

13. Kapitel Familiensteuerrecht

Übersicht	Rdn.		Rdn.
A. Grundlagen	1	VIII. Steuerfreie Einnahmen	43
I. Inhalt und Bedeutung des 13. Kapitels	1	B. Unterhaltseinkünfte	44
II. Wichtige Steuergesetzänderungen	3	I. Gewinn- und Überschusseinkünfte in der Übersicht	45
1. Steuergesetzänderungen von Bedeutung der letzten Jahre:	3	II. Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. i.V.m. § 5 EStG und BilMoG	54
2. Unternehmensteuerreform 2008 (für Abschlüsse ab 2009)	4	1. Bilanzrechtmodernisierungsgesetz (BilMoG)	54
3. Jahressteuergesetz 2009	5	2. Betriebsvermögensvergleich	55
4. Jahressteuergesetz 2010, insb. Auswirkung für Kinder, Familie, Unterhalt und Krankenversicherung gemäß Wachstumsbeschleunigungsgesetz	6	III. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung/Ansatz und Bewertung bei Bilanzierung	57
5. Steuervereinfachungsgesetz 2011	7	1. Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung nach § 243 HGB & § 5 EStG	57
6. Steueränderungen 2014	8	2. Bilanzielle Grundprinzipien für Ansatz und Bewertung	58
7. Steueränderungen 2015	10	IV. Aktiva und Passiva der Bilanz	59
III. Steuerberatung und Anwalt	11	1. Anlagevermögen	59
IV. Grundlagen des Steuerrechts und Bedeutung für das Familienrecht	13	2. Abschreibung/Absetzung für Abnutzung (AfA)	60
1. Familienrecht	13	a) Was ist AfA?	60
2. Steuerbegriff	14	b) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern	61
3. Steuerliche Nebenleistungen	15	c) AfA von Gebäuden	62
V. Verfahrensgrundzüge	16	d) AfA von beweglichen Anlagegütern	63
1. Besteuerungsverfahren/beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	16	e) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht (nur bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nicht des Umlaufvermögens!)	64
2. Einspruch gegen Steuerbescheide	20	3. Vorräte als Position des Umlaufvermögens	66
VI. Begriffsbestimmungen im Einkommensteuerrecht	21	4. Forderungen/unfertige Erzeugnisse und Leistungen als Positionen des Umlaufvermögens	67
1. Die sieben Einkunftsarten	21	5. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)	68
2. Einkunftsarten (§ 2 Abs. 2 EStG)	22	6. Eigenkapital/Privatentnahmen mit Sachentnahmen und Kfz-Nutzung/Sonderposten mit Rücklageanteil	69
3. Die Verrechnung von Einkünften eines Veranlagungszeitraumes (VAZ)	23	a) Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezweige	70
4. Die Verlustübertragung in andere Veranlagungszeiträume (§ 10d EStG)	24	b) Kfz-Nutzung	71
5. Die Ermittlung der Jahressteuer	30	c) Privatentnahmen	76
6. Festzusetzende Einkommensteuer	31	d) Sonderposten mit Rücklageanteil	78
7. Aufbewahrungspflichten nach AO	32	7. Rückstellungen	79
VII. Einkommensteuertarif	35	8. Verbindlichkeiten	80
1. Einkommensteuer (vgl. zur Lohnsteuer Rdn. 332 ff.)	35		
2. Besondere Steuerberechnungen	37		
a) Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)	37		
b) Außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG), insbesondere Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen	38		
3. Solidaritätszuschlag (SolZ)	39		
4. Kirchensteuer (KiSt)	42		

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

	Rdn.		Rdn.
9. Passive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP	81	EstG i.V.m. 23 EstG; früher auch Spekulationsgeschäfte), auch als Problem der Steuerlatenz in der Bewertung von Vermögensgegenständen im Zugewinnausgleich (latente Steuer)	107
V. Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) als Gewinnermittlungsmethode der Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 3 EstG	82		
VI. Überschusseinkünfte	83	e) Einzelfragen mit Beispielen i.V.m. Grundstücksveräußerungen (Eigennutzung und Zugewinnausgleich)	108
1. Nichtselbstständige Einkünfte nach § 19 EstG	83	f) Exkurs: Latente Steuern bei anderen Vermögenswerten	109
a) Arbeitnehmereigenschaft	83	g) Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EstG)	113
b) Scheinselbstständige	84		
c) Arbeitslohn	85	C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung	114
d) Steuerfreie Einnahmen	86	I. Gewinnschätzung nach § 13a EstG	114
e) Sachbezüge	87	II. Gewinnschätzung nach § 162 AO	115
f) Bezugszeiträume	88	III. Schwarzgeld und die Methoden seiner Aufdeckung	116
g) Abzüge vom Lohn	89	D. Darlegungs- und Beweislast sowie Auskunft	123
h) Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters/unterhaltsrechtlicher Betrachtungszeitraum	90	E. Vorsorgeaufwendungen/Sonderausgaben, §§ 10 ff. EstG	125
2. Kapitaleinkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen) nach §§ 20 EstG i.V.m. 32 d EstG	93	I. Allgemeines	125
a) Höhe der Abgeltungsteuer	94	II. Familienrechtlich bedeutsame Sonderausgaben	126
b) Steuertatbestände	95	1. Begrenztes Realsplitting, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EstG	126
c) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer nach § 32d EstG	96	2. Versorgungsleistungen, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EstG	127
d) Aufwendungen/Werbungskosten nach §§ 9a, 20 Abs. 9 EstG	97	3. Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich, § 10 Abs. 1 Nr. 1b EstG	128
e) Veranlagungsoptionen und Konsequenzen für das Unterhaltseinkommen/Verlustverrechnung	98	4. Anspruch auf schuldrechtliche Ausgleichsrente, § 20 VersAusglG/§ 1587g BGB a.F.; Rente auf Lebenszeit des Berechtigten, § 1587k Abs. 2 BGB a.F.	129
3. Thesaurierte Gewinne im Familienrecht (Exkurs)	99	5. Laufende Versorgung in Form einer Leibrente i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb EstG	130
a) Thesaurierung von Gewinnen beim Einzelunternehmen	100	6. Laufende Versorgung aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse, einer Direktversicherung oder einem sog. Riester Vertrag	131
b) Thesaurierung von Gewinnen bei Gesellschaften	101	7. Abtretung von Versorgungsansprüchen, § 21 VersAusglG/§ 1587i BGB a.F.	132
4. Vermietung und Verpachtung nach § 21 EstG	102	8. Anspruch auf Ausgleich von Kapitalzahlungen, § 22 VersAusglG	133
5. sonstige Einkünfte nach § 22 EstG	103	9. Anspruch auf Abfindung, § 23 VersAusglG/§ 1587l BGB a.F.	134
a) wiederkehrende Bezüge/Renten aus der Basisversorgung (§ 22 Nr. 1 S. 3 a aa EstG)	104	10. Anspruch gegen die Witwe oder den Witwer, § 26 VersAusglG	135
b) wiederkehrende Bezüge/Renten aus Kapitalanlageprodukten (§ 22 Nr. 1 S. 3 a bb EstG)	105	11. Sonderausgabenabzug EU-Bürger,	
c) Einkünfte aus Unterhaltsleistungen/begrenztes Realsplitting (§ 22 Nr. 1a EstG) und schuldrechtlichem Versorgungsausgleich (§ 22 Nr. 1c EstG)	106		
d) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2			

	Rdn.		Rdn.
§ 1a Abs. 1 Satz 1 und Nr. 1b EStG-E nach dem JStG 2010	136	III. Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG	180
12. Leistungen aus Altersver- sorgungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversiche- rungen, § 22 Nr. 5 Satz 10 EStG	137	IV. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG mit Verschonungsregeln	181
13. Kranken- und Pflegeversicherung (Bürgerentlastungsgesetz ab 2010), § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG	138	V. Besonderheiten Land- und Forstwirt- schaft	182
14. begrenztes Realsplitting/Auswirkun- gen auf den Abzug von Unter- haltsleistungen als Sonderausgaben	139	VI. Reinvestitionsklausel nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG	183
III. Kinderbetreuungskosten ab 2012, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG	142	VII. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13c ErbStG	184
IV. Förderung der Zusatzrente/Rieste-Ren- te, §§ 10a, 79–99 EStG	143	VIII. Rückwirkende Anwendung	185
V. Kirchensteuer als unbeschränkt abzugs- fähige Sonderausgabe	144	IX. Einkommensteuerermäßigung bei Belas- tung mit Erbschaftsteuer, § 35b EStG	186
VI. Vorsorgeaufwendungen des Unter- haltsrechts versus Sonderausgaben des Steuerrechts	151	X. Erbschaft- und Schenkungssteuer im Fa- milienrecht	187
F. Einkommensteuer im Familienrecht	153	1. Erbschaft- und Schenkungssteuer bei Eheleuten und eingetragenen Lebenspartnerschaften, insbesondere bei Vermögensauseinandersetzun- gen	187
G. Abtretung von Steuervergütungen/Auf- teilung der Steuerschuld	155	2. Vermögensübertragungen an Kinder	197
H. Steuerstrafrecht	156	3. Schwiegerelternzuwendung/schen- kungsteuerrechtliche Auswirkungen auf die Bewertung	198
J. Bewertungsregelungen zum Erbschaft- steuer-/Schenkungssteuergesetz	164	L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung	199
I. Vorbemerkung	164	I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG	199
II. Bewertung des Grundvermögens, § 176 Abs. 1 ff. BewG	165	1. Grundsatz	199
1. Bewertung unbebauter Grundstücke, §§ 178, 179 BewG	166	2. Kollisionsfälle	200
2. Bewertung bebauter Grundstücke, §§ 180 bis 191 BewG	167	3. Regelmäßige Berücksichtigungs- dauer	201
III. Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsver- mögen	168	4. Berücksichtigung ab Vollendung des 18. Lebensjahres	202
IV. Bewertung von Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG	169	5. Einkommen des volljährigen Kindes a) Rechtslage bis VAZ 2011	204
V. Bewertung von lebenslänglichen Nut- zungen und Leistungen, § 14 BewG	170	b) Rechtslage ab VAZ 2012 durch Steuervereinfachungsgesetz 2011	210
K. Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuer	171	6. Einkommen behinderter Kinder	213
I. Überblick über die Neuregelung	171	7. Auslandsberührung	214
II. Freibeträge und sachliche Steuerbefrei- ungen	176	II. Familienleistungsausgleich	225
1. Sachliche Steuerbefreiung, § 13 ErbStG	177	1. Duales System (bis 1995)	227
a) Hausrat und sonstige bewegliche Gegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	177	2. System ab der Reform 1996	229
b) Zuwendungen unter Ehegatten, wenn sie das Familienwohnheim betreffen	178	3. Auswirkungen auf die Lohnsteuer- karte	230
2. Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG	179	4. Vergleichsberechnung/ Günstigerprüfung	231
		III. Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbil- dungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG/Unter- scheidungen	235
		1. Kinderfreibetrag	235

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

	Rdn.		Rdn.
2. Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehung- oder Ausbildungsbedarf	236	5. Kinderbetreuungskosten ab VAZ 2009 bis VZ 2011 (§ 9c EStG)	294
3. Übertragung von Kinderfreibeträgen	239	6. Kinderbetreuungskosten ab VAZ 2012 (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	295
4. Übertragungen von BEA-Freibeträgen	250	VIII. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, §§ 35a EStG	322
5. Auslandsberührung	251	IX. Kindesunterhalt als außergewöhnliche Belastung, § 33a EStG	323
IV. Kindergeld, § 63 EStG	252	X. Privatschulkosten, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG	326
1. Anrechnung des Kindergeldes	252	XI. Besondere Pauschbeträge für	327
2. Erstes Gleis, Kindergeld als Steuervergütung (Normalfall)	254	1. Behinderte, § 33b Abs. 1, Abs. 2 EStG	327
a) Grundlagen	254	2. Hinterbliebene, § 33b Abs. 4 EStG	329
b) Zuständigkeit	255	3. Übertragungsfälle, Behinderte und Hinterbliebene, § 33b Abs. 5 EStG	330
c) Berechtigende Kinder	256	4. Pauschbetrag für Pflegepersonen, § 33b Abs. 6 EStG	331
d) Kindergeldberechtigte	257	M. Ehegatten	332
e) Obhutsfälle	258	I. Lohnsteuer	332
f) Kind im Haushalt mehrerer Berechtigter	265	1. Der Lohnsteuerbegriff	332
g) Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten	266	2. Steuerklassen mit Übersicht	333
h) Ausschluss wegen anderer Leistungen	268	3. Lohnsteuertabellen	335
i) Kindergeldhöhe	269	a) Allgemeine Hinweise	335
j) Zahlungszeitraum	270	b) Praktische Anwendung im Unterhaltsrecht	343
k) Eintreten der Volljährigkeit	272	4. Übersicht über die Steuerklassenkombinationen bei Trennung	344
l) Sonderfälle	273	a) Steuerklassenkombination IV/IV	344
m) Aufrechnung/Pfändung	274	b) Steuerklassenkombination III/V	346
n) Mitteilungspflichten	275	5. Verfahren	348
o) Kostenerstattung	276	a) Ausstellung und Änderung der Lohnsteuerkarte	348
3. Zweites Gleis – Kindergeld nach dem BKGG	277	b) Änderung der Steuerklassenkombination	349
V. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG	279	c) Elektronische Lohnsteuerkarte, ElsterLohn II ab 2013, § 39e EStG	351
1. Haushaltsfreibetrag bis VAZ 2003 (§ 33 Abs. 7 EStG)	279	d) Lohnsteuerpauschalierung und Geringverdienergruppen	352
2. Weitere Voraussetzungen	280	aa) Die Pauschalierung der Lohnsteuer (Allgemeines)	352
3. Ausschluss	281	bb) Keine Anrechnung der Pauschsteuern	353
4. Zweifacher HFrB	282	cc) Gleitzone nregelung für Geringverdiener	365
5. Übertragungsfälle	283	dd) Sonderfälle der Pauschbesteuerung	367
6. Neuer Freibetrag für Alleinerziehende ab VAZ 2004 (§ 24b EStG)	284	6. Splittingvorteil und Unterhalt	368
VI. Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG	285	a) Splittingverfahren	368
1. Grundlegendes	285	b) Historie	369
2. Höhe des Ausbildungsfreibetrags für jedes Kind	286	c) Wiederheirat des Unter-	
3. Zuordnung/Anrechnung	287		
4. Verfassungskonformität	288		
VII. Kinderbetreuungskosten	289		
1. Kinderbetreuungskosten bis VAZ 2005 (§ 33c EStG)	289		
2. Höhe bis 1999	290		
3. Zuordnung	291		
4. Kinderbetreuungskosten vom VAZ 2006 bis zum VAZ 2008 (§§ 4f sowie 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	293		

	Rdn.		Rdn.
		haltspflichtigen – Splittingvor-	
		teil	370
II.		Veranlagung von Ehegatten zur Einkom-	
		mensteuer	375
	1.	Einkommensteuertarife	375
		a) Grundfall der Veranlagung	
		(Grundtarif)	375
		b) Splittingtarif	376
	2.	Steuerliches Wahlrecht von Ehegat-	
		ten nach § 26 Abs. 1 EStG	377
		a) Voraussetzungen des Wahlrechts	377
		b) Ausnahmen vom Wahlrecht . . .	379
		aa) Sonderfall Wiederheirat . . .	379
		bb) Sonderfall durch Todesfall . .	381
		c) Inhalt des Wahlrechts bis VAZ	
		2012	382
		d) Folgen des Wahlrechts	383
		aa) Getrennte Veranlagung (bis	
		VAZ 2012)	383
		bb) Zusammenveranlagung . . .	384
		cc) Die besondere Veranlagung	
		des Jahres der Eheschlie-	
		ßung, § 26c EStG (bis VAZ	
		2012)	386
		e) Verfahrensfragen zum steuer-	
		lichen Wahlrecht	387
		f) Veranlagung von Ehegatten zur	
		Einkommensteuer ab VAZ 2013 . .	388
		g) Bindungswirkungen	389
	3.	Haftung zusammenveranlagter Ehe-	
		gatten für die Steuerschuld	390
	4.	Steuerlicher Erstattungsanspruch zu-	
		sammen veranlagter Ehegatten . . .	394
		a) Vorbemerkung	394
		b) Unterscheidungen	397
	5.	Steuerlicher Erstattungsanspruch bei	
		getrennter Veranlagung/Einzelveran-	
		lagung	398
	6.	Familienrechtliche Aufteilungs-	
		maßstäbe	399
III.		Interne Zustimmungspflichten und	
		Steuerausgleich	401
	1.	Pflicht und Obliegenheit zur Zu-	
		sammenveranlagung	401
		a) Grundlagen	401
		b) Einzelfragen	405
		c) Schadensersatz	408
		d) Verfahrensfragen	409
	2.	Grundzüge des internen Steueraus-	
		gleichs bei Zustimmung im Tren-	
		nungsjahr	410
		a) Problembereich Steuerzahlungen	
		und interner Ausgleich	410
		b) Problembereich Steuererstattungen	415
IV.		Steuerverlastung aus dem	
		Ehegattenunterhalt	418
	1.	Außergewöhnliche Belastung, § 33a	
		Abs. 1 EStG	419
		a) Unterhaltsaufwendungen, § 33a	
		Abs. 1 EStG	421
		b) Freibetrag § 33a Abs. 2 EStG . .	442
		c) Sonderbedarf i.S.v. § 33a Abs. 2	
		Satz 1 EStG	443
	2.	Sonderausgabenabzug des	
		Ehegattenunterhalts (Begrenztes Re-	
		alsplitting), § 10 Abs. 1a EStG . . .	445
		a) Überblick	445
		b) Zustimmungspflicht	476
		c) Freistellungspflicht/Versteue-	
		rung beim Unter-	
		haltsberechtigten	480
V.		Ehegattenarbeitsverhältnis	491
	1.	Steuerliche Anerkennung	491
	2.	Trennungs- und Abfindungsproble-	
		matik	494
	3.	Steuerliche, wirtschaftliche und	
		strafrechtliche Folgen	495
	4.	Unterhaltsrechtliche Auswirkungen	497
VI.		Scheidungskosten	498
		Anhang: Checklisten, Übersichten und Ta-	
		bellen zum Familiensteuerrecht . .	508
	Anhang 1	Zustimmungserklärung	508
	Anhang 2	Realsplittingtabelle 2012	509
	Anhang 3	Steuern und statistische Daten . . .	510
	Anhang 4	Antrag Unterhaltsauskunfts-	
		und Beleganspruch und Beispiel	
		für anzufordernde Unterlagen	
		bei Selbstständigen/Gewerbe-	
		treibenden:	511
	Anhang 5	Beispiele für anzufordernde Un-	
		terlagen bei Selbstständigen: . .	512

A. Grundlagen

Inhalt des Kapitels sind wichtige im Familienrechtsmandat auftretende Fragen zum Ertragsteuer- und Bilanzsteuerrecht und des Schenkungs- und Erbschaftsteuerrechts.

I. Inhalt und Bedeutung des 13. Kapitels

Warum soll der Familienrechtler sich mit der Fragestellung zum Steuerrecht befassen? 1

13. Kapitel

Jeder Familienrechtler weiß um die Ungleichheit von unterhalts- und steuerrechtlichem Einkommen¹.

Bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden (aber auch bei den Einkünften aus Landwirtschaft und Forsten, nichtselbstständigen Einkünften, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder sonstigen Einkünften) sind zur Fallbearbeitung Kenntnisse aus dem Teilrechtsgebiet »Steuerrecht« erforderlich.

Der Rechtsanwalt hat das geltende Recht zu kennen und anzuwenden². Dies gilt auch für Normen aus dem Teilrechtsgebiet des Steuerrechts, das jährlichen Änderungen unterliegt.

Die Rechtsprechung neigt dazu, die Rechtsanwälte sogar wegen falscher Tatsachenfeststellungen des Gerichts haften zu lassen. Das gilt umso mehr, wenn Regeln des Steuerrechts verkannt werden³.

In diesem Zusammenhang erklären Rechtsanwälte häufig, sie würden einen Steuerberater konsultieren, bzw. ständig mit einem solchen zusammenarbeiten.

Dem steuerlichen Berater sind die unterhaltsrechtlichen Differenzierungen völlig fremd, während dem rechtlichen Berater meist Systematik, Denkweise und Diktion des Steuerberaters unbekannt sind.⁴ Eine interdisziplinäre Falllösung ist schon mangels konstruktiver Kommunikation nicht möglich.

Was unterscheidet das Unterhaltseinkommen vom Steuereinkommen?

Das Steuerrecht geht von der realen Leistungsfähigkeit, das Unterhaltsrecht von der potenziellen Leistungsfähigkeit aus⁵.

Dieses erläutern auch die relevanten Definitionen⁶:

Die **Unterhaltseinkünfte** basieren auf den steuerrechtlich ordnungsgemäß ermittelten Einkünften/Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts nach deren unterhaltsrechtlicher Modifikation.

Die Summe der Unterhaltseinkünfte nach Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer ergeben das **Unterhaltseinkommen**.

Über das Unterhaltseinkommen hinaus umfassen das **unterhaltsrechtlich relevante Einkommen** auch alle anderen dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkommenspositionen wie fiktive Einkünfte⁷ und Wohnvorteile⁸.

- 2 Auch wenn nach Steuerrecht ordnungsgemäß ermittelte Ergebnisse vorliegen, fehlt es oft am Problembewusstsein, ob diese unterhaltsrechtlich zu akzeptieren sind.

Wenn steuerrechtlich nicht zu beanstandende Positionen im Unterhaltsrechtsstreit unreflektiert eingebracht werden, führt dies häufig zu fatalem Unterliegen im familienrechtlichen Verfahren.

Alle Steuerrechtsänderungen der letzten Jahre brachten keine wirkliche und überschaubare Steuerreform (Einkommensteuererklärung auf dem »Bierdeckel«), die schon lange überfällig ist.

Der Steuertarif wurde mehrfach geändert. Er findet sich in § 32a EStG.

1 BGHZ 87, 36, 39; BGH FamRZ 2003, 741 ff.

2 BGH AnwBl 2009, 306.

3 OLG Düsseldorf ZFE 2007, 36.

4 *Strohal* Unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen bei Selbstständigen, 4. Aufl., Rn. 172; der eine Unterhaltsbilanz fordert; Rn. 160, 170, 272.

5 *Fischer-Winkelmann* FamRZ 1993, 880 ff.; *Kuckenburg* Der Selbstständige Satz 2.

6 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*; Unterhaltseinkommen, Einleitung; Rn. 1.

7 *Kleffmann/Kein/Kleffmann* Unterhaltsrecht, Kap. 1, Rn. 122 ff.

8 *Kleffmann/Kein/Kleffmann* Rn. 111 ff.

Dieses Kapitel konzentriert sich auf Fragen des Ertragsteuer- und Bilanzsteuerrechts, die vor allem das Unterhaltsrecht berühren. Über die latente Steuerlast spielen diese auch im Zugewinnausgleich eine bedeutende Rolle. Erörtert wird auch das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht mit seinen Auswirkungen auf das Familienrecht.

II. Wichtige Steuergesetzänderungen

1. Steuergesetzänderungen von Bedeutung der letzten Jahre:

- Die steuerlichen Haltefristen wurden bei Immobilien auf 10 Jahre verlängert. Bei entgeltlichen Übertragungen auch unter Ehegatten droht die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen. 3
- Ab 2005 wurde die Rentenbesteuerung nachhaltig verändert.
- Vorsorgeaufwendungen (Sonderausgaben) sind ab 2005 komplett neu geregelt mit einer Günstigerprüfung nach altem Recht bis 2019.
- Für Abfindungen aus Arbeitsverhältnissen gibt es keinen Freibetrag mehr.

2. Unternehmensteuerreform 2008 (für Abschlüsse ab 2009)

- Besonderer Steuersatz für nicht entnommene Gewinne für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Thesaurierungsbegünstigung) bei Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs mit 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer sowie einer zusätzlichen Nachversteuerung im Fall der Ausschüttung i.H.v. 25 % (diese ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer); 4
- Investitionsabzugsbetrag⁹ nach § 7g EStG¹⁰ (ersetzt die Ansparabschreibung)¹¹ mit einem Höchstbetrag von 200.000 € und jetzt auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Abzugsbetrag von 40 %. Bei Nichtinvestitionen erfolgt eine **Neuveranlagung** mit Nachverzinsung für die Veranlagungszeiträume, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Nur bei vorgenommener Investition kommt es zu erheblicher Steuerentlastung¹²!

► Achtung Haftungsfalle:

Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den dem Finanzamt mit der Ertragsteuererklärung »einzureichenden Unterlagen« und damit nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein zusätzlicher unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** auf dieses Dokument gegeben ist. Bei nicht durchgeführter Investition erfolgt eine Neubescheidung der vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung (§§ 233a; 238 AO). Diese neu veranlagten Einkommensteuerbescheide müssen unbedingt ebenfalls verlangt werden!

- Der Körperschaftsteuersatz wird von 25 % auf 15 % vermindert. Die Gewerbesteuermesszahl wird von 5 % auf 3,5 % bei gleichzeitigem Wegfall des Betriebskostenabzugs der Gewerbesteuer gesenkt. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beträgt die steuerliche Gesamtbelastung 29,83 %, was im internationalen Vergleich nach wie vor nur Durchschnitt ist. Der Wegfall des Betriebskostenabzugs führt zum Wegfall des Ausweises der GewSt in der steuerlichen G + V. Es besteht somit ein gesonderter Auskunfts- und Beleganspruch auf GewSt-Erklärungen und -bescheide.
- Das bisherige Halbeinkünfteverfahren wird zum **Teileinkünfteverfahren** (60 % des Gewinns sind steuerpflichtig) und gilt nur noch für Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne etc. im Zusammenhang mit **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**. Diese müssen sich im **Betriebsvermögen** von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften befinden oder Gewinne sein, die

⁹ *Wendt* FR 2008, 598.

¹⁰ Siehe unten Rdn. 65.

¹¹ Siehe Rdn. 79.

¹² Beispiel bei Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Haftungsfalle Unternehmenssteuerreform 2008, FuR 2009, 140, 142: 58 % gewinnreduzierender Gesamtaufwand der Gesamtinvestition möglich! Siehe Rdn. 79.

13. Kapitel

sich aus der **Veräußerung privater Beteiligungen** im Sinne von § 17 EStG ergeben (Beteiligung von mindestens einem Prozent am Gesellschaftskapital innerhalb der letzten 5 Jahre).

- Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG): Die Abschreibung ist von 410 € auf 150 € herabgesetzt worden; bei Anschaffungskosten zwischen 150 € und 1.000 € ist ein Sammelposten zu bilden, der unabhängig von der Haltedauer des Wirtschaftsgutes über 5 Jahre linear abzuschreiben ist (beachte unten Jahressteuergesetz 2010).

3. Jahressteuergesetz 2009

- 5 – Das Jahressteuergesetz 2009 führt die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter wieder ein: für angeschaffte Wirtschaftsgüter vor dem 01.01.2006 damit 20 %, 2006 und 2007 je 30 %, 2008 mit 0 %, 2009 und 2010 je 25 %¹³, ab 2011 Rechtsstand wie vor der zeitlich befristeten Wiedereinführung, also wieder 0 %.
 - Abgeltungssteuer¹⁴ für Kapitaleinkünfte im Privatvermögen unterliegen ab 2009 (Quellenbesteuerung) einem Steuersatz von 25 %, was auch für Veräußerungsgewinne gilt. Die abgeltende Wirkung führt dazu, dass die Einkünfte in der Einkommensteuererklärung nicht mehr anzugeben sind¹⁵. Es gibt eine Veranlagungsoption bei Verlusten oder niedrigerem Steuersatz als 25 %.

► Achtung Haftungsfall:

Durch die Einführung der Abgeltungssteuer entsteht ein weiterer und neuer **Auskunfts- und Beleganspruch**, weil die Kapitaleinkünfte grundsätzlich (Ausnahme Veranlagungsoption) aus Einkommensteuererklärung und -bescheid nicht mehr ersichtlich sind.

Der Abzug von Werbungskosten ist nicht mehr möglich. Lediglich ein Sparerpauschbetrag von 801 € für Ledige, bzw. 1.602 € für Ehepaare, ist abzugsfähig, der tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht. Tatsächliche Aufwendungen müssten vorgetragen und belegt werden.

4. Jahressteuergesetz 2010, insb. Auswirkung für Kinder, Familie, Unterhalt und Krankenversicherung gemäß Wachstumsbeschleunigungs- und Bürgerentlastungsgesetz

- 6 – Grundfreibetrag wird auf 8.004 € für Alleinstehende und für Ehepaare auf 16.009 € angehoben. Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression sieht einer Erhöhung dieses Grundfreibetrages um 126 € in 2013 und um weitere 224 € in 2014, also insgesamt um 350 €, vor. (Der 9. Existenzminimumbericht verlangt bezüglich des Kinderfreibetrages einschließlich 2013 keine Erhöhung. Erst ab 2014 weist die eine leichte Unterdeckung von 72 € auf, sodass erst dann der Gesetzgeber tätig werden muss.)
 - Faktorverfahren: Ehepaare haben zusätzlich zu den Steuerklassenkombinationen III/V bzw. IV/IV die Möglichkeit, auf der Lohnsteuerkarte jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor eintragen zu lassen. Ab 2010 gibt es also eine 3. mögliche Kombination: **IV-Faktor/IV-Faktor**. Der Vorteil des Splitting-Tarifs kann schon beim monatlichen Abzug der Lohnsteuer auf beide Ehepartner verteilt werden. Dies soll dem weniger verdienenden Ehepartner einen Anreiz geben, eine steuer- und sozialversicherungspflichtige Beschäftigung aufzunehmen, vgl. hierzu näher Rdn. 338.

Wie wird das gemacht? Das Ehepaar teilt dem Finanzamt die voraussichtlichen Jahresarbeitslöhne mit. Auf Basis dieser Angaben wird die voraussichtliche Höhe der Einkommensteuer nach dem Splitting-Tarif und auch die voraussichtliche Höhe des Lohnsteuerabzugs in Steuerklasse IV ermittelt. Dies wird ins Verhältnis gesetzt und hieraus ein Faktor ermittelt, den das Finanzamt auf den Lohnsteuerkarten der Ehepartner jeweils neben der Angabe der Steuerklasse IV einträgt. Dadurch

¹³ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 203, 216.

¹⁴ Rdn. 93 ff.

¹⁵ Grundlegend Hensel/NWB 2010, 966; Ronig/NWB 2010, 1618; BMF-Schreiben vom 22.12.2009 und unten bei den Kapitaleinkünften.

- wird erreicht, dass dem jeweiligen Ehepartner mindestens die ihm persönlich zustehenden Abzugsbeträge beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden (Grundfreibetrag, Vorsorgepauschale, Sonderausgaben-Pauschbetrag und Kinderfreibetrag).
- Kindergeld wird für jedes Kind um 20 € erhöht auf
 - 184 € für das 1. und 2. Kind,
 - 190 € für das 3. Kind und
 - 215 € für jedes weitere Kind
 Die Freibeträge für Kinder werden bei zusammenveranlagten Eltern für jedes Kind von insgesamt 6.024 auf 7.008 € angehoben (d.h. Kinderfreibetrag 2.184 € und Betreuungsfreibetrag 1.302 € je Elternteil).
 - Kranken- und Pflegeversicherung war zusammen mit den anderen sonstigen Vorsorgeaufwendungen bisher nur begrenzt abzugsfähig. Der Höchstbetrag beträgt 2.800 €. Voll abziehbar sind aber alle Krankenkassenversicherungsbeiträge, die ein Leistungsniveau absichern, das denen der gesetzlichen Kranken- und der sozialen Pflegepflichtversicherung entspricht (keine Chefarztbehandlung). Dies gilt sowohl für privat als auch für gesetzlich Krankenversicherte und kann bereits im Lohnsteuerverfahren Berücksichtigung finden.

Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung und berufsständige Versicherungen sowie zur sog. Rürup-Rente werden zu 70 % steuerfrei gestellt und können als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn die Versicherung zertifiziert ist.
 - Begrenztes Realsplitting: Der Höchstbetrag der Unterhaltszahlungen (Sonderausgaben) an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner erhöht sich von derzeit 13.805 € um die für den Empfänger übernommenen Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegepflichtversicherung.
 - Außergewöhnliche Belastungen: Der Höchstbetrag für Unterhaltszahlungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte und ihnen gleichgestellte Personen wird von 7.680 € auf 8.004 € angehoben. Auch dieser Betrag erhöht sich um übernommene Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegeversicherung.
 - Erbschaft-/Schenkungsteuersätze der Steuerklasse II werden 2010 von 30 % bis 50 % auf 15 % bis 43 % gesenkt. Dies entlastet Geschwister und Geschwisterkinder. So beträgt der Steuersatz beim Wert bis zu 75.000 € nur noch 15 % statt bislang 30 %¹⁶.
 - GWG: Die alte Regelung wird wieder eingeführt mit der Sofortabschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 €. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 € ist ein besonderes Verzeichnis zu führen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung bis 410 € und Bildung des Sammelpostens für Wirtschaftsgüter bis 1.000 €, der über eine Dauer von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist. Wirtschaftsgüter bis 150 € können in den Sammelposten aufgenommen werden.

5. Steuervereinfachungsgesetz 2011

- Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 EStG): Es wird gesetzlich klargestellt, dass die Veräußerung derartiger Gegenstände nicht steuerbar ist. Begründung ist, dass es »nicht sachgerecht« sei, derartige typische Verlustgeschäfte steuerlich wirksam werden zu lassen.
- Außerordentliche Einkünfte/Bemessung des ermäßigten Steuersatzes (§ 34 Abs. 3 Satz 2 EStG): Es wird sichergestellt, dass ermäßigt zu besteuern Einkünfte (Veräußerungsgewinne) mindestens den Eingangssteuersatz unterworfen werden,
- Anhebung Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 € auf 1000 €,
- Kinderbetreuungskosten nur noch einheitlich als Sonderausgaben und nicht mehr auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben,
- Einführung einer Betriebsfortführungsfiktion bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung; § 16 Abs. 3a und 3b EStG,

¹⁶ Siehe ausführlich unter J & K, Rn. 72 ff.

13. Kapitel

- Vollentgeltlichkeit der Vermietung und Verpachtung bei verbilligter Überlassung bei 66 % der ortsüblichen Miete, § 21 Abs. 2 EStG,
- Reduzierung der Veranlagungsarten nach §§ 26, 26a EStG auf vier Varianten: Einzelveranlagung mit Grundtarif, Witwen-Splitting, Sonder-Splitting im Trennungsjahr, Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting,
- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder nach § 32 Abs. 4 EStG.

6. Steueränderungen 2014

- 8 Die alte und die neue Bundesregierung haben wenig Initiative und Mut zu Steuerrechtsänderungen und insbesondere zu Reformen bewiesen.
- Grundfreibetrag beim Einkommensteuertarif 8.354 €/16.708 € steuerfrei;
 - Beim steuerlichen Reisekostenrecht kann bei einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden eine Verpflegungspauschale von 12 € als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten kann für den An- bzw. Abreisetag ohne Prüfung von Abwesenheitszeit eine Verpflegungspauschale von 12 € gewährt werden; an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstelle tritt die neue Definition der ersten Tätigkeitsstätte bei der steuerlichen Abziehbarkeit von Fahrtkosten und der Besteuerung von Dienstreisen zur ersten Tätigkeitsstätte führt dieses zu mehr Rechtssicherheit;
 - Bei der privaten Altersvorsorge kommt es bei der Eigenheimrente (Wohn-Riester) zu Verbesserungen. Ab 2014 kann das in einem privaten Riester-Vertrag aufgebaute Altersvorsorgevermögen flexibler für den Aufbau von selbstgenutztem Eigentum eingesetzt werden;
 - Anhebung des Höchstbetrags von Unterhaltsleistung für die Veranlagungszeiträume 2013 auf 8.030 € und für 2014 auf 8.354 €.
- 9 **Steueränderungs- und Anpassungsgesetz Kroatien, Regierungsentwurf vom 30.04.2014 und 26.05.2014**
- Unterhaltsleistungen, Pflicht zur Angabe der Steuer-Identifikationsnummer des Empfängers, § 33a Abs. 1 Satz 9–11 EStG-E;
 - Steuerpflicht für (weil am Markt gehandelt) Risikolebensversicherungen, § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 7 EStG-E.

7. Steueränderungen 2015

- 10 – Der Bundesrat stimmte am 19.12.2014 dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (kurz: **Zollkodex-AnpG**) zu (BR-Drucks. 592/14 Beschluss). Es ergeben sich insbesondere folgende Änderungen.
- Bestimmte Leistungen des Arbeitgebers, die der besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf dienen, werden steuerfrei gestellt. Dies betrifft bestimmte Vermittlungs- und Beratungsleistungen und die Übernahme von Betreuungskosten bei einem zusätzlichen Betreuungsbedarf (§ 3 Nr. 34a EStG).
 - Die Anwendung des Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG wird auf Substanzverluste bei eigenkapitalersetzenden Darlehen ausgeweitet.
 - Die Kriterien einer erstmaligen Berufsausbildung werden gesetzlich definiert. Zugleich werden die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für eine Zweitausbildung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geregelt (§ 9 Abs. 6 EStG).
 - Die erstmalige Berufsausbildung wird gesetzlich definiert und es werden gewisse Mindestanforderungen festgelegt. Der Begriff der Erstausbildung war bis 2013 durch die Rechtsprechung nicht hinreichend geklärt. Ein Urteil des Bundesfinanzhofes aus 2013 erschwerte die Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung. Nach der ab 2015 geltenden Neuregelung muss eine Berufsausbildung als Erstausbildung, sofern sie in Vollzeit durchgeführt wird, einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten umfassen. »Vollzeit« bedeutet hierbei eine Dauer von durchschnittlich mindestens 20 Stunden wöchentlich. Zudem muss die Ausbildung abgeschlossen werden. Ein Abschluss erfolgt in der Regel durch eine bestandene Abschlussprüfung. Ist diese nicht vorgesehen, gilt die

Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. Keine erste Berufsausbildung sind z.B. Kurse zur Berufsorientierung oder -vorbereitung, Kurse zur Erlangung von Fahrerlaubnissen, Betriebspraktika, Anlern Tätigkeiten oder die Grundausbildung bei der Bundeswehr.

- Analog zur Riester-Rente wird die Basisrente bei einer entsprechenden Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Anbieter seines Vertrages nicht nur monatlich, sondern zusammengefasst in einem Jahresbetrag ausgezahlt werden können, § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 und 4 EStG. Zudem stellt der Gesetzgeber klar, dass die Abfindung einer Kleinbetragsrente möglich sein soll.
- Das Abzugsvolumen für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter, etwa in der gesetzlichen Rentenversicherung, der berufsständischen Versorgung oder der privaten Basisrente, wird von 20.000 € auf 24.000 € angehoben, § 10 Abs. 3 EStG.
- Die pauschale Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe wird vereinfacht und zugleich zielgenauer ausgestaltet.
- Die Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt, wird gesetzlich geregelt. Bei Betriebsveranstaltungen sollen Zuwendungen des Arbeitgebers keinen Arbeitslohn darstellen, wenn ihr Wert 110 € nicht übersteigt. Aus der ursprünglichen Freigrenze wird ein Freibetrag, § 19 EStG. Der Bundesfinanzhof hatte zuvor mit seiner neueren Rechtsprechung zur Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die Arbeitnehmern im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt werden, die seit langer Zeit bestehenden und anerkannten Verwaltungsgrundsätze zum Teil abgelehnt. Dies hatte zu einer unklaren und komplizierten Rechtslage geführt. Deshalb wird die Besteuerung dieser Vorteile nun gesetzlich festgeschrieben. Die Neuregelung knüpft an die Bestimmungen der Lohnsteuer-Richtlinien an. Dabei wird die bisherige Freigrenze von 110 € in einen Freibetrag umgewandelt und alle Aufwendungen, auch die »Kosten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung« (z.B. Fremdkosten für Saalmiete und »Eventmanager«), in die Berechnung einbezogen. Entsprechend den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen werden die geldwerten Vorteile, die Begleitpersonen des Arbeitnehmers gewährt werden, dem Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil zugerechnet. Eine begünstigte Betriebsveranstaltung liegt dann vor, wenn sie allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils grundsätzlich offensteht.
- Bei der optionalen Einzelveranlagung von Ehegatten und Lebenspartnern ist eine typisierende hälftige Verteilung der Abzugsbeträge für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG vorgesehen.
- Für ein Kind, das seine Ausbildung wegen der Ableistung des freiwilligen Wehrdienstes unterbricht, besteht künftig für einen Übergangszeitraum von bis zu vier Monaten sowohl vor als auch nach diesem Dienst ein Anspruch auf Kindergeld.
- Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für die Anrechnung ausländischer Steuern wird EU-rechtskonform ausgestaltet, § 34c Abs. 1 EStG.
- Einführung einer Steuerbefreiungsvorschrift für den INVEST-Zuschuss für Wagniskapital; § 3 Nr. 71 EStG
- **Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs nach einer Ehescheidung bzw. der Auflösung einer Lebenspartnerschaft sind ab 2015 als Sonderausgaben abzugsfähig. Im Gegenzug erfolgt eine Versteuerung beim Empfänger als sonstige Einkünfte.**

III. Steuerberatung und Anwalt

Die Steuerberatung ist Teil der Rechtsberatung, zu der Rechtsanwälte umfassend ohne jede Einschränkung nach § 3 BRAO und § 3 StBG neben den Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern und anderen¹⁷ zur unbeschränkten¹⁸ und geschäftsmäßigen Tätigkeit in Steuer-

17 Auch Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften.

18 Notare sind im Rahmen ihrer Befugnisse nach der Bundesnotarordnung mit Steuerberatungsbefugnissen

13. Kapitel

sachen legitimierten Personen befugt sind. Das erschließt einerseits Tätigkeitsfelder, führt aber andererseits zu Haftungsrisiken¹⁹ und Fortbildungspflichten.

- 12 Der Fachanwalt für Familienrecht muss in der Lage sein, das **Steuerrecht** richtig anzuwenden. Wenn er haftungsrechtlich die Rechtsprechung kennen muss, gilt dies besonders für ein anderes Teilrechtsgebiet! Ein vom OLG Koblenz²⁰ entschiedener Fall im Zusammenhang mit der streitigen Frage der Abänderung eines notariellen Vergleiches zeigt, wie durch ungenaue²¹ Begriffswahl in Vereinbarungen Unsicherheiten und Risiken entstehen können, die mit geringen Grundlagenkenntnissen vermeidbar sind.

IV. Grundlagen des Steuerrechts und Bedeutung für das Familienrecht

1. Familienrecht

- 13 Wenn das unterhaltsrechtlich relevante Einkommen mit dem steuerrechtlich relevanten Einkommen nicht identisch ist, so wird das Unterhaltseinkommen aus dem steuerrechtlichen Einkommen abgeleitet. Nach Feststellung des steuerrechtlich relevanten Einkommens erfolgen unterhaltsrechtliche Korrekturen.²²

Der Bearbeiter des familienrechtlichen Falls benötigt deshalb sowohl Kenntnisse des Steuerrechts und auch des Bilanzsteuerrechts.

Die Betrachtungsweisen im typisierten öffentlich-rechtlichen Steuerrecht und im Zivilrecht differieren z.T. erheblich. Steuerrechtlich stehen wirtschaftliche Sicht und die tatsächliche Beitreibung von Leistungen im Vordergrund.²³ Nach § 42 AO darf durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten das Steuerrecht nicht umgangen werden.²⁴

In Umgehungsfällen entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstehen würde. Nach § 41 AO ist es unerheblich, ob ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Das gilt nur dann nicht, wenn sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Scheingeschäfte und entsprechende Handlungen sind für die Besteuerung nicht maßgeblich. Verdeckt ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft maßgeblich, vgl. § 117 Abs. 2 BGB.

2. Steuerbegriff

- 14 Steuern sind kraft Legaldefinition²⁵ Geldleistungen ohne Gegenleistung zur Erzielung von Einnahmen eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens. Steuern haben also Abschöpfungscharakter (Sprichwort: Was Tüchtigkeit gewinnt, im Steuersack zerrinnt!). Es gilt vor allem der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 85 AO, das Amtsermittlungsprinzip, sog. Unter-

ausgestattet, gleichartig ist die Rechtslage für Patentanwälte. Zu anderen Betroffenen, z.B. Behörden, Körperschaften, Kreditinstituten, öffentlich bestellten versicherungsmathematischen Sachverständigen, Kaufleuten u.a. s. § 4 Nr. 3 ff. StBG.

19 Auf einen noch so versierten Notar darf sich der Rechtsanwalt nicht verlassen, denn der Notar haftet bei Fahrlässigkeit nachrangig (§ 839 Abs. 1 Satz 2 BGB).

20 OLG Koblenz FamRZ 1997, 24.

21 Gründe zur Abänderung der Vereinbarung waren an den auslegungsbedürftigen Begriff »Steuerpflichtige Einkünfte« geknüpft worden. Das OLG interpretierte den vertraglich verwandten Begriff als Bruttoeinkommen i.R.d. Bestimmung der steuerlichen Einkünfte.

22 BGHZ 87, 36, 39; BGH FamRZ 2003, 741 ff.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* Unterhaltseinkommen, Rn. 1.

23 Auch illegale Einkünfte und Schmiergelder müssen versteuert werden.

24 Beispiel BFH FamRZ 1996, 1471: Darlehen, das eine minderjährige Tochter einem Elternteil aus einer Schenkung des anderen Elternteils gewährt hat, mit einem Gesamtplan der Eltern zur Schaffung von einkommenssteuerlichen Werbungskosten.

25 § 3 AO.

suchungsgrundsatz, nach § 88 AO und demgegenüber Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 90 AO. Völlig anders gelagert als Steuern sind öffentlich-rechtliche Gebühren und Beiträge, denen eine Leistung im weiteren Sinne gegenübersteht. Ohne Gesetz darf keine Steuer erhoben werden, auch Rechtsverordnungen und Satzungen können aber als Rechtsgrundlage für die Erhebung von Steuern dienen. Als Realsteuer sind in § 3 Abs. 2 AO die Grundsteuer und die Gewerbesteuer definiert.

3. Steuerliche Nebenleistungen

Steuerliche Nebenleistungen sind nach § 3 Abs. 3 AO die Verspätungszuschläge (§ 152 AO), die Zinsen (§§ 233 bis 237 AO), die Säumniszuschläge (§ 240 AO), die Zwangsgelder (§ 329 AO) und die Kosten (§§ 178, 337 bis 345 AO). 15

– **Verspätungszuschläge** können bei verschuldet verspäteter Abgabe von Steuererklärungen festgesetzt werden. Das Verschulden wird unterstellt; für Aufhebung oder Erlass sind Nachweis des fehlenden Verschuldens und Abgabe der ausstehenden Steuererklärung notwendig. Die Einhaltung der Abgabefristen von Steuererklärungen wird immer strenger beachtet.

► **Hinweis:**

Die Normen der Abgabefristen § 25 Abs. 3 EStG, §§ 56, 60 EStDV, §§ 18, 22b UStG, § 149 AO, §§ 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 Satz 2 HGB sind auch für den Einwand relevant, die Gewinnermittlungen und Steuererklärungen würden noch nicht vorliegen!

– **Zinsen** können gem. § 233 AO nur auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis²⁶ anfallen, soweit gesetzlich geregelt. Auf steuerliche Nebenleistungen fallen keine Zinsen an. Der Zinssatz beträgt nach § 238 AO immer 0,5 % pro Monat = 6 % pro Jahr; nur volle Monate zählen (Grundsatz der Vollverzinsung ab dem 15. Monat nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, § 233a Abs. 2 EStG). Diese hohe Verzinsung ist insbesondere bedeutungsvoll bei der Veranlagung von weiter zurückliegenden Jahren, wie z.B. bei einer Neuveranlagung nach neuem § 7g EStG. Dieser verlangt bei nicht vorgenommener Investition Neuveranlagung der vergangenen betroffenen VAZ.

– **Steuernachforderungen und Steuererstattungen** nach § 233a²⁷ AO: Das ist der häufigste Fall der Verzinsung. Der **Zinslauf** beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. **Beispiel:** Die ESt-Veranlagung eines Steuerpflichtigen für 2012 schließt mit einem Bescheid vom 13.06.2014. Es sind 5.660 € ESt (ohne SolZ) zu erstatten. Es ist auf volle 50 €, also 5.650 € abzurunden. Der 15-Monatszeitraum endet mit dem 31.03.2014, folglich sind dem Steuerpflichtigen Zinsen für 2 volle Monate vom 01.04.2014 bis zum 01.06.2014 mit $2 * 0,5 %$ gutzuschreiben. Das entspricht 56,50 €.

– **Stundungszinsen** gem. § 234 AO: Auf diese kann das Finanzamt aus Billigkeitsgründen ganz oder teilweise verzichten. Sie fallen ansonsten für den gesamten Stundungszeitraum an, auch wenn vorzeitig bezahlt wird. Denkbar ist in solchen Fällen auch ein Erlass.

– **Hinterziehungszinsen** nach § 235 AO. Hier beginnt der Zinslauf in der Regel mit der Steuerverkürzung oder der Erlangung des Steuervorteils und endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern. Die Hinterziehung muss in dem Verfahren gesondert festgestellt werden.

– **Prozesszinsen** gem. § 236 AO

– Zinsen bei **Aussetzung der Vollziehung** gem. § 237 AO

– **Säumniszuschläge** fallen nach § 240 AO an, wenn die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages bezahlt wird. Für jeden angefangenen Monat der Säumnis ist ein Zuschlag von 1 % des auf volle 50 € abgerundeten Steuerbetrages zu entrichten.

– **Zwangsgelder** nach § 329 AO gehören neben der Ersatzvornahme und dem unmittelbaren Zwang zu den Zwangsmitteln des § 328 AO, die die Durchsetzung eines Verwaltungsaktes ermög-

²⁶ Für Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer.

²⁷ Eingefügt durch Gesetz vom 25.07.1988 BGBl I 1988, 1093; zuletzt geändert durch Art. 13 des Gs v. 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318.

13. Kapitel

lichen sollen, der auf Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder auf Unterlassung gerichtet ist. Das einzelne Zwangsgeld darf je 25.000 € nicht übersteigen.

- **Kosten** gem. §§ 337 ff. AO fallen meist im Rahmen von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen an.

V. Verfahrensgrundzüge

1. Besteuerungsverfahren/beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

- 16 Das Besteuerungsverfahren, beginnend mit den Ermittlungen und im Ernstfall endend mit dem Vollstreckungsverfahren, berührt stets das familienrechtliche Mandat wegen seiner Grundlage für das Unterhaltseinkommen. Dabei konkurrieren oft zwei bis drei wesensverschiedene Rechtsebenen, nämlich die familienrechtliche, die steuerrechtliche bzw. auch noch die sozialrechtliche.

Die im Einzelnen bestehenden steuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus der AO und dem HGB²⁸. Im Veranlagungsverfahren ergehen Leistungsbescheide, in denen die Steuerzahllast festgesetzt wird. Daneben gibt es Feststellungsbescheide, z.B. §§ 179 ff. AO, in denen die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, sowie Messbescheide, in denen ein Messbetrag festgesetzt wird, z.B. für die Gewerbesteuer oder die Grundsteuer. Grundlagenbescheide sind nur selbstständig anfechtbar. Sie können Bestandskraft erlangen. Auch Haftungsbescheide, §§ 191 ff. AO – z.B. gegen einen GmbH-Geschäftsführer, – kommen im Steuerrecht vor.

- 17 **Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht** besteht
- nach § 1 Abs. 1 EStG für alle natürlichen Personen (auch Ausländer) mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland,
 - nach § 1 Abs. 2 EStG auch ohne diese Voraussetzungen für Deutsche, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen. Gleiches gilt für ihre haushaltszugehörigen deutschen Angehörigen und für andere haushaltszugehörige Angehörige, die keine Einkünfte beziehen, oder nur Einkünfte, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. Dies gilt jedoch nur abhängig von beschränkter Einkommensbesteuerung im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat.
 - Nach § 1 Abs. 3 EStG sind natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch Aufenthalt haben, soweit sie Inlandseinkünfte nach § 49 EStG in einer der sieben Einkunftsarten haben, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Dazu zählen u.a. alle Einkünfte aus inländischer Tätigkeit oder inländischen Betriebsstätten, also in der Unterhaltspraxis häufige Einkünfte. Die Gesamteinkünfte müssen aber im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterliegen, oder die Auslandseinkünfte dürfen 6.136 €/Jahr nicht überschreiten; dieser Betrag ist nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat eventuell zu kürzen. Daneben bestehen formelle Voraussetzungen (Auslandsbescheinigung). Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind zu beachten.
- 18 Natürliche Personen, die keine der vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, sind gem. § 1 Abs. 4 EStG mit Inlandseinkünften nach § 49 EStG **beschränkt steuerpflichtig**.

Für Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates der EU oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist (EU/EWR) gilt die ergänzende Neuregelung des § 1a EStG. Mit ihr erfüllt der Gesetzgeber die Vorgaben der EUGH-Rechtsprechung. EU/EWR-Grenzpendlern wird auf diesem Wege auch ohne Inlandswohnsitz (oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) eine Reihe von Vergünstigungen für Ehegatten und Kinder im EU/EWR-Ausland eingeräumt, nämlich der Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhaltes nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Die Beurteilung von Auslandsberührungen erfordert auch im Steuerrecht größte Vorsicht und aktuelle Kenntnis von Gesetzesänderungen, Doppelbesteuerungsabkommen und Rechtsprechung.

²⁸ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 105–126.

Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen auch auf eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Änderungen im EStG sind am 19.07.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend zum VAZ 2001 in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013²⁹ in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.³⁰

2. Einspruch gegen Steuerbescheide

Steuerbescheide müssen als Verwaltungsakte eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten. 20

Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat³¹ ab Bekanntgabe.³² Das Einspruchsverfahren löst keine Verwaltungsgebühren aus, sodass eine Einspruchseinlegung zumindest zur Fristwahrung und ohne Begründung deswegen im Steuerrecht oft in Betracht zu ziehen ist.

Es gibt **kein Verböserungsverbot**, was demgegenüber die **Sprungklage** gem. § 45 FGO erwägenswert macht.

Es kann notwendig oder zweckmäßig sein, den Einspruch mit einem begründeten Antrag auf Aussetzung³³ der Vollziehung zu verbinden. Der Einspruch hat nämlich keine aufschiebende Wirkung. Das Finanzamt wird anschließend seine Rechtsauffassung kundtun, wenn es nicht abhilft. In der Einspruchsbegründung können alle nötigen Gesichtspunkte gewürdigt werden. Wird der Einspruch notwendig, weil es bspw. an der Mitwirkung oder Zustimmung des Ehegatten fehlt, (z.B. fehlende Zustimmung zum Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhaltes oder zur noch zulässigen Zusammenveranlagung zur ESt), ist es zweckmäßig, das Finanzamt auf die Probleme im zivilrechtlichen Innenverhältnis hinzuweisen und anzuregen, dass über den Einspruch vorerst nicht entschieden wird. Es ist sinnvoll, das Finanzamt zur rechtlichen Auseinandersetzung im zivilrechtlichen Innenverhältnis auf dem Laufenden zu halten (z.B. durch Kopie des gerichtlichen Antrags).

Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann das Finanzamt gem. § 165 Abs. 1 AO die Steuer **vorläufig festsetzen**. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben. Die Regelung gilt ausdrücklich auch, wenn das BVerfG die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem GG festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist. Dies gilt auch, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens beim EUGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist. Die Vorläufigkeit wird in Einkommensteuerbescheiden regelmäßig erklärt, sobald Grundsatzfragen auftauchen, die die Masse der Steuerbürger betrifft. Die Vorläufigkeitserklärung eröffnet die spätere Anpassung des Bescheides (§ 165 Abs. 2 AO) und vermeidet eine Flut von Einsprüchen, die anderenfalls zur Rechtswahrung nötig wären. Partielle Vorläufigkeit kann mit einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung verbunden werden (§ 165 Abs. 3 AO).

29 BVerfG FamRZ 2013, 1103.

30 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.07.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, www.bundesfinanzministerium.de.

31 § 355 AO.

32 § 357 AO: Der Einspruch ist in Schriftform oder zur Niederschrift beim Finanzamt einzulegen. Zuständig ist immer die Finanzbehörde, die den Bescheid erlassen hat. Der Rechtsbehelf löst beim Finanzamt keine Kosten aus und kann bis zur Bekanntgabe der Entscheidung zurückgenommen werden, § 362 AO. Danach ist im Fall einer Beschwer der Rechtsweg zum Finanzgericht gegeben.

33 Rechtsfolge im Fall der Bewilligung: Es fallen Aussetzungszinsen an, letztlich aber nur soweit die Steuerschuld Bestand hat.

13. Kapitel

VI. Begriffsbestimmungen im Einkommensteuerrecht

1. Die sieben Einkunftsarten³⁴

- 21 Der Besteuerung unterliegen alle Einkünfte des Steuerpflichtigen, § 2 Abs. 1 EStG, die während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als Inlandseinkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt werden, und einer der sieben Einkunftsarten zuzuordnen sind:
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft³⁵ (§§ 13 ff. EStG)
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 ff. EStG)
 3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)
 4. Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit (§§ 19 f. EStG)
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)
 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)
 7. sonstige Einkünfte³⁶ (§§ 22 f. EStG)

Zuflüsse oder Geldleistungen, die sich in keine dieser Einkunftsarten einreihen lassen, werden **nicht besteuert**, z.B. wegen Progressionsvorbehaltes³⁷.

2. Einkunftsermittlungsarten (§ 2 Abs. 2 EStG)

- 22 Bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit ist der **Gewinn** (§§ 4 bis 7g EStG) maßgeblich. Folglich bezeichnet man diese Einkünfte als **Gewinneinkünfte**.

Bei den anderen Einkunftsarten ist der **Überschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a EStG) relevant; diese sind die **Überschusseinkünfte**.

3. Die Verrechnung von Einkünften eines Veranlagungszeitraumes (VAZ)

- 23 Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte werden sowohl die positiven als auch die negativen Einkünfte der einzelnen Einkunftsarten berücksichtigt. Bei der Verrechnung von Verlusten unterscheidet man den Verlustausgleich **und** den Verlustabzug nach § 10d EStG.

Unter einem horizontalen Verlustausgleich versteht man die Verrechnung der positiven und negativen Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart zur Ermittlung der Einkünfte **einer Einkunftsart**.

Überschreiten die positiven die negativen Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart, entstehen **positive Einkünfte** dieser Einkunftsart. Überschreiten die negativen die positiven Einkünfte innerhalb einer Einkunftsart, entstehen **negative Einkünfte** dieser Einkunftsart.

Beim horizontalen Verlustausgleich erfolgt eine Verrechnung der negativen mit den positiven Einkünften innerhalb einer Einkunftsart.

► Beispiel:

Unterhaltsschuldner S. erzielt im Veranlagungszeitraum 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt:

Mietobjekt 1 Hafenstraße	60.000 €
Mietobjekt 2 Gartenstraße	–80.000 €

34 Ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 51–104.

35 Achtung, für diese gilt zwingend ein abweichendes Geschäftsjahr, schon deswegen werden in entsprechenden Unterhaltsfällen mehrjährige Ergebnisse benötigt. Das Wirtschaftsjahr endet regelmäßig mit dem 30.06., § 4a EStG.

36 **Vorsicht:** umfassende Rechtsänderung zur Besteuerung von Renten und Pensionen erfolgte zum 01.01.2005; s. dort.

37 § 32b EStG.

Lösung:

Im Wege des horizontalen Verlustausgleichs werden die Einkünfte des S. aus V & V mit – 20.000 € ermittelt.

Unter einem vertikalen Verlustausgleich versteht man die Verrechnung der positiven Einkünfte einzelner Einkunftsarten mit negativen **Einkünften anderer Einkunftsarten** zur Ermittlung der Summe der Einkünfte.

▶ **Abwandlung des Beispiels:**

Unterhaltsschuldner S. hat in 2014 neben seinen negativen Einkünften aus V und V i.H.v. –20.000 € noch Einkünfte als Arzt aus selbstständiger Arbeit i.H.v. 80.000 €.

Lösung:

Die Summe der Einkünfte des S. beträgt in 2014 **60.000 €**.

▶ **Hinweis:**

Übersteigen die negativen Einkünfte die positiven Einkünfte der verschiedenen Einkunftsarten, wird ein vertikaler Verlustausgleich nur bis zur Höhe der positiven Einkünfte möglich. Grundsätzlich ist die Summe der Einkünfte somit positiv oder beträgt mindestens 0 €.

▶ **Weitere Abwandlung des vorigen Beispiels:**

Unterhaltsschuldner S. hat 2014 neben seinen negativen Einkünften aus V und V i.H.v. – 20.000 € als Arzt lediglich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit i.H.v. 10.000 €.

Lösung:

Die Summe der Einkünfte des S. in 2014 beträgt »0«. Etwaig nicht ausgeglichene Verluste können unter bestimmten Voraussetzungen nach § 10d EStG zurück- oder vorgetragen werden, vgl. Rdn. 24.

Nicht alle Verluste können mit positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Ausgeschlossen vom Verlustausgleich sind z.B.:

- Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung (§ 15 Abs. 4 Satz 1 EStG);
- Verluste aus gelegentlichen Leistungen, z.B. bei gelegentlicher Vermittlung oder Vermietung von beweglichen Gegenständen, wenn die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen (§ 22 Nr. 3 Satz 3 EStG);
- Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, soweit sie Gewinne, die der Steuerpflichtige im selben Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, übersteigen (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG);

4. Die Verlustübertragung in andere Veranlagungszeiträume (§ 10d EStG)

Allgemein ist der Verlustabzug vor dem Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und anderen Abzugsbeträgen vorzunehmen.

Wenn Verluste im Wege des Verlustausgleichs, vgl. Rdn. 23, nicht ausgeglichen werden können, besteht für sie die Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG.

Der Verlustabzug wird unterteilt nach Verlustrücktrag und Verlustvortrag.

Bei einem Verlustrücktrag werden negative Einkünfte, d.h. Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte im laufenden Veranlagungszeitrahmen nicht ausgeglichen werden,

- bis zu einem Betrag von **511.500 €**, ab **VAZ 2013 1.000.000 €**,
- bei zusammen veranlagten Ehepartnern bis zu einem Betrag **1.023.000 €**, ab **VAZ 2013 2.000.000 €**

13. Kapitel

vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraumes abgezogen (Höchstbetrag).

► Beispiel:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des ledigen Unterhaltsschuldners S. in 2013 betrug **90.000 €**. Die Einkünfte setzen sich zusammen aus selbstständiger Tätigkeit i.H.v. 80.000 € und Vermietung und Verpachtung i.H.v. 10.000 €. Im Jahr 2014 verdient S. als Arzt lediglich 40.000 €. Aus Vermietung und Verpachtung haben sich negative Einkünfte i.H.v. – 50.000 € ergeben, so dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2014 – **10.000 €** beträgt.

Lösung:

S. hat seinen Verlust in 2014 i.H.v. – 10.000 € auf das Jahr 2013 zurück zu tragen. Da der Höchstbetrag i.H.v. 1.000.000 € nicht überschritten wird, beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2013 **80.000 €** (90.000 € Gesamtbetrag der Einkünfte 2013 – Verlust 2014 i.H.v. – 10.000 €).

Wird der Höchstbetrag überschritten, darf höchstens der Höchstbetrag zurückgetragen werden.

Die Verrechnung kann ggf. dazu führen, dass im Rücktragsjahr 2013 des vorstehenden Beispiels die sich anschließenden Abzüge in Form von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen nicht mehr zu einer Steuerentlastung führen.

Der Steuerpflichtige kann deshalb auf Antrag nach § 10d Abs. 1 Sätze 5 und 6 EStG ganz oder teilweise von der Durchführung des Verlustrücktrages absehen bzw. der Höhe nach beschränken.

Verluste, die nicht oder nicht in vollem Umfang durch Verlustrücktrag berücksichtigt werden, können nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG

- bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. €,
- bei zusammenveranlagten Ehepartnern bis zu 2 Mio. € in den folgenden Veranlagungszeiträumen unbeschränkt abgezogen werden, § 10d Abs. 2 Satz 2 EStG (Verlustvortrag).

Ferner ist im Wege des Verlustvortrages ein Verlustabzug bis zu 60 % des 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. € bei der Zusammenveranlagung) **übersteigenden Gesamtbetrags** der Einkünfte möglich, § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG.

Dadurch werden Verluste im Wege des Verlustvortrages zeitlich gestreckt und gehen nicht verloren.

► Hinweis:

Der am Schluss eines Veranlagungszeitraumes verbleibende Verlustvortrag ist nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen.

- 25 Unter dem verbleibenden Verlustvortrag versteht man die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen sowie die nach § 10d Abs. 2 EStG abzugsfähigen Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen VAZ festgestellten verbleibenden Verlustvortrages.
- 26 **Zuständig für die Feststellung** ist das für die Besteuerung zuständige Finanzamt. Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraumes, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraumes, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 der FGO gelten entsprechend. Die Besteuerungsgrundlagen dürfen bei der Feststellung nur insoweit abweichend von § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt.
- 27 Die **Feststellungsfrist** endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VAZ abgelaufen ist, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen ist. § 181 Abs. 5 der AO greift nur,

wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrags pflichtwidrig unterlassen hat, § 10d Abs. 4 Satz 2–6 EStG.

Verluste im Familienrecht

28

Verluste sind in allen Einkunftsarten denkbar. Da es im Familienrecht auf die potenzielle Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen ankommt, stellt sich die Frage, inwieweit Verluste unterhaltsrechtlich relevant sind. Soweit Verluste aus tatsächlichen Aufwendungen resultieren, wie z.B. aus Zinsleistungen für bestehende Darlehensverbindlichkeiten, sind sie zu berücksichtigen³⁸. Bei sogenannten Verlustbeteiligungen gilt, dass diese als Vermögensdispositionen unberücksichtigt bleiben³⁹. Der BGH hat die Ansicht vertreten, dass besonders Verluste aus Bauherrenmodellen unberücksichtigt bleiben müssen. Der Unterhaltsberechtigte wird damit so gestellt, als hätten die vermögensbildenden Aufwendungen nicht stattgefunden⁴⁰. Daher werden Zins- und Tilgungsaufwendungen nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der erzielten Steuervorteile ist eine fiktive Steuerlast⁴¹ abzuziehen, die ohne die Beteiligung am Bauherrenmodell zu zahlen gewesen wäre. Steuerliche Verlustvorträge außerhalb des Anknüpfungszeitraums bleiben außer Betracht.⁴² Im Hinblick auf die fehlende durchgängige Rechtsprechung dürfte sich eine Zurückhaltung bei der Anerkennung von Verlusten empfehlen.

Bei **Verlusten im Zusammenhang mit Einkünften aus Gewerbebetrieb** muss individuell untersucht werden, woraus die Verluste resultieren, insbesondere, wenn der Unterhaltsschuldner keine weiteren positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten erzielt (wovon hat er dann gelebt?). Es ist ein zeitnaher (minimal) Dreijahresdurchschnitt zu bilden, um die schwankenden Einkünfte auszugleichen.⁴³ Die ehelichen Lebensverhältnisse sind zu betrachten. Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang auch, ob der Unterhaltsschuldner seine Gewinnermittlungsart in dem Betrachtungszeitraum gewechselt hat, z.B. von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich übergegangen ist. In diesem Fall sind Korrekturen vorzunehmen, die häufig schon zu positiven Ergebnissen (»Übergangsgewinn«) führen.

5. Die Ermittlung der Jahressteuer

Das Unterhaltseinkommen basiert auf der Zusammenführung der Unterhaltseinkünfte in der **Summe der Einkünfte**⁴⁴.

Nach § 2 Abs. 1 bis 5 EStG wird das zu versteuernde Einkommen schrittweise wie folgt ermittelt:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 EStG
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG
- + Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gem. § 18 EStG
- + Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit gem. § 19 EStG
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG
- + sonstige Einkünfte gem. § 22 EStG
- = **Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 2 EStG**
- Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG

38 BGH FamRZ 2005, 1159; FuR 2005, 361 ff.
 39 BGH FamRZ 1987, 36, 37; OLG Hamburg FamRZ 1984, 59.
 40 BGH FamRZ 1987, 913, 916.
 41 Vgl. Rdn. 154.
 42 OLG Celle, FuR 2001, 509, 511.
 43 OLG Brandenburg m.H.a. Wendl/Dosel/Kemper, FamRZ 2014, 219.
 44 Diese Summe kann ein Saldo aus positiven und negativen Einzeleinkünften sein. In Einzelgesetzen kann es auf andere Summen ankommen, bspw. die Summe nur der positiven Einkünfte beim BErzGG oder BAföG; s. ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 529–537.

13. Kapitel

- Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG
- + Hinzurechnungsbetrag § 52 Abs. 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 ALG
- = **Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG**
- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG
- Außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 bis 33b EStG
- sonstige Abzugsbeträge wie z.B. nach § 7 FördG
- + Zurechnung des Einkommens gem. § 15 Abs. 1 AStG
- = **Einkommen nach § 2 Abs. 4 EStG**
- Freibeträge für Kinder nach §§ 31, 32 Abs. 6 EStG
- Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- = **zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG**

6. Festzusetzende Einkommensteuer⁴⁵

- 31 Das Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen tariflicher und festzusetzender Einkommensteuer.

Diese werden wie folgt ermittelt:

- 1 Steuerbetrag
 - a) lt. Grundtabelle/Splittingtabelle (§ 32a Abs. 1, 5, § 50 Abs. 3 EStG)
oder
 - b) nach dem bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b EStG) oder der Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- 2 + Steuer aufgrund der Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
- 2a + Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3 EStG (entfällt ab VAZ 2009)
- 3 + Steuer aufgrund Berechnung nach § 34a Abs. 1, 4–6 EStG
- 4 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
+ Minderungsbetrag nach Punkt 11 Nr. 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA Belgien in der durch Art. 2 des Zusatzabkommens vom 05.11.2002 geänderten Fassung⁴⁶
- 6 – ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
- 7 – Steuerermäßigung nach § 35 EStG
 - Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigen genutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2 EStG)
 - Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)
 - Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
 - Steuerermäßigung nach § 35a EStG (bis VAZ 2009)
 - Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35b EStG (ab VAZ 2009)
- 11b + Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG (ab VAZ 2009)⁴⁷
- 12 + Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG
- 13 + Nachversteuerung nach § 10 Abs. 5 EStG i.V.m. dem § 30 EStDV
- 14 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 15 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2 EStG
- + Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen, soweit in den Fällen des § 31 EStG das Einkommen um Freibeträge für Kinder gemindert wurde
- 17 = festzusetzende Einkommensteuer (§ 2 Abs. 6 EStG)

45 Ausführlich: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 674 f.

46 BGBl 2003 II, S. 1615.

47 Steuerpflichtige Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer, d.h. Abgeltungsteuer, unterliegen!

7. Aufbewahrungspflichten nach AO

Die Aufbewahrungspflichten⁴⁸, die mittelbar auch auf das Unterhaltsrecht Auswirkungen haben, sind in § 147 AO geregelt. 32

Aktuelle Aufbewahrungsfristen nach § 147 Abs. 3 AO:

- 10 Jahre: Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanz nebst Arbeitsanweisungen, Organisationsunterlagen und Buchungsbelege
- 6 Jahre: die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe und sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse und der Eröffnungsbilanz können die Unterlagen auch auf Bildträgern/Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht und Übereinstimmung und Lesbarkeit gesichert sind.

Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Der Steuerpflichtige hat auf Verlangen der Finanzbehörde auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen. 33

► Hinweis:

Sind die Unterlagen mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige. 34

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Bucheintragung erfolgt, Inventar, Eröffnungsbilanz, Jahresabschluss, Lagebericht, oder Briefwechsel erstellt werden oder der Buchungsbeleg entsteht. Sie läuft nicht ab, solange die Unterlagen für die Steuererhebung von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Diesen Formalien haben in der Praxis des Familienrechts Bedeutung, da die ständige BGH-Rechtsprechung dem selbstständigen Unterhaltspflichtigen erhebliche Darlegungslasten auferlegt.

VII. Einkommensteuertarif

1. Einkommensteuer (vgl. zur Lohnsteuer Rdn. 332 ff.)

Die Grundtabelle, also der Grundtarif, wird angewendet bei ledigen Steuerpflichtigen, verwitweten Steuerpflichtigen, wenn nicht ausnahmsweise der Splittingtarif zur Anwendung gelangt (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG), geschiedenen Steuerpflichtigen, wenn nicht ausnahmsweise der Splittingtarif anzuwenden ist, Ehegatten, die getrennt veranlagt werden (§ 26a EStG), Ehegatten, die die besondere Veranlagung wählen, es sei denn, der Ehegatte war zu Beginn des Veranlagungszeitraumes verwitwet und ausnahmsweise nach dem Splittingtarif zu besteuern (§ 26c Abs. 2 EStG). Siehe zur Rechtslage ab VAZ 2013 unter M II. Rdn. 388. 35

Die Splittingtabelle wird angewendet bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden (§ 32a Abs. 5 EStG), verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt des Todes unbeschränkt steuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG), geschiedenen Steuerpflichtigen, wenn die Geschiedenen im Zeitpunkt der Scheidung die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllten und wenn der bisherige Ehe-

⁴⁸ Beck'sches Steuerberaterhandbuch, K, Rn. 21.

13. Kapitel

gatte im selben Jahr wieder verheiratet ist und mit seinem neuen Partner die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung erfüllt (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG).

Tarifliche Einkommensteuer ab 2007 (inklusive sog. »Reichensteuer«)

Zone	zu versteuerndes Einkommen	tarifliche ESt 2007
1	Nullzone	bis zu 7.664 € (Grundfreibetrag)
2.	untere Progressionszone	von 7.665 € bis 12.739 €
3.	obere Progressionszone	von 12.740 € bis 52.151 €
4.	untere Proportionalzone	von 52.152 € bis 250.000 €
5.	obere Proportionalzone	von 250.001 €

Ab VAZ 2009 gilt folgende Änderung durch das Konjunkturpaket II:

Liegt das Einkommen über dem Grundfreibetrag (beginnt der Tarif statt der bisherigen 15 % mit 14 %). Bei einem Spitzensteuersatz von 42 % bzw. 45 % (Reichensteuer) bleibt es bei obiger Regelung.

Für alle Tarifzonen sind die Einkommensgrenzen angehoben worden, und zwar für 2009 um 400 € und ab 2010 um weitere 330 €.

Die Entlastung kann gegenüber dem Einkommensteuertarif 2008 insgesamt bis zu 280 € betragen.

Ab VAZ 2010: Der Grundfreibetrag wird auf 8.004 € für Alleinstehende und auf Ehepaare auf 16.009 € angehoben. Der Grenzsteuersatz wächst von 14 % auf 42 %.

Aufgrund der Tatsache, das Einkommen- und Lohnerhöhungen nur die Inflation ausgleichen, kommt es zur sog. kalten Progression, d.h. einem Anstieg der Durchschnittsbelastung. Zur Berechnung des individuellen Steuertarifs s.u. www.abgabenrechner.de.

Der Spitzensteuersatz von 42 % wird erst ab einem zu versteuernden Einkommen 52.882 € angewandt. (Vgl. Tabelle Tarifstruktur, Anhang Schürmann, S. 49)

- 36 Ab VAZ 2013 erhöht sich nach dem Gesetz zum Abbau der kalten Progression⁴⁹ der Grundfreibetrag auf 8.130 € und ab VAZ 2014 auf 8.354 €. Der Eingangssteuersatz bleibt mit 14 % unverändert.

2. Besondere Steuerberechnungen

a) Progressionsvorbehalt⁵⁰ (§ 32b EStG)

- 37 Der Progressionsvorbehalt betrifft Einnahmen, die **keine Einkünfte** darstellen. Weitgehend handelt es sich dabei um Lohnersatzleistungen wie Arbeitslosengeld, Teilarbeitslosengeld, Krankengeld, Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld, Insolvenzgeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld und andere Leistungen wie Unterhaltsgeld als Zuschuss und Eingliederungshilfen, auch Leistungen nach § 10 SGB III, die dem Lebensunterhalt dienen und Aufstockungsbeträge bei Altersteilzeit.

49 BGBl. I 2013, 283.

50 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 681 f.

Hat ein Arbeitnehmer in einem Jahr Zeiten der Beschäftigung und wesentliche Zeiten der Arbeitslosigkeit,⁵¹ kann sich schon hieraus bei der Veranlagung zur ESt eine deutliche, das verfügbare unterhaltsrechtliche Einkommen erhöhende, Steuererstattung ergeben.

b) Außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG), insbesondere Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen⁵²

Bestimmte außerordentliche Einkünfte unterliegen einer privilegierenden Steuerregelung. 38

In § 34 EStG werden in Abs. 2 enumerativ die Anwendungsfälle definiert:

- Veräußerungsgewinne i.S.d. §§ 14, 14a Abs. 1, §§ 16 und 18 Abs. 3 EStG mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40b i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind;
- Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG;
- Nutzungsvergütungen und Zinsen i.S.d. § 24 Nr. 3 EStG, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als 3 Jahren nachgezahlt werden können;
- Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasst;
- Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen i.S.d. §§ 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG
- Von überragender Bedeutung sind die Veräußerungsgewinne durch Veräußerung eines Betriebes gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG. Veräußerung liegt vor bei Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters an einer KGaA. Dem gleichgestellt ist die Aufgabe des Betriebes nach § 16 Abs. 3 EStG (die Aufgabe des Betriebes ist also die letzte gewerbliche Handlung des Unternehmers).
- Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 2 EStG, so auch bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, ermitteln sich wie folgt:
Veräußerungspreis
abzüglich Veräußerungskosten
abzüglich Wert des Betriebsvermögens/Reinvermögens (Vermögen – Schulden)
= Veräußerungsgewinn⁵³
- Bei Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an Körperschaften liegt in konsequenter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens eine Steuerbefreiung i.H.v. 40 % des Veräußerungsgewinns vor (§ 3 Nr. 40 EStG).
- Nach § 34 Abs. 1 EStG wird der Veräußerungsgewinn über die so genannte 1/5-Regelung ermittelt⁵⁴.
- Darüber hinaus ist in § 34 Abs. 3 EStG eine Regelung zur Altersentlastung normiert, die eintritt, wenn die Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG 5.000.000 € nicht übersteigen und der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im versicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Der ermäßigte Steuersatz beträgt dann 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 %, § 34 Abs. 2 EStG. Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. Erzielt der Steuerpflichtige in einem VAZ mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S.d. Satzes 1,

⁵¹ Die Regelung gilt auch für andere Lohnersatzleistungen, die teils zuvor aufgelistet wurden, z.B. auch Insolvenzgeld.

⁵² Ausführlich Rdn. 108; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 85–89; Rdn. 107.

⁵³ Beispiel bei *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 87.

⁵⁴ Beispiel in EStH, Einkommensteuerhinweise, H 34.2.

13. Kapitel

kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen. § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG ist entsprechend anzuwenden.

3. Solidaritätszuschlag (SolZ)

- 39 Zur Einkommensteuer wird ab dem 01.01.1995 ein Solidaritätszuschlag erhoben, § 1 Abs. 1 SolZG. Bemessungsgrundlage ist hierfür die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG, § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer ist dies die festzusetzende Einkommensteuer, wenn der Steuerpflichtige keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhält. Ist dies jedoch der Fall, so ist die tarifliche Einkommensteuer Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Eine Erhebung erfolgt nur, wenn die Bemessungsgrundlage bei Anwendung der Grundtabelle mehr als 972 € und bei Anwendung der Splittingtabelle mehr als 1.944 € beträgt.

► **Hinweis:**

Diese Steuer ist unterhaltsrechtlich abzugsfähig.

- 40 Das FG Niedersachsen⁵⁵ hält den Solidaritätszuschlag wegen Verstoßes gegen Art 3 GG (ausländische Einkünfte und inländische gewerbliche Einkünfte unterliegen wegen verschiedener steuerlicher Anrechnungsvorschriften nicht vollständig dem Solidaritätszuschlag) für verfassungswidrig. Bereits 2009 hatte das FG Niedersachsen dem BVerfG die Frage zur Verfassungsmäßigkeit vorgelegt. Das BVerfG⁵⁶ hatte diese Vorlage jedoch als unzulässig verworfen. Die Festsetzungen des Solidaritätszuschlages erfolgen laut BMF-Schreiben v. 29.08.2013⁵⁷ ab dem VAZ 2005 vorläufig.

41 ► **Hinweis:**

Soweit ein Vorläufigkeitsvermerk auf der Festsetzung enthalten ist, ist insoweit kein Einspruch erforderlich.

4. Kirchensteuer (KiSt)

- 42 Die Kirchensteuer wird mit dem maßgeblichen Prozentsatz unmittelbar von der zu erhebenden Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer berechnet, wenn der Steuerpflichtige keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhält. Sie werden im Allgemeinen bereits bei der Veranlagung zur Einkommensteuer von den Finanzämtern festgesetzt und auch erhoben. Bei Lohnsteuerpflichtigen berechnet diese der Arbeitgeber nach dem am Wohnsitz des Arbeitnehmers geltenden Steuersatz. Er führt diese dann zusammen mit der Lohnsteuer an das Finanzamt ab (vgl. auch Rdn. 144).

Die Kirchensteuer wird nach Pauschalsteuersätzen von der Lohnsteuer berechnet, wenn auch der Arbeitslohn pauschal berechnet wird (vgl. Rdn. 147).

► **Hinweis:**

Auch diese Steuer dürfte unterhaltsrechtlich abzugsfähig sein, obwohl zulasten der Unterhaltsberechtigten Einkommen reduziert wird.

VIII. Steuerfreie Einnahmen

- 43 Aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen sind bestimmte **steuerbare** Einnahmen nach § 3 EStG **steuerfrei**, wie z.B.:
- Leistungen aus Krankenversicherung, Pflegeversicherung und gesetzlicher Unfallversicherung, wie z.B. auch Renten aus Berufsgenossenschaften (§ 3 Nr. 1a EStG)
 - Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz (§ 3 Nr. 1d EStG)

⁵⁵ Nds. FG v. 22.08.2013 – 7 K 143/08, www.finanzgericht.niedersachsen.de.

⁵⁶ BVerfG v. 08.09.2010, – 2 BvL 3/10, www.bundesverfassungsgericht.de.

⁵⁷ BMF-Schreiben v. 29.08.2013, IV A 3 – S 0338/07/10010, BStBl I 2013, 978.

- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Teilarbeitslosengeld, Winterausfallgeld und Arbeitslosenhilfe (§ 3 Nr. 2 EStG)
- Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung (§ 3 Nr. 14 EStG)
- Reisekostenvergütungen und dienstlich veranlasste Umzugskostenvergütungen an Angestellte im privaten Dienst und Bedienstete des öffentlichen Dienstes, wenn bestimmte Pauschbeträge nicht überschritten werden (§ 3 Nr. 16 EStG)
- Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke, soweit sie 2.100 € als Freibetrag im Jahr nicht überschreiten (§ 3 Nr. 26 EStG)
- Werkzeuggeld, d.h. Entschädigungen für die betriebliche Nutzung von Werkzeugen eines Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 30 EStG)
- unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen seiner Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel (§ 3 Nr. 32 EStG)
- die Hälfte der Dividenden im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 3 Nr. 40d EStG)

► **Hinweis:**

- Ab 2009 ist für private Kapitalerträge das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft worden.
- Vorteile eines Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG)
 - Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist (§ 3 Nr. 51 EStG)
 - Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz (§ 3 Nr. 58 EStG)
 - Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers z.B. der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung des Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 62 EStG)
 - Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz (§ 3 Nr. 67 EStG)
 - (steuerbefreit sind auch 40 % des Veräußerungsgewinns bei der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, § 3 Nr. 40 EStG, Rdn. 38)

B. Unterhaltseinkünfte

Das **Unterhaltseinkommen** einerseits definiert sich aus der Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer. 44

Die **Unterhaltseinkünfte** ermitteln sich aus der Summe des auf steuerlichen Einkünften basierenden Einkommens.

Darüber hinaus umfasst das **unterhaltsrechtlich relevante Einkommen** auch die weiteren dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkünfte und geldwerten Vermögensvorteile wie Wohnvorteil und etwaiges fiktives Einkommen.⁵⁸

I. Gewinn- und Überschusseinkünfte in der Übersicht⁵⁹

§ 2 Abs. 2 EStG unterscheidet zwischen den Gewinneinkünften und den Überschusseinkünften. 45

Gewinneinkünfte sind:

Einkünfte aus Landwirtschaft- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG⁶⁰

58 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* Unterhaltseinkommen, Einleitung Rn. 1.

59 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 51–53; B, Rn. 70–99.

60 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 74–76.

13. Kapitel

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG⁶¹

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 EStG⁶²

Bei den Katalogberufen des § 18 EStG besteht die Gefahr, dass es zu einer sog. **Abfärbung** kommt. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG können derartige Einkünfte damit der Gewerbesteuer unterliegen.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist nämlich Voraussetzung die geistige, leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit als Einzelunternehmer oder in der Mitunternehmerschaft des Berufsträgers.

Daran kann es bspw. fehlen, wenn es am unternehmerischen Risiko fehlt und eine Beteiligung am Betriebsvermögen nicht stattfindet⁶³. Dies hat auch zur Folge, dass bei fehlender Beteiligung am Gesamthandsvermögen die Buchwertverknüpfung nach § 24 UmwStG nicht möglich ist, sodass es bei Umwandlungen zur Aufdeckung stiller Reserven kommt.

Die Mitunternehmerstellung erfordert mithin Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative.

Auch teilweise als gewerblich eingestufte Einkünfte infizieren mithin aller Einkünfte und führen zur Gewerblichkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

46 Überschusseinkünfte⁶⁴ sind:

Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 EStG⁶⁵

Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG⁶⁶

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG⁶⁷

Sonstige Einkünfte nach § 22 EStG⁶⁸

47 Bei den Gewinneinkünften wird unterschieden zwischen den **Gewinnermittlungsmethoden** durch Betriebsvermögensvergleich, Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR)⁶⁹ und der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen⁷⁰.

48 Obwohl es sich im technischen Sinne nicht um eine Gewinnermittlungsmethode handelt, wird an dieser Stelle auch auf die **Gewinnschätzung**⁷¹ nach § 162 AO verwiesen. Die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen (§ 149 Abs. 1 AO) bleibt auch bei der Gewinnschätzung bestehen, sodass auch unterhaltsrechtlich weiter zur Vorlage der Gewinnermittlungen und Steuererklärungen bzw. -bescheide zu bestehen ist, weil die Schätzung zu niedrig sein kann.

Beabsichtigen Steuerpflichtige langfristig keinen Gewinn bzw. keinen Überschuss zu erzielen, spricht man von Liebhaberei (Hobby).

Das Institut der **Liebhaberei** wird im Steuerrecht zur Überprüfung der Frage herangeführt, ob negative Einkünfte mit positiven Einkünften verrechnet oder ausgeglichen werden können.

Diese Fragestellung ist natürlich auch im Unterhaltsrecht von Relevanz, weil steuerlich nicht abzugsfähige Verluste auch unterhaltsrechtlich keine Rolle spielen können.

61 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 77–94.

62 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 95–99.

63 FG Düsseldorf EFG 2014, 840 (11 K 3968/11 und 11 K 3969/11); Revision eingelegt unter BFH VIII R 62/13.

64 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 446–528.

65 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 446–469.

66 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 470–499.

67 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 500–512.

68 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 513–528.

69 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 381–413.

70 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 101, C, Rn. 1 ff.

71 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 4–9.

Der unterhaltsrechtliche Sachbearbeiter muss bei negativen Einkünften deshalb stets prüfen, ob eine steuerrechtliche Liebhaberei vorliegt. 49

Definition: Im Steuerrecht spricht man von Liebhaberei, wenn es an einer Einkunftserzielungsabsicht fehlt, weil die entsprechenden Tätigkeiten häufig auch aus persönlicher Neigung (Hobby) ausgeübt werden (subjektives Tatbestandsmerkmal). Neben dieser Ausübung der Tätigkeit aus persönlicher Neigung muss auch ein objektiver Umstand der mehrjährigen Verlusterzielung vorliegen. Das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht ist in § 15 Abs. 2 EStG normiert und ist in anderen Einkunftsarten ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

Typische Beispiele können Verluste im Zusammenhang mit Flugzeugen, Yachten, Ferienhäusern und Jagd sein.

Rechtsfolge ist das Verbot der Verrechnung von Verlusten mit positiven Einkünften.

► **Beispiel** 50
Ein Steuerberater hat seine Beratungskanzlei an seine Söhne übertragen und sich nur Buchführungsmandate »vorbehalten«, die erfahrungsgemäß nicht zu Gewinnen führen.

Lösung

Erzielt ein Steuerberater über einen längeren Zeitraum Verluste und kann nach der Art der Betriebsführung nicht davon ausgegangen werden, dass die Kanzlei aus der Verlustzone herauskommt und nachträglich Gewinne erzielt, ist die Tätigkeit als Liebhaberei zu bewerten, mit der Folge, dass die Verluste steuerlich nicht anerkannt werden.⁷²

► **Beispiel** 51
Ein Rechtsanwalt hat über 20 Jahre Verluste von über 1 Mio. DM erzielt.

Lösung

»Ein Rechtsanwalt betreibt auch dann seine Kanzlei in Gewinnerzielungsabsicht, wenn er seit 20 Jahren nur Verluste in Höhe von insgesamt einer Million DM erzielt. Denn ein Unternehmen dieser Art ist regelmäßig nicht dazu bestimmt und geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen.«⁷³

Nach BFH ist die anwaltliche Tätigkeit also kein »Vergnügen«! 52

Diese Entscheidung ist im Hinblick auf das objektive Tatbestandsmerkmal der Liebhaberei eindeutig falsch und deshalb »leider« vom BFH später aufgegeben worden.⁷⁴

Die Gewinnerzielungsabsicht kann bei einer Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft (Beteiligung an einem Medienfonds) dann fehlen, wenn der Schenker die Verluste in der Schuldenphase nutzt und zu Beginn der Gewinnphase die Beteiligung an die Beschenkten überträgt⁷⁵.

Familienrechtliche Konsequenz: 53

Was steuerrechtlich als Liebhaberei zu werten ist, kann mit positiven Einkünften auch unterhaltsrechtlich selbstverständlich nicht verrechnet werden. Ob eine Liebhaberei vorliegt, ist einem ggf. vorliegenden Betriebsprüfungsbericht (Auskunfts- und Beleganspruch!) zu entnehmen. Unabhängig davon und darüber hinaus hat bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens eine autonome Überprüfung durch den Familienrechtler zu erfolgen. Problematisch ist der Umfang des Prognosezeitraums (z.B. bei der Einkommensart Vermietung und Verpachtung mit 30 Jahren). Bei der Einkunftsart Ver-

72 FG Schleswig-Holstein EFG 2000, 119, bestätigt durch BFH NJW 2001, 3359.

73 Wörtlich BFH NJW 1998, 2471 = AnwBl 1999, 1419 ff.

74 BFH vom 14.12.2004, BStBl 2005, II 392; so auch FG Münster in drei Entscheidungen vom 14.12.2011, FG Münster online.

75 BFH vom 10.12.2013 IV B 63/13, BFH/NV 2014, 512.

13. Kapitel

mietung und Verpachtung ist es zudem auch noch zulässig, den Mietzins für Verwandte auf 60 % der ortsüblichen Miete zu senken, was naturgemäß leicht zu Verlusten führen kann. Bei negativer Prognose kann Teilentgeltlichkeit vorliegen. Bei der Einkunftsart Landwirtschaft und Forsten kann bspw. bei einer Aufforstung mit Eichen erst mit der Abholzung und Nutzbarmachung nach ca. 100 Jahren mit positiven Einkünften gerechnet werden.

II. Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. i.V.m. § 5 EStG und BilMoG

1. Bilanzrechtmodernisierungsgesetz (BilMoG)

- 54 Mit dem BilMoG⁷⁶ wird die weitreichendste Bilanzreform seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 für handelsrechtliche Jahresabschlüsse ab 2010 umgesetzt.

Ziel des BilMoG ist, das deutsche Bilanzrecht einerseits den international üblichen Methoden (IFRS) der Rechnungslegung anzunähern. So soll der handelsrechtliche Jahresabschluss an Aussagekraft und Vergleichbarkeit gewinnen. Auch die Bilanzierung bei mittelständischen Unternehmen wird in vielen Teilen an international übliche Rechnungslegungsprinzipien angenähert. Andererseits bleibt die HGB-Bilanz weiterhin Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung.

Ein Schwerpunkt der Reform liegt in der Deregulierung und Kostensenkung zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen.

Einzelkaufleute sind von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit, wenn sie nur einen kleineren Geschäftsbetrieb unterhalten. Dies soll gelten, wenn sie 500.000 € Umsatz und 50.000 € Gewinn an 2 aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten (§ 241a HGB, § 141 AO). Sofern diese Grenzen nicht überschritten werden, ist eine EÜR ausreichend.

Darüber hinaus wurden die Schwellenwerte des § 267 HGB, der die Einteilung von Kapitalgesellschaften in die drei Größenklassen klein, mittelgroß und groß vornimmt, für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse um 20 % angehoben. Die Größenklassen bestimmen unter anderem den Umfang der Informationspflichten der Unternehmen. Sie wirken sich außerdem auf die gesetzliche Prüfungspflicht aus, indem kleine Kapitalgesellschaften nicht prüfungspflichtig sind (Anlehnung an internationale Rechnungslegungsstandards).

Die Vorschriften sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2009** beginnen.

Ziel des BilMoG:

Die **Aussagekraft** des handelsrechtlichen Jahresabschlusses soll verbessert werden. Wie der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, erfolgt das durch eine Annäherung an die Bilanzierungsregeln nach IFRS, wobei aber insgesamt ein überschaubares eigenes Regelwerk beibehalten werden soll.

Wesentliche Änderungen:

- Durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf das HGB. Die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln in § 247 Abs. 3 HGB – a.F., § 273 HGB – a.F. und § 279 HGB – a.F. wurden aufgehoben bzw. abgeändert. Die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit ist bereits beim Inkrafttreten des BilMoG unabhängig von den handelsrechtlichen Übergangsvorschriften wirksam geworden.
- Einführung eines Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene **immaterielle** Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens** (u.a. Patente, Know-how), sofern sich die Herstellungskosten auf die Entwicklungsphase beziehen (§ 248 HGB und § 255 HGB)
- Veränderte Bewertung, insbesondere Abzinsung von **Rückstellungen** (z.B. Pensionsrückstellungen)

⁷⁶ BGBl. 2009 I, S. 1102.

- Verbot für die Bildung von bestimmten Aufwandsrückstellungen
- Aktivierungspflicht eines entgeltlich erworbenen Goodwills im **Einzelabschluss**
- Anpassung der Herstellungskosten an die international üblichen produktionsbezogenen Vollkosten
- Veränderte Vorschriften zur Währungsumrechnung
- Neukonzeption der Abgrenzung **latenter Steuern**
- Einbeziehungspflicht für **Zweckgesellschaften** in den Konzernabschluss und damit mehr Transparenz
- Verpflichtende Anwendung der Neubewertungsmethode
- Aktivierungspflicht des Goodwills im Konzernabschluss und planmäßige Abschreibung

Neben die materiellen Änderungen treten, hinsichtlich Ansatz und Bewertung, zahlreiche neue sog. Anhangsvorschriften nach §§ 284 ff. HGB, die für mehr Information sorgen sollen.

In einer Stellungnahme hat sich das IDW⁷⁷ zu den Übergangsregelungen des BilMoG geäußert.

► **Beispiel**

für Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz: aktiviertes Patent, § 248 Abs. 2 HGB; steuerliches Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG:

XY-GmbH	Handelsbilanz	Steuerbilanz	StBil-Ergebnis	steuerlicher Ausgleichsposten
Aktiva	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2010
Patent	500.000 €	0 €	./ 500.000 €	
Abschreibung	50.000 €	0 €	+ 50.000 €	
Buchwert	450.000 €	0 €		./ 450.000 €

► **Hinweis:**

Der handelsrechtlich geprägte Ausweis nach BilMoG führt zu abweichenden Ergebnissen der Handelsbilanz gegenüber der Steuerbilanz und in der G&V. Die Einheitsbilanz aus Steuerbilanz und Handelsbilanz ist weggefallen, sodass bei Unternehmen, die die oben genannten Größenklassen überschreiten, auch ein familienrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** auf die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse für die unterhaltsrechtlich relevanten Jahre besteht. Der Anwalt des Unternehmers hat das handelsrechtliche Ergebnis und die kaufmännischen Erforderlichkeiten für die Gewinnauswirkungen vorzutragen.

2. **Betriebsvermögensvergleich**

Der **Gewinnbegriff** des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG geht von einem Vermögensvergleich zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des betroffenen Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, aus. Besondere steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften gelten bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, §§ 13 ff. EStG und insbesondere § 13a EStG⁷⁸. Es bestehen unterhaltsrelevante Bewertungsprobleme, die bei der EÜR als reiner Geldflussrechnung nicht gegeben sind.

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlust-Rechnung bilden den **Jahresabschluss** (§ 242 HGB). Gemäß § 247 HGB sind in der Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die

77 IDW RS HFA 28.

78 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 74–76, 101, C, Rn. 1–3.

13. Kapitel

Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzuliedern.

Bestandteil des Jahresabschlusses ist auch die **Anlagekartei** (§ 240 HGB, auch **Anlagespiegel/Anlageverzeichnis**), in die jeder Zugang und jeder Abgang von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eingetragen werden muss und aus der die am Bilanzstichtag vorhandenen Gegenstände des Sachanlagevermögens ermittelt werden können (§ 241 Abs. 2 HGB; EStR 5.4 Abs. 4). Dies ist eine unterhaltsrechtlich bedeutende Informationsquelle, weil die Art der Abschreibung, insbesondere die steuerlicher Entlastung dienende Abschreibung, dort erkennbar wird.

Bei allen Kapitalgesellschaften und über § 246a HGB auch die KapCo-Gesellschaften ist obligatorischer und damit gesetzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses zusätzlich der **Anhang** (§ 264 HGB), auf den sich ebenfalls der **unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch** bezieht. Fehlt ein Bestandteil, ist der JA nichtig!

Der Anhang dient der Erläuterung der Positionen in Bilanz und G&V, §§ 284 ff. HGB⁷⁹.

In der **Informationsbeschaffungsphase** ist es erforderlich, **Auskunft** ausdrücklich durch Vorlage der vollständigen Jahresabschlüsse (oder Gewinnermittlungen) mit Bilanzen, Anlage- und Abschreibungsverzeichnissen, Erläuterungen, Gewinn- und Verlust-Rechnungen, sämtlich mit Kontennachweisen, Anhang sowie Ergebnisverwendungsbeschlüsse zu verlangen⁸⁰.

Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unterliegen einer Bewertung, die sich wegen der Erfolgswirksamkeit auch auf das Unterhaltseinkommen auswirkt und nach Regeln des Bilanzsteuerrechts erfolgt⁸¹.

Die Bewertung des Anlagevermögens wird gestaltet über die AfA bzw. die Teilwertabschreibung⁸², wobei letztere auch das Umlaufvermögen reduzieren kann.

Auch beim **Umlaufvermögen**, von Familienrechtlern weitestgehend unbemerkt, erfolgen Manipulationen des Unterhaltseinkommens über die handelsrechtlichen bzw. die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften, die unterhaltsrechtlich nicht immer zu akzeptieren sind⁸³.

- 56 Laut der Legaldefinition (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sowie § 10 Satz 2 BewG) handelt es sich beim Teilwert um den Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens i.R.d. Gesamtkaufpreises des Unternehmens dem jeweiligen Wirtschaftsgut zubilligen würde. Dabei ist von der Fortführung des Unternehmens (Fortführungsprinzip) auszugehen. Im Regelfall entspricht der Teilwert dem Verkehrswert oder Marktpreis, wobei immer auf die besonderen Verhältnisse des Unternehmens abzustellen ist. Dadurch wird der Teilwert fast immer zu einem subjektiven Wert angesetzt.

Bei der Teilwertabschreibung muss eine dauernde Wertminderung vorliegen. Die Faustregel lautet: Buchwert halbieren, wenn dann der Teilwert niedriger ist, kann von dauernder Wertminderung gesprochen werden.⁸⁴ Die Abgrenzung zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB), dessen Bewertung nach gänzlich anderem Kalkül erfolgt, wird mit dem Kriterium vorgenommen, ob das Wirtschaftsgut dauerhaft dem Unternehmen dient oder nicht⁸⁵.

⁷⁹ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 77 ff.

⁸⁰ Ausführliche Arbeitshilfe in Anhang 7.

⁸¹ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 157 ff., 238 ff.

⁸² Zur AfA s.u.; zur Teilwertabschreibung, die auch im Umlaufvermögen stattfindet vgl. *Kuckenburg* Teilwertabschreibung im Unterhaltsrecht FuR 2008, 386 ff.

⁸³ Siehe Fn. 54 zuvor.

⁸⁴ BMF-Schreiben vom 17.01.2014- Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zur voraussichtlich dauernden Wertminderung und Wertaufholungsgebot; vgl. auch BFH vom 21.09.2011, I R 7/11 und vom 28.12.2011, I R 7/11.

⁸⁵ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 242 f.

Wertminderungen des Umlaufvermögens erfolgen über die **Teilwertabschreibung**. Die Bewertung kann zudem in Form der **Gruppenbewertung** durch Festwertverfahren, Durchschnittsmethode und Verbrauchsfolgeverfahren nach § 241 HGB durchgeführt werden⁸⁶.

Die Betriebsausgaben haben nach der steuerlichen Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG einer **Angemessenheitsprüfung** standzuhalten. So dürfen die Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.⁸⁷

III. Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung/Ansatz und Bewertung bei Bilanzierung

1. Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung nach § 243 HGB & § 5 EStG

Bei Vollkaufleuten und »bestimmten anderen Gewerbetreibenden« gelten außerdem die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften. Hier regelt § 5 EStG Einzelheiten der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unter Berücksichtigung der Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung (**GOB**). 57

Gemäß §§ 238 bis 245 HGB, § 5 EStG sind die Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten:

- Jeder Geschäftsvorfall muss erfasst werden.
- Jeder Geschäftsvorfall muss sachlich richtig aufgezeichnet werden.
- Die Geschäftsvorfälle müssen zeitgerecht in Grundaufzeichnungen dokumentiert werden.
- Die Geschäftsvorfälle müssen durchgängig in der vorgesehenen Ordnung festgehalten werden.
- Änderungen von Buchungen müssen so vorgenommen werden, dass die Ursprungsbuchung erkennbar bleibt. EDV-Systeme dürfen nicht zulassen, dass eine ursprüngliche Buchung gelöscht wird. Eine Korrektur darf nur aufgrund einer Änderungsbuchung erfolgen.
- Alle Bücher und sonstigen Unterlagen einschließlich der Belege sind geordnet und zugänglich während bestimmter Zeiträume aufzubewahren (§§ 146, 147 AO).

Die Verletzung dieser Pflichten führt im Fall von schweren Verstößen zu einer Verwerfung der Buchführung, sodass gem. § 287 ZPO bzw. § 162 AO eine Schätzung des Ergebnisses durch das Familiengericht erfolgen kann.

Zur Buchführungspflicht gewerblicher Unternehmer sowie der Land- und Forstwirte (bei diesen ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr je zum 30.06. zu beachten) in Abhängigkeit von Umsatz, Betriebsvermögen und Gewinn s. § 141 AO⁸⁸.

2. Bilanzielle Grundprinzipien für Ansatz und Bewertung

Zum Verständnis der Vorstellungswelt der Bilanzierung nach HGB und EStG, auch für die unterhaltsrechtliche Würdigung, ist es geboten, die wesentlichen Prinzipien der Bilanzierung nachvollziehen zu können. Diese sind konkretisiert in den Grundsätzen Ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (**GOB**) und sind vielfach normiert. 58

- True and Fair View: Der Jahresabschluss kann in Inhalt und Aufbau seine Aufgabe nur erfüllen, wenn er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Diese Leitfunktion ist in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB normiert.
- Fortführungsgrundsatz/Going Concern Prinzip: Ansatz und Bewertung erfolgen unter der Prämisse der Fortführung des Unternehmens, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Ist die Fortführungsprognose

⁸⁶ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 243 ff.; *Kuckenburg* Teilwertabschreibung im Unterhaltsrecht, FuR 2008, 386 ff.

⁸⁷ FG Rheinland-Pfalz v. 14.07.2011, 6 K 2137/10, BB 2011, 2005.

⁸⁸ Zu Buchführungssystemen und -pflichten: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B 105 ff.

13. Kapitel

- für ein bilanzierendes Unternehmen negativ, hat die Bewertung der Vermögensgegenstände grundsätzlich unter Liquidationsgesichtspunkten zu erfolgen⁸⁹.
- Vollständigkeitsgrundsatz, Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung und Saldierungsverbot: Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu erfassen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Die Vollständigkeit kann nur durchbrochen werden durch Ansatzwahlrechte und Ansatzverbote. Die bilanzielle Zurechnung von Vermögensgegenständen erfolgt nach dem wirtschaftlichen Eigentum, das dem zivilrechtlichen Eigentum folgt, solange nicht im Einzelfall wirtschaftliche Gesichtspunkte eine abweichende bilanzielle Zurechnung gebieten (Leasing, Sale and Lease Back-Gestaltungen, unechtes Factoring, Treuhandverhältnis ohne Sicherungszweck). § 246 Abs. 2 HGB verbietet die Saldierung von Aktiva mit Passiva und von Aufwendungen mit Erträgen. Das hiermit zum Ausdruck gekommene Saldierungsverbot ist Bestandteil des Prinzips von Klarheit und Übersichtlichkeit von Jahresabschlüssen (§ 243 Abs. 2 HGB).
 - Einzelbewertungsgrundsatz verlangt, dass Vermögensgegenstände und Schulden am Abschlussstichtag in der Regel einzeln zu bewerten sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 240 HGB).
 - Vereinfachte Bewertungsverfahren: Der vorgenannte Grundsatz wird durchbrochen in gesetzlichen Fällen der Bewertung bestimmter Vermögens- oder Schuldengesamtheiten wie dem Festwertverfahren nach § 240 Abs. 3 HGB, der Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB und den Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 256 HGB⁹⁰.
 - Anschaffungskostenprinzip⁹¹: Die aufgewendeten Kosten für Anschaffung von Wirtschaftsgütern sind Grundlage der späteren Bewertung (z.B. durch Abschreibungen). Der Wert kann auch bei Wertsteigerungen nicht höher sein als die historischen Anschaffungskosten. Diese stellen die Wertobergrenze dar. Werden die Güter durch das Unternehmen selbst hergestellt, wird von Herstellungskosten⁹² gesprochen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB).
 - Vorsichtsprinzip: Es dient in der deutschen Rechnungslegung immer noch dem zentralen Element des institutionalisierten Gläubigerschutzes, wonach nach kaufmännischer Vorsicht zu bewerten ist. Ausprägung davon ist das Realisationsprinzip, wonach ohne Umsatz keine Gewinnrealisierung möglich ist. Demgegenüber werden nach dem Imparitätsprinzip Einzelrisiken für das Unternehmen bereits erfasst, wenn sie drohen und nicht erst wenn sie entstanden sind.
 - Wertaufholungsgebot: Die Vorschrift des § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB schreibt bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung von Vermögensgegenständen eine Zuschreibung im Umfang der zwischenzeitlich eingetretenen Werterhöhung vor.
 - Bilanzidentität/Bilanzkontinuität: Der Grundsatz der Bilanzidentität verlangt, dass die Werte der Abschlussposten aufeinander folgender Geschäftsjahre aneinander anschließen. Dies ist die formelle Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Die Bilanzkontinuität verlangt in aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen eine Darstellungsstetigkeit bei der Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten (§ 265 Abs. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).
 - Stichtagsprinzip und Periodenabgrenzung: Die Bilanz wird auf einen Stichtag erstellt. Sie ist damit stichtagsbezogen. Wesentliches Element der Bilanzierung ist die periodengerechte Gewinnermittlung, insbesondere mit ihren Ausprägungen der Rechnungsabgrenzungsposten und den Rückstellungen.

89 Kap. 18 und bei der Unternehmensbewertung: *Klein/Kuckenburg*; Familienvermögensrecht, Kap 2, 1490 ff., 1552 ff.

90 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 244 ff., s.u. bei »Vorräten« unter IV 3.

91 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 161 ff. mit div. Beispielen.

92 Siehe Fn. 91.

IV. Aktiva und Passiva der Bilanz**1. Anlagevermögen**

Nach der gesetzlichen Regelung des § 247 Abs. 2 HGB sind als Posten des Anlagevermögens nur die 59 Gegenstände auszuweisen, die dauernd bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Für die dauernde Nutzung ist es nur erforderlich, dass das Unternehmen einen weiteren Gebrauch des Vermögenswertes für eine gewisse Zeit beabsichtigt, während die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens durch eine nur einmalige Nutzung (Verbrauch, Verarbeitung, Verkauf, Forderungen: Überführung in liquide Mittel) gekennzeichnet sind.

Diese Abgrenzung ist bedeutend, weil die erfolgswirksamen Maßnahmen wie AfA und/oder Teilwertabschreibung von der systematischen Einordnung abhängen, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

Nach der gesetzlichen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 2 HGB wird zwischen drei Hauptpositionen unterschieden: immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen.

Die immateriellen Vermögensgegenstände werden nach der vorgenannten Vorschrift bezeichnet und gegliedert als:

- selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
- entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
- Geschäfts- oder Firmenwert
- geleistete Anzahlungen zu vorstehenden Positionen.

