



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

XII ZR 67/09

Verkündet am:
18. Mai 2011
Küpferle,
Justizamtsinspektorin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: nein

BGHR: ja

BGB § 1353 Abs. 1; EStG §§ 10 d, 26, 26 b; InsO §§ 35 Abs. 1, 80

1. Der Anspruch eines Ehegatten auf Zustimmung zur steuerlichen Zusammenveranlagung richtet sich nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des anderen Ehegatten gegen den Insolvenzverwalter (im Anschluss an BGH Urteile vom 24. Mai 2007 - IX ZR 8/06 - FamRZ 2007, 1320 und vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210).
2. Der Insolvenzverwalter kann die Zustimmung nicht davon abhängig machen, dass der Ehegatte - unabhängig von eventuell eintretenden steuerlichen Nachteilen - einen Ausgleich für die Nutzung eines dem anderen Ehegatten zustehenden Verlustabzugs an die Insolvenzmasse leistet. Ebenso wenig kann der Insolvenzverwalter verlangen, dass sich der Ehegatte zur Auszahlung der erzielten Steuerersparnis verpflichtet (im Anschluss an BGH Urteil vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210).

BGH, Urteil vom 18. Mai 2011 - XII ZR 67/09 - OLG Dresden
LG Dresden

Der XII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 18. Mai 2011 durch die Vorsitzende Richterin Dr. Hahne und die Richter Weber-Monecke, Dr. Klinkhammer, Schilling und Dr. Nedden-Boeger

für Recht erkannt:

Die Revision gegen das Urteil des 20. Zivilsenats des Oberlandesgerichts Dresden vom 6. März 2009 wird auf Kosten der Beklagten zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Die Parteien streiten um die Zustimmung zur steuerlichen Zusammenveranlagung für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004.
- 2 Die Klägerin ist seit 1974 verheiratet. Über das Vermögen ihres Ehemannes wurde mit Beschluss vom 21. Januar 2004 das Insolvenzverfahren eröffnet und die Beklagte zur Insolvenzverwalterin bestellt. Ihr Ehemann hatte mit einer Immobilie hohe Verluste erwirtschaftet; mit Bescheid vom 12. März 2007 wurde - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - der verbleibende Verlustvortrag nach § 10 d Abs. 4 EStG für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 2.512.625 € festgestellt.

3 Die Klägerin ist als selbständige Rechtsanwältin tätig und erzielt neben Einkünften aus ihrer Anwaltskanzlei solche aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung. Ihr Ehemann verfügte in dem streitgegenständlichen Zeitraum über Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie aus Vermietung und Verpachtung.

4 In den Veranlagungszeiträumen 2002 und 2003 wurden die Ehegatten mit Zustimmung der Beklagten zunächst gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Am 12. März 2007 ergingen gegenüber der Klägerin für die vorgeannten Jahre Bescheide über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag. Für das Jahr 2004 beantragte die Klägerin ebenfalls die steuerliche Zusammenveranlagung mit ihrem Ehemann; die Beklagte reichte die Steuererklärung nach Ergänzung hinsichtlich der den Ehemann betreffenden Angaben im November 2005 beim Finanzamt ein. Am 9. Mai 2007 beantragte die Beklagte, die getrennte Veranlagung der Ehegatten für die Jahre 2002 bis 2004 durchzuführen.

5 Mit ihrer Klage hat die Klägerin beantragt, die Beklagte zu verurteilen, der Zusammenveranlagung der Eheleute zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 zuzustimmen und die Anträge auf getrennte Veranlagung für 2002 und 2003 zurückzunehmen. Zur Begründung hat sie ausgeführt, die Zusammenveranlagung sei für sie mit Rücksicht auf den Verlustvortrag ihres Ehemannes vorteilhaft; soweit ihrem Ehemann oder der Insolvenzmasse hierdurch Nachteile entstünden, habe sie sich zu einem Ausgleich verpflichtet.

