

Steuerrechtliche Folgen der Ehescheidung

Dissertation
der Hochschule St. Gallen
für Wirtschaft-, Rechts-
und Sozialwissenschaften

zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

Patrick Holtz
von Eschenz (Thurgau)

genehmigt auf Antrag
der Herren Professoren
Dr. Ernst Höhn und
Dr. Jean Nicolas Druey

Dissertation Nr. 1132

Verlag Paul Haupt Bern und Stuttgart

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	i
Abkürzungsverzeichnis	xxiv
Literaturverzeichnis	xxviii
Verzeichnis der Steuerrechtsquellen und kantonalen Entscheidungssammlungen	xlvi
Einleitung	1
§ 1 Steuerrechtliche Grundlagen und unmittelbare Steuerfolgen der Ehescheidung	3
I. Einkommenssteuern	4
A. Steuerhoheit	4
1. Verhältnis Bund - Kantone	4
2. Interkantonaies Verhältnis	4
B. Steuersubjekt	5
1. Allgemeines	5
2. Ehefrau als Steuersubjekt	5
3. Unmündiges Kind als Steuersubjekt	6
C. Steuerobjekt	6
1. Allgemeine Umschreibung	6
2. Theoretische Konzeption der positiven Einkommensbestandteile	7
3. Theoretische Konzeption der negativen Einkommensbestandteile	11
4. Konsequenzen für die Auslegung	12
4.1. Prüfung der objektiven Einkommenssteuerpflicht eines Vermögenszugangs	12
4.2. Prüfung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen	13
4.3. Weitere Auslegungsgrundsätze	14
D. Bemessungsgrundlage	15
1. Getrennte Veranlagung der Ehegatten infolge Ehescheidung	15
1.1. Getrennte Veranlagung anlässlich einer Zwischenveranlagung	16
1.1.1. Voraussetzungen	17
1.1.1.1. Qualitative Voraussetzung	17

1.1.2.1.	Aligemeines	21
1.1.2.2.	Haftung der getrennt veranlagten Ehegatten für gemeinsame Steuerschulden	21
1.2.	Getrennte Veranlagung anlässlich der nächsten ordentlichen Veranlagung	22
2.	Zurechnung des Einkommens minderjähriger Kinder	23
2.1.	Voraussetzungen für die Zurechnung	23
2.1.1.	Elterliche Gewalt	23
2.1.2.	Minderjährigkeit	23
2.1.3.	Häusliche Gemeinschaft	24
2.1.4.	Bemerkungen	24
2.2.	Umfang der Zurechnung	25
2.3.	Zurechnung bei getrennter Veranlagung der Eltern infolge Ehescheidung	25
3.	Bemessung der Steuerfaktoren	26
3.1.	Berücksichtigung von Änderungen positiver Einkommensbestandteile	26
3.2.	Berücksichtigung von Änderungen bei den zulässigen Abzügen	26
3.2.1.	Entfallende Steuerfreibeträge	26
3.2.2.	Haushaltsabzug für geschiedene Steuerpflichtige	27
3.2.2.1.	Inhaber der elterlichen Gewalt	28
3.2.2.2.	Zahlungsverpflichteter Elternteil	32
3.2.2.3.	Tabellarische Übersicht	33
3.2.3.	Besonderheiten beim Abzug für Versicherungsprämien	33
3.2.4.	Kinderabzug bei getrennter Veranlagung geschiedener Eltern	34
3.2.4.1.	Gesetzliche Grundlagen	34
3.2.4.2.	Inhaber der elterlichen Gewalt	35
a)	"... für deren Unterhalt der Steuerpflichtige aufkommt."	35
b)	"... für den Unterhalt zur Hauptsache aufkommt"	39
c)	"... für dessen Unterhalt vorwiegend aufkommt"	40
d)	"... ausschliesslich vom Steuerpflichtigen unterhalten wird"	41
e)	"... für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt"	42
f)	"... für die er zur Hauptsache sorgt"	44
g)	"... in dessen Obhut sich die Kinder befinden"	45
h)	"... in häuslicher Gemeinschaft lebt"	45
i)	"... minderjährige und nicht erwerbstätige Kinder"	46

3.2.4.3.	Ehegatte, dem die elterliche Gewalt entzogen worden ist	47
3.2.4.4.	Kinderabzug de lege ferenda	47
3.2.4.5.	Tabellarische Übersicht	48
3.2.5.	Unterstützungsabzug	48
E.	Steuersatz	48
1.	Allgemeiner Tarif für kinderlose geschiedene Ehegatten	49
2.	Besonderer Tarif für Inhaber der elterlichen Gewalt	49
3.	Besonderer Tarif für Zahlungsverpflichteten Elternteil	50
4.	Allgemeiner Tarif für geschiedene Elternteile	50
5.	Tabellarische Übersicht	50
II.	Schenkungssteuern	51
A.	Steuerhoheit	51
1.	Verhältnis Bund - Kantone	51
2.	Interkantonaies Verhältnis	51
B.	Steuersubjekt	52
C.	Steuerobjekt	52
1.	Unterschiedliche Legaldefinitionen	52
2.	Schenkungs-wille als Begriffselement	53
3.	Gemischte Schenkung	54
D.	Besondere Vorschriften für schenkungsweise Vermögenszuwendungen anlässlich der Ehescheidung	55
1.	Steuerbefreiung von Schenkungen unter Ehegatten	55
2.	Besondere Steuerfreibeträge oder Steuersätze	56
E.	Bemessungsgrundlage	56
1.	Zuwendungen ohne Gegenleistung	56
2.	Gemischte Schenkungen	56
III.	Kapitalgewinnsteuern auf beweglichem Privatvermögen	57
A.	Charakterisierung der Steuern	57
B.	Steuerkompetenz	58
C.	Steuersubjekt	58
D.	Steuerobjekt	58
E.	Besondere Vorschriften für Veräusserungen im Zusammenhang mit der Ehescheidung	59
F.	Bemessungsgrundlage	60
IV.	Registrierungssteuern auf entgeltlichen Mobiliarhandänderungen	61
A.	Allgemeines	61
B.	Steuersubjekt	61

