

Steuer und Studium



www.nwb.de

Zeitschrift für die erfolgreiche Aus- und Fortbildung
im Steuerrecht

11

Seiten 550 - 598
27. Jahrgang
31.10.2006

Aus dem Inhalt

ALLGEMEINES STEUERRECHT

- 554 Die Anmeldung von Umsatzsteuer und Lohnsteuer
Dipl.-Finanzwirt (FH) Jürgen Melchior
- 561 Ehegatten im Steuerrecht
*Fachanwalt für Strafrecht und Fachanwalt für Familienrecht,
Rechtsanwalt Frank K. Peter*

JAHRESABSCHLUSS

- 565 Harmonisierungspotenziale zwischen in- und externem
Rechnungswesen bei der IAS/IFRS-Umstellung
Dipl.-Kaufmann Patrick Velte

GEWERBESTEUER

- 576 Grundlagen der Gewerbesteuer
Dipl.-Finanzwirt (FH) Gunnar Tetzlaff und Stefan Weichhaus

ÜBUNGEN

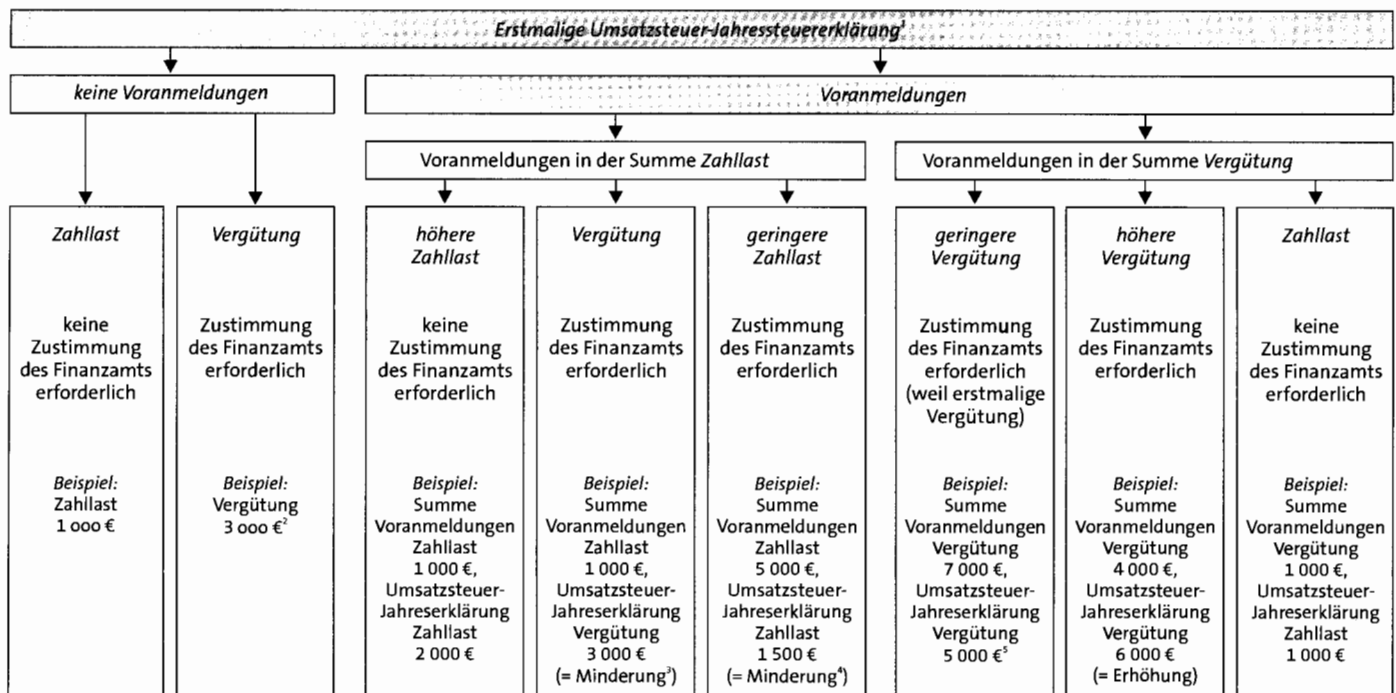
- 584 Fälle zur Bilanzberichtigung
Dipl.-Finanzwirt (FH) Hans Walter Schoor

KLAUSURTEIL

- 592 Fall Till Bitterlich — Aufgabe aus der Umsatzsteuer
Dipl.-Finanzwirt (FH) Maik Richter

gem. § 356 Abs. 2 AO innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe der Zustimmung oder Mitteilung Einspruch einlegen (vgl. BFH v. 9. 7. 2003, BStBl II 2003 S. 904). Versagt das Finanzamt die Zustimmung (s. o.), kann der mit einer Rechtsbehelfsbelehrung

versehene ablehnende Verwaltungsakt gem. § 355 Abs. 1 Satz 1 AO innerhalb eines Monats nach seiner Bekanntgabe mit dem Einspruch angefochten werden.