Die Sachanlagen werden in der genannten Vorschrift bezeichnet und gegliedert als:

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
- technische Anlagen und Maschinen
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- geleistete Anzahlung und Anlagenbau

Die Finanzanlagen werden wie folgt bezeichnet und gegliedert als:

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmungen
- Beteiligungen
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- GmbH: Ausleihungen an Gesellschafter
- sonstige Ausleihungen

2. Abschreibung/Absetzung für Abnutzung (AfA)*a) Was ist AfA?*

Die AfA ist eine Methode der Bewertung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens. 60 Die Bewertung im Umlaufvermögen folgt gänzlich anderen Regeln⁹³.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der AfA unterliegen, sind bspw. Grund und Boden, Beteiligungen oder Finanzanlagen⁹⁴.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert (bspw. dem Ein-

⁹³ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 174 ff.

⁹⁴ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 239 mit Beispiel.

13. Kapitel

lagewert), vermindert um bestimmte Abzüge, angesetzt. Bei Nutzungsdauer über einem Jahr werden diese Abzüge über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt.

Der Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, der auf ein bestimmtes Jahr entfällt, wird als AfA bezeichnet.

Nach § 7 EStG werden die folgenden AfA Methoden unterschieden:

- AfA in gleichen Beträgen (lineare AfA) – bei Gebäuden und beweglichen Anlagegütern
- AfA in fallenden Beträgen (degressive AfA) – bei Gebäuden und beweglichen Anlagegütern
- AfA nach der Maßgabe von Leistungen (Leistungs-AfA) – nur bei beweglichen Anlagegütern
- Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung bei Gebäuden und beweglichen Anlagegütern (AfaA = Absetzung für außergewöhnliche Absetzung)

Unabhängig von der AfA ist im Anlagevermögen die Teilwertabschreibung⁹⁵ zu beachten.

b) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern⁹⁶

- 61 Als immaterielle Wirtschaftsgüter kommen Rechte, rechtsähnliche Werte oder sonstige Vorteile in Betracht.

Hierunter fallen insbesondere der derivative Geschäfts- oder Firmenwert, Lizenzen, Konzessionen und andere Schutzrechte wie Wettbewerbsverbote.

Nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. gibt es ab VZ 2009 ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände!

Nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG liegt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts bei 15 Jahren.

Die Abschreibungsdauer eines Praxiswertes liegt wegen seiner Personenbezogenheit zwischen 3 und 5 Jahren bei Ausscheiden des Praxisinhabers, bzw. 6–10 Jahren bei dessen fortgesetzter Tätigkeit⁹⁷.

Höchstrichterliche familienrechtliche Entscheidungen zur Berücksichtigung von AfA bei den immateriellen Wirtschaftsgütern liegen nicht vor.

Das Unterhaltsrecht wird deshalb mit den steuerrechtlichen Regeln »vorlieb nehmen« müssen, was insbesondere deshalb gilt, weil deren Abschreibungsdauer dem tatsächlichen Werteverzehr grundsätzlich entspricht.

c) AfA von Gebäuden⁹⁸

- 62 Die lineare Abschreibung nach dem Steuerrecht differenziert nach dem Anschaffungszeitpunkt, wobei sogleich auf die geringe Höhe dieser Abschreibungssätze verwiesen wird:

- Wirtschaftsgebäude 3 %
- Alle anderen Gebäude, die nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind, 2 % und, die vor dem 01.01.1925 fertiggestellt worden sind, 2,5 %.
- Die lineare AfA richtet sich – wie üblich – nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Nach § 7 Abs. 5 EStG erfolgt eine degressive AfA in Form sogenannter Staffelsätze; d.h., dass differenziert nach verschiedenen Anschaffungszeitpunkten bestimmte Abschreibungssätze gewählt werden können.

⁹⁵ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 177 ff.

⁹⁶ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 168 f.

⁹⁷ H 7.1 EStH (Einkommensteuerhinweise); ausführlich Kuckenburg/Perleberg-Kölbel Praxis- und Firmenwertabschreibung im Unterhaltsrecht, FuR 2009, 187.

⁹⁸ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 188 ff. mit Beispielen.

Dies ist an einem Beispiel deutlich zu machen, indem die Anwendung der Staffel 04 erläutert wird, was unter folgenden Voraussetzungen der Fall ist:

- Gebäude zu Wohnzwecken
- Bauantrag nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2006
- Anschaffung nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2006 durch in dieser Zeit geschlossenen Kaufvertrag.

Unter den genannten Voraussetzungen können folgende Beträge abgezogen werden:

- in den ersten 10 Jahren jeweils 4 %
- in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 %
- in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 %

In den Vorschriften des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3c EStG sind fünf Staffeln genannt.

Rezeption ins Familienrecht?

In seiner aus heutiger Sicht abzulehnenden Rechtsprechung hat der BGH⁹⁹ eine AfA für Wohngebäude als unterhaltsrechtlich unbeachtlich erachtet. Als Begründung wird angegeben, dass derartige Gebäude einem Werteverzehr nicht unterliegen, weil Wohngebäude eine ständige Wertsteigerung aufweisen.

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass diese Entscheidung zu der Einkunftsart »Vermietung und Verpachtung« bezüglich eines Einfamilienhauses ergangen ist.

Die Entscheidung des BGH stammt zudem aus dem Jahre 1984, als die Situation bezüglich der Preisentwicklung von Immobilien eine gänzlich andere war als heute.

Die These, ein Werteverzehr finde nicht statt, weil Immobilien stets einer Wertsteigerung unterliegen, ist in seiner Allgemeinheit nicht mehr haltbar.

So wurde in der Literatur¹⁰⁰ auch zu Recht eingewandt, dass selbst bei Wertsteigerungen ein Erhaltungsaufwand durch Investitionen oder durch zu bildende Rücklagen zu berücksichtigen sei.

Weiter ist nach der Nutzungsart zu differenzieren:

Ist das Objekt eigengenutzt oder vermietet?

Handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus oder gar ein gewerblich genutztes Gebäude, wie z.B. eine Produktionshalle?

Liegen Verluste vor, wird zu überprüfen sein, ob diese nicht durch steuerliche Sonderabschreibungen verursacht sind, weil diese ohnehin eliminiert werden müssen.

Die neuere Rechtsprechung des BGH¹⁰¹ differenziert weiter, in dem zunächst gefragt wird, ob negative Einkünfte in der Einkunftsart, (auch hier Vermietung und Verpachtung, also nicht im Betriebsvermögen befindliche Gebäude), entstehen.

Die Abschreibung wird akzeptiert, wenn sie nicht zu negativen Einkünften führt.

Hervorhebenswert in dieser Entscheidung ist eine scharfe Differenzierung zwischen notwendigen Erhaltungsmaßnahmen und wertsteigernden Aufwendungen.

In seiner neuesten Rspr. lässt der BGH¹⁰² offen, ob an seiner Ansicht zur Abschreibung bei Gebäuden festhält. Die Gebäude-AfA ist aber dann zu berücksichtigen, wenn sich konkret feststellen lässt, dass die Immobilie einen Wertverlust i.H.d. Abschreibungsbeträge erfahren hat (z.B. durch stichtags-

99 BGH NJW 1984, 303 = FamRZ 1984, 39, 40.

100 *Strohhal* Rn. 261; Schürmann FamRB 2006, 187; *Laws* 265, *Kuckenburg* Der Selbstständige 146 f.

101 BGH FuR 2005, 361 ff. mit Praktikerhinweis von *Soyka*.

102 BGH FuR 2012, 374 = NJW 2012, 1144.

13. Kapitel

nahen Veräußerungspreis). Der BGH nimmt bislang durchgängig bei unterhaltsrechtlichen Korrekturen keine fiktive Steuerberechnung vor. Die fiktive Steuerberechnung würde ermitteln, in welcher Höhe Steuern auf das nicht durch die Verluste reduzierte übrige Einkommen des Unterhaltspflichtigen zu entrichten gewesen wären.¹⁰³

Auch wegen der geringen Höhe der Abschreibungssätze im Steuerrecht ist eine familienrechtliche Anerkennung geboten.

d) AfA von beweglichen Anlagegütern¹⁰⁴

- 63 Gemäß § 7 Abs. 1 EStG werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AHK) bei der linearen AfA auf bewegliche Anlagegüter gleichmäßig auf die Zeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verteilt.

lineare AfA = AHK: Nutzungsdauer¹⁰⁵

Bei der **degressiven AfA**¹⁰⁶ nach § 7 Abs. 2 EStG werden die Beträge der Abschreibung von Jahr zu Jahr niedriger. Dies geschieht mit einem gleich bleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buch- bzw. Restbuchwert.

Das Jahressteuergesetz 2009 führte die degressive AfA für 2 Jahre wieder ein, was gegen einen tatsächlichen Werteverzehr und für den politischen Charakter dieser Abschreibung spricht¹⁰⁷.

Danach gilt für die jeweiligen Jahre:

vor dem 01.01.2006	20 %
2006, 2007	30 %
2008	0 %
2009, 2010	25 %
ab 2011	0 %

Darüber hinaus kann bei der **Leistungsabschreibung**¹⁰⁸ anstatt der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG für bewegliche Güter wie Maschinen, Flugzeuge, Kfz, Transportkraftfahrzeuge nach Maßgabe des nachgewiesenen Umfangs der auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Leistungen die Abschreibung vorgenommen werden.

Man teilt den abzuschreibenden **Betrag** durch den geschätzten Gesamtleistungsvorrat und multipliziert die Leistungsentnahme pro **Periode** mit diesem **Betrag**.

So ergeben sich bei einer **Maschine** mit einem Nutzungsvorrat von 24.000 **Laufstunden** bei **Anschaffungskosten** von 480.000 € die folgenden Abschreibungsbeträge gemäß der Nutzungsstunden pro Jahr:

1. Jahr: 2.000 Stunden =	40.000 €
2. Jahr: 4.000 Stunden =	80.000 €
3. Jahr: 8.000 Stunden =	160.000 €
4. Jahr: 4.000 Stunden =	80.000 €

103 BGH v. 01.10.1986 – IV b ZR 68/85, FamRZ 1987, 36; zur Berücksichtigung von Steuerersparnissen durch die Beteiligung an einem Bauherrenmodell und zur Berücksichtigung von Steuerersparnissen durch später aufgelöste Ansparabschreibungen BGH vom 02.6.2004 – XII ZR 217/01, FamRZ 2004, 1177.

104 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 199 ff.

105 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 200 ff. mit Beispielen.

106 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 203 ff. mit Beispielen auch zum Wechsel der AfA-Methoden.

107 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel FuR 2009, 140.

108 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 209 ff. mit Beispiel.

5. Jahr: 5.000 Stunden =	100.000 €
6. Jahr: 1.000 Stunden =	20.000 €
24.000 Stunden = 480.000 €	

Weiteres Beispiel: Es wurde eine neuer Pkw für einen Nettobetrag von 60.000 € angeschafft. Die voraussichtliche Gesamtleistung soll bei 200.000 km liegen.

Abschreibungsbetrag je Leistungseinheit = 0,30 € pro km (60.000 €/200.000 km)

Jahr	Jahresleistung	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (Ende des Jahres)
1	65.000 km	19.500 €	40.500 €
2	45.000 km	13.500 €	27.000 €
3	50.000 km	15.000 €	12.000 €
4	40.000 km	12.000 €	0 €

Bei der Leistungsabschreibung gibt es keine Beschränkung in der Höhe der Abschreibung. Sinnvoll ist diese Methode nur, wenn sie steuerlich wenigstens günstiger ist als die lineare Abschreibung.

Die Steuergesetze sehen neben der vorgeschriebenen ordentlichen Abschreibung auch **Sonderabschreibungen** vor, die steuerlicher Entlastung dienen sollen.

Hervorzuheben ist hier die Regelung des § 7g EStG¹⁰⁹.

e) *AfA und Sonder-AfA im Familienrecht*¹¹⁰ (nur bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nicht des Umlaufvermögens!):

Die familienrechtliche Rechtsprechung hat sich zu keinem Zeitpunkt mit der Frage befasst, ob bei **Leasing** unterhaltsrechtliche Korrekturen oder wenigstens nur eine Angemessenheitsüberprüfung stattzufinden hat. 64

Das wirtschaftlich teurere Leasing ist dem Unternehmer, der sich im unterhaltsrechtlichen Verfahren befindet, deshalb zu empfehlen.

In diesem Kontext darf auch die Wirkungsweise der Verteilung der Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht verkannt werden, indem die Ausgaben des Unternehmens durch Liquiditätsabfluss sofort bei Vornahme der Investitionen eintreten¹¹¹, während beim Leasing sofortige Aufwendungen erfolgswirksam werden.

Für zukünftige Investitionen, die bei vorhandenem Eigenkapital nicht Kosten für Fremdfinanzierung verursachen, ist der familienrechtlichen These entgegenzutreten, dass alle Gewinne des Unternehmens uneingeschränkt der Lebensführung des Unternehmers zur Verfügung stehen. Für erforderliche Investitionen müssen mithin Rücklagen gebildet werden können.¹¹²

Die jahrelange Diskussion in Rechtsprechung und Literatur bezüglich der Abschreibungsarten fand durch die richtungsweisende Entscheidung des BGH¹¹³ vom 19.02.2003 größtenteils ein Ende.

Darin wird die ältere Rechtsprechung des BGH¹¹⁴ aus dem Jahr 1980 aufgenommen und der Gedanke fortgeführt, dass dem durch das steuerliche Institut der Abschreibung pauschal zu berücksichtigende Verschleiß von Gegenständen des Anlagevermögens oft keine tatsächliche Wertminderung

109 Siehe Folgeabschnitt und *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 210 ff. mit div. Beispielen.

110 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227 ff.

111 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227.

112 *Münch FamRB* 2007, 150, 155; *Stroh* Rn. 290 ff.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227; *BGH FamRZ* 2011, 1367 und 622, im Zusammenhang mit dem individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn.

113 *BGH FamRZ* 2003, 741 ff.

114 *BGH FamRZ* 1980, 780 ff.

13. Kapitel

in anerkennungswürdiger Höhe entgegensteht. Andernfalls könnten keine stillen Reserven entsprechen.

Vielmehr ist entscheidend, ob die Abschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr entspricht.

Die These des tatsächlichen Werteverzehrs hält der BGH aufrecht und vertritt weiter die Auffassung, dass bei der **linearen Abschreibung** die von der Finanzverwaltung herausgegebenen **amtlichen AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter**¹¹⁵ regelmäßig dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen. Dem tatsächlichen Werteverzehr muss deshalb die Leistungsabschreibung entsprechen.

Die Entscheidung äußert sich nicht zur **degressiven AfA**, sodass bei Anwendung der degressiven AfA-Regeln der Anwalt des Unternehmers die Notwendigkeit der degressiven AfA unter Beweisantritt darzulegen hat.

Trotz der oben genannten Bedenken verlieren Wirtschaftsgüter zu Beginn ihrer Nutzung erheblich mehr an Wert, als dieses in den späteren Jahren der Fall ist. Die degressive AfA kann deshalb in vielen Fällen dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen. Dem tatsächlichen Werteverzehr muss deshalb die Leistungsabschreibung entsprechen.

Die richtungweisende Entscheidung des BGH¹¹⁶ löst aber nicht alle Probleme, nicht einmal die Probleme der linearen Abschreibung.

Neben den AfA-Tabellen allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter, auf die der BGH abhebt, gibt es **Spezial-AfA-Tabellen** für bestimmte Wirtschaftszweige¹¹⁷.

Diese entsprechen natürlich ebenfalls langjähriger Erfahrung der Finanzverwaltung und sind Anknüpfungspunkt für das Kriterium des tatsächlichen Werteverzehrs, was die familienrechtliche Übernahme möglich macht. Unterhaltsrechtliche Rechtsprechung von Obergerichten liegt bisher hierzu nicht vor¹¹⁸.

Weiter verlangt die Rechtsprechung des BGH für den Fall unterhaltsrechtlicher Korrekturen der AfA eine **fiktive unterhaltsrechtliche AfA-Tabelle**¹¹⁹ (natürlich dann für jedes relevante Wirtschaftsgut), die vom Verfahrensbevollmächtigten substantiiert vorzutragen ist. Der BGH leitet das aus den veränderten Bemessungsgrundlagen nach AfA-Korrekturen ab.

Bei Inanspruchnahme der **Sonderabschreibungen nach § 7g EStG a.F.** erlangt der BGH¹²⁰ für die Fallgestaltung, dass während des unterhaltsrelevanten Zeitraums **Ansparabschreibungen**¹²¹ zwar gewinnmindernd gebildet, jedoch nicht aufgelöst werden und keine entsprechenden Investitionen vorgenommen wurden, die Eliminierung derselben mit gleichzeitiger fiktiver Steuerberechnung.

Die vorgenannte Entscheidung dürfte keine Einzelfallentscheidung sein. Ansparabschreibungen sind zu eliminieren und eine fiktive Steuerberechnung hat zu erfolgen. Bei Auflösung und/oder Bildung und Auflösung in und außerhalb des unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraums hat eine Eliminierung mit Vornahme einer fiktiven Steuerberechnung zu erfolgen¹²².

115 BMF-Schreiben vom 15.12.2000, bundesfinanzministerium.de.

116 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

117 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 231 ff. mit Liste derartiger Spezial-AfA-Tabellen, Rn. 232; www.BFM.de.

118 So aber AG Ilmenau, Urt. v. 06.04.2006, 2 F 328/02 n.V.

119 BGH FamRZ 2003, 741, 743; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 233 mit Beispiel.

120 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 234 ff., 217, 285 mit Beispielen.

121 BMF-Schreiben vom 25.02.2004.

122 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 234.

Die Unternehmensteuerreform 2008 für VAZ ab 2009 brachte eine Neuregelung des § 7g EStG¹²³, deren Anwendung wirtschaftlich nur dann Sinn macht, wenn auch die Investitionen tatsächlich vorgenommen werden. Man spricht jetzt vom **Investitionsabzugsbetrag**¹²⁴.

Das Tatbestandsmerkmal »künftige« Anschaffung hindert nicht, dass der Investitionsabzugsbetrag nach Erstellung der Gewinnermittlung und noch im Einspruchsverfahren nachträglich geltend gemacht wird¹²⁵. Die geplante Investition muss dabei genau beschrieben werden. Die Bezeichnung »Studiobedarf« ist unzureichend¹²⁶. Dabei ist die Aufteilung des Einsatzes des Wirtschaftsgutes in mehreren Unternehmen nicht zulässig¹²⁷.

► **Hinweis:**

Unterhaltsrechtlich ist besonders zu beachten, dass bei Nichtvornahme der Investitionen die betroffenen und vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO) neu beschieden werden, sodass sich hierauf auch der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch** beziehen muss. Es ergehen somit **korrigierte Steuerbescheide** für die vergangenen Jahre, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. **Bei Nichtinvestition** bringt die neue Regelung gegenüber der alten **kaum** noch steuerliche **Entlastung**, sie stellt eher eine Steuerpause, dar. Der Ausweis erfolgt neben und nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein gesonderter Auskunftsanspruch familienrechtlich gegeben ist!

► **Beispiel für Gewinnauswirkungen bei Investition:**

Im Jahr 2010 für das Jahr 2012 geplante Investition	80.000 €
Investition 2012	100.000 €

Lösung:

2010–1. Jahr		
Investitionsabzugsbetrag 40 % von 80T = Aufwand 2010		32.000 €
2012–2. Jahr		
Vorwegabzug 40 % von 100T	40.000 €	
Auflösung Investitionsabzug	-32.000 €	
Differenz:	8.000 €	
Bemessungsgrundlage AfA	60.000 €	
Sonder- AfA nach § 7g Abs. 5 EStG 20 %	12.000 €	
Normal- AfA 10 %	6.000 €	
Aufwand 2012!		26.000 €
Gewinnreduzierender Gesamtaufwand 2010 und 2012!		58.000 €

Da die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, sind fiktive Steuerberechnungen, wie sie der BGH¹²⁸ für die bisherige Ansparabschreibung vornimmt obsolet, falls die Bildung und Auflösung des Investitionsabzugsbetrages nicht innerhalb des unterhaltsrelevanten Betrachtungszeitraumes vorgenommen wird. Es erfolgt eine Neuveranlagung.

123 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2009, 140 f. mit Beispiel; *Kuckenburg* Haftungsfälle Unternehmensteuerreform 2008 mit Beispiel, FuR 2009, 140, 141 f.
 124 BMF-Schreiben vom 08.05.2009.
 125 BFH vom 17.01.2012, BFH/NV 2012, 1038.
 126 BFH vom 19.10.2011, BFH/NV 2012, 718.
 127 Niedersächsisches FG vom 03.11.2011, EFG 2012, 602; Revision eingelegt unter BFH X R 46/11.
 128 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

13. Kapitel

Die Gewinnerhöhung ergibt sich danach rückwirkend für den Betrachtungszeitraum mit einer Nachversteuerung für das korrigierte Wirtschaftsjahr.

Dies gilt es wegen der unterschiedlichen Ergebnisse im Rahmen des In- bzw. Für- Prinzips zu beachten.

Weil darüber hinaus der Ausweis der geplanten Investitionen und der dazu benötigte Investitionsbetrag in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen und damit nicht mehr in der Bilanz erscheinen, ist auch hier ein Auskunfts- und Beleganspruch zu beachten.

Bei Investitionen wird die vorgezogene Abschreibung mit der damit korrespondierenden Steuerentlastung auch unterhaltsrechtlich zu akzeptieren sein.

Eine Sonderregelung des Steuerrechts findet sich in § 6 Abs. 2 EStG für **Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)**. Gewinnreduzierend können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Wert von 410 € netto sofort verbucht werden.

Dies war die Rechtslage angeschaffter Wirtschaftsgüter bis zum Jahre 2007¹²⁹.

Die Unternehmensteuerreform 2008¹³⁰ ermöglicht die Sofortabschreibung der GWG bis 150 €, während Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1.000 € in einen Sammelposten eingestellt und über 5 Jahre linear abgeschrieben werden, unabhängig von der Frage, ob dieses tatsächlichem Werteverzehr entsprach und die Wirtschaftsgüter in diesem gesamten Zeitraum dem Unternehmen zur Verfügung stand (vgl. ergänzend Rdn. 6!)

Diese Regelung wird unterhaltsrechtlich zu akzeptieren sein, weil sie restriktiv ist und der Idee des BGH zur fiktiven Abschreibungsliste entspricht.

65 ► Hinweis:

Der **Anwalt des Selbstständigen/Gewerbetreibenden** sollte beim Mandanten und seinem Steuerberater unterhaltsrechtliches Problembewusstsein wecken und bei anstehenden Gestaltungen (eventuell Änderung der AfA-Methode, Neuinvestitionen) darauf hinwirken, dass eine Abwägung zwischen Steuervorteilen durch möglichst hohe AfA und Unterhaltsproblemen erfolgt. Eine eher zurückhaltende Abschreibung kann im Unterhaltsprozess Gutachten und Rechtsmittel ersparen. Bei allen Investitionen, die die private Lebensführung berühren (Pkw), ist Zurückhaltung zu empfehlen. Es ist an die umfassende Darlegungslast des Selbstständigen zu denken.

Der **Anwalt des Gegners** muss sein Augenmerk demgegenüber darauf richten, dass möglichst viele vollständige Jahresabschlüsse mit Anlage- und Abschreibungsverzeichnissen vorgelegt werden. Er muss diese zutreffend auswerten (lassen) und verwerten. Oft ist es sinnvoll, detaillierte Erläuterungen vom Selbstständigen zu verlangen.

3. Vorräte als Position des Umlaufvermögens

- 66 Als Vorräte eines Unternehmens werden alle auf Lager, in Arbeit oder auch unterwegs befindliche Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens erfasst, die für die Leistungserstellung oder als Erzeugnisse, Leistungen oder Waren für die Veräußerung vorgesehen sind.

Diese werden wie folgt gegliedert:

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoff
- unfertige Erzeugnisse
- unfertige Leistungen
- fertige Erzeugnisse und Waren
- geleistete Anzahlungen

129 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 235 f.

130 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 236; *Kuckenburg* Unternehmensteuerreform, FuR 2009, 140 f.

▶ **Hinweis:**

Die Erhöhung bzw. die Reduzierung dieser Positionen ist erfolgswirksam und hat damit unmittelbar Einfluss auf das Unterhaltseinkommen!

Bei der Erfassung der einzelnen Positionen findet nicht stets eine Einzelbewertung statt; vielmehr sind Gruppenbewertungsverfahren zulässig. Bei derartigen Verfahren wird bspw. keine Inventur durchgeführt, sondern nach Regeln der Festbewertung, der Durchschnittsmethode bzw. der Verbrauchsfolgefiktionen die erfolgswirksame Bewertung vorgenommen¹³¹.

▶ **Hinweis zur Auskunft:**

Im Unterhaltsverfahren ist die Vorlage der Dokumentation, die die Durchführung der genannten Maßnahmen ausweist, insbesondere die Inventurunterlagen unbedingt zu verlangen.

4. Forderungen/unfertige Erzeugnisse und Leistungen als Positionen des Umlaufvermögens¹³²

Bei Bilanzierung bietet diese Position unterhaltsrechtlich umfangreiches Manipulationspotenzial zur Reduzierung der Unterhaltseinkünfte. 67

Dies gilt insbesondere bei langfristiger Fertigung, aber auch bei Produktion auf Lager.

Der Geschäftsvorfall wird erfolgswirksam nicht erfasst. Oder es erfolgt ein späterer Abverkauf von Produkten außerhalb des unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraums.

▶ **Hinweis zur Auskunftserteilung:**

In der familienrechtlichen Fallbearbeitung müssen Erläuterungen und Dokumentationen zur Erfassung der teilefertigen Leistungen verlangt werden¹³³.

Wegen der Erfolgswirksamkeit dieser Positionen besteht selbstverständlich auch ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch¹³⁴.

Auf die Regeln der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten nach den Einkommensteuererrichtlinien ist zu verweisen¹³⁵. Das BilMoG sieht demgegenüber den Ansatz auf Vollkostenbasis vor.

Soweit das bilanzierende Unternehmen seine Leistung erbracht hat, was selbstverständlich auch für selbstständig bewertbare Teilleistungen gilt, hat das Unternehmen eine erfolgswirksame Forderungsverbuchung vorzunehmen.

Dies wird aus unterhaltsrechtlichen aber auch aus steuerlichen Gesichtspunkten »gern unterlassen«, weil diese Aktivierungspflicht noch nicht unmittelbar mit Liquidität aus einer Gegenleistung korrespondiert.

Derartige Positionen werden deshalb auch bei der steuerlichen Betriebsprüfung stets einer besonderen Überprüfung unterzogen.

▶ **Hinweis:**

Auf die Vorlage des Betriebsprüfungsberichts besteht deshalb auch konsequenterweise ebenfalls ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch¹³⁶.

131 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 244 ff. mit Beispielen; zur Anwendung der Lifo-Methode, last in first out, vgl. Entwurf BMF IV C 6 – S 2174/07/10001:002 und R 6.9 Abs. III EStR.

132 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 250–257.

133 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 252.

134 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 252.

135 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 251 m.H.a. R 6.3 EStR 2005.

136 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 23.

13. Kapitel

Die Aktivierung der Leistung ist erforderlich zu dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht wird und die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zu fälligen Verschlechterung der gelieferten Ware auf den Käufer, bzw. Auftraggeber, übergegangen ist.

Es gilt das Prinzip der Einzelbewertung nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, R 6.3 EStR.

► **Hinweis:**

Auch für den Fall von Einzelwertberichtigungen ist die Dokumentation zu verlangen, die die Notwendigkeit der Wertberichtigung einzelner Forderungen darstellt.

5. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

- 68 Nach § 250 Abs. 1 HGB sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite alle Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Sie sind damit per definitionem klassisches Instrument der periodengerechten Gewinnermittlung.

► **Beispiel:**

Ein bilanzierendes Unternehmen schließt eine Haftpflichtversicherung für ein Kfz im Oktober 2009 ab. Im November folgt die Beitragsrechnung und Zahlung über 1.000 € für den Versicherungszeitraum November 2009 bis Oktober 2010, also für 12 Kalendermonate.

Nur die Prämie i.H.v. 200 € für die Monate November und Dezember 2009 stellt Aufwand im Jahr 2009 dar. Dort ist sie erfolgswirksam. 800 € werden in den Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt.

Rechnungsabgrenzungsposten kommen bspw. vor bei Vorauszahlungen von Miete/Pacht, Beiträgen, Zinsen und Honoraren, Gebühren, Lagerkosten, Zuschüssen, Disagio/Damnum.

6. Eigenkapital/Privatentnahmen mit Sachentnahmen und Kfz-Nutzung/Sonderposten mit Rücklageanteil

- 69 Trotz der Vorschriften der §§ 272, 266 Abs. 3 HGB wird das Eigenkapital im Gesetz nicht definiert und gehört zu den unbestimmten Rechtsbegriffen. Es kann weder als Vermögensgegenstand noch als Schuld aufgefasst werden. Vielmehr stellt das Eigenkapital den Saldo aus den eingesetzten und bewerteten Vermögensgegenständen, Verbindlichkeiten, Sonderposten mit Rücklageanteil und Rechnungsabgrenzungsposten dar (sog. Reinvermögen).

a) *Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezweige*

- 70 Bestimmte Entnahmen/Sachbezüge aus Unternehmen werden nicht individuell im Steuerrecht erfasst und ermittelt. hierzu gehören Deputate in Land- und Forstwirtschaft, freier oder verbilligter Energiekosten, freier und verbilligter Kost, freies oder verbilligtes Wohnen, Gewährung von Zuschüssen für Telefon oder Kontoführung, Vorzugsaktien, verbilligter Warenbezug, verbilligte oder freie Fahrten bzw. Flüge, Gestattung der Privatnutzung eines Dienst- oder Firmenfahrzeuges. Grundsätzlich ist die Werthaltigkeit über § 287 ZPO zu schätzen.

Zudem gibt es jährlich veröffentlichte steuerliche Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezweige (Bäckerei, Fleischerei, Gast- und Speisewirtschaften mit warmen und kalten Speisen, Getränkeeinzelhandel, Café und Konditorei, Milch, Milcherzeugnisse et cetera, Nahrungs- und Genussmittel, Obst, Gemüse et cetera¹³⁷:

Entnahmen 2012 in Bäckereien bspw. 1.316 €

¹³⁷ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 266.

Gast- und Speisewirtschaften mit Abgabe von kalten und warmen Speisen 3.198 €,
Café und Konditorei 1.581 € und Nahrungs- und Genussmittel 1.648 €¹³⁸.

Diese werden als Privatentnahme unter Berücksichtigung der USt gebucht und stellen auch familienrechtlich zweckmäßigen und nicht zu beanstandenden Betriebsausgabenabzug dar, weil sie dem Kalkül der Rspr. des BGH¹³⁹ zu langjährigen Erfahrungssätzen der Finanzverwaltung entspricht.

► **Hinweis:**

Auch hier besteht unterhaltsrechtlich ein Anspruch auf die Dokumentation der Ermittlung (Berechnungsblatt).

b) *Kfz-Nutzung*¹⁴⁰

Fahrzeugkosten sind steuerlich und unterhaltsrechtlich problematisch, weil die berufliche Fahrzeug- 71
nutzung starke Berührung mit der privaten Lebensführung und eine Prestigekomponente hat. Deswegen wird oft hoher Aufwand betrieben. Beim Unternehmen erhöht der private Nutzungsanteil letztlich die betrieblichen Erlöse. Insoweit ergibt sich die Beschränkung aus § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG und zur Angemessenheit § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG.

Die Angemessenheitsprüfung erlangt steuerrechtlich immer mehr Bedeutung. Denn der Luxus-Sportwagen fördert nicht den Betrieb und ist somit weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen. Der Steuerpflichtige/Unterhaltsschuldner muss betriebliche Gründe für die Anschaffung glaubhaft machen. Hilfsweise hat die Rechtsprechung eine Betriebsausgabenkürzung in angemessener Höhe, auch für Pkw der Oberklasse, von 2 € für den betrieblich gefahrenen Kilometer angenommen¹⁴¹. Die Angemessenheitsfrage wird aber zwischenzeitlich nicht nur im Zusammenhang bspw. für den Ferrari eines Tierarztes, der noch ein weiteres Fahrzeug im Betriebsvermögen hat, sondern auch bei der gehobenen Mittelklasse wie bspw. Mercedes C-Klasse, diskutiert.

Es gilt im Pauschalierungsfall die bekannte Regelung, demzufolge der private steuerliche Nutzungsanteil bei Erstzulassung monatlich 1 % des Bruttolistenpreises im Inland einschließlich USt¹⁴² beträgt¹⁴³. Hinzu kommen prozentuale Zuschläge für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten.

Voraussetzung der 1 %-Regelung ist, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird, was oft sehr schwer nachzuweisen sein wird. Alternativ kann der private Nutzungsanteil durch ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** ermittelt werden, was umso sinnvoller ist, je höher der Listenpreis des Fahrzeuges (maßgeblich auch bei gebraucht erworbenen Fahrzeugen) und je höher der tatsächliche berufliche Nutzungsanteil ist.

Das Fahrtenbuch muss allerdings zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die Fahrten mit Datum, Fahrziel, aufgesuchten Kunden, einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes, müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden¹⁴⁴.

138 BfE, www.bundesfinanzministerium.de Datenpfad-Wirtschaft und Verwaltung- Steuern-Veröffentlichungen zu Steuerarten- Betriebsprüfung-Richtsatzsammlung/Pauschbeträge auch mit allen Vorjahreswerten.

139 BGH FamRZ 2003, 341 ff.

140 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 394 ff. mit Beispielen; *Schöppe-Fredenburg* FuR 1998, 114 und 153.

141 FG Nürnberg 27.01.2012, BeckRS 2012 94799; Revision eingelegt unter VIII R 20/12.

142 Das gilt auch bei vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen.

143 Verfassungsverstoß wegen die 1 %-Regelung und Bemessungsgrundlage des Bruttolistenpreises gerügt: OFD Koblenz Kurzinfo ESt vom 18.01.2012 zu Nds FG vom 14.09.2011, EFG 2012, 396 und anhängige Revision BFH VI R 51/11.

144 BFH BStBl II 2006, S. 408.

13. Kapitel

Eine Benennung der Fahrtziele nur mit Straßennamen oder nur mit Kundennamen ist unzureichend. Insoweit ist auch eine Ergänzung durch separate Aufzeichnungen nicht möglich¹⁴⁵.

Folgende Angaben müssen enthalten sein: Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich/beruflich veranlassten Fahrt, Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Auch Umwege sind zu dokumentieren. Auf einzelne Angaben kann dann verzichtet werden, wenn wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die betriebliche/berufliche Veranlassung der Fahrten und der Umfang der Privatfahrten ausreichend dargelegt sind und weitere Überprüfungsmöglichkeiten nicht beeinträchtigt werden.¹⁴⁶

Kleinere Mängel führen dann nicht zur Verwerfung des gesamten Fahrtenbuches, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind.¹⁴⁷ So reichen bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt.

Nach den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch wird eine Quotelung unter Berücksichtigung der USt in betriebliche und private Veranlassung vorgenommen.

- 72 Bei Überlassung eines Kfz im **Ehegattenarbeitsverhältnis** sind folgende Kriterien zu beachten:¹⁴⁸
- Fremdvergleichbarkeit,
 - Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls,
 - geringfügige Abweichungen vom üblichen führen nicht zur steuerlichen Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses,
 - Tätigkeitsgebiet des angestellten Ehegatten muss eine betriebliche Nutzung des PKWs beinhalten,
 - Wert der Arbeitsleistung und der auf die private Nutzung des Pkw anfallende Kostenteil müssen in einem ausgewogenen Verhältnis zueinanderstehen.
- 73 (Beim **Arbeitnehmer** gelten steuerlich die gleichen Werte und Regeln, §§ 8 Abs. 2 und 9 Abs. 1 Satz 4 EStG. Beim auch privat genutzten Dienstwagen ist der meist per »1 %-**Regelung**¹⁴⁹« pauschal ermittelte geldwerte Vorteil der Fahrzeugnutzung steuerliches und sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt, soweit der Arbeitnehmer sich nicht an den Fahrzeugkosten durch Zahlung an den Arbeitgeber beteiligt. Im Jahresbruttoeinkommen gemäß Lohnsteuerkarte ist der geldwerte Vorteil enthalten. Bei der Auswertung von Lohnbelegen ist Sorgfalt geboten. Der Bruttolohn ist nicht immer aufgegliedert. Der auf der Lohnabrechnung errechnete Auszahlungsbetrag ist beileibe nicht das verfügbare Nettoeinkommen. Dieser ist höher, da der Arbeitgeber nach den gesetzlichen Lohnabzugsbeträgen noch den natural geleisteten Geldwert abzieht.
- 74 Die **Entfernungspauschale**¹⁵⁰/**Pendlerpauschale** umfasst Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung. Seit VAZ 2004 liegt der Satz pro Entfernungskilometer trotz stark gestiegener Treibstoffkosten nur noch bei 0,30 € und der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale ist auf 4.500 € herabgesetzt¹⁵¹. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern muss eine fremdübliche Regelung vorliegen, sonst droht eine verdeckte Gewinnausschüttung¹⁵².

145 BFH vom 01.03.2012, DStR 2012, 1011.

146 BMF-Schreiben vom 18.11.2009 – IV C 6 – S. 2177/07/10004, www.bundesfinanzministerium.de.

147 BFH Urt. v. 10.04.2008 – VI R 38/06, www.bundesfinanzhof.de.

148 BFH vom 21.01.2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523.

149 *Moritz* NWB 2010, 141: keine ausschließlich an der Vergangenheit orientierte Prognose; OLG Bamberg ZFE 2007, 391: beim Führen eines Fahrtenbuchs gelten die Sätze der ADAC-Tabellen; kein Anscheinsbeweis für private Nutzung; BFH vom 21.04.2010, VI R 46/08; Rn. 57 b.

150 Wiedereinführung der Altregelung mit dem »Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale«; ausführlich BMF-Schreiben vom 31.08.2009, BStBl I 2009 S. 891.

151 Ab dem 31 km will das OLG Celle 10 UF 46/13 nur 0,20 € angesetzt wissen.

152 BMF-Schreiben vom 03.04.2012; BFH BStBl. 2012 II S. 260 & BStBl. 2012 II S. 266.

Die Regeln des Steuerrechts sind restriktiv (bei 100.000 € bei Bruttolistenpreis 1000 € monatlich!), sodass sie grundsätzlich familienrechtlich zu übernehmen sind. 75

Gelegentlich wird vertreten, mit ADAC-Tabellen oder Schätzungen zu arbeiten¹⁵³. Die Rechtsprechung schätzt oftmals die Privatvorteile pauschal mit monatlich 128 €¹⁵⁴, 130 €¹⁵⁵, 154 €¹⁵⁶, 200 €¹⁵⁷, 205 €¹⁵⁸, 250 €¹⁵⁹ und 255 €¹⁶⁰. Zur Vermeidung der Willkürlichkeit bei derartigen Schätzungen sollte der Privatanteil gemäß BFH mit max. 2 € pro gefahrenen Kilometer als Betriebsausgaben vorzuzogen werden¹⁶¹.

c) Privatentnahmen

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, die Privatentnahmen gewährten einen generellen Einblick in die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners¹⁶². 76

Die herrschende Meinung sieht in den Privatentnahmen allenfalls nur eine Hilfs- oder Korrekturgröße zu dem nach steuerlichen Gesichtspunkten ermittelten Gewinn¹⁶³.

Dabei darf nicht verkannt werden, dass Privatentnahmen **Vermögensentzug** aus dem Unternehmen darstellen und bspw. auch über Bankverbindlichkeiten und/oder Darlehn finanziert werden können. Sie stellen keinen Ertrag dar und werden deshalb bei den Passivposten der Bilanz, also bei Vermögenspositionen und nicht in der G&V, ausgewiesen.

Auch der BGH¹⁶⁴ hat in seiner Rechtsprechung zum Verbot der Doppelverwertung eine konsequente Trennung zwischen Vermögens- und Einkommenssphäre bei der Entwicklung seiner Grundsätze zum individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn vorgenommen¹⁶⁵.

Wenn generell keine Konkurrenz zwischen Zugewinn und Unterhalt besteht, in dem für den Zugewinn nur die übertragbaren Bestandteile bewertet werden, wozu der auf die **persönliche Leistung des Inhabers** entfallene Teil des Ertragswerts nicht gehört, hat dies Konsequenzen für das **Unterhaltsrecht**: Der auf die persönliche Leistung des Inhabers beruhende Anteil am Gewinn steht damit für Unterhaltszwecke zur Verfügung.

Der Anteil des Gewinns, der sich zugleich als Ausgleich für das unternehmerische Risiko und die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals ergibt und damit bspw. nicht auf die Leistungen des Inhabers, sondern auf die Erwirtschaftung durch seine Mitarbeiter zurückgeht, stellt im Umkehrschluss dann keine relevanten Unterhaltseinkünfte dar und betrifft den Vermögensbereich!

Mit dieser Rechtsprechung¹⁶⁶ zur Bewertung von Unternehmen im Zugewinnausgleich scheiden die Privatentnahmen als Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen methodisch aus!

153 *Kleffmann/Klein/Kleffmann*, Kap 1, Rn. 33; OLG Zweibrücken FamRZ 2008, 1635.

154 OLG Hamm, FamRZ 1992, 1427.

155 OLG Hamm, FamRZ 1998, 1169.

156 OLG München, FamRZ 1999, 1350.

157 BGH FamRZ 2008, 281.

158 OLG Köln FamRZ 1994, 897.

159 OLG Bamberg, NJW RR 1993, 66.

160 OLG Hamm, FamRZ 1999, 513.

161 Rdn. 73; BFH vom 01.03.2012, DStR 2012, 1011; zur Schätzung: *Kuckenburg*, Einkommensschätzungen bei Selbstständigen, FuR 2006, 255.

162 *Schürmann* Die Entnahmen – Einblick in die Lebensverhältnisse, FamRZ 2002, 1149 ff.

163 *Wendll/Dose/Kemper* § 1 Rn. 787 ff.; OLG Dresden FamRZ 1999, 850; BGH NJW 1992, 1902; OLG Düsseldorf FamRZ 2005, 211; *Kleffmann/Klein* Kap 1, Rn. 41 m.w.N. *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren 153; *ders.* Privatentnahmen bleiben Vermögensentzug und sind kein Einkommen im engeren Sinne, FuR 2006, 293 f.

164 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367; m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515.

165 *Kuckenburg* Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleich, FuR 2012, 222 ff. & 278 ff.

166 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367; m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515.

13. Kapitel

► Hinweis:

Diese Differenzierung verlangt, ebenso wie die Begründung der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit von Gewinnthesaurierungen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, natürlich substantiierten anwaltlichen Vortrag. Das Gericht wird diese Differenzierungen aus den Gewinnermittlungen sicherlich nicht von sich aus vornehmen. Die Privatentnahmen sind stets daraufhin zu analysieren, wovon der Unterhaltsschuldner überhaupt gelebt hat. Reichen die Privatentnahmen und Einkünfte aus anderen Einkunftsarten aus, um den Lebensunterhalt zu finanzieren (Indiz für Schwarzeinkünfte)?

Es darf auch keine Verpflichtung des Unterhaltsschuldners geben, sich bis zur Insolvenz unwirtschaftlich zu verhalten, weil er auf Kredit die Privatentnahmen eheprägend finanziert hat. Regelmäßig profitierte zudem der unterhaltsberechtigte Ehepartner in der Vergangenheit davon.

Die Privatentnahmen bedürfen zudem einer intensiven Analyse, weil auf den Privatkonten oftmals auch Unterhaltszahlungen und Vorsorgeaufwendungen verbucht werden, sodass eine Doppelberücksichtigung im Zuge der Anrechnung von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer zu vermeiden ist. In diesem Zusammenhang erlangt die Differenzierung zwischen so genannten freien Entnahmen für Essen, Kleidung, Urlaub et cetera und den so genannten gebundenen Entnahmen für Versicherungsbeiträge, Steuern und Unterhaltsleistungen et cetera Bedeutung¹⁶⁷.

Privateinlagen sind den Privatentnahmen gegenzurechnen. Dabei gibt es oftmals hohe Einmalzahlungen bei den Privateinlagen, bspw. durch Einlage von Versicherungssummen in ein Unternehmen. Dann versagt der Ansatz über die Privatentnahmen wegen völlig unrealistischer Werte.

- 77 Das Problem der Entnahmen besteht nicht nur bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

Auch Entnahmen aus einer Kapitalgesellschaft, insbesondere bei einer GmbH sind grundsätzlich erfolgsneutral als Kapitalrückzahlung, die die Anschaffungskosten der Anteile mindern, aus der Kapitalrücklage möglich. Bei den Beträgen in der Kapitalrücklage handelt es sich um Kapitalmaßnahmen, die der Gesellschaft von außen vom Gesellschafter zugeführt werden, sei es im Zuge der Gründung oder Kapitalerhöhung als Agio (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB), sei es als andere Zuzahlung in das Vermögen der GmbH (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Etwas anderes gilt nur, wenn in den Anschaffungskosten anlässlich eines Erwerbs bereits ein Entgelt für die Kapitalrücklage enthalten ist und später eine Auszahlung aus der Kapitalrücklage erfolgt.¹⁶⁸

d) Sonderposten mit Rücklageanteil¹⁶⁹

- 78 Landläufig wird der genannte Passivposten im Zusammenhang mit den Abschreibungen diskutiert. Dieser wird aber hier dargestellt, weil man dieser bilanzsteuerlichen Position teils Eigenkapital- und teils Rückstellungscharakter zuschreibt.

Kleinere und mittlere Betriebe konnten in der Zeit von 1995 bis zur Verkündung der Neuregelung am 18.08.2007 durch die Unternehmensteuerreform 2008 sogenannte Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 bis Abs. 8 EStG vornehmen. Dabei erhielten diese Unternehmen die Möglichkeit, für voraussichtlich in den nächsten 2 Jahren angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden.

In konsequenter Anwendung des Gedankens, AfA sei nur dann zu akzeptieren, wenn sie tatsächlichem Werteverzehr entspreche, hat der BGH¹⁷⁰ zu dieser Sonderabschreibung ausgeführt, dass sie zu eliminieren sei. Gleichzeitig wird eine fiktive Steuerberechnung verlangt.

167 Kleffmann/*Klein* Kap. 1 Rn. 41.

168 *Oser*, Bilanzierung von Entnahmen aus einer GmbH beim Gesellschafter- Minderung der Anschaffungskosten versus Beteiligungsertrag; WPg 2014, 555 ff.

169 Vgl. Rdn. 4 und 65 f.

170 BGH FamRZ 2004, 1177; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B 234; Beispiel für fiktive Steuerberechnungen unter Rdn. 154.

Die Unternehmenssteuerreform 2008 (für alle nach Verkündung des Gesetzes am 18.08.2007 endenden Wirtschaftsjahre) brachte bei einer Neuregelung des § 7g Abs. 5 und 6 EStG eine formale und eine inhaltliche Änderung¹⁷¹.

Es wird jetzt von **Investitionsabzugsbetrag** gesprochen, der einen Höchstbetrag an Abzugsbeträgen von 200.000 €, jetzt auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, mit einem Abzugsbetrag von 40 % mit sich bringt.

Bei Nichtvornahme der Investitionen erfolgt eine Neuveranlagung mit Nachverzinsung für die jeweiligen Veranlagungszeiträume, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde (Auskunftsanspruch auf diese Einkommensteuerbescheide!).

Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den dem Finanzamt »einzureichenden Unterlagen« als Anlage zur Steuererklärung und damit nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein zusätzlicher unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch gegeben ist. Bei einer nicht durchgeführten Investition erfolgt eine Neubescheidung der vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung nach §§ 233a, 238 AO¹⁷².

7. Rückstellungen¹⁷³

Unterhaltsrechtlich von besonderer Bedeutung sind auch die Rückstellungen, weil sie erfolgswirksam den Gewinn reduzieren. 79

Sie dürfen in der EÜR nicht gebildet werden und sind somit klassisches Institut der periodengerechten Gewinnermittlung der Bilanzierung.

Das Gesetz definiert die Rückstellungen nicht; vielmehr enthält § 249 HGB nur einen Hinweis auf die Zwecke der Rückstellungen.

Nach § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen¹⁷⁴ zu bilden (Passivierungspflicht) für

- ungewisse Verbindlichkeiten,
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- und für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Dies bedeutet, dass Rückstellungen nicht für Schadensausgleich oder gar allgemeines Unternehmerwagnis oder für künftige Ausgaben gebildet werden dürfen.

Nach der Neufassung von § 249 Abs. 1 und der Streichung von Abs. 2 a.F. HGB durch das BilMoG ist die Bildung von Aufwandsrückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen innerhalb von 3 Monaten im folgenden Geschäftsjahr nicht mehr zulässig.

Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F. sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr und mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Zinssatz der vergangenen 7 Jahre abzuzinsen. Dieser Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe der **Rückstellungsabzinsungsverordnung** vom 18.11.2009 ermittelt und monatlich, insbesondere im Internet, bekannt gegeben.

Die Rückstellungen werden definiert als

- Passivposten für Vermögensminderungen oder Aufwandüberschüsse,
- die Aufwand vergangener Rechnungsperioden darstellen,

171 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel FuR 2009, 140 ff.

172 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel FuR 2009, 140 ff., mit Beispiel der steuerlichen Auswirkungen.

173 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 299–316.

174 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 291 ff.

13. Kapitel

- durch künftige Handlungen der Unternehmung (Zahlungen, Dienstleistungen oder Eigentumsübertragung an Sachen und Rechten) entstehen,
- nicht den Bilanzansatz bestimmte Aktivposten korrigieren (Saldierungsverbot) und
- sich nicht eindeutig (sonst wäre es Verbindlichkeiten), aber hinreichend genau qualifizieren lassen.

Zur Vielseitigkeit der Rückstellungen, die sich nicht nur mit dem Steuerberatungsaufwand befassen, s. »ABC der sonstigen Rückstellungen« der Verfasser an anderer Stelle¹⁷⁵.

Betriebswirtschaftlich handelt sich bei den Rückstellungen um Fremdkapital. Die Höhe der Rückstellung und deren Bewertung richten sich nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, die sich aus der Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages herleitet¹⁷⁶.

► Hinweis:

Auf die hierfür erforderliche Dokumentation zur Ermittlung der Höhe der Rückstellung und ihrer Verzinsung besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**¹⁷⁷.

Als Beispiel seien hier Urlaubsrückstellungen zu nennen, die exakt aus dem Aufwand der nicht genommenen Urlaubstage der einzelnen Mitarbeiter zu ermitteln haben.

Wertmäßig besonders problematisch sind die Pensionsrückstellungen¹⁷⁸, deren Höhe finanzmathematisch errechnet wird, sodass die finanzmathematische Berechnung ebenfalls vom **Auskunfts- und Beleganspruch** umfasst wird¹⁷⁹.

Bei Abschluss einer Rückdeckungsversicherung ist der Anspruch gegen die Versicherung auf der Aktivseite unter den Forderungen auszuweisen¹⁸⁰.

Zudem regeln die Normen des Steuerrechts restriktiv die Anwendung des Instituts der Pensionsrückstellungen (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG)¹⁸¹.

Dies gilt im besonderen Maße für Pensionsrückstellungen für Gesellschafter, Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sowie Ehegattenpensionszusagen, was natürlich auch für Lebensgefährten gilt¹⁸². Häufig findet sich ein Verzicht auf weiteres Anwachsen der Pensionsrückstellung (future service) unter Beibehaltung bisheriger Versorgung (past service) bei in Schwierigkeiten geratenen Gesellschaften. Nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁸³ liegen keine steuerpflichtigen verdeckte Einlagen und auch kein Lohnzufluss bei dem Verzicht vor, was die Maßnahme unterhaltsrechtlich auch akzeptabel macht.

Rückstellungen sind außerordentlich vielfältig. Ein entsprechender Ausweis ist in der Bilanz im Zuge des Auskunfts- und Beleganspruchs zu ermitteln¹⁸⁴.

8. Verbindlichkeiten

- 80 Die Verbindlichkeiten¹⁸⁵ spielen mittelbar über ihre Verzinsung bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens eine Rolle.

175 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 315.

176 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 295.

177 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 296.

178 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 299 ff.

179 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 300.

180 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 300.

181 Ausführlich zu den Voraussetzungen: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 301 ff.

182 Ausführlich zu den Voraussetzungen: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 303–308.

183 OFD Niedersachsen, Verfügung vom 15.06.2011, www.ofd.niedersachsen.de.

184 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 309–316 mit Rückstellungs-ABC.

185 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 317 ff.

Insoweit ist natürlich die Abgrenzung zwischen betrieblichen Verbindlichkeiten und Privatschulden von Bedeutung. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist dabei die betriebliche Veranlassung¹⁸⁶.

Bei Rückstellungen¹⁸⁷ sind der Grund und die Höhe der Verpflichtung des Unternehmens ungewiss, während Verbindlichkeiten sich durch einen Zwang zur Leistung, eindeutige Quantifizierbarkeit dieser Leistung und eine wirtschaftliche Belastung für den Leistenden auszeichnen.

Gemäß § 246 Abs. 2 HGB besteht ein Saldierungsverbot mit Forderungen. Die Bewertung erfolgt nach dem Nominalprinzip.

9. Passive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP

Nach § 250 Abs. 2 HGB sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag periodisch abzugrenzen, soweit sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. 81

Hier sind nur transitorische Passiva auszuweisen; antizipative Passiva sind als Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu bilanzieren.

Vgl. als Beispiel das obige Beispiel zu den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten mit »umgekehrten Vorzeichen«: Das Versicherungsunternehmen bucht die Versicherungsprämien für die 10 Monate des Jahres 2010 als passiven RAP.

V. Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) als Gewinnermittlungsmethode der Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG

Steuerpflichtige, die keine Bücher führen und keine regelmäßigen Abschlüsse aufstellen (Freiberufler ohne Größenklassen und Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte bei Umsatz unter 500.000 € bzw. Gewinn unter 50.000 €, § 141 AO), dürfen ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG vereinfacht ermitteln. 82

Ab VAZ 2005: Anlage EÜR bei Betriebseinnahmen von mehr als 17.500 € nach § 60 Abs. 4 EStDV; d.h. eine Gewinnermittlung muss nicht mehr gesondert der Einkommensteuererklärung angelegt werden. Einfache Buchführung per Excel-Tabelle ist möglich.

Neben Anlage EÜR gehören zur Einkommensteuererklärung auch die Anlage AVEÜR, die die relevanten Informationen über das Anlage- und das Umlaufvermögen beinhaltet, und die Anlage SZE zur Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen und damit zu Privatentnahmen (ab VAZ 2009).

Diese Anlagen zur EÜR dienen der Finanzverwaltung zur computergestützten Erstellung von Richtsatzsammlungen sowie internem wie externem Betriebsvergleich.