Inhaltsverzeichnis

C. Steuerobjekt	62
D. Besondere Vorschriften für registrierungspflichtige Tatbestände im Zusammenhang mit der Ehescheidung	62
1. Steuerbefreiung von Mobiliarkäufen	62
2. Keine progressiven Steuerzuschläge auf Handänderungen unter Ehegatten	63
3. Satzreduktion für Handänderungen infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung	63
4. Steuerbefreiung für die Rücknahme von Eigengütern bei der Auflösung der Gütergemeinschaft im Scheidungsfall	63
E. Bemessung	64
V Grundstückgewinnsteuern	65
A. Allgemeines	65
B. Steuerhoheit	65
1. Allgemein	65
2. Interkantonal	66
C. Steuersubjekt	66
D. Steuerobjekt	67
E. Besondere Vorschriften für entgeltliche Handänderungen im Zusammenhang mit der Ehescheidung	69
1. Geltung des allgemeinen Grundsatzes der Besteuerung der Familie als Einheit	69
1.1. Periodische Kapitalgewinnsteuern	70
1.2. Als reine Objektsteuern ausgestaltete Grundstückgewinnsteuern	71
2. Enumerierte Privilegierungstatbestände für Handände- rungen unter Ehegatten bei den als Objektsteuern ausgestalteten Grundstückgewinnsteuern	72
2.1. Steueraufschub für Handänderungen infolge Schei- dungsurteil oder gerichtlich genehmigter Scheidungskonvention	73
2.2. Steueraufschub bzw. -befreiung von Handänderun- gen zwischen Ehegatten	75
2.3. Steueraufschub für Eigentumswechsel infolge Rechtsgeschäften unter Ehegatten	79
2.4. Steueraufschub bzw. -befreiung bei Handänderun- gen infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung bzw. Aufhebung des ehelichen Güterstandes	80
2.5. Aufschub bei Handänderungen infolge Auflösung des Güterstandes der Gütergemeinschaft	81
2.6. Keine Privilegierung von entgeltlichen Handände-	

rungen anlässlich der Ehescheidung	82
2.7. Gesamtwürdigung	82
2.8. Tabellarischer Überblick über die Privilegierungs- tatbestände	84
F. Bemessungsgrundlage	85
G. Folgerungen für die Rechtsgeschäftsplanung	85
1. Steuerpflichtige Handänderungen	86
2. Entgeltliche Handänderungen mit Steueraufschub	87
3. Handänderungen mit Steuerbefreiung	88
VI. Handänderungssteuern auf dem Grundstückverkehr	90
A. Steuerhoheit	90
B. Steuersubjekt	93
1. Erwerber	93
2. Erwerber und Veräusserer	93
C. Steuerobjekt	94
1. Kausalabgaben mit Steuercharakter	94
2. Rechtsübertragungssteuern	94
2.1. Übertragung zivilrechtlichen Eigentums an Grundstücken	95
2.2. Wirtschaftliche Handänderung	95
2.3. Einräumung beschränkter dinglicher Rechte	95
3. Einschränkung des Steuerobjektes auf entgeltliche Handänderungen	96
D. Besondere Vorschriften für Rechtsübertragungen anlässlich der Ehescheidung	97
1. Steuerbefreiung von Handänderungen infolge Scheidungs- urteil oder gerichtlich genehmigter Scheidungskonvention	97
2. Steuerbefreiung bzw. -satzreduktion bei Handänderungen unter Ehegatten	97
3. Steuerbefreiung bzw. -satzreduktion bei Handänderung infolge Rechtsgeschäft unter Ehegatten	98
4. Steuerbefreiung bzw. -satzreduktion bei Handänderungen infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung bzw. Auf- hebung des ehelichen Güterstandes	98
5. Steuerbefreiung von Handänderungen infolge Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft	99
6. Steuerbefreiung von Handänderungen infolge Rücknahme von Eigengütern i.S.v. Art. 242 Abs. 1 ZGB	99
7. Steuerbefreiung von Handänderungen, die der Abfindung des gesetzlichen Vorschlagsanspruches bei Auflösung des ehelichen Güterstandes dienen	99

8. Gesamtwürdigung	100
9. Tabellarische Übersicht über die Privilegierungstatbestände	101
E. Bemessungsgrundlage	102
1. Vereinbarter Übernahmewert	102
2. Ohne Vereinbarung eines Übernahmewertes	102

§ 2 Steuerrechtliche Behandlung nahehehlicher Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem geschiedenen Ehegatten nach Art. 152 ZGB und der gemeinsamen Kinder nach Art. 156 Abs. 2 ZGB 103