- Berichtigte Umsatzsteuer-Jahressteuererklärungen werden wie berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldungen behandelt.
- Die Zustimmung gilt allgemein erteilt bis zu einer Vergütung/Minderung bzw. einer Zahllast/Erhöhung einer Vergütung von bis 2 500 €; in Gründungsfällen im Gründungsjahr und in den beiden folgenden Jahren von bis zu 1 000 €.
- Siehe Fn. 2.
- Siehe Fn. 2.
- Die Zustimmung gilt allgemein erteilt ohne Betragsgrenze bei der verbleibenden Vergütung.

Ehegatten im Steuerrecht

Steuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Trennung/Scheidung

von Fachanwalt für Strafrecht und Fachanwalt für Familienrecht, Rechtsanwalt Frank K. Peter, Lehrbeauftragter, Worms

Der Autor gibt einen Überblick über die häufig sich im Rahmen der Trennung von Ehegatten stellenden Problemfelder. Es wird unter anderem erläutert, wann noch die Zusammenveranlagung zulässig ist und ob bzw. wann eine Zustimmungspflicht des anderen Ehegatten besteht. Auch werden die strafrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Konsequenzen der Mitunterzeichnung einer falschen Steuererklärung erläutert.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Allgemeines
- II. Steuerstrafrechtliche Konsequenzen
- III. Unterhalt als Sonderausgabe (Realsplitting)
 1. Allgemeines
 2. Zustimmungspflicht
 3. Gerichtliche Geltendmachung
- IV. Zusammenveranlagung
 1. Vor- und Nachteile bzw. Risiken
 2. Zustimmungspflicht?
 3. Einkommensausgleich nach Zusammenveranlagung

I. Allgemeines

Während des Zusammenlebens, d. h. während einer funktionierenden Ehe geben die Ehegatten gemeinsam eine Steuererklärung ab. Es erfolgt üblicherweise eine Zusammenveranlagung, um den sog. Ehegattensplittingtarif, eine Steuervergünstigung, in Anspruch nehmen zu können. Wenn während des Zusammenlebens im Rahmen der Steuererklärung durch einen oder beide Ehegatten gegenüber der Finanzverwaltung unrichtige Angaben im Rahmen der Steuererklärung getätigt werden, stört dies die Ehegatten üblicherweise nicht, da dies entweder aufgrund eines gemeinsamen Tatplanes erfolgt oder, wenn die Initiative nur von

einem Ehegatten ausgeht, zumindest vom anderen Ehegatten stillschweigend toleriert wird.

Nach bzw. mit der Trennung der Ehegatten kommt es in der Vielzahl der Fälle zu erheblichen Differenzen der Ehegatten. Hierfür gibt es eine Reihe von Gründen, unter anderem z. B. der Streit um Unterhalt oder um das Sorgerecht für ein Kind oder mehrere gemeinsame Kinder. Im Rahmen dieser Streitigkeiten kann es durchaus dazu kommen, dass der Ehegatte, der während des Zusammenlebens eine falsche Steuererklärung noch mit unterschrieben hat, nunmehr Anzeige wegen der falschen Steuererklärung(en) gegenüber dem Finanzamt erstattet. Darüber hinaus ist es auch denkbar, dass ungeachtet einer Trennung der Ehegatten das Finanzamt die Unrichtigkeit der von beiden Ehegatten unterzeichneten Steuererklärung erkennt und deshalb ein Strafverfahren einleitet.

