

Zustimmung zur gemeinsamen Steuerveranlagung

— § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB; § 26 Abs. 1 EStG

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Ehegatte verpflichtet ist, dem Antrag des anderen auf gemeinsame Veranlagung zur Einkommensteuer zuzustimmen, wenn die Trennung der Ehegatten in den betreffenden Veranlagungszeitraum fiel und sie in die Steuerklassen III/V eingereiht waren.

BGH, Urt. v. 23.5.2007 – XII ZR 250/04 (LG Hannover/AG Springe)

Tatbestand: Der Kläger verlangt von der Beklagten Zustimmung zur Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2002.

Die seit dem 21.12.1994 verheirateten Parteien leben seit November 2002 getrennt. Sie bezogen 2002 jeweils Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Der Abzug der Lohnsteuer erfolgte bei dem Verdienst des Klägers nach der Steuerklasse III, während vom Verdienst der Beklagten Lohnsteuer nach der Steuerklasse V abgeführt wurde, da der Kläger das wesentlich höhere Einkommen erzielte.

Die Beklagte beantragte bei dem Finanzamt, für das Jahr 2002 die getrennte Veranlagung nach § 26a EStG durchzuführen. Sie erhielt daraufhin einen Erstattungsbetrag von 2.958,72 EUR. Der Steuerbescheid ist bestandskräftig. Daraufhin wurde der Kläger ebenfalls getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Gegen ihn wurde – durch nicht bestandskräftigen Bescheid – ein Nachzahlungsbetrag von 3.872,23 EUR festgesetzt, während sich bei gemeinsamer steuerlicher Veranlagung eine Gesamtnachzahlungspflicht von nur 302,97 EUR ergeben hätte. Dabei ist vorausgesetzt, dass der Erstattungsbetrag, den die Beklagte erhalten hat, zurückgezahlt wird.

Der Kläger nimmt die Beklagte auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung in Anspruch. Er hat erklärt, sie von der Steuerschuld freizustellen, die bei einer Zusammenveranlagung entstehen würde. Die Beklagte ist der Klage entgegengetreten. Nach ihrer Auffassung hat der Kläger ihr den in dem Verlust des bezogenen Erstattungsbetrages bestehenden Nachteil zu ersetzen.

Das AG hat der Klage stattgegeben. Mit ihrer Berufung hat die Beklagte ihr Klageabweisungsbegehren weiterverfolgt; hilfsweise hat sie beantragt, der Klage nur Zug um Zug gegen Zahlung von 2.958,72 EUR stattzugeben. Das LG hat die Berufung mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass der Kläger verpflichtet ist, die Beklagte in Höhe der zu erwartenden Nachzahlung bei gemeinsamer Veranlagung (302,97 EUR) freizustellen. Dagegen richtet sich die zugelassene Revision der Beklagten, mit der sie ihr zweitinstanzliches Begehren weiterverfolgt.

Entscheidungsgründe: Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das Berufungsgericht.

1. Zu Recht hat das Berufungsgericht allerdings das Rechtsschutzbedürfnis für die Klage bejaht. Zwar ist der gegen die Beklagte ergangene Einzelveranlagungsbescheid bereits bestandskräftig. Dies gilt jedoch nicht für den gegen den Kläger ergangenen Bescheid. Den Parteien steht damit die Wahl der Veranlagung noch offen. Ein Zusammenveranlagungsbescheid, wie ihn der Kläger erstrebt, kann deshalb noch erlassen werden (vgl. BFHE 134, 412, 414; 122, 290 ff.).

2. Das LG hat angenommen, die Beklagte sei verpflichtet, an der steuerlichen Zusammenveranlagung mitzuwirken. Aus der gemeinsamen Veranlagung der Parteien für die Jahre 1994 bis 2001 ergebe sich die konkludente Vereinbarung dieser Art des steuerlichen Vorgehens, die auf Grund der unterschiedlichen Einkommensverhältnisse auch nahe gelegen habe. Das einfache Bestreiten der Beklagten hinsichtlich der gemeinsamen Veranlagung sei unbeachtlich, da es ihr oblegen habe, sub-

stantiiert vorzutragen, für welche Jahre eine andere Regelung getroffen worden sei. Die Beklagte könne ihre Zustimmung auch nicht davon abhängig machen, dass der Kläger an sie den Erstattungsbetrag zahle. Ein solcher Anspruch bestehe dann nicht, wenn die Ehegatten, wie hier, konkludent eine andere Aufteilung ihrer Steuerschulden vereinbart hätten. Allerdings sei der Kläger verpflichtet, die Beklagte gegenüber den Ansprüchen des Finanzamts freizustellen, soweit bei gemeinsamer Veranlagung der sich unstreitig auf 302,97 EUR belauende Nachzahlungsbetrag festgesetzt werde. Das hält der rechtlichen Nachprüfung nicht in allen Punkten stand.