I. Zivilrechtliche Ausgangslage	104
A. Inhalt der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem bedürftigen geschiedenen Ehegatten nach Art. 152 ZGB	104
1. Gesetzliche Grundlagen	104
2. Entstehung der nahehehlichen Unterhaltsverpflichtung	104
2.1. Vereinbarung	104
2.2. Urteil	105
3. Rechtsnatur der Unterhaltsverpflichtung	105
4. Art der Leistung	106
4.1. Bedürftigkeitsrente	107
4.2. Andere Leistungsformen	109
4.2.1. Zweckgebundene Beiträge an periodisch anfallende Unterhaltskosten	109
4.2.2. Zweckgebundene Beiträge an aussergewöhnliche Kosten	110
4.2.3. Einräumung von Nutzungsrechten	111
4.2.4. Versicherungsrente	111
4.2.5. Einmalabfindung	112
4.2.6. Begründung einer Darlehensschuld mit Tilgung in Raten	113
B. Inhalt der nahehehlichen Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern i.S.v. Art. 156 Abs. 2 ZGB	114
C. Rechtsgeschäftsplanungsziel unter steuerrechtlichen Aspekten	116
1. Einkommenssteuern	116
2. Kapitalgewinn- und Rechtsverkehrssteuern	117
3. Vermögenssteuern	118

II. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung der Unterhaltsleistungen	119
A. Grundsätzliches	119
1. Steuerfreier Rechtserwerb des Unterhaltsanspruchs	119
2. Besteuerungsmodelle für die nahehelichen Unterhaltsleistungen im eigentlichen Sinn	120
2.1. Begriff der nahehelichen Unterhaltsleistungen	120
2.1.1. Abgrenzung gegenüber entgeltlichen Unterhaltsleistungen	120
2.1.2. Abgrenzung gegenüber Schenkungen	121
2.1.3. Unterhaltsleistungen im eigentlichen Sinn	124
2.2. Grundsätze der einkommenssteuerrechtlichen Behandlung der Unterhaltsleistungen im geltenden Recht	125
2.2.1. Einkommenstheoretische Lokalisierung	125
2.2.2. Besteuerung nach dem Nettounderhaltsmodell	126
2.2.3. Besteuerung nach dem Bruttounderhaltsmodell	127
B. Besteuerung des nahehelichen Ehegattenunterhaltes	129
1. Direkte Bundessteuer	129
1.1. Unterhaltsberechtigter	129
1.2. Unterhaltsverpflichteter	130
1.2.1. Unterstützungsabzug	130
1.2.2. Abzug des voraussichtlichen Ertragsausfalls	131
2. Kantone	132
2.1. Gesetzliche Grundlagen	132
2.1.1. Besteuerungsvoraussetzungen auf der Seite des Empfängers	132
2.1.1.1. Subjektive Voraussetzung	132
2.1.1.2. Objektive Voraussetzung	132
2.1.2. Besteuerungsvoraussetzungen auf der Seite des Unterhaltsverpflichteten	133
2.1.2.1. Nachweis der tatsächlichen Leistung	133
2.1.2.2. Unmissverständliche Bezeichnung des geschiedenen Ehegatten als Empfänger	134
2.1.2.3. Mehrfachsteuerdomizil	134
2.1.3. Gesetzliche Leistungsbegriffe: unterschiedlich weitgehende Realisation des Bruttounderhaltsmodells	135
2.2. Bedürftigkeitsrente	142
2.2.1. Unterhaltsberechtigter	142
2.2.2. Unterhaltsverpflichteter	142
2.3. Versicherungsrente	143

2.3.1. Empfänger	143
2.3.2. Unterhaltsverpflichteter	144
2.4. Zweckgebundene periodische Kostenbeiträge	146
2.4.1. Empfänger	146
2.4.2. Leistungsverpflichteter	147
2.5. Unregelmässig wiederkehrende Kostenbeiträge	147
2.5.1. Empfänger	147
2.5.2. Leistungsverpflichteter	148
2.6. Schuldübernahme periodisch anfallender Unterhaltskosten	148
2.6.1. Unterhaltsberechtigter geschiedener Ehegatte	148
2.6.2. Leistungsverpflichteter	151
2.7. Schuldübernahme unregelmässig anfallender Unterhaltskosten	152
2.7.1. Empfänger	152
2.7.2. Leistungsverpflichteter	153
2.8. Nutzungs- und Gebrauchsrechte	153
2.9. Kapitalisierter nachehelicher Unterhaltsanspruch	153
2.9.1. Behandlung in den Kantonen BE, TG und JU	153
2.9.1.1. Empfänger	154
2.9.1.2. Leistungsverpflichteter	157
2.9.2. Behandlung in den übrigen Kantonen	157
2.9.2.1. Empfänger	157
a) Steuerbares Einkommen in den Kantonen BS, BL, AR und VS	159
b) Steuerfreie Zuwendung nach der Praxis	160
2.9.2.2. Leistungsverpflichteter	166
a) Abzugsfähiger Aufwand	166
b) Nicht abzugsfähiger Aufwand	167
2.9.3. Steuerliche Aspekte bei der Festsetzung der Kapitalschuld	168
2.10. Abzahlung der Kapitalschuld in Raten	168
2.10.1. Empfänger	168
2.10.1.1. Besteuerung des Erwerbs der Kapitalforderung	168
2.10.1.2. Behandlung der Raten	169
2.10.1.3. Bemerkungen	169
2.10.2. Leistungsverpflichteter	170
2.10.2.1. Behandlung der Begründung der Kapitalschuld	170
2.10.2.2. Behandlung der Raten	170
2.10.2.3. Bemerkungen	170

