

---

**Datum:** 16.02.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 1478/14  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:0216.15K1478.14.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, VII R 17/17

---

**Tenor:**

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 26.2.2014 und der Einspruchsentscheidung vom 23.4.2014 wird der Beklagte verpflichtet, einen Aufteilungsbescheid über Einkommensteuer 2006 bis 2008 auf den 18.12.2013 nach Maßgabe der Urteilsgründe zu erlassen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten gegen Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte verpflichtet, ist einen Aufteilungsbescheid hinsichtlich der Einkommensteuern 2006 bis 2008 zu erlassen. 1
- Die Klägerin und ihr zwischenzeitlich geschiedener Ehemann waren in den Streitjahren nichtselbständig nach § 19 Einkommensteuergesetz (EStG) tätig. Die Einkünfte der Klägerin wurden nach § 38b Abs. 1 Nr. 5 EStG (Lohnsteuerklasse V), die Einkünfte des Ehemannes nach § 38b Abs. 1 Nr. 3a EStG (Lohnsteuerklasse III) dem Lohnsteuerabzug unterworfen; Einkommensteuererklärungen wurden nicht abgegeben. 2
- Die Klägerin war der Auffassung, es seien getrennte Veranlagungen i.S.d. § 26a EStG durchzuführen und reichte entsprechende Einkommensteuererklärungen ein. Der Beklagte 3
- 4

fürte zunächst getrennte Veranlagungen durch. Für den zwischenzeitlich geschiedenen Ehemann der Klägerin ergaben sich Nachzahlungsbeträge. Am 26. September 2009 erfolgte ein Vollstreckungsversuch des Beklagten beim damaligen Ehemann der Klägerin. Am 11. Oktober 2011 erfolgte die Ankündigung eines weiteren Vollstreckungsversuchs.

Mit Beschluss vom .... Oktober 2011 entschied das Amtsgericht A -Familiengericht- dass, „die Beklagte“ (im hier zu entscheidenden Verfahren die Klägerin) verpflichtet werde, einer gemeinsamen steuerlichen Veranlagung für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009 zuzustimmen. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Beschluss (Az. ...) vom .... Oktober 2011 (Bl. ... in 15 K 3024/12) Bezug genommen. 5

Am 21. November 2011 stellte die Klägerin einen Antrag auf Aufteilung der Einkommensteuern 2005 bis 2008. Am 29. November 2011 wurden (gemeinsame) Einkommensteuererklärungen abgegeben. 6

Mit Bescheiden vom 8. Februar 2012 führte der Beklagte Zusammenveranlagungen gemäß § 26b EStG durch und setzte die Einkommensteuern 2005 bis 2009 fest. Die Bescheide ergingen gegenüber der Klägerin; sie ergingen ohne Leistungsgebot. In den Einkommensteuerbescheiden wurde in den Abrechnungsteilen jeweils der Abzug der Lohnsteuer der Klägerin berücksichtigt. Mit selbem Datum erließ der Beklagte Aufteilungsbescheide gegenüber der Klägerin. 7

Unter dem 19. April 2012 ergingen entsprechende Einkommensteuerbescheide gegenüber dem damaligen Ehemann der Klägerin. Auch diese erfolgten ohne Leistungsgebot. Ebenfalls am 19. April 2012 ergingen gegenüber dem damaligen Ehemann der Klägerin entsprechende Aufteilungsbescheide. 8

Gegen die Aufteilungsbescheide erhob der damalige Ehemann der Klägerin nach durchgeführtem Einspruchsverfahren Klage. Im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgte mit Beschluss vom 15. Juli 2013 eine Beiladung der Klägerin. Am 7. August 2013 erfolgte die Aufhebung der Aufteilungsbescheide. Der Beklagte war nach Hinweis des Gerichtes zu der Auffassung gelangt, ein Antrag auf Aufteilung könne nicht vor Bekanntgabe des Leistungsgebots erfolgen. Da der Antrag verfrüht gestellt worden sei, sei der Aufteilungsbescheid aufzuheben. Der Rechtsstreit wurde anschließend übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Verfahrensakte 15 K 3024/12 Bezug genommen. Gegen die Einkommensteuerbescheide erhob der Beigeladene nach Einspruchsverfahren ebenfalls Klage(Az. 15 K 3023/12). Die Klage wurde zurückgenommen. 9

