

# 13. Kapitel

## Familiensteuerrecht<sup>1</sup>

Übersicht	Rdn.
<b>A. Grundlagen</b> . . . . .	1
I. Einführung und Übersicht über wichtige Steuerrechtsänderungen . . . . .	1
II. Wichtige Steuergesetzänderungen . . . . .	3
1. Steuergesetzänderungen von Bedeutung der letzten Jahre: . . . . .	3
2. Unternehmensteuerreform 2008 (Highlights) . . . . .	4
3. Jahressteuergesetz 2009 . . . . .	5
4. Jahressteuergesetz 2010, insb Auswirkung für Kinder, Familie, Unterhalt und Krankenversicherung gemäß Wachstumsbeschleunigungs- und Bürgerentlastungsgesetz . . . . .	6
5. Jahressteuergesetz 2011 (Kabinettsbeschluss vom 19.05.2010) . . . . .	7
III. Steuerberatung und Anwalt . . . . .	8
IV. Grundlagen des Steuerrechts und Bedeutung für das Familienrecht . . . . .	10
1. Familienrecht . . . . .	10
2. Steuerbegriff . . . . .	11
3. Steuerliche Nebenleistungen . . . . .	12
V. Verfahrensgrundsätze . . . . .	13
1. Besteuerungsverfahren/beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerverpflichtung . . . . .	13
2. Einspruch gegen Steuerbescheide . . . . .	16
VI. Begriffsbestimmungen im Einkommensteuerrecht . . . . .	17
1. Die sieben Einkunftsarten . . . . .	17
2. Einkunftsermittlungsarten (§ 2 Abs. 2 EStG) . . . . .	18
3. Die Verrechnung von Einkünften eines Veranlagungszeitraumes (VZ) . . . . .	19
4. Die Verlustübertragung in andere Veranlagungszeiträume (§ 10d EStG) . . . . .	20
5. Die Ermittlung der Jahressteuer . . . . .	22
6. Festzusetzende Einkommensteuer . . . . .	23
7. Aufbewahrungspflichten nach AO . . . . .	24
VII. Einkommensteuertarif . . . . .	25
1. Einkommensteuer . . . . .	25
2. Besondere Steuerberechnungen . . . . .	26
a) Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) . . . . .	26
b) Außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG), insbesondere Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen . . . . .	27
3. Solidaritätszuschlag (SolZ) . . . . .	28
4. Kirchensteuer (KiSt) . . . . .	29
VIII. Steuerfreie Einnahmen . . . . .	30
<b>B. Unterhaltseinkünfte</b> . . . . .	31
I. Gewinn- und Überschusseinkünfte in der Übersicht . . . . .	32
II. Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsmethode der Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. i.V.m. § 5 EStG . . . . .	33
III. Bilanzielle Grundprinzipien für Ansatz und Bewertung . . . . .	35
IV. Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) als Gewinnermittlungsmethode der Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG . . . . .	36
V. Aktiva und Passiva der Bilanz . . . . .	37
1. Anlagevermögen . . . . .	37
2. Abschreibung/Absetzung für Abnutzung (AfA) . . . . .	38
a) Was ist AfA? . . . . .	38
b) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern . . . . .	39
c) AfA von Gebäuden . . . . .	40
d) AfA von beweglichen Anlagegütern . . . . .	41
e) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht (nur bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nicht des Umlaufvermögens!): . . . . .	42
3. Vorräte als Position des Umlaufvermögens . . . . .	44

<sup>1</sup> Veröffentlichungen der Verfasser zum Teil herunter zu laden unter [kuckenburger-ra-vbp.de](http://kuckenburger-ra-vbp.de).

	Rdn.
4. Forderungen/unfertige Erzeugnisse und Leistungen als Positionen des Umlaufvermögens	45
5. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)	46
6. Eigenkapital/Privatentnahmen inklusive Kfz-Nutzung/Sonderposten mit Rücklageanteil	47
a) Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezweige	48
b) Kfz-Nutzung	49
c) Privatentnahmen	53
d) Sonderposten mit Rücklageanteil	54
7. Rückstellungen	55
8. Verbindlichkeiten	56
9. Passive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP	57
<b>C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommensschätzung</b>	58
I. Gewinnschätzung nach § 13a EStG	58
II. Gewinnschätzung nach § 162 AO	59
III. Schwarzgeld und die Methoden seiner Aufdeckung	60
<b>D. Darlegungs- und Beweislast sowie Auskunft</b>	62
<b>E. Sonderausgaben, §§ 10 ff. EStG/Vorsorgeaufwendungen</b>	64
I. Allgemeines	64
II. Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	65
III. Förderung der Zusatzrente/Riesterrente, §§ 10a, 79–99 EStG	69
IV. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	70
V. Sonderausgaben des Steuerrechts und Vorsorgeaufwendungen des Unterhaltsrechts	71
<b>F. Einkommensteuer im Familienrecht</b>	72
<b>G. Abtretung von Steuervergütungen/Aufteilung der Steuerschuld</b>	74
<b>H. Steuerstrafrecht</b>	75
<b>J. Erbschaftsteuer-/Schenkungsteuerreform/Bewertungsregelungen</b>	76
I. Vorbemerkung	76
II. Bewertung des Grundvermögens, § 176 Abs. 1 ff. BewG	77
a) Bewertung unbebauter Grundstücke, §§ 178, 179 BewG	78
b) Bewertung bebauter Grundstücke, §§ 180–191 BewG	79
III. Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen	80
IV. Bewertung von Lebensversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG	81
V. Bewertung von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen, § 14 ErbStG	82
<b>K. Erbschaftsteuer-/Schenkungsteuerreform/Steuernovellierungen</b>	83
I. Überblick über die Neuregelung	83
II. Freibeträge und sachliche Steuerbefreiungen	84
1. Sachliche Steuerbefreiung, § 13 ErbStG	85
a) Hausrat und sonstige bewegliche Gegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	85
b) Zuwendungen unter Ehegatten, wenn sie das Familienwohnheim betreffen	86
2. Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG	87
III. Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG	88
IV. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG/Verschonungsregeln	89
V. Besonderheiten Land- und Forstwirtschaft	90
VI. Reinvestitionsklausel nach § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG	91
VII. Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke, § 13c ErbStG	92
VIII. Rückwirkende Anwendung	93
IX. Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer, § 35 b EStG	94
<b>L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung</b>	95
I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG	95
1. Grundsatz	95
2. Kollisionsfälle	96
3. Regelmäßige Berücksichtigungsdauer	97
4. Berücksichtigung ab Vollendung des 18. Lebensjahres	98

	Rdn.
5. Einkommen des volljährigen Kindes . . . . .	100
6. Einkommen behinderter Kinder . . . . .	106
7. Auslandsberührung . . . . .	107
II. Familienleistungsausgleich . . . . .	108
1. Duales System (bis 1995) . . . . .	108
2. Reform 1996 . . . . .	110
3. Lohnsteuerkarte . . . . .	111
4. Vergleichsberechnung . . . . .	112
III. Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG . . . . .	116
1. Voraussetzungen . . . . .	116
2. Verknüpfung – Rechtsverluste . . . . .	117
3. Höhe des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG . . . . .	119
4. Auslandsberührung . . . . .	122
5. Übertragungsfälle bis 31.12.1995 . . . . .	123
a) Voraussetzungen . . . . .	123
b) Übertragung mangels Erfüllung der Unterhaltspflicht im Wesentlichen . . . . .	124
c) Die Widerrufsproblematik . . . . .	125
6. Übertragungsfälle ab 1996 . . . . .	128
7. Übertragungspflicht im Innenverhältnis . . . . .	129
8. Lohnsteuerabzug . . . . .	130
9. Freistellungsvereinbarungen . . . . .	131
IV. Kindergeld, § 63 EStG . . . . .	132
1. Anrechnung des Kindergeldes . . . . .	132
2. Erstes Gleis, Kindergeld als Steuervergütung (Normalfall) . . . . .	134
a) Grundlagen . . . . .	134
b) Zuständigkeit . . . . .	135
c) Berechtigende Kinder . . . . .	136
d) Kindergeldberechtigte . . . . .	137
e) Obhutsfälle . . . . .	138
f) Kind im Haushalt mehrerer Berechtigter . . . . .	141
g) Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten . . . . .	142
h) Ausschluss wegen anderer Leistungen . . . . .	143
i) Kindergeldhöhe . . . . .	144
j) Zahlungszeitraum . . . . .	145
k) Eintreten der Volljährigkeit . . . . .	147
l) Sonderfälle . . . . .	148
m) Aufrechnung/Pfändung . . . . .	149
n) Mitteilungspflichten . . . . .	150
o) Kostenerstattung . . . . .	151
3. Zweites Gleis – Kindergeld nach dem BKGG . . . . .	152
V. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG . . . . .	153
1. Haushaltsfreibetrag bis VZ 2003 (§ 33 Abs. 7 EStG) . . . . .	153
2. Weitere Voraussetzungen . . . . .	155
3. Ausschluss . . . . .	156
4. Zweifacher HFrB . . . . .	157
5. Übertragungsfälle . . . . .	158
6. Neuer Freibetrag für Alleinerziehende ab VZ 2004 (§ 24b EStG) . . . . .	159
VI. Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG . . . . .	160
1. Grundlegendes . . . . .	160
2. Höhe des Freibetrags für jedes Kind . . . . .	161
3. Zuordnung/Anrechnung . . . . .	162
4. Verfassungskonformität . . . . .	163
VII. Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG . . . . .	164
1. Kinderbetreuungskosten bis VZ 2005 (§ 33c EStG) . . . . .	164
2. Höhe bis 1999 . . . . .	165
3. Zuordnung . . . . .	166
4. Kinderbetreuungskosten vom VZ 2006 bis zum VZ 2008 (§§ 4f sowie 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) . . . . .	168
5. Kinderbetreuungskosten ab VZ 2009 (§ 9c EStG) . . . . .	169
VIII. Hauswirtschaftliches Arbeitsverhältnis, §§ 35a EStG . . . . .	170

	Rdn.
IX. Kindesunterhalt als außergewöhnliche Belastung, § 33a EStG	171
X. Privatschulkosten, § 10 Abs.1 Nr.9 EStG	172
XI. Besondere Pauschbeträge für	173
1. Behinderte, § 33b Abs.1, Abs.2 EStG	173
2. Hinterbliebene, § 33b Abs.4 EStG	175
3. Übertragungsfälle Behinderte und Hinterbliebene, § 33b Abs.5 EStG	176
4. Pauschbetrag für Pflegepersonen, § 33b Abs.6 EStG	177
<b>M. Ehegatten</b>	178
I. Lohnsteuer	178
1. Der Lohnsteuerbegriff	178
2. Steuerklassen mit Übersicht	179
3. Lohnsteuertabellen	181
a) Allgemeine Hinweise	181
b) Praktische Anwendung im Unterhaltsrecht	187
4. Übersicht über die Steuerklassenkombinationen bei Trennung	191
a) Steuerklassenkombination IV/IV	191
b) Steuerklassenkombination III/V	193
5. Verfahren	197
a) Ausstellung und Änderung der Lohnsteuerkarte	197
b) Änderung der Steuerklassenkombination	198
c) Freibeträge	200
d) Weitere Verfahrensfragen	201
e) Spätere Veranlagung	202
f) Lohnsteuerpauschalierung und Geringverdienergruppen	204
aa) Die Pauschalierung der Lohnsteuer (Allgemeines)	204
bb) Kurzfristige Beschäftigung	205
cc) Geringfügige Beschäftigungen (Minijobs)	206
dd) Keine Anrechnung der Pauschsteuern	207
ee) Gleitzone nregelung für Geringverdiener	208
ff) Sonderfälle der Pauschbesteuerung	210
6. Zustimmungspflichten und Abrechnung im Innenverhältnis	211
a) Aus der Sicht der Steuerklasse V	211
b) Aus der Sicht der Steuerklasse III	214
c) Wiederheirat des Unterhaltspflichtigen – Splittingvorteil	215
II. Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer	218
1. Einkommensteuertarife	218
a) Grundfall der Veranlagung (Grundtarif)	218
b) Splittingtarif	219
2. Steuerliches Wahlrecht von Ehegatten nach § 26 Abs.1 EStG	220
a) Voraussetzungen des Wahlrechts	220
b) Ausnahmen vom Wahlrecht	222
aa) Sonderfall Wiederheirat	222
bb) Sonderfall durch Todesfall	224
c) Inhalt des Wahlrechts	225
d) Folgen des Wahlrechts	226
aa) Getrennte Veranlagung	226
bb) Zusammenveranlagung	227
cc) Die besondere Veranlagung des Jahres der Eheschließung, § 26c EStG	228
e) Verfahrensfragen zum steuerlichen Wahlrecht	229
3. Haftung zusammenveranlagter Ehegatten für die Steuerschuld	230
4. Steuerlicher Erstattungsanspruch zusammen veranlagter Ehegatten	231
III. Interne Zustimmungspflichten und Steuerausgleich	232
1. Pflicht und Obliegenheit zur Zusammenveranlagung	232
a) Grundlagen	232
b) Einzelfragen	235
c) Schadensersatz	238
d) Verfahrensfragen	239
2. Grundzüge des internen Steuerausgleichs	240
a) Problemkreis	240
b) Literaturmeinungen	241

	Rdn.
IV. Steuerentlastung aus dem Ehegattenunterhalt	245
1. Außergewöhnliche Belastung, § 33a Abs. 1 EStG	246
a) Unterhaltsaufwendungen, § 33a Abs. 1 EStG	247
b) Freibetrag § 33a Abs. 2 EStG	252
c) Sonderbedarf i.S.v. § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG	253
2. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts (Begrenztes Realsplitting), § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG	255
a) Überblick	255
b) Zustimmungspflicht	271
c) Freistellungspflicht/Rechtsprechung	275
V. Ehegattenarbeitsverhältnis	277
1. Steuerliche Anerkennung	277
2. Trennungs- und Abfindungsproblematik	280
3. Steuerliche und wirtschaftliche Folgen	281
4. Unterhaltsrechtliche Auswirkungen	282
<b>Anhang: Checklisten, Übersichten und Tabellen zum Familiensteuerrecht</b>	283
Anhang 1 Zustimmungserklärung	283
Anhang 2 Texte und Textfundstellen zum begrenzten Realsplitting	284
Anhang 3 Tabellen	285
Anhang 3 Tabelle 1	285
Anhang 3 Tabelle 2	286
Anhang 3 Tabelle 3	287
Anhang 3 Tabelle 4	288
Anhang 3 Tabelle 5: Berechnungsbeispiel Nachteilsausgleich beim begrenzten Realsplitting	289
Anhang 3 Tabelle 6: Berechnungsbeispiel Nachteilsausgleich beim begrenzten Realsplitting	290
Anhang 4 Checkliste Ehegattenunterhalt und Einkommenssteuer	291
Anhang 5 Schenkung- und Erbschaftsteuer/Steuertarife und Freibeträge	292
Anhang 6 Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch und Beispiel für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden:	293
Anhang 7 Beispiele für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen:	294

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

### A. Grundlagen

#### I. Einführung und Übersicht über wichtige Steuerrechtsänderungen

- 1 Jeder Familienrechtler weiß um die Ungleichheit von unterhalts- und steuerrechtlichem Einkommen<sup>2</sup>.

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

Dies gilt auch bei nichtselbstständigen Einkünften.

Der Rechtsanwalt hat das geltende Recht zu kennen und anzuwenden<sup>3</sup>. Dies gilt auch für Normen aus dem Teilrechtsgebiet des Steuerrechts, das jährlichen Änderungen unterliegt.

Die Rechtsprechung neigt dazu, die Rechtsanwälte schon wegen falscher Tatsachenfeststellungen des Gerichts haften zu lassen. Das gilt umso mehr, wenn Regeln des Steuerrechts verkannt werden<sup>4</sup>.

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

Dem steuerlichen Berater sind die unterhaltsrechtlichen Differenzierungen völlig fremd, während dem rechtlichen Berater oftmals die Steuerkenntnisse fehlen<sup>5</sup>.

Auf Grund dieser Unkenntnisse ist eine konstruktive Kommunikation interdisziplinärer Art unmöglich!

- 2 Obwohl nach Steuerrecht ordnungsgemäß ermittelte Ergebnisse vorliegen, fehlt es 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.

Dieses Kapitel konzentriert sich auf Fragen des Ertragsteuer- und Bilanzsteuerrechts, die vor allem das Unterhaltsrecht berühren..

---

2 BGHZ 87, 36, 39.

3 BGH AnwBl 2009, 306.

4 OLG Düsseldorf ZFE 2007, 36.

5 Strohal Rn. 272.

## 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 komplex neu geregelt mit einer Günstigerprüfung nach altem Recht bis 2019.
- Für Abfindungen aus Arbeitsverhältnissen gibt es keinen Freibetrag mehr.

### 2. Unternehmensteuerreform 2008 (Highlights)

- 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 Falle der Ausschüttung in Höhe von 25 % (ohne Solidaritätszuschlag und Quellensteuer); 4
  - Investitionsabzugsbetrag<sup>6</sup> nach § 7g EStG 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 Steuerentlastung<sup>7</sup>!
- ▶ **Achtung Haftungsfalle:** Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den dem Finanzamt »einzureichenden Unterlagen« und damit nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein zusätzlicher unterhaltsrechtlicher Auskunft- und Beleganspruch gegeben ist. Bei nicht durchgeführter Investition erfolgt eine Neubescheidung der vergangenen Veranlagungszeiträume. Diese Einkommensteuerbescheide müssen unbedingt verlangt werden!
- Der Körperschaftssteuersatz 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.
  - 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, die 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).

<sup>6</sup> Wendt FR 2008, 598.

<sup>7</sup> Beispiel in FuR 2009, 140, 142: 58% gewinnreduzierender Gesamtaufwand der Gesamtinvestition möglich!

### 3. Jahressteuergesetz 2009

- 5 • Das Jahressteuergesetz 2009 führt die degressive AfA wieder ein: für angeschaffte Wirtschaftsgüter vor dem 01.01.2006 20 %, 2006 und 2007 je 30 %, 2008 0 %, 2009 und 2010 je 25 %<sup>8</sup>.
- Abgeltungssteuer 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 sind<sup>9</sup>.
- **Achtung Haftungsfall:** Durch die Einführung der Abgeltungssteuer entsteht ein weiterer und neuer Auskunfts- und Beleganspruchs. Der Abzug von Werbungskosten ist nicht mehr möglich. Lediglich ein Sparerpauschbetrag von 801 € für Ledige beziehungsweise 1.602 € für Ehepaare ist abzugsfähig.

### 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.
- 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. 182. 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 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  
250 € für jedes weitere Kind.  
Die Freibeträge für Kinder werden bei zusammenveranlagten Eltern für jedes Kind von insgesamt 6.024 auf 7.008 € angehoben (das heißt 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.

---

<sup>8</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 203, 216.

<sup>9</sup> Grundlegend Hensel NWB 2010, 966; Ronig NWB 2010, 1618.



Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung und berufsständige Versorgungen sowie zur so genannten 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 Basis-kranken- 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 Basis-kranken- und einer Pflegeversicherung.
- Erbschafts-/Schenkungssteuersätze 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 %. (Beim BVerfG sind zwischenzeitlich drei Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit des ErbStG 2009 anhängig, sodass gegen alle Erbschaftssteuerbescheide Einspruch eingelegt werden sollte.)
- 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 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. Jahressteuergesetz 2011 (Kabinettsbeschluss vom 19.05.2010)

- Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 EStG-E): Es soll gesetzlich klargestellt werden, 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 S. 2 EStG-E): Es soll sichergestellt werden, dass ermäßigt zu besteuernde Einkünfte (Veräußerungsgewinne) mindestens den Eingangssteuersatz unterworfen werden.
- Befreiung von der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung (§ 46 EStG-E): In Freibetragsfällen für unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer bei Arbeitslöhnen unterhalb der Steuerbelastungsgrenze (z.B. Saisonarbeiter) entfällt die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung schon ab 2009.

### III. Steuerberatung und Anwalt

Die Steuerberatung ist Teil der Rechtsberatung, zu der Rechtsanwälte umfassend und im Vergleich mit Steuerberatern ohne jede Einschränkung nach § 3 BRAO und § 3 des Steuerberatungsgesetz (StBG) neben den Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern, Steuerberatern (StB) und anderen<sup>10</sup> zur unbeschränkten<sup>11</sup> und geschäftsmäßigen Tätigkeit in Steuersachen legitimierten Personen befugt sind. Das erschließt einerseits Tätigkeitsfelder, führt aber andererseits zu Haftungsrisiken<sup>12</sup> und Fortbildungspflichten.

10 Auch Steuerbevollmächtigte, Steuerberatungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften.

11 Notare sind im Rahmen ihrer Befugnisse nach der BundesnotarO mit Steuerberatungsbefugnissen 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.

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

- 9 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 Koblenz<sup>13</sup> entschiedener Fall im Zusammenhang mit der streitigen Frage der Abänderung eines notariellen Vergleiches zeigt, wie durch ungenaue<sup>14</sup> 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

- 10 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.<sup>15</sup>

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

Die Betrachtungsweisen im typisierten öffentlich-rechtlichen SteuerR und im ZivilR differieren zum Teil erheblich. Steuerrechtlich stehen wirtschaftliche Sicht und die tatsächliche Beitreibung von Leistungen im Vordergrund.<sup>16</sup> Nach § 42 AO darf durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten das Steuerrecht nicht umgangen werden.<sup>17</sup>

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

- 11 Steuern sind kraft Legaldefinition<sup>18</sup> Geldleistungen ohne Gegenleistung zur Erzielung von Einnahmen eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens. Steuern haben also Abschöpfungscharakter. Hier gilt vor allem der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, § 85 AO. Ebenso gilt das Amtsermittlungsprinzip, § 88 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 RechtsVO 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.

---

13 OLG Koblenz FamRZ 1997, 24.

14 Gründe zur Abänderung der Vereinbarung waren an den auslegungsbedürftigen Begriff »Stpfl Einkünfte« geknüpft worden. Das OLG interpretierte den vertraglich verwandten Begriff als Bruttoeinkommen im Rahmen der Bestimmung der steuerlichen Einkünfte.

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

16 Auch Dirnenlohn und Schmiergelder müssen versteuert werden.

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

18 § 3 AO.

### 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).

- **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 Steuerklärungen werden immer strenger beachtet, § 25 Abs. 3 EStG, §§ 56, 60 EStDV, §§ 18, 22b UStG, § 149 AO, §§ 243 Abs. 3, 264 Abs. 1 Satz 2 HGB.
- **Zinsen** können gem. § 233 AO nur auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis<sup>19</sup> 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). 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 Veranlagung der vergangenen betroffenen Jahre.

Die AO unterscheidet zwischen folgenden Fällen:

- **Steuernachforderungen und Steuererstattungen** nach § 233a<sup>20</sup> 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 Stpfl für 2008 schließt mit einem Bescheid vom 13.06.2010. Es sind 5.660 € ESt (ohne SolZ) zu erstatten. Es ist auf volle 50 €, also 5.650 € abzurunden. Der 15-Monatszeitraum endet mit dem 31.03.2010, folglich sind dem Stpfl Zinsen für zwei volle Monate vom 01.04.2010 bis zum 01.06.2010 mit 2 x 0,5 % gutzuschreiben. Das macht 56,50 € aus.
- **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 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** gem. § 329 AO gehören neben der Ersatzvornahme und dem unmittelbaren Zwang zu den Zwangsmitteln des § 328 AO, die die Durchsetzung eines Verwaltungsaktes ermöglichen 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.

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

20 Eingefügt durch Gesetz vom 25.07.1988 BGBl I 1988, 1093.

## V. Verfahrensgrundzüge

### 1. Besteuerungsverfahren/beschränkte und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

- 13 Das Besteuerungsverfahren, beginnend mit den Ermittlungen und im Ernstfall endend mit dem Vollstreckungsverfahren, berührt stets das familienrechtliche Mandat wegen ihrer 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 HGB<sup>21</sup>. 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.

### 14 Unbeschränkte ESt-Pflicht 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.

- 15 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 SteuerR größte Vorsicht und aktuelle Kenntnis von Gesetzesänderungen, Doppelbesteuerungsabkommen und Rechtsprechung.

---

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

## 2. Einspruch gegen Steuerbescheide

Steuerbescheide müssen als Verwaltungsakte eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten.

16

Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat<sup>22</sup> ab Bekanntgabe.<sup>23</sup> Das Einspruchsverfahren löst keine Verwaltungsgebühren aus, eine Einspruchseinlegung zumindest zur Fristwahrung und ohne Begründung ist deswegen im SteuerR oft in Betracht zu ziehen. Es kann notwendig oder zweckmäßig sein, den Einspruch mit einem kurz begründeten Antrag auf Aussetzung<sup>24</sup> 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 beispielsweise 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 SteuerG mit dem GG festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist. Dies gilt auch, wenn die Vereinbarkeit eines SteuerG mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens beim EUGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht ist. Solche Vorläufigkeit wird in ESt-Bescheiden 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).

## VI. Begriffsbestimmungen im Einkommensteuerrecht

### 1. Die sieben Einkunftsarten<sup>25</sup>

Der Besteuerung unterliegen alle Einkünfte des Stpfl, § 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:

17

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft<sup>26</sup> (§§ 13 ff. EStG)
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 ff. EStG)

22 § 355 AO.

23 § 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 zurückgenommen werden, bis zur Bekanntgabe der Entscheidung darüber, § 362 AO. Danach ist im Falle einer Beschwerde der Rechtsweg zum Finanzgericht gegeben.

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

25 Ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbl* B Rn. 51–104.

26 Achtung, für diese gilt zwingend ein abweichendes Geschäftsjahr, schon deswegen werden in entsprechenden Unterhaltsfällen mehrjährige Ergebnisse benötigt. Das Wirtschaftsjahr endet regelmäßig mit dem 30.6., § 4a 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 Einkünfte<sup>27</sup> (§§ 22 f. EStG)

Zuflüsse oder Geldleistungen, die sich in keine dieser Einkunftsarten einreihen lassen, werden **nicht besteuert**, z.B. wegen Progressionsvorbehaltes,<sup>28</sup>.

### 2. Einkunftsermittlungsarten (§ 2 Abs. 2 EStG)

- 18** 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; dies sind die **Überschusseinkünfte**.

### 3. Die Verrechnung von Einkünften eines Veranlagungszeitraumes (VZ)

- 19** 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 2009 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt:

Mietobjekt 1 Hafenstr. 1 60.000 €

Mietobjekt 2 Gartenstr. 3 – 80.000 €

**Lösung:** Im Wege des horizontalen Verlustausgleichs werden die Einkünfte des S. aus V und 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 neben seinen negativen Einkünften aus V und V in Höhe von –20.000 € noch Einkünfte als Arzt aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 80.000 €.

---

<sup>27</sup> **Vorsicht:** umfassende Rechtsänderung zur Besteuerung von Renten und Pensionen erfolgte zum 01.01.2005.

<sup>28</sup> § 32b EStG.

**Lösung:** Die Summe der Einkünfte des S. beträgt in 2009 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 2009 neben seinen negativen Einkünften aus V und V in Höhe von – 20.000 € als Arzt lediglich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 10.000 €.

**Lösung:** Die Summe der Einkünfte des S. in 2009 beträgt »0«. Etwaig nicht ausgeglichene Verluste können unter bestimmten Voraussetzungen nach § 10d EStG zurück- oder vorgetragen werden, vgl. Rdn. 20.

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 bestimmten Leistungen, z.B. 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. **20**

Wenn Verluste im Wege des Verlustausgleichs, vgl. Rdn. 19, 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 €,
- bei zusammen veranlagten Ehepartnern bis zu einem Betrag 1.023.000 €

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

**Beispiel:** Der Gesamtbetrag der Einkünfte des ledigen Unterhaltsschuldners S. in 2009 betrug 90.000 €. Die Einkünfte setzen sich zusammen aus selbstständiger Tätigkeit in Höhe von 80.000 € und Vermietung und Verpachtung in Höhe von 10.000 €. Im Jahr 2009 verdient S. als Arzt lediglich 40.000 €. Aus Vermietung und Verpachtung haben sich negative Einkünfte in Höhe von – 50.000 € ergeben, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2009 – 10.000 € beträgt.

**Lösung:** S. hat seinen Verlust in 2009 in Höhe von – 10.000 € auf das Jahr 2008 zurückzutragen. Da der Höchstbetrag in Höhe von 511.500 € nicht überschritten wird, beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2008 80.000 € (90.000 € Gesamtbetrag der Einkünfte 2008 – Verlust 2009 in Höhe von – 10.000 €).

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

Die Verrechnung kann ggf. dazu führen, dass im Rücktragsjahr 2008 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.

#### 21 Verluste im Familienrecht

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 berücksichtigen<sup>29</sup>. Bei so genannten Verlustbeteiligungen gilt, dass diese als Vermögensdispositionen unberücksichtigt bleiben<sup>30</sup>. 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 stattgefunden<sup>31</sup>. Daher werden Zins- und Tilgungsaufwendungen nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der erzielten Steuervorteile ist eine fiktive Steuerlast abzuziehen, die ohne die Beteiligung am Bauherrenmodell zu zahlen gewesen wäre. Steuerliche Verlustvorträge außerhalb des Anknüpfungszeitraums bleiben außer Betracht.<sup>32</sup> Im Hinblick auf die fehlende durchgängige Rechtsprechung dürfte sich eine Zurückhaltung bei der Anerkennung von Verlusten empfehlen.

---

29 BGH FamRZ 2005, 1159; FuR 2005, 361 ff.

30 OLG Hamburg FamRZ 1984, 59.

31 BGH FamRZ 1987, 913, 916.

32 OLG Celle, FuR 2001, 509, 511.



## 5. Die Ermittlung der Jahressteuer

Das Unterhaltseinkommen basiert auf der Zusammenführung der steuerrechtlichen Einkünfte in der

### Summe der Einkünfte<sup>33</sup>

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

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG
- + Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 EStG
- + Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG
- + sonstige Einkünfte gemäß § 22 EStG
- = **Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG**
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG
- Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG
- = **Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG**
- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG
- außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33–33b EStG
- sonstige Abzugsbeträge wie z.B. nach § 7 FördG
- = **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 Einkommensteuer<sup>34</sup>

Im Einkommensteuergesetz wird zwischen tariflicher und festzusetzender Einkommensteuer unterschieden.

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 Steuerersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- 2 + Steuer aufgrund der Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
- 2a + Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3 EStG (entfällt ab VZ 2009)
- 3 + Steuer aufgrund Berechnung nach § 34a Abs. 1, 4–6 EStG
- 4 = tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)
- 5 + Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziffer 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA Belgien in der durch Art. 2 des Zusatzabkommens vom 05.11.2002 geänderten Fassung<sup>35</sup>
- 6 – ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG

<sup>33</sup> Diese Summe kann ein Saldo aus positiven und negativen Einzeleinkünften sein. In Einzelgesetzen kann es auf andere Summen ankommen, beispielsweise die Summe nur der positiven Einkünfte beim BErzGG oder BAföG; siehe ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbl* B Rn. 529–537.

<sup>34</sup> Ausführlich: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbl* B Rn. 674 f.

<sup>35</sup> BGBl 2003 II, S. 1615.

- 7 – Steuerermäßigung nach § 35 EStG
- 8 – Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigen genutztes Wohneigentum (§ 34f Abs. 1, 2 EStG)
- 9 – Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen (§ 34g EStG)
- 10 – Steuerermäßigung nach § 34f Abs. 3 EStG
- 11 – Steuerermäßigung nach § 35a EStG
- 11a – Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer nach § 35b EStG
- 11b + Steuer aufgrund Berechnung nach § 32d Abs. 3 und 4 EStG (ab VZ 2009)<sup>36</sup>
- 12 + Steuern nach § 34c Abs. 5 EStG
- 13 + Nachversteuerung nach § 10 Abs. 5 EStG i.V.m. den §§ 30, 31 EStDV
- 14 + Zuschlag nach § 3 Abs. 4 S. 2 Forstschäden-Ausgleichsgesetz
- 15 + Anspruch auf Zulage für Altersvorsorge nach § 10a Abs. 2 EStG
- 16 + 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)

### 7. Aufbewahrungspflichten nach AO

- 24 Die Aufbewahrungspflichten, die mittelbar auch auf das Unterhaltsrecht Auswirkungen haben, sind in § 147 AO geregelt.

Aktuelle Aufbewahrungsfristen

- 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;

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

- 25 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 Ehe-

---

<sup>36</sup> Steuerpflichtige Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer, d.h. Abgeltungsteuer, unterliegen!

gatte war zu Beginn des Veranlagungszeitraumes verwitwet und ausnahmsweise nach dem Splittingtarif zu besteuern (§ 26c Abs. 2 EStG).

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 Ehegatte 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)	0 €
2. untere Progressionszone	von 7.665 € bis 12.739 €	linear ansteigender Grenzsteuersatz von 15 % (Eingangssatz) auf 25 %
3. obere Progressionszone	von 12.740 € bis 52.151 €	linear ansteigender Grenzsteuersatz von 25 % auf 42 %
4. untere Proportionalzone	von 52.152 € bis 250.000 €	konstanter Spitzensatz von 42 % minus 7.914 €
5. obere Proportionalzone	von 250.001 €	konstanter Spitzensatz von 45 % minus 15.414 €

Ab 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 2010: Der Grundfreibetrag wird auf 8.004 € für Alleinstehende und auf Ehepaare auf 16.009 € angehoben.

Der Spitzensteuersatz von 42% wird erst ab einem zu versteuernden Einkommen 52.882 € angewandt.

2. Besondere Steuerberechnungen

a) Progressionsvorbehalt<sup>37</sup> (§ 32b EStG)

- 26 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.

Hat ein Arbeitnehmer in einem Jahr Zeiten der Beschäftigung und wesentliche Zeiten der Arbeitslosigkeit,<sup>38</sup> kann sich schon hieraus bei der Veranlagung zur ESt eine deutliche, das verfügbare unterhaltsrechtliche Einkommen erhöhende, Steuererstattung ergeben.

**Beispiel:** Ein einzeln zu veranlagender Arbeitnehmer, geboren 1957, (Lohnsteuerklasse I/0) ist vom 1.1. bis 31.08.2006 mit gleich bleibenden Monatsbruttoeinkommen von 2.600 € erwerbstätig. Für den Jahresrest erhält er Arbeitslosengeld. Vom Arbeitsamt werden 4.400 € mit Steuerwert bescheinigt.

Beispielsrechnung 2006 Grundtabelle	Berechnung für Progressions- Vorbehalt	Berechnung für Einkommensteuer
	€	€
Bruttoeinkommen (2.600 x 8) €	20.800	
– Werbungskosten (Pauschbetrag)	– 920	
Einkünfte	19.888	
Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen)	– 2.001	
Bezahlte Kirchensteuer (Sonderausgabe)	– 333	
zu versteuerndes Einkommen	17.546	→ 17.546
Leistung des Arbeitsamtes, § 32b Abs. 2 Nr. 2	4.400	
Summe (Fiktives zu versteuerndes Einkommen)	21.946	
Daraus fiktive tarifliche ESt 2004	3.455	
besonderer Steuersatz in %	15,7458	→ 15,7458
Jahressteuer mit besonderem Steuersatz 15,7458 %	2.762	
– bezahlte Lohnsteuer, aufgerundet	3.589	
<b>Erstattungsanspruch</b>		<b>827</b>
Oder monatlich 1/12 rund		<b>69</b>

37 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 681 f.

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

## b) Außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG), insbesondere Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen<sup>39</sup>

Bestimmte außerordentliche Einkünfte unterliegen einer privilegierenden Steuerregelung. 27

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

- Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 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. 3 EStG teilweise steuerbefreit sind;
- Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG;
- Nutzungsvergütungen und Zinsen im Sinne des § 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 2 Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasst;
- Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des §§ 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG
- Von überragender Bedeutung sind die Veräußerungsgewinne durch Veräußerung eines Betriebes gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG. Veräußerung liegt vor bei Veräußerung eines 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)  
= Veräußerungsgewinn<sup>40</sup>
- Bei Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an Körperschaften liegt in konsequenter Anwendung des Teileinkünfteverfahren eine Steuerbefreiung in Höhe von 40 % des Veräußerungsgewinns vor (§ 3 Nr. 40 EStG).
- Nach § 34 Abs. 1 EStG kann der Veräußerungsgewinn aber über die so genannte 1/5-Regelung über 5 Jahre verteilt werden.<sup>41</sup>
- 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 dauern 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 16 %, § 34 Abs. 2 EStG.

### 3. Solidaritätszuschlag (SolZ)

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 Veranla-

<sup>39</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 85–89.

<sup>40</sup> Beispiel bei Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 87.

<sup>41</sup> Beispiel in EStH, Einkommensteuerhinweise, H 34.2.

gung 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 €, § 3 Abs. 3 SolZG, beträgt.

**Hinweis:** Diese Steuer ist unterhaltsrechtlich abzugsfähig.

### 4. Kirchensteuer (KiSt)

- 29 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.

Die Kirchensteuer wird nach Pauschalsteuersätzen von der Lohnsteuer berechnet, wenn auch der Arbeitslohn pauschal berechnet wird.

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

### VIII. Steuerfreie Einnahmen

- 30 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)
  - 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. 27)

## B. Unterhaltseinkünfte

Das **Unterhaltseinkommen** einerseits definiert sich aus der Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer. **31**

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.<sup>42</sup>

## I. Gewinn- und Überschusseinkünfte in der Übersicht<sup>43</sup>

§ 2 Abs. 2 EStG unterscheidet zwischen den Gewinneinkünften und den Überschusseinkünften. **32**

**Gewinneinkünfte** sind:

Einkünfte aus Landwirtschaft- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG<sup>44</sup>

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG<sup>45</sup>

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 EStG<sup>46</sup>

**Überschusseinkünfte**<sup>47</sup> sind:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 EStG<sup>48</sup>

Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG<sup>49</sup>

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG<sup>50</sup>

Sonstige Einkünfte nach § 22 EStG<sup>51</sup>

42 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel Unterhaltseinkommen, Einleitung Rn. 1.

43 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 51-53; B, Rn. 70-99.

44 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 74-76.

45 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 77-94.

46 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 95-99.

47 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 446-528.

48 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 446-469.

49 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 470-499.

50 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 500-512.

51 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 513-528.

Bei den Gewinneinkünften wird unterschieden zwischen den **Gewinnermittlungsmethoden** durch Betriebsvermögensvergleich, Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR)<sup>52</sup> und der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen<sup>53</sup>.

Obwohl es sich im technischen Sinne nicht um eine Gewinnermittlung handelt, wird an dieser Stelle auf die Gewinnschätzung<sup>54</sup> nach § 162 AO verwiesen.

### II. Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsmethode der Gewinneinkünfte nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. i.V.m. § 5 EStG

- 33 Der **Gewinnbegriff** des Betriebsvermögensvergleich 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 EStG<sup>55</sup>. Hier bestehen unterhaltsrechtliche Bewertungsprobleme.

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den **Jahresabschluss**. Gem. § 247 HGB sind in der Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.

Bestandteil des Jahresabschlusses ist auch die **Anlagekartei (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 steuerliche Entlastung der Abschreibung, dort erkennbar wird.

Bei allen Kapitalgesellschaften ist obligatorischer und damit gesetzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses zusätzlich der **Anhang**, § 264 HGB, auf den sich ebenfalls der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch bezieht.

Der Anhang dient der Erläuterung der Positionen in Bilanz und G&V, §§ 284 ff. HGB<sup>56</sup>.

In der **Informationsbeschaffungsphase** ist es erforderlich, Auskunft ausdrücklich durch Vorlage der vollständigen Jahresabschlüsse (oder Gewinnermittlungen) mit Bilanzen, Erläuterungen, Gewinn- und Verlustrechnungen, alles mit Kontennachweisen, Anhang sowie Anlage- und Abschreibungsverzeichnissen zu verlangen<sup>57</sup>.

Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unterliegen einer Bewertung, die sich wegen der Erfolgswirksamkeit auch auf das Unterhaltseinkommen auswirkt und nach Regeln des Bilanzsteuerrechts erfolgt<sup>58</sup>.

---

52 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 381-413.

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

54 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 4-9.

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

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

57 Ausführliche Arbeitshilfe bei *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* E 3.

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



Die Bewertung des Anlagevermögens wird gestaltet über die AfA bzw. die Teilwertabschreibung<sup>59</sup>.

Auch beim Umlaufvermögen, von Familienrechtlern weitestgehend unbemerkt, erfolgen Manipulationen des Unterhaltseinkommens über die handelsrechtlichen bzw. die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften, die unterhaltsrechtlich nicht zu akzeptieren sind<sup>60</sup>.

Die Abgrenzung zum Anlagevermögen, dessen Bewertung nach gänzlich anderem Kalkül erfolgt, wird mit dem Kriterium vorgenommen, ob das Wirtschaftsgut dauerhaft dem Unternehmen dient oder nicht<sup>61</sup>.

Wertminderungen des Umlaufvermögens erfolgen über die Teilwertabschreibung; die Bewertung kann zudem in Form der Gruppenbewertung durch Festwertverfahren, Durchschnittsmethode und Verbrauchsfolgeverfahren durchgeführt werden<sup>62</sup>.

### **Bedeutung des § 5 EStG/Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung:**

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). 34

Gemäß § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB 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 gemäß § 278 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 siehe § 141 AO<sup>63</sup>.

---

59 Zur AfA siehe unten; zur Teilwertabschreibung, die auch im Umlaufvermögen stattfindet vgl. Kuckenburg, Teilwertabschreibung im Unterhaltsrecht FuR 2008, 386 ff.

60 Siehe Fn. 71.

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

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

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

### III. Bilanzielle Grundprinzipien für Ansatz und Bewertung

- 35 Zum Verständnis der Vorstellungswelt der Bilanzierung, 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.
- 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 für ein bilanzierendes Unternehmen negativ, hat die Bewertung der Vermögensgegenstände grundsätzlich unter Liquidationsgesichtspunkten zu erfolgen.
  - 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 HGB<sup>64</sup>.
  - Anschaffungskostenprinzip<sup>65</sup>: Die aufgewendeten Kosten für Anschaffung von Wirtschaftsgütern sind Grundlage der späteren Bewertung (zum Beispiel 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 Herstellungskosten<sup>66</sup> gesprochen (§ 255 Abs. 2 S. 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.

64 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 244 ff., siehe unten unter »Vorräte« unter V 3.

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

66 Siehe Fn. 77.

- 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 aufeinander folgenden 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 ihrer Ausprägungen der Rechnungsabgrenzungsposten und den Rückstellungen.

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

Stpfl., die keine Bücher führen und keine regelmäßigen Abschlüsse aufstellen, dürfen ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG vereinfacht ermitteln. Ab VZ 2004: Vordruck EÜR nach § 60 Abs. 4 EStDV; d.h. eine Gewinnermittlung muss nicht mehr gesondert der Einkommensteuererklärung angelegt werden. 36

Dieser amtliche Vordruck der EÜR dient der Finanzverwaltung zur computergestützten Erstellung von Richtsatzsammlungen sowie internem wie externem Betriebsvergleich.

Hinweis: Alle familienrechtlich relevanten Informationen ergeben sich aus der Anlage EÜR, sodass der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Belanganspruch sich obligatorisch darauf beziehen muss<sup>67</sup>.

Freiberufler sind unabhängig von Umsatz und Gewinn insoweit privilegiert, als sie stets ihren steuerlichen Gewinn durch EÜR ermitteln dürfen.

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

Dieses Prinzip wird aber mehrfach durchbrochen:

- Durchlaufender Posten sind nicht zu berücksichtigen,
- 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 verbriefte 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.

<sup>67</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 381 ff.

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 (zum Beispiel 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.
- Nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart: Ein nachträglicher Wechsel von der EÜR zum Betriebsvermögensvergleich ist nicht mehr zulässig, wenn der Steuerpflichtige nicht zu Beginn eine Eröffnungsbilanz erstellt. Dieses ist konsequent, weil die Eröffnungsbilanz den Anfangsbestand des Betriebsvermögens ausweist und damit Grundlage der Buchungen für die folgenden Wirtschaftsjahre bildet.
- 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 beispielsweise 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 EÜR<sup>68</sup>.

## V. Aktiva und Passiva der Bilanz

### 1. Anlagevermögen

- 37 Nach der gesetzlichen Regelung des § 247 Abs. 2 HGB sind als Posten des Anlagevermögens nur die 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 3 Hauptpositionen unterschieden: immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen.

---

68 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 145-148 mit Beispiel.

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. Die Bewertung im Umlaufvermögen folgt gänzlich anderen Regeln<sup>69</sup>. 38

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der AfA unterliegen, sind beispielsweise Grund und Boden, Beteiligungen oder Finanzanlagen<sup>70</sup>.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert (beispielsweise dem Einlagewert), 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 Teilwertabschreibung<sup>71</sup> zu beachten.

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

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

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

### b) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern<sup>72</sup>

- 39 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 § 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, beziehungsweise 6–10 Jahren bei dessen fortgesetzter Tätigkeit<sup>73</sup>.

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 Gebäuden<sup>74</sup>

- 40 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 fertig gestellt worden sind, 2 % und, die vor dem 01.01.1925 fertig gestellt 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 so genannter Staffelsätze; das heißt, dass differenziert nach verschiedenen Anschaffungszeitpunkten bestimmte Abschreibungssätze gewählt werden können.

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 5 Staffeln genannt.

---

72 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 168 f.

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

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

### Rezeption ins Familienrecht?

In seiner aus heutiger Sicht abzulehnenden Rechtsprechung hat der BGH<sup>75</sup> 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 Literatur<sup>76</sup> 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 BGH<sup>77</sup> 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.

Wegen der geringen Höhe der Abschreibungssätze im Steuerrecht ist eine familienrechtliche Anerkennung vorzunehmen.

### d) AfA von beweglichen Anlagegütern<sup>78</sup>

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. **41**

lineare AfA =  $AHK : \text{Nutzungsdauer}$ <sup>79</sup>

Bei der degressiven AfA<sup>80</sup> 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.

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

76 Strohal Rn. 261; Schürmann FamRB 2006, 187; Laws 265, Kuckenburg Der Selbstständige 146 f.

77 BGH FuR 2005, 361 ff. mit Praktikerhinweis von Soyka.

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

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

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

Das Jahressteuergesetz 2009 führte die degressive AfA wieder ein, was gegen einen tatsächlichen Werteverzehr und für den politischen Charakter dieser Abschreibung spricht<sup>81</sup>.

Danach gilt für die jeweiligen Jahre:

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

Darüber hinaus kann bei der **Leistungsabschreibung**<sup>82</sup> anstatt der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG für bewegliche Güter wie Maschinen, Flugzeuge, Kraftfahrzeuge, Transportkraftfahrzeuge nach Maßgabe des nachgewiesenen Umfangs der auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Leistungen die Abschreibung vorgenommen werden.

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

Hervorzuheben ist hier die Regelung des § 7g EStG<sup>83</sup>.

#### e) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht<sup>84</sup>

**(nur bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nicht des Umlaufvermögens!):**

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

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 eintreten<sup>85</sup>, 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.<sup>86</sup>

Die jahrelange Diskussion in Rechtsprechung und Literatur bezüglich der Abschreibungsarten fand durch die Entscheidung des BGH<sup>87</sup> vom 19.02.2003 größtenteils ein Ende.

Darin wird die ältere Rechtsprechung des BGH<sup>88</sup> 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 in anerkennungswürdiger Höhe entgegensteht. Andernfalls könnten keine stillen Reserven entstehen.

---

81 *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* FuR 2009, 140.

82 *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* B Rn. 209 ff. mit Beispiel.

83 *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* B Rn. 210 ff. mit div. Beispielen.

84 *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227 ff.

85 *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227.

86 *Münch FamRB* 2007, 150, 155; *Strohhal*, Rn. 290 ff.; *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel* B Rn. 227.

87 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

88 BGH FamRZ 1980, 780 ff.



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<sup>89</sup> regelmäßig dem tatsächlichen Werteverzehr 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.

Die richtungweisende Entscheidung des BGH 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 Wirtschaftszweige<sup>90</sup>.

Diese entsprechen natürlich ebenfalls langjähriger Erfahrung der Finanzverwaltung und sind Anknüpfungspunkt für das Kriterium des tatsächlichen Werteverzehrs. Unterhaltsrechtliche Rechtsprechung von Obergerichten liegt bisher hierzu nicht vor<sup>91</sup>.

Weiter verlangt die Rechtsprechung des BGH für den Fall unterhaltsrechtlicher Korrekturen der AfA eine fiktive unterhaltsrechtliche AfA Tabelle<sup>92</sup> (natürlich dann für jedes relevante Wirtschaftsgut), die vom Verfahrensbevollmächtigten substantiiert vorzutragen ist.

Bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach §7g EStG verlangt der BGH<sup>93</sup> für den Fall, dass während des unterhaltsrelevanten Zeitraums Ansparabschreibungen 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 erfolgen<sup>94</sup>.

Die Unternehmensteuerreform 2008 brachte eine Neuregelung des §7g EStG<sup>95</sup>, deren Anwendung wirtschaftlich nur dann Sinn macht, wenn auch die Investitionen tatsächlich vorgenommen werden. Man spricht jetzt vom Investitionsabzugsbetrag.

► **Hinweis:** Unterhaltsrechtlich ist besonders zu beachten, dass bei Nichtvornahme der Investitionen die betroffenen und vergangenen Veranlagungszeiträume neu beschieden werden, sodass sich hierauf auch der unterhaltsrechtliche Auskunft- und Beleganspruch beziehen muss.

89 BMF-Schreiben vom 15.12.2000, bundesfinanzministerium.de.

90 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 231 ff. mit Liste derartiger Spezial-AfA-Tabellen, Rn. 232.

91 So aber AG Illmenau, Urt. vom 06.04.2006, 2 F 328/02 n.V.

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

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

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

95 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2009, 140 f. mit Beispiel.

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 2007<sup>96</sup>.

Die Unternehmensteuerreform 2008<sup>97</sup> 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 tatsächlichen 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.

### 43 ► Praxistipp:

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

- 44 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

- **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 beispielsweise keine Inventur durchgeführt, sondern nach Regeln der Festbewertung, der Durchschnittsmethode bzw. der Verbrauchsfolgefiktionen die erfolgswirksame Bewertung vorgenommen<sup>98</sup>.

---

96 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 235 f.

97 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 236; Kuckenburg/Perleberg-Kölbel FuR 2009, 140 f.

98 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 244 ff. mit Beispielen.

- ▶ **Hinweis zur Auskunft:** Im Unterhaltsverfahren ist die Vorlage der Dokumentation, die die Durchführung der genannten Maßnahmen ausweist, unbedingt zu verlangen.

#### 4. Forderungen/unfertige Erzeugnisse und Leistungen als Positionen des Umlaufvermögens<sup>99</sup>

Bei Bilanzierung bietet diese Position unterhaltsrechtlich umfangreiches Manipulationspotenzial zur Reduzierung der Unterhaltseinkünfte. 45

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 teilfertigen Leistungen verlangt werden<sup>100</sup>.

Wegen der Erfolgswirksamkeit dieser Positionen besteht selbstverständlich auch ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch<sup>101</sup>.

Auf die Regeln der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten nach den Einkommensteuerrichtlinien ist zu verweisen<sup>102</sup>.

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 Beleganspruch<sup>103</sup>.

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, beziehungsweise 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)

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. 46

<sup>99</sup> *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 250-257.

<sup>100</sup> *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 252.

<sup>101</sup> *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 252.

<sup>102</sup> *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 251 mit Hinweis auf R 6.3 EStR 2005.

<sup>103</sup> *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 23.

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 in Höhe von 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 beispielsweise vor bei Vorauszahlungen von Miete/Pacht, Beiträgen, Zinsen und Honoraren, Gebühren, Lagerkosten, Zuschüssen, Disagio/Damnum.

### 6. Eigenkapital/Privatentnahmen inklusive Kfz-Nutzung/Sonderposten mit Rücklageanteil

- 47 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.

#### a) Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezeige

- 48 Bestimmte Entnahmen aus Unternehmen werden nicht individuell im Steuerrecht erfasst und ermittelt. Vielmehr gibt es jährlich veröffentlichte Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezeige<sup>104</sup>:

Entnahmen in Bäckereien beispielsweise 2010 1.262 €,

Gast- und Speisewirtschaften mit Abgabe von kalten und warmen Speisen 3.069 €,

Kaffee und Konditorei 1.581 € und Nahrungs- und Genussmittel 1.714 €<sup>105</sup>.

Diese werden als Privatentnahme unter Berücksichtigung der Umsatzsteuer gebucht und stellen auch familienrechtlich zweckmäßigen und nicht zu beanstandenden Betriebsausgabenabzug dar.

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

#### b) Kfz-Nutzung<sup>106</sup>

- 49 Fahrzeugkosten sind steuerlich und unterhaltsrechtlich problematisch, weil die berufliche Fahrzeugnutzung starke Berührung mit der privaten Lebensführung und eine Prestige-Komponente hat. Deswegen wird oft hoher Aufwand betrieben. Beim Unternehmer erhöht der private Nutzungsanteil letztlich die betrieblichen Erlöse. Insoweit ergibt sich die Beschränkung aus § 6 Abs. 1 Satz 4, § 4 Abs. 5 Satz 6 EStG.

---

104 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 266.

105 BMF, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) Datenpfad-Wirtschaft und Verwaltung- Steuern-Veröffentlichungen zu Steuerarten- Betriebsprüfung-Richtsatzsammlung/Pauschbeträge auch mit allen Vorjahreswerten.

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

Es gilt im Pauschalierungsfall die bekannte Regelung, demzufolge der private steuerliche Nutzungsanteil bei Erstzulassung monatlich 1 % des Bruttolistenpreises im Inland einschließlich Umsatzsteuer<sup>107</sup> beträgt. 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 einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden<sup>108</sup>.

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.<sup>109</sup>

Kleinere Mängel führen dann nicht zur Verwerfung des gesamten Fahrtenbuches, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind.<sup>110</sup> 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 Umsatzsteuer in betriebliche und private Veranlassung vorgenommen.

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**<sup>111</sup>« 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 Zahlungsbetrag ist beileibe nicht das verfügbare Nettoeinkommen. Dieser ist höher, da der Arbeitgeber nach den gesetzlichen Lohnabzugsbeträgen noch den natural geleisteten Geldwert abzieht. Durch den beliebten Trick (manchmal ist es auch Unwissenheit), zum Nachweis des Nettoeinkommens Kontoauszüge der Bank mit den Gehaltsgutschriften vorzulegen, darf man sich insoweit nicht irreführen lassen, zumal ja auch abgetretene Nettolohnanteile abgezogen sein könnten, die unterhaltsrechtlich nicht zu berücksichtigen sind.

107 Das gilt auch bei vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen.

108 BFH BStBl II 2006, S. 408.

109 BMF-Schreiben vom 18.11.2009 – IV C 6 – S. 2177/07/10004, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

110 BFH Urteil vom 10.04.2008 – VI R 38/06, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de).

111 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.