II. Steuerstrafrechtliche Konsequenzen

Es stellt sich in den beiden vorgenannten Fällen die Frage, ob jeweils beide Ehegatten im Sinne des Steuerstrafrechts für die unrichtige Steuererklärung verantwortlich sind. Ursprünglich gingen u. a. das Finanzamt Kassel, das Amtsgericht Kassel¹ und das Oberlandesgericht Frankfurt am Main² von einer strafrechtlichen Mitverantwortung des mit unterzeichnenden Ehegatten aus. Die Entscheidungen wurden damit begründet, dass eine Verklammerungswirkung aufgrund der Zusammenveranlagung dazu geführt haben soll, dass auch der lediglich mitunterzeichnende Ehegatte hafte.

Unstreitig war und ist, dass der Ehegatte strafrechtlich verantwortlich auch im Rahmen einer gemeinsamen Veranlagung und Unterzeichnung einer gemeinsamen Steuererklärung ist, der eigene Einkünfte unrichtig oder unvollständig erklärt.³ Genauso unstrittig ist der Fall, wenn der mit unterzeichnende Ehegatte die Unrichtigkeit der Erklärung des anderen Ehegatten nicht kennt. In diesem Fall ist er - mangels Vorsatz - nicht strafbar.

Umstritten⁴ war lange Zeit lediglich der häufig auftretende Fall, wenn der eine (dann bösgläubige Ehegatte) die gemeinsame Steuererklärung in Kenntnis der unrichtigen Angaben des anderen Ehegatten mit unterzeichnet. Mit seiner Entscheidung vom 16. 4. 2002⁵ hat der BFH festgestellt, dass es strafrechtlich keine Ehegattenverantwortlichkeit des nur mitunterzeichnenden Ehegatten gibt. Der BFH begründete seine Entscheidung zutreffend damit, dass bei einer Zusammenveranlagung eine Beihilfe oder (Mit-)Täterschaft eines Ehegatten nicht dann schon vorliegt, wenn ein Ehegatte die Einkommensteuererklärung mitunterzeichnet, obwohl er weiß, dass die Angaben des Ehegatten unrichtig sind. Das bloße Mitunterzeichnen der Steuererklärung, zu dem der Ehegatte bei der Zusammenveranlagung verpflichtet sei, begründe noch keine Mitverantwortung des mit unterzeichnenden Ehegatten für die Angaben des anderen. Dies gilt selbstverständlich aber nur dann, wenn der Tatbeitrag des mitunterzeichnenden Ehegatten lediglich darin besteht, die gemeinsame Steuererklärung mit zu unterzeichnen. Sollten dessen Beiträge darüber hinaus gehen, d. h. wenn er den anderen Ehegatten aktiv bei seiner Tat unterstützt, indem er hilft, falsche Angaben zu machen, so nimmt er an der Steuerhinterziehung teil und macht sich daher selbst wegen einer Steuerhinterziehung strafbar.

Für die Praxis bedeutet dies, dass, wenn der mitunterzeichnende Ehegatte weder als Mittäter, Täter oder Teilnehmer den Straf-

tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllt, eine strafrechtliche Verantwortlichkeit aufgrund bloßer Mitunterzeichnung, auch in Kenntnis der Unrichtigkeit, ausscheidet.

III. Unterhalt als Sonderausgabe (Realsplitting)

1. Allgemeines

Während des Zusammenlebens der Parteien spielen Unterhaltsfragen keine Rolle. Selbst wenn z. B. die Ehefrau nicht erwerbstätig ist, der Mann einer Beschäftigung nachgeht, wird der der Ehefrau zustehende Familienunterhalt bzw. Taschengeldanspruch nicht ausdrücklich geltend gemacht. Es entspricht dem Zusammenleben der Parteien, dass man sich gegenseitig versorgt. Dagegen ist mit der Trennung der Parteien, also mit der Absicht, sich scheiden zu lassen, die Unterhaltsfrage von großer Bedeutung.

Mit Trennung der Parteien steht einem Ehegatten eventuell der sog. Trennungunterhalt bzw. nach Scheidung der sog. naheheleliche Unterhalt zu.

MERKSATZ

- Beim sog. begrenzten Realsplitting kann der Unterhaltsverpflichtete gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG Unterhaltszahlungen bis zu einem Gesamtbetrag i. H. von derzeit 13 805 € jährlich von seinen Einkünften abziehen, was aber zur Folge hat, dass der Unterhaltsberechtigte diese Unterhaltsleistungen als Einnahmen im Rahmen sonstiger Einkünfte gem. §§ 2 Abs. 1, 22 Nr. 1a EStG versteuern muss.