C. Behandlung des nahehelichen Kindesunterhalts	171
1. Empfänger	171
1.1. Besteuerung nach dem Bruttounderhaltsmodell	171
1.2. Steuerbefreiung i.S.d. Nettounderhaltsmodells	172
1.2.1. Steuerbefreiung von Beiträgen an den Unterhalt der Kinder	173
1.2.2. Steuerbefreiung von familienrechtlichen Unterhaltsbeiträgen	173
1.2.3. Steuerbefreiung von familienrechtlichen Alimenten	174
1.2.4. Steuerbefreiung von Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen	174
1.2.5. Steuerbefreiung von familienrechtlichen Unterstützungen	175
1.2.6. Eingänge aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung	175
2. Leistungsverpflichteter	176
2.1. Abzugsfähige Unterhaltsleistungen i.S.d. Bruttounderhaltsmodells	176
2.2. Abzugsfähige Unterhaltsleistungen in Form von dauernden Lasten	177
2.3. Nichtabzugsfähiger Aufwand	178
2.4. Beschränkte Abzugsmöglichkeit im Rahmen eines Sozialabzuges	180
2.4.1. Kinderabzug	180
2.4.1.1. Abzug unter bestimmten Voraussetzungen	180
2.4.1.2. Kein Abzug	183
a) Kollision Kinderabzug-Abzug für Unterhaltsbeiträge	183
b) Kinderabzug nur für Inhaber der elterlichen Gewalt	184
2.4.1.3. Tabellarische Übersicht	184
2.4.2. Unterstützungsabzug	185
2.4.2.1. Abzug	185
2.4.2.2. Kein Abzug	185
a) Kollision Unterstützungsabzug-Abzug für Unterhaltsbeiträge	185
b) Kollision Unterstützungsabzug-Kinderabzug	185
2.4.2.3. Tabellarische Übersicht	186
3. Folgen der unterschiedlichen Behandlung von Beiträgen an den Unterhalt der Kinder im interkantonalen Verhältnis	186

Inhaltsverzeichnis

4. Folgen der unterschiedlichen Behandlung von Beiträgen an den Unterhalt der Kinder und an den Unterhalt der geschiedenen Ehefrau	187
5. Tabellarische Übersicht	189
5.1. Inhaber der elterlichen Gewalt	190
5.2. Zahlungsverpflichteter Elternteil	192
III. Vermögenssteuerrechtliche Behandlung des nachehelichen Unterhalts	194
A. Erfüllung durch Übertragung von Eigentumsrechten	194
B. Vermögenssteuerrechtliche Behandlung der Unterhaltsverpflichtung	194
1. Berechtigter	195
2. Unterhaltsverpflichteter	196
IV. Schenkungssteuerrechtliche Aspekte	197
A. Nachehelicher Unterhalt als Gegenstand einer Unterhaltsvereinbarung	197
B. Vermögensübertragung zur Abgeltung des scheidungsrechtlichen Unterhaltsanspruchs	197
C. Verzicht auf nachehelichen Unterhaltsanspruch	198
1. Vermögenszuwendung im schuldrechtlichen Sinn	199
2. Unentgeltlichkeit im schuldrechtlichen Sinn	200
3. Schenkungssteuerrechtliche Behandlung des unentgeltlichen Verzichts auf nachehelichen Unterhalt	200
§ 3 Steuerrechtliche Behandlung der scheidungsrechtlichen Leistungen nach Art. 151 ZGB	203
I. Steuerrechtliche Behandlung der Entschädigungsleistungen nach Art 151 Abs. 1 ZGB	204
A. Zivilrechtliche Ausgangslage	204
1. Gesetzliche Dispositivregelung des Entschädigungsanspruches nach Art. 151 Abs. 1 ZGB	204
1.1. Anspruchsvoraussetzungen	204
1.2. Gesetzlicher Schadensbegriff	205
1.2.1. Beeinträchtigung von Vermögensrechten	205
1.2.2. Beeinträchtigung von Anwartschaften	206
1.3. Art der Entschädigung	206
1.3.1. Mögliche Leistungsformen	206
1.3.2. Entschädigungsrente	207

1.3.2.1.	Unterhaltersatzrente	207
1.3.2.2.	Rente nach Art. 151 Abs. 1 ZGB aus einem anderen Rechtsgrund als Unterhaltersatz	208
2.	Vereinbarung	208
B.	Einkommenssteuern	209
1.	Einkommenstheoretische Vorbemerkungen	209
1.1.	Einnahmeseite	209
1.1.1.	Ersatz für die Beeinträchtigung von Vermögens- rechten i.S.v. Art. 151 Abs. 1 ZGB	209
1.1.2.	Ersatz für die Beeinträchtigung von Anwart- schaften i.S.v. Art. 151 Abs. 1 ZGB	211
1.2.	Ausgabenseite	212
2.	Einkommenssteuerrechtliche Behandlung im einzelnen	212
2.1.	Einkommenssteuerrelevante Abgrenzung des Unterhaltersatzes von anderen Entschädigungs- tatbeständen i.S.v. Art. 151 Abs. 1 ZGB	212
2.2.	Behandlung der einmaligen Entschädigungsleistungen	213
2.2.1.	Empfänger	213
2.2.1.1.	Steuerfreie Vermögenszugänge	213
2.2.1.2.	Steuerbare Vermögenszugänge	215
2.2.2.	Leistungsverpflichteter	215
2.2.3.	Ergebnis	215
2.3.	Behandlung der wiederkehrenden Entschädigungslei- stungen	216
2.3.1.	Unterhaltersatzrente als Unterhaltsbeitrag	216
2.3.2.	Empfänger	216
2.3.2.1.	Steuerbare Einkünfte	217
a)	Explizite gesetzliche Grundlage	217
b)	Besteuerung nach den Vorschriften der allgemeinen Rentenbesteuerung	217
2.3.2.2.	Steuerfreie Einkünfte	218
2.3.3.	Leistungsverpflichteter	219
2.3.3.1.	Abziehbare Aufwendungen	219
a)	Spezielle Bestimmung	219
b)	Abzug für Rentenaufwendungen	220
2.3.3.2.	Nicht abziehbare Aufwendungen	221
3.	Folgerungen	222
C.	Weitere steuerrechtliche Aspekte der Entschädigungsan- sprüche im Recht der übrigen Steuern	223
1.	Schenkungssteuern	223
2.	Vermögenssteuern	223