- 51 Ab VZ 2001 gilt bis zum Jahresaufwand von höchstens 5.112 € unabhängig vom Verkehrsmittel und auch bei Fahrgemeinschaften eine **Entfernungspauschale/Pendlerpauschale** von 0,36 € für die ersten 10 Entfernungskilometer und 0,40 € für weitere Entfernungskilometer. Einschränkungen erfolgen ab VZ 2004, der Satz pro Entfernungskilometer beträgt trotz stark gestiegener Treibstoffkosten nur noch 0,30 € und der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale ist auf 4.500 € herabgesetzt. Ab 2007 sind die ersten 20 km wieder abrechnungsfähig, wie das BVerfG es vorgegeben hat.<sup>112</sup>
- 52 Gemäß BMF-Schreiben<sup>113</sup> erfolgt der Fahrtkostenabzug ab VZ 2007 wieder ab dem 1. Kilometer. Ab VZ 2007 ergehen nach § 165 Abs. 2 AO Änderungsbescheide von Amts wegen (so auch bei der Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG).

#### c) Privatentnahmen

- 53 In der Literatur wird die Ansicht vertreten, die Privatentnahmen gewährten einen generellen Einblick in die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners<sup>114</sup>.

Die herrschende Meinung sieht in den Privatentnahmen aber nur eine Hilfs- oder Korrekturgröße zu dem nach steuerlichen Gesichtspunkten ermittelten Gewinn<sup>115</sup>.

Dabei darf nicht verkannt werden, dass Privatentnahmen Vermögensentzug aus dem Unternehmen darstellen und beispielsweise auch über Bankverbindlichkeiten und/oder Darlehen 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, erörtert.

Es darf keine Verpflichtung des Unterhaltsschuldners geben, sich bis zur Insolvenz unwirtschaftlich zu verhalten, weil er auf Kredit die Privatentnahmen eheprägend finanziert hatte. Regelmäßig profitierte 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 zu vermeiden ist.

Zu dem gibt es oftmals hohe Einmalzahlungen, also Privateinlagen, beispielsweise durch Einlage einer Versicherungssumme in ein Unternehmen. Dann ist der Ansatz über die Privatentnahmen nicht sinnvoll und verfehlt.

Die Privatentnahmen sind stets zu analysieren, um zu überprüfen, wovon denn der Unterhaltsschuldner überhaupt gelebt hat. Reichen die Privatentnahmen und andere steuerliche Einkünfte aus, um seinen Lebensunterhalt zu finanzieren, (Indiz für Schwarzinkünfte)?

#### d) Sonderposten mit Rücklageanteil

- 54 Landläufig wird der genannte Passivposten im Zusammenhang mit Abschreibung diskutiert. Dieser wird 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 so genannte

---

112 BVerfG vom 09.12.2008; 2 BvL 1/07 u.a.

113 BMF-Schreiben vom 09.12.2008 BStBl 2008 I S. 1010 und vom 30.12.2008, BStBl. 2009 I S. 28.

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

115 Wendl/Staudigl/Kemper, § 1 Rn. 787 ff.; OLG Dresden FamRZ 1999, 850; Kuckenburg, Der Selbständige im familienrechtlichen Verfahren 153; derselbe, Privatentnahmen bleiben Vermögensentzug und sind kein Einkommen im engeren Sinne, FuR 2006, 293 f.

Ansparabschreibungen nach § 7g Abs. 3 bis Abs. 8 EStG vornehmen. Dabei erhielten diese Unternehmen die Möglichkeit, für voraussichtlich in den nächsten zwei Jahren angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden<sup>116</sup>.

In konsequenter Anwendung des Gedankens, AfA sei nur dann zu akzeptieren, wenn sie tatsächlichem Werteverzehr entspreche, hat der BGH<sup>117</sup> zu dieser Sonderabschreibung ausgeführt, dass sie zu eliminieren sei. Gleichzeitig wird eine fiktive Steuerberechnung verlangt.

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 Änderung<sup>118</sup>.

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 neue Veranlagung mit Nachverzinsung für die jeweiligen Veranlagungszeiträume, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde (neue Veranlagung mit Auskunftsanspruch!).

Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den dem Finanzamt »einzureichenden Unterlagen« 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<sup>119</sup>.

## 7. Rückstellungen<sup>120</sup>

Unterhaltsrechtlich von besonderer Bedeutung sind die Rückstellungen, weil sie erfolgswirksam den Gewinn reduzieren. 55

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

Nach § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen<sup>121</sup> 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.

Zur Vielseitigkeit der Rückstellungen, die sich nicht nur mit den Steuerberatungskosten befassen, siehe »ABC der sonstigen Rückstellungen« der Verfasser an anderer Stelle<sup>122</sup>.

116 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B 213, 217 ff.

117 BGH Fam RZ 2004, 1177; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B 234; Beispiel für fiktive Steuerberechnungen unter Rdn. 73.

118 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2009, 140 ff.

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

120 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 299-316.

121 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 291 ff.

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

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 herleitet<sup>123</sup>.

**Hinweis:** Auf die hierfür erforderliche Dokumentation besteht ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch<sup>124</sup>.

Als Beispiel seien hier Urlaubsrückstellungen zu nennen, die sich aus dem Wert der nicht genommenen Urlaubstage der einzelnen Mitarbeiter berechnen.

Wertmäßig besonders problematisch sind die Pensionsrückstellungen<sup>125</sup>, deren Höhe finanzmathematisch zu ermitteln sind, sodass diese finanzmathematische Berechnung ebenfalls vom Auskunfts- und Beleganspruch umfasst wird<sup>126</sup>.

Bei Abschluss einer Rückdeckungsversicherung ist der Anspruch gegen die Versicherung auf der Aktivseite unter den Forderungen auszuweisen<sup>127</sup>.

Zudem regeln die Normen des Steuerrechts restriktiv die Anwendung des Instituts der Pensionsrückstellungen (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG)<sup>128</sup>.

Dies gilt im besonderen Maße für Pensionsrückstellungen für Gesellschafter, Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sowie Ehegattenpensionszusagen, was natürlich auch für Lebensgefährten gilt<sup>129</sup>.

Rückstellungen sind außerordentlich vielfältig. Ein entsprechender Ausweis ist in der Bilanz im Zuge des Auskunfts- und Beleganspruch zu ermitteln<sup>130</sup>.

#### 8. Verbindlichkeiten

- 56 Die Verbindlichkeiten<sup>131</sup> spielen mittelbar über die Verzinsung bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens eine Rolle.

Insoweit ist natürlich die Abgrenzung zwischen betrieblichen Verbindlichkeiten und Privatschulden von Bedeutung. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist dabei die betriebliche Veranlassung<sup>132</sup>.

Bei Rückstellungen 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.

#### 9. Passive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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.

### C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung<sup>133</sup>

#### I. Gewinnschätzung nach § 13a EStG

Die Einkommenschätzung<sup>134</sup> nach § 13a EStG betrifft ausschließlich Land- und Forstwirte. 58

Voraussetzungen sind:

- Keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung des Jahresabschlusses (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 EStG)
- 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.

**Hinweis:** Zur Erfüllung der Darlegungs- und Beweislast muss eine EÜR erstellt und im familienrechtlichen Verfahren vorgelegt werden<sup>135</sup>.

#### II. Gewinnschätzung nach § 162 AO

Bei der Gewinnschätzung<sup>136</sup> nach § 162 AO handelt es sich nicht um eine Gewinnermittlungsart. 59

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, das der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit entspricht.

Die Schätzung darf keinen Strafcharakter haben.

Nach § 158 AO besteht für die Buchführung die gesetzliche Vermutung, dass sie vollständig und formal und sachlich richtig ist. Sind die Bücher nicht ordentlich geführt oder können keine Bücher vorgelegt werden, hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt.

<sup>133</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel C 1 ff.; Kuckenburg, Einkommenschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insb. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

<sup>134</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel C 1-3.

<sup>135</sup> Wendl/Staudigl/Kemper § 1 Rn. 199 ff.

<sup>136</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel C Rn. 4-9.

Es kommen folgende Schätzungsarten dabei in Betracht:

- Richtigstellung ohne Schätzung, wenn der festgestellte Fehler der Buchführung hinreichend sicher korrigiert werden kann
- Teilschätzung, wenn sich das Buchführungsergebnis durch eine Zuschätzung kompletieren lässt, zum Beispiel 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

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

- 60 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 ZPO<sup>137</sup>.

Eine Zuschätzung ist dann nach § 287 ZPO zulässig, wenn die Beweisaufnahme ansonsten unverhältnismäßig schwierig und zur Unterhaltsforderung in keinem Verhältnis steht (beispielsweise durch Neuerstellung der Buchführung). Hierfür muss eine hinreichend klare Schätzungsgrundlage vorhanden sein<sup>138</sup>.

Es muss nachgewiesen werden, dass Schwarzeinkünfte vorliegen, wenn sich der Unternehmer auf eine formal ordnungsgemäße Buchführung im Sinne des § 158 AO berufen kann.

Die Schwarzgeldentstehung wird wie folgt systematisiert<sup>139</sup>:

- 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

- 61 Die Methoden der Schwarzgeldaufdeckung sind wie folgt zu gliedern:
- Beim **internen Betriebsvergleich**<sup>140</sup> 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, beispielsweise über Rela-

---

137 BGH NJW 1999, 3485.

138 Weinreich/Klein/Kleffmann »Grundsätze der Einkommensermittlung« Rn. 331; Zöller § 287, Rn. 4; OLG Hamm FamRZ 1996, 1216f; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 12; *Kuckenburg*, Einkommenschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insb. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

139 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 15 f.; *Kuckenburg*, Einkommenschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insbs. bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht; FuR 2006, 255 ff.

140 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 24 ff.

tionen von Waren- und Personaleinsatz bzw. durch Nachkalkulation über Maschinenstunden. Diese Methode bleibt allerdings dem Sachverständigen vorbehalten.

- **Interner Betriebsvergleich durch Zeitreihenvergleich**<sup>141</sup>; Dabei werden Zahlenverhältnisse vergleichbarer Merkmale in aufeinander folgenden 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**<sup>142</sup>, 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 BGH<sup>143</sup> bestätigt.
- Bei der **Vermögenszuwachsrechnung**<sup>144</sup> 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 erfassen<sup>145</sup>. Auch diese Methode ist uneingeschränkt unterhaltsrechtlich tauglich, damit das Gericht eine Gewinnschätzung erforderlichenfalls gemäß § 287 ZPO vornehmen kann.
- Die **Geldverkehrsrechnung**<sup>146</sup> 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**<sup>147</sup> ist geeignet für kleinere und mittlere Betriebe.

## D. Darlegungs- und Beweislast sowie Auskunft

Dem Anspruchsberechtigten obliegt es generell, seine Bedürftigkeit und die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners darzulegen und zu beweisen<sup>148</sup>. 62

Dies gilt auch für den Unterhaltsanspruch von minderjährigen Kindern<sup>149</sup>.

Zu ehebedingten Nachteilen hat der BGH zudem auf die sekundäre Darlegungspflicht für negative Tatsachen verwiesen<sup>150</sup>.

141 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 32 ff.

142 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 34 ff.

143 BGH FamRZ 2006, 387, OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

144 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 39 ff.

145 BGH FamRZ 1983, 996, 1980, 37.

146 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 46 ff.

147 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* C Rn. 49 ff.

148 BGH NJW 1995, 534; BGH NJW 2002, 1269.

149 BGH NJW 2002, 1269.

150 BGH FamRZ 2010, 875.

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 Vermögensverwaltung<sup>151</sup>.

Den Zugriff zu den relevanten Informationen hat der Unterhaltsschuldner, sodass eine Umkehr der Darlegungslast erfolgt. Die Substantiierungspflicht trifft den Unterhaltsschuldner<sup>152</sup>.

► **Hinweis:**

**Die Gewinnermittlungen und alle Steuererklärungen mit Anlagen stellen Parteivortrag dar, sodass der häufig zu findende Beweisanspruch mit »Zeugnis des Steuerberaters« unsinnig ist. Dieser wiederholt nur den Parteivortrag<sup>153</sup>.**

Der BGH<sup>154</sup> hat treffend ausgeführt: »Wenn nähere Darlegungen von Schwarz Einkünften der beweisbelasteten Prozesspartei nicht zumutbar sind, weil sie nur dem Gegner bekannt sind, muss der Prozessgegner (der Unternehmer) diese substantiiert bestreiten, weil sie andernfalls als zugestanden nach § 138 Abs. 3 ZPO gelten.«

- 63 Zu den formalrechtlichen und materiellrechtlichen Voraussetzungen des unterhaltsrechtlichen Auskunftsanspruchs ist auf das 6. Kapitel, Rdn. 735 ff. zu verweisen.

### E. Sonderausgaben, §§ 10 ff. EStG/Vorsorgeaufwendungen

#### I. Allgemeines

- 64 Sonderausgaben sind private Ausgaben, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der sieben Einkunftsarten stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind.<sup>155</sup> Grundsätzlich gilt im Einkommensteuerrecht, dass Aufwendungen für die private Lebensführung bei der Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen, § 12 EStG.<sup>156</sup> Diese Vorschrift beinhaltet ein Abzugsverbot mit Ausnahmeverbehalt.<sup>157</sup> 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.<sup>158</sup> 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 Renten und dauernde Lasten gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sowie die gezahlte Kirchensteuer gem. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

**Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben** sind Unterhaltsleistungen an Ehepartner unter bestimmten Bedingungen, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, Versicherungsbeiträge für

---

151 BGH NJW 1987, 1201; OLG Hamm FamRZ 1996, 1217; *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 161.

152 OLG Celle, FuR 2004, 313 f. und ZFE 2002, 291.

153 BGH FamRZ 1985, 357, 359; FamRZ 1980, 770; FuR 2004, 35, 37.

154 BGH NJW 1999, 3485.

155 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* Unterhaltseinkommen B Rn. 68; *Schmidt/Heinicke* EStG § 10 Rn.1.

156 Engels, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 908.

157 Söhn StuW 1985, 401.

158 Hinweise zur Einkommensteuer unter EStH 10.1, abzugsberechtigte Personen.

Altersvorsorge, Vorsorgeaufwendungen, sonstige Vorsorgeaufwendungen<sup>159</sup>, Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, privat veranlasste Kinderbetreuungskosten, Schulgeld und Zuwendungen wie Spenden und Mitgliedsbeiträge.

## II. Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben<sup>160</sup>

Dazu gehören der **Ehegattenunterhalt**, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit einer seit Jahren nicht mehr erhöhten Obergrenze<sup>161</sup> von 13.805 €<sup>162</sup> sowie Vorsorgeaufwendungen. Durch die Anwendung des Bürgerentlastungsgesetzes<sup>163</sup> erhöht sich der genannte Betrag ab 2010 um die im jeweiligen VZ für die Absicherung des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, vgl. hierzu im Einzelnen Rdn. 257. Es handelt sich bei letzteren um Beiträge zur sozialen Absicherung einschließlich bestimmter Lebensversicherungen, Unfallversicherungen und Haftpflichtversicherungen. Ein Ansatz ist ausgeschlossen, soweit der Aufwand bei der Ermittlung der Einkünfte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt ist. 65

### § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, Versorgungsleistungen 66

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sind Sonderausgaben die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden **Renten und dauernden Lasten**, folglich Versorgungsleistungen. Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurden die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für Renten und dauernde Lasten, die auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhen, geändert und eingeschränkt. Es sind jetzt nur noch **bestimmte Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen** begünstigt und im Gegenzug damit korrespondierende Leistungen zum Sonderausgabenabzug zugelassen. Dieser Abzugstatbestand ist auf Versorgungsleistungen begrenzt, die als private Versorgungsrente vom Übernehmer eines Vermögens geleistet werden. Auch in diesem Falle korrespondieren die Versorgungsbezüge als Einkünfte in der Sphäre des jeweiligen Empfängers. Sie unterliegen daher der Steuer nach § 22 Nr. 1, Nr. 1a bis Nr. 1c EStG. 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 erbracht.<sup>164</sup> Von diesen Fällen sind die Fälle zu unterscheiden, die lediglich den Kaufpreisanspruch in Raten erfüllen.<sup>165</sup>

**Empfänger des Vermögens** sind Abkömmlinge, gesetzlich erbberechtigte Verwandte des Übergebers, nahe stehende 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.

159 Vgl. zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 2 a, Abs. 3 EStG 1997 Beschluss des BVerfG vom 13.02.2008, NJW 2008, 1868.

160 Siehe zur einkommensteuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen: BMF-Schreiben v. 13.09.2010 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de); *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 558 ff.

161 Sie stellt einen Höchstbetrag dar, also keinen Freibetrag und keinen Pauschbetrag.

162 Bis 2001 langjährig 27.000 DM.

163 BGBl. I 2009, S. 1959.

164 BFHE 156, 225; BStBl. II 1992, 78.

165 [www.finanztip.de/recht/steuerrecht/sonderausgaben-checkliste.htm](http://www.finanztip.de/recht/steuerrecht/sonderausgaben-checkliste.htm); Beerdigungskosten keine dauernde Last: BFH DStR 2010, 971; Pflichtteilsverzicht: BFH DStR 2010, 1327.

Ein **Versorgungsvertrag**, der die gegenseitigen Rechte und Pflichten klar und eindeutig rechtswirksam definiert mit dem Inhalt – Umfang des Vermögens, Höhe der Versorgungsleistungen sowie Art und Weise der Zahlungen<sup>166</sup> – wird steuerlich anerkannt.

Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des durch den Vertrag begründeten Rechtsverhältnisses oder bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden. Änderungen sind steuerlich nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, z.B. bei verändertem Versorgungsinteresse oder wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Verpflichteten.<sup>167</sup>

Zahlt ein Unterhaltsschuldner z.B. an seine Eltern Versorgungsleistungen, so ist diese Zahlung von seinen Einkünften bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens in Abzug zu bringen.<sup>168</sup>

► **Beispiel:** Der Ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2011 (Versorgungsbeginn 01.01.2011) eine Beamtenpension in der Höhe von 20.000 €. Die Ausgleichsberechtigte B erhält eine Ausgleichsrente in Höhe von 10.000 €.

**Lösung:** Nach Abzug der Freibeträge für Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 EStG in Höhe von 2.964 € wird ein Betrag in Höhe von 17.036 € bei A der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 8.518 € (= 50%) als Sonderausgaben geltend machen. B hat einen Betrag in Höhe von 8.416 € (= 8.518 € - 102 € Werbungskostenpauschbetrag) nach § 22 Nr. 1c EStG zu versteuern.<sup>169</sup>

#### 67 § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG, Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 gibt es einen eigenständigen Abzugstatbestand für Leistungen aufgrund eines **schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs**. Diese Leistungen sind danach als **Sonderausgaben** abzugsfähig<sup>170</sup>, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Steuer unterliegen. Auch hier korrespondiert die Steuerpflicht beim Leistungsempfänger gem. § 22 Nr. 1c EStG.<sup>171</sup> Diese Regelungen neutralisieren die ausgleichspflichtige und die ausgleichsberechtigte Person aufgrund des auch hier herrschenden Korrespondenzprinzips.<sup>172</sup> Da die Sozialversicherungsrente lediglich mit dem Ertragsanteil besteuert wird, ist der Abzug von Sonderausgaben nur mit dem Ertragsanteil möglich. Sind hingegen Versorgungsbezüge, z.B. eine Betriebsrente, voll zu versteuern, kann der Verpflichtete diese voll abziehen und eine Besteuerung beim Empfänger korrespondiert.<sup>173</sup> Bei dem Empfänger einer Rente aus dem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich spielen die Grundsätze zum Nachteilsausgleich im Gegensatz zum Unterhalt keine Rolle.<sup>174</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG berührt nur Fälle des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs. Eine analoge Anwendung der Vorschrift auf andere Vereinbarungen findet nicht statt.<sup>175</sup>

---

166 BFH BStBl. II 1992, 1020.

167 Siehe zur Steuerschädlichkeit BFH BStBl. II 2005, 434; zur Vertragsanpassungen BFH BStBl. II 2008, 16 (Umzug des Versorgungsbedürftigen in ein Pflegeheim); BStBl. II 2004, 826 (mangelnder Rechtsbindungswille bei Wertsicherungsklausel).

168 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).

169 BMF-Schreiben vom 09.04.2010 mit zahlreichen weiteren Beispielen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

170 Schon zum alten Recht BFH BStBl. II 2007, 749.

171 Schmidt/Weber-Grellet EStG § 22 Rn. 119.

172 Borth, Versorgungsausgleich, Rn. 686.

173 Engels, Steuerrecht in der familienrechtlichen Praxis, 1081.

174 Wever Vermögensauseinandersetzung unter Ehegatten... Fn. 151 bei Rn. 515; AG Bergisch Gladbach FamRZ 2008, 1867 m. Anm. Borth.

175 Noch zu § 1587f BGB a.F. FG Hamburg EFG 2010, 42.

§ 20 VersAusglG<sup>176</sup> gleicht im Wesentlichen der Regelung des § 1587g Abs. 1, 2 BGB a.F. Gem. § 20 Abs. 1 VersAusglG werden nur laufende Leistungen ausgeglichen und nicht gar Anwartschaften.<sup>177</sup>

### § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG, Bürgerentlastungsgesetz ab 2010

68

Das »Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung« vom 16.07.2009<sup>178</sup> 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 iVm. Abs. 4 EStG sind nun Aufwendungen für eine Basiskranken- und Pflegeversicherung in vollem Umfang als Sonderausgaben abzugsfähig. Der Gesetzgeber hat damit die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 13.02.2008<sup>179</sup> umgesetzt, wonach die vorgenannten Beiträge zum Existenzminimum gehören und daher steuermindernd zu berücksichtigen sind. Die Neuregelung soll die Steuerpflichtigen um rund 9,3 Milliarden Euro jährlich entlasten<sup>180</sup>.

Die übrigen, in der bisherigen bis zum Veranlagungszeitraum 2009 geltende Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Versicherungen, sind nunmehr 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 abziehen. Ist in den Beiträgen ein Anspruch auf Krankengeld mit abgedeckt, werden die Beiträge zur gesetzliche Krankenversicherung um 4 % gekürzt.

Beiträge für eine private Krankenversicherung können abgezogen werden, soweit diese einem Basiskrankenversicherungsschutz 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 in Höhe von 2.800 € bei privat Versicherten, 1.900 € bei gesetzlich Versicherten und entsprechend bei Zusammenveranlagung in Höhe von 5.600 €/3.800 € je Kalenderjahr abgezogen werden.

Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nach § 10 Abs. 4 Sätzen 1 bis 3 EStG zu berücksichtigen Beträge von 2.800 € bzw. 1.900 €, bzw. bei Zusammenveranlagung 5.600 €/3.800 €, sind diese abzuziehen, und ein Abzug von weiteren Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 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.

176 In Kraft getreten am 01.09.2009, BGBl I 2009, 700.

177 Borth, Versorgungsausgleich Rn. 666.

178 BGBl. I 2009, 1959.

179 BVerfG FamRZ 2008, 761 = NJW 2008, 1868.

180 www.bundesregierung.de Nachrichten vom 10.07.2009.

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 €
<b>Gesamt</b>	<b><u>12.320 €</u></b>
Aber höchstens	2.800 €
Mindestens aber Basis-KV und PV	8.720 €
<b>Anzusetzen folglich</b>	<b>8.720 €</b>

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.

Die Kinderfreibeträge sind nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz<sup>181</sup> für jedes Kind ab 01.01.2010 von 6.024 € auf 7.008 € angehoben worden<sup>182</sup>.

Nach § 39 b EStG sind Vorsorgeaufwendungen bereits im Lohnsteuerverfahren zu berücksichtigen. Das Unterhaltseinkommen kann daher zeitnaher berechnet werden.

**Auswirkungen auf den Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben (begrenztes Realsplitting)**

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 in Höhe von 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.<sup>183</sup>

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 2010 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen in Höhe von monatlich 1.200 €. Darüber hinaus zahlt er für sie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €.

**Lösung:** Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S. als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 € zuzüglich der Beiträge für Kranken und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €, gesamt also 16.805 €. Da sich die Unterhaltszahlungen auf 17.400 € belaufen (1.200 € x 12 Monate + 3.000 €), sind von F 16.805 € als steuerpflichtige Einnahmen in 2010 zu betrachten. Hiervon können ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 € sowie Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von hier 3.000 € abgezogen werden, so dass sich bei F ein Einkommen in Höhe von 13.703 € ergibt (16.805 € – 102 € – 3.000 €)

181 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WaBeG), G. v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

182 [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

183 Christ FamRB 2010, 84; Plewka NJW 2009, 3410, 3411; Perleberg-Kölbel FuR 2010, 18, 19.



### III. Förderung der Zusatzrente/Riesterrente, §§ 10a, 79–99 EStG

Das **AltersvermögensG** vom 26.06.2001<sup>184</sup> hat ab dem VZ 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 Altersvorsorgeverträge<sup>185</sup> 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 Altersvorsorgezulage<sup>186</sup>. 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 versteuertem<sup>187</sup> Lohn in einen Pensionsfonds oder 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 Mindesteigenbeitrag<sup>188</sup> nach § 86 EStG geleistet wird. Zum Kürzungsmechanismus siehe § 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 €
- 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

184 BGBl I 2001, 1310.

185 § 1 Abs. 2 Altersvorsorge-ZertifizierungsG.

186 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 €).

187 Nach § 3 Nr. 63 oder Nr. 66 EStG steuerbefreite Leistungen des Arbeitgebers/aus einer Lohnumwandlung werden nicht gefördert.

188 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.

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, 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 mögen 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 mannigfach und auch für den Fachmann schwer zu bewerten und miteinander zu vergleichen.

**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<sup>189</sup>.

#### IV. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

- 70 Dazu gehören Steuerberatungskosten nur bis 2006, ansonsten im Veranlagungszeitraum bezahlte Kirchensteuer (vermindert um Erstattungen), 30 % bestimmter Schulkosten und bestimmter anteiliger Aufwand für Kinderbetreuung. Steuerberatungskosten im Einkünftebereich bleiben berücksichtigungsfähig, z.B. bei den Einkünften aus Gewerbe als Betriebsausgabe, so etwa die Kosten des Jahresabschlusses. Bei den Überschusseinkünften sind sie als Werbungskosten wie bisher anzusetzen.

#### V. Sonderausgaben des Steuerrechts und Vorsorgeaufwendungen des Unterhaltsrechts

- 71 Die Begriffe sind nicht synonym.

Zu den unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben des Steuerrechts gehören z.B. Renten und dauernde Lasten sowie die gezahlte Kirchensteuer.<sup>190</sup>

Zu den Vorsorgeaufwendungen des Unterhaltsrechts gilt die Besonderheit der Primär- und der Sekundäraltersvorsorge (Kap. 6 Rdn. 153 ff.).<sup>191</sup>

So steht es dem Versorgenden frei, die Art der Vorsorge zu wählen. Hier ist aufzuführen die Lebensversicherung wie die Direktversicherung<sup>192</sup> und die Bildung für Wohneigentum bei Eigennutzung<sup>193</sup>.

Die Problematik der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und des begrenzten Realsplittings sind an anderer Stelle ausführlich dargestellt (Kap. 6 Rdn. 149; Kap. 21 Rdn. 125).<sup>194</sup> Siehe hierzu auch weiter unten unter Rdn. 255 ff.

---

189 *Bergschneider* FamRZ 2003, 1609.

190 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 557.

191 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 593-618.

192 BGH FamRZ 2009, 1300; OLG Hamm FamRZ 2009, 981, 984.

193 BGH FamRZ 2009, 1300; OLG Hamm FamRZ 2009, 981, 984.

194 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 563-592.

**F. Einkommensteuer im Familienrecht**

Die Rechtsprechung folgt überwiegend bei der Anrechnung der Einkommensteuer dem »In-Prinzip«; es wird also ausschließlich nach den Zahlungsströmen der Ertragssteuer des entsprechenden Veranlagungszeitraums gefragt<sup>195</sup>. 72

Das in der Literatur präferierte »Für-Prinzip« folgt der tatsächlichen Steuerlast ausweislich der steuerrechtlichen Veranlagung<sup>196</sup>.

Das In-Prinzip ist wegen seiner Manipulationsmöglichkeiten und seine Verstoßes gegen das Prinzip der periodengerechten Jahresabgrenzung der Bilanzierung abzulehnen<sup>197</sup>.

Da der Steuerbescheid dem Für-Prinzip folgt, ist insbesondere bei Anwendung des In-Prinzips anwaltlicher Vortrag erforderlich, weil z.B. Steuerzahlungen und -Erstattungen auch über private Konten geflossen sein können<sup>198</sup>.

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 wird (Kap. 6 Rdn. 141)<sup>199</sup>. 73

- Verluste aus Bauherrenmodellen<sup>200</sup>
- Nichtausschöpfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten<sup>201</sup>
- Eliminierung von Ansparsabschreibungen (Rdn. 38, 55)<sup>202</sup>
- Eliminierung des Splitthingsvorteils des wiederverheirateten Ehegatten<sup>203</sup>
- Aufteilung der Steuerschuld zwischen Ehegatten nach § 207 AO<sup>204</sup>.

► **Beispiel für eine fiktive Steuerberechnung bei § 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

195 BGH FamRZ 2003, 744; Kap. 6 Rdn. 139; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 717 ff.

196 *Fischer-Winkelmann*, FamRZ 1993, 880 ff., *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2004, 160 ff.; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 718 f.

197 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 721 mit Beispiel.

198 Eingehender: *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 722 ff. mit weiteren Beispielen.

199 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 720.

200 BGH FamRZ 1987, 36, 37.

201 BGH FamRZ 2007, 1229, 1231; OLG Hamm FamRZ 2000, 311; OLG Schleswig FamRZ 2000, 825.

202 BGH FamRZ 2003, 741 ff.; FamRZ 2004, 1177 ff.

203 BGH ZFE 2005 449 ff.; FuR 2007, 367; BVG FamRZ 2003, 1821 = FuR 2003, 507 = NJW 2003, 3466.

204 BGH FamRZ 2006, 1178; 2007, 1229; mit Beispiel *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2004, 160 ff.

<b>Summe/Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	84.177	0	84.177
• Höchstbetrag der Vorsorgeaufwendungen			10.138
• abzugsfähige Kirchensteuer			1.849
• sonstige abzugsfähige Sonderausgaben			7.216
<b>Einkommen</b>			<b>64.974</b>
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
<b>Zu versteuerndes Einkommen</b>			<b>55.294</b>
<b>Berechnung der Steuer</b>			
<b>Tarifliche Einkommensteuer lt. Splittingtarif</b>			<b>10.384</b>
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind I	1.232		
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind II	1.848		
+ Summe des hinzuzurechnenden Kindergeldes			3.080
<b>Festzusetzende Einkommensteuer</b>			<b>13.464</b>
<b>Abrechnung</b>			
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	
<b>Nachzahlung</b>			<b>13.232,23</b>
Festzusetzende Kirchensteuer		917,46	
<b>Kirchensteuernachzahlung</b>			<b>917,46</b>
<b>Gesamtnachzahlung</b>			<b>14.149,69</b>

*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
<b>Summe/Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b>124.177</b>	<b>0</b>	<b>124.177</b>
• Höchstbetrag der Vorsorgeaufwendungen			10.138
• abzugsfähige Kirchensteuer			1.849
• sonstige abzugsfähige Sonderausgaben			7.216

## G. Abtretung von Steuervergütungen/Aufteilung der Steuerschuld

<b>Einkommen</b>		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
<b>Zu versteuerndes Einkommen</b>		<b>95.294</b>
<b>Berechnung der Steuer</b>		
<b>Tarifliche Einkommensteuer lt. Splittingtarif</b>		<b>25.300</b>
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind I	1.232	
Hinzuzurechnendes Kindergeld für Kind II	1.848	
+ Summe des hinzuzurechnenden Kindergeldes		3.080
<b>Festzusetzende Einkommensteuer</b>		<b>28.380</b>
<b>Abrechnung</b>		
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
<b>Nachzahlung</b>		<b>28.957,28</b>
Festzusetzende Kirchensteuer	2.254,14	
<b>Kirchensteuernachzahlung</b>		<b>2.254,14</b>
<b>Gesamtnachzahlung</b>		<b>31.211,42</b>

## G. Abtretung von Steuervergütungen/Aufteilung der Steuerschuld

Die Aufteilung der Steuerschuld zwischen Ehegatten erfolgt nach § 270 AO unter fiktiver Steuerberechnung (Rdn. 72).<sup>205</sup> **74**

Siehe hierzu weiter unter Rdn. 232 ff.

§ 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 beispielsweise die Angabe »Anspruch auf Erstattung von ESt für den Veranlagungszeitraum 2009 in zu erwartender Höhe.« Dieser Anspruch entsteht beispielsweise erst am 01.01.2010. Er kann vorher wirksam abgetreten werden, eine vor dem 01.01.2010 eingehende Anzeige ist und bleibt aber unwirksam. Sie kann allerdings ab 01.01.2010 wiederholt werden. Wird mehrfach abgetreten, greift die zuerst wirksam angezeigte Abtretung. Im Regelfall lässt sich nach der BFH-Rechtsprechung<sup>206</sup> aus einer formwirksamen (Formblatt) vom Abtretenden unterzeichneten Abtre-

205 BGH FamRZ 2007, 1229 und ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 727-755.

206 BFH BStBl II S. 522.

tungsanzeige, 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 Stpfl 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 Falle der Zusammenveranlagung schuldbefreiend Auszahlungen vornehmen darf. Für diesbezügliche **Auszahlungsanweisungen**, die das Verhältnis der zusammenveranlagten Ehegatten betrifft (ggf. in 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 seines Ehegatten.

- **Beispiel eines Teilvergleichs** unter Eheleuten für einen VZ, für den die Ehegattenveranlagung gem. § 26 EStG noch zulässig ist:  
»Die Parteien vereinbaren, dass sie für den Veranlagungszeitraum 2009 aufgrund dieser Vereinbarung getrennt zur ESt veranlagten. Der Antragsteller ist verpflichtet, seinen Anspruch auf Erstattung von ESt samt Solidaritätszuschlag<sup>207</sup> und Nebenansprüchen für den VZ 2009 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.«  
Im Falle gerichtlicher Beurkundung ist es sinnvoll, ein amtliches Abtretungsformular dabei zu haben und es gleich von den Parteien unterschreiben zu lassen.

## H. Steuerstrafrecht

- 75 Die **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 oder
  - Pflichtwidriges Belassen von Unkenntnis der Steuerbehörden zu steuerrelevanten Tatsachen oder
  - Pflichtwidrige Unterlassung der Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern.

---

207 Diese Formulierung umfasst nicht auch die Kirchensteuer.

Der Versuch ist strafbar. Der Strafraum reicht bis zu fünf Jahre Freiheitsstrafe, in besonders schweren Fällen nach Absatz 3 bis zu zehn Jahren. Rechtzeitige Selbstanzeige führt nach § 371 AO zur Straffreiheit, entbindet aber nicht von den steuerlichen Pflichten.

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.

Im Steuerstrafrecht gilt die Besonderheit, dass durch Selbstanzeige gem. § 371 AO Straffreiheit erlangt werden kann. Unrichtige oder unvollständige Angaben müssen beim Finanzamt berichtigt werden, **bevor** ein Amtsträger der Finanzverwaltung davon Kenntnis hat. Die Frage der Selbstanzeige muss daher frühzeitig, d.h. vor Überlassung des Datenträgers an die Finanzverwaltung, erörtert werden<sup>208</sup>. Es sind frühzeitig die notwendigen Schritte einzuleiten. Wenn der Prüfer vor der Tür steht, ist es zu spät. Bei Eheauseinandersetzungen ist die Selbstanzeige oft der einzig sinnvolle und legale Weg, für dessen Begehung der StPfl unbedingt einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe einschalten sollte. Zur Erlangung der Straffreiheit ist auch die fristgerechte und der Höhe nach zutreffende Steuernachzahlung notwendig.

## **J. Erbschaftsteuer-/Schenkungsteuerreform/Bewertungsregelungen<sup>209</sup>**

### **I. Vorbemerkung**

Das am 01.01.2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuergesetz<sup>210</sup> betrifft im Wesentlichen **76** die folgenden Neuregelungen:

Bewertung des Grundvermögens, des Betriebsvermögens, der Anteile an Kapitalgesellschaften und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,

persönliche Freibeträge,

Steuertarif,

Schonregelungen für Familienheime und Unternehmen.

### **II. Bewertung des Grundvermögens, § 176 Abs. 1 ff. BewG**

Das Steuerrecht kennt vier verschiedene Grundbesitzwerte:

**77**

- den gemeinen Wert zum Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer gemäß §§ 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 betrieblichem Vermögen).

208 BGH DStR 2010, 1133.

209 *Kuckenburg*, Schenkung- und Erbschaftsteuerreform, FuR 2009, 261 ff.

210 BGBl. I 2008, S. 3018 ff.

► **Übersicht zu den Bewertungsmethoden:**

**Unbebaute Grundstücke, §§ 178, 179 BewG:**

Fläche x Bodenrichtwert, § 178 BewG;

bei fehlenden Bodenrichtwertsammlungen, Ermittlung der Bodenrichtwerte aus Vergleichsflächen.

**Bebaute Grundstücke, §§ 180-191 BewG:**

Vergleichswertverfahren, § 183 BewG,

Ertragswertverfahren, §§ 184-188 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.

**a) Bewertung unbebauter Grundstücke, §§ 178, 179 BewG**

78 Die Bewertung erfolgt nach der Formel: Fläche x Bodenrichtwert.

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 der Wert aus vergleichbaren Flächen abzuleiten.

**b) Bewertung bebauter Grundstücke, §§ 180-191 BewG**

79 Das Gesetz differenziert zunächst einmal in den Vorschriften der §§ 180-191 BewG nach Grundstücksarten, die sodann unterschiedlichen Bewertungsregeln unterliegen:

1. Ein- und Zweifamilienhäuser nach § 181 Abs. 2 und 9 BewG: bis zu zwei Wohnungen (jeweils mindestens 23 m<sup>2</sup>); eine Nutzung zu anderen als Wohnzwecken unter 50 % ist unschädlich (zum Beispiel 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 (zum Beispiel 60 %), teils betriebliche oder öffentliche Zwecke (zum Beispiel 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. Wo es derartige Kaufpreissammlungen nicht gibt, insbesondere in ländlichen Gebieten, gilt das Sachwertverfahren, was zu Bedenken wegen Art. 3 GG führt.

Ertragswertverfahren,

§ 182 Abs. 3 i.V.m. §§ 184–188 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. §§ 184–188 BewG:**

Rohrertrag, § 186 BewG, Jahresnettokaltmiete oder übliche Miete

– Bewirtschaftungskosten, § 187 BewG, Betriebskosten oder Pauschalsätze nach Anlage 23 des BewG

= Reinertrag

– Bodenwertverzinsung, Liegenschaftszinssatz (§ 188 BewG) x Bodenwert

= Gebäudereinertrag x Vielfältiger (ergibt sich aus Anlage 21/22 des Gesetzes, abhängig vom Liegenschaftszinssatz und der Restnutzungsdauer)

= Gebäudeertragswert

+ Bodenwert, Fläche x Bodenrichtwert

= Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 BewG); entspricht dem Grundbesitzwert.

Sachwertverfahren,

§ 182 Abs. 4 i.V.m. §§ 189–191 BewG zur Bewertung von Grundstücken im Sinne des § 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. §§ 189–191 BewG:**

Regelherstellungskosten nach Anlage 24 des BewG x Brutto-Grundfläche des Gebäudes

= Gebäuderegelerstellungswert

– Alterswertminderung (prozentualer Anteil der gesamten Nutzungsdauer nach Anlage 22 des BewG)

= Gebäudesachwert, § 190 BewG (min. 40 % des Gebäuderegelerstellungswertes)

+ Bodenwert, Fläche x 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

80 In § 11 Abs.2 BewG ist für sämtliche Unternehmen und Beteiligungen der gemeine Wert als Bewertungsmaßstab vorgesehen.

Es gilt der Grundsatz der Rechtsformneutralität und der Gesamtbewertung.

Es gilt folgende Prüfungsreihenfolge:

1. Ableitung aus Börsenkursen nach § 11 Abs.1 BewG (bei der Verkehrswertbewertung, auch im Zugewinnausgleichsverfahren, stellt diese nur die Wertuntergrenze dar!).
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 zwei 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, zum Beispiel umsatzabhängig bei Freiberuflerpraxen nach BRAK- Methode;
  - 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;
  - c) vereinfachtes Ertragswertverfahren nach § 11 Abs.2 Satz 4 BewG i.V.m. §§ 199–203 BewG

► **Schematische Darstellung des vereinfachten Ertragswertverfahrens:**

Jahresertrag

nach §§ 201, 202 BewG der ertragssteuerliche Gewinn der letzten drei 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 Unternehmerlohn, § 202 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe 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«<sup>211</sup>, also dem Verkehrswert, für die Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren entspricht, sodass das vereinfachte Ertragswertverfahren für die dortige Bewertung ungeeignet ist).

x Kapitalisierungsfaktor

§ 203 BewG, bestehend aus Basiszinssatz von zurzeit 3,61 % plus Zuschlag von 4,5 % (als Risikofaktor), ergibt 8,11 % und damit einen Kapitalisierungsfaktor (Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes) von  $100/8,11$  gleich 12,33,

= Ertragswert des Unternehmens

+ zusätzlicher Ansatz für nichtbetriebsnotwendiges Vermögen,

§ 200 Abs. 2 BewG, Anteile an Beteiligungen, § 200 Abs. 3 BewG, innerhalb von zwei Jahren eingelegter Wirtschaftsgüter nach § 200 Abs. 4 BewG

= gemeiner Wert des Unternehmens

4. als Mindestwert Substanzwert nach § 11 Abs.2 Satz 3 BewG

---

211 BGH FamRZ 1999, 361 ff.

### Bewertung des Vermögens von Personengesellschaften

Nach § 199 Abs. 2 BewG kann auch der Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG im vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelt werden.

Dies gilt jedoch nur für das Gesamthandsvermögen, wobei Sonder- und Ergänzungsbilanzen<sup>212</sup> 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 x 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 Buchstabe a BewG bzw. dem Gewinnverteilungsschlüssel nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchstabe b des BewG.

= Anteil am Gesamthandsvermögen

+/- Sonderbetriebsvermögen für Grundstücke, 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 Abfindungsklauseln

Durch die verkehrswertorientierte Bewertung des Betriebsvermögens wächst die praktische Bedeutung und das Haftungsrisiko bei Nichtbeachtung des § 7 Abs. 7 ErbStG.

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 zur Zeit des Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungswert übersteigt.

#### ► 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 €

<sup>212</sup> Vergleiche hierzu ausführlich *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 326 ff.

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!

### IV. Bewertung von Lebensversicherungen nach § 12 Abs. 4 BewG

- 81 Ansprüche aus noch nicht fälligen Lebensversicherungen sind mit dem Rückkaufswert (Zerschlagungswert) mit Gewinnanteilen zu bewerten und damit mit der Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren identisch.

### V. Bewertung von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen, § 14 ErbStG

- 82 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 Sterbeta-bellen des Statistischen Bundesamts neu zu ermitteln. Entsprechende Tabellen werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

## K. Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuerreform/Steuernovellierungen

### I. Überblick über die Neuregelung

- 83 Das BVerfG<sup>213</sup> hatte dem Gesetzgeber auf der 1. Ebene vorgegeben, bei der Erbschaftsteuer/Schenkungssteuer den Gleichheitsgrundsatz für alle Vermögenswerte nach Art. 3 GG zu beachten. Zur Bewertung der Vermögensgegenstände wird auf die Vorabschnitte verwiesen.

Auf der 2. Ebene hatte das Gericht dem Gesetzgeber die Möglichkeit eingeräumt, steuerliche Lenkungsziele oder volkswirtschaftliche und sonstige finanzpolitische Ziele zu verfolgen.

Bei der Neuregelung zur Erbschaft- bzw. der Schenkungssteuer hat der Gesetzgeber daraufhin Maßnahmen getroffen, um Verschonungsregelungen einzuführen, beziehungsweise 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

---

213 BVerfG BStBl II 2007, S.192.

## II. Freibeträge und sachliche Steuerbefreiungen

Der Gesetzgeber hat sowohl die persönlichen Freibeträge, § 16 ErbStG, als auch die sachlichen Steuerbefreiungen reformiert, § 13 ErbStG. 84

### 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: 85

	bisher in €	neu in €
<b>Steuerklasse I</b>		
Hausrat	41.000	41.000
Andere bewegliche körperliche Gegenstände	10.300	12.000
<b>Steuerklassen II und III</b>		
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 betrafen<sup>214</sup>. 86

(Haftungsfalle 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 Nrn. 1–5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken ganz oder teilweise genutzt wird (Familienheim, bei Teilnutzung gequotelte)
- 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

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 Nrn. 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

<sup>214</sup> Ausführlich zur Altregelung; *Kuckenburg*, FuR 2005, 337 ff.

- 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 Nrn. 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 m<sup>2</sup>
- 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**

87		bisher in €	ErbStG in €
	<b>Steuerklasse I</b>		
	Ehegatte	307.000	500.000
	Kinder	205.000	400.000
	Enkel	51.200	400.000
	übrige Personen	51.200	100.000
	<b>Steuerklasse II</b>	10.300	20.000
	<b>Steuerklasse III</b>	5.200	20.000
	Eingetragenen Lebenspartner	5.200	500.000

(Der eingetragene Lebenspartner bleibt in Steuerklasse III, ihm wird jedoch nach § 10 Abs. 1 ErbStG ebenfalls der Versorgungsfreibetrag für den Erwerb von Todes wegen zuerkannt.)

**III. Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG**

88 § 15 ErbStG regelte die Steuerklassen wie folgt:

**Steuerklasse I:**

- Ehegatten
- Kinder und Stiefkinder
- Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder
- Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen

**Steuerklasse II:**

Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören

Geschwister

Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern

Stiefeltern

Schwiegerkinder

Schwiegereltern

geschiedener Ehegatte.

**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	30	30
300.000	11	30	30
600.000	15	30	30
6 Millionen	19	30	30
13 Millionen	23	50	50
26 Millionen	27	50	50
über 26 Millionen	30	50	50

Das Jahressteuergesetz 2010 senkt die Sätze der Steuerklasse II für Geschwister und Geschwisterkinder auf 15% bis 43% statt bisher 30% bis 50%.

**IV. Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG/Verschonungsregeln**

Die genannten Vorschriften stellen das Kernstück der Verschonungsregeln für das so genannte Produktivvermögen dar. 89

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% so genannten Verwaltungsvermögens handelt.

Verwaltungsvermögen liegt vor bei an Dritte zur Nutzung überlassenen Grundstücken und Ähnlichem (ohne Betriebsaufspaltung, Sonderbetriebsvermögen, Betriebsverpach-

tung mit Ausnahmen, Konzernstrukturen, Wohnungsunternehmen), Anteile an Kapitalgesellschaften mit weniger als 25 %, Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften mit Verwaltungsvermögen mit mehr als 50 % und Wertpapieren.

Das Verhältnis des gemeinen Wertes der Einzelwirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebes ist 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 % unterliegt und um einen gleitenden Abzugsbetrag zu reduzieren ist, §§ 13 b Abs. 4, 13a Abs. 2 ErbStG.

► **Beispiel:**

Wert des Betriebsvermögens	1 Million	2 Millionen	3 Millionen
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 (Definition der Lohnsumme in Abs. 4) innerhalb der Lohnsummenfrist (7 Jahre) 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten (= Mindestlohnsumme).

Ausgangslohnsumme ist die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf, vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden, Wirtschaftsjahre.

Die Lohnsummenregelung entfällt, wenn der Ausgangswert 0 oder der Betrieb nicht mehr als 10 Beschäftigte hat; in Höhe des prozentualen Unterschreitens der Mindestlohnsumme vermindert sich der Verschonungsabschlag.

► **Beispiel:**

Ergäbe die Lohnsumme z.B. 585% am Ende der 7-jährigen Lohnsummenfrist, wäre eine Kürzung von 10% des Verschonungsabschlags vorzunehmen ( $650 - 585 = 65$ ;  $65 / 650 = 10\%$ ), sodass dieser statt 85% nur 76,5% betrüge.

Bei der zeitanteiligen Berechnung wegen Verstoßes gegen die Behaltensfrist wird der Verschonungsabschlag nach vollen Jahren bemessen. Für das Jahr, in dem die schädliche Handlung stattfindet, soll der Verschonungsabschlag nicht gewährt werden.

Wenn also im 3. Jahr eine schädliche Veräußerung stattfindet, wird der Verschonungsabschlag nur i.H.v.  $2/7$  von 85% und damit i.H.v. 24,29% gewährt.

Wie ein gleichzeitiger Verstoß gegen Behaltensfrist und Mindestlohnsumme zu berechnen ist, ist bisher ungeklärt.

Der Verstoß gegen die Mindestlohnsumme und/oder Behaltensfrist führt zum rückwirkenden, verhältnismäßigen Entfallen der Vergünstigung nach § 13a Abs. 1 Nr. 5, Abs. 5 Satz 2 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. 90

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 (Rdn. 89).

## 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. 91

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, so dass eine sorgfältige Dokumentation sinnvoll ist.

Der Lohnsummentest (Rdn. 89) 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 92

- zu Wohnzwecken vermietet werden,
- im Inland/EU/EWR belegen sind und
- nicht zu begünstigtem Vermögen im Sinne der §§ 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). 93

## IX. Einkommensteuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer, § 35 b EStG

- 94 Durch diese neu geschaffene Vorschrift soll eine Doppelbelastung von Einkünften mit Erbschaft- und Einkommensteuer vermieden werden.

Es erfolgt eine Ermäßigung der Einkommensteuer in Höhe des Prozentsatzes, den die festgesetzte Erbschaftsteuer auf den Bruttoerwerb des Vermögens gehabt hätte.

## L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung

### I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG

#### 1. Grundsatz

- 95 In § 32 EStG werden die berücksichtigungsfähigen Kinder für die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibetrag zentral und einheitlich bestimmt.

§ 32 EStG macht die steuerliche Berücksichtigung vom 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

Danach richten sich diverse kindbezogene Freibeträge und Begünstigungen. Hierbei handelt es sich um:

- den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG<sup>215</sup>
- das Kindergeld, § 63 EStG
- den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG (früher bis VZ 2003 Haushaltsfreibetrag, § 32 Abs. 7 EStG)
- den Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG
- die Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG (früher § 33c bis VZ 2005/2006 bzw. danach bis VZ 2008 §§ 4f, 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG)<sup>216</sup>

Das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (Konjunkturpaket II)<sup>217</sup> bescherte allen Kindergeldbeziehern einen Kinderbonus in Höhe von 100 € je Kind. Dieser wird nicht mit den Bedarfsätzen von Sozialleistungen verrechnet. Allerdings erfolgt in 2009 eine Verrechnung mit den Freibeträgen bei der Einkommensteueranlagung.

Die Regelsätze für 6- bis 13-jährige Kinder von Hartz IV-Empfängern sind auf 70%<sup>218</sup> erhöht worden.<sup>219</sup>

---

215 § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950), anzuwenden ab dem Veranlagungszeitraum 2010.

216 BMF-Schreiben v. 22.07.2010: vorläufige Feststellung hinsichtlich der beschränkten Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten.

217 BGBl. I 2009, 416.

218 Siehe zu den neuen Regelsätzen zur Grundsicherung ab 01.07.2009 unter [www.arbeitsagentur.de](http://www.arbeitsagentur.de).

219 Siehe zur Verfassungsmäßigkeit BVerfG Urteil v. 9. Februar 2010 – 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09 [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de); die gesetzliche Neuregelung lag bei Redaktionsschluss noch nicht vor.

Berücksichtigt werden leibliche Kinder, Adoptivkinder<sup>220</sup> und Pflegekinder,<sup>221</sup> die der Stpfl in seinen Haushalt aufgenommen hat und mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil<sup>222</sup> auf seine Kosten unterhält. Beim noch nicht schulpflichtigen Kind ist das Obhuts – und Pflegeverhältnis zu einem allein erziehenden Elternteil i.d.R.<sup>223</sup> zugunsten eines Pflegeverhältnisses nach einem Jahr durchbrochen. Eine mindestens zweijährige Zeitspanne wird für noch schulpflichtige Kinder zitiert.<sup>224</sup>

Durch Beschluss des Bundestages vom 02.06.1995<sup>225</sup> ist der Bundesregierung aufgegeben, alle zwei Jahre einen Bericht über das Existenzminimum von Kindern und Familien zu erstatten. Der sechste Bericht für 2008<sup>226</sup> kommt ebenso wie der siebte Bericht für 2010 unter (6.4.)<sup>227</sup> zu dem Ergebnis, dass der Grundfreibetrag im ESt-Tarif, der Kinderfreibetrag und der Betreuungsfreibetrag den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen.

### 2. Kollisionsfälle<sup>228</sup>

Besteht beim adoptierten Kind das Kindschaftsverhältnis zu den Eltern weiter, wird es **vorrangig** als Adoptivkind berücksichtigt. Ist ein im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandtes Kind zugleich Pflegekind, zählt es **vorrangig** als Pflegekind. **96**

### 3. Regelmäßige Berücksichtigungsdauer<sup>229</sup>

Sie beginnt **mit** dem vollen Monat der Lebendgeburt und endet mit dem Monat der<sup>230</sup> **Vollendung** des 18. Lebensjahres. In dieser Zeitspanne erfolgt eine Berücksichtigung unabhängig von Einkommen und Bezügen des Kindes, auch bei hohem Kindeseinkommen. Auch eigenes Vermögen des minderjährigen Kindes ist hier ebenso wie der Ertrag daraus völlig unerheblich. **97**

BFH<sup>231</sup> 23.11.2000: Schicken Eltern ihr sechsjähriges Kind für einen neunjährigen Schulbesuch zu den Großeltern ins Ausland, verliert das Kind grundsätzlich seinen Inlandswohnsitz auch wenn Besuchsaufenthalte bei den Eltern stattfinden und nach dem Schulabschluss eine Rückkehr erfolgen soll. Die Entscheidung beschäftigt sich auch mit der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Freistellung des Existenzminimums der Familie durch Kindergeld oder Kinderfreibetrag.

220 § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG: »... im ersten Grad mit dem Stpfln verwandte Kinder«.

221 § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG fordert ferner ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band sowie Nichtbestehen des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den leiblichen Eltern.

222 BFH FamRZ 2004, 2003, 1388 (mindestens 20 %).

223 BFH NJW 1996, 1846.

224 *Plewka/Söffing* NJW 1996, 1943 mit Hinweis auf BFH BStBl II 1996, 63.

225 BT-Drucks. 13/1558 und amtliches Protokoll der 42. Sitzung des Bundestages vom 02.06.1995.

226 BT-Drucks. 16/3265.

227 Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2010, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

228 § 32 Abs. 2 EStG.