Der Unterhalt, der geleistet wurde, kann Getrenntlebens- oder nahehelelicher Unterhalt sein. Auch können Unterhaltszahlungen berücksichtigt werden, die nicht als monatlicher Betrag, sondern in einem Betrag geleistet wurden, sofern die Zahlung dazu dienen sollte, der unterstützten Person Unterhalt zu zahlen.

Als Voraussetzung für das begrenzte Realsplitting muss der Unterhaltspflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein bzw. als solcher behandelt werden. Ist dies nicht der Fall, können die Unterhaltszahlungen nur dann berücksichtigt werden, wenn er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Umstritten ist derzeit noch die Frage, ob das begrenzte Realsplitting bereits schon in dem Jahr, in dem die Eheleute sich getrennt haben, in Anspruch genommen werden darf. Da aber im Trennungsjahr die getrennt lebenden Eheleute noch das Wahlrecht zwischen Zusammen- und Einzelveranlagung nach § 26 EStG haben, ist diese Frage praktisch irrelevant, da das begrenzte Realsplitting gegenüber der dann noch möglichen Zusammenveranlagung üblicherweise keine Vorteile bietet.

1 AG Kassel v. 13. 12. 2000 - 561/503 Js 12195/00 272 Cs.

2 Beschluss v. 24. 4. 2000.

3 Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndung, § 193 Rn. 62; Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar, § 370 Rn. 16.2a.

4 Reichle, Eigenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998 S. 91; Rolletschke, Die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit des einen Antrag auf Zusammenveranlagung mit unterzeichnenden Ehegatten, DStZ 1999 S. 216.

5 BFH v. 16. 4. 2002 - IX R 40/00, DStZ 2002 S. 750.

Werden die Unterhaltszahlungen vom Unterhaltsgläubiger als Sonderausgaben geltend gemacht, besteht für ihn nicht mehr die Möglichkeit, die Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG von seinem Einkommen abzuziehen.

2. Zustimmungspflicht

Der Unterhaltsempfänger muss dem begrenzten Realsplitting zustimmen, wenn der Unterhaltsleistende ihn gleichzeitig von allen rechtlichen Nachteilen, die hieraus entstehen könnten, freistellt.

Aufgrund dieser Freistellungserklärung hat später der Unterhaltspflichtige, der die Vorteile des getrennten Realsplittings genießt, dem Unterhaltsempfänger seine hieraus resultierenden Nachteile zu ersetzen. Als Nachteile kommen insbesondere die Versteuerung des Unterhalts als Einkommen sowie Kosten für die Steuerberatung oder sonstige Nachteile finanzieller Art in Betracht.

Bei möglichen Nachteilen, die auf Seiten des Unterhaltsempfängers entstehen, ist aber des Weiteren noch zu denken z. B. an öffentliche Leistungen, wie Wohnungsbau- oder Sparprämien, die entfallen können, da der Unterhaltsempfänger durch die Unterhaltszahlungen, ggf. nicht mehr bedürftig ist, weil die Unterhaltszahlung selbstverständlich dessen Einkommen erhöht.

Verfügt der Unterhaltsempfänger lediglich über negative Einkünfte und übersteigen die Unterhaltsleistungen, die er erhält, diese nicht, so entstehen bei ihm wegen der Zusammenrechnung der Einkünfte keine steuerlichen Belastungen. Insofern ist grundsätzlich für einen Nachteilsausgleich kein Raum. Dem Unterhaltsberechtigten geht aber u. U. die Möglichkeit des Verlustabzuges gem. § 10d EStG verloren, der dann, wenn dieser Nachteil tatsächlich eintritt, auszugleichen sein dürfte.

HINWEIS

- Eine Nachteilsausgleichspflicht besteht nicht für den Fall, dass der Unterhaltsempfänger dadurch Nachteile erleidet, dass die von ihm empfangenen Unterhaltsleistungen in seine gemeinsame Steuererklärung mit seinem neuen Ehepartner im Rahmen der Zusammenveranlagung einbezogen werden und aufgrund der steuerrechtlichen Progression die Steuerlast damit höher wird.

In diesen Fällen besteht lediglich eine Nachteilsausgleichspflicht in der Höhe, die sich bei getrennter Veranlagung des Unterhaltsempfängers mit seinem neuen Ehegatten ergäbe.

