

Bernd Kuckenburg

Teilwertabschreibung im Unterhaltsrecht

I. Vorbemerkung

Gewinnreduzierend und damit für die Einkommensermittlung von größter Bedeutung ist die Teilwertabschreibung, die von Familienrechtlern praktisch nicht beachtet wird und mindestens dieselbe wirtschaftliche Bedeutung hat wie die AfA.

Im Gegensatz zur AfA, die nur für das Anlagevermögen relevant ist, gilt die Teilwertabschreibung auch für das Umlaufvermögen.

Gerade der in Anspruch genommene Unterhaltschuldner wird also ein Interesse daran haben, seine Einkünfte über dieses Institut zu reduzieren, dass der allgemeinen Beobachtung durch den Familienrechtler – mangels Bekanntheit – entgeht.

II. Teilwert

Was ist unter dem steuerrechtlichen Begriff des Teilwerts zu verstehen?

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (gleich lautend § 10 Bewertungsgesetz) ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Funktion des Teilwerts ist ein Wertansatz anstelle des Wertansatzes nach den Anschaffungskosten. Dieser Wertansatz der Steuerbilanz gleicht dem so genannten beizulegenden Wert der Handelsbilanz.

Es muss aber eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegen, d. h. ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Wertes des Wirtschaftsgutes unter den maßgeblichen Buchwert. Eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus (BMF-Schreiben vom 25.2.2000, BStBl 2000 I S. 372, Rdn. 3).

III. Ziel der Teilwertabschreibung

Unterbewertungen und damit einhergehend ein zu hoher Ausweis des Vermögens oder Gewinns sowie die Bildung ungerechtfertigter stiller Reserven sollen vermieden werden.

IV. Teilwertabschreibung im abnutzbaren Anlagevermögen

Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts am Bilanzstichtag mindestens für eine halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Die verbleibende Nutzungsdauer ist für Gebäude nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG, für andere Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen (BMF-Schreiben, aaO, Rdn. 6).

Beispiel:

Das Unternehmen hat eine Maschine zu Anschaffungskosten von 100 000 € erworben. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, die jährliche AfA beträgt 10 000 €. Im zweiten Jahr beträgt der Teilwert, beispielsweise wegen eines Scheidensfalles, nur noch 30 000 € bei einer Restnutzungsdauer von 8 Jahren.

Hier ist (auf einen Schlag) eine Teilwertabschreibung von 30 000 € zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich auch von Dauer, weil der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren, d. h. erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht wird (BMF-Schreiben, aaO Rdn. 7, 8; weitergehend FG Münster, dass die Teilwertabschreibung auch dann zulässt, wenn die Hälfte der Restnutzungsdauer länger ist, EFG 2005, 683).

Abwandlung des Beispiels:

Der Teilwert beträgt 50 000 €.

Eine Teilwertabschreibung in dieser Höhe ist nicht zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich nicht von Dauer, da der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung schon nach 3 Jahren und damit früher als nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht wird.

V. Teilwertabschreibung bei nicht-abnutzbaren Anlagevermögen

Für die Wirtschaftsgüter des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden.

Kursschwankungen von börsennotierten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stellen eine nur vorübergehende Wertminderung dar und berechtigen deshalb

nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwertes (BMF-Schreiben, aaO Rdn. 11; anders BFH in BFH/NV 2008, 432).

Beispiel:

Das Unternehmen hat Aktien einer Aktiengesellschaft zum Preis von 100 €/Stück erworben. Die Aktien sind als langfristige Kapitalanlage dazu bestimmt, dauernd dem Unternehmen zu dienen. Der Kurs der Aktien schwankt nach der Anschaffung zwischen 70 und 100 €. Am Bilanzstichtag beträgt der Börsenpreis 90 €.

Eine Teilwertabschreibung ist unzulässig. Der durch die Kursschwankungen verursachte niedrigere Börsenpreis am Bilanzstichtag stellt eine nur vorübergehende Wertminderung dar.

ser Art ist jedoch keine zusätzliche Erkenntnis (BMF-Schreiben, aaO Rdn. 32, 33, 4, 23).