► Hinweis:

Alle familienrechtlich relevanten Informationen ergeben sich aus der Anlage EÜR, AVEÜR und SZE, sodass der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch** sich obligatorisch darauf beziehen muss¹⁸⁸. Freiberufler sind unabhängig von Umsatz und Gewinn privilegiert, als sie stets ihren steuerlichen Gewinn durch EÜR mit der Möglichkeit freiwilliger Bilanzierung ermitteln dürfen.

Es gilt im Gegensatz zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich das reine **Zufluss- und Abflussprinzip** gem. § 11 EStG.

Dieses Prinzip wird aber mehrfach durchbrochen:

- Durchlaufender Posten sind nicht zu berücksichtigen,

186 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 319.

187 Rdn. 80.

188 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 381 ff.

13. Kapitel

- Darlehensaufnahme und Darlehenshingabe finden ebenso wie die Tilgung keine Berücksichtigung.
- Die Vorschriften der AfA sind zu befolgen, wie auch die Regeln zu den GWG.
- § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG regelt entgegen dem Abflussprinzip: Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des **Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.**
- Steuerfreie Rücklagen können nicht gebildet werden.
- Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen oder Ausgaben (§ 11 Abs. 2 Satz 2 EStG), die kurze Zeit vor oder nach dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gezahlt werden, sind im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erfassen.

Vorteile der EÜR:

- einfache und kostengünstige Erstellungsmöglichkeit
- Liquiditätsvorteile, da der Gewinn nicht bereits im Zeitpunkt der Realisation, sondern erst beim Zufluss der Betriebseinnahmen zu versteuern ist (Steuerungs- und dadurch Vor- oder Nachverlagerungsmöglichkeiten)

Nachteile der EÜR:

- Schwankungen von Einnahmen und Ausgaben werden mangels Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen nicht verteilt.
- Der Steuerpflichtige kann keine Rückstellungen oder Teilwertabschreibungen vornehmen (z.B. Rückstellungen für Pensionsverpflichtung).

Gestaltungsmöglichkeiten bei der EÜR:

- Wahl der Gewinnermittlungsart: Freiberufler und Gewerbetreibende, die die Größenklassen des § 141 AO nicht überschreiten, können wählen, welche Gewinnermittlungsart sie anwenden wollen.
- Sie kann zu einem Übergangsgewinn führen, der steuerwirksam ist. Familienrechtlich sollte dieser unbeachtlich sein, weil es sich dabei um keinen Geldzufluss handelt.¹⁸⁹
- Gewinnverlagerung durch Ausnutzung der Steuerprogression durch Verlagerung des Zu- und Abflusses von Einnahmen oder Ausgaben
- Ausgaben für Nutzungsüberlassung: Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als 5 Jahren im Voraus geleistet, sind sie nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG insgesamt auf den Zeitraum zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Werden also bspw. Erbbauzinsen, Mieten oder Pachtentgelte für die Nutzung von Grundstücken von weniger als 5 Jahren im Voraus geleistet, sind diese steuerlich wirksam.

Ebenfalls unterhaltsrechtlich beachtlich ist die erheblich frühere Erfolgswirksamkeit und damit der Gewinnauswirkung bei Bilanzierung im Gegensatz zur EÜR¹⁹⁰.

VI. Überschusseinkünfte

1. Nichtselbstständige Einkünfte nach § 19 EStG

a) Arbeitnehmereigenschaft

- 83 Arbeitnehmer im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 u. Satz 2 LStDV sind die Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen¹⁹¹.

¹⁸⁹ N.V. AG Elze 8 F 12/09 UK bestätigt durch PKH-Beschl. OLG Celle 15 UF 241/11.

¹⁹⁰ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 145–148 mit Beispiel.

¹⁹¹ »Bezüge-ABC« der Nichtselbstständigen Einkünfte mit Rspr-Hinweisen: *Kleffmann/Klein* Kap 1, Rn. 21.

Ein Dienstverhältnis liegt danach vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, d.h., wenn er unter Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV).

► **Hinweis:**

In der Regel kann mit dem Merkmal der Weisungsgebundenheit die Nichtselbstständige Tätigkeit leicht gegenüber der Tätigkeit als Land- und Forstwirt, als Gewerbetreibender und als Selbstständiger abgegrenzt werden.

Somit ist nicht derjenige Arbeitnehmer, der sich unternehmerisch im Sinne von § 2 UStG betätigt.

b) *Scheinselbstständige*

Die Scheinselbstständigen repräsentieren den Personenkreis, deren Einkünfte aufgrund formal unabhängiger Tätigkeit als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von ihnen selbst im Rahmen der steuerlichen Einkommensermittlung ermittelt werden. 84

Scheinselbstständige sind Erwerbstätige, die rechtlich als Selbstständige behandelt werden, in Wirklichkeit aber wie abhängig Beschäftigte arbeiten.

Betriebswirtschaftlich beruht dieses oft auf Outsourcing.

Vorteile für einen Outsourcer sind Einsparungen bei Personal und Material, Gewährleistung hoher Qualität und Einhaltung von Zeitvorgaben sowie Wegfall der Kapitalbindungen durch teuren Maschinenpark und Umgehung arbeitsrechtlicher Konsequenzen.

Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist u.a., ob der Arbeitnehmer weisungsgebunden ist oder nicht oder im Wesentlichen nur einen Auftraggeber hat.

Für den Arbeitgeber besteht die erhebliche Gefahr der Nacherhebung von Sozialversicherung und Lohnsteuer.

c) *Arbeitslohn*

Auszugehen ist von dem Bruttoarbeitslohn, d.h. des Arbeitslohnes vor Kürzung der Abzüge. 85

Arbeitslohn sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es ist gleichgültig, ob es sich um eine einmalige oder laufende Einnahme handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung und in welcher Form sie gewährt wird (§ 2 Abs. 1 LStDV)¹⁹².

Nach R 70 Abs. 1 u. Abs. 3 LStR gehören zum Arbeitslohn auch:

- Sachbezüge,
- Lohnzuschläge, z.B. für Mehrarbeit oder Erschwernis,
- Entschädigungen, z.B. für nicht gewährten Urlaub,
- Pauschale Fehlgeldentschädigungen, die Arbeitnehmern im Kassen- und Zählendienst gezahlt werden, soweit sie den Freibetrag von 16,00 € im Monat übersteigen,
- Vergütungen des Arbeitgebers zum Ersatz der dem Arbeitnehmer berechneten Kontoführungsgebühren,
- Vergütungen des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit diese Aufwendungen nicht zu den Reisekosten gehören,

Fahrtkostenzuschüsse können vom Arbeitgeber mit einem Pauschalsteuersatz von 15 % bis zu einem Betrag erhoben werden, der nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten angesetzt werden könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal erhoben würden.

192 »Bezüge-ABC« der Nichtselbstständigen Einkünfte mit Rspr-Hinweisen: *Kleffmann/Klein* Kap 1, Rn. 21.

13. Kapitel

Diese pauschal besteuerten Bezüge mindern die abziehbaren Werbungskosten (§ 40 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Zu den Barbezügen gehören auch die Abfindungen, die Lohnersatzfunktion haben.

Erwerbsbonus oder pauschaler berufsbedingter Aufwand sind nicht zu berücksichtigen.

Der Abfindungsbetrag ist unterhaltsrechtlich auf angemessene Zeit zu verteilen¹⁹³.

(Aufhebung der Steuerfreiheit ab VAZ 2006.)

Nach R 70 Abs. 2 LStR gehören nicht zum Arbeitslohn:

- Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. betriebseigene Dusch- und Badeanlagen,
 - übliche Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen bis zu einem Höchstbetrag der Freigrenze von 110 € je teilnehmendem Arbeitnehmer (R 72 LStR),
 - übliche Aufmerksamkeiten wie Blumen, Pralinen, etc. bis 40 € Freigrenze, die dem Arbeitnehmer aus besonderen Anlass, z.B. Geburtstag, gewährt werden.
- Hingegen gehören Geldzuwendungen regelmäßig zum Arbeitslohn, auch wenn ihr Wert gering ist (R 73 LStR).
- betriebliche Fort- und Weiterbildungsleistungen (R 74 LStR)

d) Steuerfreie Einnahmen

86 Folgende Einnahmen sind z.B. steuerfrei:

- Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz ab 2007,
- Leistungen aus Krankenversicherung, Pflegeversicherung und gesetzlicher Unfallversicherung
- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld, Unterhaltsgeld,
- Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungskostenvergütungen,
- Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personal Computern und Telekommunikationsgeräten,
- Trinkgelder, seit 01.01.2002 in voller Höhe,
- Sachbezüge, wenn sie insgesamt 44 € Freigrenze im Kalendermonat nicht übersteigen,
- Sachbezüge, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf des Arbeitnehmers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Abzug nicht pauschal nach § 40 EStG versteuert wird.

Hinweis zur Bewertung der Sachbezüge:

Als Wert gilt der um 4 % geminderte Endpreis, zu dem der Arbeitgeber die Sachbezüge fremden Endverbrauchern anbietet.

Es besteht Steuerfreiheit insoweit, als insgesamt der rabattfreie Betrag von 1.080 € im Kalenderjahr nicht überschritten wird.

e) Sachbezüge

87 Sachbezüge sind nach R 31 Abs. 1 LStR insbesondere auch Kosten für Wohnung und Unterkunft, Verpflegung und Stellung von Kfz.

Sie sind unterhaltsrechtliches Einkommen.¹⁹⁴

Sachbezüge sind

193 6. Kap, Rn. 42 ff.; *Kleffmann/Klein* Kap 1, 22 ff. mit Rspr-Nachweisen.

194 BGH FamRZ 1983, 352.

Deputate in Land- und Forstwirtschaft, freie oder verbilligte Energiekosten, Kost, Wohnen¹⁹⁵, Zuschüsse für Telefon¹⁹⁶ und Kontoführung etc., Überlassung von Aktien¹⁹⁷, verbilligter Warenbezug¹⁹⁸, verbilligte oder freie Fahrten bzw. Flüge, Gestattung der privaten Nutzung von Dienst- bzw. Firmenfahrzeugen¹⁹⁹.

Kfz-Nutzung als Sachbezug²⁰⁰:

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Pkw, so hat er den privaten Nutzungsanteil mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für das Kfz festgelegt ist.

Dies gilt auch bei gebraucht erworbenen oder geleasten Fahrzeugen.

Hierbei ist der Bruttolistenpreis in volle € abzurunden (R 31 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR).

Dies bezieht sich auf die Privatfahrten als Freizeitfahrten.

Darf der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen, erhöht sich der Wert um jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 0,03 % des Bruttolistenpreises²⁰¹.

► **Beispiel:**

Der Arbeitnehmer A erhält neben seinem Bruttogehalt von 2.500 € ab 2012 einen gebraucht angeschafften Wagen auch zur privaten Nutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt 20.477 € und die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 30 km. A fährt 2012 an 225 Tagen mit dem Firmenwagen von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte.

Lösung:

Der geldwerte Vorteil für A wird für 2012 monatlich wie folgt ermittelt:

Geldwerter Vorteil für Privatfahrten (1 % von 20.400 €)	204,00 €
+ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 € von 20.400 € * 30 km)	183,60 €
= Geldwerter Vorteil insgesamt	387,60 €

Aus dem Betrag ist die USt herauszurechnen.

Die Gehaltsabrechnung für A sieht für einen Monat in 2012 beispielhaft wie folgt aus:

Bruttogehalt	2.500,00 €
+ Sachbezug (Stellung des Pkws), netto	325,71 €
+ 19 % USt	61,89 €
= steuer- und sozialversicherungspflichtiges Gehalt	2.887,60 €
– Lohnsteuer/Kirchensteuer/Solidaritätszuschlag	591,86 €
– Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitnehmeranteil)	613,62 €
Nettogehalt	1.682,12 €
– Sachbezug	387,60 €
= Auszahlungsbetrag	1.294,52 €

195 OLG Köln FamRZ 1994, 997.

196 OLG Karlsruhe; FamRZ 1990, 533.

197 OLG Oldenburg, FamRZ 2009, 1911.

198 OLG Hamm, FamRZ 1999, 167.

199 *Schöppe-Fredenburg* FuR 1998, 158.

200 Siehe oben Rdn. 73 ff.; pauschale Schätzungen: 200 €, BGH FamRZ 2008, 281; 250 €, OLG Bamberg, NJW 1993, 66; 355 €, OLG Hamm FamRZ 1999, 513, BMF-Schreiben vom 03.04.2012 zur privaten Kfz-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer.

201 Entfernungspauschale verfassungsgemäß: BVerfG vom 09.12.2008.

13. Kapitel

Der geldwerte Vorteil für die betriebliche Nutzung des Kfz kann auch mit den tatsächlichen Aufwendungen für das Kfz angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR).

f) Bezugszeiträume

- 88 Der laufende Arbeitslohn gilt in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§§ 11 Abs. 1 i.V.m. 38a Abs. 1 Satz 2 EStG), während die sonstigen Bezüge im Kalenderjahr bezogen werden, in dem sie dem Arbeitnehmer zufließen (§§ 11 Abs. 1 i.V.m. 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

g) Abzüge vom Lohn

- 89 Folgende Beträge können dem Steuerpflichtigen vom Arbeitslohn unter bestimmten Voraussetzungen zur Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden:
1. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG;
 2. Werbungskosten im Sinne von § 9 EStG oder Arbeitnehmerpauschbetrag sowie erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG und Pauschbetrag für Versorgungsbezüge nach § 9a Nr. 1 b EStG.

Versorgungsfreibetrag/Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag

Nach § 19 Abs. 2 EStG bleibt seit 2005 von den Versorgungsbezügen ein nach einem Prozentsatz ermittelter und auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag sowie Zuschlag steuerfrei.

Versorgungsbezüge sind Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus § 19 Abs. 2 Satz 4 EStG²⁰².

Werbungskosten sind nach Prüfung unterhaltsrechtlich abzugsfähig, wenn über die steuerliche Veranlassung hinaus eine »Notwendigkeit für die Berufsausübung besteht und eine klare Abgrenzung zur privaten Lebensführung möglich ist.«²⁰³

Werbungskosten bei Arbeitnehmern sind alle Aufwendungen, die ihnen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung ihrer Einnahmen aus Nichtselbstständiger Arbeit erwachsen

(§ 9 Abs. 1 Satz 5 EStG) wie:

Beiträge zu Berufsverbänden, auch Gewerkschaftsbeiträge,

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Fernpendlern ab dem 21. Kilometer, wobei die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung 0,30 € und die Nachweisgrenze bei Nichtbenutzung eines eigenen oder vom Arbeitgeber überlassenen Pkws 4.500 € beträgt²⁰⁴),

Aufwendungen für Arbeitsmittel,

Absetzungen für Abnutzung,

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bildet.

Mehraufwendungen für Verpflegung, wie z.B. bei doppelter Haushaltsführung.

Prozesskosten.²⁰⁵

Arbeitnehmerpauschbetrag/Pauschbetrag für Versorgungsbezüge

202 Z.B. 2012 28,8 %, Höchstbetrag 2160 €, Zuschlag 648 €; BMF-Schreiben vom 13.09.2010.

203 BGH FamRZ 2009, 762 m.H.a. BGH FamRZ 1980, 770.

204 Zur Verfassungsmäßigkeit BFH, Beschl. v. 10.01.2008, DStR 2008, 188; NJW 2008, 608; BVerfG: 2 BvL 2/08.

205 Kap. 6 Rdn. 200.

Werden keine höheren Werbungskosten nachgewiesen, wird ein Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG als:

Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 € (ab VAZ 2011 1000 €)

Pauschbetrag für Versorgungsbezüge von 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1b EStG) abgezogen.

Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten (bis VAZ 2010)

Voraussetzungen

Für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG gilt:

Als außergewöhnliche Belastungen konnten Kinderbetreuungskosten bis 2005 nach

§ 33c EStG abgezogen werden.

Ab dem Kalenderjahr 2006 sind die Kinderbetreuungskosten entweder als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben im Sinne von § 10 Satz 1 Nr. 5 und 8 EStG neben dem Pauschbetrag abziehbar.

Als Werbungskosten der Kinderbetreuung bei der Einkunftsart aus Nichtselbstständiger Arbeit sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen von mindestens 10 Stunden/Woche,

Zusammenleben der Eltern, wobei beide Elternteile erwerbstätig sein müssen,

Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG,

das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten,

Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Steuerpflichtigen,

Nachweis des Steuerpflichtigen durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges.

Kinderbetreuungskosten sind z.B.:

Aufwendungen für die Unterbringung in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderkrippen und Kinderheimen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen,

Aufwendungen für die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Kinderschwestern und Erzieherinnen,

Hilfen im Haushalt, soweit sie die Kinder betreuen,

Aufwendungen für die Beaufsichtigung von Kindern bei der Erledigung der häuslichen Schulaufgaben.

Höhe der Abzüge

Die Werbungskosten sind i.H.v. 2/3 der Betreuungskosten, höchstens aber 4.000 € je Kind abziehbar.

► **Hinweis:**

Ab VAZ 2011 sind Kinderbetreuungskosten nicht mehr Werbungskosten, sondern Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (Höchstbetrag 4000 € je Kind; bis 14 bzw. bis 25 Jahre bei Behinderung)!

Vgl. näher Ausführungen unter E III. Rdn. 142

h) Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters/unterhaltsrechtlicher Betrachtungszeitraum

Der bei der GmbH angestellte geschäftsführende Gesellschafter bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne von § 19 EStG.

Die Gesellschaft hat die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen.

13. Kapitel

Unterhaltsrechtlich ist im Rahmen der Prüfung der Leistungsfähigkeit grundsätzlich auf das im tatsächlichen Unterhaltszeitraum erzielte Jahreseinkommen abzustellen.

Wenn das Geschäftsführergehalt entsprechend den jeweiligen Gewinnen- und Verlusten unmittelbar an diese angepasst wird und der Geschäftsführer wie ein selbstständiger Kaufmann oder Freiberufler dem jeweiligen Gewinn des Betriebes bzw. der Kanzlei oder Praxis als Einkommen zur Bedarfsdeckung verwendet, wird er unterhaltsrechtlich als so genannter verkappter Selbstständiger behandelt.

Zur Ermittlung des unterhaltsrelevanten Einkommens ist dann auf einen Durchschnittswert der den Unterhaltszeitraum vorangegangenen 3 Jahren abzustellen²⁰⁶.

Die Überprüfung der Angemessenheit der Herabsetzung der Geschäftsführergehälter erfolgt nach Regeln des Steuerrechts²⁰⁷.

In der Krise der Gesellschaft, auch bei der GmbH, kann der Geschäftsführer wegen seiner möglichen Schadensersatzverpflichtung aber sogar verpflichtet sein, das Gehalt sich in Analogie zu § 87 Abs. 2 AktG zu reduzieren²⁰⁸.

- 91 Steuerrechtlich und damit auch unterhaltsrechtlich ist eine Regelung mit langfristiger Stundung erheblicher Gehaltsansprüche von Gesellschafter/Geschäftsführer ohne zeitliche Befristung oder Überprüfungszeiträumen nebst Überprüfungsmaßstäben als verdeckte Gewinnausschüttung schädlich.²⁰⁹
- 92 Laut BFH²¹⁰ kommt es zum Zufluss der Gehaltsbestandteile eines Gesellschafter/Geschäftsführer bei Nichtauszahlung der vereinbarten Vergütung darauf an, ob die Gehaltsverbindlichkeit auf der Ebene der GmbH passiviert wurde. Die Finanzverwaltung²¹¹ sieht das anders. Danach ist entscheidend, ob der Anspruch auf die Tätigkeitsvergütung durch anteilige Arbeitsleistung bereits erwirtschaftet und bei unterjährigem Ausscheiden auch zu vergüten ist (wirtschaftliches Entstehen) und ob der Gesellschafter/Geschäftsführer vor oder nach dem wirtschaftlichen Entstehen des Vergütungsanspruchs darauf verzichtet hat.

2. Kapitaleinkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen) nach §§ 20 EStG i.V.m. 32 d EStG

- 93 Für die Veranlagungszeiträume ab 2009²¹² bringt das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008²¹³ mit Neuregelungen zur die Einkommensteuer eine völlige Neukonzeption für die Erhebung der laufenden Einkünfte **und** Gewinne aus der Veräußerung privater Kapitalanlagen in Form der Abgeltungssteuer!

Der Steuerabzug erfolgt als Quellensteuer und hat grundsätzlich abgeltende Wirkung.

a) Höhe der Abgeltungssteuer

- 94 Sie beträgt 25 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag und damit insgesamt 26,38 %. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird auch die Kirchensteuer von der auszahlenden Stelle einbehalten. (Es fragt sich, ob das bekannt ist und regelmäßig gemacht wird? Es besteht aber anderenfalls die Gefahr permanenter

206 OLG Köln FamRB 2006, 330.

207 *Kuckenburg* Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen, insb. Eigenmächtige Herabsetzung, FuR 2005, 401.

208 OLG Köln Beschl. v. 06.11.2007 – 18 U 131/07; www.justiznrw.de.

209 FG Hamburg v. 28.06.2012, 2 K 199/10, Beck RS 2012, 96042.

210 BFH v. 03.02.2011, VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904.

211 OFD Rheinland und Münster v. 12.09.2012; DB 2013, 2133.

212 Ausführlich zur Altregelung: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*; Unterhaltseinkommen, B, Rn. 470 ff.

213 Rdn. 4.

Steuerverkürzung.) Im Fall der Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Abgeltungssteuer um 25 % der Kirchensteuer (d.h. bei 8 % Kirchensteuer: 27,82 %; bei 9 % Kirchensteuer 27,99 %).

b) Steuertatbestände

Erfasst werden die folgenden Einkünfte aus Kapitalvermögen unabhängig davon, ob die Erträge/Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert werden (s. Folgeabschnitt):

Zinsen, Dividenden, Gewinnanteile, sonstige Kapitalerträge, verdeckte Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne aus Wertpapier- und Termingeschäften sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften, Stillhalteprämien aus Optionsgeschäften, Erträge, Wertzuwächse an Investmentfonds und Finanzinnovationen, Vollrisikozertifikaten, Gewinne aus Veräußerungen »gebrauchter« Versicherungspolen, insbesondere Kapitallebensversicherungen, Übertragungserträge aus Hypotheken, Grund- und Rentenschulden²¹⁴.

Nr.	§ 20 Abs. 1 EStG; laufende Kapitalerträge	Nr.	§ 20 Abs. 2 EStG; Veräußerung/Einlösung
1	Anteile an Körperschaften	1	Anteile an Körperschaften
2	Auflösung von Körperschaften	2	Dividenden-/Zinsscheine ohne StammR
3	(unbesetzt)	3	Termingeschäfte
4	Stille Gesellschaft; partiarisches Darlehen	4	Stille Gesellschaft; partiarisches Darlehen
5	Hypotheken, Grundschulden	5	Hypotheken, Grundschulden
6	Kapitallebensversicherungen	6	Kapitallebensversicherungen
7	sonstige Kapitalforderungen	7	sonstige Kapitalforderungen
8	Diskontbeträge	8	Übertragung einer Position i.S.d. Abs. 9
9	Leistungen nicht befreiter Körperschaften		
10	sonstige Leistungen		
11	Stillhaltergeschäfte		

c) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG

Hierunter fallen Kapitalerträge zwischen nahestehenden Personen, Zahlungen von Kapitalgesellschaften, an denen der Anteilseigner mit mindestens 10 % beteiligt ist, Erträge aus Back to Back-Finanzierungen, wenn Gläubiger überlassenes Kapital für Überschusseinkünfte einsetzt und zudem gilt der Grundsatz der Subsidiarität (§ 20 Abs. 8 EStG).

d) Aufwendungen/Werbungskosten nach §§ 9a, 20 Abs. 9 EStG

Der Abzug von Anschaffungskosten sowie unmittelbaren Veräußerungskosten erfolgt nur bei Veräußerungsgeschäften.

²¹⁴ ABC der wichtigsten Finanzprodukte: IDW, Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2012, S. 765 ff.; Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2010/2011, G, Rn. 30.

13. Kapitel

Es gibt keinen Abzug tatsächlicher Werbungskosten²¹⁵.

► **Hinweis:**

Zur unterhaltsrechtlichen Berücksichtigung und Abzugsfähigkeit müssen diese gesondert vortragen und belegt werden.

Abzugsfähig ist steuerrechtlich nur ein unterhaltsrechtlich irrelevanter Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 €, bei Ehegatten 1602 € per anno.

Abzugsfähig ist die oben genannte Kirchensteuer gemäß der speziellen Formel nach § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG.

e) Veranlagungsoptionen und Konsequenzen für das Unterhaltseinkommen/Verlustverrechnung

- 98 Da der Einzug der 25 %-igen Abgeltungsteuer grundsätzlich an der Quelle erfolgt, besteht für oben genannte Kapitaleinkünfte keine Veranlagungspflicht mehr!

► **Hinweis:**

Dies führt unterhaltsrechtlich zu einem gesonderten Auskunfts- und Beleganspruch bzw. einer Darlegungs- und Beweispflicht, weil in der Einkommensteuererklärung und im Einkommensteuerbescheid mit Ausnahme der Veranlagungsoption, insb. bei Bescheidung zur Feststellung des vortragsfähigen Verlusts, die Kapitaleinkünfte nicht ersichtlich sind.

Nach § 20 Abs. 6 EStG sind **Verluste** aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleich- und auch nicht nach § 10d EStG abzugsfähig. Zunächst erfolgt Verrechnung nach § 43a Abs. 3 EStG; verbleibende positive Einkünfte werden dann mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. §§ 23 Abs. 9 und 10 EStG (sogenannte Altverluste) verrechnet. Nicht ausgeglichene Verluste mindern analog § 10d Abs. 4 EStG die Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Folgejahren.

Eine **Pflichtveranlagung** besteht nach § 32d Abs. 3 EStG, wenn Kapitalerträge nicht dem Steuerabzug im Inland unterworfen wurden (Privatdarlehen, im Ausland erzielte Erträge). Die Steuerfestsetzung erfolgt zum Abgeltungsteuersatz von 25 %.

Eine **Wahlveranlagung** nach § 32d Abs. 4 EStG erfolgt für Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterlegen haben. Der Steuerpflichtige kann eine Steuerfestsetzung zum Abgeltungsteuersatz beantragen, um Sachverhalte zu berücksichtigen, die beim Steuerabzug nicht oder nicht vollständig einbezogen worden sind, wie z.B. Sparer-Pauschbetrag wurde nicht vollständig ausgenutzt, Ersatz-Bemessungsgrundlage wurde angewendet, ausländische Quellensteuern wurden noch nicht angerechnet (§ 32d Abs. 5 EStG zur Anrechnung ausländischer Steuern) und Verlust bzw. Verlustvortrag ist noch zu berücksichtigen.

Eine Günstigerprüfung erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 32d Abs. 6 EStG mit dem individuellen Steuersatz, wenn der persönliche Steuersatz unter 25 % liegt. Die erhobene Abgeltungsteuer wird als Vorauszahlung angerechnet. Der Antrag ist nur bezüglich sämtlicher Kapitaleinkünfte eines Jahres und sämtlicher Kapitalerträge bei Ehegatten möglich.

3. Thesaurierte Gewinne im Familienrecht (Exkurs)

- 99 Zu dieser Problematik, die bei Überschusseinkünften **und** Gewinnermittlungseinkünften eine Rolle spielt, gibt es in Literatur und Rechtsprechung nur wenige Abhandlungen, wobei Fischer-Winkelmann praktikable Lösungsansätze aufgezeigt hat²¹⁶.

²¹⁵ Wegen der Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG sind FG-Verfahren anhängig: FG Baden-Württemberg 9 K 1637/10; FG Münster 6 K 607/11; FG Köln 8 K 1937/11.

²¹⁶ *Fischer-Winkelmann/Maier*: Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft un-

Dabei wird differenziert zunächst zwischen beherrschendem und nicht beherrschendem Gesellschafter für den unterhaltsrechtlichen Ansatz. Orientiert wird sich dabei am Steuerrecht, das ebenfalls diese Differenzierung zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschafter kennt.

Danach gilt der Gesellschafter dann als beherrschend, wenn ihm die absolute Mehrheit der Stimmrechte bei der Gesellschaft zusteht, was in der Regel eine Beteiligung von mehr als 50 % voraussetzt. Entgegen Nickl²¹⁷, der von einer wesentlichen Beteiligung von 75 % ausgeht, ist eine Orientierung an der 50 %-Grenze geboten. Bei mehr als 50 % liegt eindeutig ein beherrschender Gesellschafter vor.

Sodann wird zwischen Personengesellschaften und Körperschaften weiter zu differenzieren sein²¹⁸.

Grundsätzlich sind thesaurierte Gewinne dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen!²¹⁹

In der zitierten Entscheidung hat der BGH²²⁰ zur Frage Stellung genommen, ob auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer zur Vorlage von Bilanzen nebst Gewinn- und Verlust-Rechnung einer GmbH auskunftspflichtig ist und zur Auskunftserteilung nach § 1605 Abs. 1 Satz 1 und 2 BGB verurteilt.

Dabei ist der Gesellschafter und Unterhaltsschuldner auch nicht berechtigt, sich auf Belange der GmbH oder anderer Mitbeteiligter an der GmbH zu berufen.

Der BGH hat nicht explizit zur Frage Stellung genommen, ob die thesaurierten Gewinne den relevanten Unterhaltseinkünften zuzurechnen sind. Zudem zeigt die Entscheidung nicht auf, in welchem Umfang der Unterhaltsverpflichtete an der Gesellschaft beteiligt ist.

Die Entscheidung des BGH macht aber inzident deutlich, dass eine Beschränkung auf ausgeschüttete Gewinne nicht hinzunehmen ist. Der Auskunftsanspruch kann nämlich nur dann gegeben sein, wenn auch thesaurierte Gewinne grundsätzlich Unterhaltseinkommen sind. Anderenfalls reichte es aus, Gewinnverwendungsbeschlüsse und Einkommensteuererklärungen vorzulegen. Hieraus folgt, dass die thesaurierten Gewinne danach vollumfänglich dem Unterhaltseinkommen des Unterhaltsverpflichteten zuzurechnen sind, was auch mit einem Gleichbehandlungsgedanken zu anderen Gewerbetreibenden zu begründen ist.

So wird regelmäßig beim Einzelunternehmer oder der Personengesellschaft zwanglos auch der Gewinn als unterhaltsrechtliche Grundlage angenommen, ohne dass die Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen, Rückstellungen, etc. besteht, auch wenn dies vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entspricht.

Beim Mehrheitsgesellschafter ist somit grundsätzlich auch der thesaurierte Gewinn dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um einen Alleingesellschafter bei einer GmbH handelt²²¹. Körperschaftsteuerliche Auswirkung (keine Differenzierung zwischen ausgeschütteten und thesaurierten Gewinnen gem. § 23 Abs. 1 KStG) und Auswirkung auf die Einkommensteuer hat diese fingierte Ausschüttung seit Einführung der Abgeltungsteuer nicht.

(Weitere Einkünfte beim Mehrheitsgesellschafter ergeben sich häufig auch aus der Vergütung als Geschäftsführer der GmbH. Diese sind natürlich unterhaltsrechtlich als Unterhaltseinkünfte nach § 19 EStG beim Bruttoeinkommen zu berücksichtigen.)

ter unterhaltsrechtlicher Perspektive in FamRZ 1996, 1391 ff.; *Kuckenburg* Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 110 ff.; *Kuckenburg* Thesaurierte Gewinne im Familienrecht, FuR 2008, 479.

217 *Nickl* FamRZ 1988, 133 ff.; *Fischer-Winkelmann* 1392; *Kuckenburg* FuR 2008, 479.

218 *Kuckenburg*, FuR 2008, 480.

219 BGH, FamRZ 1982, 680 ff.; *Kuckenburg* FuR 2008, 479; *Fischer-Winkelmann* 1396.

220 BGH, FamRZ 1982, 680 ff.

221 *Kuckenburg* FuR 2008, 479; *Fischer-Winkelmann* 1397.

13. Kapitel

a) Thesaurierung von Gewinnen beim Einzelunternehmen

- 100 Die Problematik der thesaurierten Gewinne wird üblicherweise bei der Beteiligung an Personen- und Kapitalgesellschaften und nicht bei Einzelunternehmen diskutiert.

Hierbei wird völlig unkritisch unterhaltsrechtlich mit einer Fiktion gearbeitet, dass die Gewinne uneingeschränkt dem Unternehmer zur persönlichen Lebensführung (unter Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Steuern) zur Verfügung stehen. Dieser Gedanke lässt betriebswirtschaftliche Überlegungen beiseite, wonach der Unternehmer z.B. die Liquidität des Unternehmens aufrechtzuerhalten hat.

So gehen z.B. die Abschreibungssätze mit ihrer Anknüpfung an die Anschaffungs- und Herstellungskosten von der Fiktion aus, dass eine Wiederbeschaffung des Anlagegutes zu gleichen Preisen bspw. nach 5 Jahren und manchmal auch nach 20 Jahren möglich ist.

Für diesen Fall müssen Rücklagen für die Ersatzbeschaffung gebildet werden, um diesen Finanzbedarf bei Neuanschaffungen nicht nur wegen Inflation, sondern auch wegen Teuerungen aufgrund technischen Fortschritts zu decken.

► **Beispiel aus der Praxis:**

Ein Sägereibetrieb hat vor mehr als 25 Jahren eine Sägemaschine angeschafft, die mit dem Erinnerungswert von 1 € in den Büchern geführt wird. Es handelt sich dabei um die einzige Sägemaschine des Anlagevermögens.

Technische Neuerungen führen dazu, dass bei heutigen Maschinen dieser Art Personal eingespart werden kann, indem die Maschine computergesteuert wird und zudem eine weitaus höhere Arbeitsleistung hat als das Vorgängermodell. Sie kosten aber heute ein Vielfaches von den seinerzeitigen Anschaffungskosten. Diese belaufen sich nicht mehr auf historische 100.000 DM, sondern nunmehr auf 250.000 €.

► **Hinweis:**

In derartigen Fällen sollte vorgetragen werden, dass ein Finanzierungsbedarf zu decken ist, der aus eigenen Rücklagen stammen kann, um insbesondere zukünftige Investitionen weitestgehend unabhängig von Fremdfinanzierung vornehmen zu können.

Unabhängig von der Frage, ob das Unternehmen überhaupt ein derartiges Wirtschaftsgut zu 100 % eigenfinanzieren kann, also über die nötige Kreditwürdigkeit für Fremdfinanzierung verfügt, gibt es noch einen anderen Aspekt. Die Eigenfinanzierung entlastet von Fremdfinanzierung und damit von Zinsen, die zwar auch steuerlich entlastend wirken; allerdings auch das Unterhaltseinkommen des Unterhaltsverpflichteten reduzieren²²².

Auch beim Einzelunternehmen ist deshalb nicht zwanglos vom steuerrechtlich ermittelten Gewinn auszugehen, ohne dass betriebswirtschaftliche Überlegungen angestellt werden.

Dabei ist zu bedenken, dass der Gewinn betriebswirtschaftlich betrachtet folgende Elemente repräsentiert:

- Kalkulatorischer Unternehmerlohn
- Ausgleich für das unternehmerische Risiko
- Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals

Dieser Argumentation ist der BGH²²³ im Zusammenhang mit der Beachtung des Verbots der Doppelverwertung beim individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn gefolgt. Damit macht er deutlich, dass nicht zwangsläufig alle Elemente des nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten ermittelten

²²² *Kuckenburg* FuR 2008, 479; Münch, Unterhaltsbilanz und Steuerbilanz, FamRB 2007, 150, 151.

²²³ BGH FamRZ 2011, 1367 ff. unter Hinweis auf *Kuckenburg* Bewertungs- und Berechnungsprobleme unter Beachtung der neuen Rechtsprechung des BGH, FuR 2009, 290 und *Kuckenburg* Anmerkungen, insbesondere aus der Sicht des Unternehmensbewerter zu BGH vom 06.02.2008, FuR 2008, 270; *Kuckenburg* Un-

Gewinns dem Einkommen zur Verfügung stehen. Die auf der individuellen Leistung des Unternehmers beruhende Ertragskraft des Unternehmens steht damit nicht für Unterhaltszwecke zur Verfügung. Dies setzt natürlich Vortrag voraus, weil das Gericht in einem Streitfalle sicherlich selbstständige Überlegung nicht anstellen wird.

Zur Heranziehung betriebswirtschaftlicher Kriterien, die auch bei der Frage der Thesaurierung von Gewinnen nutzbar gemacht werden kann, bekennt sich der BGH, in dem er eine unterhaltsrechtliche Anpassung von Betriebsausgaben per externen Betriebsvergleich vornimmt²²⁴.

Zudem nennt der BGH die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung der Liquidität eines Unternehmens im Zusammenhang mit seiner Rechtsprechung zu § 7g EStG²²⁵.

Dabei dürften auch keinerlei Bedenken bestehen, bspw. mindestens pauschale Gewinnrücklagen wie bei Gesellschaften, teilweise gesetzlich nach §§ 150, 278 Abs. 3 AktG verlangt, von 4 % bis 5 % des Gewinnes zu bilden, weil dieses regelmäßig vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entsprechen dürfte.

b) Thesaurierung von Gewinnen bei Gesellschaften

Die Problematik der Behandlung von thesaurierten Gewinnen in Unternehmen und deren Auswirkung auf das Unterhaltseinkommen wird durch folgende Fallgestaltungen offenkundig. Die vorgenannten Grundsätze zur Thesaurierung gelten natürlich auch für Gesellschaften! (Erfahrungsgemäß werden in Deutschland nicht mehr als 60 % der Gewinne aus Gesellschaften an die Gesellschafter ausgeschüttet.) 101

► 1. Beispiel:

Der unterhaltsverpflichtete Unternehmer ist an einer GbR neben anderen neun Gesellschaftern zu 10 % beteiligt. Da die Gesellschaft einen erheblichen Investitionsbedarf hat, ist bereits im Gesellschaftsvertrag geregelt, dass die Entnahmen der Mitgesellschafter nur 50 % des Gewinnanteils betragen dürfen. Die anderen 50 % sind in eine Rücklage per Gesellschaftsvertrag einzustellen.

► 2. Beispiel:

Der geschäftsführende Gesellschafter einer 1-Mann-GmbH erwirtschaftet jährlich 100.000 € Gewinn und beruft sich ausschließlich zur Ermittlung seines unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens auf seine angemessenen Einkünfte als Geschäftsführer. Die Gewinne werden gemäß Satzung zur Hälfte in die Kapitalrücklagen eingestellt. Bezüglich der anderen Hälfte wird bei der Feststellung des Jahresabschlusses ebenfalls eine Rückstellung in die Kapitalrücklage beschlossen.

► 3. Beispiel:

Der Gesellschafter M bezieht sich auf seine angemessenen Nichtselbstständigen Einkünfte als Gesellschafter der M-GmbH und verweigert weitere Auskunftserteilung mit Hinweis auf das Geheimhaltungsinteresse der Mitgesellschafter und dem Hinweis, es seien keine Gewinne ausgeschüttet worden²²⁶.

Die Ausgangsfrage bei der Thesaurierung von Gewinnen lautet:

Wie ist eine rechtliche Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Beteiligungen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften herzustellen.

Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis, FuR 2011, 515; *Kuckenburg* Unternehmensbewertung im Zugewinn, FuR 2012, 222 & 278.

224 BGH FamRZ, 2006, 387 ff.; OLG Frankfurt FamRZ 207, 404 ff.; *Kuckenburg* FuR 2008, 479, 481.

225 BGH FamRZ 2004, 1177 ff., *Kuckenburg* FuR 2008, 479, 481.

226 Verkürzter Sachverhalt nach BGH FamRZ 1982, 680 f.

13. Kapitel

Es geht um die erforderliche paritätische Behandlung von Einzelunternehmen, beherrschenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft und beherrschenden Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften²²⁷.

Die unterhaltsrechtliche Differenzierung erfolgt danach, ob ein beherrschender oder nicht beherrschender Gesellschafter vorliegt (s.o.).

Dabei geht es um die tatsächliche Frage, wann der Beteiligte am Unternehmen auf die Ausschüttungspolitik Einfluss nehmen kann. Dies bedeutet dann konsequenterweise auch, dass die Höhe der Beteiligung am Gewinn, die nicht identisch mit der Gewinnbeteiligung sein muss, im Vordergrund steht.

► Hinweis:

Wenn Gesellschaftsbeteiligungen vorliegen, sind stets alle **Gesellschaftsverträge** und deren Abänderungen im Auskunftsverfahren zu verlangen, da die Höhe der Beteiligung nachvollzogen werden muss und weil **Gewinnbeteiligung und Beteiligung am Unternehmen nicht identisch** sein müssen. Dieses wird in der praktischen Sachbearbeitung häufig unterlassen und nicht der notwendigen Kontrolle des Parteivertreters des Anspruchsberechtigten unterzogen. Der Auskunftsanspruch muss sich konsequenterweise dann auch auf die **Ergebnisverwendungsbeschlüsse** der relevanten Jahre beziehen, die bei der GmbH gem. § 46 Nr. 1 GmbHG obligatorisch und bei Personengesellschaften fakultativ sind.

Die weitere Differenzierung erfolgt danach, ob es sich um eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft handelt.

Bei der **Personengesellschaft** ist zunächst von der **einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung** auszugehen, also eine weitere Urkunde des Steuerrechts, auf die der Auskunftsanspruch sich erstrecken muss. Diese weist den Gewinnanteil des Gesellschafters aus.

Das Auskunftsbegehren muss sich mithin auch auf die Erklärungen und die Bescheide der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung des Unternehmens beziehen.

In diesem Kontext ist aber auf die für Einzelunternehmen dargestellte Problematik der etwaigen Notwendigkeit von Rücklagenbildung zu verweisen. Korrekturen vom steuerlichen Gewinn sind grundsätzlich aber nur dann vorzunehmen, wenn der beherrschende Gesellschafter Einfluss nehmen kann. Beim Minderheitsgesellschafter (vgl. Beispiel 1) muss der Betrag der ausgeschütteten Gewinne herangezogen werden.

Dieses dürfte wohl uneingeschränkt richtig sein, da der Minderheitsgesellschafter eine Ausschüttung der Gewinne an ihn, letztlich nicht bewirken kann. Er wird überstimmt.

Werden auf diese Weise über Jahre hinweg Einkünfte nicht ausgeschüttet, stellt sich unterhaltsrechtlich insbesondere bei gesteigerter Leistungsverpflichtung die Frage, ob eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils erforderlich ist. Hier ist wieder einmal der Bereich der potenziellen Leistungsfähigkeit tangiert.

In diesem Zusammenhang ist auf **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** als besondere Problematik bei Personengesellschaften zu verweisen.

Stellt der Mitunternehmer einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut (Gebäude, Maschine, Lizenz, etc.) der Mitunternehmerschaft zur Verfügung, ohne dass diese Gesamthandvermögen werden, erstellt er eine Sonderbilanz.

Handelt es sich bei diesem Mitunternehmer um den Unterhaltsverpflichteten, können die Einkünfte aus der Personengesellschaft natürlich nur beurteilt werden, wenn auch die Einkünfte aus der Sonderbilanz und der damit verbundenen Sonder-G+V gewürdigt werden. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

²²⁷ OLG Celle, FuR 2001, 509, 511.

Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Beteiligungen die Gewinnanteile und die Sondervergütungen, bestehend aus der Tätigkeitsvergütung im Dienst der Gesellschaft, Entgelte für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft und die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft.

Hierauf muss sich dann natürlich auch das Auskunftsbegehren beziehen.

Ähnliches gilt für Ergänzungsbilanzen, wenn bspw. ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft zu Buchwerten eingebracht wird, die dem Verkehrswert nicht entsprechen. Das Ergebnis des Mitunternehmers aus der Personengesellschaft wird nur sichtbar, wenn auch die Ergänzungsbilanzen herangezogen werden. Auf Sonder- und Ergänzungsbilanzen besteht deshalb ein Auskunftsanspruch.

Bei den **Kapitalgesellschaften** hat die Gesellschafterversammlung einen Ergebnisverwendungsbeschluss zu fassen (§ 29 GmbHG).

Diese Gesellschaftsbeschlüsse finden sich regelmäßig nicht in unterhaltsrechtlichen Akten, wenn Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorliegen (Auskunfts- und Beleganspruch).

Vorab ist beim Gesellschaftergeschäftsführer natürlich zu prüfen, ob seine Einkünfte aus Nichtselbstständiger Tätigkeit als Geschäftsführer oder Vorstand angemessen sind.

Beim Minderheitsgesellschafter wird davon auszugehen sein, dass nur die Beträge sein unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen nach Abzug von Steuerfreibeträgen und Werbungskosten zu berücksichtigen sind, die ihm tatsächlich zufließen.

Inkongruente Gewinnausschüttungen verstoßen nicht gegen § 42 AO, wenn sie zivilrechtlich durch Satzungsänderung oder Beschluss wirksam zustande gekommen sind.²²⁸

Rechtliche Rechtfertigung der Differenzierung zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschafter:

Wie ist rechtlich die vorgenommene Handhabung mit der Differenzierung nach Beherrschung oder Nichtbeherrschung der Gesellschaft zu rechtfertigen?

Dem oben dargestellten Beispiel 3 liegt eine Entscheidung des BGH zugrunde, die diese Differenzierung begründet.

Der BGH²²⁹ hat in Hinblick auf eine Auskunftsverpflichtung bei einem Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH die Vorlage von Bilanzen nebst Gewinn- und Verlust-Rechnung im Rahmen eines Beleganspruchs verlangt (s.a. oben).

Hätte der BGH ausschließlich auf die Nichtselbstständigen Einkünfte des Gesellschaftergeschäftsführers abgestellt, wäre die Vorlage von Bilanz und G+V der GmbH obsolet. Die Vorlage von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen wäre anderenfalls nicht erforderlich; es würde ausreichen, die Ausschüttungsbeschlüsse vorzulegen, die aber ohnehin verlangt werden müssen.

► **Prüfungsfolge:**

Wie ist bei thesaurierten Gewinnen praktisch vorzugehen?

Ausgangslage ist der steuerliche Überschuss oder Fehlbetrag der letzten 3 oder besser mehr Geschäftsjahre.

Dieser ist nach unterhaltsrechtlichen Grundsätzen zu prüfen und zu korrigieren.

228 BMF-Schreiben vom 17.12.2013, IDW-Fn 2014, 201; *Kuckenburg*, Modifizierte Ertragswertmethode und disparitatische Beteiligung am Betriebsvermögen und Gewinn und Verlust, FuR 2014, 693.

229 BGH FamRZ 1982, 680 f.

13. Kapitel

Es wird weiter zu differenziert zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern, wobei bei beherrschenden Gesellschaftern unter Berücksichtigung der Entnahmepolitik, ggf. Gesellschafterdarlehensgewährung bei Körperschaften, zu prüfen ist, was Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen sein kann. Eine allgemeine Berufung auf gesellschaftliche Regeln und Gewinnverwendungsbeschlüsse, die eine Gewinnverwendung nicht vornehmen, kann hier im Zuge der Gleichbehandlung der verschiedenen Einkünfte keine Anerkennung finden.

Als Lösungsansatz ist weiter auf »betriebswirtschaftlich angemessene Unterhaltseinkünfte« im Zuge einer begründeten Thesaurierung nach oben dargestellten Kriterien zu verweisen.

Das so korrigierte Jahresergebnis stellt Unterhaltseinkünfte aus Kapitalvermögen ggf. in Form einer betriebswirtschaftlich erforderlichen Thesaurierung oder einer fiktiven Gewinnausschüttung dar.

Beim Ehegattenunterhalt wird auch zu berücksichtigen sein, was den ehelichen Bedarf geprägt hat.

4. Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG

- 102 Einkünfte i.S.d. § 21 Abs. 1 EStG erzielt derjenige, der mit Rechten und Pflichten eines Vermieters Sachen und Rechte i.S.d. § 21 Abs. 1 EStG an andere zur Nutzung gegen Entgelt überlässt.

Die Einkünfte sind die Einnahmen abzüglich der Werbungskosten.

Besondere einkommensteuerrechtliche (und familienrechtliche) Regelungen gelten für den Nießbrauch und die Wohnrechte sowie andere ähnliche Nutzungsrechte²³⁰ und zur Anrechnung des Wohnvorteils²³¹.

Zur Verlustverrechnung, z.B. bei Bauherrenmodellen²³², gelten nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG die Vorschriften der §§ 15a und 15 b EStG sinngemäß.

(Zum 31.12.2005 erfolgte die Streichung der Eigenheimzulage.)

Verbilligte/teilentgeltliche Wohnungsüberlassung (§ 21 Abs. 2 EStG)

Die Entgeltgrenze bei teilentgeltlicher Wohnungsüberlassung belief sich bis VAZ 2003 auf 50 % und ab VAZ 2004 auf 56 %. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wird die Regelung des § 21 Abs. 2 EStG (Grenze von 56 %) und die Rechtsprechung des BFH (Grenze von 75 %) bei verbilligter Wohnungsüberlassung zusammengefasst und vereinfacht. Zukünftig (ab VAZ 2012) wird bei Überschreiten der 66 %-Grenze von Vollentgeltlichkeit ausgegangen. Unterhalb dieser Grenze wird eine Aufteilung erfolgen, wobei die sog. Totalüberschussprognoseprüfung entfällt.

a) Einnahmen²³³

Nr. 1: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von **unbeweglichen** Vermögen. Nur soweit ein Grundstück nicht zum Betriebsvermögen gehört und somit zu Einnahmen im Rahmen der Gewinneinkunftsarten, gehören Erträge, die der Steuerpflichtige aus der Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder Privatvermögen erzielt, zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu gehören auch Schadensersatzleistungen des Mieters oder Pächters, der Wert von Sach- oder Dienstleistungen bzw. Bau- oder Reparaturaufwendungen des Mieters, die anstelle der Mietzahlungen geleistet werden.

Nr. 2: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von **beweglichem** Betriebsvermögen;

230 BMF-Schreiben vom 08.10.2004, BStBl 2004 I, S. 933; zur familienrechtlichen Behandlung mit Rspr-Hinweisen: *Kuckenburg* Wohnrecht, Leibrenten, Altenteil und Nießbrauch nach der neuen Rechtsprechung des BGH-insb. die konkrete Ermittlung des so genannten Vermögenserwerbs, FuR 2008, 316 ff.; *Palandt-Brudermüller* § 1374, Rn. 13.

231 Kap 6, Rn. 107 ff.; *Kleffmann/Klein* Unterhaltsrecht, Kap 1, Rn. 111 ff.

232 BGH FamRZ 2008, 963; BGH FamRZ 1984, 39.

233 ABC der Einnahmen, IDW StB- und WP-Jahrbuch 2012, S. 787 ff.

Nr. 3: Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten, insbesondere immaterieller Rechte, wie schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte;

Nr. 4: Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, auch wenn sie im Veräußerungspreis von Grundstücken enthalten sind.

Nach Anlage V 2011 gehören zu den Einnahmen (Auskunft- und Beleganspruch!):

Vereinnahmte Mieten für ortsübliche Überlassung (Tz. 8),

Mieteinnahmen für andere, nicht Wohnzwecken dienenden Räumen (Tz 10),

Einnahmen aus Umlagen, z.B. Wassergeld, Flur- und Kellerbeleuchtung, Müllabfuhr, Zentralheizung, etc. (Tz 12, 13),

Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre bzw. auf das Kalenderjahr entfallende Mietvorauszahlungen (Tz 14),

Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske etc. (Tz 15),

vereinnahmte und erstattete USt (Tz 16; 17)

öffentliche Zuschüsse (Tz 17, 18)

b) Werbungskosten²³⁴

Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Grundsätzlich können auch auf die Vermietung/Verpachtung entfallende Grundstücksaufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden.

Dieses gilt jedoch nicht für Objekte, in denen die Miete für die Überlassung der Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 66 % der ortsüblichen Miete beträgt.

Diese Ausnahmeregelung führt zu einer Aufspaltung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil.

Schuldzinsen als Werbungskosten²³⁵

Wenn Schuldzinsen für die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dienen, sind sie Werbungskosten.

Zu den Werbungskosten gehören auch Geldbeschaffungs- und Finanzierungskosten wie z.B. Bereitstellungszinsen, Grundbuch- und Notariatsgebühren im Zusammenhang mit der Eintragung einer Grundschuld oder Hypothek, Damnum/Disagio und Maklerprovisionen.

Erhaltungs- und Herstellungsaufwand als Werbungskosten

Grundstücksaufwendungen bis zur Fertigstellung des Gebäudes sind Herstellungskosten²³⁶. Nach Fertigstellung eines Gebäudes fallen entweder Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand an.

Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen gehören zum Erhaltungsaufwand²³⁷.

Aufwendungen werden hierfür in der Regel durch die gewöhnliche Nutzung des Gebäudes veranlasst, wie z.B. für Reparaturen, Neuanstrich, Erneuerung des Daches, Erneuerung der Heizungsanlage usw.

234 ABC der Werbungskosten StB- und WP-Jahrbuch 2012, S. 801 ff.

235 Unterhaltsrechtlich s. ausführlich Kap 6 Rdn. 218 ff.; *Kleffmann/Klein* Kap 1 Rn. 110.

236 Zur Abgrenzung von AHK und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden: BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl 2003, I, 386.

237 R 21.1 Abs. 1 Satz 1 EStR 2005.

13. Kapitel

Im Jahr der Verausgabung (§ 11 EStG) können diese Erhaltungsaufwendungen sofort als Werbungskosten abgezogen werden.

Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Sachgütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinaus gehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen, zählen zum Herstellungsaufwand²³⁸.

Diese Grundstücksaufwendungen gehören zu den Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten eines Gebäudes und können nur über die Nutzungsdauer im Rahmen der AfA als Werbungskosten abgezogen werden (§ 7 Abs. 4 u. Abs. 5 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG).

Formelle Gesichtspunkte, wie z.B. die Höhe der Grundstücksaufwendungen oder die zeitliche Nähe spielen als Abgrenzungskriterium im Gegensatz zu früher keine Rolle mehr²³⁹.

Unterhaltsrechtlich gelten notwendige Erhaltungsaufwendungen als berücksichtigungsfähig. Nützliche oder wertsteigernde Modernisierungsmaßnahmen sind zu eliminieren²⁴⁰.

Fallen Positionen für Instandsetzung und Instandhaltung außergewöhnlich im Verhältnis zu früheren Jahren aus, so ist zunächst zu überprüfen, ob die von dem Unterhaltspflichtigen getroffenen Maßnahmen werterhaltend oder wertverbessernd sich auf das Objekt auswirken.

Bei einer Wertverbesserung dürften die entsprechenden Maßnahmen der Vermögensbildung zuzuordnen und zu eliminieren sein.

Instandsetzungsmaßnahmen größeren Umfanges dürften ggf. auch über einen längeren Zeitraum zu verteilen sein²⁴¹. Bei unterschiedlich hohen Aufwendungen ist der Ansatz mit dem errechneten Mittelwert vorzunehmen²⁴². Die Instandhaltungsrücklage wird unterhaltsrechtlich nicht akzeptiert, weil sie pauschalen Aufwand darstellt und nicht einmal sicher ist, ob die Rücklage eingesetzt werden muss²⁴³. Etwas anderes gilt, wenn konkrete Instandhaltungsmaßnahmen erforderlich sind und bevorstehen. Dann ist eine Rücklagenbildung²⁴⁴ möglich. Dies verlangt natürlich anwaltlichen Vortrag.