II. Steuerrechtliche Behandlung der Genugtuungsleistungen nach Art 151 Abs. 2 ZGB	224
A. Zivilrechtliche Ausgangslage	224
1. Gesetzliche Dispositivregelung des Genugtuungsanspruchs nach Art. 151 Abs. 2 ZGB	224
1.1. Rechtsnatur	224
1.2. Anspruchsvoraussetzungen	224
1.3. Leistungsformen	225
1.3.1. Nur Geldleistungen	225
1.3.2. Genugtuungsrente	225
2. Vereinbarungen über den Genugtuungsanspruch	226
B. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Genugtuungsleistungen nach Art. 151 Abs. 2 ZGB	226
1. Grundsätze	226
1.1. Einnahmeseite	227
1.2. Aufwandseite	228
2. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung im einzelnen	228
2.1. Einmalige Genugtuungsleistungen	229
2.1.1. Empfänger	229
2.1.1.1. Ausdrücklich aufgezählter Einkommensbestandteil	229
2.1.1.2. Geltungsbereich der Generalklauseln	229
a) Kein Einkommen i.S.d. Generalklausel	229
b) Einkommen i.S.d. Generalklausel	230
2.1.1.3. Steuerbefreites Einkommen	230
a) Ausdrückliche Steuerbefreiung von Genugtuungsleistungen	230
b) Steuerbefreite Leistung in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtung	231
2.1.1.4. StG GE: steuerbares Einkommen i.S.d. Generalklausel	232
2.1.1.5. Ergebnis	232
2.1.2. Leistungsverpflichteter	232
2.2. Behandlung der Genugtuungsrenten	233
2.2.1. Empfänger	233
2.2.1.1. Steuerbare Einkünfte	233
a) Explizite gesetzliche Grundlage	233
b) Erfassung als Einkünfte aus beweglichem Vermögen	233
2.2.1.2. Steuerfreie Einkünfte	234

2.2.2. Leistungsverpflichteter	234
2.2.2.1. Abziehbare Aufwendungen	234
a) Spezielle Bestimmung	234
b) Behandlung der Genugtungsrente als Rente	235
2.2.2.2. Nicht abziehbarer Aufwand	235
2.2.2.3. Ergebnis	235
C. Weitere steuerrechtliche Aspekte	236

§ 4 Steuerrechtliche Aspekte bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung 237

I. Zivilrechtliche Ausgangslage	239
A. Berücksichtigung latenter Steuern bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung	239
1. Latente Steuern als Problem im Rahmen güterrechtlicher Bewertungsvorschriften	239
2. Latente Steuern als Bewertungsproblem	242
2.1. Zu berücksichtigende Steuerarten	242
2.1.1. Berücksichtigung bei Veräußerung	243
2.1.2. Berücksichtigung bei Nicht-Veräußerung	243
2.2. Bewertung der latenten Steuerlast	244
B. Auflösung des ordentlichen gesetzlichen Güterstandes der Errungenschaftsbeteiligung	244
1. Ausscheiden der Vermögen von Mann und Frau	245
1.1. Anspruchsvoraussetzungen für Mehrwertbeteiligung	246
1.2. Umstrittene Bewertung der Mehrwertbeteiligung	247
2. Aufteilung der einzelnen Vermögen in Eigengut und Errungenschaft	248
2.1. Zuordnungsregeln	248
2.2. Umstrittene Rechtsnatur der Mehrwertbeteiligung	249
3. Vorschlagsberechnung	250
4. Bestimmung der Beteiligungsforderung	250
5. Regelung der Schuldentilgung	251
C. Auflösung des vertraglichen Güterstandes der Gütergemeinschaft	252
1. Rücknahme der Eigengüter	252
2. Bestimmung des Gesamtgutanteils	253
2.1. Bewertung des Gesamtgutes	253
2.2. Berechnung des Gesamtgutanteils	254

Inhaltsverzeichnis

3. Teilung des Netto-Gesamtgutes	255
4. Regelung der Schuldentilgung	255
II. Steuerrechtliche Folgen der güterrechtlichen Auseinandersetzung	256
A. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung der mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung neu entstehenden Verbindlichkeiten	256
1. Gläubigerehegatte	256
1.1. Güterrechtliche Auseinandersetzung während der Zusammenveranlagung der Ehegatten	256
1.2. Güterrechtliche Auseinandersetzung bei getrennter Veranlagung der Ehegatten	258
1.2.1. Anspruch auf Mehrwertbeteiligung	259
1.2.1.1. Variable Ersatzforderung	259
1.2.1.2. Mehrwertbeteiligung als selbständiger vermögensrechtlicher Anspruch	261
a) Steuerbare Vermögenszugänge	261
b) Steuerbefreite Vermögenszugänge	262
aa) Leistungen infolge güterrechtlicher Auseinandersetzung	262
bb) Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten	262
1.2.1.3. Ergebnis	264
1.2.2. Anspruch auf Errungenschaftsbeteiligung	264
1.2.2.1. StG mit Generalklauseln nach der Reinvermögenszugangstheorie	265
1.2.2.2. StG mit Generalklauseln nach der Quellen- theorie	266
1.2.2.3. Ergebnis	266
2. Leistungsverpflichteter	267
2.1. Private Schuldentilgung	267
2.2. Abzug für Schuldzinsen	267
2.3. Tilgung güterrechtlicher Ansprüche durch Übertragung von Eigentumsrechten an Fahrnis oder Grundstücken	268
B. Schenkungssteuerrechtliche Aspekte der güterrechtlichen Auseinandersetzung	268
1. Leistungen in Erfüllung güterrechtlicher Ansprüche	268
1.1. Ohne ehevertragliche Vereinbarung	269
1.2. Ehevertragliche güterrechtliche Vereinbarung	270