3. a) Wie das Berufungsgericht allerdings zu Recht angenommen hat, ergibt sich aus dem Wesen der Ehe für beide Ehegatten die – aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB abzuleitende – Verpflichtung, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne eine Verletzung eigener Interessen möglich ist. Ein Ehegatte ist daher dem anderen gegenüber verpflichtet, in eine von diesem gewünschte Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer einzuwilligen, wenn dadurch die Steuerschuld des anderen verringert, der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatte aber keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird (st. Rspr., vgl. BGH Urt. v. 13.10.1976 – IV ZR 104/74 – FamRZ 1977, 38, 40; Senatsurt. v. 4.11.1987 – IVb ZR 83/86 – FamRZ 1988, 143, 144; v. 12.6.2002 – XII ZR 288/00 – FamRZ 2002, 1024, 1025 m. Anm. *Bergschneider*, FamRZ 2002, 1181; vom 25.6.2003 – XII ZR 161/01 – FamRZ 2003, 1454, 1455 und v. 3.11.2004 – XII ZR 128/02 – FamRZ 2005, 182, 183). Letzteres ist u.a. der Fall, wenn der die Zusammenveranlagung begehrende Ehegatte sich verpflichtet, den anderen von ihm hierdurch etwa entstehenden Nachteilen freizustellen. Diese Auffassung wird auch von der Revision im Grundsatz nicht angegriffen.

b) Sie macht jedoch geltend, die Verpflichtung zu ehelicher Solidarität könne nicht über das hinausgehen, was während des Zusammenlebens der Ehegatten Gegenstand einer gemeinsam getroffenen Übereinkunft gewesen sei. Für die Entscheidung des Rechtsstreits erheblich sei daher, ob die Parteien während ihres Zusammenlebens eine gemeinsame steuerliche Veranlagung durchgeführt oder – wie von der Beklagten behauptet – entsprechend einer Vereinbarung die Einkünfte jeweils nach den Steuerklassen III und V versteuert hätten. Das Berufungsgericht habe sich der Entscheidung dieser Frage zu Unrecht entzogen; es habe das Bestreiten der Beklagten, dass während des Zusammenlebens eine steuerliche Zusammenveranlagung durchgeführt worden sei, nicht als unsubstantiiert ansehen dürfen. Aus dem Grundsatz der wechselnden Substantiierungslast ergebe sich, dass es Aufgabe des Klägers sei, die Jahre zu benennen, für die eine gemeinsame steuerliche Veranlagung durchgeführt worden sei.

Damit vermag die Revision nicht durchzudringen. Der Kläger hat vorgetragen, die Parteien hätten nach der Heirat am 21.12.1994 schon für das Jahr 1994 auf der Grundlage der

Steuerklassen III und V die gemeinsame steuerliche Veranlagung beantragt und diese Regelung in den folgenden Jahren bis zur Trennung beibehalten. Das hat die Beklagte nur pauschal bestritten, anstatt substantiiert darzulegen, inwieweit anders verfahren worden sei. Das LG hat ihr Bestreiten deshalb zu Recht als unsubstantiiert und deshalb unbeachtlich angesehen.

4. Da die Voraussetzungen einer Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 1 EStG im Jahr 2002 für die Parteien unstreitig vorgelegen haben, kommt es allein darauf an, ob die Beklagte hierdurch einer zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird, die sie nach den gegebenen Umständen nicht zu tragen hat. Richtig ist zwar, dass der die Zustimmung verlangende Ehegatte regelmäßig zum internen Ausgleich verpflichtet ist, wenn sich bei dem anderen Ehegatten die Steuerschuld infolge der Zusammenveranlagung im Vergleich zur getrennten Veranlagung erhöht. Das gilt jedoch insoweit nicht, als die Ehegatten eine andere Aufteilung ihrer Steuerschulden konkludent vereinbart haben. Davon ist im vorliegenden Fall jedenfalls für die Zeit bis zur Trennung auszugehen.

