sohn S und die Tochter T. M hat den S zum Allein-erben bestimmt, wodurch T enterbt ist. S und T schließen einen Pflichtteilsverzichtsvertrag gem. § 311b Abs. 5 BGB, wonach T auf ihren zukünftigen Pflichtteil verzichtet. Im Gegenzug zahlt ihr S eine Abfindung i. H. von 500.000 €.

Die Abfindung ist bei T schenkungsteuerpflichtig nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die weitere Berechnung der Schenkungsteuer sieht wie folgt aus:

Abfindung 500.000 €

- Persönlicher Freibetrag, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG - 400.000 € (alt) / Neu: 20.000 €

Steuerpflichtiger Erwerb (Alt:100.000 €) / Neu: 480.000

Schenkungsteuer hierauf; Steuersatz gem. § 19 Abs. 1 ErbStG:

(alt: 11.000 €) / Neu: 120.000 €

Gestaltungstipp:

Die Steuerklasse richtete sich früher nicht nach dem Verhältnis von S zu T, sondern von T zu ihrer Mutter M, d. h. zur künftigen Erblasserin (BFH, Urteil v. 25. 1. 2001 - II R 22/98, BStBl 2001 II S. 456). Folglich kam ein persönlicher Freibetrag i. H. von 400.000 € zum Ansatz (§ 15 Abs. 1 Stkl. I Nr. 2 i. V. mit § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

Jetzt hat der BFH entschieden, dass das Verhältnis unter den Geschwistern maßgeblich sein soll:

- Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 10. Mai 2017 II R 25/15

4.5. Abfindung für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteilsanspruch

Verzichtet ein gesetzlicher Erbe gegen eine von seinen Geschwistern zu zahlende Abfindung auf seinen Pflichtteilsanspruch, ist künftig danach zu unterscheiden, ob der Verzicht bereits zu Leb-zeiten oder erst nach dem Tod des Erblassers vereinbart wird. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 10. Mai 2017 II R 25/15 unter Aufgabe bisheriger Rechtsprechung entschieden hat, unterliegt der Verzicht zwischen Geschwistern zu Lebzeiten des Erblassers nunmehr der Steuerklasse II, so dass die für den Steuerpflichtigen günstigere Steuerklasse I dann nur noch bei einem Verzicht nach dem Tod des Erblassers anzuwenden ist.

Im Streitfall verzichtete der Kläger im Jahr 2006 für den Fall, dass er durch letztwillige Verfügung von der Erbfolge nach seiner Mutter ausgeschlossen sein sollte, gegenüber seinen drei Brüdern auf die Geltendmachung seines Pflichtteilsanspruchs gegen eine von diesen jeweils zu zahlende Abfindung in Höhe von 150.000 €. Im Jahr 2002 hatte er von der Mutter bereits Schenkungen im Wert von 1.056.232 € erhalten.

Zu diesem Streitfall hatte der BFH bereits in einem ersten Verfahren entschieden, dass die Zahlung der Abfindungen an den Kläger nicht als Schenkung der Mutter an diesen, sondern als drei freigebige Zuwendungen der Brüder an ihn getrennt zu besteuern sind (Urteil vom 16. Mai 2013 II R 21/11, BFHE 241, 390, BStBl II 2013, 922)..

Das Finanzamt (FA) erließ daraufhin für die Zuwendungen der Brüder getrennte Schenkungsteuerbescheide gegen den Kläger. Die Besteuerung erfolgte ähnlich wie bei einer Zuwendung durch die Mutter. Das FA rechnete dabei der Abfindung von 150.000 € je Bruder jeweils den vollen Wert der im Jahr 2002 erfolgten Schenkungen der Mutter an den Kläger hinzu. Davon zog es den seinerzeit für Erwerbe von Kindern von ihren Eltern zustehenden Freibetrag von 205.000 € (heute: 400.000 €) ab. Es wandte zudem den Steuersatz der Steuerklasse I für Kinder an (19 %) und zog von der so ermittelten Steuer den gesetzlichen Anrechnungsbetrag für die Steuer für die Vorschenkungen ab. Hieraus ergab sich eine Steuer von 28.405 €.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es rechnete die Vorschenkungen den Abfindungen nicht hinzu und berücksichtigte dem Antrag des Klägers entsprechend lediglich den für die "übrigen Personen der Steuerklasse I" vorgesehenen Freibetrag in Höhe von seinerzeit 51.200 € (heute: 100.000 €). Damit setzte das FG die Schenkungsteuer auf 10.810 € herab.

Dem folgte der BFH nicht. Nach seinem Urteil handelt es sich um eine Zuwendung zwischen Geschwistern und nicht um eine Zuwendung an ein Kind. Damit hatte das FG zwar zu Recht entschieden, dass die Vorschenkungen der Mutter bei der Berechnung der Steuer nicht zu be-rücksichtigen sind; denn sie stammten nicht wie erforderlich von den Schenkern, den Brüdern. Entgegen der Auffassung des FG war aber die im Verhältnis des Klägers zu seinen Brüdern geltende Steuerklasse II zwischen Geschwistern anzuwenden, und zwar sowohl hinsichtlich des anwendbaren Freibetrags (10.300 €, heute 20.000 €) als auch des Steuersatzes (17 %). Unter Berücksichtigung von Schenkungskosten war daher die Schenkungsteuer im Streitfall auf 23.647 € festzusetzen.

Darin liegt eine Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung. Bisher war der BFH davon ausgegangen, dass in derartigen Fällen für die Besteuerung der Abfindungen nicht das Verhältnis des Zuwendungsempfängers (Verzichtenden) zum Zahlenden, sondern dasjenige zum künftigen Erblasser maßgebend sei. Dem lag das Ziel zugrunde, den gegen Abfindung vereinbarten Pflichtteilsverzicht sowohl vor als auch nach dem Eintritt des Erbfalls im Ergebnis gleich zu behandeln. Dieses Ziel kann aber insbesondere dann nicht erreicht werden, wenn der Pflichtteilsverzicht gegenüber mehreren Personen erklärt wird und/oder Vorschenkungen des (künftigen) Erblassers an den Verzichtenden vorliegen. Bei einem vor Eintritt des Erbfalls vereinbarten Pflichtteilsverzicht gegen Abfindung sind daher die erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften anwendbar, die im Verhältnis des Zahlungsempfängers zu den Zahlenden gelten.