229 § 32 Abs. 3 EStG.

230 *Schmidt/Loschelder*, EStG § 31 Rn. 25, § 32 Rn. 27.

231 *EzFamR* aktuell 2001, 131; BStBl II 2001, 279; BFHE 193, 569.

#### 4. Berücksichtigung ab Vollendung des 18. Lebensjahres<sup>232</sup>

- 98 Hierzu zählt erstmals der Monat nach Eintritt der Volljährigkeit. Es muss **eine** der folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:
- Das 21.<sup>233</sup> Lebensjahr ist noch nicht vollendet und das Kind steht nicht in einem Beschäftigungsverhältnis und ist im Inland bei einer Agentur für Arbeit arbeitssuchend.
  - Das Kind hat das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet und
    - a) wird für einen Beruf ausgebildet<sup>234</sup> oder
    - b) befindet sich in höchstens viermonatiger Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten, oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreitenden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des ZivildienstG oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes i.S.d. Buchstaben d., oder
    - c) kann eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen, oder
    - d) leistet ein gesetzliches freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr.<sup>235</sup>

Das Kind kann sich – unabhängig vom Alter – wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung nicht selbst unterhalten. Hierzu macht der BFH in seiner Entscheidung<sup>236</sup> vom 15.10.1999 grundlegende Ausführungen, die sich mit dem Grundbedarf i.S.d. Existenzminimums, behinderungsbedingtem Mehrbedarf und der Nichtanrechnung von Eingliederungshilfe nach dem SGB und Pflegegeld beschäftigt. Ab VZ 2000 regelt das Gesetz ausdrücklich, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten sein muss. Ein Anspruch auf Kindergeld für ein arbeitsloses, behindertes Kind besteht, wenn die Behinderung in erheblichem Umfang kausal dafür ist, dass das Kind keine Arbeit findet und deshalb seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann.<sup>237</sup>

Der Berücksichtigungstatbestand zu b) – bis zu viermonatige Überbrückungszeit oder Zwangspause – bereitet Rechtsprobleme und unterliegt der Änderung durch das 2. G zur Familienförderung ab VZ 2002. Zuvor wurde die Überbrückungszeit nach den EStR 2001, 180 a nur auf Antrag (einheitlich für die gesamte Zwangspause, auch wenn sie sich über zwei VZ erstreckt) berücksichtigt. Es war von einem Wahlrecht auszugehen.<sup>238</sup> Der Antrag war sinnvoller Weise nicht zu stellen, wenn in der Überbrückungszeit eigene Einkünfte oder Bezüge des Kindes anfielen, die zu einem schädlichen Überschreiten des Grenzwertes eigener Einkünfte und Bezüge führten. Ab VZ 2002 besteht dieses Wahlrecht nicht mehr<sup>239</sup> und die Zwangspause ist immer zu berücksichtigen, mit der Folge, dass in bis zu zwei betroffenen VZ die Grenze schädlicher eigener Einkünfte und Bezüge

---

232 § 32 Abs. 4 EStG.

233 Gem. § 32 Abs. 5 EStG erhöht sich die Altersgrenze entsprechend der Dauer des geleisteten Grundwehrdienstes oder Zivildienstes. Gleiches gilt für bestimmte Fälle freiwilligen Wehrdienstes oder Tätigkeit im Polizeivollzugsdienst oder in der Entwicklungshilfe.

234 Auch in diesem Fall (2a) erhöht sich die Altersgrenze gem. vorstehender Fußnote.

235 Ab VZ 2001 u.a. auch ein Freiwilligendienst i.S.v. EG-Beschlusses Nr. 1031/2000, ein anderer Dienst im Ausland i.S. § 14b ZivildienstG, ein Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/ und des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.11.2006 zur Einführung des Programms »Jugend in Aktion« (ABl. EU Nr. 327, 30) oder ein anderer Dienst im Ausland im Sinne eines entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes »weltwärts« im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 01.08.2007 (BAnz. 2008, 1297), s.a. *Hollatz NWB* 2005, 1414.

236 BFH FamRZ 2000, 665.

237 BFH DStRE 2010, 401.

238 BMF-Schreiben v. 09.03.2001, BStBl I 2001, 207.

239 *Binger NWB* 2001 F3b 5459.

des Kindes überschritten sein kann, so dass auch die reinen Ausbildungszeiten vor bzw. nach der Zwangspause aus der Berücksichtigung ausscheiden können. Das Überschreiten des Grenzwertes führt zur Versagung der steuerlichen Kinderfreibeträge und zur Rückforderung bereits bezahlten Kindergeldes. Beides hat unterhaltsrechtliche Auswirkung.

Kinder, die den **Grundwehr- oder Zivildienst** leisten, erhalten weder Kindergeld noch wird ein Kinderfreibetrag gewährt.<sup>240</sup>

Zum häufigen Fall der **Berufsausbildung** hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung<sup>241</sup> vom 09.06.1999 großzügige Auslegungsmaßstäbe gesetzt. 99

Demnach kann auf die Rechtsprechung des BSG zum BKGG alter Fassung nur beschränkt zurückgegriffen werden, da es seit dem 01.01.1996 in erster Linie um die Steuerfreistellung des Existenzminimums des Kindes geht. Der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, die für den angestrebten Beruf geeignet sind, unabhängig davon, ob sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind. Das gilt auch für Sprachaufenthalte im Ausland, wenn Ausbildungsinhalt und Ausbildungsziel von einer fachlich autorisierten Stelle vorgegeben werden. Auch Au-pair-Verhältnisse sind anzuerkennen, wenn sie von systematischem Sprachunterricht begleitet werden. Zur Berufsausbildung gehört auch der Besuch Allgemeinwissen vermittelnder Grund- Haupt- und Oberschulen sowie der Besuch von Fach- und Hochschulen oder eines College in den USA. Sprachaufenthalte im Ausland sind in der Regel anzuerkennen, wenn sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben oder empfohlen sind. Auch eine im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführte Promotion ist zu fördern. Das gilt auch für das Anwaltspraktikum eines Jurastudenten. Auch Rechtsreferendare absolvieren nach Ansicht des BFH<sup>242</sup> eindeutig eine Berufsausbildung i.S. §32 EStG. Anmerkung: Die Berücksichtigungsfähigkeit kann aber an der Altersgrenze oder/und der Höhe eigener Einkünfte scheitern.

Nach BFH<sup>243</sup> galt: Bei mehrjährigem **Auslandsstudium** behält das Kind den Wohnsitz in der Inlandswohnung der Eltern nur dann bei, wenn es dort in ausbildungsfreien Zeiten wohnt. Für die Dauer des Aufenthalts im inländischen Elternhaus kommt es nur auf die Unterbrechungen des Auslandsaufenthalts an. Die Dauer der Inlandsaufenthalte vor dem Beginn oder nach dem Ende des Studiums bleibt dabei außer Betracht.<sup>244</sup> Die Rückkehrabsicht für die Zeit nach dem Auslandsstudium besagt nichts über die Beibehaltung des Wohnsitzes. Auch bei langjährigen Auslandsaufenthalten kann der Inlandswohnsitz fortbestehen, wenn das Kind fünf Monate im Jahr bei den Eltern wohnt. Der Senat hält teilweise an der Entscheidung vom 10.08.1998<sup>245</sup> nicht fest. Der BFH<sup>246</sup> berücksichtigt selbstverständlich ein Kind nicht, wenn es auch in Österreich Kindergeld bezieht. Gleiches gilt nach BFH,<sup>247</sup> wenn es die Berufsausbildung wegen eigener Elternzeit unterbricht. Demgegenüber berücksichtigt der BFH<sup>248</sup> ein volljähriges Kind wenn es einen zugesagten Ausbildungsplatz nur verspätet antreten kann.

240 BFH FamRZ 2001, 1707; BVerfG FamRZ 2004, 1272.

241 BFH FamRZ 2000, 537.

242 BFH BStBl II 2000, 398.

243 BFHE 193, 558; s. zur Berücksichtigung von Aufwendungen im Ausland lebender Personen BMF-Schreiben v. 07.06.2010 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

244 BFH DStRE 2010, 885.

245 – VI B 21/98 –.

246 BFH FamRZ 2003, 233.

247 BFH FamRZ 2003, 1926.

248 BFH FamRZ 2003, 1926; BFH DB 2010, 1444.

5. Einkommen des volljährigen Kindes

100 In den beiden ersten Fallgruppen (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) wird das Kind nicht berücksichtigt, wenn es eigene **Einkünfte** (s.o. Rdn. 17 f.) **und Bezüge**<sup>249</sup> über 7.680€<sup>250</sup> im Kalenderjahr hat. Der Betrag erhöht sich ab VZ 2010 auf 8.004€.<sup>251</sup> Es handelt sich hierbei um eine strikte **Grenze**, nicht um einen Freibetrag. Selbst bei nur geringer Überschreitung entfällt der Anspruch auf das Kindergeld in voller Höhe.<sup>252</sup> Mit dem Konjunkturpaket II<sup>253</sup>, das rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft getreten ist und den Grundfreibetrag auf 7.843 € und ab 01.10.2009 auf 8.004 € erhöht hat, war der Betrag zunächst nicht verändert worden. Dies lag daran, dass sich die Einkünfte- und Bezügelgrenze an dem Existenzminimum eines Erwachsenen orientieren. Nach dem siebten Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 21.11.2008 beläuft sich das in 2010<sup>254</sup> für einen Alleinstehenden steuerfrei zu stellendes Existenzminimum auf 7.656 € und damit unter dem Betrag von 7.680 €. Es bestand daher zunächst kein Grund, Eltern im Rahmen des Familienausgleichs zu entlasten.

Für jeden Monat, in dem es an einer Berücksichtigungsfähigkeit überhaupt fehlt, (wenn die Voraussetzungen an keinem Tag des Monats vorliegen) ermäßigt sich der Grenzwert um 1/12. Einkünfte und Bezüge, die auf diese Monate (Kürzungsmonate) entfallen, bleiben aber außer Ansatz. Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nur für einen Teil des Monats vor, sind auch nur die auf diesen Teil entfallenden Einkünfte und Bezüge schädlich. Das gilt z.B. für den Übergangsmonat, in dem noch Ausbildung und schon Erwerbstätigkeit erfolgen. Auch dies ergibt sich aus einer Gesetzesänderung ab VZ 2002. Für die Zeit davor musste der BFH mit zwei Urteilen vom 01.03.2000<sup>255</sup> die belastende Auffassung der Finanzverwaltung korrigieren, die alle Einkünfte und Bezüge des Übergangsmonats beim Grenzwert schädlicher Einkünfte und Bezüge anrechnen wollte. Schädlich ist nach BFH<sup>256</sup> ein Abschnitt von mehr als 4 Monaten zwischen Ausbildung und freiwilligem sozialen Jahr.

Entwicklung des Grenzwertes unter Berücksichtigung des StSenkG:

1996 + 1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 + 2004	2005 - 2009	2010
DM 12.000	DM 12.360	DM 13.020	DM 13.500	DM 14.040	€ 7.188	€ 7.428	€ 7.680	€ 8.004

► **Fall:** Ein volljähriges Kind (unter 25) ist im Januar und Februar 2010 noch mit Monatseinkünften von je 1.500 € berufstätig. Im März 2010 beginnt es ein Studium, daneben erzielt es vom 1.3. bis 31.12. 4.500 € Einkünfte. Die Grenze der schädlichen Einkünfte und Bezüge reduziert sich um 2/12 von 8.004 € auf 6.670 €. Die Einkünfte für Januar und Februar bleiben außer Betracht, diejenigen für März bis Dezember in Höhe von 4.500 € überschreiten 6.670 € nicht und sind somit unschädlich.

249 Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge bleiben außer Betracht, entsprechendes gilt für Einkünfte, die für solche Zwecke verwandt werden.

250 1996 12.000 DM; § 52 XXII a EStG sah für 1997 eine Erhöhung auf 12.360 DM vor, die durch das JStG 1997 ausgesetzt wurde, auch insoweit gelten 12.000 DM. Ab 1997 neu für Kinder im Ausland: Kürzung der Grenze nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates. Wert 2001 14.040 DM.

251 www.bundesfinanzministerium.de.

252 BVerfG v. 27.07.2010, 2 BvR 2122/09, unter www.bundesverfassungsgericht.de.

253 BGBl I 2009, 416.

254 Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2010, www.bundesfinanzministerium.de.

255 BFH BStBl II 2000, 461 und BFH BStBl II 2000, 462.

256 BFH FamRZ 2003, 1926.

In gleicher Weise ist der Grenzwert zeitanteilig für das Jahr zu kürzen, in dem **Volljährigkeit** des Kindes eintritt. Die Monate, zu deren Beginn das 18. Lebensjahr nicht vollendet war, führen zu anteiliger Kürzung. **101**

Der **BFH**<sup>257</sup> hat entschieden, dass bei der Ermittlung des Jahresgrenzbetrages für schädliche Einkünfte und Bezüge des Kindes besondere Ausbildungskosten gem. § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG unabhängig davon abzugsfähig sind, ob sie aus den Einkünften und Bezügen bezahlt werden. Besondere Ausbildungskosten sind solche tatsächlichen Aufwendungen, die bei der Einkünftermittlung als Werbungskosten zu berücksichtigen wären. Das Gesetz enthält keinen Katalog maßgeblicher Aufwendungen, so dass nicht auf Aufwendungen beschränkt werden darf, für die öffentliche Mittel geleistet werden können. Auch nach der Ausbildungsqualifikation und Funktionsbindung der Bezüge ist nicht zu unterscheiden. Der ausbildungsbedingte Mehrbedarf für ein Zusatzstudium im Ausland mindert die Einkünfte und Bezüge des Kindes entweder gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten, wenn es sich um Fortbildungskosten handelt, sonst gem. § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG. Ein erhöhter Lebensbedarf im Ausland ist in beiden Fällen regelmäßig nicht zu berücksichtigen.

► **Hinweis für die Praxis:** Soweit Einkünfte des Kindes betroffen sind, lassen sich diese beispielsweise bei nichtselbstständiger Arbeit (Auszubildender) im Einklang mit dem Gesetz durch rechtzeitigen Aufwand für Werbungskosten reduzieren, soweit der konkrete Aufwand den Arbeitnehmerpauschbetrag von jährlich 920 € überschreitet. Beispiel: Fachliteratur, Lehrgänge und Arbeitsmittel, z.B. Computer.<sup>258</sup> Die **EStR**<sup>259</sup> verweisen hinsichtlich der Einkünfte auf § 2 Abs. 1 des Gesetzes. Die rein steuertechnischen Einkünfte sind zunächst maßgeblich, auch soweit sie für die Lebensführung nicht zur Verfügung stehen, beispielsweise in Form der einbehaltenen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung. Auch negative Einkünfte, z.B. aus Vermietung und Verpachtung fließen ein. Der **BFH**<sup>260</sup> hat entschieden, dass der Begriff der Einkünfte in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 EStG entspricht. Der Grenzbetrag von 12.000 DM entspricht für den Veranlagungszeitraum 1997 verfassungsrechtlichen Anforderungen.

Der Begriff der Bezüge ist bis zum VZ 2001 nicht definiert. Die Einkünfte des Kindes in Höhe des Versorgungsfreibetrages und des Sparerfreibetrages sind keine Bezüge i.S.v. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.<sup>261</sup> **102**

Zu den **Bezügen** gehören insbesondere die den steuerlichen Ertragsanteil übersteigenden Teile von Leibrenten, Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, bestimmte steuerfreie Renten und Bezüge, bestimmte Sonderabschreibungen und Absetzungen sowie pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG und Sozialhilfeleistungen. Auch **BAföG-Zahlungen** zählen – abzüglich einer jährlichen Pauschale – zu diesen Einkünften. Keine Bezüge sind Leistungen nach dem **BERzGG** und ein **BAföG Darlehen**, weil es sich um ein Darlehen handelt. **103**

**Zeitliche Zuordnung:** **Rentennachzahlungen** (Halbwaisenrente) für das Vorjahr an ein Kind in Ausbildung sind zur Ermittlung des schädlichen Jahresgrenzbetrages **im Jahr** des Zuflusses zu berücksichtigen. Das gilt auch soweit es sich bei der Rente nicht um Einkünfte, sondern um Bezüge handelt. Ein **Teilverzicht** auf Einkünfte und Bezüge ist nach **104**

257 BStBl II 2001, 491; BFHE 193, 444.

258 Vorsicht: Bei Anschaffungskosten oberhalb von 800 DM ist entsprechend der üblichen Nutzungsdauer abzuschreiben.

259 EStR 2001, 180 e I (EStR 1999, 180e und H 180 e).

260 BFH FamRZ 2001, 89.

261 BFH FamRZ 2001, 222.

dem Gesetz nicht zu berücksichtigen. Maßgeblich sind aber vereinbarte Vergütungen, beispielsweise für ein Ausbildungsverhältnis, für das keine tarifliche oder gesetzliche Vergütung bindend vorgeschrieben ist. Leistungen des Ehegatten des Kindes (auch Familienunterhalt) sind Bezüge,<sup>262</sup> nicht aber die Unterhaltsleistung der Eltern. Der BFH sieht einen Verzicht auf Weihnachtsgeld zur Erhaltung des Kindergeldes<sup>263</sup> als missbräuchlich an.

- 105 Fraglich ist, ob ein schädlicher **Verzicht** auf Einkünfte vorliegt, wenn beispielsweise der Ausbildungsbetrieb wegen schlechter Leistungen oder finanzieller Probleme eine bezogen auf Vertrag oder Tarif zu niedrige Vergütung bezahlt und sich der Auszubildende nicht dagegen wehrt. Skerhut<sup>264</sup> verneint dies mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, die nur einen rechtsmissbräuchlichen Verzicht sanktionieren will.

Geldzuwendungen eines Dritten, die der Kapitalbildung dienen, sieht der BFH<sup>265</sup> nicht als Bezüge.

### 6. Einkommen behinderter Kinder

- 106 Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind die den Grenzwert überschreitenden Einkünfte und Bezüge nur in den ersten beiden Fallgruppen schädlich, nicht beim **behinderten Kind**. Die Finanzverwaltung will aber über den Wortlaut des Gesetzes hinweg auch dann nach dem Sinn der Regelung eigene Einnahmen berücksichtigt wissen.<sup>266</sup>

Die Glaubhaftmachung, dass der Bedarf des Kindes auch durch höhere Einkünfte und Bezüge nicht gedeckt ist, soll dem Stpfl vorbehalten<sup>267</sup> bleiben. Insoweit kommt es bei Heimunterbringung auf den tatsächlichen Aufwand, aber auch auf Sozialleistungen an.

Wenn die Behinderung in erheblichem Umfang mit ursächlich für die Arbeitslosigkeit ist oder wenn die vom Kind erzielbaren Einkünfte nicht den gesamten Lebensbedarf decken können, hat ein arbeitsloses behindertes Kind Anspruch auf Kindergeld.<sup>268</sup>

### 7. Auslandsberührung

- 107 Fragen unbeschränkter Steuerpflicht spielen **vorab** bei der generellen Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes keine Rolle, vgl. BMF-Schreiben v. 07.06.2010 unter Fn. 243.

## II. Familienleistungsausgleich

### 1. Duales System (bis 1995)

- 108 Bis 1995 wurden Kindergeld und Kinderfreibetrag (KFrB) als Jahresbetrag dual nebeneinander gewährt. Das Kindergeld war deutlich niedriger als aktuell und wurde als Sozialleistung nach dem BKGG gewährt, mit schwer zu handhabenden einkommensabhängigen Zu- und Abschlägen. Auswirkungen auf die ESt hatte das Kindergeld nicht. Bei sehr niedrigem oder fehlendem Einkommen wirkte sich der steuerliche Kinderfreibetrag nicht

---

262 Soweit nicht durch begrenztes Realsplitting Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG entstehen; EStR 2001, 180 e II Nr. 9.

263 BFH FamRZ 2003, 1556.

264 Skerhut NWB 2001 F3 1739.

265 BFH FamRZ 2004, 1027.

266 Einführungsschreiben des BMF zum Familienleistungsausgleich vom 18.12.1995, Rn. 20 mit Hinweis auf Abschn 180 d EStR und unter Erhöhung des dortigen Betrages von 9.540 DM auf 12.000 DM. Die EStR 1999 lassen eine Erhöhung des Grenzwertes um den Behindertenpauschbetrag zu.

267 EStR 1999, 180 d; die EStR 2001 enthalten hierzu keinen Hinweis.

268 BFH DStR 2010, 401.



entlastend aus, sodass zur Erfüllung verfassungsrechtlicher Vorgaben (steuerliche Entlastung des Existenzminimums des Kindes) eine Neuregelung gefunden werden musste<sup>269</sup>.

**Die Sondervorschrift des § 53 EStG**

109

Sie kam mit dem FamilienförderungsG und gewährt für die Jahre 1983 bis 1995 Korrekturmöglichkeiten soweit entweder die Veranlagung noch nicht bestandskräftig abgeschlossen ist oder der Steuerbescheid hinsichtlich der Höhe des Kinderfreibetrages als vorläufig bezeichnet wurde. Neue Steuerbescheide sind von Amts wegen zu erlassen, soweit sich für den Stpfl eine Verbesserung ergibt. § 53 EStG führt folgende DM-Beträge für die Prüfung des steuerlichen Existenzminimums eines Kindes ein:

1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
3.732	3.864	3.924	4.296	4.416	4.572	4.752
1990	1991	1992	1993	1994	1995	
5.076	5.388	5.676	5.940	6.096	6.168	

Die Sonderregelung trägt Elemente des ab 1996 geltenden neuen Familienleistungsausgleiches. Das Gesetz verlangt die Umrechnung des je gewährten Kindergeldes mit dem Grenzsteuersatz des Betroffenen in einen fiktiven Freibetrag. Die Summe aus diesem und dem seinerzeit gewährten Kinderfreibetrag wird mit dem Betrag für das Existenzminimum aus der vorstehenden Tabelle verglichen. Ist der Tabellenbetrag höher, besteht Korrekturbedürfnis weil das Existenzminimum unter Einbeziehung des Kindergeldes bisher nicht voll steuerfrei gestellt wurde.

**2. Reform 1996**

Ihr Ziel ist eine gerechtere Ausgleichsregelung und die steuerliche Freistellung des Existenzminimums auch von Kindern. Kindergeld und KFrB stehen nun **alternativ** nebeneinander. Sie schließen sich für die ESt selbst im Ergebnis gegenseitig aus. Während des laufenden Jahres wird immer nur das Kindergeld<sup>270</sup> als monatliche Steuervergütung geleistet.<sup>271</sup>

110

Der KFrB (bzw. ab VZ 2000 die FrB nach § 32 Abs. 6 EStG) kommt vorweg nicht zum Tragen, auch nicht bei der einbehaltenen Lohnsteuer der Arbeitnehmer. Anders ist es (s.o.) beim SolZ und der Kirchenlohnsteuer. Bei deren Bemessung ist der Kinderfreibetrag (oder ab VZ 2000 die Freibeträge) schon unter dem laufenden Jahr gem. § 51a Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

**3. Lohnsteuerkarte**

Die auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen Zähler für Kinder<sup>272</sup> wirken sich ausschließlich auf die Zuschlagsteuern, nämlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, aus. Diese werden immer aus einer fiktiven ESt gerechnet, wie sie sich mit Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG ergeben würde, § 51a Abs. 2 EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob Kindergeld geleistet wird. Gleiches gilt für die Zuschlagsteuern auch stets bei der Veranlagung zur ESt, vgl. hierzu unten Rdn. 197.

111

269 Siehe zur Berücksichtigung finanzieller Belastungen durch Kinder im Einkommensteuerrecht, Kindergeld und Kinderfreibetrag, auch Quernheim ZFE 2006, 328.

270 § 31 Satz 3 EStG.

271 Ausgenommen Fälle der Kindergeldleistung nach dem BKGG.

272 Beispiel Steuerklasse III/2,0 (= Zähler 2,0).

#### 4. Vergleichsberechnung

- 112 Bei der Veranlagung zur ESt ist Kind für Kind, beginnend mit dem ältesten in absteigender Altersreihenfolge, zu berechnen, ob die einkommensteuerliche **Entlastung** durch Abzug der Kinder- und Betreuungsfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG niedriger oder höher ist als das gewährte Kindergeld. Ein Kind, das im Kalenderjahr ausscheidet oder hinzukommt, wird im angebrochenen Monat voll berücksichtigt. Wenn sich dadurch die Rangordnung ändert, ist die Vergleichsberechnung auf das volle Jahr vorzunehmen. Bis VZ 2006 war das Monatsprinzip nach §§ 32 Abs. 6, 71 EStG zu beachten. Ab VZ 2007 hat die Günstigerprüfung auf das gesamte Jahr bezogen zu erfolgen.

Der halbe Kinderfreibetrag beträgt ab VZ 2008 1.824 € (doppelter Kinderfreibetrag: 3.648 €), ab VZ 2009 nach dem Familienleistungsgesetz<sup>273</sup> 1.932 € (doppelter Kinderfreibetrag: 3.864 €)<sup>274</sup> und ab 2010 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz<sup>275</sup> 2.184 € (doppelter Kinderfreibetrag: 4.368 €). Der halbe Betreuungsfreibetrag in Höhe von 1.080 € (bis VZ 2009) ist ab VZ 2010 auf 1.320 € gestiegen.

Eine Anwendung der Freibeträge erfolgt nur für den Zeitraum, in dem die Voraussetzungen vorliegen. Es muss ggf. eine Kürzung des hälftigen bzw. vollen Kinderfreibetrages um jeweils ein Zwölftel vorgenommen werden. Dies entspricht monatlich bis VZ 2008: 152 € (1.824 €:12) bzw. 304 € (3.648 €:12), ab VZ 2009: 161 € (1.932 €:12) bzw. 322 € (3.864 €:12) und ab VZ 2010 182 € (2.184 €: 12) bzw. 364 € (4.368 €: 12).

Mit dem AltersvermögensG kam ab VZ 2002 eine zweite Günstigerprüfung gem. § 10a Abs. 2 EStG ins Gesetz, so dass das Verhältnis beider Vergleichsberechnungen geklärt werden musste. § 31 Satz 5 EStG regelt, dass die nach § 10a Abs. 1 EStG zu berücksichtigenden Beträge zuzüglich der Zulage nach dem neuen Abschnitt XI des EStG bei der Vergleichsberechnung nach § 31 EStG immer als Sonderausgabe abzuziehen sind, natürlich nur in Fällen, in denen die zusätzliche Altersvorsorge betrieben wird. Umgekehrt gelten die Hinweise oben in Rdn. 69.

Verrechenbar ist bis auf die Fälle eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruches zum Kindergeld nur tatsächlich bezahltes Kindergeld. Ist dieses verfristet oder verwirkt, erfolgt keine Verrechnung.<sup>276</sup> Wird Kindergeld erst nachträglich bezahlt, wird es dann unter Abänderung auch eines bestandskräftigen ESt-Bescheides verrechnet, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Verrechnet wird Kindergeld nur in entsprechendem Umfang. Steht dem Stpfl im Grundsatz nur ein halber Kinderfreibetrag zu (das ist der Regelfall bei ganzjährig dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen oder nicht miteinander verheirateten Eltern), wird auch nur die Hälfte des Kindergeldes verrechnet.

Einem bestehenden zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch steht der direkte Kindergeldbezug gleich. Der Ausgleichsanspruch mindert umgekehrt das verfügbare Kindergeld beim Kindergeldbezieher.

- 113 Ist die **steuerliche Entlastung** aus dem (halben) Kinderfreibetrag bzw. den Freibeträgen des § 32 Abs. 6 EStG **niedriger** als das (halbe) Kindergeld,<sup>277</sup> wird der Kinderfreibetrag für die Festsetzung der ESt<sup>278</sup> (aber nur für diese) endgültig nicht berücksichtigt. Es

---

273 BT-Drucks. 16/10809.

274 § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG i.d.F. Art. 1 Nr. 10 FamLeistG, BGBl. I 2008, 2955 ff.

275 BGBl. I 2009, 3950.

276 Schmidt/Loschelder, EStG, § 31 Rn. 30.

277 Das ist der statistisch sicher häufigste Fall.

278 Nur für diese, anders bei den Annex- oder Zuschlagsteuern.

bleibt dann beim geleisteten Kindergeld, von dem aber nie etwas zurückgezahlt werden muss.<sup>279</sup> Ein Überhang dient der Familienförderung.

Ab VZ 2004 zählt ausdrücklich der **Kindergeldanspruch**, nicht die Kindergeldzahlung.

Ist die **steuerliche Entlastung** aus dem (halben) Kinderfreibetrag **höher** als der (halbe) Kindergeldanspruch, kommen die Kinderfreibeträge auch bei der Berechnung der ESt zum Zuge. 114

► **Beispiel:**<sup>280</sup> 115

M und F haben 2007 ein zu versteuerndes Einkommen ohne Freibeträge für Kinder in Höhe von 65.000 € bezogen. Für den minderjährigen Sohn S. haben sie 1.848 € Kindergeld erhalten.

Die Einkommensteuer lt. Splittingtabelle beträgt 13.240 €

**Lösung**

Zu versteuerndes Einkommen	65.000 €
– Kinderfreibetrag	– 3.648 €
– Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf	– 2.160 €
Zu versteuerndes Einkommen (neu)	59.192 €
hierauf Einkommensteuer	– 11.376 €
<b>Differenz zwischen 13.240 € und 11.376 €:</b>	<b>1.864 €</b>

Da die Freibeträge eine um 16 € höhere steuerliche Entlastung bewirken (1.864 €) als das Kindergeld (1.848 €), werden sie von Amts wegen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen und das Kindergeld wird der Einkommensteuer hinzugerechnet (§ 31 Satz 4 EStG).

**III. Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG**

**1. Voraussetzungen**

Der steuerliche Kinderfreibetrag steht im Rahmen des ab 1996 geltenden gesetzlichen Modells des Familienleistungsausgleichs dem Stpfl für Kinder zu, die bei ihm zu berücksichtigen sind. Zur Berücksichtigungsfähigkeit gilt § 32 Abs. 1 EStG. 116

**2. Verknüpfung – Rechtsverluste**

Gewährung des Kinderfreibetrages, alternativ Kindergeld, war Voraussetzung für den HFrB des § 32 Abs. 7 EStG (nur bis 2003), nicht aber für seinen Nachfolger, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG. Wer insoweit die Berechtigung verliert, verliert auch den Ausbildungsfreibetrag und die Kinderzulage nach § 9 Abs. 5 EStG, was inzwischen historisch ist. Hinzu kommen Nachteile beim Vornachlass der zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG und bei Übertragung des dem Kind zustehenden Behinderten- oder Hinterbliebenenpauschbetrages. Auch an mögliche nachteilige Fernwirkungen im Bereich der Vermögensbildung und Sparförderung (Wohnungsbauprämie) ist zu denken. 117

<sup>279</sup> § 31 Satz 2 EStG. Soweit Kindergeld zur Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist, verbleibt es zur Förderung der Familie.

<sup>280</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 670.

- 118 ► **Hinweis** zur Rechtslage ab 1996:  
 Der Verlust (z.B. mangels ausreichender Unterhaltszahlung) oder wegen freiwilliger Übertragung des Kinderfreibetrages auf Großeltern oder einen Stiefelternteil führen immer zum **Verlust** des **Ausbildungsfreibetrages** für das Kind und zum Verlust des **HFrb** (bis 2003), wenn dieser nicht durch ein anderes in der Wohnung des Stpfl gemeldetes berechtigendes Kind oder durch Kindergeldbezug erhalten wird.<sup>281</sup> Weitere Nachteile können sich anschließen.

**3. Höhe des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG**

- 119 Der Kinderfreibetrag orientiert sich im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit 1996 am Existenzminimum und steht grundsätzlich jedem Elternteil zur Hälfte zu.

Der jedem Elternteil zuzuordnende **halbe Kinderfreibetrag beträgt bis VZ 2008:**

Jahr <sup>282</sup>	1996	1997	2002	2009	2010
	in DM	in DM	in €	in €	in €
Monatlich	261	288	152	161	182
Jährlich	3.132	3.456	1.824	1.932	2.184

Ab 2009 beträgt der halbe Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG i.d.F. Art. 1 Nr. 10 FamLeistG<sup>283</sup> **1.932 €**. Der Betrag hat sich ab VZ 2010 auf 2.184 € erhöht.<sup>284</sup>

**Nun ein Ausflug in die Rechtsgeschichte:**

Das ab **01.01.2000** geltende Familienförderungsgesetz stellt in Anlehnung an die Rechtsprechung des BVerfG klar, dass er nur das sächliche Existenzminimum des Kindes deckt. Die Betreuung ist aber ebenfalls bei der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums zu berücksichtigen, worauf ab 01.01.2000 ein zusätzlicher **Betreuungsfreibetrag** von hälftig (je Elternteil) 1.512 DM im Jahr eingeführt wurde. Er galt für ein Kind, das das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder behindert ist. Den halben Betreuungsfreibetrag erhält auch der Elternteil bei dem das Kind nicht lebt, auch bei diesem Freibetrag wird an die allgemeine Berücksichtigungsfähigkeit als Kind in § 32 EStG angeknüpft, s.o. Rdn. 97 ff.

Ab **01.01.2002** wurde der **zusätzliche** Betreuungsfreibetrag durch das 2. Gesetz zur Familienförderung **umstrukturiert**. Der Freibetrag soll jetzt auch den Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes abdecken, nicht mehr nur die Betreuung. Der neue zusätzliche halbe (pro Elternteil) Freibetrag beträgt **jährlich 1.080 € oder monatlich 90 €**. Die Altersgrenze 16 entfällt hierauf. Zusätzlich können ab 01.01.2002 wieder konkrete Kinderbetreuungskosten für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt werden.

Seit 1996 neu ist das **Monatsprinzip**, das dem früher maßgeblichen Jahresprinzip gewichen ist. Hierfür ist es unschädlich, dass die Freibeträge nun seit dem Familienförderungsgesetz ab dem VZ 2000 mit Jahreswerten im Gesetz stehen. Das Monatsprinzip gilt auch für den ab VZ 2000 neuen Betreuungsfreibetrag und die Neuregelung ab VZ 2002.

281 Hier können sich schwierige Zuordnungsfragen und Fragen der Beschränkung von Wahlrechten ergeben (§ 32 Abs. 7 EStG).

282 Zuvor betrug der halbe Kinderfreibetrag 2.052 DM pro Kind.

283 BT-Drucks. 16/10809, BGBl I 2008, 2955 ff.

284 Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22. Dezember 2009, BGBl. I 2009, 3950.

**► Beispiel:**

120

Die 24jährige einzige Tochter eines gemeinsam veranlagten Ehepaares widmet sich ausschließlich ihrem Studium, das sie im September 2004 beendet. Ab 01.10.2004 ist sie voll erwerbstätig.

**Lösung:** Den Eltern steht zusammen ein Kinderfreibetrag (Stand 2004) von  $2 \times 9 \times (152 + 90) = 4.356 \text{ €}$  zu. Die einkommensteuerliche Entlastung hieraus kann höher sein als das Kindergeld von  $9 \times 154 = 1.386 \text{ €}$ , dann greift der Kinderfreibetrag auch für die ESt und das KG wird der Jahressteuerschuld wieder zugeschlagen.

**Verdoppelung:** Bei der Zusammenveranlagung beider Elternteile und in bestimmten Übertragungsfällen verdoppeln sich wie im Beispiel die Beträge. Gleiches gilt, wenn der andere Elternteil verstorben<sup>285</sup> ist, nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder wenn der Stpfl das Kind alleine angenommen hat oder das Kind ausschließlich bei ihm Pflegekind ist. 121

**4. Auslandsberührung**

Systematisch kann der Freibetrag nur bei einem Stpfl zum Tragen kommen, der unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder auf Antrag so zu behandeln ist, s.o. Rdn. 15. Dieser kann aber Auslandskinder haben, die selbst nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Auch sie berechtigen zum Freibetrag, jedoch nur im Rahmen der Notwendigkeit und Angemessenheit nach den Verhältnissen ihres Wohnsitzstaates. 122

**Weiterer Ausflug in die Rechtsgeschichte:****5. Übertragungsfälle bis 31.12.1995****a) Voraussetzungen**

Die Übertragungsfälle waren nach dem alten dualen System (Kindergeld neben Kinderfreibetrag) überschaubar, aber dennoch mit Risiko behaftet. 123

Bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, das nicht zur Zusammenveranlagung berechtigt war,<sup>286</sup> konnte sich ein Elternteil auf Antrag den halben Kinderfreibetrag des anderen Elternteils übertragen lassen, wenn der andere zustimmte oder seiner Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen nachkam. Hierzu geben die EStR und die Verwaltungshinweise 1996 je in Abschnitt 181a relativ detaillierte Hinweise. Sie stellen auf die Leitlinien der Oberlandesgerichte und Unterhaltstabellen als Anhaltspunkt ab, sowie für die Zuordnung von Zahlungen auf das »Für-Prinzip«, welches problematisch ist, da sich Hunger und Durst nicht in die Zukunft verlagern lassen und die Vollstreckung von Unterhaltsrückständen oft Jahre dauert, wodurch sich auch erhebliche Verwaltungsschwernisse ergeben. Der BFH<sup>287</sup> hat diese am Wortlaut des § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG (»für«) und an § 366 BGB orientierte Auffassung indes bestätigt, nur deswegen wird die Altregelung hier noch zitiert.

**b) Übertragung mangels Erfüllung der Unterhaltspflicht im Wesentlichen**

Folgt man den EStR, kommt ein Elternteil seiner Barunterhaltspflicht im Wesentlichen nach, wenn er sie mindestens zu 75 % erfüllt. 124

285 Gleichbehandelt werden nach EStR 2001, 181 Fälle, in denen Wohnsitz oder Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln sind oder ein Kindsvater amtlich nicht feststellbar ist.

286 Im Jahr der Herbeiführung des Getrenntlebens liegen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG noch vor, es besteht also noch keine Übertragungsmöglichkeit.

287 BFH FuR 1993, 176.

Die EStR stellen dafür auf gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung (Anmerkung: z.B. Urkunde des Jugendamtes), Vergleich oder anderweitigen Vertrag ab. Hilfsweise können die von den OLG festgelegten Leitlinien und Unterhaltstabellen als Anhaltspunkt verwandt werden. Hat die Unterhaltspflicht nicht das ganze Jahr bestanden, ist nur auf den Zeitraum der Verpflichtung abzustellen.

Fehlt es aber an einer Unterhaltspflicht eines Elternteiles, kann der ihm zustehende Kinderfreibetrag nicht auf den anderen Elternteil übertragen werden.<sup>288</sup> Das gleiche kann bei Freistellungsvereinbarungen der Eltern gelten, wenn der voraus kalkulierte oder geschätzte Kindesunterhalt entgeltlich (z.B. gegen Abfindungsleistung) vom betreuenden Elternteil im Innenverhältnis übernommen wird.

Der betreuende Elternteil erfüllt hingegen als Parallele zum Barunterhalt seine Unterhaltspflicht in der Regel durch Betreuung und Erziehung des Kindes, ihm steht deshalb der halbe Kinderfreibetrag immer zu.

Zum Verfahren: Der Antragsteller muss die Voraussetzungen für die Übertragung darlegen. Die Übertragung kann auch den Betreuungsfreibetrag bzw. ab VZ 2002 den neuen Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung umfassen. Im Zweifelsfall ist dem anderen Elternteil gem. § 91 AO Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Natürlich ist im Übertragungsfall Mitteilung zur Steuerakte des anderen Elternteils zu machen, insofern kann es zu einer Änderung bereits erfolgter Steuerfestsetzung und zu komplexen und langwierigen verfahrensrechtlichen Mechanismen einschließlich Beiladung und beiderseitigen Änderungen der Steuerfestsetzung kommen.

### c) Die Widerrufsproblematik

- 125 In Zustimmungsfällen kann die bereits erteilte Zustimmung für vergangene Jahre und das laufende Jahr nicht widerrufen werden, die Zustimmung für künftige Jahre<sup>289</sup> nur **vor Beginn** des betroffenen Jahres. Es kann hierdurch zu unbilligen Ergebnissen kommen. Die gleiche Widerrufsproblematik gilt beim begrenzten Realsplitting.
- 126 ► **Fall aus der Praxis:** Die allein erziehende geschiedene Mutter eines einzigen und ehelichen Kindes unterzeichnet die Anlage K auch für die Zukunft ohne zeitliche Einschränkung. Dies gerät in Vergessenheit, weshalb sie die Zustimmung nicht widerruft. Der begünstigte Vater wohnt im Bezirk eines anderen Finanzamtes, er gibt jahrelang keine Steuererklärungen ab, zahlt nur punktuell Unterhalt und ist typischerweise auch unpfändbar. Jahre später erhält die Mutter berichtigte Steuerbescheide. Der ursprünglich bei der Veranlagung gewährte halbe Kinderfreibetrag wird ihr wegen der unwiderrufenen Übertragung aberkannt. Sie muss u.U. erhebliche Steuern nachzahlen. Ein interner Freistellungsanspruch gegen den unpfändbaren Exmann hilft ihr wenig. Hinweis: Dieser Fall betrifft die alte Rechtslage vor 1996, danach ist eine gewillkürte Übertragung unter den Eltern weitgehend nicht mehr möglich.
- 127 ► **Praktischer Hinweis:** Der Berater sollte also von allen Zustimmungserklärungen, die in die Zukunft wirken und nur zeitlich beschränkt widerrufen werden können, abraten. Anderenfalls muss die Widerrufsfrist laufend überwacht werden. Zustimmungserklärungen lassen sich auch eingeschränkt Jahr für Jahr nach Prüfung der Sach- und Rechtslage abgeben, darin liegt zugleich ein Widerruf für die Zukunft. Solche Erklärungen gegenüber dem Finanzamt sind nicht formularbedürftig, im Übrigen lässt sich die zeitliche Bindungswirkung einer Formularerklärung durch (deutlichen) Zusatz auch auf dem Formular einschränken.

---

288 EStR 181 a mit Hinweis auf BFH vom 25.07.1997, BStBl II 1998, 329.

289 Gefährlich, da die Zustimmung oft formularmäßig mit Kleingedrucktem erklärt wird.

## 6. Übertragungsfälle ab 1996

Die Möglichkeit der **gewillkürten Übertragung** des halben KFrB auf den anderen Elternteil **entfiel ab 1996**. Das ist systemgerecht. Unverändert kann auf Antrag in Fällen unzureichender Unterhaltszahlung übertragen werden. 128

Seit 1996 ist aber erstmals eine gewillkürte Übertragung des Kinderfreibetrages auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil möglich, wenn dieser das Kind in den eigenen Haushalt aufgenommen hat. Das Jahressteuergesetz 1997 fasst den Wortlaut der Vorschrift neu, dergestalt, dass die soeben erwähnte Übertragung auf Antrag erfolgen kann, aber auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils, der die Zustimmung nur für künftige Kalenderjahre widerrufen kann. Auch insoweit gilt die oben aufgezeigte »Haftungsfalle« für den Widerruf. Diese Übertragungsmöglichkeit gilt für den sächlichen Kinderfreibetrag unverändert seit 1996.

Der zusätzliche Betreuungsfreibetrag der VZ ab 2000 und der neue Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung (aber nur diese und nicht der Grundfreibetrag) können ebenso übertragen werden. Auch ohne Zustimmung des anderen Elternteils kann sich der Elternteil bei dem das Kind gemeldet ist den zweiten Freibetrag (für Betreuung) einseitig übertragen lassen.

## 7. Übertragungspflicht im Innenverhältnis

Mit dem Wegfall der gewillkürten Übertragungsmöglichkeit auf den anderen Elternteil (gilt in einer Richtung nicht für den ab VZ 2000 neuen Betreuungsfreibetrag bzw. seinen umstrukturierten Nachfolger ab VZ 2002) ist die Rechtsprechung<sup>290</sup> über die Verpflichtung zur Übertragung des hälftigen Kinderfreibetrages auf den anderen Elternteil,<sup>291</sup> wenn sich dieser verpflichtet, die dadurch entstehenden Nachteile<sup>292</sup> auszugleichen, überholt. Die Entscheidung betrifft aber auch die Übertragung des hälftigen Ausbildungsfreibetrages, der unter den Eltern noch frei übertragbar ist, auch in der geänderten Form ab VZ 2002. Ab VZ 2000 kommt die Übertragungsmöglichkeit des Betreuungsfreibetrages hinzu; abgelöst ab 2002 durch den Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung. Die Praxis macht bisher von solchen Übertragungen nur sparsam Gebrauch, da die wirtschaftlichen Auswirkungen gering sind, und den Beratern sonst Kontroll- und Abrechnungspflichten aufgehalst würden, deren leistungsgerechte Honorierung den Sinn der Maßnahme zerstören würde. 129

## 8. Lohnsteuerabzug

Beim Lohnsteuerabzug vermindert der Kinderfreibetrag (ab VZ 2000 zuzüglich Betreuungsfreibetrag, dieser ab VZ 2002 in geänderter Struktur) die Lohnsteuer, wie bereits ausgeführt, seit 1996 nicht mehr. Die gebotene Freistellung des Existenzminimums<sup>293</sup> des Kindes erfolgt vorab durch laufende Leistung des Kindergeldes, im Regelfall als Steuervergütung.<sup>294</sup> 130

Der Kinderfreibetrag mindert jedoch laufend die Zuschlagsteuern.

290 BGH FamRZ 1996, 725 mit Hinweisen auf die frühere Entscheidung FamRZ 1988, 607.

291 Im Verhältnis zwischen den Eltern. Ein neues im weiteren Sinne familienrechtliches Problem könnte die interne Zustimmungspflicht gegenüber Großeltern bzw. dem Stiefelternteil werden, beispielsweise bei Scheitern der weiteren Ehe.

292 Nicht auszugleichen waren Steuernachteile, die nur aufgrund Zusammenveranlagung mit dem neuen Ehegatten erwachsen.

293 § 31 EStG.

294 Nach dem seit 01.01.1996 neuen Abschn X = §§ 62 ff. EStG.

## 9. Freistellungsvereinbarungen

- 131 Gerade der versierte Familienrechtler findet Interessenlagen vor, in denen es sinnvoll und angemessen ist, einen Elternteil gegen Kompensation – beispielsweise Verzicht auf den in der Praxis dominanten nahehelichen Ehegattenunterhalt – die volle Unterhaltungspflicht für ein gemeinsames Kind im Innenverhältnis<sup>295</sup> durch Freistellungsvereinbarung **übernehmen** zu lassen. Das wird mitunter auf Zeit, z.B. bis zum Eintritt der Volljährigkeit so gestaltet. Auch dann wird letztlich Kindesunterhalt geleistet, so dass der halbe Kinderfreibetrag<sup>296</sup> weiter zu gewähren<sup>297</sup> ist. Eine derartige Fallgestaltung lag der Entscheidung des BFH vom 25.01.1996<sup>298</sup> zu Grunde. Die Parteien hatten eine »Paketlösung« unter Einbeziehung der Unterhaltsfragen, des güterrechtlichen Ausgleichs und der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einer Eigentumswohnung notariell vereinbart. Der Wert der einzelnen Rechte und Pflichten ist nicht genau bewertet worden. Der BFH hat die finanzgerichtliche Würdigung und Auslegung nicht beanstandet, der zufolge die Beteiligten der Vereinbarung Werte zugrunde gelegt und kompensiert haben, die den voraussichtlich geschuldeten Kindesunterhalt der kommenden Jahre vergüten.<sup>299</sup>

## IV. Kindergeld, § 63 EStG

### 1. Anrechnung des Kindergeldes

- 132 Das Kindergeld wurde ab 01.01.1996 deutlich erhöht. Es wird im zuvor dargelegten Alternativ- oder Optionsmodell mit dem Kinderfreibetrag gewährt, s.o. Rdn. 114 ff. Zur **unterhaltsrechtlichen Verrechnung** gilt seit 01.07.1998 § 1612b BGB, die alle Kinder, so auch die aus einer Ehe stammenden, betrifft und sowohl Zählkinder als auch Mangelfälle anspricht. Kindergeld wird nicht mehr nach dem Durchschnittswert aller Kinder, sondern nach dem auf das jeweilige Kind konkret entfallenden Kindergeld verrechnet.
- 133 Ab 01.01.2008 wird infolge der Änderung des § 1612b BGB das Kindergeld zur Deckung des Barbedarfs des Kindes verwendet.<sup>300</sup>

Die Neuregelung folgt dem Gedanken der Rechtsprechung des BGH zum Unterhalt bei Volljährigen und privilegiert Volljährigen<sup>301</sup>.

Gem. der Anmerkung zur Düsseldorfer Tabelle, Stand 01.01.2010<sup>302</sup> unter 10. ist das auf das jeweilige Kind entfallene Kindergeld nach § 1612b BGB auf den Tabellenunterhalt (Bedarf) anzurechnen.

§ 1612b BGB gilt entsprechend für wiederkehrende kindbezogene Leistungen, soweit sie den Anspruch auf Kindergeld ausschließen.

Wenn regelmäßig wiederkehrende kindbezogene Leistungen den Anspruch auf Kindergeld ausschließen, gilt § 1612b BGB entsprechend. Es gibt Leistungen, die nur ein Elternteil gem. § 65 EStG, § 4 Abs. 1 BKGG beanspruchen kann, z.B. Kinderzuschüsse in der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 270 SGB VI) usw.

Die Anrechnung ist beschränkt auf ein fiktives Kindergeld. Wenn das volle Kindergeld höher ist als eine zu ersetzende Leistung, ist der Differenzbetrag zu zahlen, allerdings nur, wenn dieser mindestens 5 € beträgt.

---

295 Den Unterhaltsanspruch des Kindes beseitigt das nicht, er ist für die Zukunft unverzichtbar.

296 Und ggf. davon abhängige Vergünstigungen.

297 *Schmidt/Loschelder*, EStG § 32 Rn. 9.

298 BFH NJW-RR 1996, 835.

299 Hier wirkt sich das »Für-Prinzip« zugunsten des abfindenden Elternteils aus.

300 Unterhaltsrechtsänderungsgesetz BGBI I 2007, 3189.

301 BGH FamRZ 2006, 99, 102, siehe hierzu näher: FAKomm-FamR/Klein § 1612b Rn. 1 ff.

302 [www.olg-duesseldorf.nrw.de](http://www.olg-duesseldorf.nrw.de).



## 2. Erstes Gleis, Kindergeld als Steuervergütung (Normalfall)

### a) Grundlagen

Seit 1996 gilt der X. Abschnitt (§§ 62–78) des EStG. Die steuerliche Kindergeldregelung gilt nur bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht) und ohne einer dieser Voraussetzungen in Sonderfällen.<sup>303</sup> Es gelten Sonderregelungen<sup>304</sup> und Einschränkungen<sup>305</sup> für Ausländer. 134

Das Kindergeld nach dem EStG und dessen Familienleistungsausgleich haben Vorrang vor dem Kindergeldanspruch nach dem BKGG. In Konkurrenzfällen gilt ab VZ 2002 die geänderte Fassung von § 2 Abs. 4 BKGG und § 63 Abs. 1 EStG. Besteht nach beiden Gesetzen ein Anspruch, ist berechtigt, wer das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Lebt das Kind nicht im Haushalt eines Elternteils, ist entscheidend, wer den höheren Unterhalt bezahlt.

### b) Zuständigkeit

Für den (schriftlichen) Antrag ist die Familienkasse zuständig, die organisatorisch in das Arbeitsamt eingegliedert ist, jedoch seit 01.01.1996 Finanzbehörde<sup>306</sup> ist. Im öffentlichen Dienst sind die betroffenen juristischen Personen als Arbeitgeber oder Dienstherr zugleich Familienkasse, § 72 EStG. Das Gesetz ermöglicht nun zur Zentralisierung die Errichtung von Bundes- und Landesfamilienkassen. Außerhalb des öffentlichen Dienstes erfolgt nach heutigem Recht keine Auszahlung über die Arbeitgeber. 135

### c) Berechtigende Kinder

Der Kreis der Kinder ist zentral in § 32 Abs. 1 EStG bestimmt. Die Regelungen in § 32 Abs. 4 und Abs. 5 EStG über volljährige Kinder und deren Einkünfte und Bezüge gelten entsprechend. Berücksichtigt werden **zusätzlich** vom Berechtigten in den Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten<sup>307</sup> oder Enkel.<sup>308</sup> Ausschlussgrund beim Kind ist<sup>309</sup> das Fehlen eines gewöhnlichen Aufenthaltes oder Wohnsitzes im Inland, einem Mitgliedsstaat der europäischen Union oder des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum. Vom Ausschluss gibt es Ausnahmen.<sup>310</sup> 136

Bei **Heirat** des volljährigen Kindes entfällt der Kindergeldanspruch der Eltern grundsätzlich nach Ende des Heiratsmonats, da der Ehegatte des Kindes dann vorrangig unterhaltspflichtig ist und das Kind dadurch eigene Bezüge hat, s.o. Rdn. 100. Der bestehende Kindergeldanspruch bis einschließlich Heiratsmonat bleibt erhalten, die Unterhaltsleistungen des Ehegatten sind insoweit in die Grenzbetragsberechnung nicht einzubeziehen.<sup>311</sup>

303 Unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 2 EStG aufgrund eines Dienstverhältnisses zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts mit bestimmten Auslandsvorgaben sowie auf Antrag Personen nach § 1 Abs. 3 EStG mit bestimmten Inlandseinkünften unter Beachtung weiterer Voraussetzungen.

304 Voraussetzung ist nach § 62 Abs. 2 EStG mindestens eine Aufenthaltsberechtigung oder Aufenthaltserlaubnis; *Hillmer* ZFE 2010, 369, 370.

305 Ausländischer Arbeitnehmer, der zur vorübergehenden Dienstleistung ins Inland entsandt ist, Ausnahmen aber bei seinem Ehegatten möglich.

306 § 5 FinanzverwaltungsG (zuletzt geändert durch Jahressteuer-Ergänzungsgesetz vom 18.12.1995, BGBl I 1995, 1959), zuletzt geändert durch Art. 9 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.10 (BGBl I 2010, 386).

307 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

308 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

309 § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG.

310 Fälle des § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG Dienstverhältnis inländische jur. Person des öffentlichen Rechts und Ermächtigung der Bundesregierung zu einer Rechtsverordnung gem. § 63 Abs. 2 EStG.

311 FF 2000, 134 mit Hinweis auf BFH-Rspr. vom März 2000.

### d) Kindergeldberechtigte

- 137 Für jedes berechtigende Kind erhält ohne Ausnahme nur ein Berechtigter eine Leistung. Das muss als oberster Grundsatz bei allen Problemlösungen bedacht werden.

