

Schriftenreihe der
**Arbeitsgemeinschaft
Familienrecht**
im Deutschen
Anwaltverein

Kuckenburg/Perleberg-Kölbel

Unterhaltseinkommen



Deutscher**Anwalt**Verlag

Arbeitsgemeinschaft Familienrecht im DAV

Kuckenburg/Perleberg-Kölbel
Unterhaltseinkommen

Unterhaltseinkommen

von

Rechtsanwalt **Bernd Kuckenburg**
Fachanwalt für Familienrecht,
Fachanwalt für Steuerrecht,
vereidigter Buchprüfer,
Gutachter, Mediator
Hannover

Rechtsanwältin **Renate Perleberg-Kölbel**
Fachanwältin für Familienrecht,
Fachanwältin für Steuerrecht,
Gutachterin, Mediatorin
Hannover



Deutscher**Anwalt**Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Copyright 2009 by Deutscher Anwaltverlag, Bonn
Satz: Griebisch & Rochol, Hamm
Druck: Hans Soldan Druck GmbH, Essen
Titelgestaltung: D sign Agentur für visuelle Kommunikation, Peter Korn-Hornung, Solingen

Vorwort

Mit diesem Buch überreichen wir Ihnen wiederum eine wertvolle Arbeitshilfe. Der familienrechtliche Praktiker verfügt überwiegend über geringe betriebswirtschaftliche und/oder steuerliche Kenntnisse, da nicht Ausbildungsinhalt. Wer über solche Kenntnisse verfügt, hat sie sich durch zusätzliche Ausbildung „beigebracht“. Dieses Buch will bei der nicht immer einfachen Ermittlung von Einkommen im Unterhaltsrecht eine Hilfe sein. Nach wie vor gilt im Unterhaltsrecht wie auch im Zugewinnausgleichsrecht die Parteimaxime, also der so genannte Beibringungsgrundsatz. Ein Richter nannte dies einmal eine „Bringschuld des Rechtsanwaltes“: Es ist unsere Aufgabe, bei Vertretung in einem solchen Mandat, den Sachverhalt in steuerrechtlicher Hinsicht qualifiziert zu betrachten und in unterhaltsrechtlicher bzw. vermögensrechtlicher Hinsicht dann aufzubereiten. Dass hier Steuerrecht und Unterhaltsrecht nicht immer „Hand in Hand gehen“, ist allgemein bekannt. Zudem wird es den vertretenen Parteien aus finanziellen Gründen sehr oft nicht möglich sein, hier entsprechende Gutachten als Parteigutachten einzuholen. Das Buch widmet sich auch – und dies ist von besonderem Interesse für die Praxis – der Aufdeckung der Schwarzeinkünfte in Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre und wie man solche Ergebnisse dann verwendet. Mag diese Jahresgabe der Arbeitsgemeinschaft Familienrecht Ihnen und Ihrer Mandantschaft bei Ihrer täglichen Arbeit deshalb nicht nur „Einkommen“, sondern gerade auch „Gewinn“ bringen.

Mit freundlichen kollegialen Grüßen
Ihr Geschäftsführender Ausschuss
der Arbeitsgemeinschaft Familienrecht im DAV
im November 2008



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Literaturverzeichnis	17
Einleitung	21
A. Unternehmensteuerreform 2008/Was bringt sie?	23
I. Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer	23
II. Einkommensteuer	23
III. Abgeltungsteuer	27
B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?	31
I. Einführung	31
1. Rechtsgrundlagen	31
2. Überblick über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	31
3. Erhebungsformen	32
II. Persönliche Steuerpflicht	32
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	32
2. Beschränkte Steuerpflicht	33
3. Erweiterte Steuerpflicht im Falle des Wegzuges/Wegzugbesteuerung	34
III. Veranlagungsarten	34
1. Einzelveranlagung	34
2. Steuerliche Veranlagung von Ehepartnern/Wahlrecht	34
a) Zusammenveranlagung, § 26b EStG	35
b) Familienrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung/Zustimmungsverpflichtung	37
c) Zusammenveranlagung im Insolvenzfall/Wahlrecht	40
d) Rechtsweg zur Durchsetzung der Zusammenveranlagung	42
e) Getrennte Veranlagung, § 26a EStG	42
f) Besondere Veranlagung im Jahr der erneuten Eheschließung, § 26c EStG	43
IV. Einkünfte	43
1. Gewinn- und Überschusseinkünfte/Liebhaberei	43
2. Einnahmen	45
3. Aufwand	46
a) Generelles	46
b) Betriebsausgaben	46
c) Werbungskosten	48
d) Aufwendungen für die private Lebensführung	48
e) Abgrenzung der Aufwendungen der Lebenshaltungskosten von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten	49
V. Gewinn-/Überschussermittlungsmethoden	49
1. Betriebsvermögensvergleich	49
a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)	50
b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)	51
aa) Sonderbetriebseinnahmen	52

Inhaltsverzeichnis

bb) Atypisch/typisch stille Gesellschaft	53
cc) Veräußerungsgewinne	53
dd) Betriebsaufspaltung	54
c) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)	57
2. Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG	58
3. Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen	58
4. Ermittlungszeitraum für den Gewinn	58
VI. Buchführung/Erfassung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle	59
1. Vorbemerkung, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten/Warum muss der Familienrechtler etwas über betriebliches Rechnungswesen wissen?	59
2. Buchführungssysteme	62
a) Einfache Buchführung	62
b) Doppelte Buchführung	63
c) Kontenarten und Kontenrahmen	63
d) Doppelte Buchführung nach Pacioli-Erstellung und Prüfung von Ver- buchungen und Buchungssätzen	64
VII. Betriebsvermögensvergleich	66
1. Begriff des Betriebsvermögens	66
2. Betriebsvermögensvergleich im Sinne von § 4 Abs. 1 EStG	68
a) Bilanzaufbau nach § 266 HGB	68
b) Methode der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG anhand eines Beispiels	69
c) Erfolgswirksamkeit bei Bilanzierung versus Einnahmen-/Überschuss- rechnung	72
3. Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	73
4. Betriebsvermögen	73
a) Notwendiges Betriebsvermögen	73
b) Notwendiges Privatvermögen	73
c) Gewillkürtes Betriebsvermögen	74
5. Gewinnauswirkung und Bewertung im Steuer- und Familienrecht, insb. Anschaffungs- und Herstellungskosten und AfA, §§ 5 bis 7k EStG	75
a) Bewertungsgrundsätze	75
b) Anschaffungs- und Herstellungskosten, § 255 HGB	75
c) Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten	77
d) Systematisierung der einzelnen Wirtschaftsgüter/Vermögenswerte in der Steuerbilanz	78
e) Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	78
f) Teilwertabschreibung und ihre Bedeutung im Familienrecht	79
g) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern	83
h) AfA bei Gebäuden	84
aa) Lineare AfA	84
bb) Degressive AfA	84
cc) Gebäudeabschreibung im Familienrecht	86
i) AfA bei beweglichen Anlagegütern	87
aa) Lineare AfA	87
bb) Degressive AfA	88
cc) Wechsel der AfA-Methoden	89
dd) Leistungsabschreibung	89
ee) Sonder-AfA, insb. AfA nach § 7g EStG	90
(1) Voraussetzungen	90
(2) Sonderabschreibung und lineare AfA	91

(3) Sonderabschreibungen und degressive AfA	92
(4) Ansparabschreibung nach § 7g EStG (vgl. „Sonderposten mit Rücklageanteil“)	93
j) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht (bewegliche Wirtschaftsgüter).	94
aa) Unterhaltsrechtsprechung zur AfA (bewegliche Wirtschaftsgüter).	95
bb) Spezial-AfA-Tabellen für besondere Wirtschaftszweige	95
cc) Fiktive Abschreibungsliste	97
dd) Ansparabschreibung im Unterhaltsrecht	98
ee) Geringwertige Wirtschaftsgüter im Steuer- und im Familienrecht	99
6. Gewinnauswirkungen und Bewertung aktiver Bilanzposten im Unterhaltsrecht	100
a) Vorbemerkungen zu den Aktiva	100
b) Nicht abnutzbares Anlagevermögen	100
c) Umlaufvermögen und seine Bewertung	101
aa) Abgrenzung zum Anlagevermögen und Grundsatz der Bewertung.	101
bb) Vorräte und deren Bewertung in den Formen der Einzelbewertung und der Gruppenbewertung durch Festwertverfahren/Durchschnittsmethode/Verbrauchsfolgeverfahren	102
cc) Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	104
dd) Fertige Erzeugnisse und Waren/Geleistete Anzahlungen	106
ee) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, deren Bewertung und Berichtigung, insbesondere Forderungen aus Lieferung und Leistung	106
ff) Wertpapiere	107
gg) Liquide Mittel	107
hh) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP	107
ii) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	108
7. Gewinnauswirkung und Bewertung passiver Bilanzposten im Unterhaltsrecht	108
a) Eigenkapital	108
aa) Entnahmen und Einlagen und deren Bewertung	109
bb) Verlustverrechnungsverbot nach § 15a EStG	112
cc) Verluste aus Steuerstundungsmodellen, § 15b EStG	113
b) Sonderposten mit Rücklageanteil (vgl. auch „Ansparabschreibung“, Rn 217, 234, 285)	113
aa) Rücklage nach § 6b EStG für die Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter	114
bb) Sonderposten für Investitionszulagen und -zuschüsse zum Anlagevermögen (R 6.5 EStR 2005)	115
cc) Rücklage für Ersatzbeschaffung, R 6.6 EStR 2005	117
dd) Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g Abs. 3 EStG (vgl. Rn 217 ff., 234 ff.)	118
ee) Erhöhte Abschreibungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG	119
ff) Erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen nach § 7i EStG	119
gg) Rücklage nach § 6 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz	119
c) Rückstellungen	120
aa) Allgemeines zu Rückstellungen	120
bb) Pensionsrückstellungen	122
cc) Steuerrückstellungen	125

Inhaltsverzeichnis

dd) Sonstige Rückstellungen, insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwandsrückstellungen	125
ee) ABC der sonstigen Rückstellungen	127
d) Verbindlichkeiten	129
e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten/Passive RAP	130
8. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 S. 1, 2 EStG	130
a) Bilanzberichtigung	130
b) Bilanzänderung	130
9. Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen/Umwandlungen	131
a) Sonderbilanzen/Sonderbetriebsvermögen	131
b) Ergänzungsbilanzen	132
c) Umwandlungen	134
10. Gewinn- und Verlustrechnung	138
a) Erlöse	139
b) Wareneinkauf/Materialaufwand	140
c) Personalaufwand	140
d) Abschreibungsaufwand	141
e) Aufwand für Wertberichtigungen/Verluste aus Abgängen des Anlage- bzw. Umlaufvermögens	141
f) Aufwand für Bildung der Sonderposten mit Rücklageanteil, insb. § 7g EStG	141
g) Aufwand für Bildung von Rückstellungen	141
h) sonstige betriebliche Aufwendungen	141
aa) Kraftfahrzeugkosten	141
bb) Bewirtungs-, Reisekosten und Geschenke	142
cc) Mieten/Pachten, Leasing, Disagio	142
dd) Telefonkosten	142
ee) Zinsaufwendungen	143
ff) Vorsteuer/Umsatzsteuer/sonstige betriebliche Steuern	143
gg) Sonstiger betrieblicher Aufwand/weitere Aufwandspositionen	143
11. Anhang, Lagebericht und Abschlussprüfung	143
VIII. Gewinnermittlung ohne Betriebsvermögensvergleich, insb. EÜR	144
1. Einnahmen-/Überschussrechnung/EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG	144
a) Berechtigte Steuerpflichtige der EÜR	144
b) Betriebseinnahmen bei EÜR	145
c) Betriebsausgaben bei EÜR	146
d) Abzugsverbot von Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG bei der EÜR	146
e) Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips insbesondere durch AfA und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	147
f) Kraftfahrzeugnutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	148
aa) 1 %-Regelung für Privatanteile der Kfz-Nutzung	148
bb) Fahrtenbuchmethode	149
2. EÜR und Betriebsvermögensvergleich/systematische Abgrenzung	149
3. Gestaltungsmöglichkeiten bei EÜR	150
4. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	153
IX. Thesaurierte Gewinne im Familienrecht	153
1. Thesaurierung von Gewinnen bei Einzelunternehmen	155
2. Thesaurierung von Gewinnen bei Gesellschaften	157
a) Thesaurierte Gewinne in der Personengesellschaft	158
b) Thesaurierte Gewinne bei Kapitalgesellschaften	160

c)	Rechtfertigung der Differenzierung zwischen beherrschendem und nicht beherrschendem Gesellschafter	160
3.	Zusammenfassung	161
X.	Exkurs Körperschaftsteuerrecht	161
1.	Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens	161
2.	Körperschaftsteuersysteme: Anrechnungsverfahren, Halbeinkünfteverfahren, Abgeltungsteuer	163
3.	Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer	164
XI.	Überschusseinkünfte	165
1.	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)	165
a)	Arbeitnehmereigenschaft	165
b)	Scheinselbstständige	166
c)	Arbeitslohn	166
d)	Steuerfreie Einnahmen	167
e)	Sachbezüge	167
f)	Bezugszeiträume	168
g)	Abzüge vom Lohn	168
aa)	Versorgungsfreibetrag/Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	169
bb)	Werbungskosten	169
cc)	Arbeitnehmerpauschbetrag/Pauschbetrag für Versorgungsbezüge	169
dd)	Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten	170
h)	Exkurs: Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters/unterhaltsrechtlicher Betrachtungszeitraum	170
2.	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	171
a)	Einnahmen	171
b)	Dividendenerträge (Gewinnanteile aus Beteiligungen) § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	172
c)	Stille Gesellschaft sowie Einnahmen des partiarischen Darlehensgebers	173
d)	Erträge aus Kapitallebensversicherungen	174
e)	Zinserträge und Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen	175
f)	Steuerabzugsbefreiung	176
g)	Zeitliche Zurechnung der Einnahmen	177
h)	Werbungskosten oder Werbungskostenpauschbetrag	177
i)	Sparer-Freibetrag	178
3.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	179
a)	Einnahmen	179
b)	Werbungskosten	179
aa)	Schuldzinsen als Werbungskosten	180
bb)	Erhaltungs- und Herstellungsaufwand als Werbungskosten	180
cc)	Sonstige Werbungskosten	181
dd)	Lineare und degressive AfA nach § 7 EStG	181
4.	Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	182
a)	Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG)	183
b)	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	183
aa)	Private Grundstücksveräußerungen	184
bb)	Ausnahmen von der Besteuerung zu eigenen Wohnzwecken	185
c)	Private Wertpapiergeschäfte	185
d)	Rechtslage ab 2009	186
e)	Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften	186
XII.	Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 2 EStG	187
1.	Überblick zur Ermittlung der Summe der Einkünfte	187