Die Zustimmung zum begrenzten Realsplitting darf ausschließlich von der Abgabe der Freistellungserklärung abhängig gemacht werden, nicht jedoch von einer Beteiligung an der Steuerersparnis.⁶

3. Gerichtliche Geltendmachung

Gibt der Ehegatte, welcher die Unterhaltszahlungen erhalten hat, die Zustimmungserklärung zum begrenzten Realsplitting nicht ab, ist dieser beim Amtsgericht - Familiengericht - zu verklagen, da es sich hierbei um eine Familiensache handelt.

Der Unterhaltsempfänger darf dann aber nicht auf Unterzeichnung der Anlage U verklagt werden, sondern auf Zustimmung zum begrenzten Realsplitting für den Veranlagungszeitraum XY, da es sich hierbei um eine Klage auf Abgabe einer Willenserklärung handelt, wobei die Willenserklärung mit der Rechtskraft des Urteils als abgegeben gilt (vgl. § 894 Abs. 1 Satz 1 ZPO).

Die gerichtliche Entscheidung ersetzt hierbei immer nur die Zustimmung für ein Jahr, d. h. das geltend gemachte Jahr. Wird die Zustimmung im Rahmen der Anlage U erteilt, gilt die Zustimmung grundsätzlich über mehrere Jahre hinaus, bis zum Widerruf. Die Anlage U sieht insbesondere nicht den Eintrag einer zeitlichen Befristung in der Erklärung vor. Unproblematisch dürfte es jedoch sein, auf der Anlage U zu vermerken, dass die Zustimmung nur den Anlagenzeitraum XY betrifft, wobei sich hier die Frage stellt, ob dies auch von den Finanzbehörden beachtet wird, da die ausnahmsweise angebrachte Anmerkung auf der Anlage U ggf. übersehen werden könnte.

IV. Zusammenveranlagung

1. Vor- und Nachteile bzw. Risiken

In dem Jahr, in dem die Eheleute noch nicht vollständig dauernd getrennt leben, können diese die Zusammenveranlagung gem. § 26 EStG wählen, die üblicherweise für sie aufgrund der Splittingtabelle günstiger ist. In dem Jahr, in dem die Ehegatten ständig getrennt gelebt haben, ist eine Zusammenveranlagung nicht mehr zulässig.

Für die von den Ehegatten angestrebte Scheidung ist zumindest das Einhalten eines Trennungsjahres gem. § 1566 Abs. 1 BGB erforderlich. Für das Einhalten des Trennungsjahres und damit für das Schaffen der Scheidungsvoraussetzungen sind ein oder mehrere Versöhnungsversuche, d. h. kurze Zeiten, in denen die Ehegatten ggf. nicht mehr getrennt leben, aber nichts aus einer Versöhnung wird, unschädlich. Steuerrechtlich bedeutet dies jedoch, dass gem. § 26 Abs. 1 EStG dann in diesem Jahr auch noch die Zusammenveranlagung möglich ist, da die Parteien in diesem Fall nicht mehr dauernd getrennt gelebt haben. Insofern besteht für die Ehegatten die Möglichkeit, nochmals die Zusammenveranlagung zu wählen, obwohl der eigentliche für die Scheidung maßgebliche Trennungzeitpunkt bereits schon in einem früheren Veranlagungszeitraum gelegen hat.

Folge der Zusammenveranlagung ist, dass die Ehegatten gemeinsam als Steuerpflichtige behandelt werden (§ 26b EStG). Dies bedeutet, sie werden als eine steuerpflichtige Person angesehen. Sie sind Gesamtschuldner (vgl. § 44 Abs. 1 AO) mit der Folge, dass sie beide gesamtschuldnerisch für die festgesetzte Einkommensteuer haften. Weitere Folge der Zusammenveranlagung und der Behandlung der Eheleute als ein Steuerpflichtiger ist, dass das Steuergeheimnis gem. § 30 AO gegenüber dem jeweils anderen Ehegatten keine Anwendung findet.

Folge der gesamtschuldnerischen Haftung ist weiter, dass das Finanzamt die noch offene Steuer von jedem Ehegatten komplett fordern kann, unabhängig von einer eventuellen internen Aufteilung, auf die noch einzugehen sein wird.