6 Die Beklagte ist der Klage entgegengetreten. Sie hat unter anderem die Auffassung vertreten, der Verlustvortrag des Ehemannes dürfe nicht genutzt werden, ohne dass der Insolvenzmasse ein entsprechender Vermögenswert zufließe.

7 Das Landgericht hat der Klage stattgegeben. Auf die Berufung der Beklagten hat das Oberlandesgericht das angefochtene Urteil teilweise abgeändert und die Beklagte zur Abgabe der begehrten Erklärungen Zug um Zug gegen die Erklärung der Klägerin gegenüber der Beklagten verurteilt, für alle durch die Zusammenveranlagung der Ehegatten entstehenden steuerlichen Nachteile, die dem Ehemann oder der Insolvenzmasse erwachsen, aufzukommen, sowie gegen Sicherheitsleistung gegenüber der Masse in Höhe von 28.000 €. Dagegen richtet sich die zugelassene Revision der Beklagten, mit der sie ihren Klageabweisungsantrag weiterverfolgt.

Entscheidungsgründe:

8 Die Revision ist nicht begründet.

I.

9 Das Berufungsgericht, dessen Urteil in FamRZ 2010, 588 veröffentlicht ist, hat zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt: Die Beklagte sei der Klägerin gegenüber nach § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB zur Abgabe der geforderten Zustimmungserklärung verpflichtet. Ohne die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hätte die Klägerin einen entsprechenden Anspruch gegen ihren Ehemann, weil sich ihre Steuerlast infolge einer Zusammenveranlagung der Ehegatten für die in Rede stehenden Veranlagungszeiträume reduziere. Falls dem Ehemann hierdurch steuerliche Nachteile entstünden, weil er etwa geringere Steuererstattungen erhalte als bei einer getrennten Veranlagung, habe die Klägerin sich bereit erklärt, diese Nachteile auszugleichen. Soweit dem Ehemann durch den teilweisen Verbrauch der von ihm erwirtschafteten Verluste

die Möglichkeit genommen werde, diese im Wege des Verlustvortrags (§ 10 d Abs. 2 EStG) von etwaigen künftigen Einnahmen in Abzug zu bringen, stehe dies dem Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung hier ebenfalls nicht entgegen. Denn die Klägerin habe sich auch insofern zu einem Nachteilsausgleich bereit erklärt. Die Klägerin hätte gegen ihren Ehemann auch einen Anspruch auf Zustimmung für das Jahr 2004, da sie insoweit nicht auf eine Zusammenveranlagung verzichtet habe. Dem hierfür von der Beklagten herangezogenen Schreiben der Klägerin vom 8. Juni 2007 sei erkennbar zu entnehmen, dass die Klägerin für das Jahr 2004 von der von ihr gewünschten Veranlagung nur habe Abstand nehmen wollen, wenn es für die Jahre 2002 und 2003 bei der Zusammenveranlagung bleibe. Da eine Verständigung hierüber zwischen den Parteien nicht zustande gekommen sei, könne die Klägerin den Anspruch weiterverfolgen.

10 Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei nur noch die Beklagte als Insolvenzverwalterin für den geltend gemachten Anspruch passivlegitimiert. Auch der Beklagten gegenüber sei der Klageanspruch begründet. Dies ergebe sich für die Jahre 2002 und 2003 zwar nicht bereits daraus, dass sie der Zusammenveranlagung zunächst zugestimmt habe. Denn diese Erklärung habe sie steuerrechtlich wirksam widerrufen. Die Insolvenz eines Ehegatten ändere aber nichts an der grundsätzlichen Verpflichtung, der Zusammenveranlagung mit dem anderen Ehegatten zuzustimmen, wenn die steuerlichen Nachteile des ersten ausgeglichen würden und dem anderen hierdurch Vorteile erwüchsen. Allein der Umstand, dass der Insolvenzverwalter die Zustimmung "zu Geld machen" wolle, das der Masse zugute käme, reiche nicht aus, um den grundsätzlich bestehenden Anspruch entfallen zu lassen. Dem Anspruch stehe auch nicht entgegen, dass bei einer gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten beide nach § 44 AO für die Steuerschulden als Gesamtschuldner hafteten, die Masse mithin gegebenenfalls mit Steuerschulden der Klägerin belastet würde. Denn beide

Ehegatten - mithin auch die Beklagte - könnten unmittelbar nach Zustellung des Steuerbescheids nach den §§ 268, 269 AO einen Antrag auf Aufteilung der Gesamtschuld stellen. Dass der Masse insoweit ein Nachteil entstehe, sei daher nicht zu erwarten.