### e) Obhutsfälle

- 138 Bei mehreren Berechtigten hat derjenige **Vorrang**, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat, § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG. Das ist der zweite in der Praxis wichtige Grundsatz. Risikofall und Praxishinweis s.u. Rdn. 145.
- 139 ► **Alltäglicher Fall:** Die Ehefrau trennt sich am 3.4. vom Ehemann, der bisher das Kindergeld bezieht, und nimmt das Kind in ihre neue Inlandswohnung mit. Ab frühestens<sup>312</sup> 01.05. ist sie vorrangig kindergeldberechtigt.
- 140 ► **Abwandlung:** Der Ehemann wehrt sich bei der Familienkasse vehement dagegen und Kraft noch bestehenden gemeinsamen Sorgerechts auch gegen eine melderechtliche Änderung beim Kind. Er bestreitet alles, also sowohl das Getrenntleben, als auch die Obhut der Mutter, deren Nachweis ausnahmsweise Probleme machen kann. Die Mutter sollte zunächst mit dem Anwaltsschriftwechsel bei der Familienkasse die Trennungssituation glaubhaft machen und eventuelle Zahlungsbelege zum Unterhalt vorlegen, die ja für ein Getrenntleben sprechen. Zusätzlich ist ein isoliertes familiengerichtliches Verfahren auf Übertragung des Aufenthaltsbestimmungsrechts oder Sorgerechts veranlasst. Im Regelfall wird dann ein Unterhaltsverfahren dazukommen. Das dann vorliegende gesamte Material wird i.d.R. zum Nachweis der Obhut ausreichen, selbst wenn noch keine gerichtliche Regelung vorliegt.

### f) Kind im Haushalt mehrerer Berechtigter

- 141 Ist das Kind im gemeinsamen Haushalt<sup>313</sup> von mehreren Berechtigten, nämlich von Eltern, von einem Elternteil und dessen Ehegatten, Pflegeeltern oder Großeltern, bestimmen diese untereinander den Berechtigten, in Ermangelung dessen trifft das Familiengericht auf Antrag desjenigen, der ein berechtigtes Interesse hat, die Bestimmung. Bei gemeinsamem Haushalt von einem Elternteil und Großeltern sind letztere nachrangig, außer der Elternteil verzichtet auf seinen Vorrang.

### g) Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten

- 142 Ist das Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten (z.B. Student mit eigener Wohnung), erhält derjenige das Kindergeld, der eine Unterhaltsrente zahlt, bei mehreren Renten zählt die höchste. Bei gleich hohem Unterhalt oder wenn kein Berechtigter Unterhalt bezahlt, bestimmen die Berechtigten untereinander. Auf Antrag trifft das Gericht die Bestimmung.

### h) Ausschluss wegen anderer Leistungen

- 143 Kindergeld wird nicht für Kinder bezahlt,<sup>314</sup> für die eine der folgenden Leistungen erwirkt werden **kann**: Kinderzulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung, Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung, diesen Leistungen oder dem Kindergeld vergleichbare Auslandsleistungen und dem Kindergeld vergleichbare Leistungen zwischen- oder überstaatlicher Einrichtungen. Das Gesetz enthält weitere Sonderregelungen.

---

312 Einzelheiten ergeben sich aus den Dienstanweisungen der Finanzverwaltung.

313 § 64 Abs. 2 EStG.

314 § 65 EStG.

**i) Kindergeldhöhe**

Das Kindergeld **hat bis 31.12.2009** für das erste und zweite Kind **je 164 €**, für das dritte Kind **170 €** sowie ab dem vierten Kind **je 195 € betragen**<sup>315</sup>. Darüber hinaus wurden 2009 einmalig 100 € als »Kinderbonus« an die Kindergeldberechtigten aufgrund des Konjunkturpakets II<sup>316</sup> gezahlt. Ab VZ 2010 beträgt das Kindergeld für das erste und zweite Kind monatlich **184 €**, für das dritte Kind monatlich **190 €** und für jedes weitere Kind monatlich **215 €**. Die vorherigen Werte können der Tabelle entnommen werden. Die Reihenfolge der Kinder richtet sich danach, an welcher Stelle das Kind bei dem Berechtigten in der Reihenfolge der Geburten steht.

Einkommensabhängige Zu- und Abschläge zum Kindergeld gibt es seit 01.01.1996 nicht mehr, schädlich können aber Einkünfte und Bezüge des volljährigen Kindes sein. Vermögen der Eltern und des Kindes sind unerheblich.

**Kindergeldhöhe tabellarisch**

Kind	1996 (DM)	1997 + 1998	1999	2000 + 2001	ab 2002 in €	2009	2010
1.	200	220	250	270	154	164	<b>184</b>
2.	200	220	250	270	154	164	<b>184</b>
3.	300	300	300	300	154	170	<b>190</b>
4. und weitere	350	350	350	350	179	195	<b>215</b>

**j) Zahlungszeitraum**

Es gilt das Monatsprinzip. Der Zahlungszeitraum beginnt mit dem Monat des Eintritts der Anspruchsvoraussetzungen und endet mit dem Monat des Wegfalls.<sup>317</sup> Der Antrag konnte nach der zunächst ab VZ 1996 bestehenden Rechtslage nur mit Rückwirkung für volle sechs Monate vor dem Monat des Antragseinganges gestellt werden.<sup>318</sup> Es lag eine Ausschlussfrist vor.

Der Gesetzgeber<sup>319</sup> hat § 66 Abs. 3 und Abs. 4 EStG aber mit Wirkung ab VZ 1998 aufgehoben. Seitdem kann Kindergeld rückwirkend beantragt werden, eine zeitliche Begrenzung ergibt sich nur noch aus den Vorschriften der §§ 169 ff. AO über die Festsetzungsverjährung.

Damit erhöht sich das **Risikopotenzial**, wie das nachstehende **Beispiel** illustriert:

- ▶ Ehefrau F verlässt im September 2003 mit dem gemeinsamen Kind K endgültig die Ehewohnung. K bleibt in Ihrer Obhut. Ehemann M bezieht nach der Trennung unverändert weiter monatlich 154 € Kindergeld. Dieses verrechnen die Eheleute in mündlicher Absprache dergestalt, dass der Tabellenbedarf des K in etwa um 77 € erhöht wird. Das wird aber nirgends festgehalten. Kindes- und Ehegattenunterhalt werden in einer Summe überwiesen und nicht aufgeschlüsselt. Im Juli 2004 erfährt F, dass M mit seiner

315 § 66 Abs. 1 EStG i.d.F. Art. 1 Nr. 19 FamLeistG sowie § 6 KindergeldG i.d.F. Art. 2 Nr. 2 FamLeistG, BT-Drucks. 16/10809; BGBl. I 2008, 2955 ff.

316 BGBl. I 2009, 416.

317 § 66 Abs. 2 EStG.

318 § 64 Abs. 3 EStG (gesetzliche Ausschlussfrist, s. Schmidt/Weber-Grellet, EStG § 66 Rn. 8).

319 SGB III Änderungsgesetz vom 16.12.1997, BGBl. I 1997, S. 2970.

»Verlobten« in Urlaub fährt. Sie beantragt und erhält<sup>320</sup> rückwirkend ab 01.10.2003 das Kindergeld für K. Gegen M ergeht ein Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid,<sup>321</sup> er muss für die Zeit vom 01.10.2003 bis 31.07.2004 das bezogene Kindergeld an die Familienkasse erstatten. Ein interner Rückgriff gegen F ist allenfalls durchsetzbar, wenn M die seinerzeitigen Absprachen mit F oder zumindest die Grundlagen seiner Unterhaltszahlungen beweisen kann.

**Billigkeitsregelung:** Die Familienkassen sind seit 30.06.1997 mit Schreiben des BMF vom 30.06.1997 (St I 4 – S2470-15/97) angewiesen, von einer Rückabwicklung Abstand zu nehmen, soweit die Mutter die Weiterleitung des Kindergeldes durch den Vater an sie bestätigt. Daran fehlt es im vorstehenden Beispiel aber gerade.

Hinweise auf die Rechtsprechung des BFH bei **Aufhebungs- und Rückforderungsbescheiden** gibt das Finanzgericht Köln<sup>322</sup> in seinem Beschluss vom 28.11.2000.

#### 146 ► Beispiel zur Rechtslage bis 31.12.1997

Der 23jährige Sohn kehrt im März 1996 von der Fremdenlegion in den Haushalt der Eltern zurück und beginnt sofort – inzwischen ohne kindergeldschädliche eigene Einkünfte und Bezüge – auf Kosten der Eltern sein Jurastudium. Der Kindergeldantrag wird erst im November 1996 gestellt. Im Dezember liest der Sohn die Mitteilungen der Bundesrechtsanwaltskammer über Studenten- und Anwaltszahlen und bricht am 20. Dezember spontan sein Studium ab. Er wird sogleich bei einem Bewachungsunternehmen berufstätig. Die Eltern erhalten Kindergeld für die Monate Mai bis Dezember (sechs Monate vor dem Antragsmonat November bis einschließlich dem Monat des Wegfalls der Anspruchsvoraussetzungen). Das Kindergeld für März und April 1997 ist wegen der damaligen gesetzlichen Ausschlussfrist verloren. Nach heutiger Rechtslage könnte es noch beantragt werden.

#### k) Eintreten der Volljährigkeit

#### 147 Wichtig war bis 31.12.1999 § 67 Abs. 2 EStG.

Vollendete ein Kind das 18. Lebensjahr, wurde es nur dann weiterhin berücksichtigt, wenn der Berechtigte schriftliche Anzeige machte, dass die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG vorliegen. Die Anspruchsvoraussetzungen mussten ausreichend belegt werden. Das volljährige Kind selbst war dann auf Verlangen der Familienkasse verpflichtet,<sup>323</sup> an der Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts mitzuwirken. Ab Volljährigkeit kommt es ja auf eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes an. § 67 Abs. 2 EStG wurde für die Zeit ab 01.01.2000 durch das FamFördG aufgehoben, die Anzeigepflicht ist damit entfallen.

Früher war es streitig, ob eine rückwirkende Korrektur des Kindergeldes in Fällen möglich war, in denen sich nachträglich herausstellte, dass der Grenzwert schädlicher Einkünfte und Bezüge des Kindes überschritten wurde. Hierzu gewährt eine Neuregelung in § 70 Abs. 4 EStG der Familienkasse ab VZ 2002 die Möglichkeit, die Kindergeldfestsetzung aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wird, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 EStG über- oder unterschritten. Für die Regelung bestand ein Bedürfnis, da erst mit Ablauf des betroffenen VZ feststeht, wie hoch die tatsächlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes endgültig ausfallen.

---

<sup>320</sup> Zutreffend, da sie seitdem die alleinige Obhut hat und damit vorrangig berechtigt ist, s.o. Rdn. 140.

<sup>321</sup> Vgl. Familiengericht Rheinland-Pfalz Urteil vom 25.06.1997 – 1 K 1696/97 – zitiert von NWB Eilnachrichten 1997 F1 S. 229.

<sup>322</sup> FamRZ 2001, 1566.

<sup>323</sup> § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG.

**l) Sonderfälle**

Kindergeld konnte bis 31.12.1999 nach § 74 EStG in angemessener Höhe an den Ehegatten oder an Kinder des Kindergeldberechtigten ausbezahlt werden, wenn der an sich Berechtigte ihnen gegenüber seiner Unterhaltspflicht nicht nachkam. Ab 01.01.2000 kann unter gleichen Voraussetzungen nicht mehr an den Ehegatten sondern auf diesem Wege, der der Abzweigung nach § 48 SGB I entspricht, nur noch an das Kind selbst ausbezahlt werden. Der Anwendung der Vorschrift bedarf es nicht, wenn das Kind in den Haushalt des anderen Elternteiles aufgenommen ist, der dann ja vorrangig kindergeldberechtigt ist. Die Vorschrift des § 74 Abs. 2 EStG (Unterbringung des Kindergeldberechtigten in einer Anstalt) galt als entbehrlich und wurde ab VZ 2002 beseitigt, da derartige Fälle über § 74 Abs. 1 EStG durch Zahlung des Kindergeldes an das Kind selbst oder an den Unterhaltspflichter lösbar sind. 148

Die Vorschrift ist auch anwendbar, wenn mangels Leistungsfähigkeit kein Unterhaltsanspruch besteht, oder der Unterhaltsanspruch das Kindergeld unterschreitet. Die Auszahlung kann auch an die Person oder Stelle erfolgen, die dem Ehegatten oder den Kindern Unterhalt gewährt. Das Gesetz regelt auch Unterbringungsfälle.

**m) Aufrechnung/Pfändung**

Mit Rückzahlungsansprüchen darf die Familienkasse gegen Kindergeld nur bis zu dessen Hälfte<sup>324</sup> aufrechnen, soweit der Berechtigte nicht hilfebedürftig wird. Kindergeld ist nur **wegen** Unterhaltes für ein berücksichtigungsfähiges Kind pfändbar, zu den Details vgl. § 76 EStG. So kann z.B. die Finanzbehörde den Kindergeldanspruch nicht pfänden!<sup>325</sup>. 149

**n) Mitteilungspflichten**

Gegenüber der Familienkasse entstehen Mitteilungspflichten bei Änderung der für die Kindergeldleistung maßgeblichen Tatsachen aus § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG. Wird die Mitteilung bei Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen<sup>326</sup> unterlassen, ergeben sich neben Rückzahlungspflichten strafrechtliche Risiken. 150

**o) Kostenerstattung**

Kindergeldfragen nach dem EStG für die Zeit ab 01.01.1996 gehören nun in den Bereich der Finanzgerichtsbarkeit. Im steuerlichen Einspruchsverfahren werden dem obsiegenden Stpfl allgemein keine Kosten erstattet. Für das Kindergeld bis 1995 als Sozialleistung war das anders. Nach § 77 EStG sind Kosten eines erfolgreichen Einspruchs zu erstatten, auch Kosten eines nach dem Steuerberatergesetz berechtigten Vertreters,<sup>327</sup> wenn dessen Zuziehung notwendig war. 151

324 Das deckt sich mit der sozialrechtlichen Verrechnung nach § 51 Abs. 2 SGB I.

325 Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG § 76 Rn. 1.

326 Z.B. beim volljährigen Kind Abbruch der Ausbildung oder Überschreiten der Jahresgrenze für eigene Einkünfte und Bezüge.

327 Das sind nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 StBG auch Rechtsanwälte.

### 3. Zweites Gleis – Kindergeld nach dem BKGG

- 152 Das Bundeskindergeldgesetz (BKGG) gilt in der Neufassung vom 28.01.2009<sup>328</sup> weiter. Es regelt das Kindergeld als Sozialleistung<sup>329</sup> in Fällen, die nicht unter den X. Abschnitt des EStG fallen. Es sind dies Sonderfälle mit Auslandsberührung (z.B. Entwicklungshelfer) und Fälle, in denen Kinder für sich selbst Kindergeld benötigen, z.B. **Vollwaisen** im Inland, die nicht bei einer anderen Person zu berücksichtigen sind. Die Regelungen entsprechen denen des EStG.

### V. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG

#### 1. Haushaltsfreibetrag bis VZ 2003 (§ 33 Abs. 7 EStG)

- 153 Ein Alleinstehender<sup>330</sup> erhält nach § 32 Abs. 7 EStG einen Haushaltsfreibetrag, (HFrB) der lange unverändert<sup>331</sup> bis VZ 2001 5.616 DM betrug. Er ist im Gegensatz zu den aktuellen Kinderfreibeträgen und zur Kindergeldregelung immer ein Jahresbetrag, der nicht dem Monatsprinzip unterliegt. Der Betrag deckt sich mit dem bis 1995 geltenden steuer tariflichen Grundfreibetrag.<sup>332</sup> Voraussetzung des HFrB war, dass das Splittingverfahren nicht anzuwenden ist und der Stpfl. auch nicht als Ehegatte getrennt zur ESt zu veranlagten war. Der HFrB wurde ab 2004 beseitigt.
- 154 ► **Praktischer Hinweis:** Der HFrB und sein Nachfolger kommen erst ab dem Kalenderjahr nach Eintritt des dauernden Getrenntlebens zum Zuge. Bis dahin erfüllen die Gatten ja § 26 Abs. 1<sup>333</sup> EStG. Bei Arbeitnehmern spiegeln sich diese Freibeträge in der Lohnsteuerklasse II.

#### 2. Weitere Voraussetzungen

- 155 Weitere Voraussetzung für den HFrB war daneben, dass der Berechtigte einen Kinderfreibetrag **oder**<sup>334</sup> Kindergeld für mindestens ein Kind erhält,<sup>335</sup> das in seiner Inlandswohnung<sup>336</sup> gemeldet ist.

#### 3. Ausschluss

- 156 Wer für kein Kind mehr Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhielt, verlor auch den HFrB. Das ist heute nicht mehr gestaltbar und deswegen nicht kommentiert. Der neue Freibetrag nach § 24b EStG ist von dieser Vorgabe nicht betroffen.

---

328 Geändert durch das JSt-Ergänzungsgesetz 1996 vom 18.12.1995, neu gefasst i.d. Bek. v. 28.01.2009, BGBl. 2009 I, 142. Letzte Änderung durch: Art. 8 G vom 22. Dezember 2009, BGBl. I 2009, 3950, 3954; Inkrafttreten der letzten Änderung: 01.01.2010 Art. 15 Abs. 3 G vom 22.12.2009.

329 Auch hier ist die Bundesanstalt für Arbeit mit der Bezeichnung »Familienkasse« zuständig, jedoch nicht als Finanzbehörde, sondern auf Weisung des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales. Es werden Bundesmittel verwandt.

330 Geschieden, getrennt lebend, unverheiratet, verwitwet.

331 Auch durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997 wurde die Höhe nicht geändert.

332 S. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG – ab 1996 erhöht auf 12.095 DM zur Sicherung des Existenzminimums. Der HFrB wurde nicht entsprechend angehoben.

333 Hier ist bis auf exotische Fälle, in denen die Trennung schon im Eheschließungsjahr erfolgt, immer wahlweise entweder das Splittingverfahren anzuwenden oder die Ehegatten sind getrennt zur ESt zu veranlagten.

334 Bis 1995 kam es nach dem damaligen dualen System (Kindergeld plus Kinderfreibetrag) nur auf den Kinderfreibetrag an.

335 Je für mindestens einen Monat des betroffenen Jahres, in dem sich Meldezeitraum und Berechtigung für Kindergeld/Kinderfreibetrag überschneiden müssen.

336 Als Inlandswohnung zählt auch die Wohnung eines Elternteils, der nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt EStpflichtig ist, ferner sind Auslandskinder von Grenzpendlern nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen, s.o. Rdn. 25 ff.

#### 4. Zweifacher HFrB

Bei mindestens zwei berechtigenden Kindern konnten sich zwei Elternteile, die ansonsten je die Voraussetzungen für den HFrB erfüllen, beiderseits den Freibetrag verschaffen. 157

#### 5. Übertragungsfälle

Nach dem Wortlaut des Gesetzes konnte der HFrB auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden.<sup>337</sup> Das hatte selten Bedeutung. 158

#### 6. Neuer Freibetrag für Alleinerziehende ab VZ 2004 (§ 24b EStG)

Als Ersatz für den vorzeitig beseitigten HFrB, der ja erst zum 31.12.2004 völlig abgeschmolzen werden sollte, schuf der Gesetzgeber in § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG einen neuen Freibetrag für Alleinerziehende in Jahreshöhe von 1.308 €, der von der Summe der Einkünfte abgezogen werden darf. Auch dieser Freibetrag führt zur Lohnsteuerklasse II. Voraussetzungen: 159

- im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder und Pflegekinder
- Das Kind muss mit dem Stpfl in Haushaltsgemeinschaft<sup>338</sup> leben. Beide müssen mit Hauptwohnsitz dort gemeldet sein.
- Allein stehend ist nicht, wer die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung erfüllt, § 26 Abs. 1 EStG.
- Die Haushaltsgemeinschaft mit einer beliebigen anderen Person ist schädlich, außer sie berechtigt zum Bezug von Kindergeld oder einem Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG.

Der letzte Punkt kann in der Praxis Probleme bereiten, wenn sich die Finanzverwaltung trotz geringer Freibetragshöhe nicht eher großzügig verhält. Die Regelung zielt auf nichteheliche Lebensgemeinschaften ab, trifft aber auch den gemeinsamen Haushalt mit dem Kind und z.B. der pflegebedürftigen Großmutter, die Rentnerin ist. Die Haushaltsgemeinschaft wird widerlegbar vermutet, wenn die »andere Person« mit Haupt- oder Nebenwohnsitz beim Stpfl gemeldet ist. Abgrenzungsprobleme sind zu erwarten.

#### ► Beispiel:

Die Stpfl. mietet zusammen mit ihrer ebenfalls allein erziehenden Freundin eine Wohnung an, in der getrennt gewirtschaftet wird, beim Hüten der Kinder helfen sich die Beteiligten gegenseitig. Ist es schädlich, wenn sie sonntags zusammen kochen? Eher nein. Ganz anders ist aber die Optik, wenn es sich anstelle der Kollegin um den Freund der Stpfl handelt. Er wird sich halt in der Wohnung nicht anmelden. Besuch darf man ja freibetragsunschädlich bekommen. Dieser Teil der Vorschrift ist schon bei so provozierender und oberflächlicher Betrachtung verfehlt und begünstigt obendrein die Denunziation durch Nachbarn und z.B. den Nochehegatten. All das spricht dafür, dass sich die Verwaltung zu dem wirtschaftlich eher untergeordneten Thema keine Zusatzarbeit schaffen wird; die Änderungsgeschwindigkeit des Steuergesetzgebers ist auch der Verwaltung nicht zuzumuten. Ohnedies betrifft die Vorschrift im Regelfall ja oft enge wirtschaftliche Verhältnisse allein erziehender Mütter, die beschränkte Einkünfte haben, so dass der Steuereffekt des Freibetrags dann eher untergeordnet ist. Gegenargument: Die Vorschrift betrifft auch den höchst verdienenden Elternteil eines studierenden volljährigen Kindes unter 27.

337 § 32 Abs. 7 Satz 4, Abs. 6 Satz 6 EStG.

338 Einzelheiten Schmidt/Loschelder, EStG § 24b Rn. 7.

Der Freibetrag wird anteilig für Monate gekürzt, in denen an keinem Tag die Voraussetzungen gegeben sind.

Zur Eintragung des Freibetrags in die Lohnsteuerkarte muss eine Versicherung unterschrieben werden. Das dazugehörige zweiseitige Formular findet sich im Internet z.B. bei »finanzamt.nrw.de oder bundesfinanzministerium.de«.

### VI. Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG

#### 1. Grundlegendes

- 160 Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes, für das Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag bezogen wird, dürfen auf Antrag mit einem Freibetrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Auf die Höhe des tatsächlichen Aufwandes kommt es nicht an, es genügt, dass überhaupt durch die Berufsausbildung Aufwand entsteht.<sup>339</sup> Das kann auch normaler Unterhaltsaufwand sein. Mitzurechnen sind auf Antrag auch Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens vier Monaten (Beispiel Abitur/Studienbeginn) sowie Zeiten, in denen die Berufsausübung vorübergehend nicht möglich ist, z.B. wegen Erkrankung des Kindes, solange die Ausbildung dadurch nicht unterbrochen wird.

#### 2. Höhe des Freibetrags<sup>340</sup> für jedes Kind

- 161 **Rechtslage bis 31.12.2001:** Bei einem Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, betrug der Freibetrag 1.800 DM, wenn es auswärtig untergebracht ist. Lebt es bei den Eltern oder einem Elternteil, wird kein Freibetrag<sup>341</sup> gewährt. Bei einem volljährigen Kind beträgt der Freibetrag 4.200 DM bei auswärtiger Unterbringung, in anderen Fällen nur 2.400 DM. Auf die Gründe der auswärtigen Unterbringung kommt es nicht an. Auswärtige Unterbringung liegt deshalb auch vor, wenn ein Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hat. Bei getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern liegt auswärtige Unterbringung des Kindes nur vor, wenn das Kind aus dem Haushalt beider<sup>342</sup> Elternteile ausgegliedert ist. Der Ausbildungsfreibetrag wird in den sog. Familienleistungsausgleich nicht einbezogen, es kommt nicht darauf an, ob das Kindergeld günstiger ist als die Steuerentlastung aus Freibeträgen.

**Änderung ab 01.01.2002:** Im Schatten des neu geschaffenen Freibetrags für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung (aller berechtigenden Kinder, auch der volljährigen) wird der Ausbildungsfreibetrag auf volljährige Kinder in Berufsausbildung beschränkt, die **auswärtig** untergebracht sind. Er beträgt nun **924 €** je Kind und Jahr. Er ist den Eltern grundsätzlich je hälftig zuzurechnen, kann aber übereinstimmend anders aufgeteilt werden. Er wird in den Familienleistungsausgleich des § 31 EStG nicht einbezogen. Nur insoweit bedarf es also weiter keiner Vergleichsberechnungen.

#### Gegenüberstellung der vollen Ausbildungsfreibeträge 2000 + 2001/2002:

Ab 2002 wird nur noch der Sonderbedarf für die auswärtige Unterbringung des volljährigen Kindes über den Ausbildungsfreibetrag ausgeglichen, alle anderen Aufwendungen für Sachbedarf, Betreuung und Erziehung sind in den neu strukturierten Kinderfreibeträgen des § 32 EStG berücksichtigt.

339 BFH FamRZ 1988, 617.

340 Die Höhe der Freibeträge wurde von 1999 bis 2001 nicht geändert, die Neuregelung gilt ab 01.01.2002.

341 Im Jahr des Eintritts der Volljährigkeit ist anteilig abzurechnen, Einzelheiten in Schmidt/Loschelder, EStG § 33a Rn. 55.

342 BFH FamRZ 1988, 837.



Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um **je ein Zwölftel**. Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, vermindern die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge nicht. Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse mindern nur die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind.<sup>343</sup>

**Zusammenfassend** lässt sich festhalten:

Die Freistellung des Existenzminimums und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs eines Kindes erfolgt alternativ entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch das Kindergeld, § 31 Satz 1 EStG.

Zur Abgeltung des darüber hinaus gehenden Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes ist jährlich ein Freibetrag von 924 € zu berücksichtigen, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG.

Folgende Voraussetzungen müssen hierfür erfüllt sein:

- Das Kind befindet sich in einer Berufsausbildung
- Es liegt eine auswärtige Unterbringung vor, d.h. außerhalb des Haushalts der Eltern
- Das Kind ist volljährig, d.h. hat das 18. Lebensjahr vollendet
- Für das Kind besteht ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld

Der Freibetrag vermindert sich um eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zum Bestreiten seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, wenn diese einen anrechnungsfreien Betrag in Höhe von 1.848 € im Kalenderjahr übersteigen **oder** die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln bezogenen Zuschüsse im vollen Umfang ohne Berücksichtigung über dem anrechnungsfreien Betrag von 1.848 € im Kalenderjahr liegen.

### 3. Zuordnung/Anrechnung

Wie beim Kinderfreibetrag gilt der **Halbteilungsgrundsatz**. Der Ausbildungsfreibetrag kann insgesamt nur einmal abgezogen werden, auch wenn mehrere Stpfl die Voraussetzungen erfüllen. Ab dem VZ 2000 steht der Abzugsbetrag den Elternteilen grundsätzlich hälftig<sup>344</sup> zu, sie können aber auf gemeinsamen Antrag anders aufteilen, nunmehr mit beliebiger Quote. Familienrechtlich kann sich hierauf ein Anspruch auf Zustimmung zur Übertragung ergeben, wenn der übertragende Elternteil keinen Nachteil hat oder vom Nachteil freigestellt wird. Befinden sich mehrere Kinder in Ausbildung, kann für jedes Kind gesondert disponiert werden. Gestaltungen beim Ausbildungsfreibetrag beeinflussen die Freibeträge nach § 32 EStG und das Kindergeld nicht.

Scheidet ein Elternteil wegen Verlust oder Übertragung des Kinderfreibetrags aus und bezieht er auch nicht das Kindergeld, erhält der andere Elternteil den vollen Abzugsbetrag.

Die alte Rechtslage bis 1999 regelte auch das Kindschaftsverhältnis zu mehr als zwei Stpfl, wenn also z.B. Großeltern oder Stiefelternteile beteiligt waren. Das Elternpaar erhielt u.U. zusammen die Hälfte des Abzugsbetrages (ggf. mit je ¼).

343 § 33a Abs. 3 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Familienleistungsgesetzes vom 22.12.2008 (BGBl. I S. 2955), anzuwenden ab dem Veranlagungszeitraum 2009.

344 Wenn sie zusammen veranlagen, steht er ihnen voll gemeinsam zu.

Der Ausbildungsfreibetrag vermindert sich je um eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, soweit diese 1.848 €/Jahr übersteigen. Aus Vereinfachungsgründen dürfen die Bezüge ohne Nachweis im Jahr um 180 € gekürzt werden, soweit nicht höherer Aufwand zur Erzielung der Bezüge nachgewiesen wird.

Zur Anrechnung führen nur Zuflüsse, die für den Lebensunterhalt oder die Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Daneben sind Ausbildungshilfen, die als Zuschuss aus öffentlichen Mitteln (auch mittelbar über Fördereinrichtungen) gewährt werden, voll anrechenbar, z.B. BAföG. Darlehensweise gewährte Leistungen werden nicht angerechnet, auch sind Unterhaltsleistungen der Eltern keine anrechenbaren Bezüge des Kindes. Unterhaltsleistungen seines Ehegatten sind hingegen anrechenbar, ggf. sind sie zu schätzen.

### 4. Verfassungskonformität

- 163 Auf Vorlage des FG Bremen hat das BVerfG<sup>345</sup> die Regelung für die Verhältnisse des Jahres 1984 gebilligt und darauf abgestellt, dass die Aufwendungen für Berufsausbildung nicht die Existenzsicherung im engeren Sinne betreffen. Es besteht insoweit aber kein unbeschränktes Ermessen des Gesetzgebers, der zulässige Grenzen jedenfalls dann nicht unterschreitet, wenn die steuerliche Absetzbarkeit auf die Hälfte der üblicherweise anfallenden Kosten<sup>346</sup> beschränkt ist.

#### ► Praktischer Hinweis:

Die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung bleiben bei der Ermittlung der anrechenbaren Einkünfte nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG von den Einkünften außer Ansatz. Wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nur für einen Teil des Kalenderjahres vorliegen, werden sowohl der Freibetrag in Höhe von 924 € als auch der anrechenbare Betrag in Höhe von 1.848 € für jeden vollen Kalendermonat, für den die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, um je 1/12 ermäßigt, § 33a Abs. 4 EStG. Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf die Kalendermonate entfallen, für die kein Freibetrag gewährt wird, vermindern den ermäßigten Freibetrag nicht, § 33 Abs. 4 Satz 2 EStG.

## VII. Kinderbetreuungskosten, § 9c EStG<sup>347</sup>

### 1. Kinderbetreuungskosten bis VZ 2005 (§ 33c EStG)

- 164 Bei Alleinstehenden<sup>348</sup> sind nur noch bis einschließlich VZ 1999 Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines haushaltszugehörigen Kindes<sup>349</sup> als a.g.B. zu berücksichtigen. Voraussetzung ist, dass das Kind am Jahresanfang das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Abzugsfähigkeit nur, soweit der Aufwand wegen Erwerbstätigkeit, Behinderung oder Krankheit des Stpfl entsteht. Der BFH<sup>350</sup> sah es nicht als verfassungswidrig an, dass beiderseits erwerbstätige Ehegatten mit einem Kind im Gegensatz zu anderen Betreuungsgemeinschaften Kinderbetreuungskosten nicht abziehen durften. Nachdem das BVerfG das richtigerweise anders entschied, kam es zur Gesetzesänderung. Für die VZ 2000 und 2001 wirken sich Kinderbetreuungskosten steuerlich nicht aus.

345 BVerfG FamRZ 1994, 431.

346 Mit denen sich das BVerfG recht umfassend auseinandersetzt.

347 § 9c EStG eingefügt durch Artikel 1 des Familienleistungsgesetzes vom 22.12.2008 (BGBl. I S. 2955), anzuwenden ab dem Veranlagungszeitraum 2009 – siehe Anwendungsvorschrift § 52 Absatz 23c EStG 2009.

348 Legal definiert in Abs. 2 der Vorschrift: Unverheiratete sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben. Als alleinstehend gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt ESt-pflichtig ist.

349 Welches unbeschränkt ESt-pflichtig sein muss.

350 BFH FamRZ 1998, 674.

Ab VZ 2002 gilt die Neuregelung. Nachgewiesene Kinderbetreuungskosten sind wieder **neben den Freibeträgen** des § 32 EStG berücksichtigungsfähig, § 33c EStG ersteht dadurch auf. Das Kind muss haushaltszugehörig sein und darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben. Voraussetzung weiter: Erwerbstätigkeit des Stpfl, Ausbildung, Behinderung oder Krankheit. Zusammenlebende Elternteile sind nicht ausgeschlossen, müssen aber beide die Voraussetzungen erfüllen. Auch freiberufliche Tätigkeit zählt als Erwerbstätigkeit, ebenso eine nicht stpfl nichtselbstständige Arbeit als Geringverdiener.<sup>351</sup> Steuerersparnis bringen die Betreuungskosten dann natürlich nur, wenn andere Einkünfte überhaupt zum Anfall von ESt führen, z.B. aus Kapital oder Vermietung und Verpachtung.

Berücksichtigungsfähig sind nur konkrete Aufwendungen für Dienstleistungen, die jährlich **1.548 € übersteigen**. Für getrennt lebende Elternteile gilt die Hälfte, also je 774 €. Der Abzugsbetrag ist für Eltern zusammen auf jährlich 1.500 € und für einzelne Elternteile auf 750 € beschränkt. Kinder die vor Vollendung des 27. Lebensjahres behindert sind, können auch danach zu berücksichtigen sein. Natürlich ist zu bedenken, dass die Beschaffung entgeltlicher fremder Dienstleistungen steuerliche und sozialrechtliche Pflichten auslösen kann.

**2. Höhe bis 1999**

Es zählt nur notwendiger und angemessener Aufwand, nicht Aufwand für Unterricht, Sport, Freizeitbetätigung und die Vermittlung besonderer Fähigkeiten. **165**

**3. Zuordnung**

Gehört ein Kind dem Haushalt zweier berechtigter Alleinstehender an, werden Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag hälftig zugeordnet. **166**

**Gesetzliche Tabelle zur zumutbaren Belastung (§ 33 Abs.3 EStG) **167****

Die Tabelle hat für alle außergewöhnliche Belastungen Bedeutung, die nur insoweit abzugsfähig sind, als sie die zumutbare Eigenbelastung überschreiten. Dazu gehören die zuletzt abgehandelten Kinderbetreuungskosten nach der Neuregelung ab 1997 (letztmals für 1999), ebenso aber auch Scheidungskosten (diese zunehmend restriktiv) und Heilbehandlungskosten. Erpressungsgelder sind nach Ansicht des BFH<sup>352</sup> keine a.g.B.

**Zumutbare Belastung – Gesetzliche Tabelle ab 01.01.2002 in €**

Gesamtbetrag der Einkünfte		bis 15.340 <sup>353</sup> €	über 15.340 bis 51.130 <sup>354</sup> €	über 51.130 €
		je in % des Gesamtbetrags der Einkünfte		
1	Stpfl. ohne Kinder; Berechnung der ESt nach Grundtabelle (§ 32a Abs.1 EStG)	5	6	7
	Stpfl. ohne Kinder; Berechnung der ESt nach der Splittingtabelle (§ 32a Abs.5 oder Abs.6 EStG)	4	5	6
2	Stpfl. mit ein oder zwei Kindern	2	3	4
	Stpfl. mit drei oder mehr Kindern	1	1	2

351 Vgl. BT-Drucks. 14/6851, S. 14.

352 BFH FamRZ 2004, 1199.

353 Bis VZ 2001 30.000 DM.

354 Bis VZ 2001 100.000 DM.

### 4. Kinderbetreuungskosten vom VZ 2006 bis zum VZ 2008 (§§ 4f sowie 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

- 168 Aufwendungen für die Kinderbetreuung werden von dem VZ 2006 bis zu dem VZ 2008 gem. § 52 Abs. 12c, 23c, 24 EStG berücksichtigt<sup>355</sup>.

Ab dem Kalenderjahr 2006 sind die Kinderbetreuungskosten entweder als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben i.S.v. § 10 S. 1 Nr. 5 und 8 EStG neben dem Pauschbetrag abziehbar.

Der Sonderausgabenabzug und die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten können nicht gleichzeitig geltend gemacht werden. Sie schließen sich aus.

Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben regelt § 4f EStG. Voraussetzung ist eine konkrete Zuordnung zu der jeweiligen Einkunftsart.

Um als Werbungskosten bei der Einkunftsart aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt zu werden, müssen folgende **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Erwerbstätigkeit von mindestens 10 Stunden/Woche
- Erwerbstätigkeit beider Elternteile, die zusammenleben
- Kind i.S.v. § 32 Abs. 1 EStG
- Das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder muss wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung nicht in der Lage sein, sich selbst zu unterhalten
- Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Steuerpflichtigen
- Die Steuerpflichtigen müssen durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges die Aufwendungen nachweisen (ab 2008 nur auf Anforderung)

**Kinderbetreuungskosten** sind z.B.:

- Aufwendungen für die Unterbringung in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderkrippen und Kinderheimen sowie auch bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen
- Aufwendungen für die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Kinderschwestern und Erzieherinnen
- Hilfen im Haushalt, wenn sie Kinder betreuen
- Aufwendungen für die Schulhausaufgabenaufsicht

### Abzugsbeträge

Die Werbungskosten betragen 2/3 der Betreuungskosten, höchstens aber 4.000 € je Kind.

Die Aufwendungen sind bei verheirateten Eltern grundsätzlich bei der Einkunftsquelle des jeweiligen Elternteils zu berücksichtigen.<sup>356</sup>

Überschreitet ein Kind im VZ die im Gesetz vorgesehene Altersgrenze, wird keine Zwölfteilung vorgenommen.

### 5. Kinderbetreuungskosten ab VZ 2009 (§ 9c EStG)

- 169 Ab 2009 sind die Kinderbetreuungskosten in § 9c Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 bis 3 und Satz 4 EStG berücksichtigt.<sup>357</sup> Wie die Sonderausgaben können auch die Kinderbetreuungskosten

---

355 Einführung durch das FördWachsG BGBl I 2006, 1091, siehe hierzu auch *Christ*, Steuerlicher Abzug von Kinderbetreuungskosten für erwerbstätige Eltern, FamRB 2007, 252.

356 BMF-Schreiben v. 19.01.2007 BStBl I 2007 184 ff.

357 § 9c EStG eingefügt durch Artikel 1 des Familienleistungsgesetzes v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2955), anzuwenden ab dem Veranlagungszeitraum 2009 – siehe Anwendungsvorschrift § 52 Absatz 23e EStG 2009.

ten auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag eingetragen werden.<sup>358</sup> Wegen der Komplexität wird die Norm nachstehend wiederholt:

### Gesetzestext § 9c Kinderbetreuungskosten

(1) <sup>1</sup>Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. <sup>2</sup>Im Fall des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

(2) <sup>1</sup>Nicht erwerbsbedingte Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>1</sup>Erwachsen die Aufwendungen wegen Krankheit des Steuerpflichtigen, muss die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben, es sei denn, der Krankheitsfall tritt unmittelbar im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung ein. <sup>1</sup>Bei zusammenlebenden Eltern ist Satz 1 nur dann anzuwenden, wenn bei beiden Elternteilen die Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegen oder ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>1</sup>Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 können bei Kindern, die das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet haben, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie weder nach Absatz 1 noch nach Satz 1 zu berücksichtigen sind.

(3) <sup>1</sup>Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>1</sup>Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in den Absätzen 1 und 2 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. <sup>1</sup>Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen nach den Absätzen 1 und 2 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

(1) § 9c Abs. 1 EStG regelt die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten (VZ 2006 bis VZ 2008: § 4f EStG). Für die Anerkennung ist notwendig, dass die Aufwendungen für beide Elternteile ursächlich für eine Erwerbstätigkeit sind. Das Kind muss zudem unter 14 Jahren alt oder vor dem 25. Lebensjahr behindert geworden sein.

Der zu berücksichtigende Höchstbetrag beläuft sich auf  $\frac{3}{4}$  der Aufwendungen, höchstens aber 4.000 €, d.h., es muss sich um Aufwendungen in Höhe von 6.000 € handeln, damit eine optimale Ausschöpfung des Höchstbetrages erreicht wird

(2) § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG regelt einen Sonderausgabenabzug (VZ 2006 bis VZ 2008: § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Die Aufwendungen von Alleinerziehenden, die nicht erwerbstätig sind, müssen typisch sein und für die Betreuung eines drei- bis sechsjährigen Kindes (oder bei besonderen Voraussetzungen) anfallen.

(3) § 9c Abs. 2 Satz 1 bis 3 EStG regelt ebenso einen Sonderausgabenabzug (VZ 2006 bis VZ 2008: § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG) für Eltern von Kindern, die zwischen null und drei, bzw. sechs und vierzehn Jahre alt sind. Die Eltern müssen ferner nicht erwerbstätig, krank, behindert (Eintritt der Behinderung vor dem 25. Lebensjahr) oder in der Ausbildung sein und zusammen leben. Für Kinder vom dritten bis sechsten Lebensjahr kommt § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG in Betracht (siehe zuvor unter (2)).

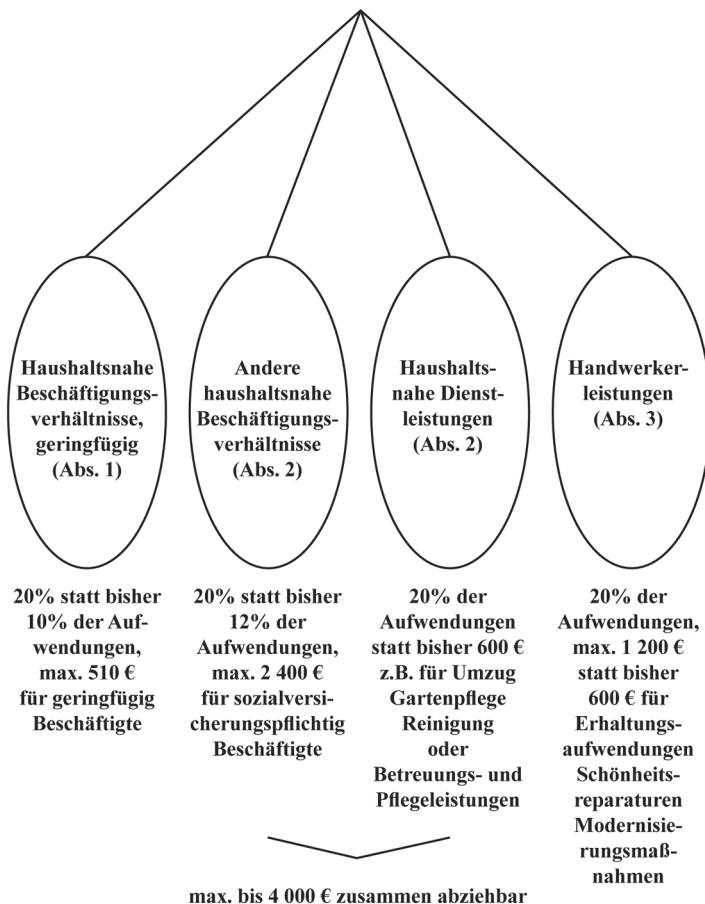
358 Schmidt/Loschelder EStG § 9c Rn. 1.

VIII. Hauswirtschaftliches Arbeitsverhältnis, §§ 35a EStG<sup>359</sup>

170 Seine steuerliche Förderung wurde durch das zweite Gesetz zur Familienförderung ab 01.01.2002 ersatzlos beseitigt, ab VZ 2004 aber wieder eingeführt und 2009 erneut geändert. Die Regelung greift nicht, wenn § 9c EStG in Betracht kommt. Ein Kind ist für die Anwendung der Regelung nicht Voraussetzung. Es gibt keine Steuerermäßigung bei Barzahlung<sup>360</sup>. Diese Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige in einem Heim wohnt, wenn z.B. das Appartement gereinigt wird. Gleiches gilt für die Tätigkeit von Etagedamen, die kleine Botengänge erledigen<sup>361</sup>.

**Hinweis:** Regelmäßig ist Voraussetzung eine Rechnung und der Rechnungsbetrag muss überwiesen sein. Erforderlich ist der Kontoauszug. Nicht ausreichend ist die Kopie des Überweisungsträgers.

Steuerermäßigung nach § 35a EStG haushaltsnahe Dienst-/Handwerkerleistung



359 Fassung aufgrund des Gesetzes zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen (Familienleistungsgesetz) vom 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955) m.W.v. 01.01.2009.

360 BFH-Urteil vom 20.11.2008, VI R 14/08 unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de); s. generell Nolte NWB 2009, 772 ff.

361 [www.bundesfinanzministerium.de/Mitteilung](http://www.bundesfinanzministerium.de/Mitteilung) zur haushaltsnahen Dienstleistung im Heim v. 22.02.2010.

**IX. Kindesunterhalt als außergewöhnliche Belastung, § 33a EStG<sup>362</sup>**

Auch Kindesunterhalt kann auf Antrag als außergewöhnliche Belastung zur Steuerentlastung gem. § 33a Abs. 1 EStG führen, da gegenüber dem Kind eine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht. Voraussetzung ist, dass weder der Stpfl, noch eine andere Person<sup>363</sup> Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben. Ein Kind darf nicht mehrfach durch Kinderfreibetrag/Kindergeld und außergewöhnliche Belastung zur Steuerentlastung führen. Wesentlicher Anwendungsfall: **Auslandskinder**<sup>364</sup>. Der Anwendungsbereich betrifft ferner den an Eltern oder einen Ehegatten geleisteten Unterhalt. Der Jahreshöchstbetrag 2009 beträgt<sup>365</sup> **7.680 €**. Ab VZ 2010 erhöht sich der Betrag auf **8.004 €**. Der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht sich um den Betrag, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge; dies gilt nicht für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die bereits nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG anzusetzen sind. Wegen der Anrechnung eigener Einkünfte oder Bezüge Ausführungen unten Rdn. 270 ff. und das dortige Beispiel. Aufwendungen für das Umgangsrecht sind nach BFH-Auffassung<sup>366</sup> nicht zwangsläufig und daher nicht berücksichtigungsfähig.

171

**X. Privatschulkosten, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG**

Für ein berücksichtigungsfähiges Kind dürfen 30 % des Entgelts, höchstens 5.000 €, für bestimmte staatlich genehmigte oder landesrechtlich erlaubte Ersatzschulen oder anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschulen als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemein bildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Der Besuch einer anderen Einrichtung, die auf einen Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss im Sinne des Satzes 2 ordnungsgemäß vorbereitet, steht einem Schulbesuch im Sinne des Satzes 1 gleich. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit. Der Höchstbetrag nach Satz 1 wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.

172

Nicht mit einbezogen werden und damit nicht begünstigt sind: Nachhilfeeinrichtungen, Musikschulen, Sportvereine, Ferienkurse und Studiengebühren.

Nach BFH<sup>367</sup> ist es notwendig, dass die Ersatzschule tatsächlich förmlich vom Land (das Privatschulwesen ist Ländersache) anerkannt wurde. Fehlt es im Landesrecht an einem

362 Fassung aufgrund des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.07.2009 (BGBl. I 2009, S. 1959) m.W.v. 23.07.2009.

363 Bei einem Elternteil, der beispielsweise den Kinderfreibetrag auf Großeltern überträgt, bei denen das Kind lebt, darf geleisteter Unterhalt für das Kind nicht steuerentlastend als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden.

364 Siehe hierzu BMF-Schreiben v. 09.02.2006, DStR 2006, 467; BMF-Schreiben v. 07.06.2010 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

365 Altwerte bis 1998 = 12.000; 1999 = 13.020; 2000 = 13.500; 2001 = 14.040 je DM und 2002/3 = 7.188 €.

366 Urteil vom 28.03.1996, FamRZ 1997, 21.

367 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 77/94 – BStBl II 1997, 615.

förmlichen Anerkennungsverfahren, führen die Kosten für den Schulbesuch nicht zum steuerlichen Abzug.<sup>368</sup> Nicht abziehbar ist Aufwand für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Schulgeldzahlungen für den Besuch deutscher Schulen im Ausland fielen nicht<sup>369</sup> unter den Sonderausgabenabzug, auch nicht innerhalb der EG. Die Oberfinanzdirektionen hatten Listen für die in Betracht kommenden Schulen erstellt.

**XI. Besondere Pauschbeträge für**

**1. Behinderte<sup>370</sup>, § 33b Abs. 1, Abs. 2 EStG**

- 173 Ein Behinderter darf außergewöhnliche Belastungen, die ihm unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, anstelle des Ansatzes nach § 33 EStG (dort abhängig von der zumutbaren Belastung) wahlweise und ohne Nachweis des Aufwandes mit einkommensteuerentlastender Wirkung durch den Behinderten-Pauschbetrag, der ein Jahresbetrag ist,<sup>371</sup> geltend machen. Seine Höhe richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung.<sup>372</sup> Die Pauschbeträge sind Jahresbeträge.

**174 Gesetzliche Tabelle**

Behinderung von %	und %	Bis 31.12.2001 DM Pauschbetrag	Ab 01.01.2002 € Pauschbetrag
25	30	600	310
35	40	840	430
45	50	1.110	570
55	60	1.410	720
65	70	1.740	890
75	80	2.070	1.060
85	90	2.400	1.230
95	100	2.760	1.420
Hilflose <sup>373</sup> und Blinde		7.200	3.700

**2. Hinterbliebene<sup>374</sup>, § 33b Abs. 4 EStG**

- 175 Personen, denen bestimmte<sup>375</sup> laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind (auch in Form von Abfindungen), erhalten einen Hinterbliebenen-Pauschbetrag von 370 € als Jahresbetrag (Wert seit VZ 2002).

**3. Übertragungsfälle, Behinderte und Hinterbliebene, § 33b Abs. 5 EStG**

- 176 Steht einer der beiden vorstehenden Pauschbeträge einem Kind des Stpfl<sup>376</sup> zu, für das er einen Kinderfreibetrag (ab 2000 Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) oder Kindergeld erhält, wird ihm der Pauschbetrag auf Antrag übertragen, wenn ihn das Kind nicht in

368 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 144/95 – BStBl II 1997, 621.

369 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 74/95 – BStBl II 1997, 617.

370 § 33b Abs. 1 und Abs. 2 EStG.

371 Eine zeitanteilige Kürzung erfolgt nicht, wenn die Voraussetzungen nicht das ganze Jahr über vorliegen.

372 § 33b Abs. 3 EStG.

373 Behinderte, die hilflos nach § 33b Abs. 4 EStG sind. Wegen der Einzelheiten und Besonderheiten, z.B. beim Kleinkind, Schmidt/Loschelder EStG § 33b Rn. 43.

374 § 33b Abs. 4 EStG.

375 Unter anderem nach dem Bundesversorgungsgesetz und aus der gesetzlichen Unfallversicherung.

376 Die wohl auf einem Redaktionsversehen beruhenden Worte »des Stpfl.« entfallen nach dem JStG 1997.



Anspruch nimmt. Der Pauschbetrag ist grundsätzlich hälftig auf die Eltern aufzuteilen; eine andere Aufteilung ist auf gemeinsamen Antrag möglich. Nach einem Urteil des OLG Hamm<sup>377</sup> ist bei der Ermittlung des Unterhaltsbedarfs nach § 1578 Abs. 1 BGB der Behindertenpauschbetrag nicht zu berücksichtigen.

#### 4. Pauschbetrag für Pflegepersonen, § 33b Abs. 6 EStG

Belastungen aus der häuslichen Pflege einer dauernd hilflosen Person können anstatt nach § 33 EStG mit einem jährlichen Pauschbetrag von 924 € abgerechnet werden, wenn dafür keine Einnahmen fließen. Zu den Einnahmen zählt seit 2004 nicht das Pflegegeld, das Eltern für die Pflege ihres Kindes erhalten. Pflegen mehrere im Veranlagungszeitraum, wird der Betrag nach Köpfen aufgeteilt. 177

## M. Ehegatten

### I. Lohnsteuer

#### 1. Der Lohnsteuerbegriff

Die Lohnsteuer ist keine eigene Steuerart, sondern eine zum Einkommenszufluss zeitnahe Erhebungsform<sup>378</sup> der ESt. Betroffen sind nur Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, bei denen mit Zufluss des Lohns der Steuerabzug getätigt wird. Steuerschuldner ist der Arbeitnehmer, für dessen Rechnung der Arbeitgeber (oder Dienstherr) die Lohnabzugsbeträge einbehält und abführt. Der Arbeitgeber haftet gem. § 42d EStG in beschränktem Umfang als Gesamtschuldner mit dem Arbeitnehmer, so z.B. für die von ihm einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer. 178

Die Ermittlung der Lohnsteuer erfolgt typisierend durch Anwendung von Lohnsteuerklassen, Ausstellung der Lohnsteuerkarten und Anwendung von Lohnsteuertabellen (die amtlichen Tabellen laufen aus) sowie der Feststellung von Freibeträgen. Kommt es für das betroffene Jahr zu einer Veranlagung zur ESt, werden die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge angerechnet, genauso wie ESt-Vorauszahlungen beim Selbstständigen und einbehaltene Kapitalertragsteuer.<sup>379</sup> Die Veranlagungswahl ist nicht von der Steuerklassenwahl abhängig.

#### 2. Steuerklassen<sup>380</sup> mit Übersicht

Mit ihnen hat der Familienrechtler schon im Trennungsvorfeld und im Jahr des Beginns dauernden Getrenntlebens<sup>381</sup> oft durch spontane Anfragen, die sofortige Antwort erheischen, zu tun. Ebenso spontane Antworten beinhalten eine hohe Fehlerquote, für die der unbeschränkt zur Steuerberatung berechnete Anwalt voll haftet. 179

Der nachfolgenden Übersicht über die Lohnsteuerklassen folgen deshalb einige Hinweise zu Fragen des Verfahrens und des Innenverhältnisses der Ehegatten. Auf dieses Innenverhältnis kommt es im Außenverhältnis zum Finanzamt und zur Kommunalverwaltung, die die Lohnsteuerkarten ausstellt und teilweise ändert, nicht an.

377 OLG Hamm FuR 2007, 435.

378 § 38 Abs. 1 EStG.

379 Perleberg-Köbel, Die Rolle des Lohnsteuerabzugs- und Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens bei ..., FuR 2005, 307.