Wertaufholungsgebot:

Hat sich der Wert des Wirtschaftsgutes nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich (d. h. gewinnerhöhend) zu erfassen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung weggefallen sind. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes. Gleiches gilt selbst verständlich auch, wenn die vorherige Teilwertabschreibung steuerlich nicht oder nicht vollständig wirksam wurde (BMF-Schreiben, aaO, Rdn. 34).

VI. Teilwertberichtigung im Umlaufvermögen

Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch gehalten.

Demgemäß kommt dem Zeitpunkt der Verwendung oder Veräußerung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorausgegangen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer (BMF-Schreiben, aaO, Rdn. 23).

Beispiel:

Der Kaufmann/Unterhaltsschuldner hat eine Forderung aus einem Kredit im Nennwert von 100 an der Y-KG. Wegen unerwarteter Zahlungsausfälle ist die Y-KG im Laufe des Wirtschaftsjahres notleidend geworden. Am Bilanzstichtag kann die Forderung deshalb nur in Höhe von 20 % bedient werden. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung stellt die Y-KG wider Erwarten eine Sicherung in Höhe von 30 % der Forderung.

Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Steuerpflichtigen in Höhe von 80 % gewinnmindernd zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden konnte. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert, ein unerwartetes Ereignis die-

Teilwertabschreibung versus Verlustrückstellung:

Die Teilwertabschreibung ist durch die Rückstellungen für drohende Verluste nicht ausgeschlossen, obwohl steuerrechtliche Rückstellungen für drohende Verluste nicht gebildet werden dürfen (§ 5 Abs. 4 a EStG).

Dies schließt aber eine Teilwertabschreibung bei unfertigen Bauten und unfertigen Erzeugnissen (Werkverträgen) nicht aus.

Beispiel:

Der Verlust aus einem Werklieferungsvertrag (Bauvorhaben) beläuft sich bei einem Abwicklungsfortschritt von 20 % auf 100 bei bereits aktivierten Herstellungskosten von 40. Beläuft sich die Teilwertabschreibung auf 60 oder 100?

Der BFH führt aus:

Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teilsfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag zulässig (BFH, Deutsches Steuerrecht, 2005, 1975 ff).

Das Unternehmen kann mithin in nicht zu beanstandender Weise eine Teilwertabschreibung in Höhe des gesamten Verlustes von 100 vornehmen.

RECHTSPRECHUNG



Die Teilwertabschreibung im Anlage- bzw. Umlaufvermögen ist der Bilanz des Unternehmens ist aber insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen.

Sie bedarf naturgemäß einer Dokumentation, weil den Steuerpflichtigen die Darlegungs- und Beweislast gegenüber dem Finanzamt trifft (BMF-Schreiben, aaO Rdn. 2).

Wenn also bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens des Unterhaltsschuldners bzw. Gewinnes seines Unternehmens eine Teilwertabschreibung ersichtlich wird, muss diese bestritten und die Vorlage der entsprechenden Dokumentation gefordert werden.

Bernd Kuckenburger, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Familien- und Steuerrecht, vereidigter Buchprüfer, Hannover

RECHTSPRECHUNG

Bearbeitet von Dr. Jürgen Soyka, Vors. Richter am OLG Düsseldorf



ERWERBSOBLIEGENHEIT BEI GESTEIGERTER UNTERHALTSVERPFLICHTUNG

Vom Unterhaltsschuldner darf auch im Rahmen der gesteigerten Erwerbsobliegenheit nichts Unmögliches verlangt werden.

GG Art. 3 Abs. 1; 6 Abs. 2; 20 Abs. 3; BGB § 1603; ZPO § 114

BVerfG, Beschluss vom 16. 4. 2008 – 1 BvR 2253/07 – OLG München

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Versagung von PKH zur Verteidigung gegen eine Klage auf Kindesunterhalt.