Inhaltsverzeichnis

2. Verlustausgleich	187
a) Horizontaler Verlustausgleich	188
b) Vertikaler Verlustausgleich	188
XIII. Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG	189
1. Überblick zum Gesamtbetrag der Einkünfte	189
2. Altersentlastungsbetrag	190
3. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	190
4. Freibetrag für Land- und Forstwirte	191
XIV. Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG-Verlustabzug/Sonderausgaben/Vorsorgeaufwendungen/außergewöhnliche Belastungen	191
1. Überblick zum Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG	191
2. Verlustabzug nach § 10d EStG	192
a) Verlustrücktrag	192
b) Verlustvortrag	193
c) Verluste im Familienrecht	193
3. Sonderausgaben	194
a) Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	194
b) Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben	194
c) Personenbezogenheit	195
d) Abflussprinzip	195
e) Ausnahmen	195
f) Sonderfall § 7 FördG	195
g) Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben	195
aa) Unterhaltszahlungen	195
bb) Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs bei Unterhaltsleistungen	196
cc) Höchstabzugsbetrag/Ausschluss vom Abzug	196
dd) Zahlungen mit Auslandsbezug	197
ee) Wiederkehrende Wahlrechtsausübung	197
ff) Widerruf der Zustimmung	197
gg) Nachträgliche Änderung der Abzugsbeträge	197
hh) Zustimmung zum begrenzten Realsplitting	198
(1) Anspruchsgrundlage für die Zustimmungspflicht	198
(2) Voraussetzungen für die Zustimmungspflicht	198
(a) Nachteilsausgleich	198
(b) Nachweispflicht	200
(c) Formalien	200
i) Sicherheitsleistung/Zurückbehaltungsrecht	200
j) Obliegenheit des Unterhaltsschuldners	201
k) Durchsetzung des Anspruchs auf Zustimmung	201
l) Unterschiedliche steuerliche Auswirkungen	202
m) Auskunftsanspruch wegen zu erwartender Nachteile	202
n) Verjährung	202
o) Realsplittingvorteil aus neuer Ehe	202
4. Vorsorgeaufwendungen	203
a) Vorsorgeaufwendungen im Steuerrecht	203
aa) Altersvorsorgeaufwendungen	203
bb) Sonstige Vorsorgeaufwendungen	203
cc) Günstigerprüfung	204
dd) Höchstabzugsbeträge	204
b) Vorsorgeaufwendungen im Unterhaltsrecht	204
aa) Beitragszahlungen während des Zusammenlebens	204

bb) 20 %-Grenze	204
cc) Tatsächliche Leistung	205
dd) Sekundäre Altersvorsorge	205
(1) Sekundäre Altersvorsorge beim Elternunterhalt	205
(2) Sekundäre Altersvorsorge beim Ehegattenunterhalt	205
(3) Prüffolge	206
c) Sonderausgaben-Pauschbetrag/ Vorsorgepauschale nach § 10c EStG	206
d) Kinderbetreuungskosten i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG	206
5. Außergewöhnliche Belastungen	208
a) Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG)	208
b) Außergewöhnliche Belastungen für familienrechtliche Aufwendungen.	210
c) Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a EStG)	211
aa) Unterhaltsaufwendungen/Alternative zum Realsplitting	212
bb) Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG	215
XV. Zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG	216
1. Überblick zum zu versteuernden Einkommen	216
2. Freibeträge für Kinder /Kindergeld/ Günstigerprüfung	216
a) Freibeträge für Kinder	216
b) Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf	218
c) Kindergeld/Günstigerprüfung	218
3. Härteausgleich, § 46 Abs. 3, 4 EStG, § 70 EStDV	219
XVI. Einkommensteuerfestsetzung	220
1. Überblick über die Ermittlung der Einkommensteuerschuld	220
2. Einkommensteuertarif	220
a) Grundtarif (Grundtabelle)	220
b) Splittingverfahren (Splittingtabelle)	221
3. Progressionsvorbehalt, § 32b EStG	221
4. Steuerermäßigungen	222
a) Begrenzung des Tarifs bei Gewinneinkünften, § 32c EStG	222
b) Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, § 35 Abs. 1 EStG	222
5. Steuerermäßigungen im Rahmen des Haushalts	223
a) Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis, § 35a EStG	223
b) Haushaltsnahe Dienstleistungen	223
6. Außerordentliche Einkünfte und ihre Steuerermäßigung nach § 34 EStG, inbs. Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen	224
7. Steuerentrichtung	226
XVII. Zuschlagsteuern	226
1. Kirchensteuer	226
2. Solidaritätszuschlag	226
XVIII. Lohnsteuer	227
1. Lohnsteuerklassen	227
2. Lohnsteuertabellen	228
3. Lohnsteuerkarte	229
4. Lohnsteuerklassen im Familienrecht	230
a) Generelles	230
b) Eintrag des Steuerfreibetrages – unterhaltsrechtliche Obliegenheit?	231
XIV. Einkommensteuer im Familienrecht	232
1. In-Prinzip	232
2. Für-Prinzip	232
3. Zu berücksichtigende Steuer	232
4. Fiktive Steuerberechnung in der Rechtsprechung	232

5. Kritik am In-Prinzip	233
6. Lückenhafter/unvollständiger Anwaltsvortrag zur Einkommensteuer	234
XX. Aufteilung von Steuerschulden und Steuererstattungen	235
1. Aufteilung im Steuerrecht	235
2. Aufteilung im Familienrecht	241
C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung	245
I. Einkommenschätzung im Unterhaltsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Ermittlung von Schwarzeinkünften	245
1. Ausgangspunkt der Gewinnschätzung im Steuerrecht	245
a) Gewinnschätzung nach § 13a EStG	245
b) Gewinnschätzung nach § 162 AO	246
2. Schwarzgeld	248
a) Schwarzgeld und Zuschätzung	248
b) Rechnungswesen als Anknüpfungspunkt	249
c) Systematisierung der Schwarzgeldentstehung	250
aa) Vorbemerkungen	250
bb) Nichterfassung von Einnahmen	250
cc) Manipulation der Ausgaben	250
II. Aufdeckung der Schwarzeinkünfte in Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre	251
1. Manipulationen der Aktiva und Passiva	251
2. OR-Geschäfte	251
3. Methoden der Schwarzgeldaufdeckung	253
a) Überblick über die Methoden der Schwarzgeldaufdeckung	253
b) Interner Betriebsvergleich durch Nachkalkulation	253
c) Innerer Betriebsvergleich durch Zeitreihenvergleich	256
d) Innerer Betriebsvergleich per Chi-Quadrat-Test	258
e) Äußerer Betriebsvergleich, insbesondere nach amtlichen Richtsätzen	258
f) Vermögenszuwachsrechnung	261
g) Geldverkehrsrechnung und Kassenfehlbetragsrechnung	265
aa) Geldverkehrsrechnung	265
bb) Kassenfehlbetragsrechnung	266
4. Schätzung im Unterhaltsrecht	268
D. Darlegungs- und Beweislast und Auskunft	271
I. Darlegungs- und Beweislast	271
II. Beibringungsgrundsatz	272
III. Auskunftsanspruch	272
1. Überblick über die Auskunft	272
2. Rechtsnatur	272
3. Anspruchsgrundlagen	273
4. Akzessorietät vom Hauptanspruch	273
5. Art und Inhalt des Auskunftsanspruchs	273
6. Sperrfrist des § 1605 Abs. 2 BGB	273
7. Auskunftszeitraum	274
8. Geheimhaltungsinteresse und schutzwürdiges Interesse des Auskunftserteilenden	274
9. Offenbarung ungefragter Informationen/Schadenersatz	275
10. Eidesstattliche Versicherung	275
11. Nichtausreichende Auskunft	275
IV. Beleganspruch/Art der Belege	275

V. Kosten	276
VI. Vollstreckung	276
VII. Offenlegung/Elektronischer Bundesanzeiger	276
E. Arbeitshilfen	277
I. Erste Arbeitshilfe: Beispielhafte Aufzählung von streitigen Positionen bei der Einkommensermittlung bei Selbstständigen	277
II. Zweite Arbeitshilfe: Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch	279
III. Dritte Arbeitshilfe: Beispiele für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen	281
IV. Vierte Arbeitshilfe: Einkommensermittlung im Unterhaltsrecht	283
V. Fünfte Arbeitshilfe: Interner Betriebsvergleich	284
VI. Arbeitshilfe Hotline	284
Stichwortverzeichnis	285



Literaturverzeichnis

- Arens**, Interne Verteilung von Einkommensteuer-Erstattungen unter getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, 704
- ders.**, Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2008, 155
- Assmann**, Rechte und Mitwirkungspflicht bei Erstellung von Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnungen, DB 1989, 851
- Baetge/Kirsch/Thiele**, Bilanzen, 9. Auflage, 2007
- dies.**, Bilanzanalyse, 2. Auflage, 2004
- Bäumel/Büte/Poppen**, Unterhaltsrecht, 2006
- Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann**, Zivilprozessordnung, 66. Auflage, 2008
- Beck'sches Steuerberaterhandbuch**, 2008/2009, 2008
- Büttner**, Durchsetzung von Auskunfts- und Rechnungslegungstiteln, FamRZ 1992, 629
- Braun**, Insolvenzordnung, 3. Auflage, 2007
- Brosius-Gersdorf**, Zur steuerlichen Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten, JZ 2007, 326
- Brühler Schriften zum Familienrecht**, Siebzehnter Deutscher Familiengerichtstag vom 12. bis 15. September 2007 in Brühl, 2008
- Christ**, Aufteilung von Steuererstattungen unter Eheleuten, FamRB 2007, 23
- DAI** Arbeitsmaterialien zur 11. Jahresarbeitstagung Familienrecht 2008, 18. bis 19.04.2008, Köln
- Eibelhäuser**, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DStR 2002, 1426
- Fischer-Winkelmann**, Ermittlung der unterhaltsrechtlich anrechenbaren Steuerlast bei Selbständigen: Faktische Steuerzahlung versus fiktive Steuerberechnung, FamRZ 1993, 880
- Fischer-Winkelmann/Maier**, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1391
- Gerhardt/v. Heintschel-Heinegg/Klein**, Handbuch des Fachanwalts Familienrecht, 6. Auflage, 2008
- Götsche**, Die Ansparrücklage nach § 7g EStG, ZFE 2006, 55ff (58)
- Gottwaldt**, Einkommenskorrektur durch AfA?, FuR 2003, 419
- Hamdan/Hamdan**, Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten von Eheschließung und -scheidung, ZFE 2007, 290
- Handbuch der Steuerveranlagungen 2007**
- Hillmer**, Blickpunkt Steuerrecht (3. Quartal 2007), ZFE 2007, 376
- ders.**, Blickpunkt Steuerrecht (2. Quartal 2008), ZFE 2008, 251
- Kemper**, Unterhaltsrechtlich notwendige Gewinnkorrekturen, FuR 2002, 122
- Kleffmann**, Der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch, FuR 1999, 403
- Klein**, Das neue Unterhaltsrecht 2008
- Kogel**, Das begrenzte Realsplitting-Ein Auslaufmodell im Unterhaltsrecht? FamRB 2008, 277 ff.
- Kottke**, Schwarzgeld – was tun? 9. Auflage, 2001
- Kuckenburg**, AfA-Arten und ihre steuerliche Berücksichtigung, FPR 2003, 415
- ders.**, Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen – insbesondere eigenmächtige Herabsetzung, FuR 2005, 491

Literaturverzeichnis

- ders.**, Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerter zu BGH vom 6.2.2008 (FuR 2008, 295 = FamRZ 2008, 761), FuR 2008, 270
- ders.**, Einkommensschätzungen bei Selbständigen/Gewerbetreibenden, insbesondere bei Schwarzeinkünften, FuR 2006, 255
- ders.**, Das Sachverständigengutachten im unterhaltsrechtlichen- und Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2001, 293
- ders.**, Der Selbständige im familienrechtlichen Verfahren, 2001
- ders.**, Privatentnahmen bleiben Vermögenszug und sind kein Einkommen im engeren Sinne, FuR 2006, 293
- ders.**, Spekulations- und Schenkungssteuer im Zugewinnausgleich, FuR 2005, 337
- ders.**, Wahl der Bewertungsmethode zur Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2005, 401
- ders.**, Zugewinn passé? Abschreibungsprobleme und In-Prinzip ade? FuR 2005, 298
- ders.**, Zur Vergütung des Sachverständigen – insbesondere im Familienrecht, FuR 2004, 63
- Kuckenburg/Perleberg-Kölbel**, „Ist das In-Prinzip noch zu halten?“, FuR 2004, 160
- Kundler**, Begrenztes Realsplitting und Krankenversicherung, ZFE 2006, 86
- Linnertz/Weitze**, Steuervorauszahlung und Scheidung – Scheidungsfälle § 37 AO, ZFE 2004, 228
- Meyer**, Strategien gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen mittels Prüfungsverfahren, DStR 2005, 2114
- Meyer-Götz**, Der „richtige“ Trennungszeitpunkt in familien- und steuerrechtlicher Hinsicht, FF 2008, 150
- Müller**, Der Steuerfreibetrag – unterhaltsrechtliche Obliegenheit, FuR 2007, 97
- Münch**, Die Unternehmerehe, 2007
- ders.**, Unterhaltsbilanz und Steuerbilanz – Unterhaltsrechtliche Abweichungen von der Steuerlichen Gewinnermittlung, FamRB, 2007, 150
- Palandt**, Bürgerliches Gesetzbuch, 67. Auflage, 2008
- Perleberg-Kölbel**, Die Rolle des Lohnsteuerabzugs- und Körperschaftssteueranrechnungsverfahrens bei Anwendung des sog. „In-Prinzips“ im Unterhaltsrecht, FuR 2005, 307
- dies.**, Versagung der Restschuldbefreiung bei Unterhaltspflichtverletzungen, FuR 2006, 538
- dies.**, Sonderausgabenabzug und Steuerfreiheit der Erträge aus Lebensversicherungen, FuR 2006, 259
- Pump/Leibner**, Kommentar zur Abgabenordnung, 66. Ergänzungslieferung, Juni 2008
- Quernheim/Hamdan**, Risiken der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten, ZFE 2006, 7
- Schürmann**, Einkommen aus selbständiger Tätigkeit im Unterhaltsrecht, FamRB, 2006, 149, 183, 215, 242
- ders.**, Wie hoch ist das Einkommen? Auskunft im Unterhaltsprozess, FuR 2005, 193
- Schmidt**, EStG, 27. Auflage, 2008
- Soyka**, Auswirkungen der Unterhaltsreform auf den Kindesunterhalt, FuR 2008, 157
- Strohal**, Unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen bei Selbständigen, 3. Auflage, 2006
- Viefhues/Mleczo**, Vorsorge treffen für das neue Unterhaltsrecht, 2006
- Weinreich/Klein**, Fachanwaltskommentar Familienrecht, 3. Auflage, 2008
- Wendl/Staudigl**, Das Unterhaltsrecht in der familienrechtlichen Praxis, 7. Auflage, 2008

Wever, Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, 4. Auflage, 2006

Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Auflage, 2008

WP-Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, 2006

Zöller, Zivilprozessordnung, 26. Auflage, 2007



Einleitung

Was ist Unterhaltseinkommen?