380 Sie sind nur für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer maßgeblich.

381 Zu unterscheiden vom meist phasenverschobenen Trennungsjahr als Scheidungsvoraussetzung.

180 Übersicht über die Lohnsteuerklassen

Steuerklasse § 38b EStG	Arbeitnehmer
<b>I</b>	a) <b>Ledige</b> b) <b>Verheiratete, Geschiedene oder Verwitwete</b> , wenn die Voraussetzungen für Steuerklasse III oder IV nicht erfüllt sind c) beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit mindestens einem Kind
<b>II</b>	wie Steuerklasse I und <ul style="list-style-type: none"> <li>• bis VZ 2003, wenn der <b>HFrB</b> zu berücksichtigen ist.</li> <li>• ab VZ 2004, wenn der <b>Freibetrag für Alleinerziehende</b> zu berücksichtigen ist, § 24b EStG</li> </ul>
<b>III</b>	1) <b>Verheiratete</b> , beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und nicht dauernd getrennt lebend. Der andere Ehegatte darf keinen Lohn beziehen oder muss auf gemeinsamen Antrag in die Steuerklasse V eingruppiert sein. 2) <b>Verwitwete</b> für das Jahr nach dem Tod des Ehegatten bei beiderseitiger unbeschränkter Einkommensteuerpflicht und keinem dauernden Getrenntleben im Todeszeitpunkt. 3) bei <b>aufgelöster Ehe</b> für das Jahr der Auflösung, in dem die Eheleute (beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig) nicht dauernd getrennt lebten. Der andere Ehegatte muss im gleichen Jahr wieder geheiratet haben und darf nicht dauernd getrennt leben. Er und sein neuer Ehegatte müssen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein.
<b>IV</b>	<b>Verheiratete, beide Lohnbezieher</b> , und unbeschränkt steuerpflichtig sowie nicht dauernd getrennt lebend.
<b>V</b>	<b>Arbeitnehmer</b> wie bei Steuerklasse IV, wenn der Ehegatte auf beiderseitigen Antrag Steuerklasse III hat.
<b>VI</b>	<b>Arbeitnehmer mit Lohn aus mehr als einem Arbeitsverhältnis</b> für das zweite Arbeitsverhältnis und weitere Arbeitsverhältnisse.

3. Lohnsteuertabellen

a) Allgemeine Hinweise

181 Die amtlichen Lohnsteuertabellen wurden vom Bundesfinanzministerium nur bis 2000 auf der Grundlage des § 38c EStG und der ESt-Tabellen erstellt.

Sie berücksichtigt differenziert und zu den Steuerklassen passend steuerliche Pauschbeträge, Pauschalen und in Steuerklasse II den HFrB bzw. ab 2004 seinen Nachfolger, den Freibetrag für Alleinerziehende. Neben den allgemeinen A-Tabellen gibt es für Personen nach § 10c Abs. 3 EStG (z.B. Beamte, Pensionisten, Altersrentner) besondere B-Tabellen, die eine niedrigere Vorsorgepauschale berücksichtigen. Natürlich bieten die Fachverlage noch Lohnsteuertabellen. In der Lohnpraxis hat sich die Lohnsteuerberechnung mittels Datenverarbeitung durchgesetzt. Das BMF liefert bisher weiter Ablaufdiagramme für die Erstellung der Lohnsteuertabellen. Ab 2004 gilt ein rein mathematischer ESt-Tarif, die Rundungs- und Berechnungsvorschriften in § 32a Abs. 2 und Abs. 3 EStG sind entfallen, es kann schon mit bescheidenen Excelkenntnissen formelhaft gerechnet werden.

Aufgrund des Gesetzes zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (Konjunkturpaket II)<sup>382</sup> erhöhen sich die **Grundfreibeträge** ab dem VZ 2009 auf **7.834 €** und ab dem VZ 2010 auf **8.004 €**. Ab 2010 erfolgt eine weitere Rechtsverschiebung der Tarifeckwerte um 330 €

Der **Eingangsteuersatz** wird von **15% auf 14%** ab dem VZ 2009 herabgesetzt. Ferner sind die **KV-Beiträge** von **15,5 % auf 14,9% ab 01.07.2009** gesenkt worden. Wie viel netto übrig bleibt, zeigen die Gehaltstabellen für Alleinstehende, Verheiratete mit/ohne Kinder, abzurufen unter [www.finanzministerium.de](http://www.finanzministerium.de).

Durch das Jahresteuergesetz 2009 ist ab 01.01.2010 das **Faktorverfahren** beim Lohnsteuerabzug eingeführt worden, § 39f EStG.

### Faktorverfahren<sup>383</sup>

182

Zu den Steuerklassenkombinationen III/V bzw. IV/IV haben die Ehepartner darüber hinaus ab 01.01.2010 eine dritte Kombinationsmöglichkeit. Sie ist auf der Lohnsteuerkarte neben der Lohnsteuerklasse IV mit einem weiteren Faktor einzutragen, nämlich **IV-Faktor/IV-Faktor**.

Bei der Wahl des Faktorverfahrens, müssen die Ehepartner dem Finanzamt am Jahresbeginn die voraussichtlichen Jahresarbeitslöhne mitzuteilen. Sodann wird auf dieser Basis die voraussichtliche Höhe der gemeinsamen Einkommensteuer nach Splittingtarif und auch die voraussichtliche Höhe des Lohnsteuerabzugs in der Steuerklasse IV ermittelt.<sup>384</sup> Diese beiden Werte werden ins Verhältnis gesetzt. Daraus ergibt sich der »Faktor«, den das Finanzamt auf den jeweiligen Lohnsteuerkarten neben der Angabe »Steuerklasse IV« einträgt.<sup>385</sup>

Das Ergebnis ist die jeweilige Berücksichtigung bei dem Ehepartner und zwar mindestens die ihm persönlich zustehenden Abzugsbeträge beim Lohnsteuerabzug, wie der Grundfreibetrag, die Vorsorgepauschale, der Sonderausgaben-Pauschbetrag und der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG. Der Vorteil des Splitting-Tarifs wird bereits beim monatlichen Lohnsteuerabzug auf beide Ehepartner verteilt, sodass sich der Nettolohn erhöht.

Voraussetzung ist ein **gemeinsamer Antrag**<sup>386</sup> der Ehepartner bis spätestens zum 30.11. eines Kalenderjahres beim Finanzamt unter Vorlage der Lohnsteuerkarten beider Ehepartner. Die voraussichtlichen Arbeitslöhne sind anzugeben.

183

Das Faktorverfahren wirkt sich nicht nur steuerlich aus. Auch **außersteuerliche Gründe** können für die Inanspruchnahme des Faktorverfahrens sprechen, da der Nettoarbeitslohn, z.B. die Grundlage für das Arbeitslosengeld und für die weiteren Leistungen der Agentur für Arbeit, wie Unterhalts-, Überbrückungs-, Kurzarbeiter- und Insolvenzgeld bildet.<sup>387</sup> Wenn Ehepartner Nachwuchs und den Bezug von Elterngeld planen, kann das Faktorverfahren von Wichtigkeit sein. Das unter § 2 Abs. 1 BEEG bezeichnete Einkommen ist nicht gleichzusetzen mit das Nettoeinkommen i.S. des Einkommensteuergesetzes. Gem. § 2 Abs. 7 BEEG wird das Einkommen nach Abzug der auf Grundlage der gewählten Steuerklasse monatlich anfallenden Lohnsteuer nebst Sozialabgaben ermit-

184

382 BGBl I 2009, 416.

383 § 39f EStG eingefügt durch Art. 1 des Jahresteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 BGBl. I 2008, 2794, erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2010 – siehe Anwendungsvorschrift § 52 Abs. 52 EStG 2009.

384 Bifflmaier FamRZ 2009, 1451, 1454.

385 Faktorberechnungen online unter [www.abgabenrechner.de/fb2010](http://www.abgabenrechner.de/fb2010).

386 Ein amtlicher Vordruck ist nicht erforderlich.

387 Zum Insolvenzgeld Perleberg-Kölbel FuR 2009, 562.

telt.<sup>388</sup> Da das Elterngeld in der Höhe von 67% des Einkommens geleistet wird, ergibt sich aus dem Wechsel zur Steuerklasse IV/IV mit Hilfe des Faktorverfahrens ein höherer Anspruch auf Elterngeld.<sup>389</sup>

- 185 Im Falle des Scheiterns der Ehe verändern sich grundsätzlich die Verhältnisse.<sup>390</sup> Wenn kein **Trennungsunterhalt** gezahlt wird, ist z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr gegeben, die damit verbundenen Nachteile zu akzeptieren. Jeder Ehepartner hat nur die Steuern zu zahlen, die auf sein Einkommen entfallen.<sup>391</sup>

Ziel der Wahl der Steuerklassenkombination III/V ist die Mehrung der zur gemeinsamen Verwendung zur Verfügung stehenden Geldmittel. Das wird oft günstiger sein als die Wahl der Steuerklasse IV/IV und führt bis zur Trennung zu keiner Änderung der höheren steuerlichen Berücksichtigung bei dem Ehepartner mit der Steuerklasse V. Das setzt voraus, dass die Ehepartner noch gemeinsam gewirtschaftet haben.<sup>392</sup> Falls die Ehepartner im Trennungsjahr noch das Faktorverfahren wählen, erfolgen die steuerlichen Abzüge bereits monatlich. Eine Korrektur mit fiktiver Berechnung der Steuerlast nach Trennung wird unnötig. Es stellt sich auch nicht die Frage des Nachteilsausgleichs als Voraussetzung für die Zustimmung zur Zusammenveranlagung gem. §26b EStG noch im Trennungsjahr.<sup>393</sup> Eine Darlegung und ein Beweis für ein gemeinsames Wirtschaften in den Monaten vor der Trennung entfallen. Das führt zu einer nicht unerhebliche Streitvermeidung oder Streitbeilegung.

Nach dem BGH<sup>394</sup> ist im Rahmen der gebotenen Dreiteilung bei der Bedarfsberechnung das Gesamteinkommen einschließlich des Splittingvorteils aus der neuen Ehe zugrunde zu legen. Eine fiktive Steuerberechnung ohne Splittingvorteil anhand der Grundtabelle, wie zuvor erforderlich, ist nicht mehr notwendig.<sup>395</sup> Bei einer **Unterhaltspflicht gegenüber dem geschiedenen und neuen Ehepartner** ist für beide Unterhaltsansprüche von dem tatsächlich erzielten Einkommen auszugehen. Wenn der neue Ehepartner wegen eigener Einkünfte lediglich äußerst geringe Unterhaltsansprüche hat, gilt dieser Grundsatz. Der im Wege der Dreiteilung ermittelte Bedarf mit Splittingvorteil übersteigt dann den im Wege der Halbeilung ermittelten Bedarf. In diesem Fall bildet der Unterhaltsbedarf, der dem geschiedenen Ehepartner im Wege der Halbeilung ohne Vorteile der neuen Ehe zusteht, die Höchstgrenze seines Unterhaltsanspruchs.

**Hinweis:** Durch das Faktorverfahren erhöht sich bereits das monatliche Gesamteinkommen des Unterhaltspflichtigen und des neuen Ehepartners. Eine Berechnung des Splittingvorteils und somit des tatsächlich erzielten Einkommens zeigt sich bereits im Faktorverfahren.

- 186 Für den **Kindesunterhalt** gilt die unterhaltsrechtliche Obliegenheit, Steuervorteile, die in zumutbarer Weise erzielt werden können, wahrzunehmen. Daher darf das Unterhaltseinkommen nicht durch unnötig hohe gesetzliche Abzüge vermindert werden.<sup>396</sup> Alle möglichen Freibeträge sind auf der Lohnsteuerkarte zur Vermeidung einer fiktiven Steuerberechnung zu erfassen.<sup>397</sup> Die Berücksichtigung eines Splittingvorteils führt zu einer Ungleichbehandlung der Kinder aus erster und späterer Ehe. Während die Kinder der aktuellen Ehe von den tatsächlichen Lebensverhältnissen profitieren, wären die Kinder,

---

388 BSG DStR 2009, 2263, 2264.

389 Hosser, FamRZ 2010, 951, 952.

390 BGH FamRZ 2006, 1178.

391 BGH FamRZ 2007, 1799.

392 So bereits schon BGH FamRZ 2002, 1024 m. Anm. Bergschneider FamRZ 2002, 1181.

393 Zur Zusammenveranlagung *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 254.

394 BGH FamRZ 2008, 1911; 2009, 411; 2010, 111, 112 ff.

395 BGH FamRZ 2005, 1817, 1810; 2007, 793, 796; 1232, 1233.

396 BGH FamRZ 1983, 576; OLG Bamberg FamRZ 1987, 1031.

397 OLG Bamberg FamRZ 1987, 1031.

die aus der geschiedenen Ehe hervorgegangen sind, nur nach dem geringeren Nettoeinkommen unterhaltsberechtig. Die Würde zu einer Ungleichbehandlung und zu einem Verstoß gegen Art.3 Abs.1 GG führen.<sup>398</sup>

Der unterhaltspflichtige Ehepartner hat daher das Faktorverfahren zu wählen. Zu überprüfen ist aber, ob der Ehepartner des Unterhaltspflichtigen, der auch die Steuerklasse III wählen könnte, hierdurch Nachteile erleidet. Dies könnte z.B. dann der Fall sein, wenn für den eigenen Lebensunterhalt geringere Beträge zur Verfügung stehen. Schließlich ist der neue Ehepartner den Kindern aus einer früheren Beziehung nicht unterhaltspflichtig.

#### Hinweis:

Der Faktor als ein die Steuern mindernder Multiplikator bewirkt, dass bei Ehepartnern mit der Steuerklasse IV nicht mehr Lohnsteuer einbehalten wird als erforderlich. Dies führt u.a. zur Streitvermeidung bei Ehepartnern im Trennungsjahr und zu einer aktuellen Berechnung von Bedarf und Leistungsfähigkeit beim Unterhalt.

Die Frage, ob das Faktorverfahren vorzuziehen ist, lässt sich nur im Einzelfall und nur nach Prüfung der jeweiligen persönlichen Verhältnisse der Mandanten entscheiden. Soll z.B. erreicht werden, dass sich die Lohnsteuerbelastung nach dem Verhältnis ihrer Arbeitsentgelte richtet, sollte das Faktorverfahren bevorzugt werden.

Wird im **Insolvenzfall** Liquidität für den Familienunterhalt benötigt, ist zu prüfen, welche Steuerklassenkombination (III/V oder IV/IV) bei dem nicht von der Insolvenz betroffenen Ehepartner den geringsten monatlichen Steuerabzug zulässt. Eine Hilfe bietet hierbei ein Vergleichsrechner.<sup>399</sup> Bei einer bevorstehenden Insolvenz des Arbeitgebers oder einer Familienplanung bietet sich u.U. wegen der Erhöhung des monatlichen Nettoeinkommens das Faktorverfahren an.<sup>400</sup>

#### b) Praktische Anwendung im Unterhaltsrecht

Bereits mit den Monatslohnsteuertabellen lässt sich aus dem stpfl Durchschnittslohn mit einiger Genauigkeit der aktuelle einkommensteuerliche Aufwand eines Arbeitnehmers samt den Annexsteuern ermitteln. Diese auch an der Zukunft orientierte Berechnung sollte zur Kontrolle immer angestellt werden, auch wenn in der unterhaltsrechtlichen Praxis oft schematisch mit dem tatsächlich abgerechneten und ausbezahlten Einkommen für einen vergangenen Zeitraum (meist die letzten zwölf vollen Monate) unter Hinzurechnung in diesem Zeitraum erstatteter Steuern gerechnet wird. Diese Berechnung ergibt in vielen Fällen ein verzerrtes Einkommensbild, nämlich dann, wenn in dem Datenzeitraum bei mindestens eines Beteiligten eine Änderung der Steuerklasse erfolgte. Häufig wechselt der unterhaltspflichtige Arbeitnehmer am ersten Januar nach der Trennung zwangsläufig von der Steuerklasse III zur ungünstigeren Steuerklasse I, ein unterhaltsberechtigter Ehegatte aber von der Steuerklasse V zur Steuerklasse I oder II. Die in der Praxis insoweit immer wieder falsch verstandene und falsch zitierte BGH-Rechtsprechung<sup>401</sup> zum Ehegattenunterhalt berücksichtigt das durchaus. Demzufolge ist bei der Ermittlung der ehelichen Lebensverhältnisse grundsätzlich auf das tatsächliche Nettoeinkommen abzustellen, das sich auf der Grundlage der konkreten Steuerbelastung (mit steuerrechtlich zulässiger Steuerklasse) ergibt. Auch nach Trennung eintretende Änderungen sind zu berücksichtigen.

398 BGH FamRZ 2005, 1817; 2007, 282, 285; 2008, 2189.

399 Vergleichsrechner unter <http://www.bundesfinanzministerium.de> unter der Rubrik »Wirtschaft und Verwaltung/Steuern«.

400 *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 451, 453.

401 BGH FamRZ 1990, 503 und BGH FuR 1990, 169; FamRZ 1990, 499 je m.w.N.

Soweit die demnächst eintretende Änderung der Steuerklasse feststeht, aber in der letzten mündlichen Verhandlung noch nicht eingetreten ist,<sup>402</sup> ergeben sich Probleme.

Mit dem BGH<sup>403</sup> könnte man allgemein argumentieren, fiktive Steuerberechnungen seien unsicher und daher unterhaltsrechtlich bedenklich. Der soeben zitierten Entscheidung lag allerdings ein Fall zugrunde, in dem das OLG die Auswirkungen der Änderung der Steuerklasse (von Steuerklasse III auf I) nicht zahlenmäßig berechnet, sondern zusammen mit anderen Änderungen zum Anlass einer wohl nicht nachvollziehbaren Schätzung gemacht hatte. Das beanstandete der BGH konkret, ebenso wie er aber allgemeine Bedenken äußerte. Diese Bedenken lassen sich allerdings ausräumen. Die künftige Erhöhung der Lohnsteuer (samt Zuschlägen) kann anhand des EStG, der Lohnsteuertabellen (unterstützt z.B. durch zwischenzeitlich ausgereifte und einfach zu bedienende Lohnsteuersoftware) ausreichend genau vorausberechnet werden. Die künftige Änderung der Steuerklasse selbst ab dem ersten Januar nach Trennung der Eheleute ist ja nach dem Gesetz zwingend und damit gewiss. Es wäre auch in keiner Weise prozessökonomisch, die zwangsläufig und sicher (jedoch erst später zum Jahreswechsel) eintretende Änderung unberücksichtigt zu lassen und auf einen späteren Abänderungsantrag zu verweisen. Zu vorstehender Problematik eingehend Wendl/Haußleiter.<sup>404</sup>

Der bevorstehende Wechsel der Steuerklasse ist für den Anwalt **haftungsträchtig**. Der BGH-Entscheidung vom 17.01.2002<sup>405</sup> lag ein Fall zugrunde, in dem der Prozessanwalt des unterhaltspflichtigen Ehemannes aufgrund zweier Fehler für einen Unterhaltsschaden von rund 92.000 DM haften musste. Er hatte einen Unterhaltsvergleich mit einer nicht ganz eindeutigen Abänderungsklausel protokolliert und im späteren erfolglosen Abänderungsprozess den Familienrichter nicht darauf hingewiesen, dass die von diesem herangezogene Vorschrift des § 323 ZPO samt ihrer Wesentlichkeitsgrenze (10%) für Vergleiche nicht gilt. Hinzu kam ein schadensursächlicher Beratungsfehler, weil er nach Zustellung des Urteils nur auf die Möglichkeit der Berufung hinwies ohne auf die zu bejahenden Erfolgsaussichten der Berufung einzugehen und die Berufung zu empfehlen. Der Mandant hatte keine Berufung einlegen lassen.

#### ► **Praktische Hinweise:**

An dieser Stelle ist daran zu erinnern, dass das verfügbare Einkommen eines sozialversicherten Arbeitnehmers nicht nur durch Steuern, sondern auch durch **Sozialaufwand** beeinflusst wird. Bei Einkommen oberhalb der sozialrechtlichen Beitragsbemessungsgrenzen und Pflichtgrenzen, ergibt sich durch deren regelmäßige jährliche Anpassung (meist Erhöhung) zum ersten Januar sogar bei gleichen Beitragsätzen eine weitere Veränderung des Nettoeinkommens. Die neuen Werte stehen meist kurz vor dem Jahreswechsel fest. Überschreitet das beitragspflichtige Entgelt die Pflichtgrenze für die gesetzliche Krankenversicherung, ist es möglich, dass der Arbeitnehmer die Krankenkassenbeiträge samt Pflegeversicherung direkt bezahlt, sodass sein Aufwand aus seinen Gehaltsabrechnungen nicht hervorgeht. Auch dann leistet der Arbeitgeber aber einen abzurechnenden Arbeitgeberanteil, der nicht genau mit der Hälfte des tatsächlichen Aufwandes identisch sein muss. In solchen Fällen werden Gehaltsabrechnungen häufig fehl interpretiert, es wird der Zuschuss des Arbeitgebers zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung dem Einkommen zugeschlagen, jedoch der volle Beitragsaufwand des ArbN nicht einkommensmindernd abgezogen. Ab 01.04.2004 gibt es eine neue den ArbN begünstigende **Gleitzone** für den Abzug von Sozialbeiträgen (ArbN-Anteil) zwischen Bruttoeinkommen von 400,01 € und 800 € monatlich.

402 Beispiel: Das Kalenderjahr des Trennungseintritts ist noch nicht abgelaufen.

403 BGH FamRZ 1988, 817.

404 *Wendl/Haußleiter* § 1 Rn. 13, sowie eingehend Rn. 458 ff. mit Kritik an der Rspr. in Rn. 467 ff.

405 BGH FamRZ 2002, 878.

**Berechnungsbeispiel Angestellter 2004 in €:** Ein geschiedener Angestellter in der Steuerklasse I/1,0 (Zähler für zwei hälftig zuzuordnende Kinder) bezieht im Jahr 13,5 Bruttogehälter zu 2.400 € sowie 300 € Urlaubsgeld. Die Jahresbruttovergütung von 32.700 € ergibt im Monat durchschnittlich (D) 2.725 €.

Monatlich brutto	(D)		2.725,00
– Lohnsteuer (I/1,0)		489,41	
– Kirchenlohnsteuer (BY)	8,0%	39,15	
– Solidaritätszuschlag	5,5%	26,91	
Summe Steuern		555,47	– 555,47
Arbeitnehmeranteile:			
– Krankenversicherung	14,5%	(je nach Krankenkasse)	
– Pflegeversicherung	1,7%		
– Rentenversicherung	19,5%		
– Arbeitslosenversicherung	6,5%		
Summe	42,2%	ArbNAnteil z.B. 21,1%	– 574,98
Nettobetrag			1.594,55

**Jahresberechnung:** Genauer ist selbstverständlich auch bei Arbeitnehmern die Berechnung der gesamten steuerlichen Veranlagung mit Jahreswerten. Sie ist unverzichtbar, wenn Einkünfte aus weiteren Einkunftsarten hinzukommen.

**Berechnungsbeispiel Beamter 2004:** Anhand der Bezügeabrechnungen ist für unterhaltsrechtliche Zwecke eine vereinfachte Vorabberechnung möglich, vorausgesetzt, die abgerechnete Lohnsteuerklasse ist aktuell. In anderen Fällen ist die Berechnung anhand der besonderen Lohnsteuertabelle neu vorzunehmen. Die folgende vereinfachte Berechnung<sup>406</sup> (Beamter, Steuerklasse I ohne Kinderfreibeträge) entspricht nicht der BGH-Rechtsprechung, bietet aber für den Regelfall eine ausreichende schnelle Übersicht:

Monatlich brutto		aus Bezügeabrechnung	3.680,00
– Lohnsteuer (I/0)	B Tab	863,00	
– Kirchenlohnsteuer (BY)	8%	69,04	
– Solidaritätszuschlag	5,5%	47,46	
Summe Steuern		979,50	– 979,50
Zwischensaldo 1			2.700,50
Durchschnitt rund	12,5/12	Je nach Besoldungslage	2.813,02
Zuschlag Urlaubsgeld	Netto	Entfallen	0
Zwischensaldo 2	rund		2.813
– Krankenkasse/PflV priv.	Bspl		– 240
Ergebnis vereinfacht			2.573

<sup>406</sup> Die Berechnung mit Nachkommabeträgen führt nur zu einer Scheingenauigkeit, auf die auch schon der BGH hingewiesen hat.

4. Übersicht über die Steuerklassenkombinationen<sup>407</sup> bei Trennung

a) Steuerklassenkombination IV/IV

- 191 Haben nichtselbstständige Doppelverdiener die Steuerklassenkombination IV/IV, ist deren Beibehaltung im Jahr des Eintritts der Trennung, in dem die Ehegatten ja nicht dauernd getrennt gelebt haben,<sup>408</sup> steuerlich und auch im familienrechtlichen Innenverhältnis meist **unproblematisch**. Zu Steuernachzahlungen kann es bei dieser Kombination nicht kommen, außer es treten weitere Einkünfte hinzu. Bei unterschiedlich hohen Einkommen und gemeinsamer Veranlagung kommt es immer zur Steuererstattung, wenn sonst keine Einkünfte vorhanden sind und keine Besonderheiten vorliegen. Die Steuerklassen I oder II sind in diesem Jahr (des Trennungseintritts) beiderseits unzulässig. Es ist allerdings zulässig, mit oder nach der Trennung die Steuerklassenkombination III/V für den Rest des Jahres zu wählen. Wegen der damit verbundenen internen Abrechnungsprobleme kann das aber selten empfohlen werden.
- 192 Besteht das Getrenntleben am Jahresende fort, kommen **danach** zulässigerweise nur noch die Steuerklassen I oder II (Voraussetzung für diese ist bis 2003 der HFrB, danach der Freibetrag nach § 24b EStG, s.o. Rdn. 155 ff.) in Frage, für weitere Arbeitsverhältnisse natürlich auch die Steuerklasse VI, die immer möglich ist. Zu diesem Zeitpunkt (Jahreswechsel nach Trennung) kommt es für die Steuerklasse II auf die Meldung des Wohnsitzes (ab VZ 2004 Hauptwohnsitz!) des Kindes an.

b) Steuerklassenkombination III/V

- 193 Diese Kombination kann bei stärker differierenden Einkommen der Ehegatten zu einem niedrigeren zusammengerechneten Lohnsteuerabzug führen. Sie wird so eingesetzt, dass der besser verdienende Ehegatte die Steuerklasse III erhält, der andere die Steuerklasse V. Die Kombination kann bei der späteren Veranlagung zur ESt zu Nachzahlungen führen. Sie verzerrt das unterhaltsrechtliche Bild der Nettoeinkommen mitunter deutlich und sorgt vor allem bei Überlagerung mit Unterhaltszahlungen im Jahr des Trennungseintritts oft für interne Abrechnungsprobleme (interner Steuerausgleich) unter den Ehegatten.

- 194 ► **Beispiel** (Allgemeine Lohnsteuertabelle 2004 ohne Zuschlagsteuern; Monatsbeträge auf volle € abgerundet):

Steuerklasse	Ehemann III/0	Ehemann IV/0	Ehefrau V	Ehefrau IV/0
Steuerpflichtiges Bruttoeinkommen	3.050	3.050	1.750	1.750
Lohnsteuer	290	600	467	197
Differenz (nur LSt)		310		270

Bei beispielsweise rund 21 % Abzug für Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung ergeben sich (Zuschlagsteuern vernachlässigt) folgende Zwischenbeträge (Bruttoeinkommen minus Lohnsteuer sowie minus Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung) – alle Beträge auf einen vollen € abgerundet –.

- 195 Diese Zwischenbeträge sind dem Nettoeinkommen schon recht nahe, sie signalisieren eine monatliche Nettodifferenz der Ehegatten von 1.204 € bei der Steuerklassenkombination III/V und eine Differenz von nur 624 € bei der Kombination IV/IV. Die Kombination III/V ist ab dem ersten Januar nach Eintritt dauernden Getrenntlebens nicht mehr

407 Für beiderseits unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatten.

408 Eine Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG ist in diesem Jahr noch zulässig.



zulässig. Sie kann im Jahr des Trennungseintritts zugunsten der Kombination IV/IV aufgegeben werden. Würde nun aus den vorstehenden Differenzen der Zwischenbeträge (Zuschlagsteuern sind zur Vereinfachung nicht berücksichtigt) in Form strikter Halbteilung (ohne Kinder und pauschalierte berufsbedingte Aufwendungen) Ehegattenunterhalt mit einer Quote von 3/7 nach der Differenzmethode berechnet, ergäbe sich bei der Steuerklassenkombination III/V ein Unterhaltsbetrag von 516 € und bei den Steuerklassen IV/IV ein Unterhalt von 267 €. Die Auswirkungen – beispielsweise für einen Antrag auf Ehegattentrennungsunterhalt – sind deutlich, ebenso die Prozesskostenrisiken bei falscher Sachbehandlung.

► **Praxistipp:** Bei Anträgen über Ehegattentrennungsunterhalt wird oft übersehen, den Unterhalt ab dem ersten Januar nach Trennung mit den dann maßgeblichen Steuerklassen und sich womöglich annähernden Nettoeinkommen zu beziffern. Der Unterhaltsschuldner mit der Steuerklasse III sollte ferner bei Festlegung des Unterhalts für das Jahr des Trennungseignisses auf der Zusage der Zusammenveranlagung zur ESt bestehen und in einer möglichen Unterhaltsvereinbarung aufnehmen, möglichst verbunden mit einer Regelung darüber, wie Steuervergütungen und Steuernachzahlungen zu verteilen sind.

### Arbeitshilfen zur Lohnsteuer

- Lohnsteuertabellen, für Beamte und andere Personen gilt die besondere »B« Tabelle. Die Tabellen werden nicht mehr vom Gesetzgeber erstellt.<sup>409</sup>
- Tabellen zur Lohnsteuerklassenwahl von Ehegatten, die teils in Lohnsteuertabellen integriert sind.
- Aktuelle Lohnsteuerberechnungsprogramme oder Unterhaltssoftware. Damit kann differenziert nach allgemeinem und besonderem Tarif, nach Bundesländern, Lohnsteuerklassen und Kinderfreibeträgen genau gerechnet werden. Es können auch die Auswirkungen von Freibeträgen, z.B. für Werbungskosten oder Realsplitting kalkuliert werden. Auch Umrechnungen<sup>410</sup> vom Nettolohn auf den Bruttolohn sind heute weitgehend EDV-Standard.

## 5. Verfahren

### a) Ausstellung und Änderung der Lohnsteuerkarte

Dafür zuständig ist die Gemeinde des Hauptwohnsitzes am 20.9.<sup>411</sup> des Vorjahres, vgl. zur Rechtslage ab 2012 Rdn. 199. Ohne Hauptwohnsitz gilt der gewöhnliche Aufenthalt, der in den Wirren des Getrenntlebens von Eheleuten<sup>412</sup> durchaus Rechtsqualität haben kann. Die Kommunalverwaltung ist auch für die Eintragung der Steuerklassen und im Regelfall der Kinderfreibeträge zuständig. Maßgeblich sind zunächst die Verhältnisse am Beginn des Jahres.

<sup>409</sup> www.haufe.de.

<sup>410</sup> Erschreckend häufig haben auch heute noch Ehefrauen keine Kenntnis über das monatliche und jährliche Bruttoeinkommen des Gatten. Sie kennen allenfalls den Überweisungsbetrag des Arbeitgebers auf das bestenfalls gemeinsame Bankkonto. Unterstellt, das sei das Nettoeinkommen, kann solchermaßen auf ein sozial- und stpfl. Bruttoeinkommen umgerechnet werden und damit überschlägig die Einkommenssituation bei späterer Änderung der Steuerklassen mit Auswirkungen vom Realsplitting grob berechnet werden.

<sup>411</sup> Es gilt die gleiche Zuständigkeit, wenn erstmals nach dem 20.09. ein Wohnsitz begründet wird, z.B. bei Auslandszuzug.

<sup>412</sup> Bei verheirateten Arbeitnehmern ist die Hauptwohnung der Familie maßgeblich. Gibt es die nicht, ist die Hauptwohnung des älteren Ehegatten relevant, vorausgesetzt es besteht beiderseits unbeschränkte EStpflicht und kein dauerndes Getrenntleben.

Treten im Laufe des Jahres die Voraussetzungen für eine günstigere Steuerklasse oder eine höhere Anzahl von Kinderfreibeträgen ein, kann bis zum 30.11. Änderung beantragt werden. Im umgekehrten Fall besteht die Verpflichtung, die Eintragung umgehend zu Ungunsten des Stpfl ändern zu lassen.

#### b) Änderung der Steuerklassenkombination

198 Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können bis zum 30.11. eines Jahres einmalig eine Änderung zu Gunsten anderer zulässiger Steuerklassen mit Wirkung ab dem nächsten Monatsanfang beantragen. Das Änderungsrecht wird nicht verbraucht, wenn der Antrag erfolgt, weil ein Ehegatte keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder die Ehegatten nun getrennt leben.<sup>413</sup>

Die Änderung der Steuerklasse kann Auswirkungen auf Leistungen außerhalb des Steuerrechts haben, z.B. bei Leistungen nach dem SGB III oder anderen Sozialgesetzen.<sup>414</sup>

Die Lohnsteuerklasse kann für die Höhe des **Arbeitslosengeldes** Bedeutung haben.

Eine im Innenverhältnis sinnvolle Vereinbarung hierzu könnte folgenden Wortlaut haben:

- Wir haben uns im Laufe des jetzigen Kalenderjahres getrennt und haben hierauf steuerlich zulässig noch die Steuerklassen III (Ehemann) und V (Ehefrau). Letztere hat dadurch Nachteile bei der Höhe ihres Arbeitslosengeldes. Wir gleichen das im Innenverhältnis für die Zeit bis zum Ende des laufenden Jahres wie folgt aus:
- Für die Monate ... bis Dezember des laufenden Jahres leistet der Ehemann zum Ausgleich monatlich im Voraus eine Pauschale von ... €.
  - Die Ehefrau ist auf Verlangen verpflichtet, der Zusammenveranlagung zur ESt für das laufende Jahr zuzustimmen.
  - In diesem Fall erhalten von einer möglichen Erstattung von ESt und Zuschlagsteuern der Ehemann ... % und die Ehefrau ... %.
  - Eine mögliche Steuernachzahlung wird intern vom Ehemann getragen, soweit sie nicht auf erweiterten Einkünften der Ehefrau beruht, die nicht Grundlage dieser Vereinbarung sind.
  - Grundlage der Vereinbarung ist die beiderseitige Einkommenssituation, die sich aus dem Schriftwechsel und den zuletzt erteilten Auskünften ergibt und die Tatsache, dass Ehegattenunterhalt bisher nicht begehrt wird.

Von der Änderung der Steuerklassenkombination ist die **Berichtigung** zu unterscheiden. Leben beispielsweise die Eheleute seit November 2006 dauernd getrennt und behalten ab 01.01.2007 trotzdem unzulässigerweise die Steuerklassenkombination III/V bei, in der Praxis häufige »Steuerstrafrechtstatbestände«, sind die Lohnsteuerkarten zu berichtigen. Dazu bedarf es nicht der Zustimmung des anderen Ehegatten, allerdings wird dessen Lohnsteuerkarte bei richtiger Handhabung von der Kommunalverwaltung zur Berichtigung angefordert werden, da die Lohnsteuerkarten ja noch von der gleichen Kommune ausgestellt sind. Hier gibt es in der Praxis eine recht hohe Fehlerquote, die auch interne Abrechnungsprobleme zwischen den Ehegatten schaffen kann, vor allem wenn das Problem durch Ehegattenunterhalt überlagert wird. Ein einvernehmlicher Wechsel ist jedoch auch bereits im Trennungsjahr möglich. Mit dem Scheitern der Ehe ist von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen<sup>415</sup>. Wird kein Trennungunterhalt

---

413 LStR 1999 R 109 V S. 5.

414 S. BAG FamRZ 1992, 429 zur rechtsmissbräuchlichen Wahl der Steuerklassenkombination bezüglich des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld.

415 BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

gezahlt, besteht z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen. Jeder Ehepartner hat dann nach allgemeinen Grundsätzen nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.<sup>416</sup> Daraus folgt ein Anspruch auf Zustimmung des Wechsels der Steuerklasse bereits im Trennungsjahr.

### Elektronische Lohnsteuerkarte, ElsterLohn II ab 2012, § 39e EStG

199

Letztmalig wird die Lohnsteuerkarte 2010 in Papier herausgegeben. Zukünftig werden die lohnsteuerlichen Merkmale der Arbeitnehmer nur noch durch ein elektronisches System namens »ElsterLohn II« erfasst, § 39e EStG.<sup>417</sup> Zukünftig muss der Arbeitgeber unter Übermittlung der persönlichen Daten seines Arbeitnehmers (Steuer-Identifikationsnummer und Geburtsdatum) die für den Lohnsteuerabzug benötigten Daten bei der Finanzverwaltung abrufen. Diese Daten werden in der sog. ELStAM-Datenbank ELStAM (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) beim Bundeszentralamt für Steuern zentral verwaltet. Die Identifikationsnummer ist bereits 2008 flächendeckend eingeführt worden und von der Geburt des Steuerpflichtigen an lebenslang gültig.

► **Hinweis:** Für das Jahr 2011 gibt es keine neue Lohnsteuerkarte. Da die ELStAM-Datenbank erst 2012 vollumfänglich zur Verfügung steht, behält die Lohnsteuerkarte 2010 ihre Gültigkeit und zwar einschließlich der eingetragenen Freibeträge.

Nimmt ein Arbeitnehmer erstmalig eine lohnsteuerpflichtige Beschäftigung auf und hat noch keine Lohnsteuerkarte 2010, kann das Finanzamt auf Antrag eine arbeitgeberbezogene Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug mit den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ausstellen.

Zur Vereinfachung, z.B. bei Ausbildungsdienstverhältnissen, hat der Arbeitgeber auch ohne diese Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 die Lohnsteuerklasse I zugrunde zu legen.

### c) Freibeträge

Auf der Lohnsteuerkarte können gem. § 39a EStG auf Antrag bis zum 30.11. durch das Finanzamt bestimmte Freibeträge eingetragen werden, z.B. für Werbungskosten, bestimmte Sonderausgaben (z.B. als **Sonderausgabe absetzbarer Ehegattenunterhalt**), außergewöhnliche Belastungen und anderes. Im unterhaltsrechtlichen Innenverhältnis kann die Obliegenheit bestehen, von zulässigen steuerlichen Gestaltungen Gebrauch zu machen.

200

Die steuerlichen Auswirkungen zugunsten des Unterhaltspflichtigen bezüglich der Abzugsmöglichkeiten von Unterhaltszahlungen machen sich unterschiedlich bemerkbar, je nach dem, ob sie erst in der Jahressteuererklärung abgegeben werden oder ob bereits ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen wird. Hieraus folgt, dass sich die Lohnsteuer ermäßigt, die der Arbeitgeber einzubehalten und abzuführen hat, weil nämlich für die Bestimmung der Lohnsteuer der um den Freibetrag verringerte Lohn Grundlage ist. Aus steuerlicher Sicht ist der Unterhalt Zahlende nicht verpflichtet, steuerliche Vorteile in Anspruch zu nehmen.

Etwas anderes gilt aus unterhaltsrechtlicher Sicht. Auszugehen ist von einer grundsätzlichen unterhaltsrechtlichen Obliegenheit, alle zumutbaren Einkünfte zu erzielen.<sup>418</sup>

416 BGH FamRZ 2007, 1799.

417 Fassung aufgrund des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.07.2009, BGBl. I 2009, 1959.

418 Wendl/Staudigl § 1 Rn. 9.

Erfolgt dies nicht, können dem Unterhaltspflichtigen fiktive Einkünfte zuzuordnen sein. Hieraus folgt generell auch die Verpflichtung, Steuervorteile wahrzunehmen.<sup>419</sup> Fraglich ist jedoch, zu welchem Zeitpunkt Vorteile in Anspruch genommen werden müssen: bereits im laufenden Kalenderjahr in Form des Eintrags eines Freibetrags oder erst im Folgejahr oder noch später durch Abgabe der Einkommensteuererklärung, bzw. erst bei der Antragsveranlagung?<sup>420</sup>

In Hinblick auf eine Obliegenheit kann nur die unverzügliche Eintragung eines Freibetrags in Betracht kommen.

#### d) Weitere Verfahrensfragen

- 201 Das Finanzamt hat im Lohnsteuerbereich ein Weisungsrecht gegenüber den Kommunen und kann an deren Stelle Verwaltungsakte erlassen. Der frühere Lohnsteuerjahresausgleich<sup>421</sup> ist zu Gunsten einer einheitlichen ESt-Veranlagung aufgehoben worden. Den Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber gibt es gem. § 42b EStG noch. In bestimmten Fällen darf ihn der Arbeitgeber durchführen, in anderen muss er ihn durchführen (ab 10 Arbeitnehmer, § 42b Abs. 1 Satz 2 EStG) und unter bestimmten Voraussetzungen darf er ihn nicht durchführen, z.B. auf Antrag des Arbeitnehmers oder bei bestimmten Steuerklassenkombinationen.

#### e) Spätere Veranlagung

- 202 Zahlenmäßige Veranlagungsgrenzen sind wegen der neuen Kasuistik in § 46 Abs. 2 EStG entfallen.<sup>422</sup>
- 203 **Veranlagungspflicht** besteht in einer Fülle von Fällen gem. § 46 Abs. 2 EStG, z.B. bei Beamten mit Steuerklasse I bis IV, bei mehreren parallelen Arbeitsverhältnissen, bei Doppelverdienern, wenn die Steuerklasse V oder VI betroffen ist, ferner bei Übertragung von Kinderfreibeträgen und in vielen anderen Konstellationen. Bei Veranlagungspflicht ist die ESt-Erklärung (§ 149 Abs. 2 AO) bis zum 31.5. des folgenden VZ abzugeben. Die Frist kann nur ausnahmsweise auf Antrag verlängert werden

**Hinweis:** Ehepartner, die das Faktorverfahren wählen, vgl., Rdn. 182 ff., sind zwingend zur Einkommensteuer zu veranlagern, § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG.

#### f) Lohnsteuerpauschalierung und Geringverdienergruppen

##### aa) Die Pauschalierung der Lohnsteuer (Allgemeines)

- 204 Sie bedarf keines Antrages und ist gem. §§ 40 ff. EStG in bestimmten hier nicht abschließend dargestellten Fällen auch nach Inkrafttreten des SteuerentlastungsG 1999 zulässig geblieben, wobei sehr unterschiedliche Fallgestaltungen und Anwendungsbereiche zu beachten sind.

Die Entscheidung liegt steuerrechtlich<sup>423</sup> allein beim Arbeitgeber, der bis zur Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung zur Besteuerung mit Lohnsteuerkarte übergehen darf. Ein

---

419 BGH FamRZ 1998, 953, 954; 2007, 793, 797.

420 Vgl. zum Meinungsstreit Müller, Der Steuerfreibetrag – unterhaltsrechtliche Obliegenheit, FuR 2007, 97; Kuch, Steuerklassenwahl und unterhaltsrechtliche Auswirkungen, NJW-Spezial 2005, 439.

421 §§ 42 und 42a EStG sind aufgehoben.

422 Zur alten Rechtslage: Der Antrag kann bis zum Ende des zweiten auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres gestellt werden (formgebundene ESt-Erklärung, persönlich unterzeichnet). Die Veranlagung 1998 kann also bis 31.12.2000 beantragt werden. In Sonderfällen gelten längere Fristen.

423 Daneben ist die arbeitsrechtliche Ebene zu beachten, für die die vertraglichen Abreden gelten, soweit gesetzlich zulässig. Auf einer ganz anderen Ebene liegt die sozialrechtliche Behandlung.

Zwang zur Pauschalierung besteht nie, es gibt immer die Möglichkeit, mit Lohnsteuerkarte abzurechnen, selbst wenn wegen geringer Entgeltshöhe keine<sup>424</sup> Lohnsteuer anfällt. Das ist beispielsweise für den Arbeitnehmer interessant, wenn anlässlich des Wiedereinstiegs in das Berufsleben im Zusammenhang mit der Geringverdienertätigkeit hohe oder gar überschießende Werbungskosten anfallen. Auch Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit können per Saldo negativ und mit anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig sein. An eine gering vergütete Arbeitsphase können sich positive Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit anschließen. Mit diesen darf der vorausgehende Verlust innerhalb des VZ und der Einkunftsart ohne Einschränkung verrechnet werden. Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist bei kurzfristigen und geringfügigen Arbeitsverhältnissen unzulässig, wenn der Arbeitnehmer beim gleichen Arbeitgeber für eine andere Beschäftigung Lohn mit Lohnsteuerkarte bezieht. Ansonsten kommt es steuerrechtlich (anders ist es im Sozialversicherungsrecht) nicht drauf an, ob der Arbeitnehmer andere pauschal besteuerte Arbeitsverhältnisse hat.

In allen Fällen fällt (mit Ausnahmen der Abgeltungssteuer ab 01.04.2003) **neben** der pauschalen Lohnsteuer, für die es verschiedene unten aufgeführte Steuersätze gibt, Solidaritätszuschlag an, ebenso pauschalierte Kirchenlohnsteuer,<sup>425</sup> vorausgesetzt, der Arbeitnehmer ist überhaupt Mitglied einer berechtigten Religionsgemeinschaft. Der Arbeitgeber ist Schuldner der Lohnsteuer samt Zuschlägen und hat diese zu übernehmen (§ 40 Abs. 3 EStG). Seit 01.04.1999 mindert die auf den Arbeitnehmer etwa übergewälzte Steuer die Bemessungsgrundlage nicht, auch die Lohnsteuer gilt als zugeflossener Lohn. Zur Abgeltungssteuer ab 2009 vgl. Rdn. 5.

**Unterhaltsrechtlich** hat die unten darzulegende Verschärfung der steuerlichen und sozialrechtlichen Situation der Geringverdiener seit 01.04.1999 (wesentliche Änderungen aber ab 01.04.2003) zu Erschwernissen geführt. Viele Geringfügigen-Arbeitsverhältnisse sind, wenn sie nicht beendet wurden, wegen gestiegener Lohnnebenkosten auf die Schwarzgeldebene transferiert worden, vgl. zum Schwarzgeld und seine Aufdeckung Rdn. 58 ff.

Der Gesetzgeber hat hierbei übersehen, dass der Arbeitgeber selbst unversteuerte oder private Mittel<sup>426</sup> braucht, um nicht erfasste Löhne zu bezahlen. Bestreitet der Geringverdiener hierauf in der Unterhaltsdebatte sein Einkommen oder gibt er die Höhe falsch an, drohen ihm strafrechtliche Risiken sowie der Verlust des Ehegattenunterhaltes nach § 1579 BGB. Gibt er aber sein wahres Einkommen an, womöglich noch schriftlich, vermeidet er diese Risiken, wird aber samt seinem Arbeitgeber erpressbar. Oft werden solche Tätigkeiten aber trotz fehlender Erwerbsobliegenheit ausgeführt, so dass sie auch den Unterhaltspflichtigen entlasten.

#### **Persönliche Risiken des Anwaltes:**

- Mitwirkung an unzulässigen Gestaltungen
- Unterdrückung des wahren bekannten Einkommens in der Unterhaltsdiskussion

Zur Risikominimierung gehört das Anfordern aussagekräftiger Einkommensbelege des Mandanten und lückenlose schriftliche Dokumentation des Informationsflusses. Im Grenzfall hilft nur die außerordentliche Mandatskündigung, wenn der Mandant nicht akzeptiert, dass der Anwalt keinen anderen als den ihm bekannten wahren Sachverhalt vortragen darf. Im steuerlichen Bereich können sich zuvor alle an den steuerlichen Sün-

424 Dann fallen allerdings Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit an, die bei der Veranlagung zur ESt zu berücksichtigen sind.

425 Hinsichtlich Höhe und Zusammensetzung zu Gunsten der einzelnen Religionsgemeinschaften länderspezifisch.

426 *Perleberg-Kölbel/Vollmer*, Steuerstrafrecht in der Familien FuR 2010, 661.

den Beteiligten durch Berichtigung oder strafbefreiende Selbstanzeige beim Finanzamt und Steuernachzahlung strafrechtlicher Risiken entledigen. Das betrifft aber nicht Betrugstatbestände gegenüber Sozialbehörden.<sup>427</sup>

### bb) Kurzfristige<sup>428</sup> Beschäftigung

- 205 Sie setzt mit einem Steuersatz von **25%** (§ 40a Abs. 1 EStG) eine nur gelegentliche nicht regelmäßig wiederkehrende Beschäftigung voraus, die 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt. Der Durchschnittslohn darf 62 €/Arbeitstag nicht übersteigen (Ausnahme: Wenn die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird). Auch über den 31.03.2003 hinaus ist die Lohnsteuerpauschalierung unzulässig, wenn der durchschnittliche Stundenlohn 12 € übersteigt (§ 40a Abs. 2 EStG). Frühere Regelungen bestimmten die Lohngrenze zunächst nach Stundensätzen, zuerst mit 1/200 der monatlichen Bezugsgröße nach § 18 Abs. 1 SGB IV und ab 01.04.1999 mit 22 DM pro Stunde.

### cc) Geringfügige Beschäftigungen (Minijobs)

- 206 Sie erfuhren ab 01.04.1999 und ab 01.04.2003 gravierende Änderungen, auch im Sozialrecht.

#### Vom 01.04.1999 bis 31.03.2003

und teils davor galt ein pauschaler Steuersatz von **20%** (§ 40a Abs. 2 EStG). Das Modell war auch bei regelmäßiger Arbeit möglich. Stundenlohn (auch hier durchschnittlich 12 €) und Monatslohn waren begrenzt, letzterer auf einen Wert von 325 €, der über Jahre festgeschrieben war.

#### Ab 01.04.2003

gilt grundsätzlich (Ausnahme unten) eine einheitliche Pauschsteuer, von **2%** die die Annexsteuern mit abgilt, also eine oben erwähnte Abgeltungssteuer.

Voraussetzungen:

- Das Monatsentgelt beträgt nicht mehr als 400 €,
- geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 oder § 8a SGB IV und
- sozialrechtliche Beitragspflicht nach § 168 Abs. 1 b oder § 172 Abs. 3a oder 3b SGB VI

Fehlt es an der Beitragspflicht des Arbeitgebers nach vorgenannten Sozialvorschriften beträgt die Pauschsteuer zur Abgeltung der LSt 20 %.

Zeitgrenze und Stundenlohngrenze sind entfallen.

### dd) Keine Anrechnung der Pauschsteuern

- 207 Aktuell sind Minijobs geringfügige Beschäftigungen, bei denen die monatliche Verdienstgrenze bis zu 400 € beträgt. Die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse sind für Arbeitnehmer steuer- und abgabefrei. Auch Arbeitslose können einen Minijob ausüben. Ob und in welchem Umfang das Nebeneinkommen auf das Arbeitslosengeld anzurechnen ist, entscheidet die zuständige Agentur für Arbeit. Wichtig ist, dass jede Art von Nebenbeschäftigung der Agentur für Arbeit gemeldet wird.

---

427 Siehe zur verschärften Anwaltshaftung BGH BRAK-Mitteilungen 2010, 163.

428 § 40a Abs. 1 EStG.

### ee) Gleitzone Regelung für Geringverdiener

Hier sind sozialversicherungsrechtliche Arbeitsverhältnisse anzusprechen, die weder ein Fall kurzfristiger Beschäftigung noch ein Fall geringfügiger Beschäftigung sind. Die Regelung betrifft auch nicht betriebliche Ausbildungsverhältnisse. Der Anwendungsbereich beschränkt sich gem. § 20 Abs. 2 SGB IV auf regelmäßige monatliche Arbeitsentgelte von mon. 400,01 € bis 800,00 €. Innerhalb dieser Gleitzone wird der Arbeitnehmer mit steigendem Einkommen abnehmend entlastet. Die Formel steht in § 163 Abs. 10 SGB VI. 208

**Anrechnung** der Pauschalsteuer auf die ESt und auf die Jahreslohnsteuer erfolgt nicht. Es entstehen keine Einkünfte iSd ESt-Rechts. Auf den pauschalbesteuerten Lohn entfallende Werbungskosten sind nicht abzugsfähig. Eine Lohnsteuerkarte ist nicht vorzulegen. Sonderregelungen gelten für die Land- und Forstwirtschaft (§ 40 Abs. 3 EStG). Der pauschalbesteuerte Lohn ist steuerlich nicht ohne jede Auswirkung, denn er stellt Bezüge iSd §§ 33a Abs. 1 und 32 Abs. 4 EStG dar. Zum Progressionsvorbehalt führt pauschalbesteuerter Lohn nicht. 209

### ff) Sonderfälle der Pauschalbesteuerung

Bestimmte, hier nicht abschließend behandelte Leistungen des Arbeitgebers, dürfen ebenfalls pauschal besteuert werden, so 210

- Kosten für Fahrten zur Arbeit (**15 % LSt**) nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG,
- bestimmte Zukunftssicherungsleistungen (**20 % LSt**) nach § 40b EStG,
- sowie ab 1997 (**25 % LSt**) Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen nach § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG, soweit sie die steuerfreien Pauschbeträge bis zu 100 % übersteigen.
- **Hinweis:** Dieser Punkt hat **unterhaltsrechtliche** Relevanz. Die pauschalbesteuerten Spesen müssen aus den Gehaltsabrechnungen des Arbeitgebers nicht unbedingt hervorgehen. Sie können aber ggf. mit einer Pauschalquote Einkommen darstellen, soweit sie nicht nachweisbar berufsbedingt verbraucht werden.

## 6. Zustimmungspflichten und Abrechnung im Innenverhältnis

### a) Aus der Sicht der Steuerklasse V

Im Jahr des Trennungsbegins führt die Steuerklassenkombination III/V mitunter zu kurzfristig nicht lösbaren Problemen, wie sie folgendes Beispiel aufzeigt. 211

#### ► Beispiel:

Die halbtags erwerbstätige F (St.Kl. V) wendet sich von ihrem wesentlich höher verdienenden Gatten M ab, verlässt ihn im Juli endgültig und zieht zu ihrem Freund. Sie übernimmt eine gut bezahlte Ganztagsarbeit, hat keinen Unterhaltsanspruch und macht auch keinen geltend. Die Nettoeinkommen sind hierauf verzerrt. Korrektur erfolgt auch nicht auf Unterhaltsebene. F verlangt nun von M die Änderung der Steuerklassen zu Gunsten der Steuerklassenkombination IV/IV, die ihr höheres Nettoeinkommen bescheren würde. M verhält sich auch unter Androhung von Schadenersatz völlig passiv. Die Gemeindeverwaltung weigert sich trotz eindeutiger schriftlicher Erklärung über das dauernde Getrenntleben, ohne Vorlage beider Lohnsteuerkarten und gemeinsamen Antrag die Steuerklassen zu ändern. Auch das Finanzamt ist nicht bereit, zu intervenieren. Beide handeln steuerrechtlich richtig, da in dem betroffenen Jahr eine Ehegattenveranlagung noch zulässig ist und die Behörden nicht befugt sind, das streitige Innenverhältnis der Ehegatten zu regeln.