Diesem Risiko der gesamtschuldnerischen Haftung kann nur im Wege der Vollstreckungsbeschränkung nach §§ 268, 270 AO begegnet werden, wonach ein Ehegatte die Aufteilung der noch

⁶ BGH, NJW 1985 S. 195.

ausstehenden Steuern in dem Verhältnis der Beträge verlangen kann, die sich bei getrennter Veranlagung ergeben würden. Diese Aufteilungsmöglichkeit besteht aber nur im Vollstreckungsverfahren für den Fall, dass ein Steuerrückstand durch das Finanzamt beigetrieben werden soll. Wird die offene Steuer auf andere Weise (freiwillig) gezahlt, ist für die Vollstreckungsaufteilung kein Raum. Steht den Ehegatten dagegen ein Steuererstattungsanspruch zu, entsteht keine Gesamtläubigerschaft, da es an einer entsprechenden gesetzlichen Regelung fehlt.⁷

Wenn dem Finanzamt die Trennung der Ehegatten und der Wunsch eines Ehegatten nicht bekannt ist, dass der Erstattungsbetrag nicht an einen Ehegatten komplett ausgezahlt werden darf bzw. auf das gemeinsame Konto der Ehegatten ausbezahlt werden soll, kann dieses aber mit befreiender Wirkung gem. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG an einen Ehegatten leisten. Dies hat zur Folge, dass der Ehegatte, der die Steuerrückerstattung nicht erhielt, nunmehr den ihm zustehenden Teil bei dem anderen Ehegatten direkt geltend machen muss und auch das Liquiditätsrisiko trägt. Es ist daher im Rahmen der Trennung/Scheidung bei Zusammenveranlagung unbedingt dem Ehegatten anzuraten, auf dessen Konto die Steuererstattung prinzipiell nicht erfolgen würde, umgehend dem Finanzamt die Trennung mitzuteilen, einer Auszahlung an den anderen Ehegatten oder das gemeinsame Konto zu widersprechen. Das Finanzamt kann dann nur noch den Erstattungsbetrag an den Erstattungsberechtigten ausbezahlen.⁸

Nach § 37 Abs. 2 AO ist derjenige Steuerpflichtige erstattungsberechtigt, für dessen Rechnung die Zahlung bewirkt wurde. Dies bedeutet, dass es nicht maßgeblich ist, von wem bzw. mit welchen finanziellen Mitteln bzw. auf wessen Kosten gezahlt worden ist, sondern alleine darauf, wessen Steuerschuld nach dem erkennbaren Willen des Leistenden im Zeitpunkt der Erbringung der Zahlung getilgt werden soll. Im Regelfall ist anzunehmen, dass der Leistende immer selbst seine eigene Steuerschuld tilgen will.

Haben beide Ehegatten Steuervorauszahlungen geleistet, ergibt die Zusammenveranlagung später, dass ein Erstattungsbetrag besteht, ergibt sich der an den jeweiligen Ehegatten auszahlende Erstattungsbetrag im Verhältnis der geleisteten Zahlungen der Ehegatten an der Gesamtzahlung.⁹

2. Zustimmungspflicht?

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes¹⁰ besteht die familienrechtliche Verpflichtung, die finanziellen Lasten des anderen Gatten nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne Verletzung eigener Interessen möglich ist. Danach ist ein Ehegatte verpflichtet, der Zusammenveranlagung mit dem anderen Ehegatten zuzustimmen, wenn ihm selbst keine steuerlichen Nachteile entstehen.

Eine Zustimmungspflicht ist daher regelmäßig zu bejahen, wenn beide Ehegatten positive Einkünfte haben oder ein Ehegatte positive und der andere Ehegatte keine Einkünfte. Eine Zustimmungspflicht dürfte dagegen zu verneinen sein, wenn der eine Ehegatte positive und der andere Ehegatte negative Einkünfte hat, da dem Ehegatten mit den negativen Einkünften dann der Verlustabzug nach § 10d EStG verloren ginge.¹¹

Diese Frage ist allerdings noch nicht höchstrichterlich entschieden. In einer Entscheidung aus dem Jahr 2003 ließ der Bundes-

gerichtshof dies Frage zwar offen, merkte aber an, eine Zustimmungspflicht erscheine zweifelhaft.¹²

HINWEIS

- Das Finanzamt muss bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG die Zusammenveranlagung auch dann durchführen, wenn ein Ehegatte die Zusammenveranlagung beantragt, der andere Ehegatte jedoch diesem Antrag widerspricht, falls der Widerspruch rechtsmissbräuchlich ist.¹³

In einem derartigen, wohl eher außergewöhnlichen Fall, wäre dann eine zivilrechtliche Klage auf Zustimmung überflüssig.