Sonstige Werbungskosten²⁴⁵

Zu den sonstigen Werbungskosten gehören:

- Grundsteuer,
- Gebühren für Müllabfuhr, Wasser, Kanalbenutzung und Straßenreinigung,
- Kosten für Zentralheizung, Warmwasserversorgung, Fahrstuhlbetrieb und Hausbeleuchtung,
- Schornsteinfegergebühren,
- Beiträge zu den Hausversicherungen wie Brand-, Haftpflicht, Glas- und Wasserschadenversicherung, nicht Hausratsversicherungen
- Ausgaben für Hausbesitzerverein und Hausmeister.

Lineare und degressive AfA nach § 7 EStG²⁴⁶

Zu den Werbungskosten gehört auch die AfA.

Bei der AfA ist zu unterscheiden zwischen

238 R 21.1 Abs. 2 Satz 1 EStR 2005.

239 BFH, DB 2002, 1297 ff., BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl, I, 386 ff., Anhang 30 (V) EStH.

240 BGH FuR 2005, 361.

241 BGH FuR 2005, 361 = FamRZ 2005, 1159; OLG Hamm, NJW-RR 2001, 649.

242 BGH FuR 2005, 361 = FamRZ 2005, 1159; *Kemper* Unterhaltsrechtlich notwendige Gewinnkorrekturen, FuR 2002, 125.

243 BGH FamRZ 2000, 351; BGH FamRZ 1984, 39.

244 BGH FamRZ 2000, 351.

245 ABC der Werbungskosten StB- und WP-Jahrbuch 2012, S. 801 ff.

246 Vgl. Rdn. 63 ff.

der linearen AfA, die für alle Gebäude in Betracht kommt, die vom Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7 Abs. 4 EStG) und
 der degressiven AfA, die für Gebäude in Betracht kommt, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Fertigstellungsjahres angeschafft worden sind
 (§ 7 Abs. 5 EStG).

und

steuerlichen Abschreibungen ohne entsprechenden Werteverzehr:

- § 7c EStG, AfA für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen,
- § 7h EStG, AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten,
- § 7i EStG, AfA bei Baudenkmälern,
- § 7k EStG, für Wohnungen mit Sozialbindung.

Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA

Die Gebäude-AfA berechnet sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören neben den reinen Baukosten z.B.

- die Kosten des Anschlusses an das Stromversorgungsnetz, Gasnetz, die Wasserversorgung und Wärmeversorgung;
- Kosten für Anlagen zur Ableitung von Abwässern, soweit sie auf die Hausanschlusskosten einschließlich der Kanalstichgebühr entfallen, die der Hauseigentümer für die Zuleitungsanlagen vom Gebäude zum öffentlichen Kanal aufwendet, sog. Kanalanschlusskosten;
- Aufwendungen für Fahrstuhlanschlüsse;
- Aufwendungen für Heizungsanlagen einschließlich der dazugehörigen Heizkörper, auch in Form von Elektrospeicherheizung oder Gaseinzelheizungen;
- Aufwendungen für Küchenspülen;
- Aufwendungen für Kochherde;
- Aufwendungen für lebende Umzäunungen, wie z.B. Hecken, jedoch nur im angemessenen Umfang.

Nicht zu den Herstellungskosten gehören:

- Straßenanliegerbeiträge und Erschließungsbeiträge, Kanalanschlussgebühren,
- Wert der eigenen Arbeitsleistung,
- Aufwendungen für Waschmaschinen.

Abschreibungsbeginn

Angeschaffte Gebäude werden ab dem Zeitpunkt der Anschaffung,

hergestellte Gebäude ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung abgeschrieben.

Fertigstellung

Fertig gestellt ist ein Gebäude, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau soweit hergerichtet worden ist, dass der Bezug einer Wohnung zumutbar ist.

Nicht fertiggestellt ist ein Gebäude z.B. wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen²⁴⁷.

Für nachträglich aufgewendete Herstellungskosten gilt, dass diese so zu berücksichtigen sind, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden.

Die weitere lineare oder degressive AfA bemisst sich nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Herstellungskosten²⁴⁸.

²⁴⁷ H 7.4, Fertigstellung, EStH.

²⁴⁸ R 7.4 Abs. 9 EStR 2005.

13. Kapitel

Ausweis der vorgenommenen AfA

In der Anlage V 2011 zur Einkommensteuererklärung finden sich unter Tz. 33 ff. Norm und Höhe für die vorgenommene Abschreibung, sodass dieses Formular für die Auskunftserteilung, auch für die anderen Einnahmen und Werbungskosten, obligatorisch ist.

Zur unterhaltsrechtlichen Behandlung der AfA von Gebäuden wird auf Rdn. 63 verwiesen!

5. sonstige Einkünfte nach § 22 EStG

103 Zu den sonstigen Einkünften gehören ausschließlich:

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, insbesondere Renten (§ 22 Nr. 1 EStG),
2. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG),
3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 (§ 22 Nr. 2 EStG),
4. Einkünfte aus bestimmten Leistungen, wie Einkünfte aus Gelegenheitsvermittlung und Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3 EStG),
5. Einkünfte aus der Ausübung eines Mandats (z.B. Abgeordnetenbezüge, § 22 Nr. 4 EStG),
6. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG).

Die Einkünfte werden als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Der Werbungskostenpauschbetrag des Steuerrechts entspricht keinen tatsächlich entstandenen Werbungskosten und beträgt 102 € (Freigrenze bei den Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG 256 €.)

a) *wiederkehrende Bezüge/Renten aus der Basisversorgung (§ 22 Nr. 1 S. 3 a aa EStG)*

104 Hauptanwendungspunkt sind Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und Rürup-Renten nach der Rechtslage ab 2005.

Für Renten aus der **gesetzlichen Rentenversicherung** (nicht Unfallrenten der BG), aus landwirtschaftlichen Alterskassen, aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen und für Renten aufgrund einer privaten, kapitalgedeckten Leibrentenversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Basisrenten und Rürup-Renten) wird ab 2005 schrittweise die **nachgelagerte Besteuerung** verwirklicht. Der Besteuerungsanteil bestimmt sich nicht mehr nach dem Lebensalter bei Renteneintritt, sondern ausschließlich nach dem Jahr des Renteneintritts. Alle Renten mit Beginn ab 2005 werden zu 50 % besteuert. Der steuerpflichtige Rentenanteil steigt in Schritten von 2 %-Punkten von 50 % im Jahr 2005 auf 80 % im Jahr 2020 und in Schritten von einem 1 %-Punkt ab dem Jahr 2021 bis 100 % im Jahr 2040 an. Der steuerpflichtige Rentenanteil beträgt somit 50 % bei Rentenbeginn im Jahr 2005, 52 % bei Rentenbeginn 2006 usw. und schließlich 100 % bei Rentenbeginn ab 2040.

Der bei Rentenbeginn ermittelte Teil der Rente, der nicht zu versteuern ist, wird im zweiten Jahr des Rentenbezugs betragsmäßig festgeschrieben. Bei zukünftigen Rentenerhöhungen erhöht sich also nur der steuerpflichtige Teil, der steuerfreie Betrag bleibt gleich. Der Rentenanpassungsbetrag wird also voll versteuert.

Es wird schrittweise bis 2040 von der vorgelagerten auf die nachgelagerte Besteuerung übergegangen: Während die Beiträge zur Altersvorsorge in immer größerem Umfang als Sonderausgabe steuermindernd geltend gemacht werden können, steigt der Besteuerungsanteil an.

Leibrenten aus privaten Rentenversicherungsverträgen, bei denen es sich weder um Riester-Renten noch um Basisrenten handelt, sowie aus Direktversicherungen nach § 40b EStG unterliegen auch weiterhin der Besteuerung mit dem Ertragsanteil. Der Ertragsanteil ist je nach Alter bei Rentenbeginn unterschiedlich hoch und beträgt zwischen 59 % (Rentenbeginn 1 Jahr) und 1 % (Rentenbeginn 97 Jahre).

Beispiel²⁴⁹ für Leistungen aus der GRV bzw. Rürup-Rente

²⁴⁹ Nach wikipedia.org/Rentenbesteuerung.

Unterstellt wird, dass neben der Rente keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden und die Höhe der Rente, das steuerfreie Existenzminimum und die übrigen steuerlichen Rahmendaten (z.B. Steuersatz, Solidaritätszuschlag, etc.) über den gesamten Zeitraum des Rentenbezugs unverändert bleiben.

- Brutto-Rente 15.686 €
- davon steuerfrei 50 % (bezogen auf Renteneintritt 2005) = 7.843 €
- steuerpflichtig bleiben 7.843 €
- abzüglich Werbungskostenpauschale 102 €
- bleiben Einkünfte von 7.741 €
- abzüglich Sonderausgabenpauschale 36 €
- abzüglich Vorsorgeaufwendungen 1.286 €
- bleiben zu versteuern 6.419 €
- Steuer = 0 €, da Grundfreibetrag (8.004 €) nicht überschritten

Eintrittsjahr	steuerpflichtiger Anteil	stpfl. Betrag (abzgl. WK und SA)	Einkommen-Steuer	Nettorente pro Jahr
2005	50 %	7.792 €	0 €	14.400 €
2006	52 %	8.103 €	0 €	14.400 €
2007	54 %	8.415 €	0 €	14.400 €
2008	56 %	8.727 €	0 €	14.400 €
2009	58 %	9.038 €	17 €	14.383 €
2010	60 %	9.350 €	65 €	14.335 €
2015	70 %	10.908 €	334 €	14.066 €
2020	80 %	12.467 €	647 €	13.753 €
2025	85 %	13.246 €	819 €	13.581 €
2030	90 %	14.025 €	1.009 €	13.391 €
2040	100 %	15.584 €	1.461 €	12.939 €

b) wiederkehrende Bezüge/Renten aus Kapitalanlageprodukten (§ 22 Nr. 1 S. 3 a bb EStG)

Hierzu gehören die Leistungen aus Kapitalanlageprodukten, also nach dem 31.12.2004 neu abgeschlossene Kapitallebensversicherung²⁵⁰ sowie aus privaten Rentenversicherungen. Sie werden grundsätzlich i.H.d. Auszahlungsdifferenz steuerpflichtig. Wird das Kapital jedoch nach der Vollendung des 60. Lebensjahres, bei Abschluss ab dem 01.01.2012, 62. Lebensjahr, und nach einer Laufzeit von 12 Jahren ausgezahlt, sind nur 50 % der Erträge steuerpflichtig.

Wird eine Rente gezahlt, ist nur der Ertragsanteil, abgesenkt gegenüber dem bisherigen Ertragsanteil, steuerpflichtig. Hierunter fallen Renten aus (alten) privaten Rentenversicherungen (also vor dem 01.01.2005 abgeschlossen), aus neuen Lebensversicherungen, die keine Basisversorgung darstellen, Veräußerungsleibrenten und Versorgungsleistungsrenten (Tabelle innerhalb der vorgenannten Norm abgedruckt!).

250 Zur Altregelung: StB- und WP-Jahrbuch 2012, 831 ff.; Kogel Meilenstein und Wendepunkt in der güterrechtlichen Bewertungspraxis, NJW 2011, 3337, 3340 f.

13. Kapitel

(Zur Problematik der **latenten Steuerlast** bei der Bewertung der Lebensversicherung s.u. unter d am Ende.)

c) *Einkünfte aus Unterhaltsleistungen/begrenztes Realsplitting*²⁵¹ (§ 22 Nr. 1a EStG)²⁵² und *schuldrechtlichem Versorgungsausgleich* (§ 22 Nr. 1c EStG)

- 106 Unterhaltsleistungen sind sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1a EStG, soweit sie nach § 10 Abs. 1 EStG von Geber als Sonderausgaben abgezogen werden.

Der Empfänger der Unterhaltsleistungen hat von seinen Einnahmen eventuell entstandene Werbungskosten abzuziehen, mindestens jedoch einen Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG).

Ab VAZ 2008 werden Einkünfte aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs in dem Umfang besteuert, wie beim Ausgleichsverpflichteten die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG erfüllt sind. Vgl. hierzu ausführlich Rdn. 129.

d) *Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften* (§§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. 23 EStG; früher auch *Spekulationsgeschäfte*), auch als *Problem der Steuerlatenz in der Bewertung von Vermögensgegenständen im Zugewinnausgleich (latente Steuer)*

- 107 Private Veräußerungsgeschäfte²⁵³, früher auch Spekulationsgeschäfte genannt, gehören systematisch zu den sonstigen Einkünften und werden deshalb hier dargestellt.

Sie haben im **Kontext zur Bewertung von Vermögensgegenständen** im Zugewinnausgleichsverfahren eine zusätzliche Bedeutung erhalten.

Der BGH²⁵⁴ hat in einem obiter dictum zur **latenten Steuerlast** (zukünftige steuerliche Belastungen) entschieden, dass aus Gründen der Gleichbehandlung auch bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (also nicht nur von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen) so etwa bei **Grundstücken, Wertpapieren oder Lebensversicherungen**, bezogen auf die Verhältnisse zum Stichtag und ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht die etwaige individuelle latente Steuer **wertmindernd** in Abzug zu bringen ist.

► Hinweis:

Den Bewertern/Sachverständigen dürfte landläufig diese Rechtsprechung nicht bekannt sein. Insbesondere Immobilienbewerter, aber auch Bewerter von Kapitalanlagen, werden deshalb meistens einen Abzug der latenten Steuerlast entgegen der vorgenannten Grundsätze nicht vornehmen. Der Sachverständige und das Gericht sind zur Vermeidung von Anwaltsregressen auf diese Rechtsprechung hinzuweisen.

Obwohl in der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre²⁵⁵ zur Unternehmensbewertung die latente Steuer als wertreduzierendes Element bekannt ist, wird auch **dort** nicht von individuellen Steuersätzen ausgegangen, weil dort ebenso das Problem des unterhaltsrechtlichen Verbots der Doppelverwertung unbekannt ist. Von dem Grundsatz ausgehend, dass das Gutachten streitentscheidend ist und deshalb ein objektiver Unternehmenswert zu ermitteln ist, werden objektivierte Steuersätze zur Anwendung gebracht (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften 35 % und bei Beteiligung an

251 Ausführlich zum begrenzten Realsplitting: Kap 6, 149; Kap 12, 103; Kap 13, 255–276.

252 Zur Versteuerung von Unterhaltsleistungen mit Auslandsbezug: Hillmer, ZFE 2007, 380.

253 *Münch*; Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 3647 ff.

254 BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. von *Kuckenburg* FuR 2011, 515; *Kogel*, Meilenstein und Wendepunkt in der güterrechtlichen Bewertungspraxis, NJW 2011, 3337; *Kuckenburg* Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2012, 222 und 278; Kritisch: *Büte* FuR 2012, 413 ff.; *Klein* FPR 2012, 324 ff.

255 Ausführlichst zu den Unternehmensbewertungsmethoden, insb. im Familienrecht: *Klein/Kuckenburg* Handbuch Familienvermögensrecht, Kap 2, Rn. 1469 ff., 1608 ff.

Kapitalgesellschaften seit Geltung der Abgeltungsteuer inklusive Solidaritätszuschlag effektiv 26,375 % zuzüglich wegen der üblichen Haltedauer hälftiger Kursgewinnversteuerung auf thesaurierte Gewinne von 12,5 %²⁵⁶).

Die Ermittlung der insoweit anfallenden latenten Steuerlast für Veräußerungsgeschäfte folgt den Regeln der § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§§ 15, 16 EStG) gehören demgegenüber die Veräußerungsgewinne aus Veräußerung eines ganzen Betriebes, Teilbetriebes, Mitunternehmeranteils und Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaG.

Dies hat auch gewerbesteuerliche Konsequenzen, weil zum Gewerbeertrag auch der Veräußerungsgewinn nach § 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG gehört Insbesondere Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind demnach steuerbar nach §§ 15, 16 EStG (mit entsprechendem Verweis auf § 16 EStG im § 18 Abs. 3 EStG für Betriebe Selbstständiger und im § 14 EStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe).

Veräußerungsgewinne entstehen auch bei Beteiligungen an Körperschaften nach § 17 EStG.

Zur **Abgrenzung zwischen § 17 EStG, § 23 EStG und § 20 EStG** kommt es nach dem 31.12.2008 (Unternehmensteuerreform 2008) nicht mehr auf eine Frist von einem Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung an. Diese Spekulationsfrist ist weggefallen.

Beträgt die Beteiligungsquote weniger als 1 %, liegen Einkünfte nach § 20 EStG und bei einer Beteiligungsquote gleich und mehr als 1 % Einkünfte nach § 17 EStG vor.

(Rechtslage vor dem 01.01.2009: Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung 1 Jahr führt unabhängig von der Beteiligungshöhe zu § 23 EStG; Anschaffung und Veräußerung > 1 Jahr, bei Beteiligung < 1 % steuerfrei, bei Beteiligung > 1 % § 17 EStG.)

Die latenten Steuern, die nicht zu den privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG gehören, werden im Folgeabschnitt dargestellt.

Ab VAZ 2009 ist § 23 EStG neu geregelt worden (Achtung: Wertpapiere sind systematisch kein Fall des § 23 EStG mehr, sondern fallen unabhängig von der Haltedauer seit ihrer Einführung unter die Abgeltungsteuer, s. dort unter § 20 Abs. 2 EStG und Beispiel 6)²⁵⁷)

Private Veräußerungsgeschäfte gem. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG:

- Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken²⁵⁸, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden (Ausnahme bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) innerhalb von **10 Jahren** (ab Zeitpunkt obligatorischer Verträge²⁵⁹) zwischen Anschaffung und Veräußerung (Entgeltlichkeit von Erwerb und Veräußerung, inklusive Tauschgeschäfte; ab VZ 2000 auch Gebäude und Außenanlagen sowie Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind; Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume, soweit seit dieser Zeit errichtet, ausgebaut oder erweitert). Ausgenommen werden vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (s.u. mit Beispielen). So ist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG der Verkauf von Grundstücken **nicht** steuerschädlich, wenn das Grundstück im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken verwendet wurde oder ein Grundstück im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.

256 Vgl hierzu *Klein/Kuckenburg* Kap 2, 1617 ff., 1620 ff. m.w.N. *Ballwieser* Unternehmensbewertung, S. 121.

257 BMF-Schreiben vom 22.12.2008 »Einzelfragen zur Abgeltungsteuer«, Tz 130 f.

258 Keine Veräußerung sind: bindendes Angebot, Vorkaufsrecht, Vertrag, bei dem die Genehmigung zur Wirksamkeit aussteht, Vertrag, der mit einem befristeten Rücktrittsrecht versehen ist; mit finanzgerichtliche Rechtsprechungsnachweisen: *Münch* Rn. 3662.

259 H 23 EStH; *Büte* FuR 2003, 390.

13. Kapitel

- Veräußerungsgeschäfte bei anderen (beweglichen) Wirtschaftsgütern, ausgenommen Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs, innerhalb von **einem Jahr** zwischen Anschaffung und Veräußerung. (Die Veräußerungsfrist bei anderen beweglichen Wirtschaftsgütern wird von 1 auf 10 Jahre verlängert, wenn aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Jahr Einkünfte erzielt werden, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.);
- Als Veräußerung gilt auch die Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen (innerhalb von 10 Jahren) seit der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes erfolgt. Als Veräußerung gilt auch die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Der Veräußerungspreis ist bei der Einlage der nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG angesetzte Wert und bei der verdeckten Einlage der gemeine Wert;

► Beispiel:

A hat im Jahr 2006 ein unbebautes Grundstück für 100.000 € erworben, das zu seinem Privatvermögen gehört. 2009 entschließt er sich, das Grundstück in sein Einzelunternehmen für betriebliche Zwecke einzulegen. Der Wert belief sich zu diesem Zeitpunkt auf 200.000 €. Im Jahr 2015 wird das Grundstück für 300.000 € veräußert. Es entstehen ein betrieblicher Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung im VAZ 2015 nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG und im VAZ 2009 liegt ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG vor;

- Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgte als der Erwerb;
- (Die Besteuerung der Baisse-Spekulationen und der Termingeschäfte erfolgt nunmehr gem. § 20 EStG durch Wegfall des bisherigen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG);
- Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen. Beim unentgeltlichen Erwerb ist dem Rechtsnachfolger die Anschaffung zuzurechnen. Die Anschaffung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung des anteiligen Wirtschaftsguts.

Zunächst einmal gilt der Vorrang der Besteuerung in anderen Einkunftsarten (§ 23 Abs. 2 EStG). Durch die Neuregelung ist die Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften aus Kapitalanlagen nunmehr einheitlich in den Kapitalerträgen gem. § 20 EStG unter Herausnahme aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a.F. EStG geregelt.

Gewinn oder Verlust wird aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis und Anschaffung-/Herstellungskosten (AHK) bzw. Werbungskosten ermittelt (gegebenenfalls Ersatzwert nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 16 Abs. 3 EStG oder §§ 20, 21 UmwStG). AHK mindern sich um die AfA, erhöhte AfA und Sonder-AfA, soweit sie bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Privatvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften abgezogen wurden.

Ab VAZ 2008 beträgt die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG sage und schreibe 600 €.

Altverluste bis VAZ 2008 aus privaten Veräußerungsgeschäften können bis VAZ 2013 sowohl mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften als auch mit Erträgen aus Kapitalanlagen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden. Danach dürfen Verluste nur bis zur Höhe des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften im gleichen Jahr ausgeglichen werden. Wenn auch kein Verlustabzug nach § 10d EStG möglich ist, so können diese jedoch auf Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in dem unmittelbar vorausgegangenen VAZ zurück- oder auf den entsprechenden Gewinn im folgenden VAZ vorgetragen werden.

Ermittlung von Veräußerungsgewinn und -verlust erfolgt danach wie folgt:

Veräußerungspreis	(Preis, bei wiederkehrenden Bezügen im Zuflusszeitpunkt, bei eingetauschten WG gemeiner Wert, bei Einlagen Teilwert)
– AHK, um AfA gemindert	
– Veräußerungskosten	(Notar, Makler, Grundbuch et cetera)
– Veräußerungserfolg	(Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust)

e) *Einzelfragen mit Beispielen i.V.m. Grundstücksveräußerungen (Eigennutzung und Zugewinn- ausgleich)*

Für Grundstücksveräußerungen ist die Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unverändert ge- 108
blieben, sodass insoweit auf ältere Quellen zurückgegriffen werden kann²⁶⁰.

Von der Besteuerung ausgenommen hat der Gesetzgeber eigengenutzte Grundstücke, die gem. den § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräuße- rung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Hier besteht aber folgende Gefahr:

Zieht einer der Ehegatten im Vorfeld der Trennung aus dem bislang gemeinsam genutzten Haus oder der gemeinsam genutzten Wohnung aus, können sich steuerliche Nachteile daraus ergeben.

Es besteht nämlich die Gefahr, dass die Vorschriften über die Eigennutzung nicht eingehalten wer- den. (Beispiele ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer!)

► **Beispiel 1²⁶¹:**

Die Eheleute bewohnten bislang das im alleinigen Eigentum des Ehemannes stehende, mit einem Einfamilienhaus bebaute Grundstück. Nach Trennung der kinderlosen Ehe bewohnt die Ehefrau weiter das Objekt. Der Ehemann zieht aus. Später erfolgt die Übertragung des Grundbesitzes vom Ehemann auf die Ehefrau zum Ausgleich des Zugewinns.

Die Nutzungsüberlassung an den getrennt lebenden Ehegatten ist nach Meinung des BMF **keine Ei- gennutzung**²⁶² im Sinne des Gesetzes, da der Eigentümer die Wohnung nicht eine ausreichende Zeit zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Die Steuerpflicht kann umgangen werden, wenn die entgelt- liche Scheidungsvereinbarung noch in dem Jahr abgeschlossen wird, in dem der ausgezogene Ehe- gatte die Immobilie noch mit bewohnt hat. Teilweise wird die Auffassung vertreten, die Steuerpflicht könnte dadurch umgangen werden, dass die Eheleute innerhalb der ehelichen Wohnung getrennt leben. Dies erscheint aber mit den üblicherweise bestehenden Spannungen der Trennungszeit und der daraus resultierenden räumlichen Trennung wenig praxisnah.

► **Beispiel 2:**

Wie bei Beispiel 1; die Ehefrau verbleibt aber mit den gemeinsamen minderjährigen Kindern in dem Objekt.

In diesem Fall liegt eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung der ganzen Wohnung an einen Ange- hörigen vor. Nach der Rechtsprechung des BFH²⁶³ liegt eine Nutzung des Eigentümers zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn die Wohnung von Kindern bewohnt wird, die einkommensteu- errechtlich berücksichtigt werden, d.h., wenn es sich bei dem Begünstigten um ein zum Kindergeld- bezug/Kinderfreibetrag berechtigtes Kind gem. § 32 Abs. 6 EStG handelt.

Steuerrechtlich ist die Übertragung von Sachwerten zur **Erfüllung der Zugewinnausgleichsforde- rung ein entgeltliches Rechtsgeschäft** (Erfüllung einer Rechtspflicht gegen Übertragung eines Sach- wertes und damit tauschähnliches Geschäft), das den Veräußerungstatbestand des § 23 EStG erfül- len kann²⁶⁴ (Beispiele 3–5 der Einfachhalt halber ohne AfA; hierzu s. Beispiel 6).

260 BMF-Schreiben vom 05.10.2000; *Kuckenburg* Spekulation- und Schenkungsteuern im Zugewinnaus- gleich, FuR 2005, 337 ff.

261 Beispielsfälle nach vorgenanntem BMF-Schreiben; weitere bei *Kogel* Meilenstein und Wendepunkt in der güterrechtlichen Bewertungspraxis, BGH NJW 2011, 3337, 3339 f.; *Büte* Zugewinnausgleich bei Ehe- scheidung, Rn. 261 ff.; *Münch* Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 3670 ff.

262 *Münch* Rn. 3698 ff.

263 BFH, BStBl 1994, II, 544.

264 *Carsten Kleffmann* Steuerliche Auswirkungen der Grundstücksübertragung zur Erfüllung des Zugewinn- ausgleichsanspruchs, FuR 2011, 381 f. mit Beispielen; OFD Frankfurt, FR 2001, 322; OFD München, DB 2001, 1533.

13. Kapitel

▶ Beispiel 3:

Das Ehepaar A und B lebt im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.

Der Ehemann erwarb 1996 für 100.000 € ein Grundstück zum alleinigen Eigentum, das von ihm seither vermietet wurde.

Die Ehe wurde im Jahr 2003 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau stand daraufhin ein Zugewinnausgleichsanspruch i.H.v. 250.000 € zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs übertrug ihr A das Grundstück, das im Übertragungszeitpunkt einen Verkehrswert von 250.000 € hatte²⁶⁵.

Der Zugewinnausgleichsanspruch i.S.d. § 1378 BGB ist eine auf Geld gerichtete persönliche Forderung an den geschiedenen Ehegatten.

Im oben genannten Beispielsfall erfüllt A diese Forderung der B, indem er ihr an Erfüllung statt (dies ist steuerrechtlich immer ein entgeltliches Tauschgeschäft!) das Grundstück übertrug. Wird ein Grundstück vom Eigentümer (Steuerpflichtigen) an einen Dritten zur Tilgung einer dem Dritten – gleich aus welchem Rechtsgrund – zustehenden Geldforderung an Erfüllung statt übereignet, handelt es sich dabei um ein Veräußerungsgeschäft für den Steuerpflichtigen und beim Erwerber um ein Anschaffungsgeschäft. Veräußerungserlös bzw. Anschaffungskosten ist der Forderungsbetrag, der mit der Übertragung des Grundstücks an Erfüllung statt abgegolten wurde. Danach hat A das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, sodass ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt.

Der von A zu versteuernde Gewinn beträgt mithin:

Veräußerungserlös	250.000 €
Anschaffungskosten	–100.000 €
Veräußerungsgewinn	150.000 €

▶ Beispiel 4, Abwandlung von 3:

Die geschiedene Ehefrau B hat einen Zugewinnausgleichsanspruch i.H.v. 250.000 €. Das von A im Jahr 1996 für 100.000 € angeschaffte Grundstück hat im Jahr 2003 einen Verkehrswert von 300.000 €. A und B vereinbarten deshalb neben der Grundstücksübertragung, dass die 50.000 €, um die der Grundstückswert den Zugewinnausgleichsanspruch übersteigt, mit Unterhaltsforderungen verrechnet wird.

Hier werden zwei unterschiedliche Forderungen der B erfüllt: Zum einen der Zugewinnausgleichsanspruch i.H.v. 250.000 € und zum anderen eine Unterhaltsforderung i.H.v. 50.000 €. A veräußert damit das Grundstück für 300.000 €.

Das von A zu versteuernde Einkommen beträgt:

Veräußerungserlös	300.000 €
Anschaffungskosten	–100.000 €
Veräußerungsgewinn	200.000 €

Gleichzeitig kann A die durch die Grundstücksübertragung abgegoltenen Unterhaltsforderungen der B im Veranlagungszeitraum der Grundstücksübertragung grundsätzlich als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abziehen, wenn die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Hierbei sind die Höchstbetragsgrenzen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit 13.805 € zu beachten. Dies gilt nämlich auch dann, wenn Unterhaltsforderungen mehrerer Jahre verrechnet werden.

▶ Beispiel 5, weitere Abwandlung von 3:

Die geschiedene Ehefrau hat einen Zugewinnausgleichsanspruch i.H.v. 250.000 €. Das von A 1996 für ein 100.000 € angeschaffte Grundstück hatte im Jahr 2003 einen Verkehrswert von

265 OFD München vom 26.06.2001, DStR 2001, 1298; zur Schenkungsteuerproblematik bei disparitätischen Beträgen s.a. Rdn. 171 ff.

300.000 €. A überträgt das Grundstück an B an Erfüllung statt. Eine Verrechnung der 50.000 €, um die der Grundstückswert den Zugewinnausgleich übersteigt, mit den Unterhaltsforderungen der Ehefrau, findet hier nicht statt.

Nun wird es steuerrechtlich etwas kompliziert:

Um die Forderung der B i.H.v. 250.000 € zu erfüllen, überträgt ihr A ein Grundstück im Wert von 300.000 € an Erfüllung statt. Da die ausgeglichene Forderung wertmäßig unterhalb des Grundstückswertes liegt, handelt es sich um ein teilentgeltliches Geschäft. A hat an B insgesamt 5/6 (gleich 250/300) des Grundstücks entgeltlich veräußert, da er insofern das Grundstück an Erfüllung statt an B zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs übertragen hat. In Höhe der übersteigenden 50.000 € (gleich 1/6 des Grundstückes) hat A das Grundstück unentgeltlich an B übertragen (wegen der Freibeträge ist die Schenkungsteuer²⁶⁶ nicht tangiert).

Der von A zu versteuernde Gewinn beträgt:

Veräußerungserlös 300.000 € * 5/6 =	250.000 €
Anschaffungskosten 100.000 € * 5/6	-83.333 €
Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG	166.667 €

Im Gegenzug schafft B das Grundstück zu 5/6 entgeltlich an (Anschaffungskosten i.H.v. 250.000 € als AfA-Bemessungsgrundlage) und übernimmt das Grundstück zu 1/6 unentgeltlich von A (Fortführung der Anschaffungskosten des A i.H.v. 100.000 mal 1/6 gleich 16.667 €). Nur i.H.d. entgeltlich erworbenen Anteils beginnt für B eine neue 10-jährige Veräußerungsfrist i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Bezüglich des unentgeltlich erworbenen Grundstücksanteils gilt der Fortführungswert nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG.

► **Beispiel 6²⁶⁷:**

Ehemann schuldet Ehefrau 2010 Zugewinn von 1 Mio. €.

Er überträgt ihr eine fremd vermietete Eigentumswohnung (Erwerb 2002 mit AHK 500.000 €, 2010 nach AfA 287,5.000 € und Verkehrswert 750.000 €)

sowie ein Wertpapierdepot (Kurswert 150.000 €, AK 50.000 €, nach dem 01.01.2009 angeschafft)

und zahlt 100.000 €.

Die Übertragung des Grundstücks führt zu einem Veräußerungsgewinn, was bei der Beratung zu bedenken ist!

► **Veräußerungsgewinn errechnet sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG:**

Veräußerungspreis	750.000 €	
um AfA geminderte Anschaffungskosten ¹ , § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG	287.500 €	
Veräußerungsgewinn	462.500 €	
Besteuerung: § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG: 0,45 *		
462.000 € ./ 15.694 € =		192.431 €
Die Übertragung des Wertpapierdepots führt zu einem Veräußerungsgewinn § 20 Abs. 2 und 4 EStG.		
Veräußerungspreis	150.000 €	
./ Anschaffungskosten	50.000 €	
Veräußerungsgewinn	100.000 €	

²⁶⁶ Rdn. 171 ff.

²⁶⁷ Beispiel nach von Oertzen Steuerliche Fallen zwischen Eherecht und ehelicher Lebensqualität, FamRZ 2010, 1785, 1787.

13. Kapitel

Besteuerung nach § 32a Abs. 1 EStG, 25 % Abgeltungsteuer	25.000 €
Ertragsteuerzahllast insgesamt	217.431 €

1 *Kogel* 3339 f., weist die Auswirkung hoher Abschreibung, z.B. bei Immobilien in neuen Bundesländern, auf die Bedeutung der Höhe des Veräußerungsgewinns mit Beispiel nach!

f) *Exkurs: Latente Steuern bei anderen Vermögenswerten*

109 Gewerblicher Grundstückshandel

(Diese Problematik steht im Kontext zur Auswirkung der latenten Steuer als Ertragsteuer auf die Vermögenswerte und den zuvor hierzu genannten Folgen beim Vermögenswert Grundstück. Steuerrechtlich ist dieses systematisch keine Fragestellung der Versteuerung von Veräußerungsgeschäften nach §§ 22, 23 EStG, sondern der Gewinnbesteuerung nach § 15 EStG.)

Zur Verdeutlichung des Themas sogleich folgender **Beispielfall**²⁶⁸:

Das Endvermögen des Herrn W besteht aus einer Firma, die einen Wert von 1 Mio. € hat (latente Steuern sind noch nicht abgezogen; s. hierzu weiter unten). Das Endvermögen von Frau W besteht aus 20 Eigentumswohnungen mit ebenfalls einem Wert von 1 Mio. €.

Kogel und Münch²⁶⁹ weisen nach, dass auch bei dieser Fallgestaltung ein Problem der Steuerlatenz bezüglich der Grundstücke wegen des Instituts des gewerblichen Grundstückshandels besteht.

Was versteht das Steuerrecht unter gewerblichen Grundstückshandel²⁷⁰?

Werden innerhalb von **5 Jahren** im Privatvermögen (Veräußerung aus dem Betriebsvermögen ist stets steuerbar) gehaltene **drei Objekte** angeschafft und veräußert, liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Unter Objekten sind Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mehrfamilienhäuser, Gewerbeimmobilien, Erbbaurechte, unbebaute Grundstücke, Miteigentumsanteile an Immobilien und Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften (Zählobjekte sind die Grundstücke der Gesellschaft, nicht der Beteiligungsanteil) zu verstehen. Bei einem gewerblichen Grundstückshandel unterliegen die Einnahmen der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer. In die Drei-Objekt-Grenze sind ererbte Grundstücke nicht mit einzubeziehen. Wird Grundbesitz durch vorweggenommene Erbfolge übertragen, kommt jedoch die Drei-Objekt-Grenze zur Anwendung. Eigennutzung ist irrelevant, weil sie Tatbestandsmerkmal der privaten Veräußerungsgeschäfte (kein Betriebsvermögen!) nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist.

Werden weniger als drei Objekte angeschafft, modernisiert, veräußert, erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen und Ausgaben aus privater Vermögensverwaltung. Die Einnahmen sind dann steuerfrei, wenn die sogenannte 10-Jahresfrist überschritten wird.

Die Drei-Objekt-Grenze kann auf 10 Jahre ausgedehnt werden, wenn Umstände dafür sprechen, dass zum Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerbs, der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorlag. Bei Ehepartnern gilt die Drei-Objekt-Grenze für jeden Partner. Daher können beide Ehepartner drei Grundstücksobjekte innerhalb der 5 Jahre Frist erwerben und wieder (steuerfrei) veräußern.

Rechtsfolgen:

- Umfang: Erfasst werden nur Objekte, die die Kriterien des Grundstückshandels erfüllen, wobei Vermögensverwaltung mit verbleibenden Objekten möglich bleibt;

²⁶⁸ *Kogel* 3340.

²⁶⁹ *Kogel* 3340; *Münch*; Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 3721 ff.; letzterer diskutiert das Rechtsproblem im Kontext zu einer ehevertraglichen Vereinbarung, in der ein Ehegatte dem anderen drei Objekte überträgt; *Büte* FuR 2012, 413 ff.

²⁷⁰ BFH BStBl. 1988 II, 244 ff.; BFH BStBl. 1995 II, 617 ff.; ausführlich BMF-Schreiben vom 28.03.2004, BStBl. I 2004, 434.

- Beginn: Für die Einkommensteuer ist der Erwerb/Bauantragsstellung des 1. Objekts relevant, für die Gewerbesteuer Verkauf des 1. Objekts (Einlage erfolgt zum Teilwert; Ausnahme § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2, max. AHK);
- Gewinnermittlung: nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich Betriebsvermögensvergleich, wobei die Objekte Umlaufvermögen sind, weil sie nicht dauernd dem Unternehmen dienen (keine AfA, ggf. Teilwertabschreibung);
- Veräußerungsgewinne unterliegen der Einkommensteuer (nicht nach §§ 16, 34 EStG, sondern nach § 15 EStG für Grundstücke im Umlaufvermögen) und der Gewerbesteuer.

Bei der Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren wird ein Verkehrswert ermittelt, der eine Veräußerung fingiert²⁷¹. Der BGH²⁷² verlangt wegen der Gleichbehandlung die Berücksichtigung der latenten Steuer auch als Abzugsposten bei den Grundstücken, wobei die Verhältnisse des Stichtages zugrunde zu legen sind. Dies gilt insbesondere ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht, die eine Steuerpflicht auslösen würde.

Werden also mehr als drei Objekte, wie im Ausgangsfall, unter Berücksichtigung der 10 Jahresfrist in die Zugewinnausgleichbilanz eingestellt, ist wegen der fingierten Veräußerung die daraus resultierende Steuerlast für alle Objekte in Abzug zu bringen.

(Wenn in der Literatur, laut Kogel²⁷³, andere Autoren die Zehnjahresgrenze des § 23 EStG diskutieren, indem durch entsprechend lange Haltefrist die Steuerverpflichtung zu umgehen wäre, so ist dieses steuerrechtlich falsch. Da es sich nicht um private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. §§ 22, 23 EStG handelt, sondern um laufende Gewinne aus dem Umlaufvermögen eines Gewerbebetriebes nach § 15 EStG, kommt es auf eine Haltedauer überhaupt nicht an!)

Lebensversicherungen

110

(Die laufende Versteuerung des Rentenbezugs nach geltendem Recht ist unter 5b dargestellt. Lebensversicherungen, die vor dem 01.01.2005 abgeschlossen worden sind, waren gem. § 20 Nr. 6 EStG mit ihren Zinsen und Gewinnanteilen nur dann steuerpflichtig, sofern die Lebensversicherung weniger als 12 Jahre bestand.)

Wenn die Rechtsprechung des BGH²⁷⁴ einen Veräußerungsvorgang im Zugewinnausgleich fingiert, stellt sich auch hier die Frage des Abzugs der latenten Steuerbelastung²⁷⁵. Dies hat zur Folge, dass der Fortführungswert nicht in Ansatz zu bringen ist. Gleiches gilt für den Rückkaufswert. Vielmehr ist der Veräußerungswert bei freihändigem Verkauf im sogenannten Zweitmarkt zugrunde zu legen. Unproblematisch ist dabei nach altem Recht (s. in der Klammer oben) nur der Fall, dass zum Stichtag die Auszahlung der Lebensversicherung bereits erfolgt ist. Wurde die Lebensversicherung während der Ehe abgeschlossen und war der Auszahlungszeitpunkt noch nicht erreicht, wurde teilweise der Abzug der latenten Steuerlast abgelehnt²⁷⁶.

Diese Meinung lässt sich nach der vorgenannten Rechtsprechung des BGH nicht mehr aufrechterhalten, um eine Gleichbehandlung mit anderen Vermögenswerten sicherzustellen.

Dabei ist auf stichtagsgenaue Prüfung zu achten²⁷⁷.

Bei Lebensversicherungen, die nach dem 01.01.2005 abgeschlossen worden sind, gilt die neue Rechtslage mit Besteuerung, wie oben unter 5b) dargestellt, es sei denn der Lebensversicherungsver-

271 Kogel 3340.

272 BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. Kuckenburg FuR 2011, 515.

273 Kogel 3340 m.w.N.

274 BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. Kuckenburg FuR 2011, 515.

275 Kogel 3340, 3341; Bütte Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn. 163; der generellen Steuerrechtsrat empfiehlt; Bütte FuR 2012, 413.

276 Nachweise bei Kogel 3340, 3341.

277 Kogel 3341.

13. Kapitel

trag hat 12 Jahre bestanden und läuft erst nach dem 60. Lebensjahr des Versicherungsnehmers aus (50 % des Veräußerungsgewinns unterliegen dann der Besteuerung). Von dieser Ausnahme abgesehen, ist die latente Steuer stets unter der Fiktion der Veräußerung des Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen²⁷⁸. Veräußerungsgewinn ist dabei die Differenz zwischen eingezahlten Beträgen und tatsächlich erzielter Versicherungsleistung, unter Berücksichtigung etwaiger Veräußerungskosten.

111 Steuervermeidungsstrategien

Wenn nach der Rechtsprechung des BGH²⁷⁹ von allen Vermögensgegenständen die individuelle latente Steuerlast zu den seinerzeit geltenden steuerrechtlichen Regeln von allen Vermögenswerten in Abzug zu bringen ist, führt dieses zu einer immensen Erhöhung des Haftungsrisikos des beratenden Rechtsanwalts.

Denn bei jedem Vermögenswert ist im Einzelnen zu prüfen, ob bei einer fingierten Veräußerung Leistungen zurückzuführen sind oder auf einen Veräußerungserlös Steuern anfallen würden.

Bei Veräußerungsverlusten ist umgekehrt konsequenterweise zu prüfen, wie die daraus resultierende steuerliche Auswirkung durch Verlustverrechnung bzw. Verlustvortrag oder Verlustrücktrag sich auf die Steuerveranlagung auswirkt.

Dabei ist bei Kapitalanlagen die Vielzahl von Anlagemodellen zu berücksichtigen. Kogel²⁸⁰ nennt dabei unter anderem Schiffsbeteiligungen, Medienfonds, Flugzeug-Leasingfonds bzw. allgemeine steuerliche Abschreibungsmodelle.

Zudem wird zu differenzieren sein, wen der Rechtsanwalt vertritt. Es kann sich empfehlen, mit der Einreichung des Scheidungsantrages zur Herbeiführung des Stichtages noch zu warten, wenn auf diese Weise durch Zeitablauf die Steuerpflicht entfallen würde. Wird hingegen der Zugewinnausgleichsverpflichtete vertreten, kann die Steuerlatenz zu einer Reduzierung von Vermögenswerten führen, sodass der Stichtag durch Einreichung des Scheidungsantrages unverzüglich herbeizuführen ist.

Die Wahl des Stichtags, auf den die Bewertung stattzufinden hat, darf ohne steuerliche Beratung nicht erfolgen.

Eine umfangreiche, natürlich schriftliche Belehrung, des Mandanten hat zu erfolgen.

Glücklicherweise stellt sich diese Beratungsfrage nur dann, wenn für die latente Steuerlast irgendwelche Haltefristen und persönliche Steuervoraussetzungen zu beachten sind.

► Hinweis:

Die persönlichen Besteuerungsmerkmale sind bei den Ehegatten regelmäßig unterschiedlich. Wenn z.B. die Problematik des gewerblichen Grundstückshandels nur bei einer der Parteien vorliegt, kann bei einer Bruchteilsgemeinschaft von Eheleuten an einem Grundstück nicht von Wertneutralität ausgegangen werden, wie es bisher von der Rechtsprechung angenommen wurde²⁸¹.

Da in allen Zugewinnausgleichfällen die latente Steuer zu immensen Haftungsrisiken führt, ist fachkundiger Rat steuerrechtlich und familienrechtlich gefordert²⁸².

In der Literatur werden **Steuervermeidungsstrategien** erörtert²⁸³.

278 Kogel 3341; Büte Rn. 163.

279 BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. Kuckenburg FuR 2011, 515.

280 Kogel 3341.

281 Kogel 3341.

282 Z.B. durch das Fachinstitut für familienrechtliche Gutachten, iff.g.de.

283 Büte Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn. 262; Münch Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 3711 ff.; Haußleiter/Schulz Vermögensauseinandersetzung bei Trennung und Scheidung, Kap 6, Rn. 36 ff.

Die wesentliche Strategie dabei ist die Beachtung der oben dargestellten Steuerrechtsregeln unter besonderer Berücksichtigung von Haltefristen und persönlichen Besteuerungsmerkmalen!

Insbesondere kann die Zugewinnausgleichsproblematik reduziert werden, indem schon beim Erwerb von Vermögensgegenständen derjenige Ehegatte das zum Alleineigentum erhält, was dieser später bei einer etwaigen Auseinandersetzung auch behalten soll. Bei der Gestaltungsberatung kann dabei auch eine vermögensverwaltende GbR erwogen werden, mit der Möglichkeit, dass die Ehegatten die Beteiligung nach der Scheidung an der GbR fortsetzen oder aber Gesellschaftsanteile auf den anderen Ehegatten bzw. Kinder übertragen, ohne dass eine Veräußerung stattfindet²⁸⁴.

Bei allen Gestaltungsüberlegungen ist zur Vermeidung des privaten Veräußerungsgeschäfts die **Übertragung an Erfüllung statt und damit Entgeltlichkeit zu vermeiden!**

Um Teilentgeltlichkeit zu vermeiden, kann dabei ein eigengenutzter Anteil an einem Grundstück entgeltlich veräußert und der andere Teil unentgeltlich übertragen werden. Für die Aufteilung der teils eigengenutzten, teils vermieteten Gebäude ist dabei eine Aufteilung der Flächen obligatorisch, die mit in der notariellen Urkunde vorgenommen werden sollte. Besser ist eine Bildung von Wohnungseigentum zur Bildung getrennter Veräußerungsobjekte²⁸⁵.

Als Vermeidungsstrategie werden Regelungen gem. der §§ 1380, 1382 und 1383 BGB vorgeschlagen.

Im Kontext zu § 1380 BGB wird vorgeschlagen, eine Unentgeltlichkeit der Übertragung durch **Vorausempfang** zu vermeiden²⁸⁶.

Diese Gestaltungsmöglichkeit ist zumindest steuerrechtlich höchst gefährlich und damit abzulehnen. Die Anrechnung der Leistung auf den Zugewinnausgleich könnte als tauschähnliches Geschäft, das als entgeltlich gilt, oder wenn die Anrechnung greift und das Rechtsgeschäft umgestaltet wird, als antizipierte Leistung an Erfüllung statt gewertet werden²⁸⁷. Vorteilhaft bleibt dabei aber, dass durch Übertragung von Vermögensgegenständen die Unterhaltsbedürftigkeit wegfallen kann, ohne dass ein Unterhaltsverzicht vorliegen oder eine Abfindung für den Unterhalts konstruiert werden muss. Unentgeltlich ist nämlich die Überlassung einer Immobilie ohne Eigentumsänderung als Sachleistung im Unterhaltsrecht²⁸⁸.

Weiter könnte eine **Stundung** der Zugewinnausgleichsforderung gem. § 1382 BGB in Hinblick auf den Ablauf der Haltefrist helfen²⁸⁹. Dabei muss zwingend die Übertragung des Eigentums aufgeschoben werden. Gleichwohl bleibt das Risiko, dass eine aufschiebend bedingte Übertragung angenommen wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit der Stundung die Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung durch Übertragung der Immobilie vereinbart wird²⁹⁰.

Eine kritische Haltefrist könnte überbrückt werden durch Bestellung dinglicher Rechte wie Nießbrauchs- und Erbbaurechte. Möglich ist auch ein bindendes Angebot²⁹¹, das erst nach Ablauf der Veräußerungsfrist angenommen werden kann. Dabei ist eine Kombination aus Bestellung von dinglichen Rechten und Angebot zu vermeiden, weil dies der Vorwegnahme der wirtschaftlichen Eigen-

284 *Münch* Rn. 3711 f., der eine »vernünftige Organisation der Vermögensverteilung in der Ehe« anrät, woran bei funktionierender Ehe nicht gedacht wird und bei emotionalisierter Scheidung faktisch nicht mehr die Möglichkeit bestehen dürfte.

285 *Münch* Rn. 3716 mit Hinweis auf BMF-Schreiben BStBl. 2000 I, 1383 ff., Rn. 32 und Reich ZNotP 2000, 375, 416 f.

286 *Haußleiter/Schulz* Kap 6, Rn. 36.

287 *Münch* Rn. 3714 m.w.N.

288 BFH NV 2006, 1280.

289 *Haußleiter/Schulz* Kap 6, Rn. 36.

290 *Münch* 3717 ff.

291 Kein Veräußerungsvorgang, s.o. unter 5d).

13. Kapitel

tümerstellung entsprechen könnte, wie etwa gleichzeitige Vermietung mit Anrechnung der Miete auf den Kaufpreis²⁹².

In all diesen Gestaltungsfällen ist die zwischenzeitlich kostenpflichtige verbindliche Anfrage beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt zu empfehlen²⁹³.

Letztlich wird die **Zuweisung eines Vermögensgegenstandes** durch das Gericht i.S.d. § 1383 BGB empfohlen²⁹⁴. Unabhängig von den engen Tatbestandsvoraussetzungen²⁹⁵, Erforderlichkeit, um grobe Unbilligkeit für den Gläubiger zu vermeiden und Zumutbarkeit für den Schuldner, dürfte eine steuerschädliche Leistung an Erfüllung statt vorliegen. Die Entscheidung des Gerichts ersetzt nur per Gestaltungsurteil die Willenserklärung des Schuldners. Vor allen Dingen lassen die Vertreter dieser Ansicht aber steuerrechtliche Überlegungen, die nicht immer zwingend zivilrechtlichen Überlegungen folgen, außer Acht. Rechtsprechung und Kommentierung zu § 23 EStG interpretieren das Veräußerungsgeschäft, das nur tauschähnlich und damit entgeltlich zu sein braucht, extensiv. Ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG wurde sogar bei Abgabe eines Meistgebotes im Zwangsversteigerungsverfahren angenommen²⁹⁶.

Die Lösung über § 1383 BGB bleibt ein familienrechtlich schöner, steuerrechtlich aber untauglicher Ansatz.

Insgesamt ist bei den privaten Veräußerungsgeschäften ein Ehegattenprivileg analog der Vorschriften des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und § 3 Nr. 5 GrEStG zu fordern²⁹⁷.

Steuerveranlagungen aufgrund privater Veräußerungsgeschäfte zwischen Ehegatten sollten in Hinblick auf Art. 6 GG auf ihre Verfassungsmäßigkeit per Verfassungsbeschwerde überprüft werden.

112 Veräußerungsgewinne aus Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen, auch als Problem der Steuerlatenz in der Bewertung von Vermögensgegenständen im Zugewinnausgleich

(Methodischer Ansatz: Die Problematik der Ermittlung der latenten Steuern auf Veräußerungsvorgänge folgt dem Ertragsteuerrecht. Die latenten Steuern, die den Vermögenswert Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen belasten, sollen im Kontext zu den Veräußerungsgeschäften dargestellt werden, ohne dass es sich um sonstige Einkünfte nach §§ 22, 23 EStG handelt.)

Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen **übersteigt**, § 16 Abs. 2 EStG.

Schon der Bewertungsstandard des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) HFA 2/1995²⁹⁸ nennt als zu berücksichtigenden Posten die latente Steuerbelastung des Zugewinnausgleichsverpflichteten.

Zu den zu erfassenden Ertragsteuern gehören nämlich nicht nur die Zahllasten an das Finanzamt aufgrund der Verwirklichung von Steuertatbeständen.

Zu berücksichtigen sind auch die latenten Steuern, die sich aus der Diskrepanz von nach BilMoG ermitteltem handelsrechtlichem zu steuerrechtlichem Erfolg ergeben²⁹⁹.

292 *Münch* Rn. 3719.

293 So auch *Münch* Rn. 3719.

294 MK/Koch § 1383 Rn. 5; *Hausleiter/Schulz* Kap 6,730 f.; Büte, Rn. 262.

295 *Weinreich/Klein* Fachanwaltskommentar, § 1383 BGB, Rn. 10 ff.

296 *Münch* Rn. 3718; BFH BStBl. 1989 II, 652; *Arens* FPR 2003, 426, 428.

297 So auch *Münch* Rn. 3720.

298 HFA 2/1995, IV, 1; ausführlich zum Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer HFA 2/1995 zur Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht: *Klein/Kuckenburg*; Handbuch Familienvermögensrecht, Kap 2; Rn. 1608 ff.

299 *Ballwieser* Unternehmensbewertung, 3. Aufl., S. 31.

Die unter dem Begriff »latente Steuerlast« auch im Familienrecht diskutierte Problematik resultiert aus dem fiktiv zu versteuernden Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 14, 18 Abs. 3, 34 EStG, also nicht nach §§ 22, 23 EStG.

Definition des Veräußerungsgewinns:

Dies ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt (§ 16 Abs. 2 EStG; bei Beteiligung an einer Körperschaft³⁰⁰ mit mehr als 1 % sind die Anschaffungskosten maßgeblich, § 17 Abs. 1 und 2 EStG).

► **Beispiel bei einem Einzelunternehmen:**

Buchwert des Betriebsvermögens (negativ, auch durch Privatentnahmen)	– 55.000 €	
ermittelter Unternehmenswert	70.000 €	
Veräußerungsaufwand, fiktiv, geschätzt	– 5.000 €	
Veräußerungsgewinn		120.000 €

Der überholte Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Unternehmensbewertung (HFA 2/1983) nahm noch einen individuellen Steuersatz an.

Der geltende Bewertungsstandard in IDW S. 1³⁰¹ nimmt einen standardisierten Steuersatz an, wenn ein objektivierter Unternehmenswert zu ermitteln ist.

Dies wird damit begründet, dass eine subjektive latente Steuerlast dazu führen würde, dass der Unternehmenswert für jeden Beteiligten, z.B. bei Tausenden von Beteiligten an einer Publikumsgesellschaft, individuell und differenziert mit unterschiedlichen Ergebnissen zu ermitteln wäre³⁰².