- 212 Wertung:** Der Fall zeichnet sich dadurch aus, dass Korrekturen nicht über das Unterhaltsrecht erfolgen. Vermutlich hätte F mit einem Antrag auf Zustimmung zur Umschreibung der Steuerklasse und Vorlage der Steuerkarte des M bei der Kommunalverwaltung Erfolg. Bis das gerichtlich entschieden und vollzogen ist, ist das laufende Jahr aber normalerweise vorbei, weshalb Rechtsprechung<sup>429</sup> hierzu selten ist. F kann sinnvoller Weise nur auf den drohenden Schaden und die bevorstehende Fremdfinanzierung hinweisen, notfalls die Steuerdifferenz kurzfristig fremd finanzieren und den Finanzierungsaufwand als Schadenersatzforderung verfolgen. Der erhöhte Steueraufwand wird im Ergebnis nicht zum Schaden, da F nach Ablauf des Jahres eine eigene ESt-Erklärung mit Wahl der getrennten Veranlagung<sup>430</sup> abgeben kann. Ihre überhöhte Lohnsteuer wird dann auf die endgültig anfallende ESt angerechnet, es kommt zur Erstattung. Das spätere Verlangen des M nach Zusammenveranlagung wird sie aber nicht unbedingt bedingungslos und endgültig abwehren können, wenn ihr ein angemessener interner Steuerausgleich oder gar voller Nachteilsausgleich angeboten werden.
- 213 ► Fallvariante:** Anders wäre die Lage zu beurteilen, wenn F wegen niedrigen Einkommens durch die ausbleibende Änderung der Steuerklasse keinen laufenden Schaden hätte oder wenn M die laufende Steuerdifferenz intern zuverlässig ausgleichen würde. Das aber sollte M nicht tun, ohne eine endgültige Regelung über die Zusammenveranlagung für das betroffene Jahr zu treffen, samt Klärung des internen Steuerausgleichs. Die Steuerklasse kann auch Folgewirkungen für Sozialleistungen haben (ALG).

### b) Aus der Sicht der Steuerklasse III

- 214** Völlig anders ist die Sicht des Ehegatten mit der Steuerklasse III, der im Jahr des Trennungseintritts Ehegattenunterhalt bezahlen soll. Er wird auf Grund der nach Trennung bestehenden Steuerklassenkombination III/V und den daraus resultierenden Nettoeinkommen in Anspruch genommen und will vermeiden, dass ihm der Unterhaltsberechtigte bei der späteren Veranlagung zur ESt in den Rücken fällt und einer Zusammenveranlagung nicht zustimmt. Er könnte hierdurch mit erheblichen Steuernachzahlungen belastet werden. Zur Vermeidung eines schwerfälligen Verfahrens (Zustimmungsantrag) sollte er vor einer Unterhaltsregelung oder einem Unterhaltsanerkennnis auf einer Absprache oder Zusage des Gatten zur gemeinsamen Veranlagung bestehen, natürlich in Schriftform und sinnvoll mit einer Regelung, wie Steuererstattungen und Steuernachzahlungen verteilt werden.

### c) Wiederheirat des Unterhaltspflichtigen – Splittingvorteil<sup>431</sup>

- 215** Für den wiederverheirateten Arbeitnehmer kommen bei reinem Inlandsbezug drei Steuerklassen in Frage (in Klammern die für den neuen Ehegatten mögliche Steuerklasse), rechts daneben die Auswirkung für den Unterhaltspflichtigen
- Steuerklasse III (neuer Ehegatte V) – Steuerabzüge am niedrigsten
  - Steuerklasse IV (neuer Ehegatte IV) – Mittlere Steuerabzüge
  - Steuerklasse V (neuer Ehegatte III) – Steuerabzüge am höchsten
  - Steuerklasse IV-Faktor/IV Faktor s.o. Rdn. 182

---

<sup>429</sup> Das LG Bonn FamRZ 1999, 1133 versagt PKH mangels Rechtsschutzinteresses, weil die in der zweiten Jahreshälfte erhobene Klage bis zum letztmöglichen Änderungstermin der Steuerklassen am 30.11. nicht rechtskräftig beschieden werden kann. Das LG sieht auch eine Zustimmungspflicht zur günstigsten Steuerklassenwahl und deutet an, dass die Zustimmungspflicht jedenfalls besteht, wenn die Nachteile (nach dem Trennungszeitpunkt) intern ausgeglichen werden.

<sup>430</sup> Die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG liegen für das betroffene Jahr noch vor.

<sup>431</sup> Er darf nicht mit dem ähnlich benannten Steuervorteil aus dem begrenzten Realsplitting = Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG verwechselt werden. Beide Vorteile können kumuliert vorkommen.



Die neuen Ehegatten haben insoweit ein steuerliches Wahlrecht, das das Finanzamt nicht beeinflussen darf, auch nicht unter unterhaltsrechtlichen Aspekten aus der »Altehe«.

Der so genannte (wiedererlangte) **Splittingvorteil** des Unterhaltspflichtigen aus neuer Ehe hat die Gerichte immer wieder beschäftigt. Der Streit ist durch die wichtige Entscheidung des **BVerfG**<sup>432</sup> vom 07.10.2003 beendet. Demnach kommt der Splittingvorteil aus neuer Ehe dem geschiedenen Ehegatten bei der Bedarfsbestimmung nicht zugute, anders ist es natürlich beim Realsplittingvorteil, der ja auf der Unterhaltslast aus der früheren Ehe beruht.

Die Entscheidung ist nicht auf den Kindesunterhalt und speziell seine Bemessung anzuwenden, da die Kinder ja von der jeweiligen unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit des Barunterhaltspflichtigen abhängen und nicht von eheprägenden Verhältnissen<sup>433</sup>. Das erfordert, wenn es genau gehen soll, die Berechnung von zwei verschiedenen Bemessungsgrundlagen, wenn auch Kindesunterhalt anfällt. Damit ist das Problem der Steuerklassenwahl des Unterhaltspflichtigen und der Bestimmung seines konkreten Splittingvorteils in Fällen des Kindesunterhalts keinesfalls historisch, wenngleich sich da in der Praxis höhere Einigungsbereitschaft zeigt und die gröbere Stufenstruktur der Unterhaltstabellen Lösungen erleichtert.

Anders war die frühere **Rechtsprechung des BGH**<sup>434</sup> der grundsätzlich der alten Familie (Kinder und geschiedener Ehegatte) auch bei der Bedarfsbemessung eine Anknüpfung an das tatsächliche Nettoeinkommen zubilligte. So auch noch zuletzt das OLG<sup>435</sup> Hamm. Ausnahmen ließ der BGH nach der Härteklausele des § 1579 BGB zu, eigentlich nur im Mangelfall.<sup>436</sup> Für eine Korrektur forderte er eine umfassende Abwägung der Umstände und eine unerträgliche Überschreitung der Grenze des Zumutbaren für den Unterhaltspflichtigen. Nach BGH-Ansicht sind auch auf dem Besoldungssystem beruhende **Zuschläge**<sup>437</sup> aus dem Bemessungseinkommen nicht herauszurechnen, selbst wenn sie wie in der Entscheidung vom 14.02.1990<sup>438</sup> auf der neuen Ehe und daraus entstammender weiterer drei Kinder beruhen.

Unter Aufgabe der älteren Rechtsprechung<sup>439</sup> hat der BGH in seiner jüngsten Rechtsprechung<sup>440</sup> entschieden, dass bei einer Unterhaltspflicht gegenüber einem geschiedenen Ehegatten und einem neuen Ehegatten von dem tatsächlich erzielten Einkommen des Unterhaltsschuldners ausgegangen werden muss. Eine fiktive Einkommensberechnung ohne Splittingvorteil gibt es nicht mehr. Ausnahmsweise gilt dies nicht, wenn dem neuen Ehepartner wegen eigener Einkünfte lediglich äußerst geringe Unterhaltsansprüche zustehen. Der im Wege der Dreiteilung ermittelte Bedarf mit Splittingvorteil übersteigt dann den im Wege der Halbeilung ermittelten Bedarf. In diesem Fall bildet der Unter-

432 BVerfG 07.10.2003 – 1 BvR 246/93 und 2298/94 FuR 2003, 507 = FamRZ 2003, 1821 m. Anm. Schürmann 2003, 1825; Ewers FamRZ 2003, 1913, Weyhardt FamRZ 2004, 353; Schöppe-Fredenburg FuR 2003, 487; Kuckenburger/Perleberg-Kölbel FuR 2004, 160 ff.

433 BGH FuR 2007, 367.

434 BGH FamRZ 1980, 984 (grundlegend; auch zu Fragen der Überstunden, der Vermögenswirksamen Leistungen, der Sparzulage und der tatrichterlichen Korrektur der Steuerklasse V beim Unterhaltspflichtigen); 1986, 798; 1988, 145; 1988, 486; 1989, 172; 1990, 981.

435 FamRZ 2003, 1839.

436 Grundlegend BGH (25.06.1980) FamRZ 1980, 984; s.a. FamRZ 1985, 911 bei engen wirtschaftlichen Verhältnissen, in denen der Splittingvorteil zur Ernährung der zweiten (nachrangigen) Ehefrau benötigt wurde.

437 Steuervorteile aus dem öffentlichen Recht sind keine staatlichen Zuwendungen in der Art von Sozialleistungen; BGH FamRZ 1989, 172 mit Hinweis auf BGH FamRZ 1980, 984.

438 BGH FamRZ 1990, 981 (983).

439 BGH FamRZ 2005, 1817, 1819; FamRZ 2007, 793, 796; FamRZ 2007, 1232, 1233.

440 BGH FamRZ 2010, 111, 112.

haltsbedarf, der dem geschiedenen Ehepartner im Wege der Halbteilung ohne Vorteile der neuen Ehe zusteht, die Höchstgrenze seines Unterhaltsanspruchs.

Kinder leiten ihren Bedarf von der Lebensstellung des barunterhaltspflichtigen Elternteils ab. Aufgrund des Splittingvorteils wegen der Wiederheirat erhöht sich auch der Bedarf des Kindes. Im Hinblick auf die Ungleichbehandlung der Kinder aus der ersten und zweiten Ehe muss der Splittingvorteil auch für den Kindesunterhalt bei der Berechnung des Unterhaltseinkommens mit berücksichtigt werden.

Wenn sich der Steuervorteil der zweiten Ehe mindestens anteilig aus dem Einkommen des neuen Ehegatten ergibt, muss der Splittingvorteil anteilig auf das Einkommen der neuen Eheleute aufgeteilt werden. Der neue Ehegatte ist Kindern aus erster Ehe nicht unterhaltspflichtig.<sup>441</sup>

- 217 **Das praktische Problem** ist oft, wie hoch der Splittingvorteil tatsächlich ausfällt. Dazu müssen die Daten des neuen Ehegatten bekannt sein, deren Offenlegung aber nicht verlangt werden kann, zumindest nicht direkt. Auch muss er kaum die Nachteile der Steuerklasse V akzeptieren um dem Unterhaltspflichtigen zugunsten der Altfamilie die günstige Lohnsteuerklasse III zu verschaffen. Problematisch ist auch, was zu geschehen hat, wenn beispielsweise der Unterhaltspflichtige in **Unkenntnis** dieser Mechanismen die zunächst von der Liquidität her oft günstigere Steuerklasse III wählt. Damit wird letztlich fremdes Einkommen seiner neuen Ehefrau auf ihn verlagert. Bei aller Zurückhaltung vor fiktiven Steuerberechnungen wird man auch diesen Fall korrigieren müssen, wobei zumindest als Ausgangspunkt die Werte der Steuerklasse IV dienen können. Auch zu dieser Frage wird man aber mit dem BGH schematische Lösungen ablehnen und auf das tatrichterliche Ermessen abstellen müssen.

► **Praxishinweis:**

Die Ehepartner wählen die Steuerklasse IV bzw. das Faktorverfahren und überlassen die Korrektur der späteren Veranlagung zur Einkommensteuer.

Der umgekehrte Fall – der Unterhaltspflichtige wählt für sich willkürlich die ungünstige **Steuerklasse V** – ist vom BGH entschieden. Ihm ist es unterhaltsrechtlich verwehrt,<sup>442</sup> sich auf die steuerlich zulässige Wahl der ungünstigen Steuerklasse V in der neuen Ehe zu berufen. Sie verschleiert Teile seines Einkommens. Der steuerliche Abschlag ist in tatrichterlicher Verantwortung unter Berücksichtigung der Einkommen beider Ehegatten zu berechnen, wobei auch unbillige Härten für den neuen Ehegatten vermieden werden sollen. In der Praxis ist es sicher sinnvoll, sich hier zunächst an der fiktiven Steuerklasse IV zu orientieren und dann über eine angemessene Korrektur zu befinden, wenn dafür überhaupt Daten erhältlich sind.

Es darf **nicht im Umkehrschluss** gefolgert werden, der Unterhaltspflichtige müsse sich immer so behandeln lassen, als ob in seiner neuen Ehe die günstigste Steuerklasse III gelte, obwohl der neue Ehegatte berufstätig ist. Zu berücksichtigen ist zwar der Splittingvorteil aus der neuen Ehe, jedoch nicht der vorab größtmöglich erreichbare Splittingvorteil aus der Wahl der Steuerklasse III, die beim neuen Ehegatten zwangsläufig und oft unzumutbar zur Steuerklasse V führt. Der in vielen Fällen bestehende unterhaltsrechtliche Nachrang des neuen Ehegatten begründet nicht zu dessen Lasten die Pflicht, eigenes Einkommen durch steuerlich ungünstige Gestaltungen zu reduzieren. Dem trägt bereits ältere BGH-Rechtsprechung<sup>443</sup> Rechnung.

441 BGH FamRZ 2005, 1817, 1820; FamRZ 2007, 282, 285; BGH FamRZ 2008, 2189.

442 S.o. Kap. 6 Rdn. 145 mit Hinweis auf BGH FamRZ 1980, 984, 985, 2252 und *Wendl/Haußleiter*, § 1 Rn. 471f.

443 BGH FamRZ 1980, 984.

## II. Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer

### 1. Einkommensteuertarife

#### a) Grundfall der Veranlagung (Grundtarif)

Grundfall der Veranlagung zur ESt ist die Einzelveranlagung einer natürlichen Person nach § 25 EStG. Aus dem zu versteuernden Einkommen ist die tarifliche ESt nach dem so genannten Grundtarif zu bemessen. Der Tarif steht formelhaft in § 32a EStG. 218

#### b) Splittingtarif

Für Ehegatten und in Sonderfällen kann der Splittingtarif zur Anwendung kommen (§ 32a Abs. 5 und Abs. 6 Satz 2 EStG). Bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten (§ 32a Abs. 5 EStG) beträgt die Jahressteuer nach diesem Tarif das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens<sup>444</sup> der Eheleute nach dem Grundtarif ergibt. Nach § 32a Abs. 6 EStG ist das gleiche Verfahren auch für die Berechnung der tariflichen ESt in Sonderfällen<sup>445</sup> anzuwenden. Bei Anwendung des Splittingtarifs verdoppelt sich auch die Freigrenze nach § 3 Abs. 3 SolZG. 219

Nichtehelichen Gemeinschaften, gleich ob gemischtgeschlechtlich und registriert, ist der Splittingtarif in Deutschland unverändert versagt.<sup>446</sup>

### 2. Steuerliches Wahlrecht von Ehegatten nach § 26 Abs. 1 EStG

#### a) Voraussetzungen des Wahlrechts<sup>447</sup>

Ein Wahlrecht genießen nur Ehegatten, die beide unbeschränkt EStpflichtig sind<sup>448</sup> und nicht dauernd getrennt leben (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG). Es genügt, wenn diese drei Voraussetzungen nur zu Beginn des Veranlagungszeitraumes vorgelegen haben oder wenn sie im Laufe des Veranlagungszeitraumes eingetreten sind. Sie müssen an mindestens einem Tag des VZ gleichzeitig vorgelegen haben. Liegt also am ersten Januar des VZ unter bestehender Ehe kein dauerndes Getrenntleben vor oder haben die Eheleute erst am 31.12. dieses Jahres die Ehe geschlossen und die eheliche Gemeinschaft aufgenommen, greift das steuerliche Wahlrecht für das gesamte Jahr. 220

Der steuerliche **Begriff des dauernden Getrenntlebens** weicht von den Ehescheidungs-voraussetzungen nach dem BGB ab. Hier sind zunächst die für die Finanzverwaltung bindenden Steuerrichtlinien<sup>449</sup> bedeutsam. Es ist auf das Gesamtbild der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft abzustellen. Eine dauernde räumliche Trennung hat regelmäßig besonderes Gewicht, es ist jedoch auf alle Umstände und erkennbare Absichten abzustellen. In der Regel sind die Angaben der Ehegatten zugrunde zu legen, außer die äußeren Umstände lassen den Fortbestand der Lebensgemeinschaft fraglich erscheinen. Im Scheidungsverfahren getroffene Feststellungen sind nicht unbedingt bindend, haben aber Indizwirkung. Wegen der familienrechtlichen Trennungsfrist (i.d.R. ein Jahr) kann der Wunsch nach alsbaldiger Scheidung mit dem Wunsch kollidieren, im Sinne einer Zusammenveranlagung der Eheleute das dauernde Getrenntleben im steuerrechtlichen Sinne nicht vor dem ersten Januar des betroffenen Veranlagungszeitraumes eintreten zu lassen. Hat in diesem ein echter, aber gescheiterter Versöhnungsversuch stattgefunden, sollte er 221

444 Vorbehaltlich der §§ 32b, 34 und 34b EStG.

445 Verwitwete und Geschiedene unter bestimmten Voraussetzungen.

446 BFH FamRZ 2006, 781.

447 Christ FamRB 2007, 54.

448 Ausnahme für Grenzpendler nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, s.o. Rdn. 13 ff.

449 EStR 2008 (BStBl I 2008, 1017) R 26b.

in geeigneter Weise aktenkundig gemacht werden. Er unterbricht anders als in § 1567 Abs. 2 BGB das (steuerliche dauernde) Getrenntleben.<sup>450</sup> Das FG Nürnberg<sup>451</sup> geht bei einem erneuten Zusammenleben von einer Dauer von mindestens einem Monat aus.

Die Feststellungslast trifft die Ehegatten. Zur Beiziehung der Akten des Familiengerichts hat sich der BFH<sup>452</sup> am 12. 6. 1991 dahingehend geäußert, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme vorliegt, wenn die Akten gegen den Widerspruch des Stpfl beigezogen und verwertet werden, obwohl eine unmittelbare Beweiserhebung möglich wäre. Ist sie nicht möglich, zumutbar oder zulässig, sind die familiengerichtlichen Akten dennoch nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit unter strikter Wahrung des Gebotes der Verhältnismäßigkeit beizuziehen.

### b) Ausnahmen vom Wahlrecht

#### aa) Sonderfall Wiederheirat

- 222 Das Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist gem. § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen, wenn die Ehe im Veranlagungszeitraum aufgelöst wird und einer der Ehegatten im gleichen Veranlagungszeitraum wieder heiratet und gemeinsam mit seinem neuen Ehegatten wiederum die Voraussetzungen von § 26 Abs. 1 Satz 1<sup>453</sup> EStG erfüllt. Zur Vermeidung von Härten gewährt das Gesetz dem verlassenen Ehegatten für den Veranlagungszeitraum die Vorteile des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG), obwohl er einzeln zur ESt zu veranlagen ist.

#### 223 ► Beispiel:

Alle Beteiligten sind unbeschränkt ESt-pflichtig. Der arbeitslose A heiratet im November 2008 die gut verdienende Zahnärztin Z. Er verlässt sie im Juni 2009. Im Folgemonat erfolgt rechtskräftige Ehescheidung. Im Februar 2010 begehrt Z von A Zustimmung zur Zusammenveranlagung 2009. A wendet zutreffend ein, er habe bereits im November 2009 die finanziell viel attraktivere Fernsehmoderatorin F geheiratet, mit der er zulässig zusammen veranlagt werden will.

#### Ergebnis:

Da A mit F die Voraussetzungen für das Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 EStG erfüllt, ist eine Zusammenveranlagung der Z mit A für 2009 unzulässig, Z kommt zum Ausgleich aber einmalig in den Genuss des Splittingtarifs.

#### bb) Sonderfall durch Todesfall

- 224 Die Regelung in § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt auch für die Auflösung der Ehe durch Tod. Grundsätzlich darf die im Todesjahr wiederverheiratete Witwe nicht mit dem verstorbenen Gatten zusammenveranlagt werden. Eine Ausnahme hiervon statuiert § 26 Abs. 1 Satz 3 EStG. Wählt in diesem Fall die Witwe für das Todes- und Hochzeitsjahr die besondere Veranlagung nach § 26c EStG, greift die Ausnahme nicht. Ohne Wiederheirat käme die Witwe gem. § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG auch noch im Jahr nach dem Tod des Gatten in den Genuss des Splittingtarifs. Die Wiederheirat nach dem Tod des Gatten kann zu besonderen Konstellationen und Problemen führen.<sup>454</sup> Das gilt insbesondere für die »Vererblichkeit« von Verlusten im Rahmen der Zusammenveranlagung.<sup>455</sup>

---

450 Schmidt/Seeger EStG § 26 Rn. 10 ff.; Liebelt NJW 1994, 609 jeweils m.w.N.

451 FG Nürnberg DStRE 2005, 93.

452 BFH FuR 1991, 360.

453 Kein dauerndes Getrenntleben, beiderseits unbeschränkte ESt-Pflicht.

454 S. im Einzelnen Schmidt/Loschelder EStG § 32a Rn. 14–16.

455 Moog DStR 2010, 1122.

**c) Inhalt des Wahlrechts**

- (1) Die getrennte Veranlagung gem. § 26a EStG. 225
- (2) Die Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG.
- (3) Die besondere Veranlagung gem. § 26c EStG für das Jahr der Eheschließung.

**d) Folgen des Wahlrechts****aa) Getrennte Veranlagung**

Nach § 26 Abs. 2 EStG erfolgt die getrennte Veranlagung, wenn einer der Ehepartner die getrennte Veranlagung wählt. Dies gilt dann nicht, wenn der Ehepartner, der die getrennte Veranlagung wählt, keine eigenen Einkünfte erzielt hat oder wenn seine Einkünfte so gering sind, dass keine Einkommensteuerfestsetzung stattfindet bzw. seine Einkünfte keinem Steuerabzug zu unterwerfen sind.<sup>456</sup> Bei einer getrennten Veranlagung ist die Grundtabelle anzuwenden, § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG. Die Steuern der Ehepartner werden in getrennten Steuerbescheiden festgesetzt. Es tritt keine Gesamtschuldnerschaft der Ehepartner ein, wie dies bei der Zusammenveranlagung die Folge ist. 226

**bb) Zusammenveranlagung**

Die Ehegatten werden unter Addition ihrer Einkünfte wie ein Stpfl behandelt. Sie kommen in den Genuss des Splittingtarifs, der regelmäßig günstiger ist, es aber nicht zwingend sein muss. Die Zusammenveranlagung kann auch bei den beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben Nachteile haben, weil Einkünfte des Ehegatten den eigenen Vorwegabzug mindern können. Auch der Kirchensteueraufwand kann höher werden, wenn der Ehegatte mit den höheren Einkünften nicht Mitglied einer Religionsgemeinschaft ist. Auch im Zuge von Verlustverrechnungen (s.o. Rdn. 20 ff.) kann die Zusammenveranlagung in manchen Fällen für einen VZ oder mehrere nachteilig sein, so dass es in komplexeren Fällen immer umfassender Vergleichsberechnung durch den steuerlichen Berater bedarf. 227

**cc) Die besondere Veranlagung des Jahres der Eheschließung, § 26c EStG**

Nach § 26c EStG kann eine besondere Veranlagung bei erneuter Eheschließung erfolgen. 228

Sie wird durchgeführt, wenn die vier oben genannten Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen und beide Ehepartner sie wählen.

Die Ehepartner werden bei der besonderen Veranlagung nach § 26c Abs. 1 Satz 1 EStG so behandelt, als hätten sie die Ehe nie geschlossen.

Sie werden – ebenso wie bei der getrennten Veranlagung – wie zwei Einzelpersonen behandelt.

Grundsätzlich wird in diesem Fall das Einkommen nach der Grundtabelle versteuert.

Allerdings kann bei Verwitweten und Geschiedenen ggf. die Splittingtabelle angewendet werden gem. § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG.

Es muss – ebenso wie bei den anderen Veranlagungsarten – stets geprüft werden, welche Veranlagungsart für welchen Ehepartner am günstigsten ist!

<sup>456</sup> R 26 Abs. 3 EStR 2005.

► **Beispiel:** M war bis Mai 2009 mit F1 verheiratet. F1 ist am 12.05.2009 verstorben. Am 08.11.2010 heiratet M die F2. Beide Eheleute wählen für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung, also 2010, die besondere Veranlagung.

**Lösung:** M und F2 sind so zu behandeln, als ob sie die Ehe nie geschlossen hätten, § 26c Abs. 1 Satz.1 EStG. Wie bei der getrennten Veranlagung werden sie wie zwei Einzelpersonen behandelt.

Im Gegensatz zur getrennten Veranlagung, bei der die Grundtabelle für beide Einzelpersonen anzuwenden wäre, wird bei der besonderen Veranlagung das Einkommen des M als ehemals verwitwete Person nach der Splittingtabelle gem. § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG versteuert. Für das Einkommen der F2 als ehemals ledige Person wird die Grundtabelle herangezogen.

#### e) Verfahrensfragen zum steuerlichen Wahlrecht

- 229 Ehegatten werden getrennt veranlagt, wenn einer der Ehegatten getrennte Veranlagung wählt. Ansonsten ist übereinstimmende Wahl maßgeblich. Das Wahlrecht kann nur schriftlich oder zu Protokoll des Finanzamts ausgeübt werden. Die Benutzung eines Formblattes ist nicht notwendig. Erklären die Eheleute nichts, so darf das Finanzamt unterstellen, dass sie die Zusammenveranlagung wählen, § 26 Abs. 3 EStG. Grundsätzlich hat das Finanzamt nicht zu prüfen,<sup>457</sup> ob ein Ehegatte im familienrechtlichen Innenverhältnis verpflichtet ist, das Wahlrecht in einer bestimmten Richtung auszuüben. Ausgenommen sind nach Rechtsprechung des BFH<sup>458</sup> Fälle, in denen die Wahl der getrennten Veranlagung rechtsmissbräuchlich ist.<sup>459</sup> Das Verhalten des versagenden Ehegatten, der keine maßgeblichen Einkünfte hat, verstößt gegen das Schikaneverbot gem. § 226 BGB. Sogar eine Änderung der bereits ausgeübten Wahl<sup>460</sup> kommt in Betracht, auch bei Änderungsbescheiden.<sup>461</sup> Die erneute Wahl wird aber gegenstandslos, wenn der Änderungsbescheid aufgehoben wird. Das Wahlrecht kann immer noch ausgeübt werden, solange nur die Veranlagung eines der Ehegatten bestandskräftig abgeschlossen ist.<sup>462</sup> Auch beim Verlustrücktrag gem. § 10d EStG in ein bestandskräftig abgeschlossenes Jahr kommt eine Änderung der Wahl in Betracht.<sup>463</sup> Möchte ein Ehegatte nach erfolgter Zusammenveranlagung im Widerstreit mit dem anderen Ehegatten getrennt veranlagt werden, ist der andere Ehegatte im finanzgerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen.<sup>464</sup>

#### 3. Haftung zusammenveranlagter Ehegatten für die Steuerschuld

- 230 Bei einer Zusammenveranlagung sind die Ehepartner hinsichtlich der Steuerschuld **Gesamtschuldner** im Sinne von § 44 Abs. 1 AO. § 44 AO entspricht dem Begriff des Gesamtschuldners in § 421 BGB.<sup>465</sup> Es steht im Ermessen der Finanzbehörde, welchen Gesamtschuldner sie wegen der Steuerschuld in Anspruch nimmt. Gemeinsam veranlagte Ehepartner haben die Möglichkeit, die Aufteilung der Gesamtschuld zu beantragen, § 44 Abs. 2 Satz 4 AO i.V.m. § 268 AO. Der Antrag bewirkt, dass die Gesamtschuld für Zwecke der Vollstreckung in Teilschulden aufgespalten wird, dh. soweit sie auf die jeweiligen Einkünfte der Ehepartner entfallen.<sup>466</sup>

457 BFH FamRZ 1991, 75.

458 BFH BStBl II 1977, 870 und BFH NJW 1992, 1471 (sogar bei Steuerstraftat).

459 Schmidt/Seeger EStG § 26 Rn. 22; BFH FamRZ 2008, 888: Verstoß gegen Treu und Glauben; Engels, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 145 u.H. auf § 1353 BGB.

460 Im Einzelnen hierzu Schmidt/Seeger EStG § 26 Rn. 30 ff.

461 BFH NJW 1992, 1648.

462 Liebelt NJW 1994, 610 m.w.N.

463 BFH NJW 1989, 2288; Moog DStR 2010, 1122.

464 BFH NJW 1993, 1288.

465 Pump/Leibner/Holzschläger AO § 44 Rn. 1.

466 BFH BStBl. II 2002, 214.

Nach § 155 Abs. 3 Satz 1 AO ist es im Fall der Zusammenveranlagung von Ehepartnern zulässig, zusammengefasste Steuerbescheide zu erlassen. Es handelt sich um zwei Bescheide, die nur aus Zweckmäßigkeitsgründen zusammen gefasst sind. Der zusammengefasste Bescheid beinhaltet mehrere Einzelfallregelungen, d.h. um in einem Bescheid äußerlich zusammengefasste inhaltsgleiche Steuerfestsetzungen gegenüber mehreren Steuerpflichtigen, die die gleiche steuerliche Leistung schulden.<sup>467</sup> Jeder Gesamtschuldner kann die Steuerfestsetzung selbstständig anfechten und gegen die Einspruchsentscheidung selbst klagen. Der Zusammenveranlagungsbescheid ist kein einheitlicher Verwaltungsakt, sondern es liegen mehrere selbstständige Verwaltungsakte vor.<sup>468</sup> Kein **Anfechtungsrecht** steht dem Ehepartner bezüglich der Einkünfte des anderen Ehepartners zu, die in einem Grundlagenbescheid festgestellt werden, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO. Ansonsten könnte der nicht vom Grundlagenbescheid betroffene Ehepartner den Bescheid in weiterem Umfang anfechten als derjenige, gegen den er gerichtet ist, § 352 AO.<sup>469</sup> Dabei wird davon ausgegangen, dass die Ehepartner sich mit der Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung gegenseitig auch für die Entgegennahme bzw. Zustellung des Einkommensteuerbescheides bevollmächtigt haben.

**Ausnahme:** Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Steuererklärung nicht von beiden Ehepartnern unterschrieben wird.

#### 4. Steuerlicher Erstattungsanspruch zusammen veranlagter Ehegatten

Im Fall der Zusammenveranlagung sind die Ehegatten nicht Gesamtgläubiger des Steuererstattungsanspruchs, obwohl sie Gesamtschuldner der Einkommensteuer sind. Gemäß § 276 Abs. 6 Satz 2 AO sind überzahlte Beträge dem jeweiligen Gesamtschuldner zu erstatten. In diesen Fällen ist bei übereinstimmender Interessenlage zwischen zusammen veranlagten Ehepartnern und dem Finanzamt dieselbe Rechtsfrage zu entscheiden, zu welchen Gunsten eine auf die Gesamtschuld geleistete Zahlung bei den Ehepartnern zu berücksichtigen ist.<sup>470</sup>

231

Gemäß § 272 Abs. 1 Satz 1 AO werden rückständige Vorauszahlungen nach dem Verhältnis der Beträge aufgeteilt, die sich bei einer getrennten Festsetzung der Vorauszahlungen ergeben hätten, was sowohl bei den Festsetzungen aufgrund eines Veranlagungsergebnisses als auch für erstmalige oder geänderte Festsetzungen Anwendung findet. In der Regel sind die Verhältnisse der letzten durchgeführten Veranlagungen zugrunde zu legen. Unter Umständen sind Berechnungsgrundlagen zu schätzen. Nach § 272 Abs. 2 AO ist auf die rückständigen Vorauszahlungen der für die veranlagte Steuer geltende Aufteilungsmaßstab anzuwenden, wenn Vorauszahlungen erst nach der Veranlagung aufgeteilt werden. Mangels entgegenstehender ausdrücklicher Absichtsbekundungen kann aufgrund der zwischen den Eheleuten bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft angenommen werden, dass derjenige Ehegatte, der die Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld bewirkt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehepartners ausgleichen will.<sup>471</sup> Der Erstattungsbetrag ist unter dieser Voraussetzung zwischen den Ehepartnern im Falle einer Überzahlung hälftig aufzuteilen. Für eine abschließende Aufteilung gelten grundsätzlich die §§ 270, 271 AO. Eine vorrangig zu beachtende Spezialregelung benennt § 272 Abs. 1 Sätze 4 und 5 AO. Danach ist bei Aufteilung der Vorauszahlungen, die nur vorläufigen Charakter haben, nach der Veranla-

467 BFH/NV 1991, 3.

468 Pump/Leibner/*Danelsing* AO § 155 Rn. 53.

469 Vgl. zu der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Pump/Leibner/*Perleberg-Kölbel* AO §§ 179 ff.; 180 Abs. 1 Nr. 2a.

470 BFH BStBl II 1995, 492.

471 So auch BFH DB 2006, 259.

gung stets eine Aufteilung der gesamten Steuerschuld abzüglich der Beträge vorzunehmen, die nicht in der Aufteilung der Vorauszahlungen einbezogen worden sind, § 272 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO.

### III. Interne Zustimmungspflichten und Steuerausgleich<sup>472</sup>

#### 1. Pflicht und Obliegenheit zur Zusammenveranlagung

##### a) Grundlagen

- 232 Nach Auffassung der Rechtsprechung<sup>473</sup> und der Literatur<sup>474</sup> ergibt sich aus dem familienrechtlichen Verhältnis die Pflicht der Ehegatten oder geschiedenen Ehegatten, finanzielle Belastungen des anderen möglichst zu verhindern, soweit das unter Wahrung der eigenen Interessen zumutbar ist.<sup>475</sup>

Es ist klar zwischen der steuerrechtlichen Seite und der familienrechtlichen Seite des Problems zu unterscheiden. Unabhängig von Güterstand und geleisteten Beiträgen zum Familienunterhalt besteht deshalb Zustimmungspflicht zur verlangten Zusammenveranlagung unter anderem nur, soweit diese steuerrechtlich zulässig und im Ergebnis mit dem geringeren Gesamtsteueraufkommen verbunden ist. Fehlt es an einer dieser grundlegenden Voraussetzungen, ist eine Zustimmungspflicht zu verneinen. Umgekehrt und teilweise darüber hinaus ist ein Gatte zur Zustimmung verpflichtet, wenn diese die Steuerlast des anderen vermindert, er selbst aber keiner (zusätzlichen) Steuerlast ausgesetzt<sup>476</sup> ist. Die Zustimmung darf nicht von einer unmittelbaren Beteiligung an den Steuervorteilen des anderen Gatten abhängig gemacht werden. Es findet daher nur ein steuerlicher Nachteilsausgleich statt.<sup>477</sup> Ein Ehepartner hat die steuerliche Belastung im Innenverhältnis zu tragen, wenn die Ehepartner eine Vereinbarung, auch konkludent, über eine bestimmte Aufteilung ihrer Steuerschulden, z.B. durch die Wahl der Steuerklassen III und V, getroffen haben<sup>478</sup>. Schließlich haben beide Ehepartner aufgrund dieser einvernehmlich getroffenen steuerlichen Situation gemeinsam gewirtschaftet.

Der Ehepartner, der die Steuerklasse V hatte, kann später für diesen Veranlagungszeitraum keine getrennte Veranlagung durchführen und die Zustimmung von der Zahlung der Steuererstattung abhängig machen. Dies gilt auch für Zeiträume nach Trennung. Schließlich hat der BGH zutreffend festgestellt, dass in der Steuerklassenwahl III/V eine anderweitige Bestimmung i.S. des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB begründet worden ist.<sup>479</sup>

Wird kein Trennungsunterhalt gezahlt, besteht für den Ehepartner mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.<sup>480</sup> Er kann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung dann von einem Nachteilsausgleich abhängig machen. Haben die Ehepartner noch gemeinsam im Trennungsjahr gewirtschaftet

---

472 Siehe zu den steuerlichen Folgen von Trennung und Scheidung *Görke* FPR 2006, 492; *Heimann* FuR 2006, 487, insbesondere zu Steuerschulden; *Witt* DStR 2007, 56; *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 254 ff.

473 BGH FamRZ 1977, 38; BGH FamRZ 2002, 1024, 1025 m. Anm. *Bergschneider*; BGH FamRZ 2003, 1454, 1455; BGH FamRZ 2005, 182, 183; BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels* 1231.

474 *Butz-Seidl* FuR 1996, 108; *Liebelt* NJW 1994, 609.

475 *Johannsen/Henrich/Büttner*, Familienrecht § 1361 Rn. 141; *Engels*, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 145.

476 Vgl. *OLG Düsseldorf* FamRZ 1990, 160 m.w.N.

477 Allgemein zu diesem Problemkreis: *Arens* NJW 1996 704 ff.; *Linnertz/Weitze* ZFE 2004, 238 ff.; *Quernheim/Hamdan* ZFE 2006, 7 ff.; *Christ* FamRB 2007, 23; zur schrittweisen Berechnung wird auf *Soyka* FuR 2006, 260 verwiesen; BGH FamRZ 2006, 1178 FuR 2006, 358; vgl. auch Anm. *Wever* FamRZ 2006, 1181.

478 BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels* = BGH NJW 2007, 2554.

479 BGH FamRZ 2007, 1229; FamRZ 2002, 1024.

480 BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels* = BGH NJW 2007, 2554.



tet, könnte hinsichtlich dieser Zeit nach Trennung teilweise ein Nachteilsausgleich mit einer monatsbezogenen zeitanteiligen Quote gegeben sein.<sup>481</sup> Dies gilt insbesondere bei gleicher Einkommenssituation. Hat sich diese aber deutlich geändert, käme eine Schätzung gem. § 287 ZPO in Betracht.<sup>482</sup> Jeder Ehepartner hat vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.

Auf einem anderen Blatt steht, dass sich dadurch unterhaltsrechtliches Bemessungseinkommen und Leistungsfähigkeit erhöhen können. Die familienrechtliche Zustimmungspflicht besteht auch nach Ehescheidung als Nachwirkung der Ehe.

Die Zusammenveranlagung kann auch eine Obliegenheit sein, ohne deren Einhaltung die güterrechtliche Ausgleichssituation zulasten des anderen Ehegatten unzulässig verzerrt würde.<sup>483</sup> Diese Obliegenheit kann auch aus unterhaltsrechtlicher Sicht bestehen.

### BGH-Rechtsprechung

233

Grundlegend hat der **BGH**<sup>484</sup> bereits am 13.10.1976 entschieden, dass ein Ehegatte intern der Zusammenveranlagung zur ESt zustimmen muss, wenn er dadurch keine steuerlichen Nachteile (sonst hat ein interner Steuerausgleich zu erfolgen) hat, die Maßnahme für den anderen Ehegatte aber vorteilhaft ist. Die Pflicht besteht auch nachhehlich als Nachwirkung der Ehe, es können Schadenersatzansprüche entstehen.

Der **BGH**<sup>485</sup> hat sich mit Urteil vom **25.06.2003** eingehend mit der internen Zustimmungspflicht zur Zusammenveranlagung im Jahr des Trennungseignisses auseinander gesetzt und die Sache an das OLG Frankfurt zurückverwiesen weil dieses den Anspruch nur gem. § 1353 BGB und nicht unter dem Aspekt einer möglichen **Innengesellschaft** geprüft hatte. Diese kann auf ausdrücklicher oder konkludenter Vertragsabrede beruhen. Der BGH stellt unter Bezugnahme auf seine frühere Entscheidung<sup>486</sup> vom 30.06.1999 auf die Zielrichtung der über die bloße Verwirklichung der ehelichen Gemeinschaft hinausgehenden gemeinsamen Vermögensbildung ab. Der Fall war ein nicht alltäglicher Steuersparfall<sup>487</sup> und davon bestimmt, dass der Ehemann im Streitjahr hohes Einkommen aus selbstständiger Arbeit erzielte und die Ehefrau als Gesellschafterin einer GbR beachtliche Verlustzuweisungen hatte, die sie für den Verlustvortrag in spätere Jahre und eine neue Ehe aufsparen und nicht in die Zusammenveranlagung mit dem Ehemann einbringen wollte.

Anmerkungen zu dieser Entscheidung:

**Wever**<sup>488</sup> weist auf Abgrenzungsprobleme hin und rät, die stillschweigende Innengesellschaft zurückhaltend einzusetzen.

**Spieker**<sup>489</sup> weist ergänzend und berechtigt auf steuerliche Probleme hin, die eine Innengesellschaft bereiten kann. Es kann eine verdeckte Mitunternehmerschaft entstehen, bei der Ehescheidung und Fortführung des Unternehmens durch den bisher nach außen erscheinenden Inhaber steuerlich sogar zu einer Teilbetriebsaufgabe führen könnten. Diese kann aus der Differenz zwischen realisiertem Veräußerungswert und Buchwert zu erheblichen Veräußerungssteuern führen.

481 *Wever* aaO Rn. 791a.

482 *Engels* aaO Rn. 254 mit Berechnungsbeispiel; *Arens* FF 2007, 255 (Anm.).

483 *BGH FamRZ* 1977, 38.

484 *BGH FamRZ* 1977, 38.

485 *BGH FamRZ* 2003, 1454.

486 *BGH FamRZ* 1999, 1580.

487 Der Ehemann war als WP/StB auch Mieter in der Immobilie, die der GbR gehörte. Hintergrund ist sicher, dass diese bei ihm nicht Betriebsvermögen werden sollte. Er trug auch den laufenden Aufwand der GbR, denn die Ehefrau hatte in seiner Praxis nur Jahresbezüge von 35.731 DM.

488 *Wever* *FamRZ* 2003, 1457.

489 *Spieker* *FamRZ* 2004, 174.

Zuvor hatte der **BGH**<sup>490</sup> am 12.06.2002 zu dem häufigeren Fall entschieden, dass die Ehegatten in den betroffenen Jahren mit den Steuerklassen **III/V** noch ehelich zusammen gelebt haben. Der BGH bejahte eine anderweitige Bestimmung i.S. § 426 Abs. 1 BGB durch **konkludenten Vertrag**, so dass von dem Grundsatz abzuweichen ist, dass jeder Ehegatte nur seine Steuern zu bezahlen hat. Die Ehefrau hatte im Streitfall zwischenzeitlich durch Wahl getrennter Veranlagung Steuern für drei VZ zurückerhalten, die sie nach der Entscheidung wieder einsetzen musste. Zur Übernahme darüber hinausgehender Steuernachzahlungen hatte sich der obsiegende Ehemann verpflichtet. Die Entscheidung befasst sich auch mit verlangter Sicherheitsleistung, die abzulehnen war, weil bei der Zusammenveranlagung eine Risikobegrenzung durch Haftungsaufteilung nach §§ 268 ff. AO erreicht werden kann.

Mit gleichem Instrumentarium hat der **BGH**<sup>491</sup> in einem Fall entschieden, in dem selbständige Doppelverdiener im Jahr des Trennungsbeginns getrennt veranlagt worden sind. Der Ehemann hatte wie zuvor die gemeinsame **Steuervorauszahlung** für das erste Quartal<sup>492</sup> bezahlt. Das geschah vor der Trennung. Ein Rückforderungsanspruch wurde ihm versagt.

Nach Ansicht des **BGH**<sup>493</sup> ist ein Ehepartner selbst dann verpflichtet, dem Antrag auf Zusammenveranlagung zuzustimmen, wenn er während der Zeit des Zusammenlebens steuerliche **Verluste** erwirtschaftet hat, die er im Wege des Verlustvortrags gem. § 10d EStG in einem späteren Veranlagungszeitraum zur Verminderung seiner eigenen Steuerlast einsetzen könnte<sup>494</sup>.

Ein Verlustabzug nach § 10d EStG kommt dann in Betracht, wenn Verluste nicht im Wege des Verlustausgleiches ausgeglichen werden. Sie können als Verlustrücktrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums oder als Verlustvortrag in den folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. Hierbei sind jeweils Höchstbeträge zu beachten. Durch einen Verlustausgleich werden positive Einkünfte mit negativen Einkünften eines Veranlagungsjahres saldiert. Dies führt zu einer Minderung der Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 2 EStG<sup>495</sup> und geringerer Steuerlast im Veranlagungsjahr.

#### 234 BFH-Rechtsprechung

Wie kommt es zu dieser, da doch der Streit über die interne Zustimmungspflicht eine sonstige Familiensache i.S.v. § 266 FamFG ist? Der **BFH**<sup>496</sup> hat dazu mittelbar im Zusammenhang mit der Erbschaftsteuer entschieden, dass aus der jahrelangen Übung zusammen veranlagter Ehegatten, wonach stets ein Ehegatte die gemeinsame Steuer bezahlt, ein stillschweigender Vertrag geschlossen werden kann, der einem Ausgleich nach § 426 Abs. 1 BGB entgegensteht. Folglich durfte der Ehemann, der Alleinerbe seiner Frau war, keinen Ausgleichsbetrag als Passivposten vom Nachlass abziehen. Die Entscheidung liegt auf der Linie des BGH und wird deswegen zur Abrundung zitiert.

---

490 BGH FamRZ 2002, 1024; Anm. *Bergschneider* FamRZ 2002, 1181.

491 BGH FamRZ 2002, 739.

492 Fälligkeit 10.03.1996; Trennung 01.05.1996.

493 BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels* = BGH NJW 2007, 2554.

494 BGH FamRZ 2010, 269, 271; zuvor noch offen gelassen BGH FamRZ 2003, 1454.

495 Vgl. zum Verlustausgleich und Verlustabzug näher *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 530 ff. u. Rn. 547 ff.

496 BFH FamRZ 2003, 757.

**b) Einzelfragen**

Sehr unterschiedliche Konstellationen bei den Ehegatten können zu zahlreichen Einzelfragen führen. Vor allem beim Nachteilsausgleich oder allgemein beim internen Steuerausgleich. 235

Greifbar ist zunächst der Fall der **Alleinverdienerrehe**, in der ein Ehegatte Einkünfte hatte, der andere überhaupt nicht. In diesem Fall kann die Zustimmung schon auf der steuerlichen Ebene nach BFH-Rechtsprechung entbehrlich sein (Rdn. 245). Davon unabhängig muss der einkunftslose Ehegatte der Zusammenveranlagung zumindest gegen die Zusage vollständiger Freistellung<sup>497</sup> von der Steuerschuld (richtiger und weiter: von finanziellen und wirtschaftlichen Nachteilen) zustimmen. In diesem Sonderfall dürfen sicher keine zu strengen Anforderungen gestellt werden, weil eine vollständige Haftungsreduzierung des zustimmenden Ehegatten auf null auf der Ebene der Zwangsvollstreckung gem. §§ 268 ff. AO möglich ist. Alle Nachteile und Risiken werden dadurch aber nicht abgewendet, da das Finanzamt gegen Steuervergütungen aufrechnen darf.

Bei **beiderseitigen Einkünften** ist der Fall leicht lösbar, in dem sich der Zustimmung begehrende Ehegatte bindend verpflichtet, den anderen von jeder (nur steuerlichen?) Mehrbelastung freizustellen, die sich gegenüber einer getrennten Veranlagung ergibt. Auch in diesem Fall besteht Zustimmungspflicht.<sup>498</sup> Das wird man vielleicht Zugunsten eines Anspruchs auf Sicherheitsleistung einschränken müssen, wenn der freistellungspflichtige Ehegatte schon unzuverlässig oder zahlungsunfähig war oder ist. Der **BGH**<sup>499</sup> hat in seiner Entscheidung vom 12.06.2002 allerdings eine Sicherheitsleistung wegen der Möglichkeit nachträglicher Haftungsaufteilung abgelehnt.

**► Mögliche Vertragsklausel:**

236

»Frau F verpflichtet sich, für den Veranlagungszeitraum 2009 einer Zusammenveranlagung zur ESt mit Herrn F auf sein Verlangen schriftlich zuzustimmen. Herr F ist verpflichtet, sie dabei im Innenverhältnis hinsichtlich aller steuerlichen und sonstigen Folgen so zu stellen, wie sie im Falle einer getrennten Veranlagung im Ergebnis wirtschaftlich stehen würde. Gegenüber diesem Nachteilsausgleich darf Herr F aus keinem Grunde aufrechnen oder ein Zurückbehaltungsrecht ausüben. Denkbare Ergänzung: Frau F erklärt, dass sie im VZ 2009 lediglich Einkünfte im Umfang des bisherigen Schriftwechsels erzielt(e). ... Alternativ: dass sie bei einer Erhöhung ihrer Einkünfte Herrn F sofort spezifiziert und mit Belegen unaufgefordert informieren wird.«

**Doppelverdiener im Trennungsjahr**

237

Beide Ehegatten haben im Jahr des Trennungseintritts noch teilweise zusammen gelebt und gewirtschaftet. Die Zustimmungspflicht zur Zusammenveranlagung darf nicht abstrakt und losgelöst von den Fragen des internen Steuerausgleichs beantwortet werden. Das LG Gießen<sup>500</sup> nahm hierzu eine Zustimmungspflicht zur Zusammenveranlagung nur gegen Freistellung von Nachteilen an, auch wenn Zeiten des Zusammenlebens betroffen sind. Auch die gemeinsame Steuerklassenwahl oder eine ergänzende Vertragsauslegung sollen daran nichts ändern.

497 Dieser Gedanke kann u.a. dem Urteil des BGH FamRZ 1983, 576 entnommen werden. Die Entscheidung erging zum begrenzten Realsplitting. Weitere Nachweise bei *Liebelt* NJW 1994, 609.

498 So OLG Köln FamRZ 1993, 191, das sich auch mit Fragen des Verlustabzugs nach § 10d EStG befasst.

499 BGH FamRZ 2002, 1024; Anm. *Bergschneider* FamRZ 2002, 1181.

500 LG Gießen FamRZ 2001, 97.

### c) Schadenersatz

- 238 Eine schuldhafte Verweigerung der Zustimmung führt regelmäßig zum Schadenersatz.<sup>501</sup> Schaden ist der Teilbetrag des steuerlichen Vorteils im Falle der Zusammenveranlagung, der den Unterhaltsschuldner im Innenverhältnis zum Unterhaltsgläubiger zugestanden hätte.<sup>502</sup>

► **Tipp:** Es empfiehlt sich trotz dieser anerkennenswerten Entscheidung in der Praxis, zur Schadensminderung auf der steuerrechtlichen Ebene die Bestandskraft der Veranlagung möglichst zu verhindern und gegen den zustimmungspflichtigen Gatten Antrag auf Zustimmung beim Großen Familiengericht zu stellen.

### d) Verfahrensfragen

- 239 Die Zustimmungserklärung des Ehegatten ist durch gerichtliche Endentscheidung ersetzbar. Die Vorlage einer vollstreckbaren rechtskräftigen Ausfertigung beim Finanzamt genügt; § 894 Abs. 1 ZPO. Streitigkeiten, wie Fragen der Zustimmung, des internen Ausgleichs und des Schadenersatzes sind Familiensachen gem. §§ 111 Nr. 10, 266 Abs. 1 FamFG. Gem. § 23 a Abs. 1 Nr. 1 GVG sind die Familiengerichte zuständig.

## 2. Grundzüge des internen Steuerausgleichs

### a) Problemkreis

- 240 Das Problem betrifft nur den VZ, in denen die Eheleute noch zusammen zur ESt veranlagt werden.

Die Wahl der Zusammenveranlagung ist nach § 26 Abs. 1 EStG letztmals für das Jahr, in dem das dauernde Getrenntleben beginnt, zulässig.<sup>503</sup> Auf der steuerrechtlichen Ebene wird die gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten für die Steuerschuld ebenso schematisch behandelt wie die Erstattungsberechtigung. Diese steuerorientierte Behandlung trägt in vielen Fällen der internen Interessenlage der Ehegatten nicht Rechnung. Es hat sich deshalb die Meinung durchgesetzt, dass im Wege eines internen Steuerausgleichs die Steueranteile ebenso festzustellen sind, wie die Abrechnungsbeträge unter Berücksichtigung beiderseitiger Zahlungen auf die Steuerschuld.

### b) Literaturmeinungen

- 241 **Sonnenschein**<sup>504</sup> gebührt Dank für die frühe Behandlung des Problems auch unter Diskussion der dogmatischen Grundlagen des internen Ausgleichs. Diese sah er weniger auf familienrechtlicher Basis (das blieb offen), als unter dem Gesichtspunkt des Gesellschaftsrechts bei entsprechenden Absprachen der Eheleute, ansonsten des Bereicherungsrechts und der Geschäftsführung ohne Auftrag. Der Ausgleichsmaßstab sollte steuerrechtskonform und unter Beachtung der güterrechtlichen Verhältnisse bestimmt werden. Insoweit ist ja sowohl im gesetzlichen Güterstand, als auch im vertraglichen Güterstand der Gütertrennung von einer grundsätzlichen Trennung der Vermögensmassen der Eheleute auszugehen. Den richtigen internen Aufteilungsmaßstab sah Sonnenschein in einer Berechnung der Steuerbeträge aus einer modifizierten fiktiven getrennten Veranlagung.

---

501 BGH FamRZ 1988, 1430 = NJW 1988, 2032; LG Frankfurt FamRZ 2002, 669; Zur Frage, ob die Verletzung der Zustimmungspflicht zu einer Verwirkung von Unterhaltsansprüchen führen kann, vgl. OLG Celle FamRZ 1994, 1324; BGH FamRZ 2010, 269 m. Anm. Schlünder/Geißler 272.

502 LG Köln NJW RR 1990, 140; Beispiel bei Engels, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 213.

503 Weingran/Sambale NWB 2010, 848 ff.

504 Sonnenschein NJW 1980, 257.

Dadurch sollte der Ausgleichsanspruch nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB inhaltlich umgestaltet werden. Eine andere Berechnungsweise würde sich weniger differenziert aus der Zugrundelegung des Verhältnisses der Einkünfte der Ehegatten ergeben.