Lehnt das Finanzamt eine Zusammenveranlagung trotz Antrag eines Ehegatten ab, weil es z. B. den Widerspruch des anderen Ehegatten für nicht rechtsmissbräuchlich hält, bedarf es einer Klage beim Zivilgericht (allgemeine Zivilabteilung, nicht Familiengericht) auf Zustimmung. Bei diesem Verfahren handelt es sich um keine Familiensache. Ob das Verfahren beim Amts-¹⁴ oder Landgericht¹⁵ zu führen ist, hängt vom Streitwert ab, wobei sich dieser nach der Höhe der Minderung der steuerlichen Belastung durch die Zusammenveranlagung im Verhältnis zu einer getrennten Veranlagung bestimmt.

MERKSATZ

- Mit einem entsprechenden rechtskräftigen Urteil gilt gem. § 894 Abs. 1 Satz 1 ZPO die Zustimmung als erteilt.

Erght zwischenzeitlich, d. h. noch vor Abschluss des Zivilverfahrens, ein Einkommensteuerbescheid auf Basis getrennter Veranlagung, ist unbedingt Einspruch gegen den Bescheid einzu legen und gleichzeitig die Aussetzung des Besteuerungsverfahrens bis zur Entscheidung des Zivilgerichts zu beantragen.

Wenn der Ehegatte, der die Zusammenveranlagung begehrt, bei Widerspruch des anderen Ehegatten keine Zustimmungsklage erhebt und es dadurch zu einer getrennten Veranlagung kommt, kann dieser den ihm entstandenen Schaden später immer noch im Wege einer Schadensersatzklage geltend machen.¹⁶ Hier kann ihm im Rahmen des Schadensersatzprozesses dann nicht entgegen gehalten werden, dass er zuvor seinen Anspruch auf Zusammenveranlagung mit einer Zustimmungsklage nicht gerichtlich geltend gemacht hat.

3. Einkommensausgleich nach Zusammenveranlagung

Wie bereits oben dargestellt, stellt sich für den Fall, dass die Ehegatten (noch) die gemeinsame Veranlagung gewählt haben,

7 Bergmann, Die Behandlung von Steuererstattungsansprüchen im Steuerrecht, BG 1992 S. 893.

8 BFH v. 25. 7. 1989, BStBl II 1990 S. 41.

9 Tipke/Kruse, AO/FGO, § 37 AO, Rn. 20a, 20b.

10 BGH, NJW 1977 S. 378.

11 OLG Stuttgart, DStR 1993 S. 273; OLG Frankfurt am Main, FamRZ 2004 S. 877.

12 BGH, NJW 2003 S. 2982.

13 BFH v. 10. 1. 1992, BStBl II 1992 S. 297.

14 Bis 5 000 € Streitwert.

15 Ab 5 000,01 € Streitwert.

16 Vgl. BGH, NJW 1977 S. 378.

die Frage, ob oder wie eine eventuell bestehende Steuernachzahlung oder -erstattung zwischen ihnen aufzuteilen ist. Es handelt sich hierbei weder um eine steuer- noch familienrechtliche Frage, sondern um eine allgemeine zivilrechtliche Frage, so dass eine eventuelle Streitigkeit zwischen beiden Ehegatten vor dem Zivilgericht auszutragen wäre.

Falsch ist daher das oft von einem Ehegatten vorgetragene Verlangen, ihn mit $\frac{1}{2}$ oder $\frac{3}{7}$ an einer Steuerrückerstattung zu beteiligen. Das Gesetz bestimmt in § 44 AO i. V. m. § 421 BGB, dass zusammenveranlagte Eheleute Gesamtschuldner sind, jedoch nicht den bestehenden Ausgleichsmaßstab.

§ 426 Abs. 1 Satz 1 BGB regelt, dass Gesamtschuldner nach Kopfteilen haften, dies jedoch nur hilfsweise. Vorrangig ist eine entweder ausdrücklich oder konkludent getroffene Vereinbarung bzw. wenn sich „aus der Natur der Sache“¹⁷ etwas anderes ergibt.