Der 1973 in Nigeria geborene Beschwerdeführer lebt von seiner Ehefrau, der Klägerin des Ausgangsverfahrens, getrennt. Bei der Ehefrau leben die beiden 1999 und 2002 geborenen gemeinsamen minderjährigen Kinder. Der Beschwerdeführer ist ohne erlernten Beruf. Er kam 1996 als Asylbewerber nach Deutschland. Während des ehelichen Zusammenlebens sicherte er den Lebensunterhalt der Familie durch Gelegenheitsjobs in der Gastronomie. Zwischenzeitlich war er arbeitslos. Seit Juni 2006 ist er bei einer Zeitarbeitsfirma vollzeitbeschäftigt und wird als Maschinenführer im Schichtdienst eingesetzt. Teilweise leistet er auch Nachtschichten und Samstagsarbeit. Dabei erzielt er ein monatliches Nettoeinkommen von etwas über 1 000 €.

Im Ausgangsverfahren wird er von seiner Ehefrau auf Kindesunterhalt für beide Kinder in Höhe von 100 % des Regelbetrages in Anspruch genommen.

Das AmtsG hat seinen Antrag auf Bewilligung von PKH zur Verteidigung gegen die Klage auf Kindesunterhalt zurückgewiesen. Die dagegen gerichtete Beschwerde beim OLG blieb ohne Erfolg. Das OLG hat ausgeführt, dass er darlegungs- und beweisbelastet sei, auch bei äußersten Anstrengungen den Regelbedarf nicht sicherstellen zu können. Sein jetziges Einkommen reiche als Begründung für die Einschränkung der

Leistungsfähigkeit nicht aus. Vielmehr müsse er darlegen, weshalb ein Arbeitsplatz- oder Berufswechsel nicht erfolversprechend sein solle und möglicherweise eine Nebenbeschäftigung bei einer günstigeren Arbeitszeit nicht in Betracht komme.

Die Verfassungsbeschwerde führt zum Erfolg.

Das BVerfG hat zunächst ausgeführt, dass ein Verstoß gegen die Erwerbsobliegenheit nur dann gegeben ist, wenn die Erwerbsbemühungen nicht ausreichen und außerdem die für die Erfüllung der Unterhaltungspflicht erforderlichen Einkünfte für den Verpflichteten überhaupt erzielbar sind. Dazu heißt es wie folgt:

»Selbst wenn die Feststellungen des OLG, den Beschwerdeführer treffe als Unterhaltsschuldner die Darlegungs- und Beweislast für seine Leistungsfähigkeit und er habe nicht dargelegt, weshalb ein Arbeitsplatzwechsel – welcher ihm möglicherweise durch günstigere Arbeitszeiten Raum für die Aufnahme einer Nebentätigkeit geben könne – nicht zumutbar oder nicht erfolversprechend sei, zutreffend sind, so darf von einem Unterhaltsschuldner auch im Rahmen der gesteigerten Erwerbsobliegenheit des § 1603 Abs. 2 BGB nichts Unmögliches verlangt werden. Daher ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt, dass die Zurechnung fiktiver Einkünfte, welche die Leistungsfähigkeit begründen sollen, neben den fehlenden subjektiven Erwerbsbemühungen des Unterhaltsschuldners objektiv zur Voraussetzung hat, dass die zur Erfüllung der Unterhaltungspflichten erforderlichen Einkünfte für den Verpflichteten überhaupt erzielbar sind, was von den persönlichen Voraussetzungen des Unterhaltsschuldners (Alter, Ausbildung, Berufserfahrung, Gesundheitszustand) und dem Vorhandensein entsprechender Arbeitsstellen abhängig ist (vgl. BGH, Urteil vom 15. 11. 1995 – XII ZR 231/94 –, FamRZ 1996, S. 345 [346]).«

Sodann hat das BVerfG ausgeführt, dass der Unterhaltsverpflichtete 1 336 € netto erzielen muss, um neben seinem Selbstbehalt die beiden Unterhaltungspflichten erfüllen zu können. Sein tatsächlicher Nettoverdienst liegt bei 1 000 €. Das erforderliche Einkommen setzt einen Bruttoverdienst von über 2 000 € voraus und läge damit 650 € über dem jetzigen Bruttoeinkommen. Da auch die Nebentätigkeit versteuert werden müsste, kann dem