Für eine objektivierte latente Steuerlast spricht der streitentscheidende Charakter eines Bewertungsgutachtens in einem Zugewinnausgleichsverfahren.

Die Bewertungslehre geht deshalb von einer Typisierung der Ertragsteuer zur Ermittlung eines objektiven Unternehmenswerts bei Bewertungsstichtagen bis zum 05.07.2007 (nach Ratifizierung der Unternehmensteuerreform 2008³⁰³ durch den Deutschen Bundesrat am 06.07.2007 ist die Abgeltungsteuer bei Erstellung von Bewertungen ab 2009 wegen des Zuflusszeitpunktes maßgeblich³⁰⁴) von einem Steuersatz von 35 % aus. Dieser standardisierte Steuersatz entspricht langjährigen Erfahrungen zur Höhe der Steuersätze in Deutschland³⁰⁵.

Bei Bewertung ab 2009 (mit Bewertungsstichtagen ab dem 06.07.2007) ist die Abgeltungsteuer zu berücksichtigen. Danach unterliegen Einkünfte aus ausgeschütteten Dividenden und Zinsen einer Abgeltungsbesteuerung von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (also effektiv 26,375 %). Hinzu kommt wegen der üblichen Haltedauer von Kapitalbeteiligungen eine hälftige Kursgewinnversteuerung mit 12,5 % auf thesaurierte Gewinne³⁰⁶.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften beträgt der Steuersatz weiterhin 35 %³⁰⁷.

300 Siehe Abgrenzung zur Abgeltungsteuer unter 5d).

301 IDW S. 1, Rn. 43 ff.

302 Ruiz de Vargas/Zollner; Der typisierte Einkommensteuersatz bei Bewertung von Personengesellschaften in Abfindungsfällen mit Rspr-Nachweisen, WPg 2012, 606 ff.

303 Rdn. 4.

304 Peemöller/Kunowski Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 5. Aufl., S. 298.

305 Peemöller/Kunowski S. 298.

306 Ballwieser S. 121.

307 Peemöller/Kunowski S. 298.

13. Kapitel

► **Hinweis:**

Unternehmensbewerter, die die Rechtsprechung des BGH³⁰⁸ nicht kennen, werden die latente Steuer entsprechend ansetzen!

► **Zurück zu oben genanntem Beispiel mit objektivierten Steuersatz:**

Veräußerungsgewinn	120.000 €	
35 % latente Steuer	– 42.000 €	
ermittelter Unternehmenswert		70.000 €
abzüglich latente Steuern		– 42.000 €
danach sind in die Zugewinnausgleichbilanz nur einzustellen		
		28.000 €

Das Beispiel macht deutlich, dass der Einzelunternehmer, der z.B. durch überhöhte Privatentnahmen und unwirtschaftlichem Verhalten ein negatives Eigenkapitalkonto verursacht hat, seine Zahllast dem Anspruchsteller gegenüber reduzieren kann. Er generiert durch dieses Verhalten eine höhere latente Steuerlast.

In der familienrechtlichen Literatur wird der Abzug der latenten Steuerlast teilweise für entbehrlich gehalten, weil bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (z.B. Grundstücke, Wertpapiere, Lebensversicherungen), eine latente Steuerlast nicht in Abzug gebracht wird und die Steuerschuld noch nicht entstanden ist³⁰⁹.

Die Rechtsprechung dagegen nimmt generell eine Abzugsfähigkeit der latenten Besteuerung mit folgender Begründung an:

»Soweit der Wert danach ermittelt wird, was bei der Veräußerung zu erzielen wäre, darf nicht außer Betracht bleiben, dass wegen der damit verbundenen Auflösung der stillen Reserven dem Verkäufer wirtschaftlich nur der die fraglichen Steuern verminderte Erlös verbleibt. Insoweit geht es um unvermeidbare Veräußerungskosten.«³¹⁰

Dies wird weiter damit begründet, dass die Bewertung einer freiberuflichen Praxis im Zugewinnausgleichsverfahren stichtagsbezogen und losgelöst von einer beabsichtigten Veräußerung erfolgt (es wird ein Wert ermittelt und nicht ein Preis!). Maßgeblich ist dabei der am Stichtag vorhandene Wert und die damit verbundene Nutzungsmöglichkeit des Unternehmens durch den Inhaber³¹¹.

Mit dieser Aussage bekennt sich der BGH auch inzident noch mal eindeutig zum Kriterium der Notwendigkeit der Veräußerbarkeit von Unternehmen mit der Folge, dass sich Sachverständigengutachten mit der Marktfähigkeit des zu bewertenden Unternehmens auseinanderzusetzen haben³¹². Diese festzustellende Marktfähigkeit des Unternehmens führt zur Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern.

In einem obiter dictum bekennt sich der BGH aus Gründen der Gleichbehandlung darüber hinaus zur Berücksichtigung der latenten Steuerlast bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände³¹³, was oben schon eingehend ausgeführt wurde.

In dieser Entscheidung klärt der BGH zudem die Frage, wie die latente Steuer in familienrechtlichen Verfahren in Abzug zu bringen ist. Zwar ist am Stichtag nicht bekannt, wann und zu welchem Preis der betreffende Vermögensgegenstand tatsächlich veräußert wird. Für eine stichtagsbezogene Wert-

308 Ständige Rspr. des BGH, zuletzt BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 515.

309 *Hoppenz* FamRZ 2006, 449, 450; *Gernhuber* NJW 1991, 2238, 2242; *Tiedtke* FamRZ 1990, 1188, 1193.

310 BGH FamRZ 2011, 622, FamRZ 1991, 43, 48; FamRZ 2005, 99, 101; FamRZ 2011, 1367.

311 BGH FamRZ 2011, 1367.

312 BGH FamRZ 1978, 332; *Kuckenburg* Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis und der Freiberufler-GmbH, FuR 2011, 515, 517; derselbe: Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren; FuR 2012, 222 & 278.

313 BGH FamRZ 2011, 1367, 1372; *Klein/Kuckenburg* Familienvermögensrecht, Rn. 452.

ermittlung kommt es aber nicht darauf an, welche Ertragsteuern beim zukünftigen Veräußerungsfall tatsächlich anfallen könnten. Für den BGH ist die zum Stichtag bestehende Steuerregelung maßgebend³¹⁴, d.h. die Anwendung des am Stichtag geltenden Einkommensteuerrechts. Dies wird mit dem strengen Stichtagsprinzip³¹⁵ begründet und setzt Kenntnis der **individuellen Besteuerungsmerkmale** voraus. Hierbei muss gegeben falls auf das Recht bis zur Einführung des Zugewinnausgleichs zum 01.07.1958 zurückgegriffen werden.

(Ohne Berücksichtigung von Altersfreibeträgen beträgt beim derzeitigen Spitzensteuersatz die latente Steuer knapp 50 % des Unternehmenswertes: Bei obigem Beispiel bleiben für die Zugewinn-ausgleichsbilanz nur ca. 10.000 € übrig!)

Zu den latenten Ertragssteuern gehört auch die in Veräußerungsfällen anfallende Gewerbesteuer nach § 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG.

g) Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)

Gemäß § 22 Nr. 5 EStG gehören die Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen im Sinne der Legaldefinition des § 82 EStG sowie aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen zu den sonstigen Einkünften. Dabei richtet sich der Umfang der Besteuerung im Wesentlichen danach, ob und in wieweit der Beitrag in der Ansparphase steuerfrei oder steuerlich gefördert wurde. Eckpunkt der Besteuerung ist die Aufteilung der Leistung entsprechend der Förderung in der Ansparphase. 113

Nach **Satz 1** werden die genannten Leistungen grundsätzlich vollumfänglich steuerlich erfasst.

Nach **Satz 2** werden Abweichungen für Leistungen, die nicht auf geförderten Beiträgen beruhen, festgesetzt, und zwar:

- lebenslange Renten, Berufsunfähigkeit-, Erwerbsminderung- oder Hinterbliebenenrenten werden gem. § 22 Nr. 1 Satz 3a aa EStG (s.o.) erfasst;
- Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, soweit sie nicht zur vorstehenden Gruppe gehören, werden nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der Fassung bei Vertragsabschluss erfasst;
- bei anderen Leistungen Besteuerung des Unterschiedsbetrages zwischen Leistung und entrichteten Beiträgen, nur die Hälfte bei Auszahlung nach dem 60. Lebensjahr und nach 12 Jahren Vertragslaufzeit.

Satz 3: bei schädlicher Verwendung von geförderten Altersvorsorgevermögen gilt das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen, nach Abzug der rückabgewickelten Zulage als Leistung, die nach Satz 2 besteuert wird.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommensschätzung

I. Gewinnschätzung nach § 13a EStG

Die Einkommensschätzung³¹⁶ nach § 13a EStG betrifft ausschließlich Land- und Forstwirte. 114

Voraussetzungen sind:

- Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung des Jahresabschlusses (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 EStG)

³¹⁴ BGH FamRZ 2011, 1367, 1372.

³¹⁵ Nach *Büte* FuR 2012, 413, 416 durchbricht der BGH das von ihm postulierte strenge Stichtagsprinzip bei den Rückforderungsansprüchen von Schwiegereltern und fordert Rückkehr zum Pauschalsteuersatz von 35 %.

³¹⁶ *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C 1–3.

13. Kapitel

- Eines der einzelnen gesetzlich genannten Kriterien wird nicht überschritten (20 ha selbst bewirtschaftete Fläche, Tierbestand nicht mehr als 50 Einheiten, Wert jeder Sondernutzung nicht mehr als 2.000 DM, Feststellung noch zu DM Zeiten!).

Wird eine dieser Größenklassen überschreiten, ist ein Jahresabschluss zu erstellen.

Die Gewinnermittlung nach § 13a EStG knüpft nicht an eine Erfolgsrechnung an. Sie dient der Vereinfachung und stellt deshalb auch nur eine Schätzung dar.

114a Neuregelung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden gemäß ZollkodexAnpG:

Die für Klein- und Nebenerwerbsbetriebe mögliche pauschale Gewinnermittlung in § 13a EStG wird an die wirtschaftliche Entwicklung angepasst und zielgenauer gefasst. Dazu erfolgt eine Beschränkung der Pauschalierung, die künftig nur bis 50 Hektar bzw. nur für kleinere Sondernutzungen noch möglich sein wird. Einheitliche Grundbeträge für die landwirtschaftliche Fläche und einheitliche Zuschläge ab der 25. Vieheinheit werden die Berechnung vereinfachen. Im Bereich Forstwirtschaft müssen die Betriebseinnahmen konkret erfasst werden, jedoch können Betriebsausgabepauschalen abgezogen werden. Für Sondernutzungen sind Durchschnittssatzgewinne vorgesehen. Außergewöhnliche Ereignisse, wie z.B. der Verkauf von Anlagevermögen ab 15.000 € oder Entschädigungen, sind zusätzlich zu erfassen. Für dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten gibt es einen Gewinnansatz mit 40 % der Einnahmen.

► Hinweis:

Zur Erfüllung der Darlegungs- und Beweislast muss eine EÜR erstellt und im familienrechtlichen Verfahren vorgelegt werden³¹⁷.

II. Gewinnschätzung nach § 162 AO

115 Bei der Gewinnschätzung³¹⁸ nach § 162 AO handelt es sich nicht um eine Gewinnermittlungsart.³¹⁹

Die Norm kommt zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige gegen seine Mitwirkungspflichten verstößt, sodass die Finanzbehörde im Zuge des Amtsermittlungsgrundsatzes die Besteuerungsgrundlagen schätzt und der Veranlagung zugrunde legt.

Eine Schätzung ist dann vorzunehmen, wenn die Besteuerungsgrundlagen, die sich aufgrund unzureichender Beweismittel nicht mehr mit Sicherheit ermitteln oder berechnen lassen. Durch Zuhilfenahme von Indizien sowie durch Einkalkulieren und Abwägen von Möglichkeiten wird ein Ergebnis ermittelt, dass der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit entspricht.

Die Schätzung darf keinen Strafcharakter haben.

Nach § 158 AO besteht für die ordnungsgemäße Buchführung die gesetzliche Vermutung, dass sie vollständig und sachlich richtig ist. Sind die Bücher nicht ordentlich geführt oder können keine Bücher vorgelegt werden, hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt.

Es kommen dann folgende Schätzungsarten in Betracht:

- Richtigstellung ohne Schätzung, wenn der festgestellte Fehler der Buchführung hinreichend sicher korrigiert werden kann;
- Teilschätzung, wenn sich das Buchführungsergebnis durch eine Zuschätzung komplettieren lässt, z.B. bei punktuellen Unrichtigkeiten oder wenn die sachlich oder nicht ordentlich verbuchten Geschäfte einen abgrenzbaren Teil des Gewinns ausmachen;
- Vollschätzung, wenn die Buchführung als Ganzes kein Vertrauen verdient und der Steuerpflichtige Bücher nicht vorlegen kann oder will.

³¹⁷ Wendl/Dose/Kemper § 1 Rn. 199 ff.

³¹⁸ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel C Rn. 4–9.

³¹⁹ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel C 1 ff.; Kuckenburg Einkommensschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insb. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

Dabei sind die gebräuchlichsten Schätzungsmethoden:

- Nachkalkulation des Umsatzes,
- Schätzung nach Richtsätzen der Finanzverwaltung,
- Schätzung durch Rohgewinnaufschlag,
- Zuschätzung aufgrund einer Geldverkehrsrechnung,
- Zuschätzung aufgrund einer Vermögenszuwachsrechnung.

III. Schwarzgeld und die Methoden seiner Aufdeckung

Die zivilrechtliche Nichtigkeit der Schwarzgeldabrede führt nach § 134 BGB i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 2 SchwarzArbG zum Wegfall des Vergütungsanspruchs³²⁰, z.B. des Werkunternehmers, und sämtlicher Gewährleistungsansprüche.³²¹ 116

Zudem begeht der Besteller Beihilfe zur Steuerhinterziehung und ist Haftungsschuldner, wenn es zum Steuerausfall beim Haupttäter nach § 71 AO kommt.

Auch ergibt sich daraus zwingend, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß ist und damit verworfen werden kann (§ 158 AO).

Zwar hat grundsätzlich der Anspruchsteller im familienrechtlichen Verfahren die Darlegungs- und Beweislast. Ist allein der Prozessgegner (der Unternehmer) zur Informationserteilung und Informationsbeschaffung in der Lage, weil sich die Informationen in seiner Sphäre befinden, führt dies zu einer Umkehr der Darlegungs- und Beweislast mit den Folgen des § 138 ZPO³²². 117

Wenn eine Zuschätzung wegen Schwarzeinkünften erfolgt, sind Sozialversicherung und geschuldete Ertragssteuer zu berücksichtigen.³²³ 118

Nach § 158 AO sind grundsätzlich für die Besteuerung und damit auch für das Unterhaltseinkommen die Buchführung und die Aufzeichnungen, die den §§ 140 bis 148 AO entsprechen, zugrunde zu legen. Nur wenn eine formell ordnungsgemäße Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig ist, kann ihr Ergebnis ganz oder teilweise verworfen werden.³²⁴

Für **Kassenaufzeichnung** gilt: 119

Grundsätzlich muss der Einnahmen-/Überschussrechner ein Kassenbuch nicht führen. Dies gilt aber nicht für bargeldintensive Betriebe (im zitierten Fall ein Kosmetikstudio!).

Die Aufzeichnungspflicht gilt nicht für Einzelhändler, die im allgemeinen Waren an der Person nach unbekannter Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen.

Die bargeldintensiven Betriebe müssen ein detailliertes Kassenkonto und Kassenbuch führen, wobei der Eintrag von Tagessummen in Kassenbüchern oder auch bei Kassenerfassung der Daten nicht ausreicht.³²⁵

Die Kassensbons sind aufzubewahren und gegebenenfalls vorzulegen. Gleiches gilt für Dokumente aufgrund anderer Aufzeichnungspflichten, wie Schichtzettel im Taxengewerbe.³²⁶

Zudem hat täglicher Abgleich zwischen den Summenzahlen und den Istbeständen (sog. Kassenssturzfähigkeit) zu erfolgen.

320 BGH, DB 2014, 1131.

321 BGH v. 10.04.2014, VII ZR 241/13, DB 2014, 1131 und v. 01.08.2013, VI ZR 6/13; BeckRS 2013 13275; OLG Schleswig v. 21.12.2012, 1 U 105/11; Becklink 1024843.

322 BGH NJW 1999, 3485.

323 OLG Brandenburg FamRZ 2013, 631.

324 BFH, BStBl 1992 II, 55.

325 FG Saarland EFG 2012, 1816.

326 FG Hamburg v. 11.11.2014 – 6 K 206/11, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

13. Kapitel

- 120 Eine Zuschätzung ist dann nach § 37 Abs. 1 FamFG und § 287 ZPO zulässig, wenn die Beweisaufnahme ansonsten unverhältnismäßig schwierig und zur Unterhaltsforderung in keinem Verhältnis steht (bspw. durch Neuerstellung der Buchführung). Hierfür muss eine hinreichend klare Schätzungsgrundlage vorhanden sein³²⁷.
- Es muss nachgewiesen werden, dass Schwarzeinkünfte vorliegen, wenn sich der Unternehmer auf eine formal ordnungsgemäße Buchführung i.S.d. § 158 AO berufen kann.
- 121 Die Schwarzgeldentstehung wird wie folgt systematisiert³²⁸:
- Schwarzgeldbildung durch Manipulationen bei den Einnahmen
 - Schwarzgeldbildung durch Manipulationen bei den Ausgaben
 - Schwarzgeldbildung durch Manipulationen bei den Aktiva und Passiva
 - OR (ohne Rechnung) bzw. partielle OR Rechnung
- 122 Die Methoden der Schwarzgeldaufdeckung sind wie folgt zu gliedern:
- Beim **internen Betriebsvergleich**³²⁹ **durch Nachkalkulation** werden betriebsinterne Daten wie Wareneinsatz und vorgegebene Verkaufspreise in Beziehung gesetzt und hochgerechnet. Die Methode führt zu Unschärfen, wenn im Unternehmen mit verschiedenen Aufschlagsätzen gearbeitet wird. Gerade bei Fertigungsbetrieben des Handwerks führt die Methode zu brauchbaren Ergebnissen, bspw. über Relationen von Waren- und Personaleinsatz bzw. durch Nachkalkulation über Maschinenstunden. Diese Methode bleibt allerdings dem Sachverständigen vorbehalten.
 - **Interner Betriebsvergleich durch Zeitreihenvergleich**³³⁰; Dabei werden Zahlenverhältnisse vergleichbarer Merkmale in aufeinanderfolgenden Zeiträumen des gleichen Betriebes miteinander verglichen. Dadurch werden »Ausreißer« offenkundig. Dies setzt eine Stetigkeit der Kontierung und eine annähernde Konstanz der Betriebsverhältnisse über längere Zeit hinweg zur einwandfreien Vergleichbarkeit voraus. Schwankungen beim Umsatz oder beim Rohgewinn können aber auf erfolgreiche unternehmerische Tätigkeit hinweisen.
 - **Äußerer Betriebsvergleich**³³¹, insbesondere auch amtliche Richtsatzsammlungen; anders als beim internen Betriebsvergleich werden beim äußeren Betriebsvergleich nicht Kennzahlen bestimmter Art desselben Betriebes gegenübergestellt, sondern die maßgeblichen Zahlen des zu prüfenden Betriebes werden mit denjenigen der Branche, Größe und Struktur vergleichbare Betriebe gegenübergestellt. Die Finanzverwaltung nimmt den äußeren Betriebsvergleich unter Anwendung der Richtsatzsammlungen vor. Die Richtsatzsammlungen weisen die üblichen Spannen im Rohgewinnaufschlag auf den Wareneinsatz, Rohgewinn, Reingewinn und Halbreingewinn aus. Diese Methode ist durch die Rechtsprechung des BGH³³² bestätigt.
 - Bei der **Vermögenszuwachsrechnung**³³³ wird das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen innerhalb zweier Stichtage erfasst. Dabei wird davon ausgegangen, dass sich die Vermögensmehrungen nur aus versteuerten Einkünften, steuerfreien Einnahmen und einmaligen Vermögensanfällen, wie Erbschaften oder Schenkungen, ergeben. Zeigen sich hier Differenzen, ist dies ein Indiz für nicht vollständig erfasste Einnahmen. Die Informationsbeschaffung ist durch das Gericht mithilfe des Sachverständigen vorzunehmen und betrifft auch Informationen, die die Privatsphäre erfassen³³⁴.

327 *Weinreich/Klein/Kleffmann* »Grundsätze der Einkommensermittlung« Rn. 331; *Zöller* § 287, Rn. 4; OLG Hamm FamRZ 1996, 1216 f.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 12; *Kuckenburg* Einkommensschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insb. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

328 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 15 f.; *Kuckenburg* Einkommensschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insb. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

329 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 24 ff.

330 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 32 ff.; FG Köln vom 27.01.2009, EFG 2009, S. 1092.

331 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 34 ff.

332 BGH FamRZ 2006, 387, OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

333 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 39 ff.

334 BGH FamRZ 1983, 996, 1980, 37.

Auch diese Methode ist uneingeschränkt unterhaltsrechtlich tauglich, damit das Gericht eine Gewinnsschätzung erforderlichenfalls gem. § 287 ZPO vornehmen kann.

- Die **Geldverkehrsrechnung**³³⁵ ist eine auf den Geldbereich beschränkte Vermögenszuwachsrechnung. Sie beruht auf der Überlegung, dass ein Steuerpflichtiger in einem bestimmten Zeitraum nicht mehr Geld ausgeben kann, als ihm aus seinen Einkünften und sonstigen Quellen zufließt.
- Die **Kassenfehlbetragsrechnung**³³⁶ ist geeignet für kleinere und mittlere Betriebe.
- Beim so genannten »Chi-Quadrat-Test« werden Verteilungseigenschaften einer statistischen Grundgesamtheit untersucht. Er stellt eine Methode dar, bei der empirisch festgestellte und theoretisch erwartete Häufigkeiten (z.B. »Lieblingszahlen«) verglichen werden. Er fußt auf dem Gedanken, dass derjenige, der bei seinen Einnahmen unzutreffende Werte in das Kassenbuch einträgt, unbewusst eine Vorliebe für bestimmte Zahlen hat und diese dementsprechend häufiger verwendet. Eine Schätzung kann aber nicht allein mit der Durchführung eines so genannten »Chi-Quadrat-Test« begründet werden³³⁷.

D. Darlegungs- und Beweislast sowie Auskunft

Dem Anspruchsberechtigten obliegt es generell, seine Bedürftigkeit und die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners darzulegen und zu beweisen³³⁸. 123

Dies gilt auch für den Unterhaltsanspruch von minderjährigen Kindern³³⁹, es sei denn, es wird nur Mindestunterhalt verlangt³⁴⁰.

Zu ehebedingten Nachteilen hat der BGH zudem auf die sekundäre Darlegungspflicht für negative Tatsachen verwiesen³⁴¹.

Den Einwand mangelnder Leistungsfähigkeit hat der Verpflichtete zu beweisen.

Bei den Unterhaltseinkünften, die nach steuerlichen Regeln ermittelt werden, kommen die Informationen aus der Sphäre des Unternehmens. Bei den Überschusseinkünften, aus steuerlicher Ermittlung der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten, stammen die Informationen aus der Sphäre der privaten Vermögensverwaltung³⁴².

Den Zugriff zu den relevanten Informationen hat der Unterhaltsschuldner, sodass eine Umkehr der Darlegungslast erfolgt. Die Substantiierungspflicht trifft den Unterhaltsschuldner³⁴³.

► Hinweis:

Die Gewinnermittlungen und alle Steuererklärungen mit Anlagen stellen Parteivortrag dar, sodass der häufig zu findende Beweisantrag mit »Zeugnis des Steuerberaters« unsinnig ist. Dieser wiederholt nur den Parteivortrag³⁴⁴.

Der BGH³⁴⁵ hat treffend ausgeführt: »Wenn nähere Darlegungen von Schwarzeinkünften der beweisbelasteten Prozesspartei nicht zumutbar sind, weil sie nur dem Gegner bekannt sind, muss der

335 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 46 ff.

336 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 49 ff.

337 FG Rheinland-Pfalz vom 24.08.2011, EFG 2012, S. 10; FG Köln vom 27.01.2009, EFG 2009, S. 109.

338 BGH NJW 1995, 534; BGH NJW 2002, 1269.

339 BGH NJW 2002, 1269.

340 BGH FamRZ 2002, 536; OLG München FamRZ 1996, 1216.

341 BGH FamRZ 2010, 875.

342 BGH NJW 1987, 1201; OLG Hamm FamRZ 1996, 1217; *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 161.

343 OLG Celle, FuR 2004, 313 f. und ZFE 2002, 291.

344 BGH FamRZ 1985, 357, 359; FamRZ 1980, 770; FuR 2004, 35, 37.

345 BGH NJW 1999, 3485; BGH FamRZ 1987, 259; OLG Koblenz FamRZ 2000, 605; OLG Hamm FamRZ 1990, 641.

13. Kapitel

- Prozessgegner (der Unternehmer) diese substantiiert bestreiten, weil sie andernfalls als zugestanden nach § 138 Abs. 3 ZPO gelten.«
- 124 Die Auskunft erfordert eine systematische Zusammenstellung aller erforderlichen Angaben, damit der Berechtigte ohne übermäßigen Zeitaufwand den Unterhaltsanspruch berechnen kann³⁴⁶.
- Neben dem Auskunftsanspruch besteht der Anspruch auf Vorlage von Belegen nach §§ 1605 Abs. 1 Satz 2 BGB³⁴⁷.
- Bei begründetem Anlass der Vermutung, die Auskunft sei nicht mit der erforderlichen Sorgfalt erstellt, kann gem. § 261 BGB die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung verlangt werden, wovon zu selten Gebrauch gemacht wird.
- Ist die Auskunft unvollständig erteilt, besteht der Auskunftsanspruch fort. Der Anspruch richtet sich nur auf vorhandene Belege.³⁴⁸
- § 235 Abs. 1 Satz 2 FamFG formuliert eine Erweiterung der Auskunft von Amts wegen. Zudem sind nach § 235 Abs. 3 FamFG ungefragt alle Veränderung zu offenbaren.
- Zu den formalrechtlichen und materiell rechtlichen Voraussetzungen des unterhaltsrechtlichen Auskunftsanspruchs vgl. Kap. 6 Rdn. 952 ff.
- Musterantrag in diesem Kapitel unter Anhang 4 Rdn. 511 und Aufzählung anzufordernder Unterlagen in Anhang 5 Rdn. 512!!

E. Vorsorgeaufwendungen/Sonderausgaben, §§ 10 ff. EStG

I. Allgemeines

- 125 Sonderausgaben sind private Ausgaben, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der sieben Einkunftsarten stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.³⁴⁹ Grundsätzlich gilt im Einkommensteuerrecht, dass Aufwendungen für die private Lebensführung bei der Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen, § 12 EStG.³⁵⁰ Diese Vorschrift beinhaltet ein Abzugsverbot mit Ausnahmehvorbehalt.³⁵¹ Durch den Abzug von Sonderausgaben wird dieser Grundsatz durchbrochen. Als Sonderausgaben können allerdings nur Aufwendungen abgezogen werden, die auf einer eigenen Verpflichtung des Steuerpflichtigen beruhen und von ihm selbst entrichtet worden sind.³⁵² Die Sonderausgaben sind abschließend, d.h. enumerativ, in den §§ 10 bis 10c EStG, aufgezählt. Man unterscheidet hierbei zwischen unbeschränkt und beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben.
- Zu den **unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben** gehören Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen, bestimmte Zahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs sowie die gezahlte Kirchensteuer.
- Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben** werden in Sonderausgaben aufgeteilt, die entweder Vorsorgeaufwendungen darstellen oder nicht. Bei den **Vorsorgeaufwendungen** handelt es sich um Altersvorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sonstige Vorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 3a EStG sowie zusätzliche Altersvorsorgebeiträge wie z.B. die »Riester-Rente«, § 10a EStG s. hierzu auch Rdn. 125 ff.

346 BGH FamRZ 1983, 996; OLG Düsseldorf FamRZ 2001, 836.

347 BGH FamRZ 1984, 144.

348 OLG Brandenburg NZFam 2014, 86.

349 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* Unterhaltseinkommen B Rn. 68; Schmidt/*Heinicke* EStG § 10 Rn. 1.

350 *Engels* Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 908.

351 *Söhm* StuW 1985, 401.

352 Hinweise zur Einkommensteuer unter EStH 10.1, abzugsberechtigte Personen.

II. Familienrechtlich bedeutsame Sonderausgaben³⁵³

1. Begrenztes Realsplitting, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Zu den beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben, die nicht als Vorsorgeaufwendungen zu qualifizieren sind, gehört der **Ehegattenunterhalt**, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit einer Obergrenze³⁵⁴ von 13.805 €. Durch die Anwendung des Bürgerentlastungsgesetzes³⁵⁵ erhöht sich der genannte Betrag ab 2010 um die im jeweiligen VAZ für die Absicherung des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartners aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, vgl. hierzu im Einzelnen Rdn. 139. Es handelt sich bei Letzteren um Beiträge zur sozialen Absicherung einschließlich bestimmter Lebensversicherungen, Unfallversicherungen und Haftpflichtversicherungen. Ein Ansatz ist jedoch ausgeschlossen, soweit der Aufwand bei der Ermittlung der Einkünfte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt ist. 126

2. Versorgungsleistungen, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sind Sonderausgaben auch die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden **Renten und dauernden Lasten**, folglich Versorgungsleistungen. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurden die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für Renten und dauernde Lasten, die auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen, geändert und eingeschränkt. 127

Nur noch **bestimmte Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen** werden begünstigt und im Gegenzug damit korrespondierende Leistungen zum Sonderausgabenabzug zugelassen. Der Abzugstatbestand ist auf Versorgungsleistungen begrenzt, die als private Versorgungsrente vom Übernehmer eines Vermögens geleistet werden. Die Versorgungsbezüge als Einkünfte korrespondieren in der Sphäre des jeweiligen Empfängers und unterliegen der Besteuerung nach § 22 Nr. 1, Nr. 1a bis Nr. 1c EStG (s.o. unter Rdn. 103 ff.). Nach wie vor ist **Hauptanwendungsfall** das Altenteil in der Landwirtschaft. Hier werden in sachlichem Zusammenhang mit einem Übergabevertrag des Hofes Geld-, Natural- und/oder Sachleistungen erbracht³⁵⁶. Von diesen Fällen sind z.B. die Verträge zu unterscheiden, die lediglich den Kaufpreisanspruch in Raten erfüllen.³⁵⁷

Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung sind:

- **Empfänger des Vermögens** sind Abkömmlinge, gesetzlich erbberechtigte Verwandte des Übergebers, nahestehende Dritte, z.B. Schwiegerkinder, Neffen und Nichten und familienfremde Dritte.
- **Empfänger der Vermögensleistungen** sind der Übergeber, dessen Ehepartner, die gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigten Abkömmlinge des Übergebers, Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft und Eltern des Übergebers, wenn der Übergeber das übergebene Vermögen seinerseits von den Eltern im Wege der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen erhalten hat.
- **Ein Versorgungsvertrag liegt vor**, wenn die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar und eindeutig rechtswirksam mit dem Inhalt zum Umfang des Vermögens, zur Höhe der Versorgungsleistungen sowie zur Art und Weise der Zahlungen definiert werden.³⁵⁸
- Die Vereinbarungen müssen darüber hinaus zu Beginn des durch den Vertrag begründeten Rechtsverhältnisses oder bei einer Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden.

353 Siehe zur einkommensteuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen: BMF-Schreiben v. 13.09.2010 unter www.bundesfinanzministerium.de; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 558 ff.

354 Sie stellt einen Höchstbetrag dar, also keinen Freibetrag und keinen Pauschbetrag.

355 BGBl. I 2009, S. 1959.

356 BFHE 156, 225; BStBl. II 1992, 78.

357 www.finanztip.de/recht/steuerrecht/sonderausgaben-checkliste.htm; Beerdigungskosten keine dauernde Last: BFH DStR 2010, 971; Pflichtteilsverzicht: BFH DStR 2010, 1327.

358 BFH BStBl. II 1992, 1020.

13. Kapitel

- Änderungen sind steuerlich zudem nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, z.B. bei verändertem Versorgungsinteresse oder wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Verpflichteten³⁵⁹.

Keine Sonderausgaben sind Leistungen, die nach einer Wiederaufnahme der ursprünglich vereinbarten Leistungen erbracht werden, wenn die Versorgung des Übergebers durch die willkürliche Aussetzung gefährdet war³⁶⁰. Es liegen auch keine wiederkehrenden Leistungen und somit Sonderausgaben vor, wenn der Vermögensübernehmer das überlassene Vermögen in nicht ausreichend Ertrag bringende Wirtschaftsgüter umschichtet und die Beteiligten die geschuldeten Versorgungsleistungen an die Erträge der neu erworbenen Vermögensgegenstände anpassen³⁶¹.

Unterhaltsrechtlicher Hinweis:

Zahlt ein Unterhaltsschuldner z.B. an seine Eltern Versorgungsleistungen, können diese Zahlungen nach einer Entscheidung des OLG Hamm bei der Ermittlung des Einkommens in Abzug gebracht werden³⁶². Das OLG Hamm berücksichtigte die dauernde Last gegenüber den Eltern des Unterhaltspflichtigen nach Abzug von Steuernachzahlungen, Altersvorsorge und Lebensversicherungsleistungen für Kinder von dem »Nettoeinkommen aus Geschäftsführertätigkeit zuzüglich Einkünften aus gewerblicher Vermietung und Nutzungsvorteil Firmenfahrzeug«. Nach Anrechnung von 6/7 dieses Erwerbseinkommens werden »Zinseinkünfte, Einkünfte aus privater Vermietung und der Wohnvorteil« hinzugerechnet. Das heißt nichts anderes, als dass das OLG sowohl die Versorgungsleistungen als auch den Steuervorteil aus dem Sonderausgabenabzug selbst voll unterhaltsrechtlich berücksichtigt wissen will. Systematisch bedeutet dies eine Einordnung unter »Vorsorgeaufwendungen«. Hier müsste unterhaltsrechtlich zumindest überprüft werden, ob die Grenzen von 20 % bzw. 24 % oder 25 % (beim Elternunterhalt) eingehalten werden, vgl. Rdn. 151.

3. Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich, § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG

- 128 Ab VAZ 2008 gibt es einen eigenständigen Abzugstatbestand für Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs. Zuvor konnte die schuldrechtliche Ausgleichsrente als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. abgezogen werden.

Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach den §§ 20, 21, 22 und 26 des Versorgungsausgleichsgesetzes, §§ 1587f, 1587g, 1587i des Bürgerlichen Gesetzbuchs und § 3a des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich, sind nur so weit Sonderausgaben, als die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen bei der ausgleichspflichtigen Person der Besteuerung unterliegen. Die ausgleichsberechtigte Person muss zudem unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG berührt nur Fälle des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs.

► Hinweis:

Bei der Beurteilung der steuerlichen Folgen ist zwischen dem Zeitpunkt der Teilung eines Anrechts im Versorgungsausgleich durch eine gerichtliche Entscheidung und dem späteren Zufluss der Leistungen aus den unterschiedlichen Versorgungssystemen zu unterscheiden. Die Leistungen i.R. eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs sind als Sonderausgaben abzugsfähig³⁶³, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen der **nachgelagerten Besteuerung** unterliegen. Die Regelungen neutralisieren die ausgleichspflichtige und die ausgleichsberechtigte Person aufgrund des auch hier herrschenden Korrespondenzprinzips³⁶⁴.

359 Siehe zur Steuerschädlichkeit BFH BStBl. II 2005, 434; zu Vertragsanpassungen BFH BStBl. II 2008, 16 (Umzug des Versorgungsbedürftigen in ein Pflegeheim); BStBl. II 2004, 826 (mangelnder Rechtsbindungswille bei Wertsicherungsklausel).

360 BFH FamRZ 2011, 112.

361 BFH FamRZ 2011, 562; FamRZ 2010, 1440.

362 OLG Hamm FamRZ 2009, 981 (insofern leider nicht abgedruckt) Volltext unter [www.familienrecht-deutschland.de/Neueste Rechtsprechung zum neuen Unterhalt](http://www.familienrecht-deutschland.de/Neueste-Rechtsprechung-zum-neuen-Unterhalt).

363 Schon zum alten Recht BFH BStBl. II 2007, 749.

364 Borth Versorgungsausgleich, Rn. 686.

Da z.B. die Sozialversicherungsrente lediglich mit dem Ertragsanteil besteuert wird, ist der Abzug von Sonderausgaben hier nur mit dem Ertragsanteil möglich. Sind hingegen Versorgungsbezüge, z.B. eine Betriebsrente, voll zu versteuern, kann der Verpflichtete die Sonderausgaben voll abziehen und eine Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1c EStG (s.o. unter B, 5) beim Empfänger korrespondiert.³⁶⁵ Bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers ist § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG anzuwenden, d.h., es kommt ein **Pauschbetrag für Werbungskosten i.H.v. 102 €** in Abzug.

► **Beispiel:**

Der ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2012 (Versorgungsbeginn 01.01.2012) eine Beamtenpension in der Höhe von 20.000 €. Die ausgleichsberechtigte B erhält eine Ausgleichsrente i.H.v. 10.000 €.

Lösung:

Nach Abzug der Freibeträge für Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 EStG i.H.v. 2.964 € wird ein Betrag i.H.v. 17.036 € bei A der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag i.H.v. 8.518 € (= 50 %) als Sonderausgaben geltend machen. B hat einen Betrag i.H.v. 8.416 € (= 8.518 € – 102 € Werbungskostenpauschbetrag) nach § 22 Nr. 1c EStG zu versteuern³⁶⁶.

Im Gegensatz zum begrenzten Realsplitting ist **keine Zustimmung des Ausgleichsberechtigten** für den Sonderausgabenabzug erforderlich. Ein steuerlicher Nachteilsausgleich ist nicht vorgesehen.³⁶⁷

Unterscheidungen der korrespondierenden Leistungen

4. Anspruch auf schuldrechtliche Ausgleichsrente, § 20 VersAusglG/§ 1587g BGB a.F.; Rente auf Lebenszeit des Berechtigten, § 1587k Abs. 2 BGB a.F.

Befindet sich das Anrecht bereits in der Leistungsphase und wird eine Ausgleichsrente an den Ausgleichsberechtigten gezahlt, § 20 VersAusglG; § 1587g BGB a.F.; Rente auf Lebenszeit des Berechtigten, § 1587k Abs. 2 BGB a.F., kann der Ausgleichsverpflichtete die Zahlungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG als Sonderausgaben abziehen, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen bei ihm zu versteuern sind. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner muss die entsprechenden Leistungen nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte versteuern. Eine **analoge Anwendung** der Vorschrift auf andere Vereinbarungen findet nicht statt³⁶⁸.

§ 20 VersAusglG³⁶⁹ gleicht im Wesentlichen der Regelung des § 1587g Abs. 1, 2 BGB a.F. Gem. § 20 Abs. 1 VersAusglG werden nur laufende Leistungen ausgeglichen und keine Anwartschaften³⁷⁰.

Laufende Versorgung in Form einer Basisversorgung

Liegt der Ausgleichsrente eine Leibrente zugrunde, die beim Ausgleichspflichtigen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG steuerpflichtig ist, z.B. Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, berufsständischen Versorgungseinrichtung, landwirtschaftlichen Alterskasse, Basisversorgung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) EStG, ist der Teil der Ausgleichsrente als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG anzusetzen, der dem steuerpflichtigen Teil der zugrunde liegenden Leistung entspricht. In dieser Höhe unterliegt die Ausgleichsrente beim Ausgleichsberechtig-

³⁶⁵ *Engels* Steuerricht in der familienrechtlichen Praxis, 1081; Schmidt/*Weber-Greller* EStG § 22 Rn. 119.

³⁶⁶ BMF-Schreiben vom 09.04.2010 mit zahlreichen weiteren Beispielen unter www.bundesfinanzministerium.de.

³⁶⁷ Zur einkommensteuerlichen Behandlung und den Formen von Ausgleichszahlungen i.R.d. Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG und § 22 Nr. 1c EStG vgl. BMF-Schreiben v. 09.04.2010 BStBl. 2010 I, 567; zu Haftungsfallen: *Perleberg-Kölbel*/ZFE 2011, 7 und zur Berücksichtigung der Abfindung als Werbungskosten: BFH FAMRB 2011, 12.

³⁶⁸ Noch zu § 1587f BGB a.F. FG Hamburg EFG 2010, 42.

³⁶⁹ In Kraft getreten am 01.09.2009, BGBl I 2009, 700.

³⁷⁰ *Borth* Versorgungsausgleich Rn. 666.

13. Kapitel

ten als Leistung aufgrund schuldrechtlicher Ausgleichszahlungen auch der Besteuerung als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1c EStG.

► **Beispiel:**³⁷¹

Die ausgleichsverpflichtete A bezieht seit dem Jahr 2009 eine Leibrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Laut Rentenbezugsmitteilung für das Jahr 2011 beträgt der Leistungsbetrag 10.000 € und der darin enthaltene Anpassungsbetrag 1.000 €. Als Ausgleichsrente zahlt A 50 % ihrer Leibrente – und somit insgesamt im Jahr 2011 einen Betrag i.H.v. 5.000 € – an den ausgleichsberechtigten B.

Lösung:

Die Leibrente unterliegt für das Jahr 2011 bei der Ausgleichsverpflichteten nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG i.H.v. 6.220 € der Besteuerung (58 % von 9.000 € = 5.220 € zzgl. Anpassungsbetrag von 1.000 €). Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG kann A von den an B geleisteten 5.000 € einen Betrag i.H.v. 3.110 € (50 % von 6.220 €, da die Ausgleichsrente 50 % der Leibrente beträgt) als Sonderausgaben geltend machen. B muss korrespondierend hierzu 3.008 € (= 3.110 € ./ 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern.

Laufende Versorgung in Form eines Versorgungsbezugs i.S.d. § 19 EStG

Bei einem Ausgleich eines Anrechts auf einen Versorgungsbezug nach § 19 EStG, z.B. einer Beamtenpension oder einer Werkspension im Wege der schuldrechtlichen Ausgleichsrente, kann anteilig der an den Versorgungsempfänger geleistete Teil der Bezüge, die nach Abzug des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 EStG der Besteuerung unterliegen, als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG abgezogen werden. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner hat die Leistungen in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern.

► **Beispiel:**

Der ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2011 (Versorgungsbeginn 01.01.2011) eine Beamtenpension i.H.v. 20.000 €. Die ausgleichsberechtigte B erhält eine Ausgleichsrente i.H.v. 10.000 € jährlich.

Lösung:

Nach Abzug der Freibeträge für Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG i.H.v. 2.964. €, wird ein Betrag von 17.036 €, bei A der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag i.H.v. 8.518 € (= 50 % von 17.036 €) als Sonderausgaben geltend machen. B hat einen Betrag i.H.v. 8.416 € (= 8.518 € ./ 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG zu versteuern.

Neu ab 2015

- 129a Zahlungen, die im Rahmen einer Ehescheidung oder Auflösung einer Lebenspartnerschaft an den Ausgleichsberechtigten erfolgen und eine Gegenleistung für dessen Verzicht auf den Versorgungsausgleich darstellen, folglich Leistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs, sind ab 2015 Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG. Eine Gleichstellung mit Leistungen im Rahmen eines Vergleichs (interne oder externe Teilung bzw. schuldrechtlicher Ausgleich) wird so normiert. Korrespondierend dazu sind die Leistungen beim Empfänger zu versteuern, § 22 Nr. 1c EStG.

371 Beispiele nach BMF-Schreiben über Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Ausgleichszahlungen i.R.d. Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG und § 22 Nr. 1c EStG vom 09.04.2010, DSStR 2010, 754 ff.

5. Laufende Versorgung in Form einer Leibrente i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb EStG

Liegt der Ausgleichsrente eine mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb EStG steuerbare Leibrente zugrunde, sind die Ausgleichszahlungen i.H.d. Ertragsanteils als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG zu berücksichtigen. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner hat die Ausgleichsrente in entsprechender Höhe nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern. 130

▶ **Beispiel:**

Der ausgleichsverpflichtete A bezieht seit Vollendung des 63. Lebensjahres eine nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb EStG nur mit dem Ertragsanteil zu versteuernde Leibrente. Laut Rentenbezugsmitteilung für das Jahr 2011 beträgt der Leistungsbetrag 10.000 €. Im Rahmen des Versorgungsausgleichs leistet A als Ausgleichsrente 50 % seiner Leibrente an die ausgleichsberechtigte B. A zahlt im Jahr 2011 dementsprechend an B eine Ausgleichsrente i.H.v. 5.000 €.

Lösung:

Die Leibrente unterliegt beim Ausgleichsverpflichteten nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe bb EStG i.H.v. 2.000 € (Ertragsanteil: 20 %/Jahresrente 10.000 €) der Besteuerung. Als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG kann A 50 % von 2.000 €, somit einen Betrag i.H.v. 1.000 €, geltend machen. B muss korrespondierend hierzu einen Betrag i.H.v. 898 € (= 1.000 € ./. 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern.

6. Laufende Versorgung aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse, einer Direktversicherung oder einem sog. Riester Vertrag

Unter der Voraussetzung, dass der Ausgleichsrente eine Leistung aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse, einer Direktversicherung oder einem Altersvorsorgevertrag (Vertrag, der nach § 5 des Gesetzes über die Zertifizierung von Altersvorsorgeverträgen – AltZertG – zertifiziert ist, sog. Riester Vertrag) zugrunde liegt, kann beim ausgleichsverpflichteten Ehepartner der Teil der Ausgleichsrente als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG berücksichtigt werden, der nach § 22 Nr. 5 EStG bei ihm der Besteuerung unterliegt. Es spielt keine Rolle, ob die zugrunde liegende Leistung in Form einer Rentenzahlung oder eines Auszahlungsplans mit anschließender Teilkapitalverrentung ausgezahlt wird. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner muss die Leistung in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte versteuern. Eine schädliche Verwendung nach § 93 EStG liegt nicht vor, weil das geförderte Altersvorsorgevermögen unter den Voraussetzungen des AltZertG an den ausgleichsverpflichteten Ehepartner gezahlt wird. 131

▶ **Beispiel:**

Der ausgleichsverpflichtete A erhält nach Vollendung des 60. Lebensjahres aus dem Auszahlungsplan seines Riester Vertrages eine monatliche Leistung i.H.v. 600 € bzw. eine jährliche Leistung i.H.v. 7.200 €. Bei der erstmaligen Auszahlung der Leistung waren bereits mehr als 12 Jahre seit dem Vertragsabschluss vergangen. Die Leistung beruht zu 70 % auf geförderten und zu 30 % auf nicht geförderten Beiträgen; diese betragen 2.000 €. A hat die auf geförderten Beiträgen beruhende anteilige Leistung von 70 % nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG i.H.v. 5.040 € im Rahmen der sonstigen Einkünfte zu versteuern. Die auf nicht geförderten Beiträgen beruhende anteilige Leistung von 30 % hat er nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c) EStG mit der Hälfte des Unterschiedsbetrags zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge zu versteuern. Der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung i.H.v. 2.160 € und der Summe der auf sie entrichteten nicht geförderten Beiträge i.H.v. 2.000 € beträgt 160 €. Die ausgezahlte Leistung hat A i.H.v. 80 € (Hälfte des Unterschiedsbetrags, § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. c) EStG) zu versteuern. Im Rahmen des Versorgungsausgleichs zahlt A 50 % seiner (gesamten) Leistungen aus dem Riester Vertrag an die ausgleichsberechtigte B.

13. Kapitel

Lösung:

Beim Ausgleichsverpflichteten unterliegt die Leistung aus dem Auszahlungsplan zunächst i.H.v. 5.120 € (= 5.040 € + 80 €) der Besteuerung. Als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG kann A einen Betrag i.H.v. 2.560 € geltend machen, da er 50 % der von ihm bezogenen Leistungen als Ausgleichsrente an B zahlt. B muss korrespondierend hierzu 2.458 € (= 2.560 € ./ 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern.

Neu ab 2015:

- 131a** Wie bereits bei der Riester-Rente möglich, wird nun bei einer Basisrente alternativ zur monatlichen Auszahlung eine zusammengefasste jährliche Auszahlung möglich. Kleinbetragsrenten können abgefunden und Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, einem Versorgungswerk oder einer privaten Basisrente bis zum Höchstbetrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung abgezogen werden, § 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG und § 10 Abs. 3 EStG.

7. Abtretung von Versorgungsansprüchen, § 21 VersAusglG/§ 1587i BGB a.F.

- 132** Tritt der ausgleichsverpflichtete Ehepartner dem Ausgleichsberechtigten seinen Anspruch gegen den Versorgungsträger i.H.d. Ausgleichsrente, § 21 VersAusglG; § 1587i BGB a.F. ab, sind die Versorgungsleistungen in der Auszahlungsphase beim Ausgleichsverpflichteten auch insoweit steuerlich zu erfassen, als sie wegen der Abtretung nicht an ihn, sondern unmittelbar an den ausgleichsberechtigten Ehepartner gezahlt werden. Der ausgleichsverpflichtete Ehepartner kann den jeweils abgetretenen und bei ihm der Besteuerung unterliegenden Teil der Versorgungsleistungen als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG berücksichtigen lassen. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner muss die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte der Besteuerung unterziehen.

► Hinweis:

Bei einem zertifizierten Altersvorsorgevertrag führt die Abtretung des Leistungsanspruchs in der Auszahlungsphase im Rahmen einer Ausgleichsrente zu keiner schädlichen Verwendung i.S. von § 93 EStG. Dies gilt selbst dann, wenn die Abtretung bereits vor Beginn der Auszahlungsphase erfolgt, weil es sich um einen abgekürzten Zahlungsweg handelt. Die Leistung wird steuerrechtlich so behandelt, als sei sie weiterhin dem ausgleichsverpflichteten Ehepartner zugeflossen.

8. Anspruch auf Ausgleich von Kapitalzahlungen, § 22 VersAusglG

- 133** Wenn der Ausgleichsverpflichtete einen Ausgleichswert für Kapitalzahlungen aus einem noch nicht ausgeglichenen Anrecht, § 22 VersAusglG, leistet, ist die Zahlung beim Ausgleichsverpflichteten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG in dem Umfang zu berücksichtigen, wie die dem Ausgleichswert zugrunde liegenden Kapitalzahlungen beim Ausgleichsverpflichteten zu versteuern sind. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner hat die Zahlung korrespondierend hierzu nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern. Häufig handelt es sich um betriebliche Anrechte, die eine (Teil-) Kapitalisierung vorsehen, oder um Anrechte i.S.d. AltZertG, soweit eine Teilkapitalisierung vereinbart ist.

► Beispiel:

Der ausgleichsverpflichtete A hat auf seinem zertifizierten Altersvorsorgevertrag gefördertes Altersvorsorgevermögen i.H.v. 50.000 € angespart. Zu Beginn der Auszahlungsphase lässt sich A im Rahmen einer förderunschädlichen Teilkapitalauszahlung 30 % des vorhandenen geförderten Altersvorsorgekapitals auszahlen (15.000 €). A zahlt der ausgleichsberechtigten B einen Ausgleichswert i.H.v. 7.500 € (50 % von 15.000 €).

Lösung:

Die Auszahlung unterliegt bei A nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG i.H.v. 15.000 € der vollen nachgelagerten Besteuerung. Als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG kann A einen Betrag i.H.v. 7.500 € (50 % von 15.000 €) ansetzen. B muss korrespondierend hierzu 7.398 € (= 7.500 € ./ 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern.

9. Anspruch auf Abfindung, § 23 VersAusglG/§ 1587I BGB a.F.

Falls der ausgleichsberechtigte Ehepartner für ein noch nicht ausgeglichenes Anrecht eine zweckgebundene Abfindung, § 23 VersAusglG; § 1587I BGB a.F., fordert, scheidet ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG aus. Der ausgleichsberechtigte Ehepartner muss die Leistungen dann auch nicht als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern. Dies gilt auch für Abfindungszahlungen, die im Rahmen eines Scheidungsfolgenvergleichs gezahlt werden, um den Versorgungsausgleich auszuschließen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 VersAusglG; §§ 1408 Abs. 2 und 1587o BGB a.F. 134

► Hinweis:

Die Abfindung, § 23 VersAusglG; § 1587I BGB a.F. erfolgt auf der **privaten Vermögensebene**. Auch kommt dann keine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG in Betracht.

Eine Besteuerung der aufgrund der Abfindung nach § 23 VersAusglG; § 1587I BGB a.F. später zufließenden Versorgungsleistungen beim Ausgleichsberechtigten richtet sich nach ihrer Rechtsnatur. Handelt es sich z.B. um Rentenzahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, sind diese bei ihm als Leibrenten nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG zu versteuern. **Siehe hierzu die neue Rechtslage ab 2015, Rdn. 129a.**

10. Anspruch gegen die Witwe oder den Witwer, § 26 VersAusglG

Besteht beim Tod des ausgleichspflichtigen Ehepartners ein noch nicht ausgeglichenes Anrecht bei einem ausländischen, zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Versorgungsträger und leistet der Versorgungsträger eine Hinterbliebenenversorgung, kann die Witwe oder der Witwer zu Leistungen an den ausgleichsberechtigten, geschiedenen Ehepartner des Verstorbenen verpflichtet sein, § 26 VersAusglG; § 3a Abs. 5 VAHRG a.F. Die Witwe oder der Witwer kann die Leistungen an den Ausgleichsberechtigten als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG geltend machen. Der Ausgleichsberechtigte hat dann die Leistungen nach § 22 Nr. 1c EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern. 135

► Beispiel:

Die Witwe W (zweite Ehefrau des verstorbenen Ausgleichsverpflichteten) bezieht seit dem Jahr 2010 eine Hinterbliebenenrente i.H.v. 10.000 € jährlich von einem Versorgungsträger in der Schweiz. Die Hinterbliebenenrente ist wie eine (große) Witwenrente aus der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG zu versteuern. Die geschiedene erste Ehefrau E des Verstorbenen hat gegen W einen Anspruch nach § 26 Abs. 1 VersAusglG auf Versorgungsausgleich i.H.v. 50 % der Rente. W zahlt daher im Jahr 2010 an E eine Ausgleichsrente i.H.v. 5.000 €.

Lösung:

Die Leibrente unterliegt bei der ausgleichsverpflichteten W nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG i.H.v. 6.000 € der Besteuerung (60 % von 10.000 €). Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG kann W von 5.000 € einen Betrag i.H.v. 3.000 € (50 % von 6.000 €) als Sonderausgaben geltend machen. E muss korrespondierend hierzu 2.898 € (= 3.000 € ./ 102 € Werbungskostenpauschbetrag bzw. ggf. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten) nach § 22 Nr. 1c EStG versteuern.