Der BGH¹ weist auf die Ungleichheit von unterhalts- und steuerrechtlichem Einkommen hin. **1**

Er macht damit deutlich, dass das steuerrechtliche Einkommen die Basis für die Ermittlung bildet und im Anschluss unterhaltsrelevante Korrekturen vorzunehmen sind.²

Das Ergebnis dieser Korrekturen stellt das Unterhaltseinkommen dar.

Hierbei ist zwischen Unterhaltseinkünften und Unterhaltseinkommen zu unterscheiden.

Das Unterhaltseinkommen ergibt sich aus der **Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer.**

Während die Unterhaltseinkünfte und das Unterhaltseinkommen allein auf steuerlichen Einkünften und Einkommen basieren, umfasst das „unterhaltsrechtlich relevante Einkommen“ auch die weiteren dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkünfte.

Dabei ist es gleich, welcher Art sie sind und aus welchem Anlass sie erzielt werden.

Auch die potenziellen und fiktiven Einkünfte werden im Gegensatz zum Unterhaltseinkommen berücksichtigt.

Warum benötigen Familienrechtler bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens Kenntnisse vom Steuer- und Bilanzrecht?

Der anwaltliche Berater muss sich besonders bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens, mit zahlreichen, steuerrechtlich ermittelten Materialien und Unterlagen befassen. **2**

Er muss steuerrechtliche Unterlagen nach unterhaltsrechtlichen Aspekten analysieren und im Rahmen der familienrechtlichen Auseinandersetzung erläutern.

Besonders vor Gericht wird oft mit heftiger Intensität über Positionen der Jahresabschlüsse von Unternehmen gestritten.

Bei der Ermittlung der Unterhaltseinkünfte wird in der Literatur kritisch hinterfragt, ob bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften schon wegen der dem Unternehmen obliegenden Liquiditätsverpflichtungen von einer Vollausschüttung der Gewinne auszugehen ist.³

Betriebswirtschaftlich zeigt der Gewinn nämlich nicht nur den kalkulatorischen Unternehmerlohn,⁴ sondern ist auch Entgelt für die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Ausgleich des unternehmerischen Risikos.

1 In ständiger Rechtsprechung: vgl. BGHZ 87, 36, 39; BGH FamRZ 2003, 741 ff.

2 BGH FamRZ 2007, 405, 406.

3 Schürmann, Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit im Unterhaltsrecht FamRB 2006, 149 Kuckenburg, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 12; Kuckenburg, Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerbers, zu BGH vom 6.2.2008, FuR 2008, 270, 271.

4 Vgl. BGH v. 6.2.2008, XII ZR 45/06, FuR 2008, 293, zur Unternehmensbewertung mit Anm. Kuckenburg, a.a.O.

Einleitung

Auch bei Nichtselbstständigen, die oft noch weitere Überschusseinkünfte, wie z.B. aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen haben, ergeben sich u.a. Fragen zur Bewertung, Abgrenzung zur Privatveranlassung und zu Abschreibungen.

Ferner sind die Angemessenheit von Bezügen bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Manipulationen und „Schwarzgeld“ zu prüfen bzw. aufzudecken.

Ohne steuer- und betriebswirtschaftliche Kenntnisse sind die Aufgabenstellungen in der familienrechtlichen Praxis nicht zu lösen und der Bearbeiter setzt sich darüber hinaus auch noch einer potenziellen Haftung aus.

Da hilft es auch nicht, den Steuerberater zu fragen, weil diesem die unterhaltsrechtlichen Differenzierungen fremd sind.⁵

Ihm fehlen die grundsätzlichen unterhaltsrechtlichen Kenntnisse zur interdisziplinären Diskussion.

Neben der Ermittlung des Unterhaltseinkommens sind auch weitere familienrechtliche Probleme wie zur steuerlichen Veranlagung, Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen und Aufteilung von Steuerschulden zu lösen.

Die folgenden Ausführungen behandeln speziell die Unterhaltseinkünfte und das Unterhaltseinkommen, wie sie sich aus dem Steuerrecht und seiner Systematik ableiten.

Damit wird der Vorgabe des BGH Rechnung getragen, bei der Ermittlung des unterhaltsrelevanten Einkommens das steuerliche Einkommen zugrunde zu legen.

Die Begriffe „selbstständige Arbeit/Selbstständige“ und die schrittweise Ermittlung des Einkommens und seiner Besteuerung orientieren sich an der Systematik des Einkommensteuergesetzes.

Familienrechtliche Ableitungen aus dem Steuerrecht werden innerhalb des jeweiligen Ermittlungsschrittes behandelt.

Frau Ass. iur. Krista Schneider sowie Herrn Rechtsanwalt Jörg Kleinwegener danken wir für die Anregung zu dieser Publikation. Herrn Rechtsanwalt Gösta Vollmer möchten wir für seine Unterstützung besonders herzlich danken.

Weitere Fragen?

Hier ist die Hotline für die Beantwortung direkter Fragen: 0163-8841691.

⁵ Strohal, a.a.O., Rn 272.

A. Unternehmensteuerreform 2008/ Was bringt sie?

Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BGBl I 2007, 1912 bringt auch für den Familienrechtler wichtige Neuerungen. **1**

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 verfolgt der Gesetzgeber für **Jahresabschlüsse ab dem Abschlussstichtag des 6.7.2008** folgende Ziele:

- Absenkung des Steuersatzes für deutsche Unternehmen, um sie international wettbewerbsfähiger zu machen
- Reform der Besteuerung von Kapitaleinkünften in Privatvermögen, um eine Vereinfachung der Veranlagung zu erreichen

Inhaltlich ergeben sich folgende Änderungen:

I. Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 wird der **Körperschaftsteuersatz** von zurzeit 25 % auf 15 % gesenkt. **2**

Der Steuersatz von 15 % gilt generell erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2008.

Wenn das Wirtschaftsjahr jedoch vom Kalenderjahr abweicht, gilt der neue Steuersatz erstmals in dem Wirtschaftsjahr, das in 2008 endet.

Die **Gewerbsteuer** ist als Betriebsausgabe nicht mehr abzugsfähig und die **Gewerbsteuermesszahl** wird auf 3,5 % gesenkt.

Bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 % wird sich die steuerliche Gesamtbelastung auf 29,83 % belaufen, was im internationalen Vergleich nur Durchschnitt ist.

II. Einkommensteuer

Besonderer Steuersatz für nicht entnommene Gewinne **3**

Mit § 34a EStG wird die Möglichkeit eröffnet, auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften thesaurierte Gewinne, also nicht entnommene Gewinne, mit einem besonderen Steuersatz zu belegen.

Hinweis **4**

Dies wird naturgemäß auch ein Instrument zur vermeintlichen Gewinnreduzierung im Unterhaltsrecht werden.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann der Anteil des Gewinns, den er im Wirtschaftsjahr nicht entnimmt, anstatt mit seinem persönlichen progressiven, mit einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % zuzüglich des Solidaritätszuschlages und ggf. der Kirchensteuer besteuert werden.

Hierbei spricht man von einem sog. Thesaurierungssteuersatz.

Grund hierfür ist, die steuerliche Systematik und Belastung von Personenunternehmen den von Kapitalgesellschaften anzugleichen.

A. Unternehmensteuerreform 2008/Was bringt sie?

5 Hinweis

Die Vergünstigung kann nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1 S. 1 oder 5 EStG ermitteln.

Ist der Steuerpflichtige Mitunternehmer, kann er den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil an dem Gewinn mehr als 10 % beträgt oder den absoluten Betrag in Höhe von 10.000 EUR übersteigt.

Wenn der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG über die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird, gilt der Thesaurierungssteuersatz nicht für Gewinne aus Veräußerungsvorgängen.

Ebenso wenig kann die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden, soweit in dem zu versteuernden Einkommen Gewinne enthalten sind, die aufgrund einer außerbilanziellen Hinzurechnung entstanden sind, wie z.B. bei der Gewerbesteuer und den Zinsen, die wegen der neuen Zinsschranke nach § 4h EStG nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können.

6 Werden die begünstigt besteuerten Gewinnanteile in späteren Jahren entnommen, erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 % zuzüglich des Solidaritätszuschlags und ggf. der Kirchensteuer.

Aus diesem Grund ist jährlich der nachversteuerungspflichtige Betrag je Betrieb oder Unternehmensanteil nach §§ 179 ff. AO gesondert festzustellen.¹

Gleiches gilt bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes sowie einem Rechtsformwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder beim Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Der Thesaurierungssteuersatz findet gemäß § 52 Abs. 48 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 Anwendung.

§ 7g EStG

7 Die alte Vorschrift des § 7g EStG über Ansparabschreibungen entfällt. An ihre Stelle tritt ein **Investitionsabzugsbetrag**.

Gegenüber dem alten Recht ergeben sich folgende Änderungen:

- Anhebung des Höchstbetrages für die in Anspruch genommenen Abzugsbeträge von 154.000 EUR auf 200.000 EUR.
- Begünstigung von nicht nur neuen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, sondern **auch von gebrauchten**.
- Abzug in Höhe von 40 % vom Gewinn für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes.

Hierbei darf je Betrieb die Summe der im Abzugsjahr und in den beiden Vorjahren insgesamt abgezogenen und nicht wieder hinzugerechneten Beträge 200.000 EUR nicht übersteigen.

¹ Feststellungsbescheide mit unterhaltsrechtlicher Auskunftspflichtung, vgl. hierzu *Perleberg-Kölbel* in *Pump/Leibner*, Rn 7 ff. zu § 180 AO.

Hinweis

8

Nach § 7g Abs. 2 EStG ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Abzugsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen.

In diesem Jahr darf der Steuerpflichtige die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsgutes um bis zu 40 % gewinnmindernd herabsetzen.

Entsprechend vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes.

Zusätzlich kann gemäß § 7g Abs. 5 EStG eine Sonderabschreibung vorgenommen werden, die insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen darf. 9

Hierfür ist jedoch Voraussetzung, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet, das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen hinreichend bezeichnet ist und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angegeben wird.

Der Ausweis erfolgt in den einzureichenden Unterlagen und damit nicht mehr in der Bilanz, Rn 278.

Bei nicht durchgeführter Investition wird die Veranlagung der Vorjahre (neue Bescheide) mit einer Verzinsung nach § 233a AO korrigiert.

Die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages ist allerdings rückgängig zu machen, wenn die geplante Investition innerhalb des Zeitraumes von zwei Jahren nicht durchgeführt wird.

Hinweis

10

Neu ist, dass die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist und nicht, wie nach bisherigem Recht, die Veranlagung des Wirtschaftsjahres der Auflösung.

Hierdurch ergibt sich eine Verzinsung der Steuernachforderung nach § 233a AO, so dass bei Nichtinvestition die neue Regelung gegenüber der alten kaum noch steuerliche Entlastung, eher eine Steuerpause, darstellt.

Beispiel für Gewinnauswirkungen

Im Jahr 2008 für das Jahr 2010 geplante Investition	80.000 EUR
Investition 2010	100.000 EUR

Lösung

2008–1. Jahr

Investitionsabzugsbetrag 40 % von 80T = Aufwand in 2008	32.000 EUR
---	------------

2010–2. Jahr

Vorwegabzug 40 % von 100T	40.000 EUR
Auflösung Investitionsabzug	32.000 EUR
Differenz:	8.000 EUR
Bemessungsgrundlage AfA	60.000 EUR
Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 EStG 20 %	12.000 EUR

A. Unternehmensteuerreform 2008/Was bringt sie?

Normal-AfA 10 %	6.000 EUR
Aufwand 2010!	26.000 EUR
Gewinnreduzierender Gesamtaufwand 2008 und 2010!	58.000 EUR

Geringwertige Wirtschaftsgüter

- 11** Neu ist ebenfalls, dass nunmehr der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die betreffenden Kosten für geringwertige Wirtschaftsgüter sofort als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Es besteht kein Wahlrecht mehr.

Hierbei sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten bei den Gewinneinkünften von 410 EUR auf 150 EUR gesenkt worden. Bei Überschusseinkünften bleibt es bei der Grenze von 410 EUR.

§ 6 Abs. 2a EStG sieht „zur Vereinfachung“ für Gewinneinkunftsarten eine Vollbewertung vor.

Dies bedeutet, dass alle Zugänge innerhalb eines Jahres mit Anschaffungskosten zwischen 150 EUR und 1.000 EUR in einem Sammelposten erfasst und unabhängig von eventuellen Veräußerungen oder Entnahmen über fünf Jahre abgeschrieben werden.

Dies kommt unterhaltsrechtlichen Überlegungen zum tatsächlichen Werteverzehr entgegen. Zudem ist eine auskunftspflichtige Dokumentation zu erstellen.

Diese Neuregelung ist erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden.

- 12** *Hinweis*

Bei Überschusseinkünften, wie z.B. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, verbleibt es bei der bisherigen Regelung, wonach Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 410 EUR als Werbungskosten abgesetzt werden können (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Die Grenze von 410 EUR gilt für die Investitionszulage weiterhin nach § 2 Abs. 1 S. 2 InvZulG.

Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter

- 13** Abgeschafft worden ist die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter. Sie gilt nur noch für solche Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.2008 hergestellt oder angeschafft worden sind.

Betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen und ihre Abzugsfähigkeit/Zinsschranke

- 14** Neu ist auch, dass betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen nur noch bis zur Höhe der Zinserträge uneingeschränkt als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, aber nur bei Zinsaufwendungen von mehr als einer Million EUR und Konzernunternehmen (§ 4h Abs. 1 EStG).

III. Abgeltungsteuer

Ab 2009 wird die Besteuerung von Kapitaleinkünften in Privatvermögen durch die sog. Abgeltungsteuer vorgenommen. **15**

Bisherige Rechtslage **16**

Das bis zum 31.12.2008 geltende Recht sieht vor, dass Dividenden von Anlegern zur Hälfte der Einkommensteuer (andere Hälfte-Körperschaftsteuer/Halbeinkünfteverfahren), Zinsen dagegen im vollen Umfang versteuert werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Anteile im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten werden. Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, wie z.B. von Aktien, die im Privatvermögen gehalten werden, sind dagegen nur dann steuerpflichtig, wenn die Veräußerung innerhalb der „Spekulationsfrist“ von einem Jahr stattfindet (§ 23 EStG).

Neue Rechtslage **17**

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen ab 2009 generell einer Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %, d.h. auch auf Veräußerungsgewinne. Die Kapitalertragsteuer hat im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage abgeltende Wirkung.

Hinweis

Unterhaltrelevanz/besonderes Haftungsrisiko!

Die betreffenden Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung grundsätzlich nicht mehr anzugeben. (Zu der Ausnahme, dass der Einkommensteuersatz unter 25 % liegt, siehe weiter unten). Der Tatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist somit erweitert worden, denn zu den Einkünften gehören ab 2009 auch Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, und zwar unabhängig von der Haltedauer. Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, sind für den Familienrechtler weder in der Einkommensteuererklärung noch in dem Einkommensteuerbescheid erkennbar! Der Auskunftsanspruch muss deshalb gesondert geltend gemacht werden, § 260 BGB!

18

Weder für die Dividenden noch für die Gewinne aus der Veräußerung von Aktien gilt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen das Halbeinkünfteverfahren. **19**

Der Abzug von Werbungskosten, wie z.B. Depotgebühren und Schuldzinsen ist nun nicht mehr möglich. Lediglich von den Einkünften aus Kapitalvermögen wird ein Sparer-Pauschbetrag von 801 EUR und im Falle der Zusammenveranlagung in Höhe von 1.602 EUR abgezogen (§ 20 Abs. 9 EStG).

Als **Gewinn bei Veräußerungsgeschäften** gilt nur die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten abzüglich Transaktionskosten.

Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mehr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, weil für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ein eigener Steuersatz von 25 % gilt.

Hinweis

Verluste aus Kapitalvermögen sind künftig nur noch innerhalb dieser Einkunftsart vorzutragen. **20**

Wenn der persönliche Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen unter 25 % liegt, können die Einkünfte aus Kapitalvermögen freiwillig der Veranlagung unterworfen werden.

A. Unternehmensteuerreform 2008/Was bringt sie?

Allerdings ist auch hierbei der Abzug von Werbungskosten – wie auch bei dem Abzug der Kapitalertragsteuer- ausgeschlossen (sog. Veranlagungsoption).

Ausnahmen von der Abgeltungsteuer

- 21** Die Abgeltungsteuer gilt nicht, um Missbräuche zu verhindern, wenn
- es sich bei dem Gläubiger und Schuldner um nahe stehende Personen handelt,
 - der Empfänger der Beträge zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist und eine sog. back to back Finanzierung vorliegt.

Eine back to back Finanzierung liegt vor, wenn entweder

- die Kapitalanlage in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Aufnahme eines Darlehens steht

oder

- die Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft sind, es sei denn, die Zinskonditionen sind marktüblich

oder

- der Anleger einen Steuersatz von weniger als 25 % hat.

22 *Hinweis*

Die Abgeltungsteuer gilt nur für Kapitaleinkünfte im Privatvermögen und nicht, soweit die Kapitalerträge einer anderen Einkunftsart, wie etwa den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind.

Teileinkünfteverfahren für gewerbliche Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG

- 23** Anstelle des bisherigen Halbeinkünfteverfahrens gilt in Zukunft nun das sog. Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG, wenn die Einkünfte der Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ zuzuordnen sind. Hiernach sind in Zukunft nur noch 40 % der Einnahmen steuerfrei gestellt und es dürfen nur noch 40 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Dies gilt z.B. bei Zinsen und Dividenden aus Wertpapieren, die im Betriebsvermögen gehalten werden sowie bei Zinsen für ein Darlehen, das der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft seiner Gesellschaft gewährt hat.

Das Teileinkünfteverfahren gilt ferner für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.v. § 17 EStG, d.h. bei Beteiligungen, die über 1 % liegen.

Weiterhin sind Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, nur zu 95 % steuerfrei.

Zeitpunkt für die neue Abgeltungsteuer

- 24** Das neue Recht findet auf laufende Erträge aus Zinsen und Dividenden Anwendung, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31.12.2008 zufließen werden, auch wenn die zugrunde liegenden Wertpapiere vor dem Jahr 2008 erworben worden sind.

Der Abgeltungsteuer unterliegen ferner Veräußerungsgewinne, wenn das betreffende Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2008 erworben wird.

*Hinweis***25**

Wertpapiere, die noch vor dem 1.1.2009 erworben werden, können nach Ablauf der in § 23 Abs. 1 EStG geregelten Jahresfrist auch weiterhin steuerfrei veräußert werden. Gleiches gilt für Finanzierungsinstrumente, deren Veräußerung bislang nach § 23 EStG steuerfrei, bzw. nicht steuerbar waren. Die Abgeltungsteuer ist hier nur anzuwenden, wenn das Wertpapier nach dem 31.12.2008 erworben wird.

Bei beweglichen Wirtschaftsgütern bleibt es grundsätzlich bei der einjährigen Veräußerungsfrist, es sei denn, es sind Einkünfte (§§ 13 bis 22 EStG) damit erzielt worden (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 und S. 2 EStG). Steuersparmodelle sollen damit verhindert werden. Hierbei handelt es sich z.B. bei der Vermietung von Schiffscontainern und deren Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist (vgl. auch mit Beispiel unter „Spekulationsfrist“).

26



B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Den nachstehenden Ausführungen wird die Rechtslage 2007/2008 (mit Ausblick auf 2009) zugrunde gelegt. **1**

I. Einführung

1. Rechtsgrundlagen

Für die Einkommensteuer sind Rechtsgrundlagen das Einkommensteuergesetz (EStG) **2** und die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV).

Im Gegensatz zu der Besteuerung von Körperschaften ist Gegenstand der Einkommensbesteuerung das Einkommen **natürlicher Personen**.

Die Einkommensteuer ist somit eine Personensteuer und entsteht,

- wenn eine natürliche Person einkommensteuerpflichtig ist

und

- ein zu versteuerndes Einkommen erzielt hat.

Nachdem zunächst das zu versteuernde Einkommen ermittelt wird, ergibt sich durch Anwendung der Grundtabelle oder der Splittingtabelle die tarifliche Einkommensteuer. Das zu versteuernde Einkommen bildet somit die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer.

2. Überblick über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Nach § 2 Abs. 1 bis 5 EStG wird das **zu versteuernde Einkommen** schrittweise wie folgt **3** 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

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- = zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG

3. Erhebungsformen

- 4 Die Einkommensteuer wird durch **Veranlagung** als sog. Veranlagungssteuer festgesetzt.

Bei bestimmten Einkünften, wie z.B.

- Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit,
- Einkünften aus Kapitalvermögen,
- Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,

wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug wie z.B. durch

- Lohnsteuer,
- Kapitalertragsteuer,
- Zinsabschlagsteuer

und

- **ab dem 1.1.2002 auch durch** Abzug bei Bauleistungen (§§ 48 ff. EStG) erhoben.

Diese **Abzugsteuern** bezeichnet man auch als **Quellensteuern**, weil sie an der „Quelle“ erhoben werden und der Zahlungspflichtige Haftungsschuldner ist. Sie stellen eine **besondere Erhebungsform** der Einkommensteuer dar.

II. Persönliche Steuerpflicht

1. Unbeschränkte Steuerpflicht

- 5 Das Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen
- der unbeschränkten

und

- der beschränkten Steuerpflicht.

Nach § 1 Abs. 1 EStG ist eine natürliche, also noch lebende Person, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie

- im Inland einen Wohnsitz

oder

- ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 2 EStG auch deutsche Staatsangehörige,

- die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- jedoch zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen

und

- dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen

und

- in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht stehenden Umfang zur Besteuerung herangezogen werden.

Natürliche Personen werden auch dann als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn sie

- weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben,
- jedoch inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG beziehen.

Man nennt dies auch eine **fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht**, die neben **6** einem **Antrag** bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen hat:

- So müssen die Einkünfte im Kalenderjahr zumindest **90%** der deutschen Einkommensteuer unterliegen

oder

- die Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen, betragen nicht mehr als 6.136 EUR

und

- die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte wird durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen.

Hinweis

Die unbeschränkte Steuerpflicht hat den Vorteil, dass z.B. die Anwendung des Splittingverfahrens nach § 32a Abs. 5 EStG und ein Sonderausgabenabzug für Unterhaltsleistungen in Betracht kommen. **7**

Für Staatsangehörige von **EU-Staaten** (einschließlich Deutsche) **oder auch EWR-Staatsangehörige** (Europäischer Wirtschaftsraum) gilt § 1a EStG wie folgt: **8**

Sind sie nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt oder sind diese Staatsangehörigen nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln, können sie **bestimmte Vergünstigungen** in Anspruch nehmen, wie z.B.

- das Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG,
- das Ehegattensplitting nach § 32a Abs. 5 EStG und den
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG.

Nach dem **Jahressteuergesetz 2008** vom 20.12.2007,¹ 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 führt zu einer Gleichstellung von Unterhaltsleistungen an einen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen.

2. Beschränkte Steuerpflicht

Erzielen natürliche Personen, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG, so unterliegen **nur die inländischen Einkünfte** der Einkommensteuer. Es besteht insoweit die sog. beschränkte Einkommensteuerpflicht. **9**

¹ BGBl I 2007, 3150 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Bei den Einkünfte i.S.v. § 49 EStG handelt es sich z.B. um

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.

10 *Hinweis*

Besteht während des Kalenderjahres sowohl eine unbeschränkte als auch eine beschränkte Einkommensteuerpflicht, sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

3. Erweiterte Steuerpflicht im Falle des Wegzuges/Wegzugbesteuerung

- 11 Bei einem Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete gibt es die sog. erweiterte Steuerpflicht im Falle des Wegzugs (europarechtlich höchst bedenklich, vergleichbare belgische Regelung europarechtswidrig). Diese wird in den §§ 2 und 5 des Außensteuergesetzes geregelt.

III. Veranlagungsarten

1. Einzelveranlagung

- 12 Grundsätzlich sind Steuerpflichtige einzeln zu veranlagern. Dies ergibt sich aus § 25 Abs. 1 EStG. Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres – also dem Veranlagungszeitraum – nach dem Einkommen veranlagt bzw. festgesetzt, dass der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Auf die Einzelveranlagung ist grundsätzlich die Grundtabelle anzuwenden.

Eine Einzelveranlagung hat zu erfolgen für:

- ledige Steuerpflichtige,
- verwitwete Steuerpflichtige,
- geschiedene Steuerpflichtige,
- Ehepartner, bei denen einer oder beide nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist bzw. sind,
- Ehepartner, die dauernd getrennt leben

■ Ausnahmeregelung

- 13 Wenn Fälle des § 32a Abs. 6 EStG vorliegen, gelangt die Splittingtabelle zur Anwendung. Hierbei handelt es sich um Fälle verwitweter Steuerpflichtiger bzw. Steuerpflichtiger, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem Einkommen bezogen wird, aufgelöst worden ist und bei denen weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

2. Steuerliche Veranlagung von Ehepartnern/Wahlrecht

- 14 Ehepartner können unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht ausüben, und zwar zwischen:
- der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG,
 - der getrennten Veranlagung nach § 26a EStG oder
 - der besonderen Veranlagung für das Jahr der Eheschließung nach § 26c EStG

Folgende Voraussetzungen müssen nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG vorliegen:

- Es muss sich um Ehepartner handeln, 15
- beide Ehepartner müssen unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1, Abs. 2 oder § 1a EStG sein,
- die Ehepartner dürfen nicht dauernd getrennt leben

und

- die Voraussetzungen müssen alle zu irgendeinem Zeitpunkt des Veranlagungszeitraumes vorgelegen haben.

Hinweis

Es genügt, wenn alle Voraussetzungen an einem einzigen Tag im Veranlagungszeitraum vorgelegen haben. Im Einzelfall ist jeweils zu prüfen, welche Veranlagungsart am günstigsten ist. 16

a) Zusammenveranlagung, § 26b EStG

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen vor, haben die Ehepartner nach § 26 Abs. 2 EStG die Wahl, sich für die Zusammenveranlagung zu entscheiden. 17

Die hierfür erforderlichen Erklärungen sind beim Finanzamt schriftlich oder zu Protokoll abzugeben, wobei die schriftliche Erklärung durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes auf der gemeinsamen Einkommensteuererklärung erfolgt.²

Nach § 26 Abs. 3 EStG wird unterstellt, dass die Ehepartner die Zusammenveranlagung wählen, wenn keine dieser Erklärungen abgegeben wird.

■ Wie erfolgt eine Zusammenveranlagung?

Zunächst werden die Einkünfte für jeden Ehepartner gesondert ermittelt und anschließend zusammengerechnet. 18

Von der Summe der Einkünfte an bis zum zu versteuernden Einkommen bilden die Ehepartner eine Einheit. Es erfolgt dann keine gesonderte Ermittlung mehr (R 26 b Abs. 1 EStR 2005 und H 26 b, gesonderte Ermittlung der Einkünfte EStH).

Beispiel

Ehemann M erzielt 2007 als Arbeitnehmer Einnahmen in Höhe von 44.000 EUR, Ehefrau F dagegen in Höhe von 40.000 EUR.