Praxis-Hinweis:
Die geänderte Rechtsprechung führt bei Pflichtteilsverzichten zwischen Geschwistern gegen Abfindung, die noch zu Lebzeiten des Erblassers vereinbart werden, im Regelfall zu einer höheren Steuerbelastung als bei einer Vereinbarung nach dem Erbfall. Die Vereinbarung zu Lebzeiten begründet die Anwendung der Steuerklasse II, die Vereinbarung nach dem Erbfall die der Steuerklasse I. Bei einem nach Abzug des Freibetrags von heute 20.000 € je

Zahlenden bei Steuerklasse II und von 400.000 € bei Steuerklasse I verbleibenden steuerpflichtigen Erwerb von z.B. über 75.000 € bis zu 300.000 € beläuft sich dann der Steuersatz heute auf 20 % anstelle von 11 %.

Also die Rechtsprechungsänderung beachten!

Ob Gestaltungstipps funktionieren, in dem die Kinder den Eltern ein Darlehen zur Zahlung an die/den Pflichtteilsberechtigten geben, bleibt abzuwarten. Auf jeden Fall muss ein solches Dar-lehen, dann dem Fremdvergleich standhalten.

P: Sicherheiten!

4.6. Steuerliche Hinweise zum Ehegattentestament

Bereits vor in Kraft treten des neuen Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) zum 1. 1. 2009 war der Ehegatte erbschaftsteuerrechtlich privilegiert. Dies gilt heute auch für den eingetragenen Le-benspartner nach LPartG (vgl. Erbschaftssteuerreform, Wachstumsbeschleunigungsgesetz und Jahressteuergesetz 2010). Die Reform hat der Gesetzgeber zunächst nicht zum Anlass genom-men, den eingetragenen Lebenspartner vollständig den Ehegatten gleichzustellen. Dieses ist erst mit dem Jahressteuergesetz 2010 ab dem 01.01.2011 geschehen.

4.7. Besondere Steuerbefreiungen, Steuerklasse

Ehegatten stehen wegen der besonderen Stellung der Ehe und Familie nach Art. 6 GG auch im Steuerrecht besondere Privilegierungen zu. Diese Vorteile, insbesondere die Freibeträge kann der überlebende Ehegatte solange in Anspruch nehmen, wie die Ehe nicht rechtskräftig ge-schieden ist. Die Besonderheiten der §§ 1933, 2077 BGB, wonach bereits der Scheidungsantrag oder die Zustimmung dazu genügt, findet im Erbschaftssteuerecht keine Anwendung. Trotz eines Antrags auf Scheidung bestehen die Privilegierungen bis zur Rechtskraft der Scheidung fort.

Unabhängig von dem Güterstand gilt ein erhöhter Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 500.000,00 €.

Daneben gibt es nach § 17 Abs. 1, ErbStG einen Versorgungsfreibetrag in Höhe von 256.000,00 €, gekürzt nach § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG um den Kapitalwert der nicht der Erb-schaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezüge Hinterbliebener (Beamtenpensionen, gesetzli-che Rentenversicherungsbezüge, Versorgungsbezüge berufsständiger Pflichtversicherungen, Betriebsrenten etc. (vgl. ErbStR 74 Abs. 1 Satz 2/ErbStR 8) zu.

Weiterhin gelten folgende Vergünstigungen/Freibeträge:

- Pflegefreibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG von 20.000 € (a. F. 5.200,00 €), wenn der Pflegende den Erblasser unentgeltlich oder gegen unzureichendes Entgelt Pflege oder Unterhalt gewährt hat;
- Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1a ErbStG in Höhe von 41.000 €;
- andere Mobilien nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1b) ErbStG bis zu 12.000 € (a. F. 10.300 €);
- nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG in vollem Umfang keine Anrechnung nach § 14 ErbStG von dem lebzeitigen schenkweise übertragenen Familienwohnheim (auch Miteigentumsanteil) an den Ehegatten;

Besondere Verschonungen für bestimmte Übertragungsobjekte:

- der steuerfreie Übergang des selbstgenutzten Familienwohnheims von Todes wegen auf den Ehegatten nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG oder die Kinder oder die Kinder der verstorbenen Kinder gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG , wenn das Grundstück für einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren weiter zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (vgl. Beispiel bei Schulz/Althof, Steueroptimierung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach der Erbschaftssteuerreform, BBEV 2009 S. 9);
- Begünstigung von Betriebsvermögen durch Verschonungsabschlag nach §§ 13a Abs. 1, 13b ErbStG i. H. eines Abschlags von 85 % oder wahlweise nach § 13a Abs. 1 und 8, § 13b ErbStG von 100 % unter den dort genannten Voraussetzungen (nicht nur für den Ehegatten);
- ein pauschaler bzw. fiktiver Zugewinnausgleichsanspruch ist nach der sog. erbrechtlichen Lösung sowie nach der sog. güterrechtlichen Lösung kein steuerpflichtiger Erwerb i. S. des § 3 ErbStG (vgl. § 5 ErbStG). Es gelten jedoch je nach Art der Lösung Besonderheiten bei der Bewertung. Lebten die Eheleute dagegen im Güterstand der Gütertrennung, ist der gesamte Erwerb erbschaftsteuerpflichtig.

4.8. Steuerliche Nachteile des sog. Berliner Testaments

Das Berliner Testament ist steuerlich immer dann nachteilig, wenn vom Vermögenswert her die Freibeträge überschritten werden. Beim Ehegattentestament geht für den Schlusserben und den Nacherben ein Freibetrag verloren. Es kann dabei zu einer Doppelbelastung des Nachlasses mit Erbschaftsteuern und ggf. einer Steuerprogression kommen.