11 Ebenso wie der in Anspruch genommene Ehegatte könne der Insolvenzverwalter seine Zustimmung zur gemeinsamen Veranlagung allerdings davon abhängig machen, dass der solvente Ehegatte sich verpflichte, alle steuerlichen Nachteile, die der Masse, aber auch dem Ehegatten durch die gemeinsame Veranlagung entstünden, auszugleichen. Mithin könne die Beklagte verlangen, dass die Klägerin der Masse die unmittelbaren Steuernachteile erstatte, die der Masse dadurch entstünden, dass sich bei einer gemeinsamen Veranlagung Steuererstattungsansprüche des Ehemannes bzw. der Masse reduzierten oder sich Zahlungsansprüche gegen die Masse erhöhten. Weiter könne die Beklagte von der Klägerin fordern, dass diese die steuerlichen Nachteile ausgleiche, die der Masse bzw. dem Ehemann dadurch entstünden, dass sie für die Jahre 2002 bis 2004 den Verlustabzug nach § 10 d EStG in Höhe von geschätzten 200.000 € "verbrauchen" wolle. Das gelte mit Rücksicht auf die Insolvenz auch dann, wenn ein Nachteil noch nicht konkret bevorstehe, sondern der insolvente Ehegatte bzw. die Masse durch den teilweisen Verbrauch des Verlustvortrags nur die Chance verliere, den Verlustvortrag künftig selbst zu nutzen. Die Position des Insolvenzverwalters müsse gestärkt werden, um den Gläubigerinteressen gerecht zu werden.

12 Darüber hinaus machten es die Besonderheiten des Insolvenzverfahrens erforderlich, dass die Beklagte die Zustimmungserklärung von einer der Masse gegenüber zu leistenden Sicherheit der Klägerin abhängig machen könne. Die Klägerin habe der Masse - nicht dagegen dem Ehemann - deshalb für solche Nachteile, die sie sich auszugleichen verpflichtet habe, Sicherheit zu leisten,

also für alle durch die begehrte Zusammenveranlagung entstehenden unmittelbaren Steuernachteile wie auch für den Verbrauch der mit dem Verlustvortrag künftig gegebenenfalls verbundenen Verrechnungschancen. Hinsichtlich der Sicherheitsleistung hätten die Parteien in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat eine Teileinigung erzielt. Danach sei Sicherheit in Höhe von 6.500 € für das Jahr 2002 und in Höhe von 1.500 € für das Jahr 2003 zu leisten. Der weitergehende Nachteil sei zu schätzen. Die Klägerin wolle für das Jahr 2002 einen Verlustvortrag von rund 74.000 €, für das Jahr 2003 rund 94.000 € und für das Jahr 2004 rund 32.000 €, insgesamt mithin 200.000 € verbrauchen. In dieser Höhe könne der Masse ein Nachteil jedoch nicht entstehen, sondern nur in Höhe der Steuer, die durch Nutzung des Verlustvortrags gespart werden könne. Diese Steuerersparnis schätze der Senat auf maximal 50 %, mithin 100.000 €. Ferner sei die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, mit der der Masse ein Nachteil entstehen werde. In die betreffenden Überlegungen sei eingeflossen, dass die Beklagte derzeit nicht mit Gewinnen der Masse rechne, der Verlustvortrag nach Abzug des durch die Klägerin in Anspruch genommenen Betrages noch 2,3 Mio. € betrage und die Beklagte hoffe, das Insolvenzverfahren bis 2010 abzuschließen. Falls der Ehemann den Verlustvortrag benötige, um gegebenenfalls die bei der Restschuldbefreiung anfallenden Steuern begleichen zu können ("Sanierungsgewinn"), habe die Klägerin dafür einen Nachteilsausgleich, jedoch keine Sicherheit zu leisten, weil dieser Nachteil allein den Ehemann und nicht die Masse beträfe. Im Hinblick darauf werde die Sicherheitsleistung insoweit auf ein Fünftel von 100.000 €, mithin auf 20.000 €, insgesamt also auf 28.000 € geschätzt.