a) Die nach § 26b EStG zusammen veranlagten Ehegatten haben gem. § 44 Abs. 1 AO als Gesamtschuldner für die festgesetzten Steuern aufzukommen. Im Innenverhältnis besteht zwischen Gesamtschuldner eine Ausgleichspflicht nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB. Danach haften sie im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Eine solche abweichende Bestimmung kann sich aus dem Gesetz, einer Vereinbarung, dem Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder der Natur der Sache, mithin aus der besonderen Gestaltung des tatsächlichen Geschehens ergeben (BGHZ 87, 265, 268 = FamRZ 1983, 795; BGHZ 77, 55, 58 = FamRZ 1980, 664; Senatsurt. v. 30.11.1994 – XII ZR 59/93 – FamRZ 1995, 216, 217; v. 13.1.1993 – XII ZR 212/90 – FamRZ 1993, 676, 677 f.; v. 20.3.2002 – XII ZR 176/00 – FamRZ 2002, 739, 740 und v. 31.5.2006 – XII ZR 111/03 – FamRZ 2006, 1178, 1179). Vorrangig ist allerdings, was die Gesamtschuldner ausdrücklich oder konkludent vereinbart haben.

b) Die Notwendigkeit, die Aufteilung abweichend von der Grundregel des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB vorzunehmen, kann sich dabei auch aus den güterrechtlichen Beziehungen der Ehegatten ergeben. Diese sind sowohl im Güterstand der Gütertrennung als auch im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnungsgemeinschaft (vgl. § 1363 Abs. 2 Satz 1 BGB) hinsichtlich ihres Vermögens und ihrer Schulden selbständig. Deshalb hat im Verhältnis der Ehegatten zueinander grundsätzlich jeder von ihnen für die Steuer, die auf seine Einkünfte entfällt, selbst aufzukommen (BGHZ 73, 29, 38 = FamRZ 1979, 1115; Senatsurt. v. 15.11.1989 – IVb ZR 100/88 – FamRZ 1990, 375, 376; v. 20.3.2002 – XII ZR 176/00 – FamRZ 2002, 769, 740 und v. 31.3.2006 – XII ZR 111/03 – FamRZ 2006, 1178, 1179).

c) Allerdings kann auch dieser Maßstab von einer anderweitigen Bestimmung i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB überlagert

werden. Das ist hier der Fall. Die Parteien haben nach den Feststellungen des Berufungsgerichts durch ihre bisherige Handhabung eine solche anderweitige Bestimmung getroffen. Danach hat die Beklagte die Steuerschuld insoweit zu tragen, als sie Lohnsteuer im Abzugsverfahren entrichtet hat. Insofern ist davon auszugehen, dass die Parteien, auch wenn die Wahl der Steuerklassen die Höhe der sich nach Veranlagung ergebenden Steuer nicht beeinflusst, bewusst die Steuerklassen III und V gewählt haben, um damit monatlich mehr bare Geldmittel zur gemeinsamen Verwendung zur Verfügung zu haben, als dies bei einer Wahl der Steuerklassen IV und IV der Fall gewesen wäre. Dabei haben die Parteien in Kauf genommen, dass das wesentlich höhere Einkommen des Klägers relativ niedrig und das niedrige Einkommen der Beklagten vergleichsweise hoch besteuert wurde. Es besteht kein Anlass anzunehmen, dass sie ohne die Trennung an dieser Übung nicht festgehalten hätten. Dies hätte vielmehr einem normalen Verlauf entsprochen, da Ehegatten in intakter Ehe die Zusammenveranlagung wählen, wenn sie, wie im vorliegenden Fall, wegen der verschiedenen Höhe ihrer Einkommen auf Grund der Anwendung der Splittingtabelle eine wesentlich geringere gemeinsame Steuerlast als bei getrennter Veranlagung zu tragen haben. Dass sich die Beklagte für diesen Fall der Zusammenveranlagung einen Ausgleich vorbehalten hätte, ist vom Berufungsgericht – von der Revision unangefochten – nicht festgestellt und wäre auch fern liegend.