Lösung

Die Summe der Einkünfte wird wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19)

Ehemann:

Einnahmen	44.000 EUR	
- Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 920 EUR	43.080 EUR

Ehefrau:

Einnahmen	40.000 EUR	
- Arbeitnehmer-Pauschbetrag	- 920 EUR	39.080 EUR

= Summe der Einkünfte

82.160 EUR

² Mantelbogen der Einkommensteuererklärung 2007 S. 1, Zeile 19.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die Einkünfte werden erst für jeden Ehegatten **gesondert ermittelt (43.080 EUR/39.080 EUR)** und anschließend **zusammengerechnet (82.160 EUR)**.

Ab der „Summe der Einkünfte“ an bis zum „zu versteuernden Einkommen“ bilden die Ehegatten **eine Einheit**, d.h. von der „Summe der Einkünfte“ an erfolgt keine gesonderte Ermittlung mehr. Die Splittingtabelle wird angewendet.

19 *Hinweis*

Der Splittingtarif beträgt das Zweifache des Steuertarifs, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens der Ehepartner ergibt (vgl. unter Einkommensteuertarif).

■ Zusammenveranlagung trotz Wahl der getrennten Veranlagung/Ausnahme

- 20** Nach § 26 Abs. 2 EStG sind die Ehepartner grundsätzlich nur dann getrennt zu veranlagern, wenn einer der Ehepartner die Zusammenveranlagung und der andere Ehepartner die getrennte Veranlagung wählt. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Ehepartner, der die getrennte Veranlagung gewählt hat, keine eigenen Einkünfte erzielt hat oder wenn seine Einkünfte so gering sind, dass keine Einkommensteuerfestsetzung stattfindet bzw. seine Einkünfte keinem Steuerabzug zu unterwerfen sind (R 26 Abs. 3 EStR 2005). In diesem Fall ist auch keine Einzelveranlagung möglich. Die Ehepartner sind zusammen zu veranlagen!

■ Zustellung bei Getrenntleben

- 21** Haben die Eheleute keine gemeinsame Anschrift mehr, muss eine gesonderte Ausfertigung des Bescheides an jeden Ehegatten bekannt gegeben werden.

Ansonsten wird der Bescheid nicht wirksam (§§ 122, 124 AO).

■ Gesamtschuldnerschaft

- 22** Bei einer Zusammenveranlagung sind die Ehepartner hinsichtlich der Steuerschuld Gesamtschuldner i.S.v. § 44 AO.

■ Wahl der getrennten Veranlagung vor Bestandskraft/Rückwirkendes Ereignis

- 23** Wurden die Ehepartner zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und wählt ein Ehepartner vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Bescheides die getrennte Veranlagung, sind die Ehepartner auch dann getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagen, wenn der gegenüber dem anderen Ehepartner ergangene Zusammenveranlagungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Der Antrag auf getrennte Veranlagung stellt nach Ansicht des Bundesfinanzhofes hinsichtlich des gegenüber dem anderen Ehepartner ergangenen Zusammenveranlagungsbescheides ein rückwirkendes Ereignis dar. Die dementsprechend erneut in Lauf gesetzte Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag auf getrennte Veranlagung gestellt wird.³

³ BFH DStRE 2005, 1047.

■ Festsetzungsverjährung

Im Falle der Zusammenveranlagung ist die Frage, ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, für jeden Ehepartner gesondert zu prüfen.⁴ **24**

■ Zustellung

Nach § 155 Abs. 3 S. 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. 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. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Steuererklärung nicht von beiden Ehepartnern unterschrieben wird. Wenn einer der Ehepartner nicht voll geschäftsfähig ist, muss der Bescheid, soweit es diesen Ehepartner betrifft, dessen gesetzlichem Vertreter bekannt gegeben werden.⁵ **25**

■ Europarecht/Zusammenveranlagung bei Grenzüberschreitung in der EU

Nach Ansicht des EuGH in seinem Urteil vom 27.1.2007,⁶ verbietet Art. 52 aF EGV (jetzt Art. 43 EGV nF/Europäischer Gemeinschaftsvertrag), dass einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen von dem Staat, in dem er wohnt, eine Zusammenveranlagung mit seinem Ehepartner, von dem er nicht getrennt lebt und der in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, mit der Begründung zu versagen, er habe in dem anderen Mitgliedstaat **26**

- sowohl mehr als 10 % der gemeinsamen Einkünfte
- als auch mehr als 24.000 DM erzielt,

wenn die Einkünfte, die der Ehepartner in dem anderen Mitgliedstaat erzielt, dort nicht der Einkommensteuer unterliegen.

b) Familienrechtliche Probleme bei der Zusammenveranlagung/Zustimmungsverpflichtung

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH⁷ folgt aus § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB die Verpflichtung des Ehepartners, einer von dem anderen Ehepartner gewünschten gemeinsamen Veranlagung zur Einkommensteuer zuzustimmen, wenn **27**

- sich dadurch die Steuerschuld des anderen Ehepartners verringert,
- der auf Zustimmung in Anspruch genommene aber keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird.

■ Verringerung der Steuerschuld

Infolge der Zusammenveranlagung muss sich eine geringere Steuerschuld bei dem Zustimmungsbegleitenden ergeben. **28**

4 Vgl. BFH DB 2006, 1535.

5 Vgl. hierzu weiter *Perleberg-Kölbel in Pump/Leibner*, Kommentierung zu § 3 Abs. 1 Verwaltungszustellungsgesetz, Anhang zu § 122 AO.

6 DB 2007, 951.

7 U.a. BGH, Urt. v. 25.6.2003, FamRZ 2003, 1454 ff.; NJW 2003, 2982 ff.; Urt. v. 3.11.2004, FamRZ 2005, 182 und Urt. v. 23.5.2007, FamRZ 2007, 1229; FF 2007, 253 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

■ Keine zusätzliche steuerliche Belastung

- 29** Ferner kommt es darauf an, ob der zur Zustimmung Verpflichtete einer zusätzlichen steuerlichen Belastung ausgesetzt wird, die dieser nach den gegebenen Umständen sonst nicht zu tragen hätte.

■ Wann ist nach der BGH-Rechtsprechung von einer zusätzlichen Belastung auszugehen?

- 30** Weil bei einer Zusammenveranlagung die Eheleute als Gesamtschuldner nach § 44 Abs. 1 AO für die festgesetzten Steuern zu gleichen Anteilen zu haften, besteht nach Ansicht des BGH (vgl. Rn 31) generell im Innenverhältnis eine Ausgleichspflicht nach § 426 Abs. 1 S. 1 BGB, allerdings nur, soweit nichts anderes bestimmt ist.

Eine anderweitige Bestimmung kann sich aus dem Gesetz, einer Vereinbarung, dem Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder der Natur der Sache, also aus einer besonderen Gestaltung des tatsächlichen Geschehens, ergeben.

Hieraus folgt:

Für einen Rückgriff auf die allgemeinen, aus dem Wesen der Ehe folgenden Rechtspflichten ist bereits dann kein Raum mehr, wenn die Ehepartner eine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung getroffen haben, aus der sich eine Regelung für die Nutzung steuerlicher Vorteile im Wege der gemeinsamen Veranlagung herleiten lässt. Eine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung ist also vorrangig.

- 31** Eine abweichende Aufteilung kann sich aber auch aus den güterrechtlichen Beziehungen ergeben, wonach jeder der Ehepartner für den Teil der Steuerschuld aufzukommen hat, der auf seine Einkünfte entfällt. Aber auch dieser Maßstab kann von einer anderweitigen Bestimmung i.S.v. § 426 Abs. 1 S. 1 BGB überlagert sein, z.B. durch eine bisherige Handhabung im Lohnsteuerabzugsverfahren und die Wahl der Steuerklassen III und V, um monatlich mehr bare Geldmittel zur gemeinsamen Verfügung zu haben. 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.⁸ Hieraus folgt weiter, dass grundsätzlich nicht die Zustimmung zur Zusammenveranlagung davon abhängig gemacht werden darf, dass der Mehrbetrag, der nach der Steuerklasse V im Vergleich zur Besteuerung bei getrennter Veranlagung bis zur Trennung geleistet worden ist, als zusätzliche steuerliche Belastung ersetzt wird. Etwas anderes gilt dann, wenn die Eheleute sich eine Rückforderung für den Fall der Trennung vorbehalten haben. Mit dem Scheitern der Ehe und der Trennung der Ehepartner ist von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen.⁹

32 Hier ist zu differenzieren:

Wird *kein Trennungsunterhalt* gezahlt, besteht z.B. für den Ehepartner mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.

Jeder Ehepartner hat vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.

⁸ BGH FamRZ 2007, 1229, 1230.

⁹ BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

Diese Grundsätze gelten allerdings nicht, *wenn Unterhalt gezahlt wird*, weil der Zustimmungspflichtete am Gesamteinkommen, das auch durch Steuerzahlungen/-erstattungen geprägt wird, partizipiert.

Hinweis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass eine auszugleichende zusätzliche steuerliche Belastung generell erst nach dem Scheitern der Ehe und der Trennung der Ehepartner vorliegen kann.

■ **Verpflichtung zum Nachteilsausgleich/Umfang des auszugleichenden steuerlichen Nachteils**

Wegen steuerlicher Nachteile kann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung davon abhängig gemacht werden, dass der Zustimmende so gestellt wird, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt worden. **33**

Der steuerliche Nachteil, der auszugleichen ist, richtet sich allerdings danach, ob für die Zeit nach der Trennung Ehegattenunterhalt gezahlt worden ist oder nicht.

Hat der Zustimmungspflichtete mit der ungünstigeren Steuerklasse an dem Gesamteinkommen durch den Trennungsunterhalt partizipiert, ist er keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt und kann grundsätzlich keinen zusätzlichen Nachteilsausgleich verlangen und hiervon die Zustimmung abhängig machen.

Ist dagegen kein Trennungsunterhalt gezahlt worden, ist dem Zustimmungspflichtigen ein Nachteil entstanden, den er durch eine getrennte Veranlagung hätte vermeiden können.

Er ist folglich so zu stellen, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte Veranlagung durchgeführt worden.¹⁰ Ein weitergehender Ausgleich kommt nicht in Betracht.¹¹ Nach Ansicht des BGH besteht für den zustimmenden Ehepartner kein Anspruch auf Teilhabe an der Steuerersparnis, sondern nur ein steuerlicher Nachteilsausgleichsanspruch!

■ **Nachteil durch Verlust des Verlustausgleichs?**

Ob sich aus den zuvor dargestellten Grundsätzen zur Zustimmungserteilung zur Zusammenveranlagung auch die Berechtigung eines Ehepartners herleiten lässt, die vom anderen Ehepartner begehrte Zustimmung zur gemeinsamen Veranlagung auch dann zu verweigern, wenn ihm durch die gemeinsame Veranlagung für den Veranlagungszeitraum keine steuerlichen Nachteile entstehen, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden worden. Dem Zustimmenden wird gegebenenfalls die Chance genommen, die von ihm im Veranlagungszeitraum erwirtschafteten Verluste im Wege des Verlustvortrages gemäß § 10b Abs. 2 EStG von etwaigen künftigen Einnahmen in Abzug zu bringen. In seiner Entscheidung vom 25.6.2003 hat der BGH dies als zweifelhaft angesehen, jedoch nicht abschließend darüber entschieden.¹² **34**

¹⁰ BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

¹¹ BGH FamRZ 2007, 1229, 1230, 1231.

¹² Vgl. BGH, Urt. v. 25.6.2003, FamRZ 2003, 1454 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

■ Zuständigkeit für die Prüfung, ob die steuerlichen Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorliegen

35 Bei der Geltendmachung des Anspruchs auf Zusammenveranlagung obliegt es nicht den ordentlichen Gerichten zu prüfen, ob die steuerlichen Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung vorliegen. Diese Prüfung, ob beide Ehepartner unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und im Veranlagungszeitraum nicht dauernd getrennt gelebt haben, obliegt vielmehr allein den Finanzbehörden.

36 *Hinweis*

In einem Scheidungsverfahren zum Getrenntleben getroffene Feststellungen i.S.v. § 1565 BGB sind für die steuerliche Beurteilung nicht unbedingt bindend.¹³

■ Tatbestand des Getrenntlebens nach Ansicht des BGH

37 Ein dauerndes Getrenntleben ist nach Ansicht des Bundesgerichtshofs anzunehmen, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Dauer nicht mehr besteht. Dabei ist unter **Lebensgemeinschaft** die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehepartner und unter **Wirtschaftsgemeinschaft** die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen. Nach dem BGH rechtfertigt nicht allein die bloße räumliche Trennung der Ehepartner für sich die Annahme, sie lebten i.S.d. § 26 Abs. 1 S. 1 EStG dauernd voneinander getrennt. Wesentliche Bedeutung kommt seiner Ansicht nach vielmehr dem Gesichtspunkt zu, ob trotz andauernder räumlicher Trennung noch die eheliche Wirtschaftsgemeinschaft aufrecht erhalten bleibt.¹⁴

In der Regel sind die Angaben der Ehepartner, sie lebten nicht dauernd getrennt, anzuerkennen, es sei denn, dass die äußeren Umstände das Bestehen einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft fraglich erscheinen lassen.¹⁵

■ Wiederherstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft

38 Zur Wiederherstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft im Sinne eines nicht dauernd Getrenntlebens müssen die Eheleute nach einer dauernden Trennung erneut regelmäßig mindestens einen Monat im gemeinsamen Haushalt zusammenleben.¹⁶

c) Zusammenveranlagung im Insolvenzfall/Wahlrecht

39 Nach § 80 Abs. 1 InsO geht durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und darüber zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Hinsichtlich des insolvenzfreien Vermögens verbleibt dem Schuldner das Verwaltungs- und Verfügungsrecht. Insolvenzfreies Vermögen sind nicht-vermögensrechtliche Rechte, wie rein familienrechtliche Ansprüche oder sonstige höchstpersönliche, nicht übertragbare und somit nicht pfändbare Rechte, z.B. Recht auf Ehescheidung, Vereinsmitgliedschaftsrechte. Da der von der Insolvenz betroffene Ehepartner als Insolvenzschuldner aber weiterhin steuerpflichtig bleibt, wird er

¹³ BFH BStBl II 1986, 486.