Lösungen sind für folgende Fallgestaltungen zu suchen:

1. Nur ein Ehegatte hat (positive) Einkünfte. Steuerbelastung und Steuervergütung treffen ihn im Innenverhältnis alleine, auch wenn der andere Ehegatte durch eigene Freibeträge, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen die Steuerlast mildert.
2. Beide Gatten haben positive Einkünfte. Es ist im Grundsatz nach obigem Ausgleichsmaßstab der fiktiven Einzelsteuern abzurechnen. Noch nicht gelöst ist damit die Frage der Zurechnung bezahlter Lohnsteuer bei kritischer Steuerklassenkombination, die Zurechnung anderer Vorauszahlungen (z.B. Quellensteuer, ESt- Vorauszahlung) und die Überlagerung der Problematik mit Rumpffahren des Zusammenlebens und der Unterhaltsleistung.
3. Bei negativen Einkünften beider Ehegatten fällt im VZ keine ESt an. Es kommt jedoch zu Mechanismen der Verlustverrechnung in andere VZ, vgl. Rdn. 19.
4. Ist der Saldo der Einkünfte eines Ehegatten positiv, der des anderen negativ, findet ein Verlustausgleich statt, der den Gesamtbetrag der Einkünfte mindert. Negativeinkünfte haben Vermögenswert. Ihre Aufzehrung ist nach Bereicherungsrecht oder einem familienrechtlichen Ausgleichsanspruch auszugleichen. Das kann im familienrechtlichen Innenverhältnis überlagert sein, z.B. durch Zeiten gemeinsamen Wirtschaftens, durch Unterhaltsleistungen und durch die Bezahlung des Aufwandes, der zu den steuerlichen Verlusten geführt hat.
5. Beim Verlustabzug nach § 10d EStG geht es meist um steuerlich verrechenbare Verluste eines Ehegatten aus einem späteren VZ,<sup>505</sup> die in den vorhergehenden VZ der Zusammenveranlagung rückgetragen werden und dort wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Hier gilt der Lösungsweg zu 4.

Die **Literatur**<sup>506</sup> bejahte überwiegend die Notwendigkeit nicht nur einer Steueraufteilung, sondern eines umfassenden internen Steuerausgleichs. 242

Es war nicht abschließend geklärt, inwieweit der Ehegatte, der steuerliche Verluste unter deren Verzehr einbringt, einen Ausgleich verdient. Umstritten war, ob und bis zu welcher Höhe (u.U. Steuervorteil aus der Verlusteinbringung) ein Nachteilsausgleich zu erfolgen hat. In Fällen des § 10d EStG begegnet ein Ausgleich auch praktischen Schwierigkeiten. Ein eingebrachter Verlust, der in Zeiträumen der Zusammenveranlagung verzehrt wurde, kann nicht mehr in künftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Welchen Effekt er dort ausgelöst oder nicht hätte, kann oft erst Jahre später beurteilt werden. Es wurde deshalb auch die Ansicht vertreten, der durch Verlustrücktrag den Verlust einbringende Ehegatte müsse den Steuervorteil daraus im Innenverhältnis erhalten. Das ist allerdings nicht zwingend. Er kann auch noch aus einem Zeitraum der ehelichen Gemeinschaft stammen, womit zwangsläufig auf die Ausgestaltung der Lebensgemeinschaft abgestellt werden muss. Begrifflich muss man sich hierbei als Familienrechtler an die Vorstellung gewöhnen, dass eine steuerliche Verlustzuweisung einen wirtschaftlichen Wert hat. In diesem Sinne hat das **OLG Köln**<sup>507</sup> entschieden und der Ehefrau die Steuererstattung für ein früheres Jahr der Zusammenveranlagung belassen, die dadurch entstand, dass ihre nachehelichen steuerlichen Verluste in dieses Jahr rückgetragen wurden.

505 Ab dem VZ 1999 ist der Verlustrücktrag nicht mehr bis zu zwei Jahre rückwärts, sondern nur noch in das unmittelbar vorausgehende Jahr möglich.

506 *Dostmann* FamRZ 1991, 760 und »Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis«, 2. Aufl. 1996; *Liebelt* FamRZ 1993, 626; NJW 1993, 1741 und NJW 1994, 609; *Arens* NJW 1996, 704; *Butz-Seidl* FuR 1996, 108.

507 OLG Köln FamRZ 1995.

Als Aufteilungsmethode für Steuernachzahlungen sieht Fischer-Winkelmann<sup>508</sup> unter Abwägung der diversen Methoden die an §§ 268 ff. AO orientierte Aufteilung nach der Steuerschuld bei fiktiver getrennter Veranlagung.

#### Entwicklung der Rechtsprechung

- 243 Die frühere Rechtsprechung des **BGH** geht von der Notwendigkeit eines internen Steuerausgleichs für Zeiträume der Zusammenveranlagung aus, lässt aber offen, nach welchem der beiden möglichen internen Verteilungsmaßstäbe abzurechnen ist.<sup>509</sup>

Zum möglichen **internen Erstattungsanspruch** für vorausbezahlte Steuern hat der **BGH**<sup>510</sup> entschieden.

► **Beispiel:** Die Parteien waren selbstständige Doppelverdiener und lebten im Güterstand der Gütertrennung. Zusammenveranlagung erfolgte letztmals für 1995. Hierauf waren die Parteien Gesamtschuldner der festgesetzten Steuervorauszahlungen für 1996, die der Ehemann zum 10.03.1996 mit über 47.000 DM leistete. Danach trennten sich die Parteien am 01.05.1996. Die Steuervorauszahlung hat das Finanzamt den Parteien hälftig auf die jeweilige Steuerschuld 1996 angerechnet. Sowohl bei Gütertrennung als auch im gesetzlichen Güterstand hat jeder Ehegatte für die Steuer, die auf seine Einkünfte fällt, im Grundsatz selbst aufzukommen. Dieser Maßstab kann durch anderweitige Bestimmung überlagert werden, die der Ausgleichspflicht im Innenverhältnis gem. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB entgegensteht. Die Bestimmung kann vorrangig durch ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung, Gesetz, Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses und Natur der Sache (besondere Gestaltung des tatsächlichen Geschehens) getroffen sein.

**Lösung:** Der BGH hat auf die bisherige ständige Handhabung der Parteien abgestellt und eine anderweitige konkludente Bestimmung angenommen, die einen Rückforderungswillen ausschließt. Damit wurde dem Ehemann eine Rückforderung der bis zum Scheitern der Ehe erbrachten Leistungen versagt.

Der **BGH**<sup>511</sup> hat für Doppelverdiener mit der Steuerklassenkombination **III/V**, die im VZ noch dauernd zusammenlebten, einen konkludenten Vertrag angenommen, so dass der Ehegatte mit der Steuerklasse **V** gehindert war, sich durch getrennte Veranlagung zur **EST** einseitige Erstattungs Vorteile zu verschaffen.

Das **OLG Köln**<sup>512</sup> sah in der Steuerklassenwahl (**III/V**) einen Vertrag, der für die Zeit bis zur Trennung bindet. In dem zugrunde liegenden Fall war es streitig, unter welchen Voraussetzungen die Beklagte (Steuerklasse **V**) einer Zusammenveranlagung zustimmen musste. Beide Gehälter waren bis zur Trennung unstrittig auf ein gemeinsames Konto geflossen und ohne Bildung von Ersparnissen für den Familienunterhalt verbraucht worden. Nur für den anteiligen Zeitraum des Getrenntlebens ging das **OLG** von einer internen Pflicht zum Nachteilsausgleich aus. Es schätzte den internen Steueranteil nach § 287 ZPO.

Das **OLG Hamm**<sup>513</sup> hat sich mit dem Problem der Aufteilung im Zusammenhang mit der Berechnung des Splittingvorteils des wiederverheirateten Unterhaltspflichtigen befasst. Der Grundsatz der Heranziehung einer fiktiven getrennten Veranlagung wurde herangezogen. Die spezifischen weiteren Probleme des internen Steuerausgleichs blieben ungeklärt.

---

508 *Fischer-Winkelmann* FuR 1997, 189, 232.

509 *BGH FamRZ* 1979, 115, zum Ausgleich als solchem auch *BGH FamRZ* 1977, 38.

510 *BGH FamRZ* 2002, 739.

511 *BGH FamRZ* 2002, 1024.

512 *OLG Köln FamRZ* 1993, 806.

513 *OLG Hamm FamRZ* 1996, 1413.

Auch das **Amtsgericht Bremen**<sup>514</sup> entnimmt den internen Abrechnungsmaßstab einer fiktiven getrennten Veranlagung ohne den Ausgleich auf den Erstattungsbetrag zu beschränken. Die familienrechtliche Überlagerung für die anteilige Zeit des Jahres bis zur Trennung berücksichtigt es durch anteilige Beschränkung des Ausgleiches.

In einer anderen Entscheidung hat sich das **OLG Hamm**<sup>515</sup> mit dem steuerlichen Ausgleichsanspruch auseinandergesetzt, der im Zuge einer Bereicherungsklage des Ehemannes als Gegenforderung geltend gemacht worden ist. Unter Hinweis auf eine Entscheidung des **OLG Köln**<sup>516</sup> bestimmt es die verhältnismäßige Beteiligung der Ehepartner an der Steuerschuld nach dem Maßstab einer fiktiven getrennten Veranlagung und verrechnet die je vorausbezahlten Beträge. So ist der Ehefrau die von ihr gezahlte Lohnsteuer annähernd vollständig wieder gutgeschrieben worden.

Das **OLG Düsseldorf**<sup>517</sup> hat darauf abgestellt, dass die gesetzliche Gesamtschuldnerregelung des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB nach Köpfen nur eine Hilfsregel ist, die in Ermangelung eines anderen Verteilungsmaßstabs anzuwenden ist. Für Steuerschulden soll auch im gesetzlichen Güterstand eine andere Verteilung nahe liegen. Jeder Ehegatte soll für seine Einkünfte die Steuern tragen. Ein Ausgleich nur nach der Höhe der Einkünfte würdigt jedoch die individuellen Verhältnisse nicht. Vorzuziehen ist daher der Maßstab nach einer fiktiven getrennten Veranlagung. Hat nur ein Ehegatte Einkünfte, zahlt er alleine.

Einen Sonderfall, in dem die Ehefrau nur vorübergehend als Strohmann Einkünfte erzielte, die sich der Ehemann steuerlich bei der Außenprüfung des Finanzamtes zurechnen ließ, entschied ebenfalls **OLG Düsseldorf zugunsten der Ehefrau**.<sup>518</sup>

Das **OLG Düsseldorf**<sup>519</sup> hat in einer weiteren Entscheidung ausgeführt, dass zusammen veranlagte Eheleute in Gütertrennung im Innenverhältnis die Steuerschulden nach dem Verhältnis ihrer Einkünfte tragen müssen.

Das **LG Stuttgart**<sup>520</sup> verteilte die Steuererstattung nicht nach dem steuerkonformen Maßstab einer getrennten Veranlagung sondern nach steuerlichen Erstattungsregeln, nämlich dem Maßstab vorausbezahlter Steuern.

Wieder anders entschied das **Landgericht Hannover**,<sup>521</sup> das die Steuererstattung nach dem Verhältnis der beiderseitigen Einkünfte aufteilte.

Der **BGH**<sup>522</sup> hat letztlich über den Aufteilungsmaßstab entschieden.

244

Nach Ansicht des BGH beschränkt sich ein Ausgleichsanspruch wegen der familienrechtlichen Überlagerung auf **Steuerzahlungen nach der Trennung** für Veranlagungszeiträume, in denen die Eheleute noch nicht getrennt lebten.

Ein Ausgleich für **Steuerzahlungen, die während der ehelichen Lebensgemeinschaft geleistet worden sind**, kommt nicht mehr in Betracht. Es spielt dabei keine Rolle, ob Zahlungen für den anderen Ehepartner bei getrennter Veranlagung geleistet worden sind

514 AG Bremen FamRZ 2001, 1071.

515 OLG Hamm FamRZ 1998, 1166 (1167 rechts unten).

516 OLG Köln FamRZ 1995, 55. Die Entscheidung befasst sich mit der Zuordnung der Steuererstattung des Unterhaltspflichtigen in seiner neuen Ehe, lehnt die Zuordnung der Erstattung für zwei VZ auf ein Jahr ab und grenzt die auf unterhaltsrechtlich unberücksichtigten Immobilienverlusten beruhende Erstattung aus.

517 OLG Düsseldorf FamRZ 1998, 1236.

518 OLG Düsseldorf FamRZ 1998, 1235.

519 OLG Düsseldorf FamRZ 2001, 96.

520 LG Stuttgart FamRZ 1998, 241.

521 LG Hannover FamRZ 2002, 29.

522 BGH FamRZ 2006, 1178 m. Anm. *Wever*, BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels*.

oder ob es sich bei den Steuerzahlungen um Einkommensteuervorauszahlungen gehandelt hat. Alleinigiges Kriterium ist, ob die auch für den anderen Ehepartner schuldbefreienden Zahlungen während einer intakten Ehe geleistet worden sind. Nach Ansicht des BGH handelt es sich bei den Zahlungen von Steuern um Kosten der allgemeinen Lebensführung. Diese stehen nach geleisteter Zahlung den Eheleuten nicht mehr zur Verfügung. Ein gemeinsames Wirtschaften mit den Nettobezügen prägt die eheliche Lebensgemeinschaft. Nachträgliche Korrekturen zu Lasten eines Ehepartners sind wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz nahehehlicher Solidarität unzulässig. Weil die konkrete steuerliche Situation der Ehepartner zugrunde gelegt wird, ist dieses Ergebnis nach Ansicht des BGH einkommensteuerkonform<sup>523</sup>.

Eine **abweichende Aufteilung** kann sich auch aus den güterrechtlichen Beziehungen ergeben, wobei dieser Maßstab von einer anderweitigen Bestimmung i.S. des § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB überlagert sein kann, wie z.B. bei einer Lohnsteuerklassenwahl nach Steuerklassen III und V.<sup>524</sup>

Dies gilt jedoch ggf. nur für die Zeit bis zur Trennung, weil nach Aufhebung der ehelichen Lebensgemeinschaft grundsätzlich kein Anlass mehr besteht, an einer früheren Übung festzuhalten.<sup>525</sup>

Für die Zeit vor der Trennung kann somit grundsätzlich nicht der Mehrbetrag, der nach der Steuerklasse V im Vergleich zur Besteuerung bei getrennter Veranlagung bis dahin geleistet worden ist, ersetzt verlangt werden, es sei denn, die Eheleute haben sich eine Rückforderung für den Fall der Trennung vorbehalten.<sup>526</sup>

Mit dem Scheitern der Ehe ist von einer grundlegenden Veränderung des Gesamtschuldverhältnisses auszugehen.<sup>527</sup> Jeder Ehepartner hat nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen<sup>528</sup>.

Hat der Zustimmungspflichtige mit der ungünstigeren Steuerklasse an dem Gesamteinkommen über den Trennungsunterhalt partizipiert, ist er keiner **zusätzlichen Belastung** ausgesetzt und kann grundsätzlich keinen zusätzlichen Nachteilsausgleich verlangen und hiervon die Zustimmung abhängig machen<sup>529</sup>.

Wird kein Trennungsunterhalt gezahlt, ist dem Zustimmungspflichtigen ein Nachteil entstanden, den er durch eine getrennte Veranlagung hätte vermeiden können. Es besteht dann z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, eine zusätzliche Belastung und die mit der Zusammenveranlagung verbundenen Nachteile hinzunehmen<sup>530</sup>. Er ist nicht mehr über den Ehegattenunterhalt am Gesamteinkommen beteiligt.

Wegen dieser steuerlichen Nachteile kann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung davon abhängig gemacht werden, dass der Zustimmungsgewährende so gestellt wird, als sei für die Zeit nach der Trennung eine getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt worden. Der steuerliche Nachteil, der zu erstatten ist, richtet sich folglich danach, ob für die Zeit nach der Trennung Ehegattenunterhalt gezahlt wird oder nicht.

---

523 BGH FamRZ 2006, 1178.

524 BGH FamRZ 2007, 1229.

525 BGH FamRZ 2007, 1229.

526 BGH FamRZ 2007, 1229.

527 BGH FamRZ 2002, 740; 2006, 1178; 2007, 1229.

528 BGH FamRZ 2007, 1229.

529 BGH FamRZ 2007, 1229.

530 BGH FamRZ 2007, 1229.



Der Zustimmende ist so zu stellen, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte Veranlagung durchgeführt worden.<sup>531</sup>

Es besteht für den zustimmenden Ehepartner kein Anspruch auf Teilhabe an der Steuerersparnis, sondern nur ein steuerlicher Nachteilsausgleichsanspruch.

Entsprechender Aufteilungsmaßstab gilt auch für die **Steuererstattungen**<sup>532</sup>.

► Es empfiehlt sich folgende **Prüfungsreihenfolge**:

Liegt eine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung vor?

Wenn ja → Aufteilung nach Vereinbarung.

Wenn nein → Liegt eine anderweitige Bestimmung im Sinne von § 426 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 BGB vor (z.B. güterrechtliche Beziehungen, wobei generell jeder Ehepartner für die Steuern aufzukommen hat, die auf seine Einkünfte entfallen und wobei aber auch hier zunächst zu prüfen ist, ob eine anderweitige Bestimmung, wie z.B. durch ständige Übung, getroffen worden ist, die jedoch mit Scheitern der Ehe entfällt)?

Wenn nein → Aufteilung nach der Höhe der beiderseitigen Einkünfte

**Aufteilungsmaßstab:**

- Heranziehung des § 270 AO, d.h. einkommensteuerkonforme Aufteilung auf Grundlage fiktiver getrennter Veranlagung
- Beschränkung auf Steuerzahlungen/Steuererstattungen nach der Trennung wegen familienrechtlicher Überlagerung

Zur schrittweisen Berechnung wird auf den Praxishinweis von Soyka verwiesen.<sup>533</sup>

#### IV. Steuerentlastung aus dem Ehegattenunterhalt

Das Gesetz sieht zwei **Wahlmöglichkeiten**<sup>534</sup> der steuerlichen Entlastung durch Ehegattenunterhalt vor, die sich gegenseitig ausschließen. Die sicher häufigste Gestaltung des Sonderausgabenabzuges des Unterhaltes ist die Anwendung des begrenzten Realsplittings. Möglich ist auch die steuerliche Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung. 245

Beide kommen regelmäßig erstmals für Veranlagungszeiträume in Betracht, in denen die Ehegatten die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 EStG nicht mehr erfüllen.<sup>535</sup> Im Jahr des Trennungseintritts greift noch das steuerliche Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 EStG. Die Eheleute dürfen zusammen veranlagt werden, was meist zu einer geringeren Steuerbelastung führt.

531 BGH FamRZ 2006, 1178; FamRZ 2007, 1229.

532 BGH FamRZ 2006, 1180.

533 Soyka FuR 2006, 260 f. zum Urteil des BGH FamRZ 2006, 1178; vgl. auch Anm. Wever, FamRZ 2006, 1181. Allgemein zu diesem Problemkreis: Quernheim/Hamdan, Risiken der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten, ZFE 2006, 7 ff.; Linnertz/Weitze, Steuervorauszahlung und Scheidung – Scheidungsfälle § 37 AO, ZFE 2004, 228 ff.; Arens, Interne Verteilung von Einkommensteuer-Erstattungen unter getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, 704 ff.; Christ, Aufteilung von Steuererstattungen unter Eheleuten, FamRB 2007, 23.

534 Die sachlich falsche Wahl des Unterhaltspflichtigen belastet den Berechtigten nicht, so OLG Hamm vom 02.03.1988, FamRZ 1988, 1059.

535 Also nicht mehr als Ehegatten veranlagt werden dürfen; mit dem Wahlrecht, der Zusammenveranlagung oder der getrennten Veranlagung.

Wenn die Unterhaltsaufwendungen den für das Realsplitting maßgeblichen gesetzlichen Höchstbetrag übersteigen, können sie nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um laufende oder einmalige Leistungen bzw. um Nachzahlungen oder Vorauszahlungen handelt.<sup>536</sup>

### 1. Außergewöhnliche Belastung, § 33a Abs. 1 EStG

#### 246 Vorbemerkung

Unter die besonderen außergewöhnlichen Belastungen fallen:

- Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG
- der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG vgl. Rdn. 160 ff.
- die Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen nach § 33a Abs. 3 EStG bis VZ 2008<sup>537</sup>.

Die steuerliche Abzugsmöglichkeit von Unterhaltszahlungen nach § 33a Abs. 1 EStG besteht alternativ zum Realsplitting.

#### a) Unterhaltsaufwendungen, § 33a Abs. 1 EStG

247 Unter **Unterhaltsaufwendungen** versteht man das, was Menschen üblicherweise zum Leben benötigen. Hierunter fallen u.a. Aufwendungen zum Bestreiten des Lebensunterhalts, z.B. für Ernährung, Kleidung und Wohnung.<sup>538</sup> Auch die Aufwendungen für eine gehobene Lebensführung gehören hierzu.

Ferner:

- Aufwendungen für die Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen an den geschiedenen Ehepartner<sup>539</sup>
- Aufwendungen für die Rückzahlung von Sozialhilfeleistungen, die der Ehepartner während des Scheidungsverfahrens in Anspruch genommen hat
- Zins- und Tilgungsleistungen auf ein Wohnungsbaudarlehen für das Einfamilienhaus des geschiedenen Ehepartners
- Leistungen für die Unterbringung des Ehepartners im Altenheim<sup>540</sup>, wenn die Unterbringung allein wegen des Alters erfolgt
- Aufwendungen für die krankheits- oder behinderungsbedingte Heimunterbringung
- Kapitalabfindungen, mit denen eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, jedoch beschränkt auf das Jahr der Zahlung
- kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen im Zeitpunkt der Zahlung
- Fahrtkosten für erforderliche Besuche bei einer Betreuungs- bzw. Pflegebedürftigkeit
- Aufwendungen für den Unterhalt für Personen im Ausland<sup>541</sup>
- Aufwendungen für behinderte Kinder<sup>542</sup>
- Unterhaltsleistungen für den bedürftigen, im Inland lebenden, ausländischen Lebensgefährten, wenn dieser bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten oder ausgewiesen zu werden<sup>543</sup>

---

536 BFH BStBl II 2001, 338.

537 § 33a Abs. 3 EStG ist mit Wirkung ab VZ 2009 durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2952) aufgehoben worden.

538 BFH BStBl III 1966, 534.

539 Siehe Bürgerentlastungsgesetz ab VZ 2010 BGBl. I 2009, S. 19; BMF-Schreiben v. 13.09.2010 RZ 53-107; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

540 FG München DStRE 2010, 229.

541 BMF-Schreiben DStR 2010, 1232; Opfergrenze beachten.

542 BFH DStRE 2010, 794: für die Frage der Zwangsläufigkeit bei Unzumutbarkeit des Einsatzes eigenen Vermögens; *Hillmer* ZFE 2010, 369, 370.

543 BFH BStBl. II 2007, 41.

Folgende **Voraussetzungen** müssen beim Gesamtbetrag der Einkünfte erfüllt werden:

- Die unterstützte Person muss dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigter sein.
- Es darf kein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG, vgl. Rdn. 116 ff., oder auf das Kindergeld bestehen.
- Ferner müssen die unterhaltenen Personen bedürftig sein.

Unter die **Unterhaltsberechtigten** fallen Eheleute, z.B. auch bei Grenzpendlern im nicht EU- oder EWR-Raum, der getrennt lebende Ehegatte, der geschiedene Ehegatte, die Eltern, die Kinder, die Großeltern, die Enkelkinder, nicht eheliche Kinder, für ehelich erklärte Kinder, Adoptivkinder und die Mutter eines nicht ehelichen Kindes. Diesen Personen gleich gestellt ist der nicht eheliche Lebenspartner, der Partner einer eingetragenen Partnerschaft<sup>544</sup> soweit bei ihm zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel, wie z.B. Sozialhilfe, Arbeitslosenhilfe gekürzt werden. Als gleichgestellte Personen kommen insbesondere Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft oder in Haushaltsgemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen lebende Verwandte und Verschwägerter in Betracht.<sup>545</sup> Seit dem 01.08.2006 können dies auch Partner einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft sein, § 7 Abs. 3c i.V.m. Abs. 3a SGB II und § 20 SGB XII, sog. sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft.

Keine gesetzliche Verpflichtung besteht gegenüber Geschwistern.

Weder der Unterhaltsverpflichtete als Steuerpflichtiger noch eine andere Person darf einen Anspruch auf den Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben.

Unter **Bedürftigkeit** wird verstanden, wenn die Unterhaltsberechtigten keine oder nur geringe **eigene Einkünfte und Bezüge** haben und auch kein oder nur ein geringes eigenes Vermögen besitzen.

Ab VZ 2010 entfällt der bislang in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die unvermeidbaren Versicherungsbeträge der unterhaltenen Person i.R. der Ermittlung der eigenen Einkünfte sind wegen der Einführung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung nicht mehr zu berücksichtigen,<sup>546</sup> vgl. hierzu auch Rdn. 249.

In der Regel wird ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert, d.h. Verkehrswert von 15.500 €, als geringfügig angesehen.<sup>547</sup> Ein angemessenes Hausgrundstück im Sinne des § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das vom Unterhaltsberechtigten bewohnt wird, bleibt als so genanntes »Schonvermögen« außer Betracht<sup>548</sup>. Gleiches gilt für eine angemessene selbst genutzte Eigentumswohnung.<sup>549</sup> Unter Bezügen sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden, also nicht steuerbare sowie grundsätzlich steuerfreie Einnahmen gemeint.<sup>550</sup>

Hierzu zählen:

- die Teile von Leibrenten, die den Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG übersteigen, der so genannte Rentenfreibetrag

544 BFH BStBl. II 2006, 883.

545 BFH BStBl. II 2003, 187.

546 Siehe Bürgerentlastungsgesetz ab VZ 2010 BGBl. I 2009, 19; BMF-Schreiben v. 13.09.2010 RZ 53-107; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

547 R 33a 1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005.

548 R 33a Abs. 2 Nr. 2 EStR 2005, H 33a.1, geringes Vermögen, EStH.

549 BFH/NV 2006, 1069.

550 DA – Fam EStG 63.4.2.3 Abs. 1 = Dienstanweisung zur Durchführung des steuerlichen Familienausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG.

- Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung
- Wehrsold nach § 3 Nr. 5 EStG
- Versorgungsfreibetrag inkl. Zuschlag nach § 19 Abs. 2 EStG
- Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG
- Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung
- Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz, § 3 Nr. 58 EStG
- Pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG
- Die nach § 3 Nr. 40 und Nr. 40a EStG steuerfrei bleibenden Beträge

- 249 Ab 2010 **erhöht** sich der in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG neu festgelegte Betrag für Unterhaltsaufwendungen für unterhaltsberechtigte Personen auf **8.004 €** (von Veranlagungszeitraum 2004 bis 2009: 7.680 €) nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG (**außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen**) und um die notwendig und tatsächlich erbrachte Aufwendungen für die weiter unten dargestellte Krankenversicherung und Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG. Erhält der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, vermindert sich der Höchstbetrag entsprechend § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG um
- den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen (anrechnungsfreier Betrag = Karenzbetrag) sowie
  - die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln bezogenen Zuschüsse in vollem Umfang, und zwar ohne Berücksichtigung des anrechnungsfreien Betrages von 624 €.

Anzurechnen sind nur eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, soweit sie auf den Unterhaltszeitraum fallen, § 33a Abs. 4 Satz 2 EStG.

► **Beispiel:**

Unterhaltsschuldner S. zahlt im Kalenderjahr 2009 an seine von ihm getrennt lebende Ehefrau F Unterhalt in Höhe von jährlich 7.680 €. F verfügt über eigene Einkünfte und Bezüge in Höhe von 1.000 €.

**Lösung:**

Die abziehbare außergewöhnliche Belastung in Höhe von 7.304 € wird bei S. wie folgt ermittelt:

Ungekürzter Höchstbetrag	7.680 €
Einkünfte und Bezüge der F	1.000 €
übersteigen den anrechnungsfreien Betrag von	– 624 €
um (= anzurechnende Einkünfte und Bezüge)	– 376 €
gekürzter Höchstbetrag	7.304 €
<b>abziehbare außergewöhnliche Belastung</b>	<b>7.304 €</b>

Anzurechnen sind nur eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, soweit sie auf den Unterhaltszeitraum entfallen, § 33a Abs. 4 Satz 2 EStG.

Liegen innerhalb eines Jahres für einige Kalendermonate die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung nicht vor, ermäßigen sich der Höchstbetrag von 7 680 € (ab VZ 2010 8.004 €) und der anrechnungsfreie Betrag von 624 € um je 1/12 für jeden vollen Kalendermonat, § 33a Abs. 4 Satz 1 EStG.

Aus **Vereinfachungsgründen** sind bei der Feststellung dieser anrechenbaren Bezüge als Kostenpauschale insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Regelmäßig wird ein **Vermögen** bis zu einem gemeinen Wert, d.h. Verkehrswert von 15.500 € als geringfügig angesehen<sup>551</sup>. 250

Ein angemessenes Hausgrundstück i.S.v. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das vom Unterhaltsberechtigten bewohnt wird, bleibt als sog. »**Schonvermögen**« außer Betracht<sup>552</sup>.

Wird Unterhalt an Personen geleistet, die ihren **Wohnsitz im Ausland** haben, können diese nur insoweit abgezogen worden, als sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Hierbei wird allerdings die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung nach inländischen Maßstäben beurteilt.<sup>553</sup> 251

Erfüllen **mehrere Steuerpflichtige** die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach § 33a Abs. 1 EStG und tragen sie gemeinsam zu dem Unterhalt und/oder einer in der Berufsausbildung befindlichen Person bei, wird bei jedem der Teil des sich hieraus ergebenden Betrages abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht, § 33a Abs. 1 Satz 6 EStG.

Die Unterhaltsleistungen, die als eine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, sind von den Unterhaltsberechtigten im Gegensatz zum begrenzten Realsplitting **keine sonstigen Einkünfte** i.S.v. § 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

## b) Freibetrag § 33a Abs. 2 EStG

### Allgemeines

252

Die Freistellung des Existenzminimums und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs eines Kindes werden alternativ entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch das Kindergeld, § 31 Satz 1 EStG, bewirkt.

### c) Sonderbedarf i.S.v. § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG

Zur Abgeltung des darüber hinaus gehenden Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes wird jährlich ein Freibetrag von 924 € anerkannt, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG. 253

Folgende **Voraussetzungen** müssen erfüllt sein:

- Das Kind muss sich in Berufsausbildung befinden,
- auswärtig untergebracht sein, d.h. außerhalb des Haushalts der Eltern wohnen und
- volljährig sein, d.h. das 18. Lebensjahr vollendet haben.
- Ferner muss für das Kind ein Anspruch auf den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld bestehen.

Der Freibetrag **vermindert** nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG sich um

- eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zum Bestreiten seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, soweit diese einen anrechnungsfreien Betrag in Höhe von **1.848 €** im Kalenderjahr übersteigen sowie
- die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln bezogenen Zuschüsse im vollen Umfang ohne Berücksichtigung auf den anrechnungsfreien Betrag von **1.848 €**.

Die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind bei der Ermittlung der anrechenbaren Einkünfte nach § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG von den Einkünften abzuziehen.<sup>554</sup>

551 R 33a.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005.

552 § 33a Abs. 2 Nr. 2 EStR 2005, H 33a.1, geringes Vermögen, EStH.

553 § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG; Anhang 2, III, EStH; Opfergrenze beachten.

554 BMF-Schreiben v. 18.11.2005, BStBl I 2005, 1027.

Wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nur für einen Teil des Kalenderjahres vorliegen, werden sowohl der Freibetrag in Höhe von **924 €** als auch der anrechenbare Betrag in Höhe von **1.848 €** für jeden vollen Kalendermonat, für den die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, um je 1/12 ermäßigt, § 33a Abs. 4 EStG. Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf die Kalendermonate entfallen, für die kein Freibetrag gewährt wird, vermindern nicht den ermäßigten Freibetrag, § 33 Abs. 4 Satz 2 EStG.

- 254** Eine **Beschränkung des Abzugs** kann sich durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen ergeben. Zu überprüfen ist daher, inwieweit dieser zur Unterhaltsleistung unter Berücksichtigung seiner persönlichen Einkommensverhältnisse verpflichtet ist bzw. bis zu welcher Höhe ihm die Übernahme der Unterhaltsleistungen überhaupt möglich ist. Dazu ist sein Nettoeinkommen zu ermitteln.<sup>555</sup>

### 2. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts (Begrenztes Realsplitting), § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

#### a) Überblick

- 255** Ehegattenunterhaltszahlungen sind begünstigte Aufwendungen und somit zum Sonderausgabenabzug zugelassen. Die Vorteile des begrenzten Realsplittings können vom Unterhaltsschuldner erst und nur dann in Anspruch genommen werden, wenn er seine Unterhaltungspflicht anerkannt hat, freiwillig erfüllt oder rechtskräftig verurteilt ist.<sup>556</sup> Es muss sich auch nicht um laufende oder einmalige Leistungen handeln.<sup>557</sup> Auch **Sachleistungen** können berücksichtigt werden. Hierzu zählt auch der **Mietwert** einer unentgeltlich überlassenen Wohnung. Aufwendungen für Strom, Heizung, Wasser, Abwasser und Müll sind abziehbar.<sup>558</sup> Befindet sich die Wohnung im Miteigentum des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehepartners, kann der Ehepartner, der die Wohnung überlässt, neben dem Mietwert seines Miteigentumsanteils auch die von ihm aufgrund der Unterhaltsvereinbarung getragenen verbrauchsunabhängigen Kosten gem. § 556 Abs. 1 BGB, §§ 1, 2 BetrKV für den Miteigentumsanteil des anderen Partners als Sonderausgaben abziehen.<sup>559</sup>

Bei **Zahlungen an ein gemeinsames Kind** handelt es sich nicht um Ehegattenunterhalt, selbst wenn diese Zahlungen den geschiedenen Ehepartner von dessen Unterhaltungspflicht gegenüber dem Kind befreien.<sup>560</sup>

**Anwaltsgebühren**, die aufgewendet werden, um die Zustimmung zum Realsplitting zu erlangen, sind lediglich Nebenkosten zum Sonderausgabenabzug, die selbst nicht abzugsfähige Sonderausgaben sind.<sup>561</sup>

- 256** Folgende **Voraussetzungen** müssen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sein:
- Sowohl Unterhaltsverpflichtete als auch Unterhaltsberechtigte müssen geschieden oder dauernd getrennt lebende Ehepartner sein. Gleichgestellt sind Unterhaltsleistungen in Fällen der Nichtigkeit oder Aufhebung der Ehe.

---

555 Näheres zur Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens, der Anwendung der Opfergrenze und der Ermittlung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen bei einer Hausgemeinschaft mit Beispielen unter BMF-Schreiben vom 07.06.2010 unter Rn. 3, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

556 *Kleffmann* FuR 2008, 1721; *BGH* FuR 2008, 297, 298; *Habne* FF 2009, 226; *Melchers* FuR 2008, 524, 526; a.A. *OLG Nürnberg* FuR 2008, 512, 113.

557 *FG Schleswig-Holstein* StE 2008, 627.

558 *Engels*, Steuerrecht in der familienrechtlichen Praxis, Rn. 921.

559 *BFH* Urt. v. 12.04.2000, *BFH/NV* 2000, 1286.

560 *BFH* *BFH/NV* 2000, 841.

561 *BFH* *BFH/NV* 1999, 673.

- Der Unterhaltsberechtigte muss unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Ausnahmen betrachten die Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Schweiz, Kanada und USA.
- Der Unterhaltsverpflichtete beantragt den Sonderausgabenabzug und
- der Unterhaltsberechtigte stimmt diesem Antrag zu.

### Abzugsbeträge

257

Als Sonderausgabe im Rahmen des Realsplittings kann der Unterhaltsverpflichtete im Kalenderjahr Unterhaltszahlungen **bis zu 13.805 € (entspricht 1.150,42 € mtl.)** abziehen, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Durch die Anwendung des Bürgerentlastungsgesetzes<sup>562</sup> erhöht sich der genannte Betrag um die im jeweiligen Veranlagungszeitraum für die Absicherung des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a, Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG.

Das »Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung« vom 16.07.2009<sup>563</sup> 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 damit die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 13.02.2008<sup>564</sup> umgesetzt, wonach die vorgenannten Beiträge zum Existenzminimum gehören und daher steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Die übrigen, in der bisherigen bis zum Veranlagungszeitraum 2009 geltende Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Versicherungen, sind nunmehr 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.

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 abziehen. Ist in den Beiträgen ein Anspruch auf Krankengeld mit abgedeckt, werden die Beiträge zur gesetzliche Krankenversicherung um 4 % gekürzt.

Beiträge für eine private Krankenversicherung können abgezogen werden, soweit diese einem Basiskrankenversicherungsschutz 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 in Höhe von 2.800 € bei privat Versicherten, 1.900 € bei gesetzlich Versicherten und entsprechend bei Zusammenveranlagung in Höhe von 5.600 €/3.800 € je Kalenderjahr abgezogen werden.

562 BGBl. I 2009, 1959; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

563 BGBl. I 2009, 1959; BMF Schreiben v. 13.09.2010 Randziffer 54 ff. [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

564 BVerfG FamRZ 2008, 761 = NJW 2008, 1868.

Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung im Sinne des §10 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nach §10 Abs. 4 Sätzen 1 bis 3 EStG zu berücksichtigen Beträge von 2.800 € bzw. 1.900 €, bzw. bei Zusammenveranlagung 5.600 €/3.800 €, sind diese abzuziehen, und ein Abzug von weiteren Vorsorgeaufwendungen im Sinne des §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 €
<b>Gesamt</b>	<b>12.320 €</b>
Aber höchstens	2.800 €
Mindestens aber Basis-KV und PV	8.720 €
<b>Anzusetzen folglich</b>	<b>8.720 €</b>

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.

Die Kinderfreibeträge sind nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz<sup>565</sup> für jedes Kind ab 01.01.2010 von 6.024 € auf 7.008 € angehoben worden<sup>566</sup>.

Nach § 39 b EStG sind Vorsorgeaufwendungen bereits im Lohnsteuerverfahren zu berücksichtigen. Das Unterhaltseinkommen kann daher zeitnaher berechnet werden.

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 in Höhe von **13.805 € (begrenzt Real Splitting)** 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.<sup>567</sup>

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 2010 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen in Höhe von monatlich 1.200 €. Darüber hinaus zahlt er für sie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €.

565 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WaBeG), G. v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

566 [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

567 *Christ* FamRB 2010, 84; *Plewka* NJW 2009, 3410, 3411; *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 18, 19.



**Lösung:** Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S. als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 € zuzüglich der Beiträge für Kranken und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €, gesamt also 16.805 €. Da sich die Unterhaltszahlungen auf 17.400 € belaufen (1.200 € x 12 Monate + 3.000 €), sind von F 16.805 € als steuerpflichtige Einnahmen in 2010 zu betrachten.

Hiervon können ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 € sowie Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von hier 3.000 € abgezogen werden, so dass sich bei F ein Einkommen in Höhe von 13.703 € ergibt (16.805 € – 102 € – 3.000 €)

Übersteigen Unterhaltsleistungen den Betrag von 13.805 € im Kalenderjahr, sind diese vom Abzug ausgeschlossen. Die **übersteigenden Beträge** können dann auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Wird an **mehrere Unterhaltsberechtigte** Ehegattenunterhalt geleistet, werden die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 13.805 € **je** unterhaltsberechtigtem Empfänger abgezogen.<sup>568</sup> Nicht übertragen werden können nicht ausgeschöpfte Beträge. Zahlt der Unterhaltsschuldner an mehrere Ehegatten, gilt der Höchstbetrag für jeden geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten. **258**

**Unterhaltszahlungen an nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Empfänger,** die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat haben, sind seit 1996 als Sonderausgaben abzugsfähig. Ein Abzug ist jedoch nur unter der Voraussetzung möglich, dass die Besteuerung der Unterhaltsleistung beim Unterhaltsberechtigten durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.<sup>569</sup> **259**

Nach dem Jahressteuergesetz 2008<sup>570</sup> ist durch eine Änderung des § 1a EStG das Erfordernis aufgegeben worden, dass nahezu sämtliche Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen müssen, damit der Abzug von Unterhaltsleistungen an einen im EU/EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner in Anspruch genommen werden kann. Dies soll zu einer Gleichstellung mit Unterhaltsleistungen an einen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen führen.<sup>571</sup>

Der Steuerpflichtige muss sich für jedes Veranlagungsjahr für den Abzug als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung i.S.v. § 33a Abs. 1 EStG **entscheiden.** **260**

Im Gegensatz hierzu gilt beim Unterhaltsberechtigten die **Zustimmung bis auf Widerruf.** Eine blanko erteilte Zustimmung wirkt auch für die Folgejahre, wenn sie rechtzeitig widerrufen oder der Höhe nach beschränkt wird.<sup>572</sup>

#### ► **Praktischer Hinweis:**

Aus Sicherheitsgründen sollte der Unterhaltsberechtigte seine Zustimmung lediglich auf ein Kalenderjahr beschränken, weil er ansonsten auch für die Folgezeit Einkommensteuervorauszahlungen entrichten muss, selbst wenn die Unterhaltsleistung sich ermäßigt oder entfällt<sup>573</sup>.

568 R 10.2 Abs. 3 EStR.

569 § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG; H 10.2, nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Empfänger, EStH; Vgl. hierzu auch *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht (3. Quartal 2007), ZFE 2007, 376, 381.

570 BGBl I 2007, 3150 ff.

571 Zu Unterhaltsleistungen an Angehörige in der Türkei vgl. *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht (2. Quartal 2008), ZFE 2008, 251, 254.

572 BFH/NV 2008, 792.

573 *Kogel*, Das begrenzte Realsplitting – Ein Auslaufmodell im Unterhaltsrecht? FamRB 2008, 288.

261 **Widerruft** der Unterhaltsempfänger seine Zustimmung:

Der Widerruf ist eine öffentlich-rechtliche Willenserklärung. Diese wird mit Zugang bei der Finanzbehörde wirksam. Der Steuerbescheid wird aufgrund einer neuen Tatsache nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert.<sup>574</sup> Vorauszahlungen und Nachzahlungen von Unterhaltszahlungen sind – im Rahmen des Höchstbetrages von 13.805 € im Kalenderjahr (zuzüglich der Beträge nach dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung ab VZ 2010<sup>575</sup>) – als Sonderausgaben abziehbar,<sup>576</sup> selbst wenn zunächst nur geringere Zahlungen abgezogen worden sind.<sup>577</sup>

► **Beispiel:**

Der geschiedene Unterhaltsschuldner S. macht mit Zustimmung der Unterhaltsberechtigten F im Rahmen des Realsplittings 2006, 2007 und 2009 jeweils 6.000 € als Sonderausgaben geltend. Aufgrund einer Abänderungsklage muss S. jährlich 2.000 € nachzahlen.

**Lösung:**

Das Finanzamt darf die steuerliche Anerkennung nachträglicher Zahlungen für diesen Zeitraum nicht verweigern, wenn entsprechende Zahlungsbelege vorliegen. Auch bereits bestandkräftige Steuerbescheide müssen geändert werden!

**Probleme bei der Durchsetzung des Nachteilsausgleichs**

Wenn konkrete Anhaltspunkte die Gefahr begründen, dass der Unterhaltsschuldner zum Nachteilsausgleich nicht bereit oder in der Lage ist, z.B. bei laufenden Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, Insolvenzantrag oder Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, kann der Unterhaltsberechtigte seine Zustimmung von der Leistung einer **Sicherheitsleistung** in Höhe der zu erwartenden Nachteile abhängig machen. Ihm steht ein **Zurückbehaltungsrecht** zu.<sup>578</sup> Wenn der Unterhaltsverpflichtete ankündigt, gegenüber dem Anspruch auf Nachteilsersatzung nach § 394 BGB **aufrechnen zu wollen**, ist das unzulässig. Nach Ansicht des BGH scheidet nämlich eine Aufrechnung aus, weil es sich bei dem Anspruch auf Nachteilsausgleich um einen unterhaltsähnlichen Anspruch handelt.<sup>579</sup>

Nach Ansicht des BGH **obliegt** es dem Unterhaltsschuldner, mögliche Steuervorteile aus dem Realsplitting zu nutzen<sup>580</sup>.

Dies gilt aber soweit sich die Verpflichtung aus einem Anerkenntnis oder einer rechtskräftigen Verurteilung ergibt, bzw. diese freiwillig erfüllt wird.<sup>581</sup>

Da die steuerlichen Voraussetzungen des Realsplittings eine tatsächliche Unterhaltszahlung, § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG, in dem jeweiligen Steuerjahr erfordern, muss der Unterhaltspflichtige im Rahmen des steuerlichen Realsplittings deshalb nur die feststehenden Unterhaltsbeträge von seinem steuerlich relevanten Einkommen absetzen.

Da entsprechend dem In-Prinzip<sup>582</sup> die Unterhaltszahlungen steuerlich nur für die Jahre berücksichtigt werden dürfen, in denen sie tatsächlich erbracht worden sind – unerheb-

574 FG Rheinland Pfalz, DB 2007, 88.

575 Myßen/Wolter NWB 2009, 3900.

576 BFH/NV 2001, 673.

577 FG Düsseldorf, 17 K 6808/02, »Steuertip« 32/05, 4.

578 BGH FamRZ 1983, 576; verneinend allerdings OLG Zweibrücken für den Fall, dass der Unterhaltsschuldner seine Pflicht zum Nachteilsausgleich immer erst nach Inanspruchnahme gerichtlicher Hilfe erbracht hat, OLG Zweibrücken FamRZ 2006, 791.

579 BGH NJW 1997, 1441.

580 BGH FamRZ 2007, 793 797; Ranken ZFE 2005, 183, 185; Habne FF 2009, 226.

581 BGH FuR 2007, 276; FamRZ 2007, 793, 797.

582 Kuckenburger/Perleberg-Kölbel FuR 2004, 160 ff.

lich ist der Zeitraum, den die Leistungen wirtschaftlich betreffen (das wäre das »Für-Prinzip«) –, darf das Gericht nach Ansicht des BGH im Rahmen von Unterhaltsprozessen, in denen die Unterhaltsverpflichtung festgelegt wird, nicht im Wege einer vorweggenommenen fiktiven Berechnung des Realsplittingvorteils von dem neu zu berechnenden Unterhalt ausgehen.<sup>583</sup> Hinzu kommt, dass sich im Rahmen der Rechtsmittelinstanz der Unterhaltsanspruch noch ändern kann und der Unterhaltspflichtige Gefahr läuft, eine Steuernachzahlung leisten zu müssen, wenn sich seine Unterhaltszahlungen an den Berechtigten – z.B. auf eine Abänderungsantrag hin – nachträglich verringert, weil er dann nicht mehr einen so hohen Realsplittingvorteil beanspruchen kann.<sup>584</sup>

Wenn sich der Anspruch nach **Wiederheirat** des zum Unterhalt Verpflichteten nach seinem fiktiv ohne den Splittingvorteil der neuen Ehe errechnet, ist auch ein etwaiger Realsplittingvorteil auf der Grundlage dieses fiktiv nach der Grundtabelle bemessenen Einkommens zu bestimmen.<sup>585</sup> Nach dem BGH<sup>586</sup> ist im Rahmen der gebotenen Dreiteilung bei der Bedarfsberechnung allerdings jetzt das Gesamteinkommen einschließlich des Splittingvorteils aus der neuen Ehe zugrunde zu legen. Eine fiktive Steuerberechnung ohne Splittingvorteil anhand der Grundtabelle, wie zuvor erforderlich, entfällt. Bei einer Unterhaltspflicht gegenüber dem geschiedenen und neuen Ehepartner kann für beide Unterhaltsansprüche von dem tatsächlich erzielten Einkommen ausgegangen werden. Ausnahmsweise gilt dies nicht, wenn dem neuen Ehepartner wegen eigener Einkünfte lediglich äußerst geringe Unterhaltsansprüche zustehen. Der im Wege der Dreiteilung ermittelte Bedarf mit Splittingvorteil übersteigt dann den im Wege der Halbteilung ermittelten Bedarf. In diesem Fall bildet der Unterhaltsbedarf, der dem geschiedenen Ehepartner im Wege der Halbteilung ohne Vorteile der neuen Ehe zusteht, die Höchstgrenze seines Unterhaltsanspruchs.

Um die Voraussetzungen überprüfen zu können, ob sich die Durchführung des begrenzten Realsplittings rechnet, steht dem Unterhaltspflichtigen ein **Auskunftsanspruch** hinsichtlich der zu erwartenden Nachteile zu.<sup>587</sup>

#### ► **Praktischer Hinweis:**

Wird der Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen, hat der Unterhaltsberechtigte die Unterhaltsbeträge nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG als **sonstige Einkünfte** zu versteuern.<sup>588</sup> Der unterhaltsberechtigte Mandant ist hierauf hinzuweisen. Die Kosten für die Steuererklärung sind zu klären.

Für die **nichteheliche Lebensgemeinschaft** gilt die steuerliche Entlastungsmöglichkeit nicht, insoweit kommt nur eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.<sup>589</sup> Anderer Auffassung ist Benkelberg,<sup>590</sup> mit starken Argumenten für den Fall, dass ein Kind aus der Verbindung hervorgeht. Insoweit kann die Mutter gesetzlich unterhaltsberechtigter sein; § 1615l BGB. Dies ist im Hinblick auf die durch das Unterhaltsrechtsänderungsgesetzes erfolgten Änderungen nicht mehr von Bedeutung, weil die Rechte der nicht verheirateten Mutter gestärkt worden sind. **262**

583 *Habne* FF 2009, 226, 227.

584 BGH FuR 2008, 298, 299.

585 BGH FamRZ 2007, 1234 = FuR 2007, 367 ff., FuR 2008, 297.

586 BGH FamRZ 2008, 1911 mit ablehnender Ansicht *Maurer* FamRZ 2008, 1919; BGH FamRZ 2009, 411; 2010, 111, 112 ff.

587 OLG Köln FamRZ 1999, 31.

588 FAKomm-FamR/*Perleberg-Kölbel* EStG § 22 Rn. 1.

589 *Büttner* FamRZ 2000, 782.

590 *Benkelberg* FuR 1999, 301.

Unterhaltspflichtige, die alles ausschöpfen wollen, sollten trotz aller Bedenken aus dem Gesetz heraus, den Sonderausgabenabzug beantragen und zumindest ins Einspruchsverfahren<sup>591</sup> gehen, soweit nicht der ESt-Bescheid unter ausdrücklichem Vorbehalt der Problematik ergeht. Weiterhin wird das Steuerrecht mitunter durch verfassungsgerichtliche Entscheidungen beeinflusst.

Für die **registrierte Partnerschaft** gilt nichts anderes; hier zeichnen sich aber gesetzgeberische Initiativen zugunsten einer Ausweitung der steuerlichen Abzugsmöglichkeit ab.

#### Einzelne Verfahrensfragen

- 263** Der Abzug ist steuerrechtlich nur auf Antrag des Gebers und mit Zustimmung des Nehmers möglich. Die Zustimmung ist nicht formbedürftig, wird aber im Regelfall auf dem Formblatt Anlage U der Finanzverwaltung erklärt. Adressat der Zustimmungserklärung ist das Finanzamt.

#### ► Hinweis:

Entgegen langläufiger Meinung besteht kein Anspruch, die Anlage U zu unterschreiben.<sup>592</sup> Wird trotzdem die Unterschriftsleistung unter der Anlage U gefordert, ist dies unrichtig. Ein insofern gestellter Antrag wäre unschlüssig. Vielmehr muss klargestellt werden, dass die Zustimmung auch beim Finanzamt direkt erteilt werden kann und keine Anlage U hierfür notwendig ist. Wenn die Erklärung direkt beim Finanzamt abgegeben wird, muss der Unterhaltsberechtigte den Unterhaltspflichtigen hiervon in Kenntnis setzen, damit dieser seine Steuerangelegenheiten korrekt und zeitgerecht bearbeiten kann. Dem Unterhaltspflichtigen ist eine Kopie der Zustimmungserklärung zu übergeben. Sollte letzteres nicht der Fall sein, hat der Unterhaltsberechtigte Veranlassung zum Zustimmungsantrag gegeben.<sup>593</sup> Zur Vermeidung einer gerichtlichen Auseinandersetzung sollte mit der Gegenseite eine Vereinbarung getroffen werden, in der sich diese verpflichtet, konkret bezeichnete Nachteile auszugleichen, wie steuerliche, sozialversicherungsrechtliche und die übrigen finanziellen Nachteile. Antrag und Zustimmungserklärung sind nicht befristet und können noch nach bestandskräftiger Steuerfestsetzung zum Tragen kommen.<sup>594</sup> Beide sind bedingungsfeindlich und können der Höhe nach begrenzt werden.

Das hat der Gesetzgeber gesehen. Die Eintragung des Freibetrages führt über § 46 Abs. 2 EStG immer zu einer Veranlagungspflicht und zu einer Korrekturmöglichkeit nach unten. Der tatsächliche Unterhalt kann aber auch höher ausfallen.<sup>595</sup> Das steht mitunter aber erst nach dem Ende des VZ fest. Nach dem Sinn der gesetzlichen Regelung muss auch dieser höhere Unterhalt auf Antrag und Zustimmung maßgeblich sein. Ohne steuerliches Risiko ist diese Frage aber nicht. Für den Unterhaltspflichtigen besteht ein echtes Dilemma, da die Unterhaltsrechtsprechung ihm die Obliegenheit auferlegt, jedenfalls über den unstreitigen Teil des Ehegattenunterhaltes einen Freibetrag in die Lohnsteuerkarte eintragen zu lassen. Das Hessische Finanzgericht<sup>596</sup> stellt klar, dass nur tatsächlich bezahlter Unterhalt zugrunde gelegt werden darf. Die Angaben in der Erklärung unterliegen der Prüfung. Auch Einmalzahlungen zur Erfüllung von Sonderbedarf sind Unterhaltsleistungen.

591 Es löst keine Verwaltungsgebühren aus!

592 BGH FamRZ 1998, 954; OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960; OLG Brandenburg ZFE 2008, 150.

593 OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960.

594 *Butz-Seidl* FuR 1996, 108 m.w.N.

595 Beispiel: Der Familiensenat des OLG terminiert kurz vor Weihnachten, es kommt mittels der Überredungskünste von fünf Juristen zu einem sogleich erfüllten Abfindungsvergleich, der den Höchstbetrag von 13.805 € ausschöpft.

596 Hessisches Finanzgericht EFG 1997, 273; Hinweise zur Einkommensteuer unter EStH 10.1 abzugsberechtigte Personen.

Wegen der problematischen steuerlichen Bindungswirkungen und teils unüberschaubarer Nachteile des Realsplittings im sozialrechtlichen Bereich, z.B. in der Familienversicherung, ist es steuerrechtlich risikoärmer, vom Realsplitting erst bei der Veranlagung zur ESt Gebrauch zu machen und nicht vorweg zu gestalten, speziell durch Eintragung eines Freibetrages in die Lohnsteuerkarte. Im Ergebnis geht dadurch außer Liquidität nichts verloren. Das kollidiert allerdings mit der unterhaltsrechtlichen Betrachtung, die von der Obliegenheit ausgeht, zulässige Steuerentlastung vorweg zu beantragen. Außerhalb der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit kann der Ehegattenunterhalt schon bei den vierteljährlichen ESt-Vorauszahlungen berücksichtigt werden. Der Selbstständige wird damit bevorzugt. Die Vorauszahlungen sind gem. § 37 Abs. 3 Satz 1 EStG auf der Basis der letzten durchgeführten Veranlagung festzusetzen. Das Gesetz erlaubt eine Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Antrag. Die veränderte Lage ist plausibel darlegen und zu belegen.