2. Verzicht auf güterrechtliche Ansprüche	271
2.1. Vermögenszuwendung im schuldrechtlichen Sinn	272
2.1.1. Zeitpunkt der Entstehung der einzelnen Forderungen	273
2.1.1.1. Güterrechtlicher Anspruch auf Errungenschaftsbeteiligung i.S.v. Art. 215 ZGB	273
2.1.1.2. Güterrechtlicher Anspruch auf Mehrwertbeteiligung i.S.v. Art. 206 bzw. 239 ZGB	273
2.1.2. Verzicht in der Scheidungskonvention	274
2.1.3. Verzicht im Ehevertrag	274
2.2. Unentgeltlichkeit im schuldrechtlichen Sinn	274
2.3. Behandlung im Schenkungssteuerrecht	275
2.3.1. Ehevertraglicher Verzicht	275
2.3.2. Verzicht in der Scheidungskonvention	277
C. Steuerrechtliche Folgen der güterrechtlichen Auflösung von gemeinschaftlichem Eigentum	278

§ 5 Steuerrechtliche Folgen der Übertragung von Rechten im Privatvermögen der Ehegatten infolge Ehescheidung

279

I. Auflösung von gemeinschaftlichem Eigentum	280
A. Zivilrechtliche Ausgangslage	280
1. Auflösung von Miteigentum	280
1.1. Fahrnis	280
1.2. Grundstücke	281
2. Auflösung von Gesamteigentum	282
2.1. Auflösung der Gütergemeinschaft	282
2.2. Auflösung anderer Gesamthandverhältnisse	284
B. Steuerrechtliche Behandlung der einzelnen Teilungsmöglichkeiten	286
1. Handänderungs- und Kapitalgewinnsteuern	286
1.1. Überführung des Gegenstandes ins Alleineigentum eines Ehegatten	287
1.1.1. Grundstücke	287
1.1.1.1. Handänderungssteuern	287
1.1.1.2. Grundstücksgewinnsteuern	288
a) Rücknahme eines Grundstücks i.S.v. Art. 242 Abs. 1 ZGB	289

Inhaltsverzeichnis

b) Bemerkungen zur Auflösung der Ehegattengrundstücksgesellschaft	289
1.1.2. Fahrnis	290
1.1.2.1. Registrierungssteuern	290
1.1.2.2. Kapitalgewinnsteuern	290
1.2. Realteilung	291
1.2.1. Teilung entsprechend den Eigentumsquoten	291
1.2.1.1. Grundstücke	291
a) Handänderungssteuern	291
b) Grundstückgewinnsteuern	292
1.2.1.2. Fahrnis	292
a) Registrierungssteuern	292
b) Kapitalgewinnsteuern	292
1.2.2. Teilung nicht entsprechend den Eigentumsquoten	293
1.2.2.1. Grundstücke	293
a) Handänderungssteuern	293
b) Grundstückgewinnsteuern	293
1.2.2.2. Fahrnis	294
a) Registrierungssteuern	294
b) Kapitalgewinnsteuern	294
1.3. Tausch von Eigentumsanteilen zwecks Erwerb von Alleineigentum an Vermögenswerten	295
1.3.1. Grundstücke	295
1.3.1.1. Handänderungssteuern	295
1.3.1.2. Grundstückgewinnsteuern	296
1.3.2. Fahrnis	296
1.3.2.1. Registrierungssteuern	296
1.3.2.2. Kapitalgewinnsteuern	297
1.4. Verkauf an Dritte	297
1.4.1. Grundstücke	297
1.4.1.1. Handänderungssteuern	297
1.4.1.2. Grundstückgewinnsteuern	297
1.4.2. Fahrnis	299
1.4.2.1. Registrierungssteuern	299
1.4.2.2. Kapitalgewinnsteuern	299
1.5. Folgerungen für die Rechtsgeschäftsplanung	299
2. Einkommenssteuern	300
2.1. Übernehmender Ehegatte	300
2.2. Veräußernder Ehegatte	301

3. Vermögenssteuern	301
3.1. Erwerbender Ehegatte	301
3.2. Veräußernder Ehegatte	301
4. Schenkungssteuern	301
II. Übertragung von Vermögensgegenständen zur Tilgung vermögensrechtlicher Ansprüche	303
A. Zivilrechtliche Ausgangslage	303
B. Steuerrechtliche Behandlung im einzelnen	304
1. Rechtsverkehrs- und Gewinnrealisationssteuern	304
1.1. Grundstücke	304
1.1.1. Handänderungssteuern	304
1.1.2. Grundstückgewinnsteuern	304
1.1.2.1. Ohne Vereinbarung eines Übernahmewertes	306
1.1.2.2. Bei vereinbartem Übernahmewert	306
1.2. Fahrnis	308
1.2.1. Registrierungssteuern	308
1.2.2. Kapitalgewinnsteuern	308
2. Einkommenssteuern	309
2.1. Gläubigerehegatte	309
2.2. Schuldnerhegatte	309
3. Schenkungssteuern	310
4. Vermögenssteuern	311
4.1. Übernehmender Ehegatte	311
4.2. Veräußernder Ehegatte	311
III. Tilgung vermögensrechtlicher Ansprüche durch Einräumung von Nutzungsrechten an Vermögenswerten	312
A. Zivilrechtliche Grundlagen	312
B. Steuerrechtliche Behandlung im einzelnen	315
1. Besteuerung der Rechtsübertragung	315
1.1. Einkommenssteuerrecht	315
1.1.1. Nutzungsberechtigter Ehegatte	315
1.1.1.1. Obligatorische Nutzungsüberlassung	315
1.1.1.2. Bestellung einer Personaldienstbarkeit	316
1.1.2. Eigentümerhegatte	316
1.2. Rechtsverkehrs- und Gewinnrealisationssteuern	317
1.2.1. Grundstücke	317
1.2.1.1. Handänderungssteuern	317
a) Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte	317