¹⁴ BGH FamRZ 2005, 182.

¹⁵ Zum „richtigen“ Trennungszeitpunkt in familien- und steuerrechtlicher Hinsicht vgl. auch *Meyer-Götz*, FF 2008, 150 ff.

¹⁶ FG Nürnberg, Urt. v. 7.3.2005, DStRE 2005, 93.

durch den Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten nach §§ 80 Abs. 1 InsO, 34 Abs. 3 AO vertreten. Auch geht mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach Ansicht der Finanzrechtsprechung das Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 2 EStG auf den Insolvenzverwalter über.¹⁷ Bei dem Recht der Wahlrechtsausübung handelt es sich nach Ansicht der Rechtsprechung nicht um ein höchstpersönliches Recht, sondern um ein vermögensrechtliches Verwaltungsrecht. Hierbei ist keine Abgrenzung zwischen den Einkünften, die vor und nach der Verfahrenseröffnung erzielt worden sind, vorzunehmen.¹⁸

Eine gesonderte Festsetzung wird nicht vorgesehen und der Schuldner ist trotz der Insolvenzeröffnung einheitlich zu veranlagern.¹⁹

Hinweis

Dies gilt auch für Veranlagungszeiträume, die bereits vor der Insolvenzeröffnung liegen.

40

Übt der Insolvenzverwalter das Wahlrecht nach § 26 Abs. 3 S. 2 EStG aus, können, wenn der Ehepartner des Schuldners eigene Einkünfte hat, diese mit den Einkünften des Insolvenzschuldners bzw. mit den Einkünften der Insolvenzmasse gemeinsam der Besteuerung zugeführt werden.

Durch die Zusammenveranlagung wird ein Verlustausgleich zwischen den positiven und negativen Einkünften des Schuldners und seines Ehepartners erreicht.

Nur wenn der Insolvenzverwalter ausdrücklich einer Zusammenveranlagung widerspricht, scheidet diese Veranlagungsart aus.

Hinweis

Hat der Insolvenzschuldner insolvenzfreie Einkünfte, wie z.B. bei Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit unter der Pfändungsfreigrenze des § 850c Abs. 1 ZPO, ist auch der Schuldner berechtigt, einer Zusammenveranlagung zu widersprechen, weil nach § 36 Abs. 1 InsO Gegenstände, die nicht der Zwangsvollstreckung unterliegen, nicht, s.o., zur Insolvenzmasse gehören.

41

■ Anspruch auf Zusammenveranlagung im Insolvenzfall?

Nach Ansicht des LG Dortmund²⁰ kann der nicht von der Insolvenz betroffene Ehepartner bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht von dem Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder die Zustimmung zur gemeinsamen steuerlichen Veranlagung gegenüber dem Finanzamt verlangen, ohne einen Nachteilsausgleich zur getrennten Veranlagung anzubieten.

42

Auch der BGH²¹ stellt zu dem zuvor genannten Urteil des LG Dortmund fest, dass sich die Verpflichtung des Insolvenzverwalters ausschließlich nach den eherechtlichen Ansprüchen (§ 1353 BGB) richtet. **Eine Zustimmung muss nur Zug um Zug gegen die bindende Zusage** erfolgen, dem nicht von der Insolvenz betroffenen Ehepartner die gegenüber der getrennten Veranlagung entstehenden Nachteile auszugleichen.

17 FG Münster, Beschluss v. 7.12.2006; ZInsO 2007, 383; ebenso sieht es der BGH in seinem Urt. v. 24.5.2007, IX ZR 8/06, NJW 2007, 2556 ff.; NZI 2007, 455; FamRB 2007, 334 ff.

18 BFH ZIP 1994, 1286 ff.

19 Braun, InsO, a.a.O., § 39 Rn 29.

20 LG Dortmund ZInsO 2007, 110; ZVI 2007, 255.

21 BGH FamRB 2007, 334 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

■ Verzicht auf den Nachteilsausgleich im Insolvenzfall

- 43** Ob im Insolvenzfall ein Verzicht auf diesen Anspruch, auch konkludent, zulässig ist, wurde in dem vorgenannten Urteil nicht entschieden. Fraglich erscheint auch, wie der von der Insolvenz nicht betroffene Ehepartner seinen Anspruch auf Nachteilsausgleich realisieren soll. Ist er Insolvenzgläubiger i.S.v. § 38 InsO oder handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO? Dem nicht von der Insolvenz betroffenen Ehepartner muss es deshalb freistehen, die getrennte Veranlagung zu wählen.

d) Rechtsweg zur Durchsetzung der Zusammenveranlagung

- 44** Der Anspruch des Ehepartners auf Zustimmung zu einer Zusammenveranlagung, ist vor dem **ordentlichen Gericht** durchzusetzen (Achtung: Änderung im FamFG geplant!).

Die Klage auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung betrifft keine Familiensache, sondern gehört noch in die Zuständigkeit der ordentlichen Zivilgerichte gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 6 GVG.²²

Entsprechendes gilt nach Ansicht des OLG Hamm auch für eine Klage auf Schadenersatz wegen Verweigerung der Zustimmung.²³

- 45** *Hinweis*

Erfolgt die Wahl der Veranlagung nicht zu Protokoll beim Finanzamt, ist in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 19 S. 1 durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes die Wahl zu treffen.

e) Getrennte Veranlagung, § 26a EStG

- 46** 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 (R 26 Abs. 3 EStR 2005).

Bei einer getrennten Veranlagung ist die **Grundtabelle** anzuwenden.

Die Steuern der Ehepartner werden in **getrennten Steuerbescheiden** festgesetzt.

Es tritt **keine Gesamtschuldnerschaft** der Ehepartner ein, wie dies bei der Zusammenveranlagung die Folge ist.

- 47** *Hinweis*

Erfolgt die Wahl nicht zu Protokoll beim Finanzamt, ist in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 19 des Mantelbogens S. 1 durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes die Wahl zu treffen.

²² U.a. OLG Naumburg FamRZ 2000, 165; BGH FamRZ 2005, 182.

²³ Vgl. OLG Hamm FamRZ 1991, 1070.

f) Besondere Veranlagung im Jahr der erneuten Eheschließung, § 26c EStG

Nach § 26c EStG kann eine besondere Veranlagung bei erneuter Eheschließung erfolgen. Sie wird durchgeführt, wenn die vier oben genannten Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG vorliegen und beide Ehepartner sie wählen. **48**

Die Ehepartner werden bei der besonderen Veranlagung nach § 26c Abs. 1 S. 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 (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG).

Hinweis

Es muss – ebenso wie bei den anderen Veranlagungsarten – stets geprüft werden, welche Veranlagungsart für welchen Ehepartner am günstigsten ist! **49**

Beispiel

M war bis April 2006 mit F1 verheiratet. F1 ist am 12.5.2006 verstorben.

Am 8.11.2007 heiratet M die F2. Beide Eheleute wählen für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung, also 2007, die besondere Veranlagung.

Lösung

M und F2 sind so zu behandeln, als ob sie die Ehe nie geschlossen hätten (§ 26c Abs. 1 S. 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 (§ 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG) und das Einkommen der F2 als ehemals ledige Person nach der Grundtabelle versteuert.

Hinweis

Erfolgt die Wahl nicht zu Protokoll beim Finanzamt, ist in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 19 des Mantelbogens S. 1 durch Ankreuzen des entsprechenden Feldes die Wahl zu treffen. **50**

IV. Einkünfte

1. Gewinn- und Überschusseinkünfte/Liebhaberei

Nach § 2 Abs. 2 EStG unterscheidet man zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften, d.h. dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. **51**

Gewinneinkünfte sind:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 EStG

52

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

53 Überschusseinkünfte sind:

- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG
- Sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG

Man spricht von **Verlust** oder **negativen Einkünften**, wenn sich ein negativer Betrag ergibt.

■ Liebhaberei

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

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

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

Der unterhaltsrechtliche Sachbearbeiter muss sich deshalb stets die Frage stellen, ob eine steuerrechtliche Liebhaberei vorliegt.

Im Steuerrecht spricht man von Liebhaberei, wenn es an einer Einkunftserzielungsabsicht fehlt, weil die entsprechenden Tätigkeiten häufig auch aus persönlicher Neigung (Hobby) ausgeübt werden (subjektives Tatbestandsmerkmal). Neben dieser Ausübung der Tätigkeit aus persönlicher Neigung muss auch ein objektiver Umstand der mehrjährigen Verlustzielung vorliegen. Das Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht ist in § 15 Abs. 2 EStG normiert und ist ansonsten ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal. Typische Beispiele sind Flugzeuge, Yachten, Ferienhäuser und die Jagd.

Rechtsfolge ist das Verbot der Verrechnung mit positiven Einkünften.

Beispiel

Ein Steuerberater hatte seine Beratungskanzlei an seine Söhne übertragen und sich nur Mandate „vorbehalten“, die erfahrungsgemäß nicht zu Gewinnen führten.

Lösung

Erzielt ein Steuerberater über einen längeren Zeitraum Verluste und kann nach der Art der Betriebsführung nicht davon ausgegangen werden, dass die Kanzlei aus der Verlustzone herauskommt und nachträglich Gewinne erzielt, ist die Tätigkeit als Liebhaberei zu bewerten, mit der Folge, dass die Verluste steuerlich nicht anerkannt werden.²⁴

Beispiel

Ein Rechtsanwalt hat über 20 Jahre Verluste von über einer Million DM erzielt.

Lösung

„Ein Rechtsanwalt betreibt auch dann seine Kanzlei in Gewinnerzielungsabsicht, wenn er seit 20 Jahren nur Verluste in Höhe von insgesamt einer Million DM erzielt. Denn ein Unternehmen dieser Art ist regelmäßig nicht dazu bestimmt und geeignet,

²⁴ Vgl. FG Schleswig-Holstein EFG 2000, 119, bestätigt durch BFH NJW 2001, 3359.

der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen“.²⁵

Nach BFH ist die anwaltliche Tätigkeit also kein „Vergnügen“!

Die Entscheidung ist im Hinblick auf das objektive Tatbestandsmerkmal der Liebhaberei eindeutig falsch.

Hinweis

Was steuerrechtlich als Liebhaberei einzuschätzen ist, kann mit positiven Einkünften unterhaltsrechtlich selbstverständlich nicht verrechnet werden. Ob eine Liebhaberei vorliegt, ist einem ggf vorliegenden Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen. Unabhängig davon hat bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens eine autonome Überprüfung durch den Familienrechtler zu erfolgen. **55**

Problematisch ist der Umfang des Prognosezeitraums (z.B. bei der Einkommensart Vermietung und Verpachtung 30 Jahre). Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist es zudem auch noch zulässig, den Mietzins für Verwandte auf 50 % bis 75 % der ortsüblichen Miete zu senken, was naturgemäß leicht zu Verlusten führen kann. Bei negativer Prognose kann Teilentgeltlichkeit vorliegen.²⁶ Bei der Einkunftsart Landwirtschaft und Forsten kann beispielsweise bei einer Aufforstung mit Eichen erst mit der Abholzung und Nutzbarmachung nach ca. 100 Jahren mit positiven Einkünften gerechnet werden. **56**

2. Einnahmen

Der Einkommensteuer unterliegen nur die Einnahmen aus den sieben in § 2 EStG aufgeführten Einkunftsarten. **57**

Steuerbar sind folglich nur die **Betriebseinnahmen** und die **Einnahmen im Sinne von § 8 EStG**, soweit sie also den Gewinneinkünften bzw. Überschusseinkünften zugeordnet werden können. Interessant ist, dass der Begriff der Betriebseinnahmen im EStG nicht definiert ist.

Aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen sind bestimmte **steuerbare** Einnahmen nach § 3 EStG **steuerfrei**.

Diese sind 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 Pauscheträge nicht überschritten werden (§ 3 Nr. 16 EStG)
- Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit zur Förderung ge-

²⁵ So wörtlich BFH NJW 1998, 2471 = Anwaltsblatt 1999, 129.

²⁶ BFH DStR 2003, 73 ff.; *Stein*, DStR 2002, 1419 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

meinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke, soweit sie **2.100 EUR als Freibetrag im Jahr nicht überschreiten**.

Hinweis

Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung gibt es auch für Personen, die nebenberuflich die Pflege alter, kranker und behinderter Menschen übernommen haben (§ 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 i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 3 Nr. 40d EStG)

Hinweis

Ab 2009 wird für private Kapitalerträge das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft.

- 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).²⁷

3. Aufwand

a) Generelles

- 59** Die Einkünfte werden dadurch ermittelt, dass von den Betriebseinnahmen und Einnahmen i.S.d. § 8 EStG bestimmte, mit diesen Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Ausgaben, abgezogen werden.

Man spricht von **Betriebsausgaben**, wenn diese Ausgaben mit den Gewinneinkünften im Zusammenhang stehen, anderenfalls bei den Überschusseinkünften von **Werbungskosten**.

- 60** *Hinweis*

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung entsprechend § 12 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden (vgl. Rn 66).

b) Betriebsausgaben

- 61** Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, nennt man Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG).

²⁷ Zum Progressionsvorbehalt s. BMF Mitteilung 30.4.2008.

Nicht alle Betriebsausgaben dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Berücksichtigung finden.

So sind z.B. folgende Betriebsausgaben **nicht abziehbar**:

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer der Steuerpflichtigen sind.
- Hierunter fallen auch Geschenke an Geschäftsfreunde, es sei denn, die
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einem Wirtschaftsjahr betragen weniger als 35,01 EUR sowie
- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG) aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.
- Zudem muss die Höhe und die betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden. Hierzu müssen schriftliche Angaben gemacht werden, und zwar
 - zum Tag,
 - zum Ort,
 - zum Teilnehmer,
 - zum Anlass der Bewirtung sowie
 - zur Höhe der Aufwendung.
 - Erfolgt die Bewirtung in einer Gaststätte, genügt es, wenn Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung erfolgen.
 - Hierbei ist der Kassenausdruck über die Bewirtung beizufügen.

Hinweis

Werden diese formalen Voraussetzungen nicht erfüllt, sind die Aufwendungen steuerrechtlich und unterhaltsrechtlich nicht abzugsfähig.