13. Kapitel

11. Sonderausgabenabzug EU-Bürger, § 1a Abs. 1 Satz 1 und Nr. 1b EStG-E nach dem JStG 2010³⁷²

- 136 Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach den §§ 20, 21, 22 und 26 des Versorgungsausgleichsgesetzes, §§ 1587f, 1587g, 1587i des Bürgerlichen Gesetzbuchs und § 3a des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b) sind nun auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn die ausgleichsberechtigte Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist i.S.v. § 22 Nr. 1b u. Nr. 1c EStG.

Unbeschränkte Steuerpflicht, § 22 Nr. 1b u. Nr. 1c EStG

Einkünfte aus Versorgungsleistungen müssen, soweit beim Zahlungsverpflichteten die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a erfüllt sind, bei EU-Bezug korrespondierend als sonstige Einkünfte versteuert werden.

► Hinweis:

Einkünfte aus Versorgungsleistungen stellen sonstige Einkünfte dar, unabhängig davon, ob sich der Abzug dieser Leistungen als Sonderausgaben beim Zahlungsverpflichteten steuerlich ausgewirkt hat oder nicht.

12. Leistungen aus Altersversorgungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, § 22 Nr. 5 Satz 10 EStG

- 137 Der Umfang der Besteuerung der Leistungen richtet sich u.a. danach, inwieweit die Beiträge in der Ansparphase steuerfrei gestellt, oder durch Sonderausgabenabzug und Altersvorsorgezulage gefördert worden sind. Ein neu in § 22 Nr. 5 eingefügter Satz 10 regelt die Abgrenzung von geförderten und nicht geförderten Beträgen im Fall einer internen Teilung nach dem Versorgungsausgleichsgesetz.

13. Kranken- und Pflegeversicherung (Bürgerentlastungsgesetz ab 2010), § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG

- 138 Das »Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung« vom 16.07.2009³⁷³ sieht ab 2010 die Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankenversicherungen und gesetzliche Pflegeversicherungen, soweit diese existenznotwendig sind, als Sonderausgaben vor. Dies gilt sowohl für Beiträge zur gesetzlichen als auch für Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 4 EStG sind nun Aufwendungen für eine Basiskranken- und Pflegeversicherung in vollem Umfang als Sonderausgaben abzugsfähig. Der Gesetzgeber hat so die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 13.02.2008³⁷⁴ umgesetzt, wonach die vorgenannten Beiträge zum Existenzminimum gehören und daher steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Die Übrigen, in der bisherigen bis zum Veranlagungszeitraum 2009 geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Versicherungen, sind ab Veranlagungszeitraum 2010 in § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufgeführt. Erfasst werden damit wie bisher Arbeitslosen-, Erwerbsunfähigkeits-, Berufsunfähigkeits-, Unfall-, Haftpflicht- und Risikolebensversicherungen sowie bestimmte Kapitallebensversicherungen. Ebenfalls hierher gehören Kranken- und Pflegeversicherungen, soweit sie über eine Absicherung auf Sozialhilfeniveau hinausgehen.

Zu unterscheiden ist zwischen gesetzlich Versicherten und privat Versicherten. Beitragszahler, die in der gesetzlichen Krankenversicherung versichert sind, können grundsätzlich die von ihnen aufgewendeten Beiträge zur Krankenversicherung und Pflegeversicherung als Sonderausgaben abzie-

372 Fassung aufgrund des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 BGBl. I 2010, 1768 mit Wirkung vom 14.12.2010.

373 BGBl. I 2009, 1959; s.a. BMF-Schreiben vom 13.09.2010 IV C 3 – S 2222/09/10041/IV C 5 – S 2345/08/0001, BStBl. I 2010, 681.

374 BVerfG FamRZ 2008, 761 = NJW 2008, 1868.

hen. Ist in den Beiträgen ein Anspruch auf Krankengeld mit abgedeckt, werden die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung um 4 % gekürzt.

Beiträge für eine private Krankenversicherung können abgezogen werden, soweit diese einem Basis-Krankenversicherungsschutz dienen. Nicht abziehbar sind daher Beitragsanteile, die einen über die medizinische Grundversorgung hinausgehenden Versicherungsschutz finanzieren, wie z.B. Beiträge für eine Chefarztbehandlung oder ein Einzelzimmer im Krankenhaus.

Vorsorgeaufwendungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG können nach § 10 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG i.H.v. 2.800 € bei privat Versicherten, 1.900 € bei gesetzlich Versicherten und entsprechend bei Zusammenveranlagung i.H.v. 5.600 €/3.800 € je Kalenderjahr abgezogen werden.

Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nach § 10 Abs. 4 Sätzen 1 bis 3 EStG zu berücksichtigenden Beträge von 2.800 € bzw. 1.900 €, bzw. bei Zusammenveranlagung 5.600 €/3.800 €, sind diese abzuziehen und ein Abzug von weiteren Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG scheidet aus. Solche Vorsorgeaufwendungen sind z.B. Beiträge für eine Unfall-, Haftpflicht-, Arbeitslosen-, Erwerbs-, Berufsunfähigkeit- und Risikoversicherung. Diese können sich dann nicht mehr auswirken.

Die vollständige Absetzbarkeit von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen wird dadurch aber nicht gekappt.

► **Beispiel:**

M ist selbstständig und zahlt einen freiwilligen Beitrag zur gesetzlichen KV i.H.v. 7.900 € und zur PV 820 €, also insgesamt 8.720 €. Anspruch auf Krankengeld besteht nicht. Die sonstigen Vorsorgeaufwendungen betragen 3.600 €.

Lösung:

Beiträge zur KV	7.900 €
+ Beiträge zur PV	820 €
+ Sonstige Vorsorge	3.600 €
Gesamt	12.320 €
Aber höchstens	2.800 €
Mindestens aber Basis-KV und PV	8.720 €
Anzusetzen folglich	8.720 €

Die Absetzbarkeit gilt für Beiträge des Steuerpflichtigen zu einer Krankenversicherung für sich selbst, seinen Ehepartner, für den Lebenspartner und jedes Kind, für das ein Anspruch besteht (Anspruch auf Freibetrag nach § 36 Abs. 6 EStG oder Kindergeld), § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG.

► **Gestaltungshinweis:**

Befinden sich Kinder in der Ausbildung, besteht ein Wahlrecht, ob der Sonderausgabenabzug bei den Eltern oder i.R. der Einkommensteueranmeldung des Kindes vorgenommen wird. Nach dem Hinweis der OFD Magdeburg³⁷⁵ können die Beiträge nur einmal steuerlich geltend gemacht werden. Nachvollziehbare Gründe rechtfertigen aber eine Aufteilung der Beiträge zwischen Eltern und Kind. Auf die Tatsache, wer tatsächlich die Beiträge gezahlt hat, kommt es nicht an. Unterhaltspflichten können auch in Form von Sachleistungen erfüllt werden. Eigene Einkünfte des Kindes kürzen nicht den Sonderausgabenabzug. In der Regel dürfte der Sonderausgabenabzug bei den Eltern günstiger sein, weil bei dem Kind oft gar keine oder nur eine geringe Steuerbelastung auftritt.

Nach § 39b EStG sind Vorsorgeaufwendungen bereits im Lohnsteuerverfahren zu berücksichtigen. Das Unterhaltseinkommen kann daher zeitnahe berechnet werden.

375 OFD Magdeburg, VfG. v. 03.11.2011 S 2221–118-St224, BeckVerw 255333.

13. Kapitel

14. begrenztes Realsplitting/Auswirkungen auf den Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben

139 Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erhöht sich der in § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG abzugsfähige Höchstbetrag an Sonderausgaben für Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten i.H.v. **13.805 € (begrenztes Realsplitting)** um den Betrag, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum für die Absicherung des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung gezahlt wird.³⁷⁶

140 ► **Hinweis:**

Die von einer privaten Krankenversicherung rückvergüteten Beiträge mindern die im Folgejahr als Sonderausgaben geltend gemachten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung.³⁷⁷ Der im Rahmen eines privaten Krankenversicherungsverhältnisses vereinbarte Selbstbehalt stellt keinen Beitrag zur Krankenversicherung dar und kann daher nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Vorsorgeaufwendung berücksichtigt werden.³⁷⁸

141 Der Unterhaltsberechtigte kann diese Beiträge im Fall der Versteuerung der Unterhaltseinkünfte im Sinne von § 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sonstige Einkünfte) seinerseits als Sonderausgabe abziehen.

► **Beispiel:**

Unterhaltsschuldner S erbringt in 2012 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen i.H.v. monatlich 1.200 €. Darüber hinaus zahlt er für sie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung i.H.v. 3.000 €.

Lösung:

Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1a EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 € zuzüglich der Beiträge für Kranken und Pflegeversicherung i.H.v. 3.000 €, gesamt also 16.805 €. Da sich die Unterhaltszahlungen auf 17.400 € belaufen (1.200 € * 12 Monate + 3.000 €), sind von F 16.805 € als steuerpflichtige Einnahmen in 2012 zu betrachten. Hiervon können ein Werbungskostenpauschbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 1b EStG i.H.v. 102 € sowie Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.H.v. hier 3.000 € abgezogen werden, sodass sich bei F in 2012 ein Einkommen i.H.v. 13.703 € ergibt (16.805 € – 102 € – 3.000 €).

III. Kinderbetreuungskosten ab 2012, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG

142 Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2011 ist der Abzug von Kinderbetreuungskosten von der persönlichen beruflichen Situation der Eltern, wie der Erwerbstätigkeit, Ausbildung, einer Krankheit oder Behinderung abhängig. Während bei berufstätigen Alleinerziehenden und Paaren, bei denen beide Partner berufstätig oder in Ausbildung sind, für jedes Kind Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden, können nicht erwerbstätige Alleinerziehende und sogenannte Alleinverdiener-Ehen nur für ihre Kinder im Alter von 3 bis 5 Jahren Kinderbetreuungskosten in Anspruch nehmen. Der steuerliche Abzug wird darüber hinaus nach Werbungskosten, Betriebsausgaben und Sonderausgaben unterschieden, vgl. hierzu Rdn. 289 ff.

376 *Christ* FamRB 2010, 84; *Plewka* NJW 2009, 3410, 3411; *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 18.

377 FG Düsseldorf v. 06.06.2014 – 1 K 2873/13 E, http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/j2014/1_K_2873_13_E_Urteil_20140606.html.

378 FG Niedersachsen v. 06.05.2014 – 9 K 265/12, <http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psm?doc.id=STRE201475243&st=null&showdoccase=1>.

Kinderbetreuungskosten werden **ab 2012** infolge des Steuervereinfachungsgesetzes 2011³⁷⁹ generell nur noch als **Sonderausgaben** berücksichtigt, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Ein Abzug als Werbungskosten- bzw. Betriebsausgaben ist nicht mehr zulässig. Der Abzugshöchstbetrag beläuft sich zwar nach wie vor auf zwei Drittel der Aufwendungen für eine Kinderbetreuung, höchstens aber auf 4.000 € pro Jahr und Kind. Ab 2012 wird vom Gesetzgeber folglich auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen verzichtet. Kosten der Kinderbetreuung sind jetzt immer Sonderausgaben und werden unterschiedslos für Kinder ab der Geburt bis zum 14. Lebensjahr sowie bei behinderten Kindern zeitlich unbegrenzt berücksichtigt, wenn die Behinderung des Kindes vor dem 25. Lebensjahr eintritt. Die Kosten für die Betreuung müssen im Rahmen der »Anlage Kind« nicht mehr durch Belege nachzuweisen werden.

IV. Förderung der Zusatzrente/Rieste-Rente, §§ 10a, 79–99 EStG

Das **AltersvermögensG** vom 26.06.2001³⁸⁰ hat ab dem VAZ 2002 eine zusätzliche geförderte Altersversorgung (Riester-Rente) eingeführt. Diese soll für Pflichtversicherte in der gesetzlichen Rentenversicherung die Möglichkeit eröffnen, freiwillig Lücken wegen der gesetzlichen Kürzung der Rentenleistungen zu schließen. Altersvorsorgebeiträge für zertifizierte Altersvorsorgeverträge³⁸¹ werden im Alternativmodell ähnlich der Struktur und Vergleichsberechnung beim Kindergeld/Kinderfreibetrag gefördert.

Zulage: Der Abschnitt XI des EStG (§§ 79 bis 99) gewährt in den Grenzen des § 10a EStG eine subventionsartige Altersvorsorgezulage³⁸². Sie besteht aus einer Grundzulage und einer Kinderzulage, vorausgesetzt, dass nach allgemeinen Grundsätzen (§ 32 EStG) mindestens ein Kind zu berücksichtigen ist. Die Zertifizierung ist Grundlagenbescheid gem. § 171 Abs. 10 AO. Zu den geförderten Altersvorsorgebeiträgen gehören auch Leistungen des Arbeitnehmers aus versteuertem³⁸³ Lohn in einen Pensionsfonds, in eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung, sofern eine lebenslange Altersversorgung gewährleistet ist. Auch Beitragsanteile für die Rentenabsicherung verminderter Erwerbsfähigkeit oder/und für die Hinterbliebenenversorgung sind förderungsfähig.

Die Förderung ist ausdrücklich ausgeschlossen für:

- Aufwendungen, die als Sonderausgaben gem. § 10 EStG geltend gemacht werden
- Aufwendungen, für die dem Arbeitnehmer eine Sparzulage nach dem 5. VermBG gewährt wird

Die Zulagen werden gekürzt, wenn und soweit nicht der Mindesteigenbeitrag³⁸⁴ nach § 86 EStG geleistet wird. Zum Kürzungsmechanismus s. § 86 Abs. 1 EStG. Ein nicht pflichtversicherter Ehegatte kann ebenfalls zulageberechtigt sein. Der Zulageanspruch entsteht mit Ablauf des Beitragsjahres.

Steuerliche Förderung: Sie erfolgt per **Sonderausgabenabzug** gem. § 10a EStG. Die Altersvorsorgebeiträge zuzüglich der vorstehenden Zulagen sind gestaffelt bis zu folgenden Jahresbeträgen abzugsfähig:

– 2002/2003	=	525 €
– 2004/2005	=	1.050 €

379 BGBl. 2011 I, S. 2131.

380 BGBl. 2001 I, S. 1310.

381 § 1 Abs. 2 Altersvorsorge-Zertifizierungsg.

382 Jahreswerte der Grundzulage gem. § 84 EStG 2002/2003 = 38; 2004/2005 = 76; 2006/2007 = 114 und ab 2008 = 154 je € (Jahreswerte der zusätzlichen Kinderzulage gem. § 85 EStG 2002/2003 = 46; 2004/2005 = 92; 2006/2007 = 138 und ab 2008 = 185 je €).

383 Nach § 3 Nr. 63 oder Nr. 66 EStG steuerbefreite Leistungen des Arbeitgebers aus einer Lohnumwandlung werden nicht gefördert.

384 2002/2003 = 1 %, 2004/2005 = 2 %, 2006/2007 = 3 % und ab 2008 = 4 % je der beitragspflichtigen Einnahmen des Vorjahres i.S.v. SGB VI. Obergrenze sind jedoch die Beträge in § 10a Abs. 1 Satz 1 EStG vermindert um die Zulage gem. §§ 84 und 85 EStG. Es sind gestaffelt nach Jahren und Kinderzulage/Kinderzahl Sockelbeträge zu leisten.

13. Kapitel

– 2006/2007	=	1.575 €
– ab 2008	=	2.100 €

In die Förderung fallen auch Arbeitslose und Landwirte. Ausgeschlossen sind Pflichtversicherte mit einer beamtenähnlichen Gesamtversorgung (§ 10a Abs. 1 Satz 4 EStG). Es ist wie beim Kinderfreibetrag eine Vergleichsberechnung (Günstigerprüfung) vorzunehmen. Das geschieht unabhängig von der Vergleichsberechnung nach § 31 EStG. Die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG werden bei der Prüfung nach § 10a EStG deshalb immer berücksichtigt, auch wenn sie bei der Vergleichsberechnung nach § 31 EStG dort letztlich nicht zum Tragen kommen, weil das Kindergeld zu einer höheren Entlastung führt. Ist der ESt-Vorteil höher, greift dieser und die Zulage (n) wird (werden) zur Steuerschuld addiert, also rückbelastet. Anderenfalls bleibt es bei der Zulage gem. Abschnitt XI EStG.

Nachgelagerte volle Besteuerung: Sie ist der »Pferdefuß« der Zusatzrente. Die Besteuerung erfolgt unter den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 5 EStG (s.o. B, 5), obwohl die Eigenleistung aus versteuertem Lohn aufgebracht und mit Arbeitnehmeranteilen zur gesetzlichen Sozialversicherung belastet ist. Die volle Besteuerung bedeutet, dass nicht nur der Ertragsanteil der Rente besteuert wird. In die Besteuerung fallen im Ergebnis auch die Zulagen. Diese Gesichtspunkte können neben dem relativ geringen Fördereffekt und den nicht unbedeutenden Verwaltungskosten für die zertifizierten Verträge ein Grund sein, dass sich die Riester-Rente bisher nicht auf breiter Basis durchgesetzt hat. Die zertifizierten und angebotenen Vertragsgestaltungen sind darüber hinaus auch für den Fachmann nur schwer zu bewerten und miteinander zu vergleichen.³⁸⁵

► **Unterhaltsrechtlicher Hinweis:**

Unterhaltsrechtlich wird der Nettoaufwand für die Zusatzrente grundsätzlich einkommensmindernd zu berücksichtigen sein. Der Gesetzgeber hat erkannt, dass eine Zusatzrente auf breiter Basis nötig ist, um den durch Gesetzesänderung gesunkenen Rentenstandard aufzubessern ohne den gesetzlichen Rentenbeitragssatz zu erhöhen. Ob ein Unterhaltspflichtiger angesichts vorübergehender Mangellage mit unterhaltsrechtlicher Entlastung eine Zusatzrente neu abschließen darf, erscheint allerdings fraglich; das gilt speziell, wenn die Gestaltung im zeitlichen Zusammenhang mit der Trennung erfolgt.³⁸⁶

V. Kirchensteuer als unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgabe

144 Gezahlte Kirchensteuer, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG

Die Kirchensteuer (vgl. Rdn. 42) besteuert die Zugehörigkeit zu einer kirchlichen Körperschaft. Steuerpflichtig sind Mitglieder in dem Kirchengebiet ihres Wohnsitzes. Die Kirchensteuerpflicht endet mit Austritt aus der Religionsgemeinschaft.

Sind die zur Einkommensteuer **zusammenveranlagten Ehepartner** Mitglieder einer kirchensteuerberechtigten Religionsgemeinschaft und wird die Anwendung der Aufteilungsvorschriften auf die Kirchensteuer per Landesgesetz vorgeschrieben, hat eine Aufteilung der Kirchensteuer zu erfolgen. Auch ohne diesen Verweis ist deren Anwendung in verfassungskonformer Auslegung vorzunehmen.³⁸⁷ Gehört ein zusammenveranlagter Ehepartner nicht zu einer steuerberechtigten Kirche, kann eine Aufteilung unterbleiben. Die Erhebung der Kirchensteuer beruht letztendlich allein auf den Steuerbemessungsgrundlagen des kirchensteuerpflichtigen Ehegatten als Gesamtschuldner.

Bei der **Abgeltungsteuer** (s. bei den Kapitaleinkünften) erfolgte der Abzug an der Quelle nur aufgrund **einer Mitteilung des Steuerpflichtigen** an die die Kapitaleinkünfte abführende Stelle. Man kann sich leicht denken, wie häufig dies mit der Konsequenz der Steuerverkürzung unterblieben ist.

385 Arbeitshilfe unter www.versicherung-vergleiche.de.

386 *Bergschneider* FamRZ 2003, 1609.

387 BVerfG 21.02.1961 – 1 BvL 29/57; BVerfG 21.02.1961 – 1 BvL 20/60; BStBl. I 1961, 55.

- **Hinweis:** 145
Auch die Kirchensteuererhebung ist für den Bereich der Kapitalerträge modernisiert und vereinfacht worden. Für den **VAZ 2014** müssen die Angehörigen der kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaften noch das gesetzlich vorgeschriebene Antragsverfahren nutzen, um den Kirchensteuerabzug bereits bei der Abgeltungsteuer zu veranlassen. **Zum 01.01.2015** wird ein automatisiertes Verfahren zum Abzug von Kirchensteuer auf abgeltend besteuerte Kapitalerträge eingerichtet, § 51a Abs. 2b bis e und Abs. 6 EStG.
- Bemessungsgrundlage** für die Kirchensteuer ist grundsätzlich die nach § 51a Abs. 2 EStG berechnete Einkommensteuer. 146
- Der **Steuersatz** schwankt je nach Bundesland zwischen **8 % (BW & Bay) und 9 % (alle anderen Bundesländer) der Einkommensteuer**. Die Kirchensteuer wird bereits bei der Veranlagung zur Einkommensteuer von den Finanzämtern festgesetzt und auch erhoben. 147
- Bei **Lohnsteuerpflichtigen** wird die Kirchensteuer von dem Arbeitgeber nach dem am Wohnsitz des Arbeitnehmers geltenden Steuersatz berechnet. Der Arbeitgeber führt diese dann zusammen mit der Lohnsteuer an das Finanzamt ab. Die Kirchensteuer wird nach **Pauschalsteuersätzen** von der Lohnsteuer berechnet, wenn auch der Arbeitslohn pauschal berechnet wird. 148
- Bei **konfessionsverschiedener Ehe** und Zusammenveranlagung der Ehepartner gibt es zwei Berechnungsmethoden: Entweder wird die gemeinsame Einkommensteuer halbiert und dann die Kirchensteuer für jede Religionsgemeinschaft errechnet oder die Kirchensteuer wird zunächst so errechnet, als ob beide Ehepartner der gleichen Gemeinschaft angehörten und dann auf die beiden Religionsgemeinschaften aufgeteilt. 149
- Für **glaubensverschiedene Ehepartner** wird die Kirchensteuer für den Kirchenangehörigen Ehepartner nach dem Teil der gemeinsamen Einkommen- oder Lohnsteuer berechnet, der auf diesen Ehepartner entfällt. 150
- **Hinweis:**
Die Kirchensteuer ist i.H.d. geleisteten Zahlungen als Sonderausgaben zu behandeln und beim Abzug der Steuerlast bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens zu berücksichtigen.

VI. Vorsorgeaufwendungen des Unterhaltsrechts versus Sonderausgaben des Steuerrechts

- Die Begriffe sind nicht synonym. 151
- Zu den unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben des Steuerrechts gehören z.B. Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen sowie die gezahlte Kirchensteuer³⁸⁸(vgl. auch Rdn. 127, 144).
- Vorsorgeaufwendungen des Unterhaltsrechts werden in Primäraltersvorsorgeaufwendungen (20 %³⁸⁹ des Bruttoeinkommens) und Sekundäraltersvorsorgeaufwendungen (4 %³⁹⁰ vom Brutto beim Ehegattenunterhalt und 5 %³⁹¹ beim Elternunterhalt) unterteilt.³⁹²
- Gegebenenfalls ist eine Reduzierung der Altersvorsorge bei geringfügigen Einkünften und gesteigerter Leistungspflicht im Zuge einer Angemessenheitsprüfung hinzunehmen.³⁹³

388 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 557.

389 BGH FamRZ 2003, 860 ff.

390 BGH FamRZ 2005, 1817 ff.; BGH FamRZ 2009, 1207.

391 BGH FamRZ 2004, 792 ff.; BGH FamRZ 2006, 1511 f.

392 Ausführlich Kap. 6 Rdn. 190 ff. *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 593–618.

393 BGH FamRZ 2013, 616.

13. Kapitel

Es steht dem Versorgenden frei, die Art der Vorsorge zu wählen. Hier sind aufzuführen die Lebensversicherung ebenso wie die Direktversicherung³⁹⁴, angelegte thesaurierte Gewinne³⁹⁵, Sparvermögen, sogar als Festgeld³⁹⁶, und die Bildung für Wohneigentum bei Eigennutzung³⁹⁷.

Die Problematik der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und des begrenzten Realsplittings sind an anderer Stelle ausführlich dargestellt³⁹⁸.

152 ► Unterhaltsrechtlicher Hinweis:

Nach einer Entscheidung des OLG Brandenburg³⁹⁹ hat bei einem Sparvermögen im Rahmen der Unterhaltspflicht gegenüber minderjährigen unverheirateten Kindern eine Gesamtabwägung zu erfolgen. Rücklagen auf ein Sparkonto können dann als zusätzliche Altersvorsorge nicht in Betracht kommen, wenn mit der Rücklagenbildung für eine Altersvorsorge erst nach der Trennung begonnen wird.

F. Einkommensteuer im Familienrecht

153 Die Rechtsprechung folgt überwiegend bei der Anrechnung der Einkommensteuer dem »In-Prinzip«; es wird also ausschließlich nach den Zahlungsströmen der Ertragsteuer des entsprechenden Veranlagungszeitraums gefragt⁴⁰⁰.

► Hinweis:

Die Vorauszahlungen im Einkommensteuerbescheid folgen dem Für-Prinzip der steuerlichen Veranlagung und geben somit die Vorauszahlungen an, die, aus welcher Steuerart auch immer, auf die veranlagte Steuer eines Kalenderjahres erbracht und ggf. vom FA verrechnet worden sind. Die tatsächlichen **Zahlungsströme**, die nicht dem Für-Prinzip folgen, müssen mithin **vorgetragen und belegt** werden. Der Verfahrensgegner muss auf Vorlage einer Aufstellung der Zahlungen und Erstattungen und die entsprechende Dokumentation mit Zahlungsbelegen bestehen. Dabei ist zudem darauf zu achten, dass nicht alle Zahlungen und Erstattungen vollständig aus den Privatentnahmen der Buchhaltung ersichtlich sein müssen. Diese könnten über andere, private Konten geflossen sein⁴⁰¹!

Das in der Literatur präferierte »Für-Prinzip« folgt der tatsächlichen Steuerlast ausweislich der steuerrechtlichen Veranlagung⁴⁰².

Das In-Prinzip ist wegen seiner Manipulationsmöglichkeiten und seines Verstoßes gegen das Prinzip der periodengerechten Jahresabgrenzung der Bilanzierung abzulehnen. Zudem werden Steuerzahlungen und Steuererstattungen berücksichtigt, die zu Steuerveranlagungen gehören können, die außerhalb des unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraums liegen⁴⁰³.

Der BGH hält es im Einzelfall für zulässig und geboten, die anzurechnende Einkommensteuer nicht nach dem In-Prinzip, sondern nach dem Für-Prinzip zu ermitteln. Das In-Prinzip ist damit kein Dogma mehr.⁴⁰⁴

394 BGH FamRZ 2009, 1300; OLG Hamm FamRZ 2009, 981, 984.

395 OLG Düsseldorf ZFE 2002, 233.

396 BGH FamRZ 2006, 1511.

397 BGH FamRZ 2009, 1300; OLG Hamm FamRZ 2009, 981, 984.

398 Kap. 6 Rdn. 186; Kap. 21 Rdn. 1, 28; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 563–592.

399 OLG Brandenburg FamRZ 2014, 219 m.H.a. BGH FamRZ 2013, 617.

400 BGH FamRZ 2003, 744; Kap. 6 Rdn. 175; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 717 ff.

401 Eingehender: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 722 ff. mit weiteren Beispielen.

402 *Fischer-Winkelmann*, FamRZ 1993, 880 ff., *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2004, 160 ff.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 718 f.

403 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 721 mit Beispiel; dieselben FuR 2004, 160 ff.

404 BGH FamRZ 2011, 1851, Rn. 19 m.H.a. BGH FamRZ 2004, 1177, 1178.

Fünf Fälle fiktiver Steuerberechnung sieht die Rechtsprechung vor. Dies stellt eine Durchbrechung des In-Prinzips dar, weil eine tatsächliche Veranlagung (Für-Prinzip) mit einer fiktiven verglichen wird⁴⁰⁵:

- Verluste aus Bauherrenmodellen⁴⁰⁶
- Nichtausschöpfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten⁴⁰⁷
- Eliminierung von Ansparabschreibungen (Rdn. 61, 80)⁴⁰⁸
- Eliminierung des Splittingvorteils des wiederverheirateten Ehegatten⁴⁰⁹
- Aufteilung der Steuerschuld zwischen Ehegatten nach § 207 AO⁴¹⁰.

► Beispiel für eine fiktive Steuerberechnung bei Ansparabschreibung in § 7g-Fällen; Berechnung der Einkommensteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer:

Besteuerungsgrundlagen

Berechnung des zu versteuernden Einkommens

	Steuerpflichtiger	Ehefrau	Gesamt
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	84.030	0	84.030
Einkünfte aus Kapitalvermögen			
Einnahmen	2.842	0	
– Werbungskosten ggf. Pauschbetrag	102	0	
– Sparerfreibetrag	2.740	0	
Einkünfte	0	0	0
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	147	0	147
Summe/Gesamtbetrag der Einkünfte	84.177	0	84.177
– Höchstbetrag der Vorsorgeaufwendungen			10.138
– abzugsfähige Kirchensteuer			1.849
– sonstige abzugsfähige Sonderausgaben			7.216
Einkommen			64.974
Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG für Kind I		3.872	
Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG für Kind II		5.808	
– Summe der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG			9.680
Zu versteuerndes Einkommen			55.294
Berechnung der Steuer			
Tarifliche Einkommensteuer lt. Splittingtarif			10.384
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind I	1.232		
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind II	1.848		
+ Summe des hinzuzurechnenden Kindergeldes			3.080

405 Kap. 6 Rdn. 178; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 720; *Spieker* Ermittlung der fiktiven oder tatsächlichen Steuerlast bei unterhaltsrechtlichen Korrekturen, FPR 2012, 310.

406 BGH FamRZ 1987, 36, 37.

407 BGH FamRZ 2007, 1229, 1231; OLG Hamm FamRZ 2000, 311; OLG Schleswig FamRZ 2000, 825.

408 BGH FamRZ 2003, 741 ff.; FamRZ 2004, 1177 ff.

409 BGH ZFE 2005, 449 ff.; FuR 2007, 367; BVG FamRZ 2003, 1821 = FuR 2003, 507 = NJW 2003, 3466.

410 BGH FamRZ 2006, 1178; 2007, 1229; mit Beispiel *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2004, 160 ff.

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

Festzusetzende Einkommensteuer			13.464
Abrechnung			
Festzusetzende Einkommensteuer	13.464,00		
– Kapitalertragsteuer	549,00		
– Zinsabschlag	182,00		
Einkommensteuernachzahlung		12.733,00	
Festzusetzender Solidaritätszuschlag	537,35		
– Steuerabzug von Kapitalerträgen	38,12		
Nachzahlung Solidaritätszuschlag		499,23	
Nachzahlung			13.232,23
Festzusetzende Kirchensteuer		917,46	
Kirchensteuernachzahlung			917,46
Gesamtnachzahlung			14.149,69
Berechnung der Einkommensteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer			
Besteuerungsgrundlagen			
Berechnung des zu versteuernden Einkommens			
	Steuerpflichtiger	Ehefrau	Gesamt
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	124.030	0	124.030
Einkünfte aus Kapitalvermögen			
Einnahmen	2.842	0	
– Werbungskosten ggf. Pauschbetrag	102	0	
– Sparerfreibetrag	2.740	0	
Einkünfte	0	0	0
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	147	0	147
Summe/Gesamtbetrag der Einkünfte	124.177	0	124.177
– Höchstbetrag der Vorsorgeaufwendungen			10.138
– abzugsfähige Kirchensteuer			1.849
– sonstige abzugsfähige Sonderausgaben			7.216
Einkommen			104.974
Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG für Kind I		3.872	
Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG für Kind II		5.808	
– Summe der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG			9.680
Zu versteuerndes Einkommen			95.294
Berechnung der Steuer			
Tarifliche Einkommensteuer lt. Splittingtarif			25.300
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind I		1.232	
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind II		1.848	
+ Summe des hinzuzurechnenden Kindergeldes			3.080
Festzusetzende Einkommensteuer			28.380
Abrechnung			

Festzusetzende Einkommensteuer	28.380,00		
– Kapitalertragsteuer	549,00		
– Zinsabschlag	182,00		
Einkommensteuernachzahlung		27.649,00	
Festzusetzender Solidaritätszuschlag	1.346,40		
– Steuerabzug von Kapitalerträgen	38,12		
Nachzahlung Solidaritätszuschlag		1.308,28	
Nachzahlung			28.957,28
Festzusetzende Kirchensteuer		2.254,14	
Kirchensteuernachzahlung			2.254,14
Gesamtnachzahlung			31.211,42

G. Abtretung von Steuervergütungen/Aufteilung der Steuerschuld

Die Aufteilung der Steuerschuld zwischen Ehegatten erfolgt nach § 270 AO unter fiktiver Steuerberechnung.⁴¹¹ Siehe hierzu auch weiter unter Rdn. 390 ff. 155

§ 46 Abs. 1 AO erlaubt die Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Steuern und weiteren Vergütungen. Eine Abtretung wird erst wirksam, wenn sie der ursprüngliche Gläubiger nach Entstehung des Anspruchs in gehöriger Form der zuständigen Finanzbehörde **anzeigt**. Zur Einhaltung der Form gehört zwingend die Verwendung des **amtlichen Vordrucks**. Zedent und Zessionar sind zu bezeichnen und beide müssen die Anzeige unterzeichnen. Abtretungsgrund, sowie Art und Höhe des abgetretenen Anspruchs sind zu bezeichnen. Ist das nicht möglich, genügt bspw. die Angabe »Anspruch auf Erstattung von ESt für den Veranlagungszeitraum 2013 in zu erwartender Höhe.« Dieser Anspruch entsteht bspw. erst am 01.01.2014. Er kann vorher wirksam abgetreten werden. Eine vor dem 01.01.2014 eingehende Anzeige ist und bleibt aber unwirksam. Sie kann allerdings ab 01.01.2014 wiederholt werden. Wird mehrfach abgetreten, greift die zuerst wirksam angezeigte Abtretung. Im Regelfall lässt sich nach der BFH-Rechtsprechung⁴¹² aus einer formwirksamen (Formblatt) vom Abtretenden unterzeichneten Abtretungsanzeige, die bewusst überlassen wurde, auf Bevollmächtigung des Abtretungsempfängers zur Übermittlung der Abtretung an das Finanzamt schließen.

Nach § 46 Abs. 4 AO ist der geschäftsmäßige Erwerb von steuerlichen Erstattungs- oder Vergütungsansprüchen zur eigenen Einziehung oder sonstigen Verwertung unzulässig. Das gilt nicht für Sicherungsabtretungen. Nur Banken sind zum geschäftsmäßigen Erwerb und zur entsprechenden Einziehung der zur Sicherung abgetretenen Ansprüche befugt. Die einmal angezeigte Abtretung müssen Zedent und Zessionar gegen sich gelten lassen, auch wenn sie unwirksam ist. Auch ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluss oder eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung dürfen erst nach Entstehen des betroffenen Anspruchs erlassen werden. Bei Verstoß sind sie nichtig. Diese Regelungen gelten analog für Verpfändungen. Die Übertragung betrifft nur den Zahlungsanspruch; der Steuerbescheid ist weiter dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Nur er kann ihn anfechten. Aufrechnungsmöglichkeiten des Finanzamtes werden durch die Abtretung oder Pfändung nicht berührt.

► **Hinweis:**

Auch die familiengerichtliche oder notarielle Beurkundung macht die Verwendung des amtlichen **Vordruckes nicht entbehrlich**. Eine ausdrückliche Vollmacht für den Abtretungsempfänger zur Abgabe der Abtretungsanzeige ist empfehlenswert.

Vom Abtretungsrecht unabhängig ist allerdings die Frage, an welchen **Ehegatten** das Finanzamt im Fall der Zusammenveranlagung schuldbefreiend Auszahlungen vornehmen darf. Für diesbezügliche **Auszahlungsanweisungen**, die das Verhältnis der zusammenveranlagten Ehegatten betrifft (ggf. in

411 BGH FamRZ 2007, 1229 und ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 727–755.

412 BFH BStBl II 1997, 522.

13. Kapitel

einem Vergleich), ist ein Formularzwang nicht ersichtlich. Tritt bei zusammenveranlagten Ehegatten nur ein Ehegatte wirksam ab, ist darauf abzustellen, dass die Ehegatten nicht Gesamtgläubiger sind. In einem solchen Fall umfasst die Zession nur den anteiligen, nach steuerlichen Regeln berechneten, Steuererstattungsanspruch des Zedenten und nicht auch den seines Ehegatten.

► **Beispiel einer Einigung** unter Eheleuten für einen VAZ, für den die Ehegattenveranlagung (vgl. auch Rdn. 375 ff.) gem. § 26 EStG noch zulässig ist:

»Die Parteien vereinbaren, dass sie für den Veranlagungszeitraum 2013 aufgrund dieser Vereinbarung einzeln zur ESt veranlagt werden. Der Antragsteller ist verpflichtet, seinen Anspruch auf Erstattung von ESt samt Solidaritätszuschlag⁴¹³ und Nebenansprüchen für den VAZ 2013 durch Unterzeichnung des amtlichen Formblatts dafür wirksam an die Antragsgegnerin abzutreten und die Abtretungsurkunde auszuhändigen. Er verpflichtet sich, die Abtretung sofort beim zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Daneben erteilt er der Antragsgegnerin hiermit unwiderruflich Vollmacht zur Anzeige und Übermittlung der Abtretung«.

► **Hinweis:**

Im Fall gerichtlicher Beurkundung ist es sinnvoll, ein amtliches Abtretungsformular dabei zu haben und es gleich von den Beteiligten unterschreiben zu lassen.

H. Steuerstrafrecht

156 Eine **Steuerhinterziehung** ist nach § 370 AO als Vergehen strafbar. Den Tatbestand erfüllt die Verkürzung von Steuern oder die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile (auch für einen Anderen) durch

- unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen,
- pflichtwidriges Belassen von Unkenntnis der Steuerbehörden zu steuerrelevanten Tatsachen oder
- pflichtwidrige Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern.

Der Versuch ist strafbar. Der Strafraum reicht bis zu 5 Jahren Freiheitsstrafe, in besonders schweren Fällen nach Abs. 3 bis zu 10 Jahre. Rechtzeitige Selbstanzeige führt nach § 371 AO zur Straffreiheit, entbindet aber nicht von den steuerlichen Pflichten.

§ 371 Abs. 1 AO wurde durch das **Schwarzgeldbekämpfungsgesetz**⁴¹⁴ verschärft. Am 29.12.2011 ist das Gesetz zur Optimierung der Geldwäscheprävention in Kraft getreten.⁴¹⁵ Steuerberater müssen jetzt bei neuen Geschäftsbeziehungen die Identität des Vertragspartners feststellen und während der Geschäftsbeziehung überprüfen!

Es genügt nicht mehr, bei der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben zu berichtigen, zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen. Die Anforderungen an die strafbefreiende Selbstanzeige sind erweitert worden. So muss die Berichtigung, Ergänzung bzw. Nachholung unterlassener Angaben zu allen noch nicht verjährten Steuerstraftaten einer Steuerart im vollen Umfang und rechtzeitig vorgenommen werden.

Die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO stellt demgegenüber eine Ordnungswidrigkeit dar, die sich im Tatbestandsbereich des § 370 Abs. 1 AO bewegt. Ordnungswidrig ist nach § 379 AO auch die leichtfertige oder vorsätzliche Erteilung sachlich unrichtiger Belege, wenn dadurch die Verkürzung von Steuern oder ungerechtfertigte Steuervorteile ermöglicht werden.

Zum Aussageverweigerungsrecht z.B. des Verlobten, des Ehegatten und des geschiedenen Ehegatten wird auf § 52 StPO verwiesen.

413 Diese Formulierung umfasst nicht auch die Kirchensteuer.

414 BGBl. I 2011, S. 418; vgl. auch den Ländererlass vom 31.10.2011, BStBl. I 2011, 1000, Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – kurz: AStBV (St) zur Unterrichtungspflicht der Finanzämter ggü. der BuStra (Bußgeld- und Strafsachenstelle) und Steufa (Steuerfahndung).

415 BGBl. I 2011, 2959.

Steuerstrafrecht unter Beteiligung von Familienmitgliedern

157

Steuerstrafrechtliche Aspekte spielen häufig auch in Familiensachen eine Rolle. Das gilt sowohl bei bestehender Ehe als auch in der Trennungsphase. In Betracht kommt insbesondere das Verschweigen des dauernd Getrenntlebens, die fälschlicherweise behauptete Unterhaltsleistung bei der Geltendmachung des Realsplittings, die Nichtangabe von Kapitaleinkünften, der Fall der Schwarzarbeit durch Verschweigen von Einkünften in der Unterhaltsberechnung und das Scheinarbeitsverhältnis eines Ehepartners in dem Unternehmen des anderen Ehepartners.

Ehegattenarbeitsverhältnisse müssen ab 01.01.2005 ein obligatorisches Statusfeststellungsverfahren nach § 7a Abs. 1 Satz 2 SGB IV durchlaufen. In diesem Rahmen stellt die Deutsche Rentenversicherung Bund den Status des mitarbeitenden Arbeitgeber-Ehegatten verbindlich fest. Falsche Angaben im Fragebogen zur Feststellung der Versicherungspflicht eines Arbeitsverhältnisses unter Familienangehörigen und Verwandten gegenüber der Krankenkasse stellen eine arglistige Täuschung i.S.v. § 45 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 SGBX und/oder Betrug i.S.v. § 263 StGB dar. Darüber hinaus macht sich auch der unterhaltsberechtigte Ehegatte als Mittäter gem. § 25 Abs. 1 StGB der Steuerhinterziehung nach §§ 370 AO strafbar.⁴¹⁶

Bei einer »**Anschwärzung**« des Unterhaltspflichtigen durch den Unterhaltsberechtigten wegen Steuerstraftaten bei der Finanzbehörde stellt sich die Frage des Unterhaltsausschlusses gem. § 1579 Nr. 5 BGB und damit die Verletzung des Gegenseitigkeits- und Loyalitätsprinzips. Wenn eine Anzeige aus reiner Befriedigung von Rachegehrungen erfolgt, liegt der Unterhaltsausschluss auf der Hand. Gleiches gilt für wissentlich falsche oder auch leichtfertige Strafanzeigen bei der Behörde.⁴¹⁷ Ebenso stellen wahrheitsgemäße Anschuldigungen eine schwerwiegende Verletzung der ehelichen Solidarität dar, wenn ein eigenes Interesse der Unterhaltsberechtigten fehlt. Letztlich hat die Unterhaltsberechtigte vor der Trennung von den Schwarzeinkünften profitiert.

Im Problemkreis »**Selbstanzeige**« ist zu differenzieren:

158

Wenn sie nur den Sinn hat, dem Ehepartner zu schaden, fehlt das Eigeninteresse und führt richtigerweise zum Unterhaltsausschluss.⁴¹⁸ Ist hingegen ein Eigeninteresse vorhanden, kann sich die Unterhaltsberechtigte regelmäßig auf das Institut der Wahrnehmung von berechtigten Interessen berufen, was die Anwendung des § 1579 Nr. 5 BGB ausschließt. Es besteht aber eine vorherige Hinweispflicht des Anzeigenden, damit der Ehepartner entsprechend rechtzeitig reagieren und gleichfalls eine Selbstanzeige erstatten kann.⁴¹⁹

Eine Teilnahme des Ehepartners an der strafbaren Steuerhinterziehung im Rahmen einer steuerlichen **Zusammenveranlagung** nach § 26b EStG liegt dann vor, wenn sich der Tatbeitrag nicht auf die bloße Leistung der Unterschrift unter die Einkommensteuererklärung beschränkt, sondern psychische Beihilfe durch Bestärkung des Tatentschlusses geleistet wird oder ein massives Eigeninteresse an dem Erfolg der Steuerhinterziehung (z.B. gemeinsame Vermögensbildung im Ausland) besteht. Da die bloße Unterschriftsleistung keinen Anfangsverdacht einer Steuerverkürzung i.S.v. § 152 Abs. 2 StPO, §§ 369, 370 AO begründet, ist auch die Einleitung eines Strafverfahrens gegen die lediglich mitunterzeichnende Ehefrau rechtswidrig, jedoch nicht anfechtbar.⁴²⁰ Es könnte aber ein Schadenersatzanspruch gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG bestehen, wenn die Einleitung des Verfahrens evident rechtswidrig war.

416 *Volke/Lohr* MAH Wirtschafts- und Steuerstrafsachen § 29 Rn. 113 ff.; *Franzen/Gast/Joelckes* Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 Rn. 249a; zur Systematik der Steuerhinterziehungsmethoden und Fälschungsmethoden vgl. *Kottke*, Schwarzgeld was tun?, 9. Aufl. 2001, 69 ff.; *Perleberg-Kölbel* FuR 2011, 614.

417 *Johannsen/Henrich/Büttner* Familienrecht § 1579 Rn. 43.

418 OLG Koblenz FF 2009, 83 m. Anm. Schnitzler.

419 *Johannsen/Henrich/Büttner* Familienrecht § 1579 Rn. 43; *Schwab/Borth* Handbuch des Scheidungsrechts, IV Rn. 531.

420 *Tormöhlen* wistra 2000, 406, 409.

13. Kapitel

Da der Adressat einer Durchsuchung gem. § 102 StPO Teilnehmer einer Steuerstraftat oder mindestens Tatverdächtiger sein muss, ist eine Durchsuchung gegen den unverdächtigen Ehepartner unzulässig.⁴²¹ Bei intakter Ehe besteht bei gemeinsamem Hausrat regelmäßig Mitbesitz, sodass eine Durchsuchung rechtmäßig ist.

159 Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung

Gemäß § 370 Abs. 3 AO liegt ein besonders schwerer Fall vor, wenn in großem Ausmaß Steuern verkürzt werden oder die Steuerpflichtigen Mitglieder einer Bande sind, die sich zur fortgesetzten Begehung von Steuerstraftaten verbunden hat. Die frühere Rechtsprechung ist der Auffassung gewesen, dass bereits zwei Personen eine Bande bilden.⁴²² Diese Rechtsprechung hat der BGH aufgegeben und festgestellt, dass sich mindestens drei Personen verbunden haben müssen, um Straftaten zu begehen.⁴²³ Beteiligt sich neben den Eheleuten noch ein strafmündiges Kind an der Tat, kommt jedoch auch dann schnell eine »Bande« zusammen!

160 Strafmaßerwartungen

Die Folgen einer aufgedeckten Steuerhinterziehung sind erheblich. Im Fall von hinterzogenen Steuern bis 50.000 € ist regelmäßig eine Geldstrafe fällig. Ab 100.000 € hinterzogenen Steuern wird die Tat mit einer Haftstrafe auf Bewährung gesühnt, während bei einem Betrag ab 1.000.000 € regelmäßig eine Haftstrafe ohne Bewährung zu erwarten ist.⁴²⁴

161 Selbstanzeige

Die strafbefreiende Wirkung tritt ein, wenn die Selbstanzeige »bei der Finanzbehörde« vorgenommen wird. Hier lauert schon die erste Gefahr. Wenn die Selbstanzeige an eine staatliche Stelle, wie bspw. an die Staatsanwaltschaft, adressiert ist, die nicht die Finanzbehörde ist, dürfte die Tat in der Regel gem. § 371 AO entdeckt sein. Die strafbefreiende Wirkung kann daher nicht mehr erzielt werden. Es empfiehlt sich der sichere Weg der Selbstanzeige bei dem Finanzamt, bei dem der Steuerpflichtige veranlagt wird. Eine bestimmte Form ist nicht vorgeschrieben.

Der Steuerpflichtige muss die Selbstanzeige nicht persönlich erstatten. Wenn aber ein Bevollmächtigter, bspw. ein Rechtsanwalt, die Anzeige fertigt, muss **vor Abgabe** der Selbstanzeige eine **besondere Vollmacht** erteilt werden, die besonders und ausdrücklich zur Selbstanzeige ermächtigt. Eine allgemeine Vollmacht reicht nicht aus!

► Haftungsfall:

Wenn gleichwohl der Berater mit einer normalen Anwaltsvollmacht die Selbstanzeige erstattet, tritt die strafbefreiende Wirkung nicht ein und die Tat ist »entdeckt« i.S.v. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO.⁴²⁵ Auch eine nachträgliche »Heilung« kann durch eine nachgereichte ordnungsgemäße Vollmacht nicht erreicht werden.

162 Inhalt der Selbstanzeige

Eine strafbefreiende Wirkung kann nur dann erreicht werden, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen unrichtigen Angaben vollständig berichtigt. Wenn er zwei Konten z.B. in der Schweiz angibt und ein weiteres Konto in Liechtenstein verschweigt, ist das keine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit und eine Strafbefreiung tritt nicht ein. Die verschwiegenen Tatsachen müssen so genau dargestellt

421 *Kleinknecht/Meyer/Götsner* Strafprozessordnung § 102 Rn. 2.

422 Vgl. nur BGHSt 23, 239, sogar Ehegatten: BGH v. 04.10.1966 zitiert bei Dallinger MDR 1967, 369.

423 BGHSt GrS 46, 321; *Klein/Jäger* AO § 370 Rn. 299.

424 BGH v. 07.02.2012 – 1 StR 525/11, www.bundesgerichtshof.de; Jungholz, Der einfache Weg zurück in die Steuerehrlichkeit, 36.

425 Wenn der Finanzbeamte an der Tür klingelt, ist es zu spät. Die Tatentdeckung entspricht nicht mehr dem Anfangsverdacht. Die Tat – nicht der Täter – muss entdeckt sein, sog. Vorverlagerung der Entdeckung nach BGH DStR 2010, 1133.

werden, dass die Behörde ohne erheblichen eigenen Aufwand eine Nachversteuerung durchführen kann.

Da der Steuerpflichtige meist nur aus der Erinnerung heraus Angaben machen kann, empfiehlt es sich, eine sog. gestufte Selbstanzeige zu erstatten. Der erste Schritt ist eine Schätzung der Hinterziehungsbeträge. Im zweiten Schritt setzt die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen eine Frist, binnen derer die genauen Angaben nachzuholen sind.

Eile ist daher geboten. Bei der Praxis mancher schweizerischer Banken werden ca. 6 Monate benötigt, was immer wieder zu Schwierigkeiten bei den Finanzbehörden führt. Naturgemäß sind die nachzuentrichtenden Steuern gem. § 371 Abs. 3 AO innerhalb einer angemessenen Frist zu zahlen. Lediglich der Vollständigkeit halber sind noch die Hinterziehungszinsen i.H.v. 6 % jährlich zu erwähnen, § 235 AO.

Ab 01.01.2015 gelten neue Regeln für die strafbefreiende Selbstanzeige. Ziel des Gesetzes durch das ZollkodexAnpG ist es, die Steuerhinterziehung konsequent zu bekämpfen. Dazu werden die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) und zum Absehen von Strafverfolgung in besonderen Fällen (§ 398a AO) verschärft. 163

Inhaltlich hervorzuheben sind u.a. folgende neue Regelungen bzw. Regelungsbereiche: 163a

- Absenkung der 50.000 €-Grenze auf 25.000 €. Künftig ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO grds. nur noch bis zu diesem Betrag möglich.
- Daneben werden die Voraussetzungen sowohl für die strafbefreiende Selbstanzeige als auch für das Absehen von Verfolgung in besonderen Fällen nach § 398a AO verschärft. Hervorzuheben ist die Ausdehnung des Berichtigungszeitraums auf zehn Jahre für die Fälle einer einfachen Steuerhinterziehung. Bisher war der Steuerpflichtige bei einfacher Steuerhinterziehung nur verpflichtet, für den Zeitraum der Verfolgungsverjährung von fünf Jahren nachzuerklären. Ergänzend zu den strafrechtlichen Vorschriften wird eine Verlängerung der Anlaufhemmung bei der steuerrechtlichen Festsetzungsverjährung eingeführt, wenn Kapitalerträge aus Drittstaaten stammen, die nicht am automatischen Datenaustauschverfahren teilnehmen.

J. Bewertungsregelungen zum Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuergesetz

I. Vorbemerkung

Das am 01.01.2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuergesetz⁴²⁶ betrifft im Wesentlichen die folgenden Neuregelungen⁴²⁷, wobei diese aufgrund des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009, des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010, des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 und des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011, soweit hier relevant, berücksichtigt sind: 164

- Bewertung des Grundvermögens, des Betriebsvermögens, der Anteile an Kapitalgesellschaften und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
- persönliche Freibeträge,
- Steuertarif,
- Schonregelungen für Familienheime und Unternehmen. Wegen der Ungleichbehandlung von der Besteuerung von Betriebsvermögen und sonstigem Vermögen liegt das Gesetz dem Verfassungsgericht vor, sodass das BMF mit Erlass vom 14.11.2012 die nachgeordneten Behörden anweist, vorläufige Festsetzungen nach § 165 Abs. 1 AO vorzunehmen.

Alle nach diesen Vorschriften vorgenommenen gutachterlichen Bewertungen sind auf die Beachtung der im Folgenden dargestellten Normen zu überprüfen.

⁴²⁶ BGBl. I 2008, S. 3018 ff.

⁴²⁷ *Kuckenburg* Schenkung- und Erbschaftsteuerreform, FuR 2009, 261 ff.

13. Kapitel

Das Erbschaftssteuer-/Schenkungssteuergesetz ist nach Ansicht des BFH wegen Ungleichbehandlung der Besteuerung der Betriebsvermögen mit anderen Vermögensgegenständen verfassungswidrig!⁴²⁸

- 164a Das **Bundesverfassungsgericht**⁴²⁹ hat am 17.12.2014 entschieden, dass die Privilegierung des Betriebsvermögens in §§ 13a und 13b und § 19 Abs. 1 ErbStG verfassungswidrig ist. Allerdings hat es das Erbschaftsteuergesetz erwartungsgemäß nicht für ungültig erklärt, sondern den Gesetzgeber aufgefordert, die verfassungswidrigen Regelungen neu zu formulieren. Für die Neuregelung hat der Gesetzgeber nun Zeit bis zum 30.06.2016.
- 164b Verfassungswidrige Regelungen im Überblick:
1. Lohnsummenregelung, soweit Betriebe mit bis zu 20 Mitarbeitern davon ausgenommen sind,
 2. Regelung zum Verwaltungsvermögen, nach der die Verschonung von der Erbschaftsteuer auch gewährt wird, wenn Verwaltungsvermögen von 50 % und mehr – etwa möglich bei mehrstufigen Konzernen – vorhanden ist,
 3. Gewährung der Verschonung bei großen Unternehmen ohne Bedürfnisprüfung.

II. Bewertung des Grundvermögens, § 176 Abs. 1 ff. BewG

- 165 Das Steuerrecht kennt vier verschiedene Grundbesitzwerte:
- den gemeinen Wert zum Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer gem. §§ 157 ff. BewG,
 - den Grundbesitzwert zum Zwecke der Grunderwerbsteuer nach § 8 Abs. 2 GrEStG,
 - den Einheitswert zum Zwecke der Grundsteuer in den alten bzw.
 - in den neuen Bundesländern, §§ 68 ff. BewG.