Es sollte also geprüft werden, ob nicht eine andere Verteilung schon beim Erstversterbenden in Betracht kommt, ggf. unter Eibeziehung von Vermächtnissen, Auflagen oder Einräumung eines Nießbrauchs/Vorbehaltsnießbrauch.

Zu unterscheiden ist zwischen den Ehegattentestamenten nach der sog. Einheitslösung und der sog. Trennungslösung.

Einheitslösung

In der Vollerbschaft des längstlebenden Ehegatten und der Schlusserbschaft sieht das ErbStG zwei steuerpflichtige Erwerbe i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Im zweiten Erbfall kann der Schlusserbe keinen Freibetrag mehr nach dem ersten Erbfall geltend machen. Das Vermögen geht also zweimal vollständig und unabhängig voneinander über.

Praxishinweis:

Eine Erleichterung dieser Folge enthält § 27 ErbStG (s.o.).

Abweichend von den o. g. Grundsätzen kann der Erbe unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 ErbStG auf Antrag als Erbe des Erstverstorbenen anzusehen sein, wenn der Überlebende an die Verfügung gebunden ist. Nach der Erbschaftsteuerreform wird nicht mehr auf das nähere Verwandtschaftsverhältnis abgestellt. Die Vorschrift gilt somit auch, wenn das Verhältnis zum Erstverstorbenen unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis steuerlich günstiger ist, als zum Zweitversterbenden, soweit Vermögen des Erstversterbenden beim Tode des Zweitversterbenden noch im Nachlass vorhanden ist.

Gestaltungstipp:

Es muss eine genaue Aufteilung der beiden Nachlässe und der jeweiligen Vermögen der Ehe-gatten möglich sein, um die Vergünstigung zu erhalten. Die Eheleute sollten

Aufzeichnungen ihres Vermögens vornehmen, um späteren kostenintensiven Erbrechtsstreitigkeiten und Beweisschwierigkeiten vorzubeugen.

4.9. Trennungslösung (Vor- und Nacherbschaft)

In der Trennungslösung sieht das Gesetz ebenfalls zwei steuerrechtlich relevante Vermögens-übergänge, auch wenn zivilrechtlich nur ein einziger Erbfall vorliegt. Es kann daher auch hier zu einer Doppelbesteuerung ein und desselben Nachlasses kommen.

Der Vorerbe gilt als Erbe und hat den gesamten Nachlass wie ein Vollerbe zu versteuern.

Der Übergang des Anwartschaftsrechtes beim Tode des Erstversterbenden wird nicht besteuert. Die Steuer entsteht erst mit dem Eintritt der Nacherbfolge nach § 2106 Abs. 1 BGB (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. h) ErbStG).

Es gilt für den Erwerb das Verhältnis vom Vorerben zum Nacherben (und nicht vom Erblasser) für Freibeträge und Steuerklassen. Auf Antrag kann jedoch der Nacherbe gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 ErbStG entsprechend seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser besteuert wer-den. Allerdings nur bezogen auf das vom Erblasser durch den Vorerben erworbene Vermögen.

Erbt der Nacherbe auch eigenes Vermögen des Vorerben, werden die Nacherbschaft und die Erbschaft nach dem Vorerben für die Progression zu einem einheitlichen Erwerb zusammengerechnet (§ 6 Abs. 2 Satz 2 ErbStG).

Die beiden Nachlässe können auf Antrag nur hinsichtlich der Steuerklasse getrennt behandelt werden (§ 6 Abs. 2 Satz 5 ErbStG).

Der Freibetrag kann für das Vermögen des Vorerben nur dann noch gewährt werden, soweit der Freibetrag nach dem Erblasser noch nicht verbraucht ist.

Gestaltungstipp:

Die Anordnung einer Vor- und Nacherbschaft ist regelmäßig wegen der doppelten Besteuerung trotz § 6 Abs. 2 ErbStG ungünstig, kann in Einzelfällen aber durchaus sinnvoll sein. Hat beispielsweise ein Kind von einem Elternteil Schenkungen in Höhe seines Freibetrags zu Lebzeiten erhalten, bietet die Vor- und Nacherbschaft eine interessante Gestaltungsmöglichkeit. Das Kind kann für den Zeitraum von zehn Jahren als Nacherbe eingesetzt werden, um den Freibetrag nach § 16 ErbStG auf Antrag nochmals ausschöpfen zu können. Des Weiteren führt der Antrag nach § 6 Abs. 2 ErbStG (auch § 15 Abs. 3 ErbStG) dazu, dass im Verhältnis zum Erstverstorbenen Schenkungen des Letztverstorbenen nicht nach § 14 ErbStG fiktiv hinzugerechnet werden müssen. Diese bleiben unberücksichtigt.

Steuerliche Optimierung

Nicht zuletzt werden in zahlreichen Fällen der testamentarischen Gestaltung die steuerlichen Aspekte nicht oder nicht zutreffend gewürdigt. Unnötige oder überhöhte Steuerbelastungen mit Erbschaftsteuer sind nicht selten die Folge. Dies gilt oft auch bei notariellem Testamentsgestaltungen. Denn Notare sind nicht dazu verpflichtet, das Testament auch in steuerlicher Hinsicht zu überprüfen.

Wie wichtig die Berücksichtigung steuerlicher Aspekte ist, zeigt folgendes Beispiel:

Beispiel 1:

A und B haben zwei Kinder, K1 und K2. Beide Kinder sind älter als 27 Jahre und haben jeweils wiederum ein eigenes Kind. B verfügt über ein Vermögen von 5 Mio. €, A über ein Vermögen von 500.000 €.