Der Sonderausgabenabzug kann auf einen beliebigen **Teilbetrag** der Unterhaltsleistungen beschränkt werden.<sup>597</sup> Dadurch kann das steuerliche Ergebnis optimiert und Schaden aus dem Entstehen von Einkünften beim Unterhaltsempfänger vermieden oder begrenzt werden. Darüber hinausgehende Unterhaltsleistungen sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Die beiden Entlastungsmöglichkeiten schließen sich gegenseitig aus. **264**

Die Leistungen des Unterhaltsleistenden dürfen nicht mit eigenen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, also nicht zu den Werbungskosten oder Betriebsausgaben gehören. Ein Abzug ist auch bei Zusammenhang mit steuerfreien Leistungen ausgeschlossen.<sup>598</sup> Die Unterhaltsleistungen können freiwillig oder gesetzlich, laufend oder einmalig, in Geld oder durch (mit dem Verkehrswert zu bewertende) Sachleistung erbracht werden. Nach richtiger Ansicht sind auch Leistungen an den Nehmer oder direkt an das Finanzamt, die dem Nachteilsausgleich dienen, berücksichtigungsfähiger Unterhalt des VZ ihrer Zahlung. Das ist allerdings nicht unproblematisch. Es werden Gestaltungen diskutiert<sup>599</sup>, bei denen der Unterhalt höher bestimmt wird, der Nehmer aber auf den Nachteilsausgleich verzichtet. Bei unentgeltlicher Wohnungsüberlassung sollen nach den Hinweisen der Finanzverwaltung<sup>600</sup> nur die durch den Geber getragenen Geldaufwendungen der Wohnung anzuerkennen sein, beispielsweise Grundsteuer, Energiekosten, Wasserkosten usw., nicht aber Schuldzinsen, Erhaltungsaufwand, AfA ua. **Anders aber eine BFH-Entscheidung<sup>601</sup>**, die den Mietwert des an den geschiedenen Ehegatten als Unterhalt überlassenen Miteigentumsanteiles samt verbrauchsunabhängigen Kosten für den Miteigentumsanteil als Sonderausgabe sieht. Unterhaltsleistungen sind demnach, parallel zu § 33a EStG, typische Aufwendungen zur Bestreitung der Lebensführung. **265**

► **Anmerkung:** Die Wohnungskosten sind Kosten des Unterhalts. Die Entscheidung des BFH entspricht der familienrechtlichen Praxis, die oft Paketlösungen schnürt. Die Erläuterungen auf dem Formular der Finanzverwaltung (**Anlage U**) weisen darauf hin, dass die Zuwendungen auch dann als Unterhalt anzusehen sind, wenn sie das Maß dessen überschreiten, was nach bürgerlichem Recht beansprucht werden kann.

597 EStR 2001, 86b Abs. 1.

598 Schmidt/Heinicke EStG § 10 Rn. 50.

599 Krause FamRZ 2003, 899.

600 EStR 1999 H 86 b, so auch schon die Hinweise 1996.

601 BFH FamRZ 2001, 221.

266 Keinen als Sonderausgabe abzugsfähigen Unterhalt stellen **Rechtsanwaltskosten** dar, die der Unterhaltspflichtige aufwendet, um die Zustimmung zum begrenzten Realsplitting durchzusetzen. Ursächlich ist dann die Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche.

Der BFH<sup>602</sup> sieht darin Nebenkosten, die selbst keine Sonderausgaben sind.

► **Anmerkung:** Die Kosten können aber ähnlich den Scheidungskosten und den Kosten eines Unterhaltsverfahrens außergewöhnliche Belastungen und insoweit abzugsfähig sein, als sie die zumutbare Eigenbelastung übersteigen. Ganz anders können solche Kosten übrigens beim Unterhaltsberechtigten zu beurteilen sein, denn dort stehen sie im Zusammenhang mit der Durchsetzung von sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 1a EStG. Sie können unter den Begriff der Werbungskosten in § 9 EStG fallen.

267 Nachehelicher Ehegattenunterhalt aus dem **Nachlass**: Der BFH<sup>603</sup> hat entschieden, dass der Erbe des Unterhaltspflichtigen die ihm nach § 1586b BGB obliegende Unterhaltslast gegenüber dem geschiedenen früheren Ehegatten des Erblassers nicht als Sonderausgabe abziehen darf. Die Abzugsberechtigung gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist höchstpersönlicher Natur; die Lage im Verhältnis zum Erben ist eine völlig andere, zumal die Haftung begrenzt ist. Die Aussage des § 45 AO zur Gesamtrechtsnachfolge ist insoweit eingeschränkt.

268 **Der Streitwert** des Zustimmungsanspruches richtet sich nach Meinung des OLG München<sup>604</sup> nach der erstrebten Steuerersparnis des Unterhaltspflichtigen und nicht nach dem Aufwand für die Zustimmungserklärung.

269 ► **Hinweis:**

Um die mögliche Steuerentlastung im Voraus zu berechnen, wird auf die Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils verwiesen.<sup>605</sup> Für den im Familienrecht tätigen Anwalt oder Richter ist es sicher nicht einfach, die Steuerentlastung im Voraus einigermaßen sicher zu berechnen. Die BGH-Rechtsprechung<sup>606</sup> zeigt deswegen primär immer wieder die Maßgeblichkeit des Abflusses von Steuern (oder des Zuflusses von Steuererstattungen) auf. Richtig weist der BGH darauf hin, dass die Auswirkungen des begrenzten Realsplittings nicht zwangsläufig zu einer Unterhaltserhöhung führen müssen, beispielsweise in folgenden Fällen:

- Das Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen sinkt im Jahr des tatsächlichen Eintritts der Steuerersparnis aus anderen Gründen entsprechend.
- Das anzurechnende Einkommen des Berechtigten steigt entsprechend.

Es bestehen günstige Verhältnisse, unter denen der Bedarf des Berechtigten auch ohne die Steuerersparnis gedeckt ist.

Nach BGH-Meinung kann in Fällen, in denen der Sonderausgabenabzug für abgeschlossene Jahre geltend gemacht wird, eine Anhebung der Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners erst ab der tatsächlichen Steuererstattung angenommen werden.

Ausdrücklich erwähnt der BGH jedoch »**geeignete Fälle**«, in denen ein erhöhter Unterhaltsanspruch **zeitnah** zu verwirklichen ist, weil ein Freibetrag in der Lohnsteuerkarte eingetragen oder eine Herabsetzung der ESt- Vorauszahlungen erlangt werden kann. Schlussfolgerungen für die Praxis können insoweit gezogen werden, als viele Unterhaltsfälle relativ kontinuierliches Bruttoeinkommen bzw. Einkünfte aufweisen.

---

602 BFH BStBl. II 1999, 522; FamRZ 2000, 226 (nur LS).

603 BFH vom 12.11.1997 – X R 83/94 –.

604 OLG-Rp München 1995, 72.

605 Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils in FamRB 2009, 98.

606 Beispielsweise BGH FamRZ 1984, 1211.

**Exkurs:** Im Jahr des Trennungseintritts stellen sich solche Fragen eher nicht im Zusammenhang mit dem Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhaltes, sondern modifiziert für die Wahl der Steuerklassenkombination und dem späteren internen Steuerausgleich.

Schwierig zu beantworten ist die Frage, für welchen Zeitraum der eventuelle Freistellungsaufwand (zu ersetzende Mehrsteuern oder sonstige finanzielle Nachteile) des Unterhaltspflichtigen aus dem begrenzten Realsplitting bei der **Bemessung** seines Einkommens zuzurechnen ist. 270

► **Beispiel:**

Die inländischen Eheleute M und F trennen sich 2002, M zahlt Ehegattenunterhalt. Sonderausgabenabzug erfolgt im Einklang mit dem Gesetz erstmals für 2003. F unterzeichnet vorweg (und formularmäßig auch für die Zukunft) die Anlage U.

**Lösung:**

M spart durch entsprechenden Freibetrag in der Lohnsteuerkarte monatlich z.B. 250 € LSt samt Zuschlägen. Sein Nettoeinkommen 2003 kann hierauf zunächst als aktuell angesehen werden. F versteuert den Unterhalt zwangsläufig, ihr ESt-Bescheid für 2003 kommt im Januar 2005. Aus dem zu steuerlichen Einkünften gewordenen Unterhalt entstehen Mehrsteuern von 1.200 €, zahlbar im Februar 2005. Zugleich wird die Nachzahlung von Vorauszahlungen für 2004 i.H.v. 1.200 € sowie quartalsweise eine Vorauszahlung für 2005 in Höhe von 300 € festgesetzt. In den Jahren 2003 und 2004 muss M also noch keine Nachteile aus dem begrenzten Realsplitting abdecken. Im Jahr 2005 trifft ihn dann plötzlich eine Zahlungspflicht von insgesamt 3.600 €, innerhalb von 12 Monaten, die wirtschaftlich mit der eigenen Steuerersparnis in 36 Monaten (2003 bis 2005) korrespondieren.

**b) Zustimmungspflicht**

Die Finanzverwaltung muss und darf nicht prüfen, ob die Verweigerung oder Unterlassung der Zustimmung rechtsmissbräuchlich ist.<sup>607</sup> Die Zustimmungspflicht ist eine familienrechtliche Frage im Innenverhältnis der Beteiligten. Sie ergibt sich aus dem Unterhaltsrechtsverhältnis unter Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Der BGH<sup>608</sup> hat grundlegend entschieden, dass grundsätzlich Zustimmungspflicht des Unterhaltsberechtigten besteht, wenn er von finanziellen Nachteilen, die sich aus der Gestaltung ergeben, freigestellt wird. Die Zustimmung kann Zug um Zug gegen eine bindende Erklärung verlangt werden, durch die sich der Unterhaltsverpflichtete zur Freistellung von finanziellen Nachteilen verpflichtet. Eine entsprechende Verpflichtungserklärung für sonstige Nachteile kann nur gegen Darlegung verlangt werden, worin diese Nachteile im Einzelfall substantiiert bestehen.<sup>609</sup> 271

Die Zustimmung darf nicht von der Zusage einer unmittelbaren Beteiligung an der Steuerersparnis abhängig gemacht werden.<sup>610</sup> Allerdings wirkt sich die Steuerentlastung, sobald sie eintritt, bei der Neubemessung des Unterhalts gegebenenfalls aus. 272

**Praktische Vorschläge:**

- Verwendung einer individuellen Zustimmungserklärung und nicht der Anlage U.
- Im Zweifel Abgabe der Zustimmungserklärung Jahr für Jahr. Das kann für beide Beteiligten sinnvoll sein. 273

607 BFH FamRZ 1991, 125.

608 BGH FamRZ 1983, 576.

609 Diese Darlegung ist wegen der steuerrechtlichen und sozialrechtlichen Verflechtungen auch für den Rechtsberater mitunter nur mit größerem Aufwand möglich.

610 BGH FamRZ 1984, 1211.

- Einschränkung der Erklärung dahingehend, dass eine reine Zustimmungserklärung abgegeben wird, mit der eine Erklärung über die Höhe des tatsächlich geleisteten Ehegattenunterhaltes nicht verbunden ist.
- Unabhängig von der Zustimmungspflicht können sich hierbei aber erforderlichenfalls nach dem Grundsatz von Treu und Glauben Mitwirkungspflichten des Unterhaltsberechtigten ergeben, z.B. auf Überlassung von Vertragskopien oder Erteilung einer Quittung über bezahlten Ehegattenunterhalt.
- Bemerken der Unterhaltsberechtigte oder sein Anwalt, dass sich aus dem Realsplitting mehr als nur steuerliche Nachteile ergeben – z.B. Nachteile im Bereich der Krankenversicherung oder des Erziehungsgeldes – sollte ein früher Hinweis an den Unterhaltspflichtigen gehen. Dieser kann dann rechtzeitig die steuerliche Gestaltung prüfen lassen und überdenken, möglichst, bevor bindende Erklärungen an das Finanzamt gehen.
- Erhöhen sich die eigenen Einkünfte des Unterhaltsberechtigten, muss Hinweis gegeben werden, selbst wenn der Unterhalt pauschaliert und vom Einkommen abgekoppelt ist.

#### 274 ► Formulierungsvorschlag für einen Antrag zum Familiengericht

Die Antragsgegnerin wird verurteilt, gegenüber dem Finanzamt XY zur Steuernummer ... des Antragstellers für den Veranlagungszeitraum 2008 dem Sonderausgabenabzug des vom Antragsteller bezahlten Ehegattenunterhalts gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von ...€ zuzustimmen.

#### c) Freistellungspflicht/Rechtsprechung

- 275 Soweit Ehegattenunterhalt mit Zustimmung des Empfängers als Sonderausgabe abgezogen wird, entstehen in gleicher Höhe beim Empfänger Einkünfte gem. § 22 Nr. 1a EStG. Er wird zur ESt veranlagt und muss den Unterhaltsbetrag unter Beifügung der Anlage SO erklären. Ob und in welcher Höhe sich daraus eine Steuerbelastung oder Steuermehrbelastung ergibt, hängt von seinen individuellen steuerlichen Daten, insbesondere von seinen anderen Einkünften ab. Es kann auch zu ESt-Vorauszahlungen kommen. Aufgrund des Korrespondenzprinzips muss der empfangene Unterhaltsgläubiger die tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen versteuern. Es kommt daher nicht darauf an, ob der Unterhaltsgläubiger in seiner Steuererklärung einen niedrigeren Betrag angibt. Es ist auf die tatsächliche Leistung abzustellen.<sup>611</sup> Ob die vom Unterhaltsgläubiger zu erstattende Einkommensteuer unter den Tatbestand des § 22 Nr. 1a EStG, damit zu den Unterhaltsleistungen, zu subsumieren ist, ist für den Fall der vorherigen Vereinbarung zu bejahen.<sup>612</sup>

#### 276 Nachteile aus dem Realsplitting:

**Steuerliche Nachteile** finden sich hinsichtlich bei der Einkommensteuer, bei dem Solidaritätszuschlag und bei der Kirchensteuer, weil aufgrund des Korrespondenzprinzips die Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsschuldner mit der Versteuerung bei dem Unterhaltsgläubiger in Korrelation steht. So entsteht eine Steuerbelastung oder Steuermehrbelastung. Gegebenfalls resultiert daraus auch eine Verpflichtung zu Einkommensteuervorauszahlungen.<sup>613</sup> Wenn die Unterhaltsleistung das steuerliche Existenzminimum nach § 32a EStG in der Höhe von 7.834 €/15.668 € bzw. ab dem Veranlagungszeitraum 2010 8.004 €/16.008 € überschreitet, beginnen sich steuerliche Nachteile auszuwirken.<sup>614</sup> Steu-

611 Schmidt/*Weber-Grellet* EStG § 22 Rn. 90.

612 BFH FamRZ 2008, 888 = FuR 2008, 555; FG Schleswig-Holstein StE 2008, 627.

613 OLG Frankfurt FamRB 2006, 303; AG Biedenkopf FamRZ 2009, 607.

614 [www.bundesfinanzministerium.de/nrnn\\_53988/DE/BMF\\_\\_Startseite/Service/Glossar/F/005\\_\\_Freibetrag.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nrnn_53988/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/F/005__Freibetrag.html).



erforderlichen Zahlungen werden dann als Nachteil angesehen, wenn bereits hieraus finanzielle Nachteile erwachsen, weil sich diese generell erst mit der endgültigen Steuerfestsetzung verwirklichen.<sup>615</sup> Es besteht kein Ausgleichsanspruch der auf Grund der Zusammenveranlagung mit dem neuen Ehepartner entstandenen Nachteile, wenn eine Vereinbarung fehlt.<sup>616</sup>

Bei dem Unterhaltsgläubiger entstehen infolge des Sonderausgabenabzugs echte steuerliche Einkünfte. Demgemäß können nicht nur steuerliche Nachteile aufgrund des Real-splittings entstehen. So kann es zu Kürzungen oder gar zum Wegfall von Leistungen kommen, wenn maßgebliche Einkommensgrenzen überschritten werden. Hier sind die **Fälle im Sozialbereich** wie beim Erziehungsgeld und z.B. bei Gebührenermäßigungen nach einzelnen Kindergartensatzungen anzusprechen.<sup>617</sup>

**Haftungsfalle:** Von entscheidender Bedeutung und als Haftungsfalle zu bezeichnen ist der Verlust der Familienkrankenhilfe, wenn der mitversicherte Ehegatte Unterhaltsleistungen bezieht, die der Unterhaltsschuldner als Sonderausgaben absetzt. Die Unterhaltsleistungen werden dem Einkommen des Unterhaltsgläubigers gem. § 16 SGB IV zugeschlagen. Die Mitversicherung endet gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 SGB V bereits in der Trennungszeit, wenn die Gesamteinkünfte des Unterhaltsgläubigers 1/7 der monatlichen Bezugsgröße (derzeit 350 €, bzw. für geringfügig Beschäftigte 400 €) übersteigen.<sup>618</sup> Innerhalb einer Ausschlussfrist von drei Monaten ab rechtskräftiger Scheidung kann der aus der Familienversicherung ausgeschiedene Ehegatte eine freiwillige Versicherung in der GKV beantragen.<sup>619</sup> Bei Überschreitung der angesprochenen monatlichen Bezugsgrößen besteht die Möglichkeit auch während der Trennungszeit, wenn die genannten Einkommensgrenzen durch die Unterhaltszahlung überschritten werden. Wenn die Krankenversicherungen – wenn auch wohl selten – die Höhe der Unterhaltszahlungen und damit auch die Berechtigung zur Familienversicherung einer Überprüfung unterziehen, entfällt die Mitgliedschaft rückwirkend in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen zur Mitgliedschaft in der Familienversicherung objektiv nicht mehr gegeben waren!<sup>620</sup> Wenn der Unterhaltsberechtigte neben zusätzlichen Einkünften noch Unterhalt bezieht, kann naturgemäß der Beitrag in der Krankenkasse steigen.<sup>621</sup>

**Steuerberaterkosten** können im Einzelfall auszugleichen sein, wenn dem Unterhaltsberechtigten die Zustimmung ohne die Aufwendung der jeweiligen Kosten zugemutet werden kann. Die Inanspruchnahme eines Steuerberaters ist notwendig, wenn in einer sog. Hausfrauenehe die Unterhaltsberechtigte niemals vorher eine Steuererklärung selbst gefertigt und insbesondere keinerlei Kenntnisse insofern hat. Auch der oft gehörte Hinweis auf die doch angebliche Hilfestellung durch die Finanzämter geht fehl, weil diese Behörden keine allgemeinen Beratungs- und Auskunftspflichten haben, sondern nur die sich aus § 89 AO Fürsorge- und Betreuungspflichten. Es ist Sache der Beteiligten, sich zu informieren.<sup>622</sup> Die Auskunftserteilung erstreckt sich nicht auf Fragen des materiellen Rechts. § 89 AO will die Hilfe der Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht erset-

615 OLG Frankfurt, FuR 2007, 430 ff.

616 BGH FamRZ 2010, 717 m. Anm. Schlünder/Geißler FamRZ 2010, 801; Engels FF 2010, 255; BGH FuR 2010, 347; FamRB 2010, 144 m. Anm. Christ 145.

617 Kogel FamRB 2008, 277, 279; Butz-Seidl FuR 1996, 108, 111.

618 BSG FamRZ 1994, 1239 m. Anm. Weyhardt; OLG Nürnberg FamRZ 2004, 1967; Conradis FamRB 2007, 304; Wever Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Eherechts Rn. 809; Kundler ZFE 2006, 86.

619 BSG FamRZ 1994, 1239; OLG Nürnberg FamRZ 2004, 1967; Kogel FamRB 2008, 277, 279.

620 Mleczo ZFE 2006, 128.

621 So zutreffend Kogel FamRB 2008, 277, 280.

622 Pump/Leibner/Kurella AO Komm. § 89 Rn. 8.

zen.<sup>623</sup> Es besteht nach § 89 Abs. 2 AO kein Anspruch auf Erteilung von Auskünften materiellen Rechts.<sup>624</sup> Soweit § 151 AO den § 89 AO ergänzt, wonach Steuererklärungen zu Protokoll im Finanzamt abzugeben sind, ist dies nur bedeutsam bei allein stehenden oder gebrechlichen Steuerpflichtigen.<sup>625</sup> Jede professionelle Beratung durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater hat den Vorteil, dass eingehend auf alle Aspekte des Steuerpflichtigen eingegangen werden kann. Der Berater haftet zudem für falsche Auskünfte.<sup>626</sup>

Wenn konkrete Anhaltspunkte die Gefahr begründen, dass der Unterhaltsschuldner zum Nachteilsausgleich nicht bereit oder in der Lage ist, z.B. bei laufenden Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, Insolvenzantrag oder Abgabe der eidesstattlichen Versicherung, kann der Unterhaltsberechtigte seine Zustimmung von der Leistung einer Sicherheitsleistung in Höhe der zu erwartenden Nachteile abhängig machen.<sup>627</sup> Ihm steht ein Zurückbehaltungsrecht zu.<sup>628</sup>

### V. Ehegattenarbeitsverhältnis

#### 1. Steuerliche Anerkennung

277 Ein Ehegattenarbeitsverhältnis ist steuerlich **nur anzuerkennen**,<sup>629</sup> wenn es, wie unter Dritten, also schriftlich und mit angemessenen Bezügen, vereinbart ist und entsprechend der Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wird. Vertragliche Gestaltung und Durchführung müssen unter Dritten üblich sein und somit einem Fremdvergleich standhalten.<sup>630</sup> Die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze gelten sinngemäß bei einem Arbeitsverhältnis mit einer Personengesellschaft, in der der Ehegatte eine beherrschende Gesellschafterstellung<sup>631</sup> hat.

Für einen **Arbeitsvertrag** besteht grundsätzlich Formfreiheit. Beim Ehegattenarbeitsverhältnis ist dennoch unter Regelung aller tragenden Vertragsmerkmale dringend Schriftform zu empfehlen. Es sollte mindestens geregelt werden: Arbeitszeit, Aufgabenbereich, Urlaubsanspruch, Kündigungsfrist und Arbeitsvergütung.

278 **Indizien** für die Ernsthaftigkeit des Arbeitsverhältnisses sind ferner regelmäßige Lohnzahlung auf das Konto des Arbeitnehmerehegatten, Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten, ordnungsgemäße Abführung von Lohnsteuer und Sozialabgaben.

279 Die **Lohnzahlung** muss betriebsüblich (monatlich) erfolgen. Die Rechtsprechung, der zufolge Überweisung auf ein Oderkonto der Eheleute schädlich ist, ist dank Intervention des Bundesverfassungsgerichtes<sup>632</sup> überholt. Von Barzahlung und Überweisung auf ein Gemeinschaftskonto oder gar ein Bankkonto des Arbeitgeberhegatten ist dennoch abzuraten.

---

623 Pump/Leibner/*Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 11.

624 Pump/Leibner/*Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 17.

625 Pump/Leibner/*Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 46.

626 Pump/Leibner/*Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 49.

627 *Kleffmann* FuR 2008, 124, 127; OLG Schleswig ZFE 2007, 38.

628 BGH FamRZ 1983, 576; verneinend allerdings OLG Zweibrücken für den Fall, dass der Unterhaltsschuldner seine Pflicht zum Nachteilsausgleich immer erst nach Inanspruchnahme gerichtlicher Hilfe erbracht hat; OLG Zweibrücken FamRZ 2006, 791 = FamRB 2006, 177 m. Anm. Roessink.

629 EStR 1999 Abschnitt 19 und Hinweise der Finanzverwaltung.

630 BFH BStBl II 1997, 655; EStH 4.8 »Fremdvergleich«.

631 EStR 2010, 4.8 Abs. 2.

632 BVerfG FamRZ 1996, 1531 und BVerfG FamRZ 1996, 153.

## 2. Trennungs- und Abfindungsproblematik

Problematisch ist die Fortführung des Arbeitsverhältnisses nach Trennung oder gar nach Ehescheidung, wenn eine Freistellung von der Arbeit unter Weiterzahlung des Lohnes erfolgt. **280**

Abfindungen unterliegen der Lohnsteuer mit der Steuerermäßigung nach §§ 34, 39b Abs. 3 EStG.

## 3. Steuerliche und wirtschaftliche Folgen

Findet das Arbeitsverhältnis steuerliche **Anerkennung**, stellen die Lohnzahlungen samt der Arbeitgeberanteile an Sozialversicherungsbeiträgen und samt Umlagen Betriebsausgaben des Arbeitgeberehegatten dar. Beim Arbeitnehmerehegatten entstehen Einkünfte<sup>633</sup> aus nicht selbstständiger Arbeit, bei denen der Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsbeiträgen von Steuer befreit ist. Schon wegen des Pauschbetrages von 920 € für Werbungskosten des Arbeitnehmer- Pauschbetrages führt das Arbeitsverhältnis im Regelfall zu einer steuerlichen Entlastung, die im kaufmännischen Bereich durch Gewerbesteuerentlastung verstärkt werden kann. Der Effekt der Entlastung durch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung kann allerdings durch eine Kürzung des Vorwegabzuges bei den Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen) relativiert werden. **281**

Wird die steuerliche Anerkennung **versagt**, ist der gesamte Arbeitgeberaufwand für das Arbeitsverhältnis nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Das gilt auch für den etwa getätigten Aufwand für eine betriebliche Altersversorgung oder eine Direktversicherung. Besondere Probleme ergeben sich auch, wenn Arbeitgeber eine Kapitalgesellschaft des Ehegatten ist. Es entstehen dann »verdeckte Gewinnausschüttungen«.

## 4. Unterhaltsrechtliche Auswirkungen

Wird das Arbeitsverhältnis tatsächlich, wie vereinbart, durchgeführt und ist die Vergütung angemessen, ergeben sich kaum **unterhaltsrechtliche Auswirkungen**. Der anlässlich der Trennung oder Ehescheidung aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidende Ehegatte wird im Normalfall durch einen anderen Arbeitnehmer ersetzt. Die Ertragslage ändert sich nicht oder nicht auf Dauer. **282**

Besteht hingegen das Arbeitsverhältnis »nur auf dem Papier« (Steuerverkürzung!), verringert der Aufwand für das Arbeitsverhältnis das in der Gewinnermittlung dargestellte Einkommen des Arbeitgeberegatten, das folglich für unterhaltsrechtliche Zwecke korrigiert werden muss. Hierbei ist auch an eine entsprechende Korrektur der ESt samt Zuschlägen zu denken.

<sup>633</sup> Soweit nicht zulässige Lohnsteuerpauschalierung erfolgt.

**Anhang: Checklisten, Übersichten und Tabellen zum Familiensteuerrecht**

**Anhang 1 Zustimmungserklärung**

283

gegenüber dem Finanzamt
-------------------------

Zustimmender Name/Steuernummer	geb.
Adresse	

**Ich erkläre hiermit unwiderruflich Zustimmung bezüglich**

Ankreuzen:

**I. Der Übertragung kinderbezogener Freibeträge/Pauschbeträge**

- Kinderfreibetrag/Betreuungsfreibetrag
- Ausbildungsfreibetrag
- Behindertenpauschbetrag
- Hinterbliebenenpauschbetrag

Betroffen Kind/Kinder
Übertragung zugunsten:

**II. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG**

Barleistungen €
Sachleistungen €

Zugunsten:
------------

An dieser Stelle wird eine **reine Zustimmungserklärung** abgegeben, mit der eine Bestätigung über die Höhe und Bewertung geleisteten Ehegattenunterhaltes nicht verbunden ist.

**III. Zeitliche Einschränkung**

Die angekreuzte Erklärung wird **ausschließlich für das Jahr (Vz) abgegeben.**

--

Sie soll keine Wirkung für andere Veranlagungszeiträume oder sonst für die Zukunft haben. Alle etwa eintretenden oder vorliegenden Zustimmungs- und Übertragungserklärungen für die Zukunft widerrufe ich hiermit vorsorglich.

Datum
-------

Unterschrift
--------------

## Anhang 2 Texte und Textfundstellen zum begrenzten Realsplitting

### 1. Belehrung/Hinweise an Mandanten

Allgemeine Hinweise an Mandanten

284

- a) **Schöppe-Fredenburg** FuR 2004, 24 (kopierfähiges Merkblatt, 2 Seiten)
- b) Belehrung Mandant über Zustimmungspflicht Kap. 21 Rdn. 42.

### 2. Schreiben an den Anwalt des Unterhaltspflichtigen

- a) Hinweis auf Obliegenheit, Realsplitting auszuschöpfen

Die Eheleute haben sich im laufenden Jahr endgültig getrennt. Bleibt es bei der Trennung, ist im gesamten kommenden Jahr eine Ehegattenveranlagung zur Einkommensteuer gem. § 26 Abs. 1 EStG (mit dem Wahlrecht der Zusammenveranlagung) unzulässig, was speziell die Anwendung der Steuerklasse III ausschließt. Daraus kann eine Mehrbelastung an Lohnsteuer/Einkommensteuer samt Zuschlägen resultieren. Sie lässt sich, da Ihr Mandant Ehegattenunterhalt zu leisten hat, über den bekannten steuerlichen Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (gesetzlicher Jahreshöchstbetrag 13.805 €, begrenzt durch die effektive Zahlung im betroffenen Jahr) reduzieren oder ausgleichen. Zustimmung zum Sonderausgabenabzug wird heute bereits unaufgefordert unter Übergabe einer schriftlichen Erklärung der Mandantin zunächst für ein Jahr erklärt. Formularzwang (Anlage U) besteht nicht. Der in der Erklärung angegebene Unterhaltsbetrag entspricht unserer Vorkalkulation des Unterhalts bei richtiger Bemessung des verfügbaren Neueinkommens Ihres Mandanten mit steuerlicher Entlastung aus dem begrenzten Realsplitting.

(Eine diesbezügliche Vorausberechnung des Einkommens Ihres Mandanten fügen wir bei.)

Ihr Mandant hat die Obliegenheit, die zulässigen steuerlichen Entlastungsmöglichkeiten auszuschöpfen, vorab beispielsweise durch Eintragung eines Freibetrags in die Lohnsteuerkarte durch das Finanzamt. Selbstverständlich hat Ihr Mandant von finanziellen Nachteilen aus der Maßnahme gegen Nachweis freizustellen.

(Der Aufwand dafür ist in unseren Berechnungen zum Einkommen Ihres Mandanten dort einkommensmindernd berücksichtigt).

- b) Verlangen einer Verpflichtungserklärung zum Nachteilsausgleich

Unsere Mandantin ist verpflichtet und bereit, dem ohne diese Zustimmung nicht möglichen Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhaltes gegenüber dem Finanzamt zuzustimmen. Hierzu wird i.S.d. BGH-Rechtsprechung vorab bindende Erklärung erbeten, dass Ihr Mandant gegen Nachweis von allen durch die Zustimmung etwa entstehenden finanziellen Nachteilen freistellt.

(Es darf darauf hingewiesen werden, dass Nachteile nicht nur im Bereich der Steuern, sondern auch im Sozialrechtsbereich wie bei Krankenversicherung, Erziehungsgeld usw. und im Bereich öffentlicher Subventionen wie Sparförderung entstehen können.)

### 3. Schreiben an den Anwalt des Unterhaltsberechtigten

- a) Aufforderungsschreiben Zustimmung zum Realsplitting mit Zusage Nachteilsausgleich Kap. 19 Rdn. 21, 41.

b) Aufforderung Veränderungen mitzuteilen:

»Ihre Mandantin wird vorsorglich darauf hingewiesen, dass sie Veränderungen in ihren steuerlichen, sozialrechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen, die auf den Nachteilsausgleich beim begrenzten Realsplitting nachteilige Auswirkungen haben können, unaufgefordert mitzuteilen hat.«

**4. Klagen (Anträge nach FamFG)**

- a) Zustimmungsklage gegen Unterhaltsberechtigten Antrag s.o Rdn. 274
- b) Berechnungsmasken dazu nachstehend Anhang 7 Tabellen 5 und 6

**5. Vertragsklausel s.o. Rdn. 261**

Anhang 3: Tabellen

Tabelle 1<sup>634</sup>

In € 285

Entlastungs- und Belastungsmechanismus beim begrenzten Realsplitting

Steuertarif 2007

1	2	3	3	4	5	6
Ursprünglich zu versteuerndes Einkommen § 2 Abs. 5 EStG	Entlastung an Einkommensteuer beim einzeln veranlagten Unterhaltspflichtigen bei jährlichem Sonderausgabenabzug (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Jahresunterhalt			Mehrbelastung an Einkommensteuer beim Unterhaltsberechtigten durch versteuerten (§ 22 Ziff. 1a EStG) Jahresunterhalt		
	4.600 1/3	9.200 2/3	13.805 Höchstbetrag	4.600 1/3	9.200 2/3	13.805 Höchstbetrag
0				0	245	1.250
2.000				0	642	1.752
4.000				138	1.102	2.275
6.000				517	1.598	2.819
8.000				904	2.060	3.331
12.000				1.115	2.370	3.738
18.000	1.178			1.262	2.663	4.178
24.000	1.326			1.405	2.952	4.615
30.000	1.472	2.832		1.548	3.242	5.052
36.000	1.619	3.125		1.692	3.533	5.489
42.000	1.765	3.418	4.960	1.836	3.824	5.893
48.000	1.912	3.712	5.401	1.979	4.049	6.121
55.000	2.062	4.033	5.894	2.024	4.094	6.166
65.000	2.070	4.140	6.210	2.024		
75.000	2.070	4.140	6.213	2.024		
90.000	2.070	4.140	6.213	2.024		

Hinweise:

Die Tabelle soll der schnellen Orientierung anhand eines groben Rasters dienen. Sie zeigt die Einkommensteuerbeträge ohne Zuschlagsteuern (KiSt/SolZ). Die dem Realsplitting unterworfenen Unterhaltsbeträge werden beim Unterhaltsberechtigten zu sonstigen Einkünften, bei denen der Arbeitnehmerpauschbetrag des § 9a Nr. 1c EStG (€ 102 jährlich) berücksichtigt wurde. Im Einzelfall können die Werbungskosten höher sein.

Inwieweit der Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhaltes trotz Freistellungspflicht lohnt, ergibt sich durch Abzug des jeweiligen Mehrbelastungsbetrages (Spalten 5–7) vom jeweiligen Entlastungsbetrag der Spalten 2–4. Das saldierte Ergebnis ist in den Tabellen 2–4 dargestellt

Ausgleich sonstiger finanzieller Nachteile (z.B. bei staatlichen Transferleistungen wie Familienversicherung) ist nicht berücksichtigt. Er kann das saldierte Ergebnis deutlich verschlechtern. Leere Tabellenbereiche blieben in Fällen leer, in denen sonst unterhaltsrechtlich keinesfalls mehr plausible Ergebnisse entstehen würden. In den höheren Einkommensgruppen sind teils Werte angegeben, die den steuerlichen Mechanismus veranschaulichen sollen, jedoch üblichen Unterhaltslagen nicht entsprechen.

634 Tabelle Bestimmung des Realsplittingvorteils FamRB 2009, 98.

286 Anhang 3 Tabelle 2

In EURO

Saldierte Steuerersparnis Nur Einkommensteuer Steuertarif 2007  
 Aus jährlichem Ehegattenunterhalt in Höhe von EUR 4 600  
 (Tabelle 1 Spalte 2 minus Spalte 5)

		Unterhaltsberechtigter												
z.v.E(€)		0	2 000	4 000	6 000	8 000	12 000	18 000	24 000	30 000	36 000	42 000	48 000	55 000
P	12 000													
f	18 000	1 178	1 178	1 040	661	274	63							
l	24 000	1 326	1 326	1 188	809	422	211	64						
i	30 000	1 472	1 472	1 334	955	568	357	210	67					
c	36 000	1 619	1 619	1 481	1 102	715	504	357	214	71				
h	42 000	1 765	1 765	1 627	1 248	861	650	503	360	217	73			
t	48 000	1 912	1 912	1 774	1 395	1 008	797	650	507	364	220	76		
i	55 000	2 062	2 062	1 924	1 545	1 158	947	800	657	514	370	226	83	
g	65 000	2 070	2 070	1 932	1 553	1 166	955	808	665	522	378	234	91	46
e	75 000	2 070	2 070	1 932	1 553	1 166	955	808	665	522	378	234	91	46
r	90 000	2 070	2 070	1 932	1 553	1 166	955	808	665	522	378	234	91	46



Anhang 3 Tabelle 3

In EURO

Saldierte Steuerersparnis      Nur Einkommensteuer      Steuertarif 2007  
 Aus jährlichem Ehegattenunterhalt in Höhe von      EUR      9 200

		Unterhaltsberechtigter												
z.v.E (€)		0	2 000	4 000	6 000	8 000	12 000	18 000	24 000	30 000	36 000	42 000	48 000	55 000
<b>P</b>	12 000													
<b>f</b>	18 000													
<b>l</b>	24 000													
<b>i</b>	30 000	2 587	2 190	1 730	1 234	772	462	169						
<b>c</b>	36 000	2 880	2 483	2 023	1 527	1 065	755	462	352					
<b>h</b>	42 000	3 173	2 776	2 316	1 820	1 358	1 048	755	466	176				
<b>t</b>	48 000	3 467	3 070	2 610	2 114	1 652	1 342	1 049	760	470	179			
<b>i</b>	55 000	3 788	3 391	2 931	2 435	1 973	1 663	1 370	1 081	791	500	209		
<b>g</b>	65 000	3 895	3 498	3 038	2 542	2 080	1 770	1 477	1 188	898	607	316	91	
<b>e</b>	75 000	3 895	3 498	3 038	2 542	2 080	1 770	1 477	1 188	898	607	316	91	46
<b>r</b>	90 000	3 895	3 498	3 038	2 542	2 080	1 770	1 477	1 188	898	607	316	91	46

288 Anhang 3 Tabelle 4

In EURO

Saldierte Steuerersparnis Nur Einkommensteuer Steuertarif 2007  
 Aus jährlichem Ehegattenunterhalt in Höhe von EUR 13 085

z.v.E (€)	Unterhaltsberechtigter												
	0	2 000	4 000	6 000	8 000	12 000	18 000	24 000	30 000	36 000	42 000	48 000	55 000
P 12 000													
f 18 000													
l 24 000													
i 30 000													
c 36 000													
h 42 000	3 710	3 208	2 685	2 141	1 629	1 222	782						
t 48 000	4 151	3 649	3 126	2 582	2 070	1 663	1 223	786					
i 55 000	4 644	4 142	3 619	3 075	2 563	2 156	1 716	1 279	842				
g 65 000	4 960	4 458	3 935	3 391	2 879	2 472	2 032	1 595	1 158	721			
e 75 000	4 963	4 461	3 938	3 394	2 882	2 475	2 035	1 598	1 161	724	320		
r 90 000	4 963	4 461	3 938	3 394	2 882	2 475	2 035	1 598	1 161	724	320	92	

**Anhang 3 Tabelle 5: Berechnungsbeispiel Nachteilsausgleich beim begrenzten Realsplitting**

– einfach gelagerte Fälle; hier ein Beispiel ohne Kinderfreibetrag –

<b>Einkommensteuertarif 2007</b>	Mit Unterhalt	Unterhalt steuerl. Differenz	Ohne Unterhalt
Zu versteuerndes Einkommen	EUR 24 000	EUR 6 000	EUR 18 000
Daraus tarifliche Einkommensteuer	4 061,00	1 707,00	2 354,00
Zuschlagsteuer (SolZ 5,5 %)	223,35	93,88	129,47
Kirchensteuer (Bspl 8 %)	324,80	136,50	188,30
Sonstiges		0,00	
<b>Summe steuerlicher Nachteilsausgleich</b>		<b>1 937,38</b>	

Anm.: Die Berechnung besagt nichts über die korrespondierende Steuerersparnis beim Unterhaltspflichtigen

**Anhang 3 Tabelle 6: Berechnungsbeispiel Nachteilsausgleich beim begrenzten Realsplitting**

– komplexerer Fall mit außergewöhnlichen Belastungen des Unterhaltsberechtigten nach § 33 EStG (ein Kind berücksichtigungsfähig) –

290

Steuertarif 2007	Mit Unterhalt	Unterhalt steuerl.	Ohne Unterhalt	Diff. = Nachteil
	EUR	EUR	EUR	EUR
1. Gesamtbetrag der Einkünfte	21 000	- 6 000 =	15 000	
2. Außergewöhnliche Belastungen	2 000	----->	2 000	
3. Zumutb.Eigenbelastung aus Z.1%	3	Veränderung! %	2	
4. in EUR	630		300	
5. Rest ansatzfähig	1 370		1 700	
6. Übrige steuerliche Abzugsposten* laut Einkommensteuerbescheid	5 000	----->	5 000	
7. z.v.E (Z.1 - Z.5 - Z.6)	14 630		8 300	
8. Daraus tarifliche ESt **	1 480,00		104,00	1 376,00
	+		+	+
9. Zuschlagsteuer (SolZ) ***	0,00		0,00	0,00
	+		+	+
10. Kirchensteuer Bspl. 8 % ***	62,40		0,00	62,40
				+
11. Sonstiges (uU Steuerberatungskosten / andere finanzielle Nachteile)				0,00
				=
12. Summe Nachteilsausgleich				1 438,40

\* zB Sonderausgaben, Freibeträge, andere a.g.B. usw.

\*\* Die Berechnung muß ggf mit Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes erfolgen, zB bei Bezug von Arbeitslosengeld

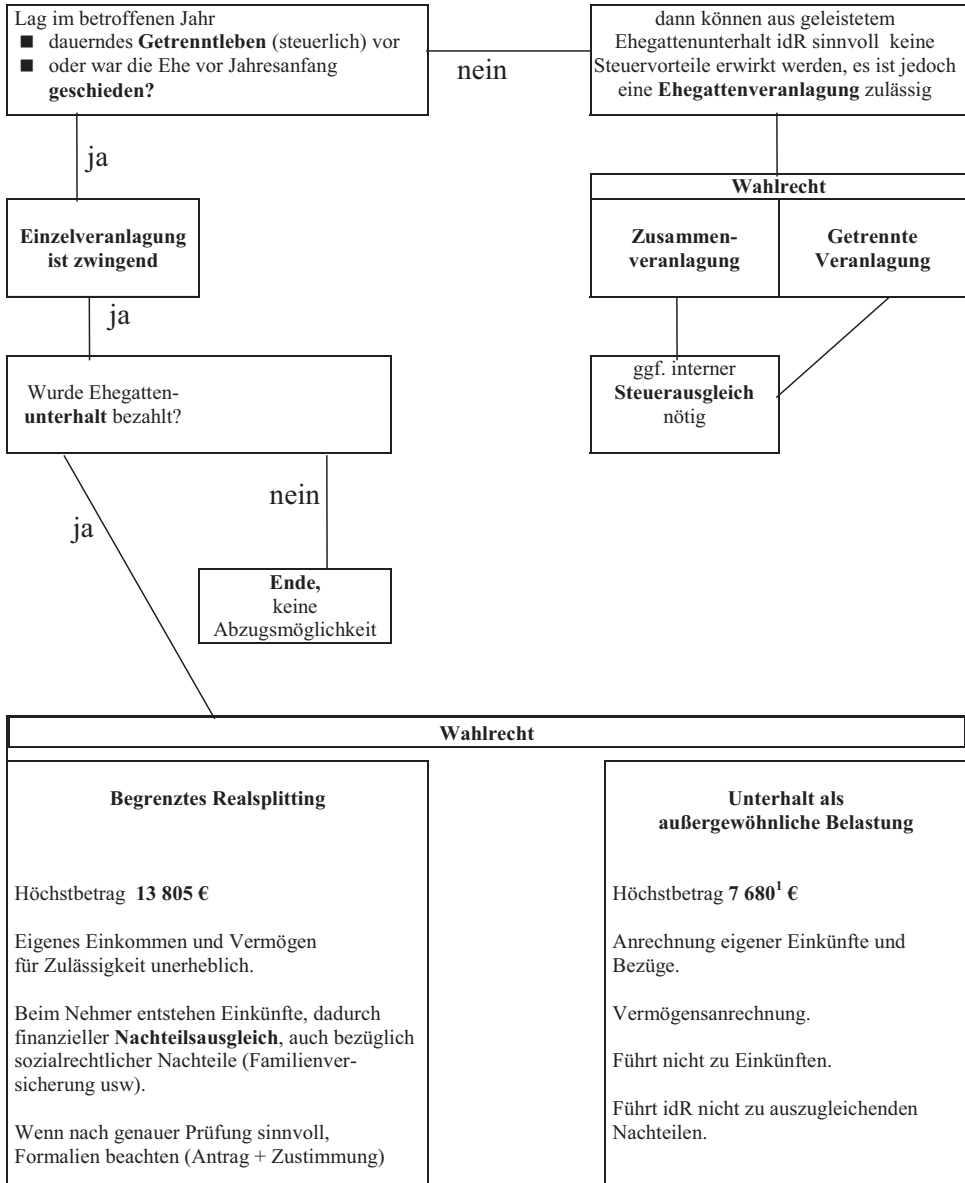
\*\*\* Beim Unterhaltsberechtigten ist für die Zuschlagsteuern ein halber Kinderfreibetrag zugrundegelegt

Anhang 4

Checkliste

**Ehegattenunterhalt und Einkommensteuer**  
 – unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatten –

Werte ab 1.1.2002 in Euro



<sup>1</sup> 2002/2003 = 7 188 €; 2001 = 14 040 DM; 2000 = 13 500 DM; 1999 = 13 020 DM

**Anhang 5 Schenkung- und Erbschaftsteuer/Steuertarife und Freibeträge<sup>635</sup>**

**292 Sachliche Steuerbefreiung, § 13 ErbStG**

Hausrat und sonstige bewegliche Gegenstände, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Die sachlichen Freibeträge für das bewegliche Vermögen werden wie folgt geändert:

	bisher in €	neu in €
<b>Steuerklasse I</b>		
Hausrat	41.000	41.000
Andere bewegliche körperliche Gegenstände	10.300	12.000
<b>Steuerklassen II und III</b>		
Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände	10.300	12.000

**Persönliche Freibeträge, § 16 ErbStG**

	bisher in €	ErbStG in €
<b>Steuerklasse I</b>		
Ehegatte	307.000	500.000
Kinder	205.000	400.000
Enkel	51.200	400.000
übrige Personen	51.200	100.000
<b>Steuerklasse II</b>	10.300	20.000
<b>Steuerklasse III</b>	5.200	20.000
Eingetragenen Lebenspartner	5.200	500.000

(Der eingetragene Lebenspartner bleibt in Steuerklasse III, ihm wird jedoch nach § 10 Abs. 1 ErbStG ebenfalls der Versorgungsfreibetrag für den Erwerb von Todes wegen zuerkannt.)

**Steuerklassen und Steuersätze, §§ 15, 19 ErbStG**

§ 15 ErbStG regelte die Steuerklassen wie folgt:

**Steuerklasse I:**

- Ehegatten
- Kinder und Stiefkinder
- Abkömmlinge der Kinder und Stiefkinder
- Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen

<sup>635</sup> Reimann, Neuer Anlauf im Erbschaftsteuerrecht, FamRZ 2009, 90; Kuckenburg, Schenkung- und Erbschaftsteuerreform FuR 2009, 261 ff.

**Steuerklasse II:**

- Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören
- Geschwister
- Abkömmlinge 1. Grades von Geschwistern
- Stiefeltern
- Schwiegerkinder
- Schwiegereltern
- geschiedener Ehegatte.

**Steuerklasse III:**

- alle übrigen Erwerber
- Das Jahressteuergesetz 2010 senkt die Sätze der Steuerklasse II für Geschwister und Geschwisterkinder auf 15% bis 43% statt bisher 30% bis 50%.

**§ 19 ErbStG regelt die Steuersätze**

Wert bis einschließlich in Euro	Prozentsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	30	30
600.000	11	30	30
6 Millionen	15	30	30
13 Millionen	23	50	50
26 Millionen	27	50	50
über 26 Millionen	30	50	50

**Anhang 6 Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch und Beispiel für anfordernde Unterlagen bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden:**

- 293 »1. Der/Die Unterhaltsschuldner(in) U wird verurteilt, der/dem unterhaltsberechtigten B Auskunft zu erteilen über seine/ihre Einkünfte, getrennt für die Kalenderjahre X – Z, sowie über sein/ihr Vermögen zum Stichtag Z, durch eine systematische Aufstellung der Einkünfte und des Vermögens; sowie einer Aufstellung der geleisteten Steuerzahlungen, einschließlich etwaiger Nachzahlungen und Steuervorauszahlungen, und einschließlich der etwaig erhaltenen Steuererstattungen in den Jahren X – Z;
2. die Auskunft über die Einkünfte zu belegen durch Vorlage der dazu ergangenen Vorauszahlungs-, Vorauszahlungsanpassungs- und Erstattungsbescheide und der Einkommensteuerbescheide nebst den zugrunde gelegten Einkommensteuererklärungen und deren Anlagen für die Kalenderjahre X – Z, insbesondere
- Anlage N** (Nichtselbstständige Arbeit) nebst etwaigem Arbeits- oder (Geschäftsführer-) Dienstvertrag einschließlich aller Anlagen, wie Ergänzungs- und/oder Änderungsvereinbarungen
- Anlage GSE** (Gewerbebetrieb) nebst
- **für alle Einzelunternehmer:**
  - Einnahmenüberschuss-Rechnung
  - **oder**
  - Jahresabschlüsse, bestehend aus
  - Bilanz nebst Anlageverzeichnis, G&V, Anhang, Lagebericht
  - Summen- und Saldenliste sowie
  - Auszug über die Sachkonten: A, B, C
- bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft:**
- Erklärungen und Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (Anlage ESt 1, 1, 3 B)
  - Ermittlung des Unterschiedbetrages zwischen etwaigen
  - Sonderbetriebseinnahmen- und ausgaben
  - EÜR
  - **oder**
  - Jahresabschlüsse der Gesellschaft, bestehend aus
  - Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre X – Z
  - Summen- und Saldenlisten, sowie
  - Sachkonten: D, E, F
  - Gewinnverwendungsbeschlüsse
- Anlage EÜR (Einnahmen-/überschussrechnung)**
- Anlage KAP (Kapitalvermögen)**, soweit Einkünfte aus Kapitalvermögen, insbesondere einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an Kapitalgesellschaften erzielt wurden,
- sowie** zusätzlich für die Kalenderjahre X, Y und Z:
- Jahresabschlüsse der Gesellschaft(en) bestehend aus
  - Bilanz nebst Anlageverzeichnis, G&V, Anhang, Lagebericht
  - Summen- und Saldenlisten für Sachkonten G, H, I
  - Protokollen der Gesellschafterversammlungen
  - Feststellungs- und Gewinnverwendungsbeschlüsse
  - Körperschaftsteuerbescheide und Körperschaftsteuererklärungen mit -Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals, letztmalig festgestellt zum 31.12.2006, § 37 Abs. 4 KStG



**Anlage L** nebst weiterer Anlage Forstwirtschaft

**Anlage V (Vermietung und Verpachtung)** nebst allen zugrunde liegenden Aufstellungen der Einnahmen und der Werbungskosten

**Anlage SO (Sonstige Einkünfte)**

**Anlage FW (Förderung des Wohneigentums)**

**Anlage U (Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben)**

**Anlage AUS (Ausländische Einkünfte und Steuern)**

**Anlage R (Renten und andere Leistungen)«**

**Der Antrag ist ggf. noch entsprechend den Anlagen zur den Einkommensteuererklärungen zu ergänzen:**

Angaben zu Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen, Anlage Unterhalt

Kind, Anlage Kind

Statistische Angaben, Anlage St

Zustimmung zur Übertragung von Kinderfreibeträgen und Freibeträgen für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, Anlage K

Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben nach § 10a EStG, Anlage AV

Weinbau, Anlage Weinbau

Vermögenswirksame Leistungen, Anlage VL sowie

der nachfolgenden Positionen:

Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne nach § 24c EStG bis 2008, ab 2009 Einzeldokumentationen über diese Erträge

**Anhang 7 Beispiele für anfordernde Unterlagen bei Selbstständigen:**

- 294 Einkommensteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung  
Einkommensteuererklärungen (Mantelbogen nebst allen Anlagen)  
Einkommensteuerbescheide (auch die geänderten)  
Betriebsprüfungsberichte  
Prüfberichte bei den der Pflichtprüfung nach § 267 HGB unterliegenden Unternehmen  
Handelsbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)  
Steuerbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)  
Konsolidierte Abschlüsse verbundener Unternehmen, u.a. bei Betriebsaufspaltung  
Im Insolvenzfall:  
• Gutachten nach § 22 Abs. 1 S. 2 Ziff. 3 InsO  
• Überschuldungsbilanzen  
• Berichte des Insolvenzverwalters nach §§ 79, 156 Abs. 1, 197 InsO Gewinn- und Verlustrechnungen (nebst Erläuterungsberichten)  
Anhänge zu den Jahresabschlüssen bei Körperschaften nach § 264 HGB  
Lageberichte  
Kontennachweise zur G u V  
Handelsbücher gem. § 258 HGB  
Hauptabschlussberichte  
Gesellschaftsverträge/Gewinnregelungen  
Gewinn-/Verlustverwendungsbeschlüsse  
Gewinnfeststellungsbescheide nach § 179 Abs. 2 AO bei Personengesellschaften  
Handelsregisterauszüge  
Liste der Gesellschafter  
Geschäftsführerverträge mit allen Änderungen (nebst Gehaltskonten, Pensionsverträgen, Verträgen über Dienstwagen)  
Körperschaftsteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung  
Körperschaftsteuererklärungen  
Körperschaftsteuerbescheide  
Auflistung der Ergebnisminderungen durch die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten  
Übersicht über die Entwicklung und Auflösung von Rückstellungen  
Auflistung von verfallbaren und unverfallbaren Anwartschaften bei Pensionsrückstellungen inkl. der versicherungsmathematischen Berechnungen (nach Richttafel 2005G Heubeck)  
EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG (mit Kontennachweisen)

Auflistung der Ergebnisminderungen durch Sonder-AfA, erhöhte, außerplanmäßige und degressive AfA

Auflistung Schuldzinsen mit Begründung für Betriebsbedingtheit

Fahrtenbuch

Telefonlisten

Liste für Geschenke mit Adressaten

Auflistung von außerordentlichen, betriebsfremden und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen

Umsatzsteuererklärungen

Jahresumsatzsteuerbescheide

Betriebswirtschaftliche Auswertungen

Summen- und Saldenlisten zum Abschlussstichtag

Umbuchungslisten

Sachkonten (vereinzelt/vollständig)

Anlagenverzeichnisse

Kontoauszüge des Finanzamtes über Einkommensteuerzahlungen und -erstattungen

Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne nach § 24c EStG bis 2008, ab 2009 Einzeldokumentationen über diese Erträge