d) Die Beklagte kann grundsätzlich auch nicht wegen des Scheiterns der Ehe den Mehrbetrag, den sie wegen der Besteuerung ihres Einkommens nach der Lohnsteuerklasse V im Vergleich zur Besteuerung bei getrennter Veranlagung geleistet hat, vom Kläger ersetzt verlangen. Der ehelichen Lebensgemeinschaft liegt nämlich die Auffassung zu Grunde, mit dem Einkommen der Ehegatten gemeinsam zu wirtschaften und finanzielle Mehrleistungen nicht auszugleichen. Es hätte deshalb einer besonderen Vereinbarung bedurft, wenn sich die Beklagte die Rückforderung dieser Mehrleistung für den Fall der Trennung hätte vorbehalten wollen (Senatsurt. v. 12.6.2002 – XII ZR 288/00 – FamRZ 2002, 1024, 1026). Mit Rücksicht darauf hat für die Zeit bis zur Trennung keine Korrektur der von der Beklagten getragenen steuerlichen Belastung zu erfolgen. Deshalb kann sie ihre Zustimmung zur Zusammenveranlagung nicht von einem Ausgleich ihrer bis dahin zu verzeichnenden steuerlichen Mehrbelastung abhängig machen.

5. Nach Aufhebung der ehelichen Lebensgemeinschaft besteht für einen Ehegatten indessen grundsätzlich kein Anlass mehr, an der früheren Übung festzuhalten. Mit dem Scheitern der Ehe ist insofern von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen (Senatsurt. v. 31.5.2006 – XII ZR 111/03 – FamRZ 2006, 1178, 1180). Zwar kann auch insofern der Gesichtspunkt zum Tragen kommen, dass mit dem aus den Steuerklassen III und V erzielten Einkommen gemeinsam gewirtschaftet worden ist, weil auf dieser Grundlage Ehegattenunterhalt gezahlt wurde (vgl. *Wever*, Vermögensauseinan-

dersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, 4. Aufl., Rn 791). Ist das jedoch nicht der Fall, so besteht für den Ehegatten, der gleichwohl weiterhin die Steuerklasse 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 (s. oben unter 4 b).

6. Danach kann die Beklagte zwar nicht beanspruchen, einer Zusammenveranlagung nur gegen Zahlung des Steuererstattungsbetrages von 2.958,72 EUR zustimmen zu müssen. Ob ihr Nachteil lediglich den vom Berufungsgericht ausgeurteilten Betrag von 302,97 EUR ausmacht, lässt sich indessen nicht feststellen. Ihr Nachteil wäre damit abgegolten, wenn der Kläger auf der Grundlage der nach den Steuerklassen III und V erzielten Einkünfte der Ehegatten Trennungsunterhalt für November und Dezember 2002 gezahlt haben sollte. Denn dann wäre die Beklagte an dem Gesamteinkommen beteiligt worden und könnte über die Zusage des Klägers hinaus, sie von einer Steuernachzahlung auf Grund der Zusammenveranlagung freizustellen, keinen weiteren Nachteilsausgleich verlangen, weil sie keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt wäre. Ist dagegen kein Trennungsunterhalt gezahlt worden, so entsteht für die Beklagte für die Zeit nach der Trennung eine zusätzliche Belastung, von deren Ausgleich sie ihre Zustimmung zur Zusammenveranlagung abhängig machen kann. Denn sie hat ihr Einkommen nach Steuerklasse V anstatt nach Steuerklasse II versteuert und dadurch einen steuerlichen Nachteil getragen, den sie durch eine getrennte Veranlagung hätte vermeiden können. In dem Fall kann sie deshalb verlangen, so gestellt zu werden, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt worden (vgl. auch Senatsurt. v. 31.5.2006 – XII ZR 111/03 – FamRZ 2006, 1178, 1180).

7. Die angefochtene Entscheidung kann danach keinen Bestand haben. Der Senat ist nicht in der Lage, selbst abschließend in der Sache zu entscheiden, da es hierzu weiterer Feststellungen bedarf.

— Anmerkung

Die vorliegende Entscheidung wirft einmal mehr – wie andere Entscheidungen des 12. Zivilsenats zu Fragen des Steuerrechts auch – mehr Fragen auf als sie klärt. Sie erscheint dem Verfasser dogmatisch unzutreffend, aber auch nicht praxistauglich.