B verstirbt in 2011. Es gibt keine Erbfolgeplanung. A erbt daher zu 1/2 (Zugewinngemeinschaft), die Kinder zu je 1/4. Die Erbschaftsteuerbelastung unter Berücksichtigung der Freibeträge nach § 16 ErbStG und für Angela zusätzlich nach § 17 Abs. 1 ErbStG beträgt (ohne Hausrat etc.):

für A (1/2 von 5 Mio../. Freibeträge §§ 16 u. 17 ErbStG) 331.360 €

für K1 161.500 €

für K2 161.500 €

Gesamtbelastung: 654.360 €

Beispiel 2:

mit lebzeitiger Schenkung: 11 Jahre vor seinem Tod hat B folgende Zuwendungen in Höhe der steuerlichen Freibeträge gemacht, die den Steuerfreibeträgen des § 16 ErbStG (Erbschaftssteu-ergesetz vor der Reform) entsprechen:

an A 307.000 €

an K1 205.000 €

an K2 205.000 €

an Enkel 1 51.200 €

an Enkel 2 51.200 €

Saldo: 819.400 €

Durch die Minimierung des Vermögens um 819.400 € durch lebzeitige Schenkung beträgt die Erbschaftsteuer in 2011 nunmehr nur noch:

für A 273.030 €

für K1 122.550 €

für K2 122.550 €

Gesamtbelastung: 518.130 €

Ersparnis insgesamt: 136.230 €

Der frühere Erwerb zu Lebzeiten wird bei der Berechnung der Erbschaftsteuer nicht hinzugerechnet, da er außerhalb des 10-Jahreszeitraums des § 14 ErbStG liegt. Nur Erwerbe, die inner-halb von zehn Jahren anfallen, sei es zu Lebzeiten oder von Todes wegen, werden zusammen-gerechnet, soweit die Vermögensvorteile von der gleichen Person stammen.

Es wird -praxisnah- unterstellt, dass die Kinder einen Teil ihres Vermögens sowie ihren Kindern (und damit den Enkeln des Erblassers weitergegeben hätten).

Gestaltungstipp:

Die gleiche Steuerersparnis ließe sich erreichen, wenn B und A ein gemeinschaftliches Testament errichtet hätten, in dem sie sich wechselseitig zu Alleinerben eingesetzt und Vermächtnisse an die Kinder und Enkelkinder in Höhe der Steuerfreibeträge (ggf. als Zweckvermächtnis in Höhe der jeweils gültigen Steuerfreibeträge – nicht unumstritten!) nach dem ersten Todesfall ausgesetzt hätten.

Der überlebende Ehegatte kann das Vermächtnis gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG als Nachlass-verbindlichkeit vom Nachlasserwerb in Abzug bringen kann. Allerdings entsteht die Erbschafts-teuer für diejenigen Ansprüche, bei denen der Zeitpunkt des Eintritts des zur Fälligkeit führen-den Ereignisses unbestimmt ist, nach § 9 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG, erst mit der Erfüllung des Vermächtnisses (Eintritt des Ereignisses). Bis dahin fällt zunächst die volle Erbschaftssteuer an.

Werden die Vermächtnisse an die Kinder erst bei Tod des Letztversterbenden fällig, versteuert die Finanzverwaltung das Vermächtnis nach § 6 Abs. 4 ErbStG als vom Letztversterbenden kommend, so dass der Freibetrag nach dem Erstversterbenden verlorengeht. Dies gilt seit der Erbschaftsteuerreform gem. § 6 Abs. 4 ErbStG auch für die Auflage. Frühere die Auflage nutzende Gestaltungsmodelle sind daher heute nicht mehr steuerlich vorteilhaft. Ist hingegen ein bestimmter, feststehender Zeitpunkt zur Fälligkeit des Vermächtnisses oder der Auflage bestimmt worden, entsteht die Steuer (ggf. unter Abzinsung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG, § 12 Abs. 3 BewG) bei den Kindern und damit auch die Abzugsfähigkeit als Nachlassverbindlichkeit beim beschwerten Ehegatten bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Da auf-grund der Abzinsung der Steuervorteil negiert werden kann, sollte die Fälligkeit nicht zu lange nach dem Tode hinausgeschoben werden.

Beispiel 3:

Kombination lebzeitige Schenkung und Testament: Werden die Beispiele der lebzeitigen Schenkung und des gemeinschaftlichen Testaments (Vermächtnisse) kombiniert (2 x Ausschöpfung der Freibeträge i. H. von je 1.700.000,00 €), würde aufgrund der Tatsache, dass zwischen lebzeitiger Schenkung und Erbfall mehr als zehn Jahre liegen, weder für die Kinder noch für die Ehefrau nach Abzug der Vermächtnisse als Nachlassverbindlichkeit Erbschaftsteuer anfallen.

für A 0 €

für K1 0 €

für K2 0 €

Ist der Schlusserbe beispielsweise nur mit einem Ehegatten verwandt und stirbt der verwandte Ehegatte zuerst, kann damit eine steuerliche Benachteiligung verbunden sein, da das Verwandtschaftsverhältnis zum überlebenden Ehegatten nicht besteht.

4.10. Gestaltungsmöglichkeiten durch Zuwendungen unter Lebenden und von Todes wegen

Es sollte je nach Fallgestaltung darauf geachtet werden, dass das Vermögen rechtzeitig auf beide Ehegatten verteilt wird. Wird Vermögen einseitig durch nur einen Ehegatten angesammelt und stirbt dieser Ehegatte zuerst, unterliegt das die Freibeträge übersteigende Vermögen der Erbschaftsteuer und wird ggf. doppelt besteuert (s.o.).

Hinweis:

(Auch) in schenkungs- und erbschaftsteuerlicher Hinsicht sollten Eheleute ihr Vermögen möglichst als getrennte Vermögensmassen behandeln. Die Rechtsprechung tendiert in der Regel dazu, in der Errichtung eines gemeinsamen Girokontos oder Sparbuchs eine lebzeitige Schenkung zu ½ an den jeweiligen Ehegatten zu sehen, und zwar unabhängig von der Frage, aus welchem Vermögen die Einlagen stammten (vgl. Hessisches FG, Urteil v. 26.07.2001 - 1 K 2651/00).