Am 21. März 2013 kündigte der Beklagte erneut gegenüber dem damaligen Ehemann der Klägerin die Vollstreckung an. 10

Am 16. Dezember 2013 erfolgte die Bekanntgabe folgender Leistungsgebote an Klägerin und Beigeladenen: 11

2006 4 € 12

2007 284,17 € 13

2008 34,45 € 14

Am 18. Dezember 2013 beantragte die Klägerin (erneut) die Einkommensteuer 2005-2009 aufzuteilen. 15

Am 9. Januar 2014 erfolgte eine Aufrechnung des Beklagten gegenüber dem zwischenzeitlich geschiedenen Ehemann der Klägerin, so dass keine rückständigen Einkommensteuern mehr gegeben waren.	16
Den Antrag der Klägerin vom 18. Dezember 2013 lehnte der Beklagte anschließend mit Bescheid vom 26. Februar 2014 ab. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Bescheid Bezug genommen (Bl. 15 d.A.). Hiergegen legte die Klägerin am 19. März 2014 Einspruch ein.	17
Den Einspruch verwarf der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 23. April 2014 als unzulässig. Er führte aus, die Klägerin habe kein Rechtsschutzbedürfnis. Da keine Vollstreckung aus den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2009 mehr erfolge, sei nicht ersichtlich, inwieweit die Klägerin ein schutzwürdiges Interesse am Erlass von Aufteilungsbescheiden haben könnte.	18
Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Klage vom 26. Mai 2014 wegen Aufteilung der Einkommensteuern 2006 bis 2008. Sie begehrt hinsichtlich dieser Jahre weiterhin den Erlass eines Aufteilungsbescheides.	19
Zur Erörterung der Sach- und Rechtslage hat ein Termin vor der Berichterstatterin am 16. Juli 2015 stattgefunden. Danach ist der Beklagte zu der Auffassung gelangt, das Begehren der Klägerin sei sowohl hinsichtlich des Einspruches als auch hinsichtlich der Klage zulässig. Sie habe ein entsprechendes Rechtsschutzbedürfnis. Der Antrag sei jedoch unbegründet, denn der Steueranspruch sei vollständig erfüllt. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf das Protokoll (Bl. 35 f. d.A.) Bezug genommen.	20
Mit Beschluss vom 28. Januar 2016 hat das Gericht den zwischenzeitlich geschiedenen Ehemann der Klägerin, Herrn B, beigeladen.	21
Die Klägerin beantragt,	22
den Beklagten zu verpflichten, einen Aufteilungsbescheid über Einkommensteuer 2006 bis 2008 auf den 18.12.2013 zu erlassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen,	25
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	26
Zur Begründung verweist er auf die Entscheidungen des FG Berlin vom 16. September 2009, 7 K 7453/06, EFG 2010, 6 und des Bundesfinanzhofs vom 12. Januar 1988, VII R 66/87.	27
Der Beigeladene	28
stellt keinen Antrag.	29
Der Senat hat die Akten der abgeschlossenen Verfahren 15 K 3023/12 und 15 K 3024/12 beigezogen.	30
<b>Entscheidungsgründe</b>	31
I. Die Klage ist zulässig und begründet.	32
	33

1. Die Klage ist als Verpflichtungsklage statthaft. Die Klägerin begehrt den Erlass eines Aufteilungsbescheides nach § 279 AO.