1. Berücksichtigung der Einkommensteuer auf der Vermögens- oder der Unterhaltsebene?

Der BGH führt aus:

„Die Notwendigkeit, die Aufteilung abweichend von der Grundregel des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB vorzunehmen, kann

sich dabei auch aus den güterrechtlichen Beziehungen der Ehegatten ergeben. Diese sind sowohl im Güterstand der Gütertrennung als auch im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (vgl. § 1363 Abs. 2 Satz 1 BGB) hinsichtlich ihres Vermögens und ihrer Schulden selbständig. Deshalb hat im Verhältnis der Ehegatten zueinander grundsätzlich jeder von ihnen für die Steuer, die auf seine Einkünfte entfällt, selbst aufzukommen.“

Unklar bleibt dabei, ob nach dem Verständnis des Senats Steuerzahlungen und Steuererstattungsansprüche der Vermögensebene oder der Einkommensebene zuzurechnen sind. Im ersteren Fall würde eine Zurechnung zur Vermögensauseinandersetzung, insbesondere zum Zugewinnausgleich nahe liegen, im letzteren Fall eine Zurechnung zur Unterhaltsebene. Der Senat scheint der letzteren Variante zuzuneigen. Dafür spricht, dass der Senat an anderer Stelle im Urteil es als entscheidungsrelevant ansieht, ob Trennungsunterhalt geleistet wurde. Dann stellt sich aber die Frage, was der Güterstand mit der unterhaltsrechtlichen Betrachtung zu tun haben soll.

Zunächst erscheint eine grundlegende Klarstellung geboten, ob – und ggf. unter welchen Voraussetzungen – laufende Einkommensteuerzahlungen und Steuererstattungsansprüche der Vermögensebene oder der Einkommensebene zuzurechnen sind. Anderenfalls droht auch eine doppelte Berücksichtigung derselben Steuerbeträge, nämlich durch Erfassung der – rechtlich entstandenen (vgl. §§ 36 Abs. 1, 37 Abs. 1 EStG) – Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche im Zugewinnausgleich als Bestandteile des passiven bzw. aktiven Endvermögens¹ und der zugeflossenen und abgeflossenen Steuerzahlungen und Steuererstattungsansprüche nach dem sogenannten „In-Prinzip“ im Rahmen der Unterhaltsberechnung.

2. Aufteilung des Steuerjahres

Der BGH führt ferner aus:

„Die Beklagte kann grundsätzlich auch nicht wegen des Scheiterns der Ehe den Mehrbetrag, den sie wegen der Besteuerung ihres Einkommens nach der Lohnsteuerklasse V im Vergleich zur Besteuerung bei getrennter Veranlagung geleistet hat, vom Kläger ersetzt verlangen. Der ehelichen Lebensgemeinschaft liegt nämlich die Auffassung zugrunde, mit dem Einkommen der Ehegatten gemeinsam zu wirtschaften und finanzielle Mehrleistungen nicht auszugleichen. Es hätte deshalb einer besonderen Vereinbarung bedurft, wenn sich die Beklagte die Rückforderung dieser Mehrleistung für den Fall der Trennung hätte vorbehalten wollen. Mit Rücksicht darauf hat für die Zeit bis zur Trennung keine Korrektur der von der Beklagten getragenen steuerlichen Belastung zu erfolgen. Deshalb kann sie ihre Zustimmung zur Zusammenveranlagung nicht von einem Ausgleich ihrer bis dahin zu verzeichnenden steuerlichen Mehrbelastung abhängig machen.“ ... „Ist dagegen kein Trennungsunterhalt gezahlt worden, so entsteht für die Beklagte für die Zeit nach der Trennung eine zusätzliche Belastung, von deren Ausgleich sie ihre Zustim-

mung zur Zusammenveranlagung abhängig machen kann. Denn sie hat ihr Einkommen nach Steuerklasse V anstatt nach Steuerklasse II versteuert und dadurch einen steuerlichen Nachteil getragen, den sie durch eine getrennte Veranlagung hätte vermeiden können. In dem Fall kann sie deshalb verlangen, so gestellt zu werden, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt worden.“

Liest man diese Ausführung im Zusammenhang mit den vorherigen Ausführungen in den Entscheidungsgründen, so wird deutlich, dass der Senat für die Zeit ab der Trennung der Ehegatten – sofern kein Trennungsunterhalt gezahlt wurde – einen Ausgleich unter Zugrundelegung einer – fiktiven – getrennten Veranlagung für geboten hält. Unklar bleibt aber, wie dieser rechnerisch bzw. steuersystematisch überhaupt zutreffend ermittelt werden kann. Die Ehegatten hatten im Streitjahr (2002) ab November getrennt gelebt. Wie soll für den Restzeitraum des Jahres eine „getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt“ werden?