Ein gängiges Gestaltungsmodell ist die Übertragung von Grundstücksvermögen gegen Nießbrauchvorbehalt an der ganzen Sache oder an einem Bruchteil (§§ 1030 ff. BGB). Das Eigentum wird unter Vorbehalt des Übertragenden, der Nutzen aus dem Grundstück zu ziehen, dem Übernehmer verschafft.

Die Erbschaftsteuerreform 2009 eröffnet nachfolgende Gestaltungsmöglichkeit:

Das Nießbrauchsrecht kann durch die Aufhebung des § 25 ErbStG a. F. als Gegenleistung für die Grundstücksschenkung in Abzug gebracht werden.

Gestaltungstipp:

Ob eine Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt eine gute Alternative darstellt, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Ist zu befürchten, dass ein von der Erbfolge ausgeschlossener Abkömmling Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüche geltend machen wird, stellt ein Nießbrauchsrecht keine gute Alternative dar, weil die 10-Jahresfrist des § 2325 Abs. 3 BGB nicht zu laufen beginnt. Begründet wird dies damit, dass der Schenker durch den Nieß-brauch sein wirtschaftliches Eigentum nicht aus den Händen gegeben hat. Ein Pflichtteilsergänzungsanspruch besteht daher auch nach etlichen Jahren noch. Statt eines Nießbrauchs sollte in diesen Fällen eher eine dauernde Last oder Leibrente als Gegenleistung vereinbart werden, damit der Schenker auch weiterhin finanziell abgesichert ist.

Die Gründung einer Familienpersonen- oder -kapitalgesellschaft (sog. Familienpool) bietet sich an, um gezielt Vermögen auf die nächste Generation unter Ausschöpfung der Freibeträge und Beibehaltung von Nutzen und Lasten zu übertragen (s.u.). Einer Zersplitterung von Vermögen vermag die Familiengesellschaft entgegen zu wirken. Sie ist daher auch eine interessante Gestaltungsalternative, wenn Grundstücksvermögen mangels liquidem Vermögen droht, zur Erfüllung von Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsansprüchen im Erbfall veräußert zu werden. Bei der Gründung der Gesellschaft wird das Familienvermögen auf die Gesellschaft übertragen. Die Beteiligung am Vermögen wird dann über die Beteiligung an der Gesellschaft geregelt. Eltern können sich je nach Ausgestaltung der Gesellschaftsverträge die alleinige Geschäftsführung vorbehalten und so zu Lebzeiten die Verwaltung und Kontrolle über ihr Vermögen behalten. Die Wahl der Rechtsform ist von den jeweiligen Interessen der Parteien und der steuerlichen Ausgestaltung abhängig. Wird beispielsweise keine gewerblich geprägte Gesellschaft gewählt, sondern eine rein vermögensverwaltende, liegen ertragsteuerlich keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (Vorsicht bei nur geringfügiger gewerblichen Tätigkeit wegen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Gestaltungstipp:

Der Abschluss einer sog. Überkreuz-Versicherung, bei der die Ehegatten jeweils separate Lebensversicherungen auf das Leben des anderen abschließen, selbst bezugsberechtigt sind und die Prämien selbst zahlen, ist steuerlich günstig, da bei Tod eines Ehegatten die Versicherungsleistung nicht steuerpflichtig ist. Läge hingegen ein Vertrag zugunsten Dritter vor, wenn z. B. das eigene Leben versichert und der andere Ehegatte als

Bezugsberechtigter eingesetzt wurde, wäre der Erwerb im Todesfall wegen § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG steuerbar.

Auch die sog. Güterstandsschaukel ist eine nicht zu verachtende Gestaltungsmöglichkeit, wenn sich bei einem Ehegatten das Vermögen einseitig angehäuft hat und es steuerneutral teilweise auf den Ehegatten übertragen werden soll (s.u.).

4.11. Schenkungssteuer beim Zuwendungsnießbrauch/-Wohnrecht

Fallstricke ergeben sich bei der Einräumung von Wohn- und Nießbrauchsrechten z.B. als Vermächtnis, da das Nießbrauchs-/Wohnrecht kapitalisiert wird und dieser Wert grundsätzlich der Schenkungssteuer unterliegt.

Beispiel 1:

V überträgt im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu Lebzeiten sein Zweifamilienhaus an seine Kinder S und T zu je ½ Anteil. V lässt für sich und seine Lebensgefährtin ein Nießbrauchsrecht am Haus eintragen. Einige Jahre später verstirbt V.

Die Einräumung des Nießbrauchsrechtes zu Lebzeiten für die Lebensgefährtin stellt eine unentgeltliche Zuwendung im schenkungs- und erbschaftssteuerlichen Sinne nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar.

Der Wert des Nießbrauchsrechtes wird mit dem kapitalisierten Jahreswert bemessen. Ausschlaggebend ist das Alter und der anhand der aktuellen Sterbetafeln ermittelte Faktor. Zu Leb-zeiten erhält die Lebensgefährtin den hälftigen Anteil am Nießbrauchsrecht. Erhält sie mit dem Ableben des V das volle Nießbrauchsrecht, fällt wiederum Erbschaftssteuer an.

Die gleichen Grundsätze gelten bei Einräumung eines Wohnrechtes.

In diesen Fällen ist bei Einräumung eines Wohn- oder Nießbrauchsrechte stets dann besondere Vorsicht geboten, wenn dem Ehegatten bereits Vermögenswerte in Höhe des Freibetrages zu-geflossen sind.

Als Gestaltungsalternative bietet sich zur Absicherung des Ehegatten oder Lebensgefährten an, einen Mietvertrag auf Lebenszeit zu günstigen Konditionen abzuschließen. Ein solcher kann sogar dinglich abgesichert werden.