II.

13 Diese Ausführungen halten der rechtlichen Nachprüfung und den Angriffen der Revision stand.

14 1. Die Klage ist mit dem gestellten Sachantrag zulässig; ihr fehlt insbesondere nicht das Rechtsschutzbedürfnis. Die erstrebte Zustimmungserklärung der Beklagten zur Zusammenveranlagung der Klägerin und ihres Ehemannes für den streitgegenständlichen Zeitraum ist steuerrechtlich erheblich. Von der Beklagten wird das Wahlrecht des Schuldners zur Zusammenveranlagung gemäß §§ 25 Abs. 3 Satz 2, 26 Abs. 2, 26 b EStG nach § 80 Abs. 1 InsO und § 34 Abs. 1 und 3 AO ausgeübt. Eine spätere Änderung der nach § 26 Abs. 2 EStG getroffenen Wahl ist bis zur bestandskräftigen Veranlagung grundsätzlich zulässig (vgl. BFH BStBl. II 2002, 408, 209 mwN und Senatsurteil vom 18. November 2009 - XII ZR 173/06 - FamRZ 2010, 269 Rn. 12). Da gegenüber dem Ehemann der Klägerin aufgrund des Insolvenzverfahrens ein Steuerbescheid nicht ergehen durfte, steht den Parteien die Wahl der Veranlagung noch offen.

15 2. Zutreffend und in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Senats ist das Berufungsgericht davon ausgegangen, dass sich aus dem Wesen der Ehe für beide Ehegatten die - aus § 1353 Abs. 1 BGB abzuleitende - Verpflichtung ergibt, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne 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 und der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehegatte keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird (Senatsurteile vom 18. November 2009 - XII ZR 173/06 -

FamRZ 2010, 269 Rn. 11 m. Anm. Schlünder; vom 23. Mai 2007 - XII ZR 250/04 - FamRZ 2007, 1229 m. Anm. Engels; vom 3. November 2004 - XII ZR 128/02 - FamRZ 2005, 182, 183 und BGHZ 155, 249, 252 f. = FamRZ 2003, 1454, 1455).

16 Danach könnte die Klägerin von ihrem Ehemann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung verlangen.

17 a) Die tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen eines Wahlrechts der Ehegatten nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG hat das Berufungsgericht zu Recht bejaht. Auch die Revision stellt diese nicht in Abrede.

18 b) Nach den vom Berufungsgericht getroffenen Feststellungen führt die Zusammenveranlagung aufgrund der Auswirkungen des beiden Ehegatten in diesem Fall zugute kommenden Verlustvortrags auch zu einer Verringerung der Steuerschuld der Klägerin. Für den Ehemann würde sich die Zusammenveranlagung zwar steuerlich nachteilig auswirken. Das würde einem gegen ihn gerichteten Anspruch aber nicht entgegenstehen. Da sich die Klägerin bereit erklärt hat, den Ehemann von steuerlichen Nachteilen freizustellen, und die Beklagte der Zusammenveranlagung nach dem Berufungsurteil im Übrigen nur Zug um Zug gegen eine solche Erklärung zustimmen muss, wird der Ehemann so behandelt, als träfen ihn keine Nachteile (vgl. Senatsurteil vom 3. November 2004 - XII ZR 128/02 - FamRZ 2005, 182, 183). Zwar kann er auch die Verlustvorträge, die die Klägerin für sich nutzbar machen möchte, bei einer Zusammenveranlagung im Umfang des "Verbrauchs" nicht mehr selbst nach § 10 d Abs. 2 EStG einkommensmindernd einsetzen. Das ändert im Hinblick auf die umfassende Freistellungserklärung der Klägerin im Ergebnis aber nichts. Deshalb kommt es hier - anders als im Fall einer fehlenden Freistellungserklärung - auch nicht darauf an, ob die Ehegatten ausdrücklich oder kon-