Das Gesetz sieht in § 198 BewG die Möglichkeit des **Nachweises eines niedrigeren gemeinen Wertes (Escape-Klausel)** vor, §§ 179, 182–196 BewG (gilt nicht bei Bewertung von Betriebsvermögen). Auch wenn der Steuerpflichtige einen niedrigeren gemeinen Wert durch Sachverständigengutachten nachweist, so geht ein stichtagsnaher Veräußerungspreis (ein Jahr vor oder nach dem Bewertungsstichtag, vgl. Rechtsgedanken aus § 11 Abs. 2 BewG) vor, weil dieser einen sicheren Anhaltspunkt für den Verkehrswert liefert⁴³⁰.

► Übersicht zu den Bewertungsmethoden:

Unbebaute Grundstücke, §§ 178, 179 BewG:

Fläche * Bodenrichtwert, § 178 BewG;

bei fehlenden Bodenrichtwertsammlungen, Ermittlung der Bodenrichtwerte aus Vergleichsflächen.

Bebaute Grundstücke, §§ 180 bis 191 BewG:

Vergleichswertverfahren, § 183 BewG,

Ertragswertverfahren, §§ 184 bis 188 BewG,

Sachwertverfahren, wenn kein Vergleichswert oder keine ortsübliche Miete vorliegt, §§ 189 ff. BewG.

Sonderfälle, §§ 192 ff. BewG:

Erbbaurechte und Erbbaurechtsgrundstücke, §§ 192, 193, 194 BewG,

Gebäude auf fremdem Grund und Boden, § 195 BewG,

Grundstücke im Zustand der Bebauung, § 196 BewG.

428 BFH Vorlagebeschl. v. 27.09.2012, II R 9/11.

429 BvG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12.

430 OFD Münster, Kurzinformatio GrdStBewertung vom 14.12.2011 unter Bezugnahme auf FG Brandenburg vom 15.09.2010, EFG 2011, 407.

1. Bewertung unbebauter Grundstücke, §§ 178, 179 BewG

Die Bewertung erfolgt nach der Formel: Fläche * Bodenrichtwert.

166

Zu beachten ist die oben schon genannte Öffnungsklausel nach § 198 BewG.

Maßgebend ist der vom Gutachterausschuss zuletzt ermittelte Wert (§ 196 BauGB). Gibt es keinen Gutachterwert, ist zu Vermeidung von Besteuerungslücken der Wert durch die Finanzbehörde aus vergleichbaren Flächen abzuleiten.

2. Bewertung bebauter Grundstücke, §§ 180 bis 191 BewG

Das Gesetz differenziert zunächst einmal in den Vorschriften der §§ 180 bis 191 BewG nach Grundstücksarten, die sodann unterschiedlichen Bewertungsregeln unterliegen: 167

1. Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Abs. 2 und 9 BewG: bis zu zwei Wohnungen (jeweils mindestens 23 m²); eine Nutzung zu anderen als Wohnzwecken unter 50 % ist unschädlich (z.B. Praxis), wenn die Eigenart nicht wesentlich beeinträchtigt wird,
2. Mietwohngrundstück nach § 181 Abs. 3 und 9 BewG: zu mehr als 80 % Wohnzwecken dienend und kein Ein- oder Zweifamilienhaus; maßgebend ist die Nutzfläche, nicht die Werte,
3. Wohnungs- und Teileigentum nach § 181 Abs. 4 und 5 BewG: Begriffsbestimmung nach Wohnungseigentumsgesetz bzw. Teileigentumsgesetz,
4. Geschäftsgrundstücke nach § 181 Abs. 6 BewG: die zu mehr als 80 % anderen als Wohnzwecken dienen,
5. Gemischt genutzte Grundstücke nach § 181 Abs. 7 BewG: teils Wohnzwecke (z.B. 60 %), teils betriebliche oder öffentliche Zwecke (z.B. 40 %),
6. Sonstige bebaute Grundstücke nach § 181 Abs. 8 BewG als Auffangtatbestand.

Bewertungsverfahren

Um den vielfältigen Gegebenheiten des Immobilienmarktes in Bezug auf die Arten von Grundstücken, ihrer Lage, ihrem Zustand und der Restnutzungsdauer der aufstehenden Gebäude Rechnung tragen zu können, werden die zuvor dargestellten Grundstücksarten unterschiedlich wie folgt bewertet:

Vergleichswertverfahren,

§ 182 Abs. 2 i.V.m. § 183 BewG zur Bewertung von Wohnungseigentum, Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäusern:

Der Kaufpreis von Vergleichsgrundstücken wird herangezogen aus der Kaufpreissammlung nach § 195 BauGB. Fehlt eine Kaufpreissammlung, können die von den Gutachterausschüssen für geeignete Bezugseinheiten, insbesondere Flächeneinheiten des Gebäudes ermittelte und mitgeteilte Vergleichsfaktoren unter Berücksichtigung des Bodenwerts nach § 179 BewG herangezogen werden (§ 183 Abs. 2 BewG).

Ertragswertverfahren,

§ 182 Abs. 3 i.V.m. §§ 184 bis 188 BewG zur Bewertung von Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt:

Der Ertragswert setzt sich aus dem Bodenwert nach § 179 BewG und dem Gebäudeertragswert nach §§ 185 ff. BewG zusammen. Mindestwert ist der Bodenwert.

► **Schematische Darstellung des Ertragswertverfahrens zur Bewertung bebauter Grundstücke,** § 182 Abs. 3 i.V.m. §§ 184 bis 188 BewG:

Rohrertrag, § 186 BewG, Jahresnettokaltmiete oder übliche Miete

13. Kapitel

- Bewirtschaftungskosten, § 187 BewG, Betriebskosten oder Pauschalsätze nach Anlage 23 des BewG
- = Reinertrag
- Bodenwertverzinsung, Liegenschaftzinssatz (§ 188 BewG) * Bodenwert
- = Gebäudereinertrag * Vielfältiger (ergibt sich nach § 185 Abs. 3 BewG aus Anlage 21/22 des Gesetzes, abhängig vom Liegenschaftzinssatz und der Restnutzungsdauer)
- = Gebäudeertragswert
- + Bodenwert, Fläche * Bodenrichtwert
- = Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 BewG); entspricht dem Grundbesitzwert.

Sachwertverfahren,

§ 182 Abs. 4 i.V.m. §§ 189 bis 191 BewG zur Bewertung von Grundstücken i.S.d. § 182 Abs. 2 BewG ohne Vergleichswert, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die keine übliche Miete zu ermitteln ist und sonstige bebaute Grundstücke.

► **Schematische Darstellung der Bewertung bebauter Grundstücke nach dem Sachwertverfahren,** § 182 Abs. 4 i.V.m. §§ 189 bis 191 BewG:

- Regelherstellungskosten nach Anlage 24 des BewG * Brutto-Grundfläche des Gebäudes
- = Gebäuderegelherstellungswert
- Alterswertminderung (prozentualer Anteil der gesamten Nutzungsdauer nach Anlage 22 des BewG)
- = Gebäudesachwert, § 190 BewG (min. 40 % des Gebäuderegelherstellungswertes)
- + Bodenwert, Fläche * Bodenrichtwert
- = vorläufiger Sachwert, § 189 Abs. 3 Satz 1 BewG
- x Wertzahl aus § 191 BewG
- = Sachwert des Grundstücks, § 189 Abs. 3 Satz 2 BewG; entspricht dem Grundbesitzwert.

Sonderfälle der Bewertung:

Erbbaurechte und Erbbaurechtsgrundstücke nach §§ 192, 193, 194 BewG

Grundstücke auf fremdem Grund und Boden nach §§ 195 BewG

Grundstücke im Zustand der Bebauung nach § 196 BewG

III. Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen

168 In § 11 Abs. 2 BewG ist für sämtliche Unternehmen und Beteiligungen der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab vorgesehen.

► **Hinweis:**

Steuerlicher Wert und Verkehrswert sind regelmäßig nicht identisch!

Es gilt der **Grundsatz der Rechtsformneutralität** und der Gesamtbewertung.

Prüfungsreihenfolge:

1. Ableitung aus Börsenkursen nach § 11 Abs. 1 BewG (bei der Verkehrswertbewertung, auch im Zugewinnausgleichsverfahren, stellt dieser nur die Wertuntergrenze dar, sodass Aktien regelmäßig einen höheren Wert als den Börsenkurs haben!).

2. Verkäufe unter fremden Dritten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG, die weniger als ein Jahr zurückliegen (der Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Bewertung im Erb- und Familienrecht, HFA 2/1995, kennt dieses schon seit Langem als so genannten »stichtagsnahen Veräußerungspreis«, allerdings mit einem Zeitraum von 2 Jahren).
3. Ermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder einer anderen anerkannten – auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen – Methode, wobei die Methode anzuwenden ist, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde, also der niedrigste Wert der folgenden drei Methoden.
 - a) nichtsteuerliche branchenübliche Methoden wie Multiplikatorverfahren, z.B. umsatzabhängig bei Freiberuflerpraxen nach BRAK- Methode; (sie ermitteln nach BGH keinen Verkehrswert⁴³¹)
 - b) betriebswirtschaftliche Bewertungsmethoden wie der IDW-Standard 1, IDW S. 1, der durch die OFD Rheinland per Verfügung vom 15.11.2007 ausdrücklich genannt wird; (diese ermitteln einen Verkehrswert!)
 - c) vereinfachtes Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG i.V.m. §§ 199 bis 203 BewG, das ebenfalls keinen Verkehrswert ermittelt. Es führt regelmäßig zu überhöhten und damit für den Steuerpflichtigen ungünstigen Werten, weil der jährlich festgesetzte Kapitalisierungszins sich auf den grds. sehr niedrigen Zinssatz zu Beginn des Jahres bezieht.

► **Schematische Darstellung des vereinfachten Ertragswertverfahrens:**

Jahresertrag

nach §§ 201, 202 BewG der ertragssteuerliche Gewinn der letzten 3 abgelaufenen Wirtschaftsjahre plus Hinzurechnung und minus Abzüge,

Vom steuerlichen Betriebsergebnis ausgehend erfolgen umfangreiche Korrekturen durch Hinzurechnungen und Kürzungen ähnlich dem Stuttgarter Verfahren, insbesondere wird auch ein angemessener, aber nicht individueller⁴³², Unternehmerlohn, § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d) BewG, und der Ertragsteueraufwand rechtsformneutral mit einem Abschlag von 30 % vom Betriebsergebnis berücksichtigt; die vorgenommenen Korrekturen ermitteln mithin einen Wert, der nicht dem »wahren Wert«⁴³³, also dem Verkehrswert, für die Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren entspricht, sodass das vereinfachte Ertragswertverfahren auch deshalb für die dortige Bewertung ungeeignet ist.

* Kapitalisierungsfaktor,

§ 203 BewG, bestehend aus jährlich mitgeteilten Basiszinssatz, z.B. 2012 2,44 % plus Zuschlag von 4,5 % (als Risikofaktor), ergibt 6,94 %; **Wichtig zu wissen:** Je niedriger dieser Basiszins, desto höher der steuerliche Unternehmenswert. Denn der Multiplikator ist: $1 / (\text{Basiszins} + 4,5\% \text{ Risikozuschlag})$, im Jahr 2012 also $1 / (2,44\% + 4,5\%)$;

= Ertragswert des Unternehmens;

+ zusätzlicher Ansatz für nichtbetriebsnotwendiges Vermögen,

§ 200 Abs. 2 BewG, Anteile an Beteiligungen, § 200 Abs. 3 BewG, innerhalb von 2 Jahren eingelegerter Wirtschaftsgüter nach § 200 Abs. 4 BewG

= gemeiner Wert des Unternehmens

4. als Mindestwert Substanzwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG

431 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367 m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515.

432 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367 m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515.

433 BGH FamRZ 1999, 361 ff.

13. Kapitel

Bewertung des Vermögens von Personengesellschaften

Nach § 199 Abs. 2 BewG kann auch der Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach §§ 200 ff. BewG im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden.

Dies gilt jedoch nur für das Gesamthandsvermögen, wobei Sonder- und Ergänzungsbilanzen⁴³⁴ für die Bewertung des Gesamthandsvermögens zunächst außer Betracht bleiben (§ 202 Abs. 1 BewG).

Der ermittelte Ertragswert des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft ist nach § 97 Abs. 1a BewG wie folgt zu verteilen:

- Die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen.
- Der verbleibende Wert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.
- Der gemeine Wert des Sonderbetriebsvermögens ist zu ermitteln und dem Gesellschafter zuzurechnen.
- Die Summe aller Werte bildet den Wert des Anteils eines Gesellschafters.

► Schematische Darstellung der Bewertung der Anteile von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach § 97 Abs. 1a BewG

Jahresertrag * Kapitalisierungsfaktor,

Aufwands- und Ertragsposten im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen werden durch Hinzurechnungen/Kürzungen eliminiert und die

Verteilung erfolgt nach den Kapitalkonten, § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a) BewG bzw. dem Gewinnverteilungsschlüssel nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b) des BewG.

= Anteil am Gesamthandsvermögen

+/- Sonderbetriebsvermögen für Grundstücke und Beteiligungen: Ansatz mit dem jeweiligen zu ermittelnden gemeinen Wert, § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG; bei Grundstücken ohne ortsübliche Miete im Sachwertverfahren

= Gemeiner Wert des Anteils des Gesellschafters

Schenkungsteuer bei gesellschaftsrechtlichen Abfindungsklauseln

Durch die verkehrswertorientierte Bewertung des Betriebsvermögens wächst die praktische Bedeutung und das **Haftungsrisiko** bei Nichtbeachtung des § 7 Abs. 7 & 8 ErbStG (s.a. Rdn. 187 ff.).

► Hinweis:

Als Schenkung gilt nach dieser Vorschrift auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für den Anteil z.Zt. des Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungswert übersteigt. Dies betrifft alle Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, deren Abfindungswert niedriger als der Verkehrswert ist. Die Verschonungsregeln des § 13a ErbStG greifen nur bei Rechtsgeschäft und nicht bei einseitiger Kündigung, Schenkung oder Erbgang⁴³⁵. (Ist bei Personengesellschaften eine Realteilung vorgesehen, führt diese bei Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Gesamthandsvermögen in ein anderes stets ertragsteuerlich zur Aufdeckung der stillen Reserven⁴³⁶!)

434 Vergleiche hierzu ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 326 ff.

435 BMF-Schreiben vom 08.12.2011.

436 FG Düsseldorf vom 09.02.2012; Revision eingelegt zu BFH IV R 8/12.

► Beispiel:

A, B, C und D sind zu je 25 % an der ABCD-GmbH beteiligt. Der Verkehrswert beläuft sich auf 1 Mio. €.

D verstirbt und nach der gesellschaftsvertraglichen Abfindungsregelung erhält der Erbe von D, der E, eine Abfindung i.H.v. 100.000 €

Lösung:

Anteil Verkehrswert	250.000 €
minus Abfindung	100.000 €
Differenz	150.000 €

1. Die steuerpflichtige Abfindung an E nach §§ 10 Abs. 10, 16 ErbStG beträgt 100.000 €!
2. Die steuerpflichtige Schenkung an A, B und C beträgt 150.000 € nach § 7 Abs. 7 ErbStG!

Mit der Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG⁴³⁷ wird außerdem die disparitätische Einlage des Schenkers einer Direktzuwendung des Schenkers gleichgestellt. Nach Satz 1 gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Personen oder Stiftung (Bedachter) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Erfasst wird auch die Einlage in eine Gesellschaft, an der der begünstigte nur **mittelbar** über andere Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften oder sonstige Gesellschaften beteiligt ist. Eine bestimmte Beteiligungsquote ist nicht erforderlich. Der Begriff der »Leistung« macht zudem deutlich, dass auch Leistungen von Nichtgesellschaftlern diesen Tatbestand erfüllen können. Erfasst sind zudem nicht nur einlagefähige Wirtschaftsgüter, sondern auch Nutzungsvorteile wie zinsvergünstigte Darlehensgewährung, ggf. mit Rangrücktritt) oder die verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern im Kontext von Betriebsaufspaltungen.

IV. Bewertung von Lebens-, Kapital- und Rentenversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG

Ansprüche aus noch nicht fälligen Lebensversicherungen sind mit dem Rückkaufswert (Zerschlagungswert und damit nicht nach dem Verkehrswert) zu bewerten und damit mit der Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren nicht identisch. **169**

V. Bewertung von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen, § 14 BewG

Die Ermittlung des Werts von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen erfolgt nicht mehr nach Anlage 9 zu § 14 BewG a.F. Die Vervielfältiger sind nach aktuellen Sterbetabellen des Statistischen Bundesamts neu zu ermitteln. Entsprechende Tabellen werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht. **170**

K. Erbschaftsteuer-/Schenkungsteuer**I. Überblick über die Neuregelung**

Das BVerfG⁴³⁸ hatte dem Gesetzgeber auf der 1. Ebene vorgegeben, bei der Erbschaftsteuer bzw. Schenkungsteuer den Gleichheitsgrundsatz für alle Vermögenswerte nach Art. 3 GG zu beachten. Zur Bewertung der Vermögensgegenstände wird auf die Vorabschnitte verwiesen. **171**

Auf der 2. Ebene hatte das Gericht dem Gesetzgeber die Möglichkeit eingeräumt, steuerliche Lenkungsziele oder volkswirtschaftliche und sonstige finanzpolitische Ziele zu verfolgen.

⁴³⁷ Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.03.2012; BStBl. 2012 I 331.

⁴³⁸ BVerfG BStBl II 2007, S. 192.

13. Kapitel

Bei der Neuregelung zur Erbschaft- bzw. der Schenkungsteuer hat der Gesetzgeber daraufhin Maßnahmen getroffen, um Verschonungsregelungen einzuführen, bzw. die Begünstigung von Vermögensgruppen oder Personengruppen vorzunehmen.

Er hat dieses im Wesentlichen vorgenommen durch:

Umfängliche Verschonungsregelungen zum Betriebsvermögen

Verschonungsregelungen zum Grundvermögen

Änderung der persönlichen und sachlichen Freibeträge

Anpassung des Erbschaftssteuertarifs

(Div. Neuregelungen aufgrund des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22.12.2009, des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010, des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 01.11.2011 und des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.12.2011.)

- 172 Das Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuergesetz ist nach Ansicht des BFH wegen Ungleichbehandlung der Besteuerung der Betriebsvermögen mit anderen Vermögensgegenständen **verfassungswidrig**⁴³⁹

Danach sind die §§ 13a, 13b ErbStG sowie 19 Abs. 1 ErbStG wegen Verstoßes gegen Art. 3 Grundgesetz für verfassungswidrig erklärt worden.

Die Vorschriften sind aber weiterhin anwendbar. Der Gesetzgeber muss bis zum 30.06.2016 eine Neuregelung treffen. Die Gesetzesreform kann rückwirkend auf den Verkündungstag des 17.12.2014 inkrafttreten. Es ergehen deshalb nur noch Bescheide mit Vorläufigkeitsvermerken.

- 172a Folgende Punkte wurden beanstandet:

- Unternehmen mit weniger als 20 Mitarbeitern dürfen nicht mehr automatisch von der Steuer ausgenommen werden, da dies für 90 % aller Firmen gelte.
- Es ist eine Bedürfnisprüfung für mittlere und große Unternehmen einzuführen, je größer die Höhe der Steuerbefreiung, je größer müssen Hürden sein.
- Die 50%-Grenze für Verwaltungsvermögen ist unangemessen, denn sie ermöglicht die Verschiebung von privaten Vermögen in begünstigtes Vermögen. Denkbar Änderung: Herabsetzung auf geeignete Nichtbeanstandungsgrenze.
- Untragbar ist nach Meinung der Richter die Möglichkeit, sich durch Gestaltung ganz oder teilweise der Versteuerung zu entziehen (Aufspaltung von Unternehmen, mehrstufiger Konzernstrukturen et cetera). Denkbare Änderung: kein erbschaftsteuerliches Betriebsvermögen über § 15 Abs. 3 EStG und Konzernangehörigkeit.

- 172b **Europäische Erbrechtsverordnung EU-ErbVO**

Ab dem 17.08.2015 gilt die europäische Erbrechtsverordnung vom 04.07.2012.⁴⁴⁰

Bisher unterliegt dem deutschen Recht nach Art. 25 EGBGB die Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes angehörte. War der Erblasser Deutscher, galt also deutsches Recht.

- 173 Nach der EU-ErbVO unterliegt die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen dem Recht des Staates, in dem der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt (6 Monate) hatte. Dies ist z.B. bei Deutschen, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Spanien haben, spanisches Recht.

Deshalb kann es hinsichtlich des ehelichen Güterrechts (Erhöhung der Erbquote um 1/4 nach § 1371 BGB) zu Kollisionen kommen.

439 BFH Vorlagebeschl. v. 27.09.2012, II R 9/11; zur Entscheidung des BVG s.o. Rdn. 164.

440 EU-ErbVO v. 04.07.2012, Amtsbl. der EU v. 27.07.2012, DE L 201/107.

Zudem gilt das Prinzip der Nachlassseinheit. Durch Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen kann es zu Nachlassspaltungen, z.B. bezüglich des Gelegenheitsortes von Grundstücken, kommen. Die EU-ErbVO gilt auch, wenn der Erblasser sich außerhalb der EU aufgehalten hat (Dänemark, Irland und Großbritannien setzen die Reform wohl nicht um; z.B. Diplomaten in China unterliegen chinesischem Erbrecht!!).

Eine Rechtswahl ist deshalb dringend zu empfehlen.

Diese Rechtswahl muss entweder ausdrücklich in Form einer Verfügung von Todes wegen/Testament erfolgen oder sich zumindest aus den Bestimmungen einer solchen Verfügung von Todes wegen ergeben (Art. 22 EU-ErbVO). Eine Teilrechtswahl (beschränkt auf einzelne Nachlassgegenstände) ist nicht möglich.

II. Freibeträge und sachliche Steuerbefreiungen

Der Gesetzgeber hat sowohl die persönlichen Freibeträge, § 16 ErbStG, als auch die sachlichen Steuerbefreiungen geregelt, § 13 ErbStG.

1. Sachliche Steuerbefreiung, § 13 ErbStG

a) Hausrat und sonstige bewegliche Gegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Die sachlichen Freibeträge für das bewegliche Vermögen werden wie folgt geändert: 177

	bisher in €	neu in €
Steuerklasse I		
Hausrat	41.000	41.000
Andere bewegliche körperliche Gegenstände	10.300	12.000
Steuerklassen II und III		
Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände	10.300	12.000

b) Zuwendungen unter Ehegatten, wenn sie das Familienwohnheim betreffen

In § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG war bisher bei Schenkungen unter Lebenden eine sachliche Steuerbefreiung für Zuwendungen unter Ehegatten enthalten, wenn sie das Familienwohnheim betrafen⁴⁴¹. (Haftungsfälle bei allen Übertragungen von Grundstücken und Grundstücksteilen zwischen Ehegatten oder an Kinder!).

Diese Vorschrift wurde wie folgt geändert und ergänzt.

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG für Zuwendungen unter **lebenden Ehegatten und Lebenspartnern** unter folgenden Voraussetzungen:

- Zuwendungen unter Lebenden zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern
- bzgl. eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks im Sinne von § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken ganz oder teilweise genutzt wird (Familienheim, bei Teilnutzung gequotelt)
- bei lebzeitiger Übertragung muss die Wohnung am Übertragungstichtag als Familienheim genutzt werden, ein vorheriges Verlassen (Trennung!) aus zwingenden Gründen ist schädlich
- eine Behaltefrist besteht nicht

⁴⁴¹ Ausführlich zur Altregelung; *Kuckenburg* FuR 2005, 337 ff.; *Ihle* Das Einfamilienhaus und § 13 ErbStG, FPR 2012, 315.

13. Kapitel

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG für Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten oder Lebenspartner unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch die überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner
- bezüglich eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks im Sinne von § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG, soweit der Erblasser darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat (oder aus zwingenden Gründen, z.B. Pflegeheim, verhindert war) und beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist; bei Erbengemeinschaften tritt die Steuerfreiheit nur bei dem Mitglied der Erbengemeinschaft ein, das »selbst dort Wohnung nimmt«
- Weitergabe an Dritte (gegebenenfalls auch an Miterben) ist schädlich
- der Erwerber muss das Familienwohnheim 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken nutzen oder aus zwingenden Gründen gehindert sein

Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG für Erwerb von Todes wegen durch Kinder unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch Kinder und die Kinder verstorbener Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2
- bezüglich eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks nach § 181 Abs. 1 Nr. 1–5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (oder der Erwerber aus zwingenden Gründen gehindert war) und beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist
- Begrenzung der Wohnfläche auf 200 m²
- Weitergabe an Dritte (gegebenenfalls auch an Miterben) ist schädlich
- der Erwerber muss das Familienheim 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken nutzen oder aus zwingenden Gründen gehindert sein

In § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG wird außerdem der »Pflegefreibetrag« von 5.200 € auf 20.000 € erhöht.

2. Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG

179

	bisher in €	ErbStG in €
Steuerklasse I		
Ehegatte & eingetragene Lebenspartner	307.000	500.000
Kinder	205.000	400.000
Kinder verstorbener Kinder und allg. Enkel	51.200	400.000/200.000
übrige Personen der Steuerklasse I	51.200	100.000
Steuerklasse II	10.300	20.000
Steuerklasse III	5.200	20.000
Eingetragenen Lebenspartner nach a.F.	5.200	s.o.

III. Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG

180 § 15 ErbStG regelt die Steuerklassen wie folgt:

Steuerklasse I:

- Ehegatten und eingetragene Lebenspartner
- Kinder und Stiefkinder
- Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder
- Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen

1804

Kuckenburg/Perleberg-Kölbel

Steuerklasse II:

Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören

Geschwister

Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern

Stiefeltern

Schwiegerkinder

Schwiegereltern

geschiedener Ehegatte und Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft.

Steuerklasse III:

alle übrigen Erwerber

§ 19 ErbStG regelt die **Steuersätze**.

Wert bis einschließlich in Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6 Mio.	19	30	30
13 Mio.	23	35	50
26 Mio.	27	40	50
über 26 Mio.	30	43	50

IV. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG mit Verschonungsregeln

Die genannten Vorschriften stellen das Kernstück der Verschonungsregeln für das sogenannte Produktivvermögen dar. **181**

Zur **Verfassungswidrigkeit** der §§ 13a, 13b ErbStG s.o. unter Rdn. 164.

Prüfungsfolge der Verschonungsregelungen für Produktivvermögen:

a) begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG, insb. Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG

Grundsätzlich ist begünstigtes Vermögen das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Betriebsvermögen und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften die Beteiligung mit mehr als 25 %.

Die Begünstigungsregelung ist bereits ausgeschlossen, wenn es sich um mehr als 50 % sogenannten Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt.

Unter Berücksichtigung diverser Rückausnahmen gehören zum Verwaltungsvermögen u.a.:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten;

13. Kapitel

- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind;
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen, wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstituts, eines Finanzdienstleistungsinstituts oder eines Versicherungsunternehmens zuzurechnen sind.

Nach R E 13b.8 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2011 ist die Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zum Verwaltungsvermögen nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich ertragsteuerrechtlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt.

Entgegen der alte Regelung regelt nun das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im neu eingeführten § 13b Abs. 2a ErbStG die förmliche Festsetzung des Verwaltungsvermögens durch das zuständige Finanzamt i.S.d. § 152 Nr. 1–3 BewG.

Das Verhältnis des gemeinen Wertes der Einzelwirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebes ist materiell-rechtlich maßgebend.

Wirtschaftsgüter, die weniger als 2 Jahre zuzurechnen sind, sind ohnehin nicht begünstigt, § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG.

Keine Vergünstigung erfolgt somit, wenn das Betriebsvermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht (Alles-oder-Nichts-Prinzip), bzw. Verwaltungsvermögen, das weniger als 2 Jahre dem Betrieb zugeordnet wird.

Anderenfalls liegt begünstigtes Vermögen vor, das grundsätzlich einem Verschonungsabschlag von 85 % (Regelverschonung) oder gar 100 % (Optionsverschonung, s.u.) unterliegt und um einen gleichenden Abzugsbetrag zu reduzieren ist, §§ 13b Abs. 4, 13a Abs. 2 ErbStG.

► **Beispiel:**

Wert des Betriebsvermögens	1 Mio.	2 Mio.	3 Mio.
Nicht begünstigter Anteil von 15 %	150.000	300.000	450.000
Abzugsbetrag, § 13a Abs. 2 ErbStG (= Abzugsbetrag, bis max. 150.000–50 %)	– 150.000	75.000	0
steuerpflichtiges Betriebsvermögen	0	225.000	450.000

Den Abzugsbetrag gibt es nur einmal innerhalb von 10 Jahren.

b) Lohnsummenregelung/Behaltensfrist, § 13a Abs. 1 und 4 ErbStG

Weitere Voraussetzung für begünstigtes Vermögen ist, dass die Lohnsummen (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG; Definition der Lohnsumme in Abs. 4) innerhalb der Lohnsummenfristen nicht unterschritten werden.

Dabei dürfen die maßgeblichen jährlichen Lohnsummen des Betriebes, bei Beteiligungen an Personengesellschaften oder Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, für die Regelverschonung von 85 % innerhalb 5 Jahren nach dem Erwerb (Lohnsumme) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden, sogenannte Mindestlohnsumme. Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten 5 vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre. Die Lohnsummenregelung ist nicht anzuwenden, wenn die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG).

Im Fall der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG dürfen innerhalb einer Behaltensfrist von 7 Jahren 700 % der Ausgangssumme nicht überschritten werden.

Die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit nach § 13a Abs. 1a ErbStG erfolgt nunmehr in förmlichem Verfahren durch das örtlich zuständige Finanzamt i.S.d. § 152 Abs. 1 bis 3 ErbStG.

V. Besonderheiten Land- und Forstwirtschaft

Hofverpachtungen bleiben von der Verwaltungsvermögensgrenze ausgenommen. Dies gilt auch für land- und forstwirtschaftlich gepachtete Flächen, sofern am Bewertungsstichtag der Pachtvertrag eine Laufzeit von höchstens 15 Jahren ausweist (§ 13a ErbStG). 182

Der Nachbewertungszeitraum beträgt 15 Jahre. Der bisher schon bestehende Abschlag für landwirtschaftliche Wohngebäude von 15 % wird im neuen Recht fortgeführt.

Es gelten die oben schon genannten Regeln der Verschonungsmaßnahmen.

VI. Reinvestitionsklausel nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG

Von einer Nachversteuerung ist trotz Verstoßes gegen die Behaltefrist abzusehen, wenn der Veräußerungserlös innerhalb von 6 Monaten in entsprechendes begünstigtes Vermögen investiert wird. 183

Diese so genannte erweiterte Reinvestitionsklausel bringt größere Flexibilität für die Unternehmen mit sich.

Reinvestitionen liegen vor bei:

- Anschaffung von neuem Betriebsvermögen
- Tilgung betrieblicher Schulden
- Erhöhung der Liquiditätsreserven

Dabei muss die Reinvestition stets innerhalb derselben Vermögensart erfolgen, sodass eine sorgfältige Dokumentation sinnvoll ist.

Der Lohnsummentest ist beim neu erworbenen Betriebsvermögen fortzuführen.

VII. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13c ErbStG

Nach dieser Vorschrift sind »Wohngrundstücke« nur mit 90 % ihres Wertes anzusetzen, wenn das bebaute Grundstück oder die Grundstücksteile 184

- zu Wohnzwecken vermietet werden,
- im Inland/EU/EWR belegen sind und
- nicht zu begünstigtem Vermögen i.S.d. §§ 13a, 13b ErbStG gehören.

Eine Behaltefrist ist nicht vorgesehen. Die Vergünstigung gilt sowohl für Schenkungen unter Lebenden als auch Erwerben von Todes wegen.

Nach § 28 Abs. 3 ErbStG kann die Steuer, die auf Vermögen im Sinne von § 13c ErbStG entfällt, auf Antrag bis zu 10 Jahre gestundet werden, soweit der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung des Vermögens aufbringen kann.

Beim Erwerb von Todes wegen erfolgt die Stundung zinslos.

VIII. Rückwirkende Anwendung

Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist eine rückwirkende Anwendung dieser Regeln möglich für Erwerbe ab dem 01.01.2007 und nur für Erwerber von Todes wegen mit Ausnahme des neuen § 16 ErbStG (Freibeträge). 185

IX. Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer, § 35b EStG

Durch diese neu geschaffene Vorschrift soll eine Doppelbelastung von Einkünften mit Erbschaft- und Einkommensteuer vermieden werden. 186

Es erfolgt eine Ermäßigung der Einkommensteuer i.H.d. Prozentsatzes, den die festgesetzte Erbschaftsteuer auf den Bruttoerwerb des Vermögens gehabt hätte.

13. Kapitel

X. Erbschaft- und Schenkungssteuer im Familienrecht

1. Erbschaft- und Schenkungssteuer bei Eheleuten und eingetragenen Lebenspartnerschaften, insbesondere bei Vermögensauseinandersetzungen

187 a) Steuerfreibeträge

Unabhängig von der Steuerbarkeit besteht zwischen Ehegatten (gilt auch immer für die eingetragene Lebenspartnerschaft) alle 10 Jahre ein persönlicher Ehegattenfreibetrag in Schenkungs- und Erbschaftsfällen⁴⁴² i.H.v. 500.000 € und für den Todesfall ein weiterer Ehegattenversorgungsfreibetrag von 256.000 €, § 16 Abs. 1 Nr. 1, § 17 Abs. 1 ErbStG⁴⁴³.

Beide Freibeträge⁴⁴⁴ gelten ehgüterstandsunabhängig.

188 b) Gütergemeinschaft

Güterstandsabhängig besteht die gesetzliche Regelung, dass die Begründung der Gütergemeinschaft als Schenkung fingiert wird, § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG.

189 c) sachliche Steuerbefreiungen⁴⁴⁵ für Ehegatten bei Zuwendungen unter Lebenden oder Erwerb von Todes wegen bei Familienheimen

Die alte Fassung des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG kannte bei Schenkungen unter Lebenden eine allgemeine sachliche Steuerbefreiung für Zuwendungen unter Ehegatten, wenn diese das Familienwohnheim betraf⁴⁴⁶.

Hierin liegt eine erhebliche **Haftungsfalle** im familienrechtlichen Mandat, weil diese Gesetzeslage in der Neufassung nicht mehr gegeben ist!

Eine Schenkungssteuerbefreiung⁴⁴⁷ nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG gilt für **Zuwendungen unter lebenden Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern** unter den folgenden Voraussetzungen:

- Zuwendungen unter Lebenden zwischen Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern, bzgl. eines im Inland/EU/EWR gelegenen bebauten Grundstücks i.S.v. §§ 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG, soweit darin eine **Wohnung zu eigenen Wohnzwecken** ganz oder teilweise genutzt wird (Familienheim, bei Teilnutzung gequotelt).
- Bei Übertragung muss die Wohnung am Stichtag als Familienheim genutzt werden, ein **vorzeitiges Verlassen bei Trennung**, auch aus zwingenden Gründen, ist **steuerschädlich**.
- Eine Behaltefrist besteht nicht.

Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG gilt für den **Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten und eingetragene Lebenspartner** unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch die überlebenden Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner, bzgl. eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten Grundstücks i.S.v. §§ 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG soweit der Erblasser darin eine **Wohnung zu eigenen Wohnzwecken** genutzt hat (oder aus zwingenden Gründen, bspw. Pflegeheimaufenthalt, verhindert war) und die vom Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist; bei Erbengemeinschaften tritt die Steuerfreiheit nur bei dem Mitglied der Erbengemeinschaft ein, das selbst dort Wohnung nimmt.
- Die Weitergabe an Dritte, auch an Miterben, ist steuerschädlich.
- Der Erwerber muss das Familienhaus 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken genutzt haben oder aus zwingenden Gründen an der Nutzung gehindert sein.

⁴⁴² Zur Schenkungs- und Erbschaftsteuerreform zum 01.01.2009: *Kuckenburg* FuR 2009, 261 ff.

⁴⁴³ Systematisierung nach von Oertzen, Steuerliche Fallen zwischen Eherecht und ehelicher Lebensqualität, FamRZ 2010, 1785.

⁴⁴⁴ Siehe oben allgemein zu den Freibeträgen unter II.

⁴⁴⁵ Siehe oben allgemein zu den Freibeträgen unter II.

⁴⁴⁶ Von Oertzen stellt die alte Rechtslage bis 13.12.2010 dar!

⁴⁴⁷ *Klein/Kuckenburg* Familienvermögensrecht, Kap 2 Rn. 1664 ff.

d) Unterhaltsleistungen und Schenkungssteuer 190

Die Erfüllung des gesetzlichen Unterhaltsanspruchs kann keine Schenkungssteuerbarkeit auslösen.

Auch eine über den gesetzlichen Anspruch hinausgehende Mehrleistung ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG schenkungssteuerbefreit.

Diese Schenkungssteuerfreiheit wird ehgüterstandsunabhängig bei angemessenem Unterhalt gewährt. Der unbestimmte Rechtsbegriff »angemessen« wird eng ausgelegt und ist naturgemäß risikobehaftet.

e) Anwartschaften, aufschiebend bedingte Ansprüche und Schenkungssteuer 191

Erbschaft- und Schenkungssteuer fallen bei Anwartschaften, aufschiebend bedingten Ansprüchen und sonstigen ungewissen Rechten, die keine bewertbaren Rechtspositionen darstellen, nicht an.

Demgegenüber kann der Verzicht, für den eine Abfindung gewährt wird, eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen⁴⁴⁸.

f) Erbrechtlicher Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 1 ErbStG 192

Kommt es bei Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft zur erbrechtlichen Abwicklung, weil die Eheleute bis zum Tod eines Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt haben, ist nur für steuerliche Zwecke fiktiv eine steuerfrei zu stellende Ausgleichsforderung zu ermitteln und vom Erwerb des Ehegatten abzuziehen.

Die Wertermittlung erfolgt nach den gesetzlichen Vorschriften der §§ 1373 ff. BGB, sodass hier vertragliche Vereinbarungen unberücksichtigt bleiben⁴⁴⁹.

g) Güterrechtlicher Zugewinnausgleich nach § 5 Abs. 2 ErbStG 193

Die Vorschrift des § 5 Abs. 2 ErbStG verweist auf die §§ 3 und 7 ErbStG.

Diese Regelungen gelten für die so genannte güterrechtliche Lösung im Todesfall oder Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch Urteil oder ehevertragliche Vereinbarung.

Entspricht der Ausgleichsbetrag den gesetzlichen Regelungen des § 1378 BGB, handelt es sich um einen nicht steuerpflichtigen Erwerb (§ 5 Abs. 2 ErbStG).

Verzichtet der berechtigte Ehegatte auf den geltend gemachten Ausgleichsanspruch, kann, sofern Bereicherung und Wille zur Unentgeltlichkeit gegeben sind, darin eine Schenkung unter Lebenden an den Ehegatten liegen. Erfolgt der Verzicht gegen eine Abfindung, tritt diese an die Stelle der Ausgleichsforderung und ist damit ebenfalls steuerfrei.

Die Nichtsteuerbarkeit tritt auch hinsichtlich einer durch Ehevertrag oder Vertrag im Zusammenhang mit der Ehescheidung modifizierten Ausgleichsforderung ein (§§ 1408, 1378 Abs. 3 Satz 2 BGB)⁴⁵⁰.

Hat es zwischen den Eheleuten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft bereits schenkungssteuerbare und -pflichtige Zuwendungen gegeben, sind diese nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auf den konkret zu ermittelnden Zugewinnausgleichsanspruch anzurechnen⁴⁵¹.

448 BFH DStR 2007, 1516; BFH FamRZ 2008, 783.

449 ErbStR 2011, R E 5.1.

450 ErbStR 2011, R E 5.2; zur Ertragsteuerproblematik nach § 23 EStG vgl. *Carsten Kleffmann*, Steuerliche Auswirkungen der Grundstücksübertragung zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs, FuR 2011, 381 f.; insb. oben B, 5d.

451 ErbStR 2011, R E 5.1 Abs. 6.

13. Kapitel

194 h) Freigebige Zuwendungen nach § 7 ErbStG

Dieser steuerrechtliche Schenkungsbegriff unterscheidet sich vom zivilrechtlichen Schenkungsbegriff des § 516 BGB darin, dass keine Einigung zwischen Schenker und Beschenkten über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung erforderlich ist.

Eine freigebige Zuwendung liegt infolgedessen dann vor, wenn sie unentgeltlich erfolgt und der Empfänger objektiv auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. Dabei muss der Zuwendende die Unentgeltlichkeit subjektiv gewollt haben.

Bereicherung kann dabei jede Mehrung des Vermögens und jede Verminderung von Schulden oder Belastungen des Bedachten sein. Diese Tatbestände sind anhand der gemeinen Werte (Verkehrswerte) zu beurteilen.

Infolgedessen sind unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen nicht von der Schenkungsteuer ausgenommen, obwohl sie wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen i.S.d. §§ 516 ff. BGB darstellen.

Die Schenkungsteuerpflicht richtet sich nach der Vorschrift des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Die objektive Unentgeltlichkeit entfällt auch nicht, wenn ehebedingte Motive vorliegen wie z.B. ein Ausgleich für geleistete Mitarbeit und/oder eine angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens⁴⁵².

Eine freigebige Zuwendung kann auf jeden Fall dann **nicht** gegeben sein, wenn der Vermögenstransfer zwischen den Ehegatten aufgrund eines **Vergleichs** im Rahmen eines Scheidungsverfahrens erfolgt. Es fehlt dann am subjektiven Tatbestandsmerkmal des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. In derartigen Verfahren schenken sich die Ehegatten nichts!⁴⁵³

Eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 ErbStG kann sich **aber** aus einer **ehevertraglichen Vereinbarung** ergeben.

Verpflichtet sich der Ehemann bspw. als Ausgleich für den Verzicht auf nachehelichen Unterhalt zu Kompensationszahlungen, die den persönlichen Freibetrag von 500.000 € übersteigen, löst dieses auf den darüber hinausgehenden Betrag Schenkungsteuer aus. Dies gilt auch dann, wenn dieses in Ansehung der vom BGH⁴⁵⁴ geforderten Inhaltskontrolle für Eheverträge geschieht.

Schenkungssteuerrechtlich liegt ein Verzicht auf einen in der Zukunft nicht zwingend entstehenden Anspruch vor⁴⁵⁵.

Absolut steuerschädlich ist auch die Einzahlung auf ein sogenanntes Oderkonto durch einen Ehegatten. Hat bspw. der Ehemann die Erlöse aus der Veräußerung einer Firmenbeteiligung auf dieses Konto eingezahlt, so hat der Ehemann seiner Ehefrau die Hälfte des Einzahlungsbetrages freigebig zugewendet, wenn diese tatsächlich und rechtlich über den eingezahlten Betrag verfügen kann⁴⁵⁶!

Eine freigebige Zuwendung ist nach dem BFH⁴⁵⁷ auch dann gegeben, wenn in intakter Ehe der Altersvorsorgeunterhalt geleistet wird, weil dieser in intakter Ehe nicht hinreichend konkretisiert ist, obwohl nach herrschender familienrechtlicher Meinung⁴⁵⁸ auch in intakter Ehe ein Altersunterhaltsanspruch besteht.

452 ErbStR 2011, R E 7.

453 BFH FamRZ 2003, 529.

454 BGH FamRZ 2004, 601.

455 BFH FamRZ 2008, 783.

456 FG Nürnberg, Urt. v. 25.03.2010- 4 K 654/2008; BFH II R 33/10 vom 23.11.2011, BFH/NV 2012, 1066.

457 BFH, FamRZ 2008, 55.

458 *Von Oertzen* 1787 m.w.N.

Zu bedenken ist die Schenkungssteuerpflicht zinsloser Darlehen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften. Fehlt es an einer Gegenleistung, liegt eine freigebige Zusage vor. Gegenstand der Zuwendung ist dabei der kapitalisierte Nutzungsvorteil, der gem. § 15 Abs. 1 BewG zu 5,5 % Zinssatz jährlich anzunehmen ist.⁴⁵⁹ 194a

i) Zugewinnausgleich mit und ohne Beendigung des Güterstandes 195

Wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nicht beendet und Zugewinn geleistet wird, handelt es sich um Schenkungen zwischen Ehegatten, weil der Ausgleich auf einen rechtlich nicht existenten Anspruch gerichtet ist⁴⁶⁰.

Bei der sogenannten **Güterstandsschaukel** beenden die Ehegatten die bislang bestehende Zugewinnngemeinschaft, indem sie durch einen Ehevertrag unter sich Gütertrennung vereinbaren. So lösen sie kraft Gesetzes einen Zugewinnausgleichsanspruch (§§ 1372, 1378 Abs. 3 BGB) aus. Zur Erfüllung dieses Anspruchs kann Vermögen übertragen werden, das dann nicht der Schenkungsteuer (§ 5 Abs. 2 ErbStG) unterliegt, da es nicht auf einem unentgeltlichen Rechtsgrund beruht.

j) Ertragsteuerliche Problematik bei Übertragung von Vermögensgegenständen 196

Steuerrechtlich ist die Übertragung von Sachwerten zur Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung ein entgeltliches Rechtsgeschäft (Erfüllung einer Rechtspflicht gegen Übertragung eines Sachwertes und damit tauschähnliches Geschäft), das den Veräußerungstatbestand des § 23 EStG erfüllen kann⁴⁶¹.

2. Vermögensübertragungen an Kinder

In der Steuerklasse I befinden sich nach § 15 ErbStG auch die Kinder und Stiefkinder, die nach § 16 ErbStG einen Freibetrag i.H.v. 400.000 € haben⁴⁶². 197

Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gilt darüber hinaus für den **Erwerb von Todes wegen durch Kinder** unter folgenden Voraussetzungen:

- Erwerb von Todes wegen durch Kinder und die Kinder verstorbener Kinder i.S.d. Steuerklasse I,
- bzgl. eines im Inland/EU/EWR belegenen bebauten **Grundstückes** nach §§ 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG, soweit darin eine **Wohnung zu eigenen Wohnzwecken** genutzt wird (oder der Erblasser aus zwingenden Gründen an der Nutzung gehindert war) und die beim Erwerber unverzüglich zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist;
- Begrenzung der Wohnfläche auf 200 m²,
- die Weitergabe an Dritte, auch an Miterben, ist steuerschädlich.
- Der Erwerber muss das Familienheim 10 Jahre selbst zu Wohnzwecken nutzen oder aus zwingenden Gründen an der Nutzung gehindert sein.

Durch die verkehrswertorientierte Bewertung des Betriebsvermögens wächst die praktische Bedeutung und das Haftungsrisiko bei Nichtbeachtung des § 7 Abs. 7 und 8 ErbStG.⁴⁶³

Als Schenkung gilt nach dieser Vorschrift auch der auf dem Ausscheiden des Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf den anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich über seinen Anteil z.Zt. des Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungswert übersteigt.

459 BFH v. 27.11.2013 II R 25/12, BFH/NV 2014, 537.

460 BFH, BStBl 2007 II 785 = FamRZ 2007, 1812.

461 *Carsten Kleffmann* Steuerliche Auswirkungen der Grundstücksübertragung zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs, FuR 2011, 381 f. mit Beispielen; OFD Frankfurt, FR 2001, 322; OFD München, DB 2001, 1533; ausführlich mit Beispielen und Verweisen: s.o. B, 5d; zur Doppelbelastung mit Ertrag- und Schenkungsteuer: BFH-Beschl. v. 12.09.2011; BFH/NV 2012, 229.

462 Siehe auch oben unter II und III.

463 *Kuckenburg* FuR 2009, 261, 246 und oben IV.

13. Kapitel

3. Schwiegerelternzuwendung/schenkungsteuerrechtliche Auswirkungen auf die Bewertung

- 198 Ein schenkungsteuerrechtliches Problem ergibt sich aus der geänderten Rechtsprechung des BGH⁴⁶⁴ zur Rückforderung der Schwiegerelternzuwendung.

In dieser Entscheidung führt der BGH aus, dass die Schenkung der Schwiegereltern regelmäßig im Zugewinnausgleichsverfahren vollständig unberücksichtigt bleiben könne, weil er den Rückforderungsanspruch sowohl ins Endvermögen als auch ins Anfangsvermögen einstellt.⁴⁶⁵

*Kogel*⁴⁶⁶ weist eindrucksvoll nach, dass diese These aufgrund des geltenden Schenkungsteuerrechts nicht aufrechtzuerhalten ist.

Dabei spielt zunächst einmal das regelmäßig vorkommende rechtswidrige Verhalten von Schenkern und Beschenkten durch das **Nichtdeklarieren** des Schenkungsvorgangs keine Rolle.

Nach § 30 ErbStG sind Schenker und Beschenkte zur Anzeige der Schenkung verpflichtet. Danach erlässt das Finanzamt einen Schenkungsteuerbescheid oder die Mitteilung der Besteuerung.

Für den Fall der Steuerveranlagung hat der Beschenkte im Fall der Rückforderung einen Steuererstattungsanspruch nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Dabei ist die Schenkungsteuer für **Kind und Schwiegerkind** gesetzlich unterschiedlich geregelt: das Kind hat einen **Steuerfreibetrag** aus Steuerklasse I von 400.000 € (§ 15 Abs. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG); das Schwiegerkind hat aus Steuerklasse II einen Freibetrag von nur 20.000 € (§§ 15, 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG). Aus diesen Freibeträgen folgen erhebliche Wertunterschiede bei der Rückabwicklung von Schwiegerelternzuwendungen.

Regelmäßig werden allerdings Steuererklärungen nicht vorgenommen. Diese leichtfertige Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung hat dann eine Festsetzungsfrist von 5 bzw. 10 Jahren, wobei diese Frist nicht vor Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Schenker gestorben oder die Finanzverwaltung von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Nach Ablauf der 10 Jahresfrist scheidet eine Festsetzung allerdings aus (§§ 169 Abs. 2, 170 Abs. 5 AO).

Wird die Steuer also nicht der Veranlagung unterzogen, ist sie gleichwohl entstanden und fällig!

Die Problematik der Freibeträge wird häufig dadurch übergangen, dass eine sogenannte **Kettenschenkung** vorgenommen wird. Darin erfolgt eine Schenkung an das Kind, das die hohen Freibeträge hat. Das Kind überträgt die Hälfte des geschenkten Wirtschaftsgutes dann an den Ehegatten/das Schwiegerkind weiter. Die Schenkung an das Kind darf dabei keineswegs mit der Auflage der Weiterschenkung des hälftigen Anteils an den Ehegatten verbunden sein; vielmehr muss eine eigene Entscheidungsmöglichkeit des Kindes gegeben sein⁴⁶⁷.

Grundsätzlich ist von derartigen Gestaltungsmöglichkeiten aber dringend abzuraten, weil ein steuerrechtliches Umgehungsgeschäft i.S.d. § 42 AO vorliegen könnte, das steuerliche wie rechtliche Berater mit heftigen Haftungsrisiken belegt. Empfehlenswert ist dabei die verbindliche Voranfrage beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt.

Problematisch wird die Angelegenheit, wenn die Parteien getrennt sind und das Zugewinnausgleichsverfahren im Kontext mit der Rückabwicklung der Schwiegerelternschenkung erfolgt.

464 BGH FamRZ 2010, 962.

465 *Büte* Die Last mit der latenten Steuerlast, FuR 2012, 413, 416 sieht eine Inkongruenz der Rspr. des BGH.

466 *Kogel* Schwiegerelternzuwendung und Steuern – ein vernachlässigtes Problem im Zugewinn; FamRZ 2012, 832 ff. mit diversen Beispielen.

467 *Kogel* 834 f., mit finanzgerichtlichen Rechtsprechungsnachweisen und familienrechtlichen Literaturmeinungen.

Nach der Rechtsprechung des BGH⁴⁶⁸ zur latenten, individuell zu ermittelnden, Steuerlast, die auf die Momentaufnahme des Stichtags abstellt, hat auch im Fall der Nichtveranlagung der Schenkungssteuer eine Berücksichtigung der Schenkungssteuer im Anfangs- und Endvermögen zu erfolgen. Der BGH sieht die latente Steuer ungeachtet eines tatsächlichen Veräußerungsvorgangs als wertbildendes Kriterium für alle Vermögensgegenstände im Zugewinnausgleich.

Nach *Kogel*⁴⁶⁹ ist deshalb im Anfang- und Endvermögen die Steuer, ob nun fiktiv oder latent, zu beachten.

Es dürfte sich nicht um eine fiktive Steuerschuld handeln, die eine Unterstellung eines Steuerabbestandes voraussetzt. Die latente Steuer betrifft eine noch nicht entstandene und noch nicht fällige aber später noch zu erwartender Steuerschuld.

Haben Schenker und Beschenkte ihre Verpflichtungen aus § 30 ErbStG nicht erfüllt, ist demgegenüber der Steueranspruch entstanden und fällig. Er ist nur noch nicht veranlagt.

Wenn schon die latente Steuerlast den Wert eines Vermögenswertes reduziert, muss dieses erst recht für eine entstandene und fällige Steuerschuld gelten (argumentum a maiori ad minus).

Die Problemstellung ist nur dann unbeachtlich, wenn die Veranlagungsfrist für die Festsetzung abgelaufen ist.

Es wirken sich aber nicht nur die unterschiedlichen Freibeträge aus. Vielmehr ist der Grundsatz der Vollverzinsung mit 6 % jährlich nach §§ 233a, 235, 238 AO zu berücksichtigen. Gegebenenfalls fallen auch noch Säumniszuschläge nach § 240 AO an. Auf den Steuererstattungsanspruch nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, gegebenenfalls auch mit Vollverzinsung, ist schon hingewiesen worden.

Zudem wirkt sich die Indexierung auf den Anspruch aus⁴⁷⁰.

L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung

I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG

1. Grundsatz

§ 32 EStG⁴⁷¹ macht die steuerliche Berücksichtigung von Kindern von deren Alter und anderen Voraussetzungen abhängig.

Fünf Gruppen von Kindern werden in § 32 EStG unterschieden:

- Kinder unter 18 Jahren, § 32 Abs. 3 EStG
- Kinder von 18 bis 20 Jahren, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG
- Kinder von 18 bis 24 Jahren, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG
- Kinder, die behindert sind, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG
- Kinder über 21 bzw. über 25 Jahren, § 32 Abs. 5 EStG

Neben dem Kinderfreibetrag und dem Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG sowie dem Kindergeld, § 63 EStG gibt es:

- den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG (früher bis VAZ 2003 Haushaltsfreibetrag, § 32 Abs. 7 EStG)
- den Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG
- die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (ab VAZ 2012)

468 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367 m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515; *Kogel* 835.

469 *Kogel* 835.

470 Eindrucksvoll mit Zahlenbeispielen, *Kogel* 835 ff.

471 Siehe den Erlass der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) Bundeszentralamt für Steuern 01.07.2014, St II 2 – S 2280-DA/14/00004, www.bzst.de/.../Steuern.../Kindergeld.../Dienstanweisung/20140722_DA.