5. Problempunkte bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften in der erbrechtlichen Praxis

5.1. Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Erbfall

5.1.1. Kein gesetzliches Erbrecht

Im ersten Teil der Abhandlung wurde bereits festgestellt, dass bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften die gesetzliche Erbfolge gilt, sofern nichts anderes verfügt wird, d. h. der Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft wird gesetzlich nicht Erbe. Sind Abkömmlinge (Kinder oder Enkel) vorhanden, erben diese. Sind Kinder oder Enkel nicht vorhanden, erben Eltern und Geschwister.

5.1.2. Testament

Dieses ist in der Regel nicht gewollt, so dass zwingend eine Verfügung von Todes wegen in Form eines Testaments oder eines notariellen Erbvertrags errichtet werden sollte. Der Nachteil eines Testaments liegt darin, dass eine solche Verfügung einseitig errichtet wird und auch einseitig ohne Wissen des anderen Partners widerrufen werden kann. Gemeinschaftliche Testamente sind zwischen Partnern nichtehelicher Lebensgemeinschaften nicht möglich, sondern sind ausschließlich Ehegatten und gleichgeschlechtlichen Partnern eingetragener Lebenspartnerschaften vorbehalten. Es sind daher von den Partnern nichtehelicher Lebensgemeinschaften zwingend zwei voneinander getrennte Testamente zu errichten.

5.1.3. Erbvertrag

Eine Bindungswirkung wie beim gemeinschaftlichen Testament von Eheleuten oder eingetragenen Lebenspartnern können Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nur erreichen, indem sie einen notariellen Erbvertrag abschließen. Mit dem Abschluss des Erbvertrags kann eine entsprechende Bindungswirkung erreicht werden, so dass der überlebende Partner der nichtehelichen Lebensgemeinschaft an seine Verfügung gebunden bleibt, wenn der andere Partner vorverstirbt. So können die gleichen Wirkungen erzielt werden wie mit dem gemeinschaftlichen Testament.

Beispiel:

M und F leben in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft. M hat eine Tochter T aus einer früheren Beziehung und F einen Sohn S. Sie setzen sich in zwei getrennten Testamenten jeweils zum Alleinerben ein. Ohne Wissen des M errichtet F später, als sie von einer lebensbedrohlichen Krankheit erfährt, eine weitere Verfügung, in der sie ihren Sohn S nach ihrem Ableben zum Alleinerben einsetzt. Sie hat Angst, dass der M nach ihrem Tod ihren Sohn im Erbfall unberücksichtigt lässt.

Besser wäre im vorliegenden Fall ein notarieller Erbvertrag zwischen M und F gewesen, in dem sie sich gegenseitig zu Alleinerben einsetzen und als Schlusserben T und S je zur Hälfte. Der Erbvertrag kann zu Lebzeiten, sofern nicht ein Rücktrittsrecht vereinbart wird, nicht widerrufen werden. Der Erbvertrag ist zwingend in notarieller Form zu schließen.

5.2. Erbrechtliche Gestaltungsansätze und Erbschaftsteuer

Oftmals soll bei nichtehelichen Partnerschaften im Todesfall des einen Partners sichergestellt werden, dass der Partner zwar versorgt ist, aber etwaige vorhandene eigene Kinder des Verstorbenen ebenfalls am Vermögen partizipieren. So könnte für eine Immobilie geregelt werden, dass der nichteheliche Lebenspartner im Rahmen eines Vermächtnisses ein Wohnrecht erhält. Darüber hinaus kann auch Vor- und Nacherbschaft angeordnet werden. Damit wird sichergestellt, dass das Vermögen für die Kinder erhalten bleibt.

Erbschaftsteuerlich sind solche Gestaltungen jedoch äußerst ungünstig. Der nichteheliche Lebenspartner ist stets in der erbschaftsteuerlichen Klasse III und hat nur einen Freibetrag i. H. von 20.000 €.

Da in der Partnerschaft jedoch regelmäßig dem anderen Partner für den laufenden Lebensunterhalt Gelder zur Verfügung gestellt werden, kann im Partnerschaftsvertrag ein Ausgleichsanspruch vereinbart werden, der dem Partner im Fall der lebzeitigen oder der Trennung von Todes wegen zusteht. Dieser Anspruch, der die Wirkung der Rückzahlung eines Darlehens hat, dürfte dann nicht der Erbschaftsteuer unterliegen.

Praxishinweis

Gestaltungen mit nichtehelichen Lebenspartnern zur Vermeidung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind allerdings mit Vorsicht zu genießen, da unentgeltliche Zuwendungen zwischen den Partnern regelmäßig der Schenkungsteuer unterliegen.

5.3. Ansprüche des überlebenden Partners gegen die Erben

Erbrechtliche Ansprüche gegen die Erben des nichtehelichen Lebenspartners können sich allenfalls aus der bereits im ersten Teil des Beitrags zitierten Rechtsprechung zum Ausgleich bei Trennung ergeben oder auch aus einem Partnerschaftsvertrag. Die bereits erwähnten Ausgleichsansprüche stehen dem Partner beim Ableben des anderen Partners auch gegen die Erben zu.

Dieses gilt auch für die etwaige Erstattung und Vergütung von Pflegeaufwendungen. Allerdings gilt die Ausgleichspflicht (§ 2057a BGB) nur für Abkömmlinge. Daher sollte im Fall der Pflegebedürftigkeit zwischen den nichtehelichen Lebenspartnern vertraglich vereinbart werden, dass die Pflege des andern Partners zu vergüten ist. Diese Vergütung sollte der Höhe nach festgelegt werden, ggf. anhand der Pflegestufe und erst im Fall der Trennung der Partner oder des Todes des anderen Partners fällig werden. Dieses kann bereits pauschal im Partnerschaftsvertrag festgelegt werden.