62

Weiterhin dürfen die folgenden Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern:

- Aufwendungen für Gästehäuser, wenn sie sich außerhalb des Ortes eines Betriebes befinden
- Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten sowie für ähnliche Zwecke und die damit zusammenhängenden Bewirtungen
- Mehraufwendungen für Verpflegung, wenn bestimmte Pauschbeträge überschritten werden nach § 4 Abs. 5 S. 5 EStG (Abwesenheit von 24 Stunden = **24 EUR**, Abwesenheit von mindestens 14 Stunden = **12 EUR**, Abwesenheit von mindestens 8 Stunden = **6 EUR**)
- Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, wenn bestimmte Pauschbeträge überschritten werden
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung, soweit das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Betätigung darstellt
- andere Aufwendungen, wenn sie die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen sind
- vom Gericht oder einer Behörde festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder
- Zinsen auf hinterzogene Steuern (§ 235 AO)
- Ausgleichszahlungen nach §§ 14, 17 und 18 KStG
- Schmier- und Bestechungsgelder sowohl im In- als auch im Ausland

63

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Hinweis

Ab 2008 sind die Gewerbesteuern und die darauf entfallenen Nebenleistungen keine Betriebsausgaben mehr (§ 4 Abs. 5a EStG).

- Aufwendungen für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG ermitteln.
- Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (nicht vorgelegte oder nicht verwertbare Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen).

c) Werbungskosten

- 64** Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

Folgende **Voraussetzungen** müssen erfüllt sein:

- Die Kosten müssen **zur Erzielung der Einnahmen** gemacht werden, wobei Werbungskosten bereits vorliegen können, bevor entsprechende Einnahmen erzielt werden (sog. vorweggenommene Werbungskosten)

und

- die Ausgaben müssen zur Sicherung der Einnahmen dienen bzw. zur Erhaltung der Einnahmen getätigt werden.

- 65** § 9 EStG zählt **beispielhaft** folgende Aufwendungen auf:

- Schuldzinsen
- Steuern, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge bei Grundbesitz
- Beiträge zu Berufständen und sonstigen Berufsverbänden
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernungspauschale ab 21 Kilometern ab 2007)
- Mehraufwendungen, die notwendig sind z.B. bei doppelter Haushaltsführung
- Aufwendungen für Arbeitsmittel
- Absetzungen für Abnutzung (AfA) sowie Substanzverringerung
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (dies muss ab 2007 den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bilden, (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG))

d) Aufwendungen für die private Lebensführung

- 66** Keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind Aufwendungen für die Lebensführung.

Hierzu zählen in der Regel:

- Aufwendungen für die Ernährung
- Aufwendungen für Kleidung
- Aufwendungen für Wohnung
- Repräsentationsaufwendungen
- Geldstrafen

- 67** *Hinweis*

Privataufwendungen sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn sie im Gesetz ausdrücklich als abzugsfähig zugelassen werden. Sie stellen dann entweder Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen dar (siehe dort).

e) Abgrenzung der Aufwendungen der Lebenshaltungskosten von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Häufig kommt es zu sog. gemischten Aufwendungen. Diese sind teilweise betrieblich und teilweise privat veranlasst. Lassen sie sich leicht und einwandfrei trennen, so stellen sie entweder Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, es sei denn, sie sind von untergeordneter Bedeutung. 68

Bei nicht einwandfreier und leichter Trennung gehören die gesamten Beträge nach § 12 Nr. 1 EStG zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (R 12.2, S. 3 EStR 2005).

Hinweis

69

Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte werden ab dem Veranlagungszeitraum 2007 grundsätzlich dem privaten Bereich und somit den nicht abzugsfähigen Ausgaben zugeordnet (§ 12 EStG). Eine Ausnahme sieht das Gesetz für Fernpendler und bestimmte behinderte Personen vor. Diese können die Fahrtkosten wie Werbungskosten oder wie Betriebsausgaben abziehen (§ 4 Abs. 5a und § 9 Abs. 2 EStG). Auch **Steuerberaterkosten** gehören ab dem 1.1.2006 nicht mehr zu den Sonderausgaben. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist somit entfallen. Bei den Steuerberaterkosten handelt es sich um gemischte Aufwendungen, die nur noch als Betriebsausgaben für die Ermittlung der Gewinneinkünfte oder als Werbungskosten für die Ermittlung der Überschusseinkünfte abgezogen werden können. Somit sind Steuerberatungskosten, die z.B. für das Ausfüllen bestimmter Steuererklärungen (Einkommensteuermantelbogen, Erbschaftsteuererklärung) anfallen oder Beratungen in Kinderfragen (z.B. Ausfüllen der Anlage Kinder) Aufwendungen der Lebensführung. Sie sind nicht mehr abziehbar. Nach einem BMF-Schreiben vom 21.12.2007,²⁸ erfolgt aber aus Vereinfachungsgründen eine Zuordnung bei Aufwendungen für gemischte Steuerberaterkosten bis 100 EUR im Veranlagungszeitraum zum betrieblichen Bereich.

V. Gewinn-/Überschussermittlungsmethoden

Drei Gewinnermittlungsmethoden werden im Einkommensteuergesetz unterschieden. 70

Das Einkommensteuergesetz kennt den

- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG,
- die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sowie
- die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen.

1. Betriebsvermögensvergleich

Nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist beim Betriebsvermögensvergleich der **Gewinn** 71

- der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres
- +
- dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
- +
- dem Wert der Entnahmen und

²⁸ BMF-Schreiben vom 21.12.2007, IV B2 – S 2144/07/0002.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- dem Wert der Einlagen.

Beispiel

Gemäß Bilanz zum 31.12.2007 beträgt das Betriebsvermögen des Unterhaltsschuldners S, der Gewerbetreibender ist (Schlachtereibetrieb), 100.000 EUR und gem. der Bilanz zum 31.12.2006 50.000 EUR.

Während des Jahres 2007 hat S für 5.000 EUR Waren (Wurst und Fleischwaren) entnommen und in seinem Haushalt verbraucht.

Als Privateinlage zahlt er 10.000 EUR auf das betriebliche Bankkonto ein.

Lösung

Der Gewinn von S durch Betriebsvermögensvergleich wird wie folgt ermittelt:

Betriebsvermögen (BV) am Schluss des Wirtschaftsjahres (31.12.2007)	100.000 EUR
- BV am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (31.12.2006)	50.000 EUR
= Unterschiedsbetrag	50.000 EUR
+ Entnahme	5.000 EUR
- Einlage	- 10.000 EUR
= Gewinn aus Schlachtereibetrieb (Gewerbebetrieb) 2007	45.000 EUR

- 72** Eine Pflicht zur Feststellung des Betriebsvermögensvergleichs ergibt sich aus handelsrechtlichen und/oder steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften.²⁹

§ 141 AO regelt, dass gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte – die handelsrechtlich nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen – Jahresabschlüsse erstellen müssen, wenn

- ihre Umsätze mehr als 500.000 EUR im Kalenderjahr

oder

- ihr Gewinn aus Gewerbebetrieb/Landwirtschaft und Forsten mehr als 50.000 EUR im Wirtschaftsjahr

oder

- die selbstbewirtschafteten land- bzw forstwirtschaftlichen Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 EUR nach § 26 BewG

betragen.

- 73** *Hinweis*

Eine Ausnahme gilt bei selbstständig Tätigen i.S.d. § 18 EStG, weil diese Personen nicht buchführungspflichtig iSd § 140f EStG sind.

a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)

- 74** Unter Land- und Forstwirtschaft versteht man die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie der Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse (R 15.5 Abs. 1 S. 1 EStR 2005).

²⁹ Im Wesentlichen aus §§ 238 ff. HGB, der auf § 141 AO verweist.

Jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist zu entscheiden, ob eine land- oder forstwirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen vorliegt.

■ Unterscheidungsmerkmale

Folgende Arten der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind nach

75

§ 13 Abs. 1 EStG zu unterscheiden:

- Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forsten, Weinbau, Gartenbau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG)
- Einkünfte aus Viehzucht und der Tierhaltung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)
- Einkünfte aus der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzung i.S.d. § 62 BewG, wie z.B. Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, Imkerei, Wanderschäfferei und Saatzucht (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
- Einkünfte aus der Jagd (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG)

Nach § 13 Abs. 3 EStG wird bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte unter bestimmten Voraussetzungen ein **Freibetrag von 670 EUR** bzw. **bei zusammen veranlagten Ehepartnern 1.340 EUR** berücksichtigt. Dieser Freibetrag ist nur dann abzuziehen, wenn die „Summe der Einkünfte“ 30.700 EUR, bzw. bei zusammen veranlagten Ehegatten 61.400 EUR nicht übersteigt (§ 13 Abs. 3 EStG).

Hinweis

76

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 31 des Mantelbogens einzutragen sowie in Anlage L + F.

b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

Hauptarten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind Gewinne aus gewerblichen Einzelunternehmen nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie Gewinne der Gesellschafter aus Personengesellschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

77

Zu den Hauptarten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehören auch die Gewinne aus gewerblichen Einzelunternehmen wie z.B. Handwerksbetriebe, Einzelhandelsbetriebe, Großhandelsbetriebe, Industriebetriebe, Handelsvertreter oder Handelsmakler (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Hinweis

78

Eine Zurechnung der Einkünfte erfolgt nicht bei der Unternehmung, sondern bei dem Unternehmer bzw. Mitunternehmer als natürliche Person, für dessen Rechnung und Gefahr ein gewerbliches Unternehmen betrieben wird.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch die Einkünfte aus Mitunternehmerschaft, wie die einer Personengesellschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Mitunternehmer ist hier, wer Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann und das unternehmerische Risiko trägt. Die Einkünfte werden den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet.³⁰

79

Die Zurechnung erfolgt entsprechend dem Gesellschaftsvertrag, Gewinnverwendungsbeschluss oder Gesetz.

³⁰ BFH BStBl II, 1993, 616.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Hinweis

Auch Vergütungen, die der Gesellschafter für die Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (Gehalt) oder die Hingabe von Darlehen (Zinsen) oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern (Miete/Pacht) bezieht, gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und werden dem Gesellschafter zugerechnet.

aa) Sonderbetriebseinnahmen

- 80** Als Sonderbetriebseinnahmen bezeichnet man die neben den Gewinnanteilen zufließenden Vergütungen. Diese Sonderbetriebseinnahmen werden ebenfalls den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Als Aufwand mindern sie zwar den Handelsbilanzgewinn der Gesellschaft, nicht aber den steuerlichen Gewinn.

Beispiel

A und B sind jeweils mit 50 % an der Up and Away KG beteiligt. Der Handelsbilanzgewinn wird nach dem Gesellschaftsvertrag in dem Verhältnis 1:1 verteilt.

Nach den handelsrechtlichen Vorschriften wird der Bilanzgewinn der KG ermittelt und beträgt 500.000 EUR für das Kalenderjahr 2007.

A ist gleichzeitig als Geschäftsführer der KG tätig und erhält für seine Tätigkeit in 2007 einen Betrag in Höhe von 60.000 EUR.

B hat der KG ein Darlehen in Höhe von 150.000 EUR zur Verfügung gestellt, für das er im Jahr 2007 15.000 EUR Zinsen erhalten hat. Außerdem hat B der KG Räumlichkeiten gegen Zahlung einer Jahresmiete von 30.000 EUR überlassen.

Gehalt sowie Zinsen und Miete von insgesamt 105.000 EUR haben den Handelsbilanzgewinn gemindert.

Lösung

A und B haben folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Handelsbilanzgewinn	500.000 EUR
+ Vergütung für Tätigkeit	60.000 EUR
+ Vergütung für Hingabe eines Darlehens	15.000 EUR
+ Vergütung für Überlassung eines Hauses	30.000 EUR
= steuerlicher Gewinn (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	605.000 EUR

Gesellschafter	Vorweggewinn	Handelsbilanz (1:1)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
A	60.000 EUR	250.000 EUR	310.000 EUR
B	45.000 EUR	250.000 EUR	295.000 EUR
	105.000 EUR	500.000 EUR	605.000 EUR

- 81** *Hinweis*

Mitunternehmer haben den auf sie entfallenden Gewinnanteil für den Veranlagungszeitraum zu versteuern, in dem sie den Gewinn erzielt haben.

Beispiel

A erhält seinen Gewinnanteil für 2007 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) in 2008 ausgezahlt.

Lösung

Weil der Gewinn im Veranlagungszeitraum 2007 erzielt worden ist, hat A seinen Gewinnanteil für den Veranlagungszeitraum 2007 zu versteuern.

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr wird der Gewinn bei Gewerbetreibenden in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). **82**

Beispiel

A ist Gesellschafter der X-OHG. Der Gewinnanteil für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 (1.4.2006 bis 31.3.2007) beträgt 10.000 EUR.

Lösung

Hier gilt, dass der Gewinn in Höhe von 10.000 EUR für A im Kalenderjahr 2007 als bezogen gilt, weil das Wirtschaftsjahr auch 2007 endet.

bb) Atypisch/typisch stille Gesellschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören weiterhin auch **Einkünfte unechter (atypischer) stiller Gesellschafter**. Unechte stille Gesellschafter gelten deshalb als Mitunternehmer, weil sie nicht nur am Gesellschaftserfolg, sondern auch am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und am Geschäftswert, d.h. Firmenwert, beteiligt sind. **83**

Hinweis

Die Einkünfte unechter (atypischer) Gesellschafter werden den Einkünften aus Gewerbebetrieb, Einkünfte echter (typischer) stiller Gesellschafter den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG zugeordnet. **84**

Typische stille Gesellschafter sind nämlich lediglich Kapitalgeber und somit am Erfolg, d.h. Gewinn und ggf. auch am Verlust der Gesellschaft beteiligt, nicht jedoch am Betriebsvermögen und am Geschäftswert (§§ 230 ff. HGB). Echte stille Gesellschafter können somit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören weiterhin auch **Gewinnanteile der Gesellschafter einer GmbH & Co. KG**. Die GmbH & Co. KG wird auch steuerlich als Personengesellschaft (KG) behandelt.

cc) Veräußerungsgewinne

Gewinne, die bei der **Veräußerung eines Betriebes** erzielt werden, gehören nach § 16 Abs. 1 S. 1 EStG ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei sich die Veräußerung beziehen kann auf: **85**

- den ganzen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb,
- einen Mitunternehmeranteil oder
- einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters an einer KGaA.