Der Sinn und Zweck der einkommensteuerrechtlichen Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b EStG liegt in der Minderung der Einkommensteuerbelastung von Ehegatten. Als einzig steuerrechtskonformer Aufteilungsmaßstab kann daher nur die Einkommensteueraufteilung entsprechend dem Verhältnis der bei getrennter Veranlagung entstehenden Steuerbeträge in Betracht kommen. Für den Fall der Alleinverdiener-Ehe bedeutet dies, dass eine eventuelle Steuererstattung oder Steuernachzahlung lediglich auf der Steuerbelastung des alleinverdienenden Ehegatten beruht, so dass selbstverständlich auch nur diesem

ein eventueller Steuererstattungsanspruch zusteht bzw. eine Nachzahlung anzulasten ist.

Haben beide Ehegatten Einkünfte erzielt, muss aufgrund einer fiktiven getrennten Veranlagung die jeweils auf den einzelnen Ehegatten entfallende Steuerlast berechnet und sodann der sich bei der Zusammenveranlagung bestehende Steuererstattungs- oder Steuernachzahlungsanspruch entsprechend gequotelt werden.

Sollte ein Ehegatte positive, der andere Ehegatte aber negative Einkünfte erzielt haben, bedeutet dies, dass lediglich der Ehegatte mit den positiven Einkünften von einer eventuellen Steuererstattung profitiert bzw. eine Steuernachzahlung alleine zu leisten hat. Hier ist dann lediglich ein Nachteilsausgleich durchzuführen, der i. d. R. daraus resultiert, dass der Ehegatte mit den negativen Einkünften im Falle der Zusammenveranlagung die Verlustabzugsmöglichkeit des § 10d EStG verliert.

Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass diese Aufteilungsregeln sich lediglich auf den internen Ausgleich zwischen den Ehegatten beziehen. Im Außenverhältnis, d. h. im Verhältnis der beiden Ehegatten zum Finanzamt steht nach § 37 Abs. 2 AO der Erstattungsanspruch den Ehegatten nach dem Verhältnis der Beträge zu, mit denen die Steuer für Rechnung eines jeden von ihnen an das Finanzamt gezahlt wurde.¹⁸

17 BGH, NJW 1963 S. 2067; BGH, NJW 1986 S. 1491.

18 Siehe Fn. 8.

Harmonisierungspotenziale zwischen in- und externem Rechnungswesen bei der IAS/IFRS-Umstellung

Eine praxisorientierte Analyse am Beispiel langfristiger Fertigungsaufträge nach IAS 11 unter besonderer Berücksichtigung der Earned Value Methode

von Dipl.-Kaufmann Patrick Velte, Hamburg*

INHALTSÜBERSICHT

- I. Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der externen Rechnungslegung und Implikationen für das interne Rechnungswesen
- II. Darstellung der Percentage of Completion Methode nach IAS 11 in Abgrenzung zur handels- und steuerrechtlichen Completed Contract Methode
- III. Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen nach IAS 11.22 f. und Implikationen für die Unternehmenssteuerung und das Controlling
- IV. Die Earned Value Methode als praxisorientiertes und integriertes Modell für das Controlling langfristiger Fertigungsaufträge
- V. Schlussbetrachtung

I. Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der externen Rechnungslegung und Implikationen für das interne Rechnungswesen

Kapitalmarktorientierte EU-Muttergesellschaften müssen nach der *EU-IAS-Verordnung*¹ und dem *Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)*² für Geschäftsjahre ab dem 1. 1. 2005 grds. ihre konsolidierten Abschlüsse zwingend nach IAS/IFRS erstellen und offen

* Dipl.-Kaufmann Patrick Velte ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen an der Universität Hamburg bei Prof. Dr. C.-Chr. Freidank.

- 1 Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABIEG L 243 vom 11. 9. 2002 sowie hierzu im Einzelnen Brücks, EU-Verordnung zur Anwendung der IAS/IFRS und Improvement Project des IASB, KoR 2002 S. 165; Buchheim/Gröner, Anwendungsbereich der IAS-Verordnung an der Schnittstelle zu deutschem und EU-Bilanzrecht, BB 2003 S. 953.
- 2 Vgl. BilReG, BGBl I 2004 Nr. 65 v. 9. 12. 2004. Vgl. grundlegend Biener, Bilanzrechtsreform 2005. BilReG/BilKoG. Einführung. Kommentar. Materialien, 2005; Meyer, Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) und Bilanzkontrollgesetz (BilKoG). Die Änderungen im Überblick, DStR 2005 S. 41.