Würde man die Aufteilung des einheitlichen Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr) in zwei familienrechtlich relevante Teilzeiträume exakt vornehmen, müsste die jeweilige Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG) für die beiden Teilzeiträume auch jeweils getrennt ermittelt werden. Bei den sogenannten Überschusseinkunftsarten (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte, §§ 19, 20, 21, 22 und 23 EStG) mag dies – mit erheblichem Aufwand – angesichts des dort geltenden Zuflussprinzips (§ 11 EStG) noch möglich sein. Bei den sogenannten Gewinneinkunftsarten (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit, §§ 13, 15, 18 EStG) erscheint dies mit zumutbarem Aufwand aber kaum möglich. Es müsste auf den Stichtag der Trennung eine Zwischengewinnermittlung (Zwischenabschluss bzw. Stichtags-Einnahmenüberschuss-Rechnung) erstellt werden. Bei unternehmerischer Tätigkeit lässt sich aber auch dann sicherlich nur näherungsweise ermitteln, welche unternehmerischen Erfolge bzw. Misserfolge des Geschäftsjahres in welchem der beiden Teilzeiträume angelegt waren bzw. erzielt wurden.

Es bleibt in der Praxis wohl nur eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) auf Schätzungsbasis unter Anwendung des Zwölfstelungsprinzips oder ähnlicher zeitanteiliger Aufteilungsmaßstäbe.

Selbst wenn man dann auf dieser Basis für familienrechtliche Zwecke die Bemessungsgrundlage aufgeteilt hat, fragt es sich, wie die Berechnung im Weiteren stattfinden soll. Soll auf die Bemessungsgrundlage 1 (gemeinsames zu versteuerndes Ein-

¹ OLG Hamburg FamRZ 1983, 168; OLG Düsseldorf FamRZ 1999, 228; OLG Köln FamRZ 1999, 656; BGH FamRZ 1989, 835; BGH FamRZ 1991, 48; a.A. AG Duisburg-Hamborn FamRZ 2003, 1186 m. Anm. Schröder: für eine „zeitanteilige Aufteilung“ für das laufende Jahr; dazu umfassend Arens, FamRZ 1999, 257 ff.

kommen beider Ehegatten bis zum Trennungstichtag) dann die Splittingtabelle angewendet werden und auf die Bemessungsgrundlagen 2 und 3 (jeweiliges zu versteuerndes Einkommen) der getrennt lebenden Ehegatten jeweils die Grundtabelle? Bejahendenfalls, wie wird dann mit den daraus resultierenden – fiktiv berechneten – Steuerbelastungen weiter gerechnet? Eine Vorgabe dazu hat der BGH im Rahmen der Zurückverweisung an das Berufungsgericht nicht formuliert.

Klar erscheint dem BGH deshalb nur die Lösung für den Fall, dass für die Zeit ab der Trennung der Ehegatten Trennungsunterhalt geleistet wurde und zuvor kein Vorbehalt von einem der Ehegatten ausbedungen worden war. Für die Zeit bis zur Trennung verbleibt es bei den von den Ehegatten getroffenen Dispositionen. Für die Zeit ab der Trennung ist der schlechter verdienende Ehepartner zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung verpflichtet, da er an dem Splittingvorteil durch die Unterhaltsgewährung zumindest mittelbar teilhatte.

Selbst diese Betrachtung erscheint aber in vielen Fällen als zu grob und damit als fragwürdig, nämlich insbesondere in den Fällen, in denen der Unterhalt nicht unter Berücksichtigung des Splittingvorteils konkret errechnet wurde, sondern durch eine mehr oder weniger pauschale bzw. vorläufige Bemessung erbracht wurde.