Inhaltsverzeichnis

b) Bestellung von Personaldienstbarkeiten	317
aa) Steuerfreie Handänderung	317
bb) Steuerbare Handänderung	319
1.2.1.2. Grundstücksgewinnsteuern	319
a) Einräumung obligatorischer Nutzungsrechte	319
b) Bestellung einer Personaldienstbarkeit	320
aa) Keine Grundstücksgewinnsteuernpflicht	321
bb) Grundstücksgewinnsteuernpflicht	323
1.2.2. Fahrnis	324
1.2.2.1. Registrierungssteuern	324
a) Obligatorische Nutzungsrechte	324
b) Nutzniessung	324
1.2.2.2. Kapitalgewinnsteuern	324
a) Obligatorische Nutzungsrechte	324
b) Nutzniessung	325
1.3. Schenkungssteuern	325
2. Besteuerung während der Dauer des Nutzungsverhältnisses	326
2.1. Einkommenssteuern	326
2.1.1. Nutzungsberechtigter Ehegatte	326
2.1.1.1. Obligatorische Nutzungsüberlassung	326
a) Unentgeltliche Nutzungsüberlassung	326
b) Entgeltliche Nutzungsüberlassung	327
2.1.1.2. Nutzniessungsverhältnis	329
a) Behandlung der Nutzniessungserträge	329
b) Geltendmachung von Gewinnungskosten	331
2.1.1.3. Dingliches Wohnrecht	331
a) Behandlung des Nutzungswertes	331
b) Geltendmachung von Abzügen	333
2.1.2. Belasteter Eigentümer Ehegatte	334
2.1.2.1. Obligatorische Nutzungsüberlassung	334
a) Geltendmachung des Ertragsausfalls, insbesondere des Eigenmietwertes	334
aa) Unentgeltliche Nutzungsüberlassung	334
bb) Entgeltliche Nutzungsüberlassung	335
b) Abzüge	337
aa) Unterhaltsbeitrag	337
bb) Dauernde Last	338
cc) Abzugsverbot für Schuldentilgung	339
2.1.2.2. Nutzniessungsverhältnis	339
a) Geltendmachung des Ertragsausfalls	339
b) Schuldentilgung als steuerbarer Vermögensertrag	339

c) Kein Abzug als Unterhaltsbeitrag	340
d) Kein Abzug der Gewinnungskosten	341
2.1.2.3. Wohnrecht	341
a) Geltendmachung des Ertragsausfalls	341
b) Steuerbarer Vermögensertrag	341
c) Kein Abzug als Unterhaltsbeitrag	342
2.2. Vermögenssteuern	342
2.2.1. Nutzungsberechtigter Ehegatte	342
2.2.1.1. Obligatorische Nutzungsberechtigung	342
2.2.1.2. Nutzniessung	343
2.2.1.3. Dingliches Wohnrecht	344
2.2.2. Belasteter Eigentümerehegatte	345
2.2.2.1. Obligatorische Nutzungsüberlassung	345
2.2.2.2. Nutzniessung	345
2.2.2.3. Wohnrecht	346
C. Folgerungen für die Rechtsgeschäftsplanung	346

§ 6 Steuerrechtliche Folgen der Übertragung von Rechten im Geschäftsvermögen infolge Ehescheidung 349

I. Ehescheidung als Belastungsproblem für den unternehmerisch tätigen Ehegatten	350
A. Probleme bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung	350
1. Errungenschaftsbeteiligung	350
1.1. Gesetzlicher Typus und ehevertragliche Abänderungsmöglichkeiten	350
1.2. Probleme im Zusammenhang mit der Unternehmensbewertung	351
1.3. Probleme hinsichtlich der sofortigen Fälligkeit güterrechtlicher Ansprüche	353
2. Gütergemeinschaft	353
2.1. Verschiedene Formen der Gütergemeinschaft	353
2.1.1. Allgemeine Gütergemeinschaft	353
2.1.2. Errungenschaftsgemeinschaft	355
2.1.3. Andere Gütergemeinschaften	355
2.1.4. Streichung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	356
2.1.5. Ergebnis	356
2.2. Probleme im Zusammenhang mit der Auflösung der allgemeinen Gütergemeinschaft infolge Ehescheidung	357