Eine Formulierung könnte in einem solchen Fall wie folgt aussehen:

„Sollte einer der Partner pflegebedürftig werden, so werden folgende Vergütungen für die Pflege des anderen Partners vereinbart:

Pflege ohne Pflegestufe: ….. €/Monat

Pflege mit Pflegestufe I: …. €/Monat

Die Vergütung soll allerdings erst dann fällig werden, wenn die Partner sich trennen, d. h. ein Partner nachweislich aus dem gemeinsamen Haushalt ausgezogen ist, ohne dass dieses ausschließlich beruflich bedingt ist oder einer der Partner während der bestehenden Partnerschaft verstirbt."

5.4. Rechte der Erben gegen den überlebenden Partner bei Zuwendungen des Erblassers an den überlebenden Partner

Erben und pflichtteilsberechtigte Personen haben gegen den überlebenden Partner unter Umständen Ansprüche, wenn dieser zu Lebzeiten Zuwendungen vom Verstorbenen erhalten hat.

Erben haben dann einen Anspruch, wenn durch die Zuwendung innerhalb der letzten zehn Jahre ihr Erbteil unter die Pflichtteilsquote gesunken ist. Pflichtteilsberechtigte haben Ansprüche auf Pflichtteilsergänzung, wenn die Zuwendung innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Erbfall erfolgte.

Allerdings ist eine lebzeitige Schenkung und/oder eine Enterbung kein Heilmittel, da die Pflichtteilsansprüche nach den §§ 2303 ff. BGB und der Pflichtteilsergänzungsanspruch nach § 2325 BGB weiterhin bestehen.

Grundsätzlich wird in diesen Fällen empfohlen, mit den Pflichtteilsberechtigten im Rahmen eines Erbvertrags einen Pflichtteilsverzicht zu vereinbaren. Dieses kann im Zweifel auch mit einer Abfindung erreicht werden. Der Pflichtteilsverzicht ist zwingend notariell zu erklären, vgl. §§ 2346 Abs. 2, 2348 BGB. Zu beachten ist auch, dass der Erblasser sich nach § 2347 Abs. 2 BGB in einem solchen Vertrag nicht vertreten lassen kann (anders als der Verzichtende) und damit den entsprechenden Erbvertrag persönlich vor dem Notar schließen muss.

Für den Fall der Schenkung zu Lebzeiten gibt es bei nichtehelichen Lebenspartnerschaften jedoch Vorteile. Im Rahmen des § 2325 Abs. 3 BGB gilt hier bereits mit Ausführung der Schenkung, sofern nicht ein Nießbrauchs- oder Wohnrecht zurückbehalten wird, der Lauf der 10-Jahresfrist. Bei Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern beginnt der

Lauf der Pro-Rata-Temporis-Regelung erst mit der Auflösung der Ehe. Daher sollte bei nichtehelichen Lebenspartnern, wenn die Übertragung von Vermögensgegenständen gewollt ist, zur Reduzierung von Pflichtteilsansprüchen möglichst frühzeitig übertragen werden. Allerdings beträgt der Freibetrag für die Erbschaftsteuer derzeit lediglich 20.000 €. Schenkungen innerhalb der letzten zehn Jahre werden jeweils für die Anwendung des Freibetrags zusammengerechnet. Der Steuersatz beginnt bei 30 %. Die Übertragung kann daher teuer werden.

Praxishinweis

Gesenkt werden kann die Schenkungsteuer durch den Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts. Wird der Vorbehaltsnießbrauch gewählt, läuft die Frist des § 2325 BGB nicht. Es empfehlen sich dann, Pflichtteilsverzichte mit den potentiellen Pflichtteilsberechtigten zu vereinbaren, die auch gegenständlich beschränkt werden können.

Beispiel:

M überträgt den hälftigen Anteil an seiner Eigentumswohnung auf die nichteheliche Lebenspartnerin F. Er behält sich an dem übertragenen Anteil ein Nießbrauchsrecht vor. Gleichzeitig vereinbart er mit seinem Sohn S einen auf die Eigentumswohnung beschränkten Pflichtteilsverzicht.

Aufgrund des niedrigen Erbschaft- und Schenkungssteuerfreibetrags empfiehlt es sich, Vermögen schrittweise alle zehn Jahre auf den Lebenspartner zu übertragen. Auch in diesem Fall empfiehlt sich zudem die Vereinbarung eines ggf. gegenständlich beschränkten Pflichtteilsverzichts.

Alternativ zum Vorbehaltsnießbrauch oder Vorbehaltswohnrecht können auch umfassende Rückübertragungsrechte vereinbart werden. Ob diese den Lauf der Frist des § 2325 BGB hemmen, ist derzeit noch umstritten.

5.5. Ausgleich etwaiger Pflegeansprüche

Eine rechtliche Verpflichtung zur Pflege des anderen Partners einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft besteht grundsätzlich nicht. Es fehlt an der rechtlichen Verbindung der Partner. Entsprechend besteht auch keine Pflicht zur Übernahme der Kosten für die Pflege des Partners. Gegenseitige Unterhaltspflichten bestehen nicht. Allerdings können auch hier durch Vereinbarungen in einem Partnerschaftsvertrag zwischen den Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gegenseitige Verpflichtungen begründet werden. Eine

solche Regelung ist formfrei möglich, allerdings wird auch hier grundsätzlich empfohlen, die Formulierungen eines solchen Vertrags mit juristischer oder notarieller Hilfe vornehmen zu lassen, um Auslegungs- und Interpretationsspielräume zu vermeiden.

Die Formulierung einer solchen Vertragsklausel in einem Partnerschaftsvertrag könnte wie folgt aussehen:

„Die Parteien verpflichten sich gegenseitig zur Übernahme der häuslichen Pflege, soweit diese möglich ist. Die Vertragspartner verpflichten sich untereinander gegenseitig zur Übernahme etwaiger Pflegekosten für die ambulante oder stationär erforderlich werdende Pflege."