kludent eine bestimmte Aufteilung ihrer Steuerschulden vereinbart haben oder ein Ehegatte die steuerliche Belastung nach der tatsächlichen Gestaltung im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft allein zu tragen hat und deshalb möglicherweise keinen Nachteilsausgleich verlangen kann (vgl. Senatsurteil vom 18. November 2009 - XII ZR 173/06 - FamRZ 2010, 269 Rn. 17 f.).

19 c) Die Klägerin könnte die Zustimmung zur Zusammenveranlagung von ihrem Ehemann auch für das Jahr 2004 verlangen. Das Berufungsgericht hat das Schreiben vom 8. Juni 2007 in nicht zu beanstandender Weise dahin ausgelegt, dass die Klägerin hierdurch keinen Verzicht auf die Zusammenveranlagung für das betreffende Jahr erklärt hat. Die Rüge der Revision, das Berufungsgericht habe verkannt, dass der Verzicht in keinem Zusammenhang mit einem Vergleichsvorschlag stehe, sondern unbedingt erfolgt sei, ist nicht begründet. Die Auslegung von Willenserklärungen ist Aufgabe des Tatrichters. Sie ist revisionsrechtlich nur dahin überprüfbar, ob gesetzliche Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze berücksichtigt worden sind und der wesentliche Auslegungstoff einbezogen worden ist (BGH Urteil vom 16. Dezember 1998 - VIII ZR 197/97 - NJW 1999, 1022). Einen solchen Fehler hat die Revision nicht aufgezeigt. Das Berufungsgericht konnte die Erklärung der Klägerin in interessengerechter Auslegung vielmehr im Kontext der weiteren Ausführungen und deshalb dahin verstehen, dass ein Verzicht auf die Zusammenveranlagung für 2004 auf der Grundlage des von der Klägerin vertretenen Rechtsstandpunktes gelten sollte, für 2002 und 2003 habe es bei der bereits durchgeführten Zusammenveranlagung zu bleiben.

20 3. Aufgrund des über das Vermögen des Ehemannes eröffneten Insolvenzverfahrens richtet sich der Anspruch allerdings nicht mehr gegen diesen, sondern gegen die Beklagte als Insolvenzverwalterin. Er ist allerdings auch insofern begründet.

- 21 a) Allein die Beklagte ist für den geltend gemachten Anspruch passivlegitimiert. In der Insolvenz eines Ehegatten wird das Wahlrecht für eine Getrennt- oder Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer gemäß § 80 InsO, § 30 Abs. 1 und 3 AO durch den Insolvenzverwalter ausgeübt (BGH Urteile vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210 Rn. 11 und vom 24. Mai 2007 - IX ZR 8/06 - FamRZ 2007, 1320 Rn. 8). Der Ehemann ist aus diesem Grund nicht mehr in der Lage, die von der Klägerin geforderte Erklärung abzugeben.
- 22 b) Der Anspruch der Klägerin stellt keine Insolvenzforderung dar, die - gegebenenfalls nach Umrechnung (§ 45 InsO) - zur Tabelle angemeldet und festgestellt werden müsste (§§ 174 ff. InsO). Es handelt sich nicht um einen "Vermögensanspruch" im Sinne von § 38 InsO; denn das Veranlagungswahlrecht, um dessen Ausübung es hier geht, ist kein Vermögensgegenstand (BGH Urteile vom 24. Mai 2007 - IX ZR 8/06 - FamRZ 2007, 1320 Rn. 9 und vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210 Rn. 12).
- 23 c) Die Beklagte kann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung nach der angefochtenen Entscheidung davon abhängig machen, dass der Ehemann und die Insolvenzmasse keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt werden. Denn die Klägerin ist verpflichtet, für steuerliche Nachteile, die infolge der Zusammenveranlagung entstehen, aufzukommen. Dies umfasst sowohl die unmittelbar eintretenden steuerlichen Nachteile in Form einer höheren Steuerbelastung oder einer geringeren Steuererstattung als auch eventuelle künftige Nachteile durch den Verbrauch des Verlustvortrags.
- 24 d) Entgegen der Auffassung der Revision kann die begehrte Zustimmung nicht von weiteren Leistungen der Klägerin abhängig gemacht werden.