3. Eigener Lösungsansatz

Die vorstehend beschriebenen Probleme könnten weitgehend vermieden werden, wenn der BGH sich von dem Gedanken verabschieden würde, dass schon für den Veranlagungszeitraum der Trennung der Ehegatten „im Verhältnis der Ehegatten zueinander grundsätzlich jeder von ihnen für die Steuer, die auf seine Einkünfte entfällt, selbst aufzukommen“ habe und insoweit ein „Nachteilsausgleich“ stattzufinden habe. Vielmehr sollte der Rechtsgedanke der ehelichen Solidarität auch im Kalenderjahr der Trennung dahingehend verstanden werden, dass die Ehegatten einander verpflichtet sind, die wirtschaftlichen Belastungen insgesamt möglichst gering zu halten und somit diejenige Veranlagung wählen zu müssen, die „per Saldo“ die niedrigste steuerliche Belastung ergibt. Der Senat selbst erwähnt im Urteil an anderer Stelle „die – aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB abzuleitende – Verpflichtung“ der Ehegatten zur wirtschaftlichen Solidarität. Ist die Zusammenveranlagung die „per Saldo“ günstigste Veranlagung, stellt sich nur noch die Frage nach der gerechten Aufteilung zwischen den Ehegatten im Innenverhältnis, und zwar unter Berücksichtigung der von beiden jeweils geleisteten Vorauszahlungen für den betreffenden Veranlagungszeitraum.

Dies entspricht auch den rechtlichen Wertungen des § 44 AO und des § 426 BGB. Zusammenveranlagte Ehegatten sind im Außenverhältnis Gesamtschuldner gegenüber der Finanzverwaltung. Im Innenverhältnis bedarf es deshalb eines Aufteilungsmaßstabs i.S.v. § 426 BGB. In der Entscheidung vom 31.5.2006² hat der BGH diesen schon benannt. Dort hat der Senat entschieden, nach welchem Aufteilungsmaßstab im Innenverhältnis die Ehegatten an der Steuerschuld aus der

Zusammenveranlagung – zumindest im Regelfall – zu beteiligen sind:

„Die Aufteilung einer nach der Trennung fällig gewordenen Steuerschuld und der sich hieraus ergebenden Erstattungs- bzw. Nachzahlungsansprüche zusammen veranlagter Ehegatten hat im Innenverhältnis grundsätzlich unter entsprechender Heranziehung des § 270 AO auf der Grundlage fiktiver getrennter Veranlagung der Ehegatten zu erfolgen.“

Das, was in der Rechtsprechung üblicherweise als „Nachteil“ bezeichnet wird, ist letztlich nur die (nachteilige) Abweichung des Ist-Zustands (bisher tatsächlich getragene Steuerbelastung) vom Soll-Zustand (im Innenverhältnis zu tragender Anteil an der gesamten Steuerbelastung der beiden Ehegatten für das betreffende Steuerjahr). Noch kürzer formuliert ist der Nachteilsausgleich nichts anderes als der gerechte Innenausgleich zwischen den beiden Gesamtschuldnern, wie ihn § 426 BGB ohnehin vorschreibt. Dieser hat bei Ehegatten nach einem „ehekonformen“ und regelmäßig von dem hälftigen Aufteilungsvorschlag des § 426 BGB abweichenden Maßstab stattzufinden.

Einzige rechtliche und praktische Schwierigkeit ist dabei dann die Zurechnung der geleisteten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuerschuld des Jahres zugunsten des einen oder des anderen Ehegatten. Hier wird man danach fragen müssen, in welchem Umfang der eine und der andere Ehegatte diese wirtschaftlich getragen hat. Bei einer Zahlung von einem gemeinsamen Konto wird man im Regelfall eine hälftige Zurechnung vornehmen müssen.³

Auch der Unterhaltsgedanke kommt dabei „nicht zu kurz“ und wird letztlich sogar systemkonform berücksichtigt. Wenn und soweit der eine bzw. der andere Ehegatte im Rahmen der Durchführung der Zusammenveranlagung dann Steuererstattungen erhält bzw. Steuernachzahlungen (richtiger: Abschlusszahlungen, vgl. § 36 Abs. 4 Satz 1 EStG) leistet, sind diese im Unterhaltsrechtsverhältnis zwischen den Ehegatten nach dem sogenannten „In-Prinzip“ in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem sie zu- bzw. abfließen. Die Unterhaltsgewährung ist also nicht Vorfrage für die Veranlagungsproblematik, sondern die Durchführung der Veranlagung bzw. die zu- oder abfließenden Steuerbeträge gehen in die Unterhaltsberechnung des betreffenden (Folge-) Jahres ein.

Wolfgang Arens, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Bielefeld

² BGH v. 31.5.2006 – XII ZR 111/03, NJW 2006, 2623 = FuR 2006, 358 = FamRZ 2006, 1181 m. Anm. Wever; dazu Schramm, NJW-Spezial 2006, 439; Witt, DStR 2007, 55.

³ Zur Berechnung siehe Arens, NJW 1996, 704; s.a. Koritz, FPR 2003, 435.