Die Klägerin kann auch ein Rechtsschutzbedürfnis geltend machen. Zwar droht keine Vollstreckung aus den Bescheiden mehr. Die Klägerin hat den Antrag auf Erlass des Bescheides nach § 279 AO jedoch vor vollständiger Tilgung der Steuerrückstände gestellt. Bei Entscheidung zu diesem Zeitpunkt hätte sich nach Maßgabe des § 276 AO ein Erstattungsanspruch der Klägerin ergeben. Auch der Beklagte bezweifelt zwischenzeitlich ein Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin nicht mehr. 34

2. Die Klage ist auch begründet. 35

a) Der Beklagte ist verpflichtet auf den 18. Dezember 2013 einen Bescheid i.S.d. § 279 Abs. 1 Satz 1 AO wegen Einkommensteuern 2006 bis 2008 zu erlassen. Sind Personen Gesamtschuldner, weil sie zusammen zu einer Steuer vom Einkommen veranlagt worden sind, so kann jeder von ihnen beantragen, dass die Vollstreckung wegen dieser Steuern jeweils auf den Betrag beschränkt wird, der sich nach Maßgabe der §§ 269 bis 278 bei einer Aufteilung der Steuern ergibt (§ 268 AO). Der Antrag ist bei dem im Zeitpunkt der Antragstellung für die Besteuerung nach dem Einkommen oder dem Vermögen zuständigen Finanzamt schriftlich oder elektronisch zu stellen oder zur Niederschrift zu erklären. Der Antrag kann frühestens nach Bekanntgabe des Leistungsgebots gestellt werden. Nach vollständiger Tilgung der rückständigen Steuer ist der Antrag nicht mehr zulässig (§ 269 AO). Über den Antrag auf Beschränkung der Vollstreckung ist nach Einleitung der Vollstreckung durch schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Aufteilungsbescheid gegenüber den Beteiligten einheitlich zu entscheiden (§ 279 Abs. 1 Satz 1 AO). 36

Die Voraussetzungen für den Erlass eines Bescheides nach § 279 Abs. 1 Satz 1 AO waren am 18. Dezember 2013 erfüllt. 37

aa) Die Klägerin und der Beigeladene sind Gesamtschuldner (§ 44 AO) hinsichtlich der Einkommensteuern 2006 bis 2008, weil für diese Jahre eine Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b EStG) durchgeführt wurde. Die Klägerin stellte mit beim Beklagten am 18. Dezember 2013 eingegangenen Schreiben einen formgerechten Antrag auf Erlass eines Aufteilungsbescheides. Der Antrag wurde auch nach Erlass des Leistungsgebots und vor vollständiger Tilgung der Steuerschulden 2006 bis 2008 gestellt. 38

bb) Der Verpflichtung zum Erlass des Aufteilungsbescheides stehen auch die Formulierungen des § 279 Abs.1 Satz 1 und § 279 Abs. 1 Satz 2 AO nicht entgegen. 39

Die Frage zu welchem Zeitpunkt ein Anspruch auf die Erteilung eines Bescheides nach § 279 Abs. 1 AO besteht, ist bisher nicht einheitlich entschieden worden. 40

In der vom Beklagten zitierten Entscheidung des Finanzgerichts Hessen ging das Gericht davon aus, dass über den Antrag auf Aufteilung der Steuerschuld erst nach der Einleitung der Vollstreckung entschieden werden dürfe (Urteil des Hessischen Finanzgericht vom 20. Mai 2008, 8 K 166/07, EFG 2008, 1850). 41

Nach anderer Auffassung gewährt § 279 Abs. 1 AO ein Recht auf Entscheidung, wenn die Beteiligten ein berechtigtes Interesse an einer Aufteilung haben, z.B. weil eine Aufrechnung droht oder wenn eine Vollstreckung ernsthaft droht (Zeller-Müller in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 279 AO, Stand 1.1.2017). 42