25 aa) Der Ehemann hätte, wenn das Insolvenzverfahren nicht eröffnet worden wäre, keinen Anspruch auf Auszahlung desjenigen Betrages gehabt, um den sich die Steuerlast der Klägerin bei Inanspruchnahme des Verlustvortrags verringert. Ein entsprechender Anspruch folgt weder aus § 1353 Abs. 1 BGB noch aus § 812 Abs. 1 BGB. Leben die Eheleute, wie hier, in intakter Ehe zusammen, ist davon auszugehen, dass sie von den zusammengelegten beiderseitigen Einkünften gelebt und mit ihnen gewirtschaftet haben (Senatsurteil vom 12. Juni 2002 - XII ZR 288/00 - FamRZ 2002, 1024, 1026 und BGH Urteil vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210 Rn. 14). Daran hat auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Ergebnis nichts geändert. Auch der Beklagten steht deshalb kein Anspruch auf Auszahlung der Steuerersparnis zu, den die Klägerin unter Inanspruchnahme des Verlustvortrags des Schuldners erzielt.

26 bb) Für die Nutzung des Verlustvortrags an sich braucht die Klägerin ebenfalls keinen Ausgleich zu leisten. Die insolvenzrechtliche Zuordnung des Verlustvortrags zur Insolvenzmasse verbietet es nicht, dem Ehegatten die Nutzung zu gestatten, ohne dass der Masse ein Gegenwert zufließt. Die Vorschrift des § 10 d EStG gewährt dem Steuerpflichtigen unter den dort statuierten Voraussetzungen eine subjektiv-öffentliche Berechtigung zum Verlustabzug, also zur Verrechnung der im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte mit den positiven Einkünften nachfolgender Veranlagungszeiträume. Der Verlustabzug hat den Rechtscharakter eines aufschiebend, nämlich durch die Entstehung künftiger positiver Gesamtbeträge der Einkünfte bedingten Einkommensteuerminderungsanspruchs. Einem solchen potentiellen Verrechnungsanspruch kommt dem Grunde nach zwar ein wirtschaftlicher (Vermögens-) Wert zu (BFH ZEV 2008, 199, 201). Aus dem Rechtscharakter der Einkommensteuer als Personensteuer und dem Prinzip der Individualbesteuerung folgt jedoch, dass der Verlustvortrag weder für sich genommen

noch in Verbindung mit der die Verluste verursachenden Einkunftsquelle übertragen werden kann (BFH ZEV 2008, 199, 202). Wenn der Verlustvortrag aber nicht übertragen werden kann, so kann er auch nicht zugunsten der Insolvenzmasse "versilbert" werden (BGH Urteil vom 18. November 2010 - IX ZR 240/07 - FamRZ 2011, 210 Rn. 17).