2.2.1.	Privatrecht	357
2.2.2.	Steuerrecht	358
2.2.2.1.	Überführung von betriebsnotwendigen Vermögenswerten ins Alleineigentum des unternehmerisch tätigen Ehegatten	358
a)	Veräussernder Ehegatter	359
b)	Übernehmender Ehegatte	359
2.2.2.2.	Behandlung der Einbuchung der übernommenen Eigentumsquote ins Geschäftsvermögen des Unternehmerehegatten	359
a)	Einkommenssteuerrecht	360
b)	Privateinlage als Realisationstatbestand bei den Kapitalgewinnsteuern auf beweglichem Privatvermögen	360
c)	Privateinlage als Realisationstatbestand in den Kantonen mit dualistischem Grundstückgewinnbesteuerungssystem	361
B.	Probleme im Zusammenhang mit dem nahehelichen Unterhalt	362
II.	Steuerrechtliche Folgen der Tilgung scheidungsrechtlicher, güterrechtlicher oder sonstiger privater vermögensrechtlicher Ansprüche durch Geschäftsvermögen	364
A.	Tilgung privater Verbindlichkeiten mit Mitteln aus dem Geschäftsvermögen	364
1.	Gläubigerehegatte	365
1.1.	Einkommenssteuern	365
1.2.	Schenkungssteuern	366
1.3.	Grundstückgewinnsteuern	366
1.4.	Handänderungssteuern	367
2.	Schuldnerischer Unternehmerehegatte	367
2.1.	Einkommenssteuern	367
2.1.1.	Tilgung privater Verbindlichkeiten nicht erfolgswirksam	367
2.1.2.	Abfindung mit geschäftlichen Barmitteln	367
2.2.	Besonderheiten bei der Abfindung mit Sachwerten aus dem Geschäftsvermögen	369
2.2.1.	Einzelfirma	369
2.2.1.1.	Behandlung anlässlich der Entnahme	370
a)	Einkommenssteuer	370
b)	Grundstückgewinnsteuern mit monistischem System	374
c)	Handänderungssteuern	375

2.2.1.2. Behandlung der Eigentumsübertragung auf den anderen Ehegatten	375
a) Kapitalgewinnsteuern auf beweglichem Vermögen	375
b) Grundstückgewinnsteuern	376
c) Handänderungssteuern	376
2.2.2. Personengesellschaft	377
2.2.2.1. Veräußerung von Geschäftswerten	377
a) Entnehmender Gesellschafter	377
aa) Einkommenssteuern	377
bb) Grundstückgewinnsteuern mit monistischem System	378
cc) Handänderungssteuern	378
b) Veräußernde Gesellschafter	378
aa) Einkommenssteuern	379
bb) Grundstückgewinnsteuern mit monistischem System	379
cc) Handänderungssteuern	380
2.2.2.2. Übertragung auf den Gläubigerehegatten	380
B. Tilgung privater Verbindlichkeiten durch Einräumung einer stillen Beteiligung	381
1. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung der stillen Beteiligung	381
1.1. Stiller Teilhaber	381
1.2. Verpflichteter Unternehmerehegatte	381
2. Anforderungen an die zivilrechtliche Ausgestaltung	382
3. Beurteilung	383
C. Abfindung durch Übertragung einer Einzelfirma	384
1. Gläubigerehegatte	384
1.1. Einkommenssteuern	384
1.2. Handänderungssteuern	385
1.3. Schenkungssteuern	385
2. Schuldnerischer Ehegatte	386
2.1. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung der Ge- schäftsübertragung	386
2.2. Grundstückgewinnsteuern mit monistischem System	388
3. Folgerungen für die Rechtsgeschäftsplanung	389
III. Steuerrechtliche Aspekte bei der vermögensrechtlichen Auseinandersetzung der Unternehmerehegatten	391
A. Ausscheiden eines Ehegatten aus einer Ehegatten- Personengesellschaft gegen Abfindung	392
1. Obligatorischer Anspruch auf Abfindung	393

Inhaltsverzeichnis

2.	Einmalabfindung	395
2.1.	Ausscheidender Ehegatter	395
2.1.1.	Einkommenssteuern	395
2.1.1.1.	Abfindung über dem Buchwert des Kapitalanteils	395
2.1.1.2.	Abfindung zum Buchwert	396
2.1.2.	Schenkungssteuern	396
2.1.3.	Grundstückgewinnsteuern mit monistischem Besteuerungssystem	397
2.1.4.	Handänderungssteuern	398
2.2.	Ehegatte, der das Geschäft weiterführt	398
2.2.1.	Einkommenssteuern	398
2.2.1.1.	Keine Zwischenveranlagung bei Umwandlung	398
2.2.1.2.	Abfindungsanspruch als Geschäftsverbindlichkeit	399
2.2.1.3.	Abfindung mit Barmitteln	399
2.2.1.4.	Besonderheiten bei Abfindung durch Übertragung von Eigentum an Sachen und Rechten des Geschäftsvermögens	400
2.2.2.	Schenkungssteuern	400
2.2.3.	Grundstückgewinnsteuern mit monistischem System	402
2.2.4.	Handänderungssteuern	402
3.	Begründung einer geschäftlichen Darlehensschuld	402
3.1.	Gläubigerehegatte	403
3.1.1.	Einkommenssteuern	403
3.1.2.	Vermögenssteuern	404
3.2.	Schuldnerhegatte	404
3.2.1.	Einkommenssteuern	404
3.2.2.	Vermögenssteuern	405
4.	Einräumung einer betrieblichen Veräußerungsrente	405
4.1.	Empfänger	405
4.1.1.	Einkommenssteuern	405
4.1.1.1.	Besteuerung beim Zufluss der Rentenzahlung	406
4.1.1.2.	Sofortbesteuerung	406
4.1.2.	Vermögenssteuern	407
4.2.	Leistender	407
4.2.1.	Einkommenssteuern	407
4.2.2.	Vermögenssteuern	408
B.	Realteilung einer Ehegatten-Personengesellschaft	408
1.	Zivilrechtliche Ausgangslage	408

2. Einkommenssteuerrechtliche Behandlung der Teilung	409
2.1. Grundsatz der Wahrung wirtschaftlicher Kontinuität	409
2.2. Wahrung der Möglichkeit zur späteren Erfassung der nichtrealisierten stillen Reserven	409
2.3. Grundsatz der Fortführung zu Buchwerten	410