Der Bundesfinanzhof vertrat in einer älteren Entscheidung die Auffassung, dass jeder Gesamtschuldner, unabhängig davon, ob die Zwangsvollstreckung wegen der Gesamtschuld eingeleitet ist oder konkret droht, befugt sei, deren Aufteilung zu beantragen (BFH, Urteil vom 01. März 1990, VII R 135/87, BFH/NV 1991, 6). In seiner Entscheidung vom 17. November 2009 (VI B 118/09 BFH/NV 2010, 604) geht der Bundesfinanzhof -stillschweigend- ebenfalls von einem Anspruch auf Aufteilung vor Beginn der Vollstreckung aus. In dem dort entschiedenen Fall waren die Beträge lediglich „angemahnt“. Die Mahnung (§ 259 AO) ist jedoch nicht Teil der Vollstreckung, sondern der Vollstreckung vorgelagert (vgl. den Wortlaut des § 259 AO „...vor Beginn der Vollstreckung...“).

Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung an. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die der Senat für zutreffend hält und der er folgt, hat nämlich der Antrag auf Aufteilung der Gesamtschuld nicht nur vollstreckungsrechtliche Bedeutung. Er bewirkt vielmehr im Hinblick auf die gesamte Verwirklichung des Steueranspruchs eine Beschränkung auf den für jeden Ehegatten im Aufteilungsbescheid ausgewiesenen Betrag. Nach Aufteilung der Steuerschuld soll jeder Ehegatte nur seine Steuerschuld tragen; hierzu ist die Gesamtschuld in Teilschulden aufzuspalten (BFH, Beschluss vom 17. November 2009, VI B 118/09, BFH/NV 2010, 604, m.w.N.). § 276 Abs. 6 AO beseitigt rückwirkend die Tilgungswirkung des § 44 Abs. 2 Satz 1 AO. Dies entspricht der gefestigten Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 12. Januar 1988 VII R 66/87, BFHE 152, 206, BStBl II 1988, 406; vom 1. März 1990 VII R 135/87, BFH/NV 1991, 6 und vom 12. Juni 1990 VII R 69/89, BFHE 163, 498, BStBl II 1991 493 und vom 18. Dezember 2001 VII R 56/99, BFHE 197, 19, BStBl II 2002, 214) und auch der übereinstimmenden Auffassung in der Literatur. (z.B. Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 276 AO Rz. 7). Diese Auffassung wird allgemein aus § 276 Abs. 6 AO entnommen. Danach sind Zahlungen in den Fällen des Abs. 1 (Aufteilungsantrag vor Einleitung der Vollstreckung) dem Schuldner anzurechnen, der sie geleistet hat; im Falle einer Überzahlung gegenüber dem Aufteilungsbetrag ist der überzahlte Betrag diesem Schuldner zu erstatten (§ 276 Abs. 6 Satz 2 AO).

44

Da die Aufteilung der Gesamtschuld demnach nicht nur vollstreckungsrechtliche Bedeutung hat, folgt hieraus, dass jeder Ehegatte, unabhängig davon, ob die Zwangsvollstreckung wegen der Gesamtschuld eingeleitet ist oder konkret droht, befugt sein muss, deren Aufteilung zu beantragen (BFH-Urteil vom 01. März 1990, VII R 135/87, BFH/NV 1991, 6.) Für diese Auffassung spricht auch, dass nach allgemeiner Auffassung nach Aufteilung keine Aufrechnung mehr erfolgen darf (z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 1988 VII R 66/87 BStBl II 1988, 406). Die Aufrechnung stellt jedoch keine Maßnahme der Vollstreckung dar.

45

Selbst wenn zu fordern wäre, dass ein besonderes Interesse an einer Entscheidung bestehen müsste und die Vollstreckung ernsthaft droht, wären diese Voraussetzungen im Streitfall ebenfalls gegeben. Denn der Beklagte hatte wegen Einkommensteuern 2006 bis 2008, die bei getrennter Veranlagung festgesetzt wurden, Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen. Wegen Einkommensteuern 2006 bis 2008 nach Zusammenveranlagung waren gegenüber dem Beigeladenen Vollstreckungsmaßnahmen angekündigt.