27 e) Zu Recht und mit zutreffender Begründung hat das Berufungsgericht weiter angenommen, dass der Klageanspruch nicht an der im Falle der Zusammenveranlagung eintretenden gesamtschuldnerischen Haftung jedes Ehegatten für die gesamte Steuerschuld (§ 44 AO) scheitert. Denn jeder von ihnen kann unmittelbar nach Zustellung des Steuerbescheids, der regelmäßig das in § 269 Abs. 2 AO vorausgesetzte Leistungsgebot enthält, nach §§ 268, 269 AO einen Antrag auf Aufteilung der Gesamtschuld des Inhalts stellen, dass die rückständige Steuer gemäß § 270 AO im Verhältnis der Beträge aufzuteilen ist, die sich bei getrennter Veranlagung ergeben würde (Senatsurteil vom 12. Juni 2002 - XII ZR 288/00 - FamRZ 2002, 1024, 1027).

28 Damit können die Interessen der Masse gewahrt werden. Wird vor vollständiger Tilgung der Steuer ein Antrag auf Aufteilung nach den §§ 268, 269 AO gestellt, besteht ein Rechtsanspruch auf die Aufteilung. Diese wirkt nicht nur für die Vollstreckung; vielmehr sind die Eheleute durch die Aufteilung so zu stellen, als wären sie Teilschuldner. Die Aufteilung verbietet daher jede Verwirklichung der Gesamtschuld über den auf den jeweiligen Ehegatten entfallenden Betrag hinaus (Klein/Brockmeyer AO 10. Aufl. § 268 Rn. 4 mwN). Entgegen der Auffassung der Revision ist nichts dafür ersichtlich, dass der Insolvenzverwalter, der die steuerlichen Pflichten des Schuldners wahrzunehmen hat, auf die Voraussetzungen und Fristen, die für die Aufteilung gelten, nicht insgesamt Einfluss hat.

29 4. Die Beklagte kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, das Berufungsgericht habe die von der Klägerin zugunsten der Masse zu leistende Sicherheit zu gering bemessen. Ob überhaupt ein Anspruch auf Sicherheitsleistung besteht, kann deshalb dahinstehen.

30 a) Sicherheit ist nicht für den Verlust eines Vermögenswertes in Gestalt des Verlustvortrags zu leisten, da hierfür kein Ausgleich geschuldet wird (s. unter 3 d bb). Aus demselben Grund ist auch keine Sicherheitsleistung in Höhe des Verbrauchs des Verlustvortrags zu erbringen. Dass das Berufungsgericht die Sicherheitsleistung nach § 287 ZPO auf 20 % des maximal entstehenden Steuernachteils (50 % von 200.000 €), mithin auf rund 20.000 €, geschätzt hat, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Revision zeigt nicht auf, dass die Schätzung auf grundsätzlich falschen oder unsachlichen Erwägungen beruht oder wesentlicher Tatsachenvortrag außer Betracht gelassen wurde. Dafür ist auch sonst nichts ersichtlich. Das Berufungsgericht hat vielmehr berücksichtigt, dass die Beklagte zur Zeit der letzten mündlichen Verhandlung zweiter Instanz nicht mit Gewinnen aus der Masse rechnete, der verbleibende Verlustvortrag sich immer noch auf rund 2,3 Mio. € belief und das Verfahren möglicherweise bis 2010 abgeschlossen werden konnte. Danach hat es der relativ geringen Wahrscheinlichkeit eines Steuernachteils in ausreichender Weise Rechnung getragen, selbst wenn man mit der Revision davon ausgeht, dass der Verlustvortrag für das Jahr 2002 nicht nur in Höhe des vom Berufungsgericht berücksichtigten Betrages von rund 74.000 €, sondern von 101.313 € genutzt werden wird.

- 31 b) Die Ansätze für die Jahre 2002 und 2003 beruhen auf der entsprechenden Einigung der Parteien in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungsgericht. Bezüglich des Betrages für 2004 hat die Revision keine konkrete Rüge erhoben. Bedenken sind auch insofern nicht ersichtlich.

Hahne

Weber-Monecke

Klinkhammer

Schilling

Nedden-Boeger

Vorinstanzen:

LG Dresden, Entscheidung vom 22.05.2008 - 7 O 3073/07 -

OLG Dresden, Entscheidung vom 06.03.2009 - 20 U 928/08 -