Ob eine solche Vereinbarung sinnvoll ist, mag dahingestellt bleiben. Reichen Pflegeversicherung und Rente nicht zur Bestreitung der Pflegekosten aus, kann eine solche Ausgleichsverpflichtung, auch wenn diese nur im Innenverhältnis der Partner wirksam ist, dazu führen, dass gegebenenfalls Zuschüsse von staatlicher Seite bzw. den Sozialkassen zu den Pflegekosten entfallen. Aus diesem Grunde beinhalten die meisten Partnerschaftsverträge von nichtehelichen Lebensgemeinschaften eine solche Klausel nicht. Allerdings kann sich sozialhilferechtlich die Versagung der Beteiligung an den Kosten für die Pflege auch daraus ergeben, dass die beiden nichtehelichen Lebenspartner eine sog. „Bedarfsgemeinschaft" bilden und in diesem Rahmen füreinander einzustehen haben, vorausgesetzt die Einkommenssituation des Partners gibt dieses her. Hierzu ist im Einzelnen bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften jedoch vieles ungeklärt.

5.6. Aktuelle Rechtsprechung

Anforderungen an ein Sachverständigengutachten zur Testierfähigkeit

Grundsätzlicher Vorbehalt den Fachärzten für Psychiatrie zur sachgerechten Begutachtung,

Auswahl eines ungeeigneten Sachverständigen ist Verfahrensfehler

Die Auswahl eines ungeeigneten, fachlich nicht ausreichend qualifizierten Sachverständigen, eben kein entsprechender Facharzt stellt einen erheblichen Verfahrensfehler da, weil die Testierunfähigkeit positiv festgestellt werden muss.

OLG München Beschluss vom 14.01.2020, 31 Wx 466/19, siehe auch ErbR 2020, S. 256 ff..

Hier Erbeinsetzung des verwitweten Erblassers erst nur ein Kind, dann später alles drei Kinder der Familie.

„Gemeinsamer Tod", Auslegung, wenn Ehegatten hintereinander zeitlich versetzt nach mehreren Jahren Versterben

Haben sich Ehegatten gegenseitig zunächst zum Alleinerben eingesetzt und für den Fall des „gemeinsamen Versterbens/Todes" einen Schlusserben zum Alleinerben bestimmt, so ist im Schlusserbenfall die Alleinerbenstellung auch dann begründet, wenn die Ehegatten mehrere Jahre hintereinander versterben.

Jedoch nicht ausdrücklich, sondern aufgrund von Auslegung, vgl. KG Berlin, Beschluss vom 15.01.2020, 6 W 45/19, Beck RS 2020, 1631.

6. Grunderwerbsteuer

§ 3 Grunderwerbsteuergesetz

…

Von der Grunderwerbsteuer sind folgende Erwerbsvorgänge befreit:

Grundstückserwerb zwischen Ehegatten und eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern,

der Erwerb eines Grundstückes durch in gerader Linie Verwandte des Veräußerers,

der Erwerb eines zum Nachlass gehörenden Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses,

der Erwerb eines geringwertigen Grundstücks (Wert liegt unter 2.500,– €),

bei bestimmten betrieblichen Umstrukturierungen, wenn die Beteiligungsverhältnisse sich mittelbar nicht ändern.

……..

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) - § 3 Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. …….

3. der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses. Den Miterben steht der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner gleich, wenn er mit den Erben des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners gütergemeinschaftliches Vermögen zu teilen hat oder wenn ihm in Anrechnung auf eine Ausgleichsforderung am Zugewinn des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners ein zum Nachlass gehöriges Grundstück übertragen wird. Den Miterben stehen außerdem ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich;

4. der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers;

5. der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung;

5a. der Grundstückserwerb durch den früheren Lebenspartner des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Aufhebung der Lebenspartnerschaft;

6. der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist. Den Abkömmlingen stehen die Stiefkinder gleich. Den in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen stehen deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleich;

7. der Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks durch Teilnehmer an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft zur Teilung des Gesamtguts. Den Teilnehmern an der fortgesetzten Gütergemeinschaft stehen ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich;

8. …

Übertragung auf Personengesellschaft des Ehegatten grunderwerbsteuerfrei

Verkauft der Ehemann einer Kommanditgesellschaft, an der nur seine Ehefrau beteiligt war, ein Grundstück, fällt keine Grunderwerbsteuer an, vgl. BFH, Beschluss vom 26. 2. 2003 - II B 202/01, DStR 2003, S. 777, dort der Sohn).

Da zwischen dem Ehemann und der KG kein Eheverhältnis bestehen kann, war die Befreiung des § 3 Nr. 4 GrEStG unmittelbar nicht einschlägig. Da das Grundstück nicht von einem Gesellschafter auf die Personengesellschaft übertragen wurde, konnte die Steuer auch nicht nach § 5 Abs. 2 GrEStG unerhoben bleiben.

Eine Übertragung vom Ehemann auf die Ehefrau und sodann von der Ehefrau auf ihre KG wäre allerdings jeweils steuerfrei nach den genannten Vorschriften gewesen. Auch wird nach der Rechtsprechung des BFH zu § 3 Nr. 6 GREStG eine Interpolation der beiden Befreiungsvorschriften vorgenommen und die direkte Übertragung vom Ehemann auf die der Ehefrau gehörende KG grunderwerbsteuerfrei gelassen.

7. Fazit.

Zum Abschluss kann man bei Paarbeziehungen sagen:

Manchmal ist das Finanzamt der lachende Dritte ….

… insbesondere bei nichtehelichen Lebenspartnern. Da ist besondere Vorsicht geboten bei Grundstücksübertragungen, Wohnrechteinräumungen, Schenkungen und natürlich Erbfällen

Aber zum Glück, bei richtiger und weitsichtiger Gestaltung, ist dann nicht immer das Finanzamt der lachende Dritte.

In diesem Sinne viel Spaß beim Gestalten!

Ihr

Wolf-Dieter Tölle