46

Die Rechtsauffassung des Beklagten würde dazu führen, dass die Klägerin, aus deren Sicht eine Vollstreckung unmittelbar bevorstand, das Ergreifen konkreter Maßnahmen abwarten müsste. Steuerpflichtige hätten auf den Zeitpunkt der Entscheidung über ihren Antrag keinen Einfluss; sie wären trotz der konkreten Vorgaben des Gesetzgebers zur Zulässigkeit der Antragstellung nach Erlass des Leistungsgebots aber vor Beginn der Vollstreckung darauf angewiesen, dass die Finanzbehörde „nach Einleitung der Vollstreckung“ aber vor Ergreifen von Vollstreckungsmaßnahmen, über ihren Antrag entscheidet.

47

- cc) Im Streitfall ist schließlich kein Rechtsmissbrauch i.S.d. § 42 AO der Klägerin ersichtlich. Ein solcher kann sich insbesondere ergeben, wenn mehrere sachlich zusammenhängende Wahlrechte erkennbar gegen ihren Zweck ausgeübt werden, um einerseits eine Steuererstattung zu erreichen, andererseits aber die Durchsetzung der damit verbundenen Steuernachforderung zu vereiteln, so dass sich trotz höherer Steuerfestsetzung als bei angemessener Gestaltung eine geringere tatsächliche steuerliche Belastung der Eheleute ergibt. Denn § 42 AO erfasst gerade die Fälle, in denen gesetzlich zulässige rechtliche Gestaltungen gewählt werden, die im Einzelnen nicht zu beanstanden sind, in ihrer Gesamtheit aber nur dazu dienen, Steuern zu vermeiden, sei es durch eine niedrigere Steuerfestsetzung oder durch eine Vereitelung der Beitreibung (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 21. April 2011, 2 K 4920/08, EFG 2012, 523 m.w.N.). Die Klägerin hat jedoch von Beginn an die Auffassung vertreten, es sei keine Zusammenveranlagung durchzuführen und diese Auffassung durch ihre Weigerung einer Zusammenveranlagung zuzustimmen dokumentiert. Dass bereits die Gestaltung der Steuerklassenwahl missbräuchlich war, ist nicht ersichtlich. 48
- b) Bei Erlass des Bescheides wird der Beklagte die sich aus den Leistungsgeboten vom 16. Dezember 2013 ergebenden am 18. Dezember 2013 (§ 276 Abs. 1 AO) rückständigen Steuern dergestalt aufzuteilen haben, dass er in einem ersten Schritt gem. § 270 S.1 AO die rückständige Steuer nach dem Verhältnis der Beträge aufzuteilen hat, die sich bei Einzelveranlagung nach Maßgabe des § 26a des Einkommensteuergesetzes und der §§ 271 bis 276 AO ergeben würde. Zur rückständigen Steuer gehören auch Säumniszuschläge, Zinsen und Verspätungszuschläge (§ 276 Abs. 4 AO). Er wird in einem zweiten Schritt die Steuerabzugsbeträge und getrennt festgesetzte Vorauszahlungen in die Aufteilung einzubeziehen haben, auch wenn sie vor der Stellung des Antrags entrichtet worden sind (§ 276 Abs. 3 AO). 49
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs1 FGO. 50
- Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig, denn es entspricht nicht der Billigkeit, diese dem unterliegenden Beklagten oder der Staatskasse aufzuerlegen. Es entspricht in der Regel nur dann der Billigkeit, dem Beigeladenen eine Kostenerstattung zuzubilligen, wenn er selbst einen Sachantrag gestellt und sich damit einem Kostenrisiko ausgesetzt hat (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl. II 1998). Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. Er hat erklärt weder ein Kostenrisiko eingehen noch einen Kostenerstattungsanspruch geltend machen zu wollen. 51
- III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Soweit ersichtlich, ist zu der Frage, zu welchem frühestmöglichen Zeitpunkt ein Bescheid nach § 279 AO zu erlassen ist, bisher keine höchstrichterliche Rechtsprechung ergangen. 52