Hinweis

Die **Aufgabe eines Betriebes** wird nach § 16 Abs. 3 EStG der Veräußerung gleichgestellt. **86**

Hierbei wird die Veräußerung bzw. die Aufgabe des Betriebes als letzte gewerbliche Handlung des Unternehmers angesehen.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- 87 Veräußerungsgewinne** nach § 16 Abs.2 EStG (auch für Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG) ermitteln sich wie folgt:

Veräußerungspreis
abzügl. Veräußerungskosten
abzügl. Wert des Betriebsvermögens/Reinvermögens (Vermögen ./. Schulden)
= Veräußerungsgewinn

Beispiel

Der 60 Jahre alte A betreibt seit 40 Jahren in Hannover eine Gemüsegroßhandlung.

Er veräußert seinen Betrieb in 2007 im Ganzen für 300.000 EUR. Er stellt gleichzeitig seine gesamte gewerbliche Tätigkeit auf Dauer ein.

Zum Veräußerungszeitpunkt betrug der Wert des Betriebsvermögens (Aufgabebilanz) 90.000 EUR.

An Veräußerungskosten sind 10.000 EUR (Makler-, Notarkosten etc.) angefallen.

Lösung

Der Veräußerungsgewinn für A wird für den Veranlagungszeitraum 2007 wie folgt ermittelt:

Veräußerungspreis	300.000 EUR
./. Veräußerungskosten	10.000 EUR
./. Wert des Betriebsvermögens	90.000 EUR
= Veräußerungsgewinn	200.000 EUR

- 88** Der Veräußerungsgewinn wird gemäß § 34 EStG versteuert (vgl. unten „außerordentliche Einkünfte und ihre Steuerermäßigung“). Wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder dauernd erwerbsunfähig im sozialrechtlichen Sinne ist, wird der Veräußerungsgewinn um einen **Freibetrag** von 45.000 EUR nach § 16 Abs.4 S.1, § 34 Abs.3 EStG gemindert. Dieser Freibetrag ist nach § 16 Abs.4 S.2 EStG einem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 EUR als Grenzbetrag übersteigt (§ 16 Abs.4 S.3 EStG)

- 89** *Hinweis*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 32 des Mantelbogens der Einkommensteuererklärung einzutragen sowie in Anlage GSE.

dd) Betriebsaufspaltung

- 90** *Unterhaltsrelevanz*

Zur Aufdeckung von stillen Reserven und somit zu Veräußerungsgewinnen kann es auch kommen, wenn eine Betriebsaufspaltung durch eine Scheidungsfolgenvereinbarung beendet wird. Auch stellt sich hier in besonderer Weise die Frage, wo die Einkünfte herkommen und insbesondere, ob Einkommensverlagerungen und unzulässige Vermögensbildung vorliegen.

Definition:

Eine Betriebsaufspaltung liegt dann vor, wenn wirtschaftlich einheitliche Unternehmen in zwei der Rechtsform nach verschiedene Betriebe gegliedert werden,³¹ d.h. wenn ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen in eine Betriebsgesellschaft und in eine Besitzgesellschaft gegliedert ist.

Hierbei unterscheidet man zwischen einer echten und unechten Betriebsaufspaltung, wobei steuerlich beide Arten gleich behandelt werden.

Grundlage zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen bildet hier meistens ein **Pachtvertrag** hinsichtlich der Überlassung der Wirtschaftsgüter, meistens Grundstücke/Firmengebäude. Wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter zu den **wesentlichen Grundlagen** der Betriebsgesellschaft gehören und eine enge **personelle Verflechtung** zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen besteht, geht die Überlassung über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinaus. Es besteht eine sog. **sachliche und personelle Verflechtung**.

Die Einkünfte werden dann nicht mehr der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ nach § 21 EStG zugeordnet. Die Einkünfte sind vielmehr gewerblich.

Die Beurteilung aus steuerrechtlicher Sicht basiert darauf, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.³²

Eine Beteiligungsidentität ist nicht erforderlich,³³ sondern Voraussetzung ist allein, dass die Willensbildung bei beiden Unternehmen einheitlich ist und das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt.

Bei beiden Gesellschaften muss die gleiche Willensbildung möglich sein.³⁴

Hierbei ist es auch nicht nötig, dass es sich bei der Betriebsgesellschaft um eine Kapitalgesellschaft und bei dem Besitzunternehmen um ein Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft handelt.

Das Betriebsunternehmen kann auch eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen sein.

Ebenso ist eine Betriebsaufspaltung zwischen zwei Personengesellschaften möglich.

Im Gegensatz zur Mitunternehmerschaft sind bei einer Betriebsaufspaltung mindestens zwei Unternehmen vorhanden! **91**

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH ist jedes Grundstück, das die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet und es ihr ermöglicht, den Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben, eine wesentliche Betriebsgrundlage.³⁵

31 Vgl. BFH BStBl II, 1972, 63.

32 BFH BStBl II 1981, 39.

33 BFH BStBl II 1975, 266.

34 BFH BStBl II 1973, 447.

35 Vgl. BFH BStBl II 2002, 662 und 665; BFH/NV 2003, 1321.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Eine **wesentliche Betriebsgrundlage** liegt somit vor, wenn das Grundstück nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und besonderes Gewicht für die Betriebsführung hat. Es ist nicht mehr erforderlich, dass eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck vorliegt (sog. branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung). Ohne Belang sind auch Maßstäbe, die von außen ohne Bezug auf die Betriebsstruktur an das Grundstück angelegt werden. Es spielt somit keine Rolle mehr, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte oder ob ein Ersatzgrundstück gekauft oder angemietet werden kann bzw. ob das Grundstück und die aufstehenden Baulichkeiten ursprünglich für die Zwecke eines anderen Betriebes genutzt und ohne nennenswerte Investitionen und Veränderungen in den Dienst der Gesellschaft gestellt werden.³⁶ Ebenfalls unerheblich ist, ob das Betriebsunternehmen von auch einem anderen gemieteten oder gekauften Grundstück aus hätte betrieben werden können.

- 92** In Hinblick auf die **personelle Verflechtung** ist es nicht, wie bereits oben dargelegt, notwendig, dass an beiden Unternehmen die gleichen Beteiligungen derselben Person bestehen. Es reicht aus, wenn die Personen, die das Besitzunternehmen **tatsächlich beherrschen**, auch in der Lage sind, in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen oder umkehrt.

Es reicht somit Beherrschungsidentität aus.³⁷

Nach Ansicht des BFH³⁸ genügt es, wenn eine Besitzpersonengesellschaft von ihrem nicht mehrheitlich beteiligten alleinigen Gesellschaftergeschäftsführer beherrscht wird.

Eine personelle Verflechtung liegt nur dann nicht vor, wenn die Beteiligungsverhältnisse in Besitz und Betriebsunternehmen weit auseinander liegen, wie z.B. bei der Beteiligung von 98 % zu 2 % und umgekehrt. Ebenso liegt keine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch gleichzeitig Gesellschafter der Betriebsgesellschaft ist und nach dem Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft für alle Geschäfte im Zusammenhang mit den überlassenen Betriebsgrundlagen Einstimmigkeit herrschen muss.³⁹

- 93** Sind nun **Ehepartner** beteiligt, so galt nach früherer Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung, dass den Ehepartnern bei intakter Ehe ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille unterstellt wurde. Für die Ermittlung der Beherrschungsidentität wurden die Anteile der Ehepartner zusammengerechnet. Diesem Rechtsgedanken widersprach das Bundesverfassungsgericht.⁴⁰ Nach Ansicht des BVerfG darf eine Addition der Anteile nur dann noch erfolgen, wenn zusätzliche konkrete Umstände dies nahe legen.

Nach dem sog. **Wiesbadener Modell** liegt dann keine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Ehepartner nur am Besitzunternehmen und der andere Ehepartner nur am Betriebsunternehmen beteiligt ist.⁴¹

94 Hinweis

Unabhängig von dem Hinweis, dass durch Scheidungsvereinbarungen vermieden werden sollte, derartige **Betriebsaufspaltungen** „entstehen“ zu lassen, sollte ebenso ver-

³⁶ BFH/NV 2003, 41.

³⁷ Vgl. BFH GmbHR 2000, 575.

³⁸ BFH DStR 2000, 1431.

³⁹ Vgl. BFH FR 1999, 596.

⁴⁰ BVerfG BStBl II 1985, 475.

⁴¹ BFH BStBl II 1997, 28.

mieden werden, durch derartige Vereinbarungen eine Betriebsaufspaltung zu beenden. Hierdurch werden nämlich die dortigen stillen Reserven aufgedeckt und der Besteuerung zugeführt.⁴²

Im Rahmen der Ehescheidung sollte deshalb darauf hingewirkt werden, dass sich die Beteiligungsverhältnisse in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft nicht ändern. Möglich ist auch, dass der ausscheidende Ehepartner die Beteiligung sowohl an der Besitz- als auch an der Betriebsgesellschaft auf den anderen Ehepartner überträgt. In diesem Fall bleiben die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, nämlich die Beherrschungsideutität, in beiden Gesellschaften erhalten.

c) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Nach dem Einkommensteuergesetz werden in § 18 EStG beispielhaft Tätigkeiten aufgezählt, die unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu subsumieren sind. **95**

Nach H 15.6 EStH müssen folgende Merkmale für eine selbstständige Arbeit vorliegen:

- Selbstständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Gewinnerzielungsabsicht
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und
- persönlicher Arbeitseinsatz des Steuerpflichtigen

■ Unterscheidungen:

Unterschieden wird nach Einkünften aus **freiberuflicher Tätigkeit** nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie Einkünften aus sonstiger **selbstständiger Arbeit** nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. **96**

Im Gegensatz zu den gewerblichen Tätigkeiten wird die selbstständige Arbeit durch die Persönlichkeit des den Beruf Ausübenden geprägt (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

■ Beispiele für eine freiberufliche Tätigkeit:

- Selbstständige, wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit **97**

oder

- selbstständige Tätigkeit bestimmter Berufsgruppen, der sog. Katalogberufe wie
 - Ärzte,
 - Rechtsanwälte und
 - Steuerberater

oder

- selbstständige Tätigkeiten, die den Katalogberufen ähnlich sind wie
 - Hebammen,
 - Heilmasseure und
 - EDV-Berater.

⁴² BFH BStBl II 1994, 23; BFH BB 1993, 2356.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- **Beispiele für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG):**

- 98 ■ Testamentsvollstrecker,
■ Vermögensverwalter und
■ Aufsichtsratsmitglieder.

Zur Abgrenzung der selbstständigen zur gewerblichen Tätigkeit wird auf H 15.6 EStH verwiesen.

- 99 *Hinweis*

Einkünfte aus **selbständiger Arbeit** sind in der Einkommensteuererklärung 2007 in Zeile 32 des Mantelbogens sowie in der Anlage EÜR einzutragen.

2. Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG

- 100 Sind Steuerpflichtige nicht verpflichtet,
■ Bücher zu führen und
■ Abschlüsse zu machen und
■ leisten sie dies auch nicht freiwillig,

können sie als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

Beispiel

Unterhaltsschuldner S ist Facharzt für Augenheilkunde und hat in seiner Praxis im abgelaufenen Kalenderjahr 2007 Betriebseinnahmen in Höhe von 300.000 EUR und Betriebsausgaben in Höhe von 100.000 EUR.

Lösung

Der Gewinn durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist wie folgt zu ermitteln:

Betriebseinnahmen	300.000 EUR
Betriebsausgaben	-100.000 EUR
= Gewinn des S aus selbständiger Arbeit	200.000 EUR

3. Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen

- 101 Neben dem Betriebsvermögensvergleich und der Einnahmen-/Überschussrechnung kennt das Einkommensteuergesetz noch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG. Diese kommt allerdings **nur bei Land- und Forstwirten** in Betracht.

Die Land- und Forstwirte müssen den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, wenn sie die Voraussetzungen nach § 13a EStG nicht erfüllen.

4. Ermittlungszeitraum für den Gewinn

- 102 Das Wirtschaftsjahr bzw. das Kalenderjahr bildet den Gewinnermittlungszeitraum, dh also der Zeitraum, für den regelmäßig der Gewinn ermittelt wird. Er umfasst grundsätzlich einen Zeitraum von 12 Monaten.

Bei Eröffnung oder Aufgabe eines Betriebes darf dieser Zeitraum auch weniger als 12 Monate umfassen (§ 8b EStDV/Rumpfgeschäftsjahr).

Hieraus folgt, dass das Wirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss.

Hinweis

103

Das **Wirtschaftsjahr** bei Land- und Forstwirten umfasst grundsätzlich den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni und bei Gewerbetreibenden, die im Handelsregister eingetragen sind, den Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Falls sie nicht im Handelsregister eingetragen sind, ist das Kalenderjahr maßgeblich. Bei den Überschusseinkünften ist Ermittlungszeitraum stets das Kalenderjahr. Abweichende Ermittlungszeiträume gibt es hier nicht!

§ 11 EStG regelt die **zeitliche Zurechnung** von Einnahmen- und Werbungskosten zu einem bestimmten Kalenderjahr. So gelten Einnahmen innerhalb eines Kalenderjahres als bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (sog. **Zuflussprinzip** nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Einnahmen gelten dann als zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann (Zahlung, Verrechnung bzw. Gutschrift). Bei einem Scheck gilt die Entgegennahme als Zufluss (H 11 EStH für Scheck, Scheckkarte).

■ **Ausnahmeregelung**

Eine Ausnahmeregelung gilt für wiederkehrende Einnahmen i.S.v. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG. Danach werden z.B. Zinsen und Mieten, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zufließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, in dem Kalenderjahr als bezogen angesehen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (sog. Zurechnungsprinzip). Kurze Zeit ist hier regelmäßig ein Zeitraum bis zu 10 Tagen (H 11, Allgemeines, EStH).

104

Beispiel

Der unterhalts- und steuerpflichtige Hauseigentümer S zahlt den in 2007 fälligen Gebäudeversicherungsbeitrag bereits am 23.12.2006 bar.

Lösung

Weil es sich um eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe handelt, die kurz vor Beginn des Kalenderjahres 2007, zu dem sie wirtschaftlich gehört, abfließt, kann S diesen Versicherungsbeitrag in 2007 als Werbungskosten geltend machen.

VI. Buchführung/Erfassung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle

1. Vorbemerkung, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten/Warum muss der Familienrechtler etwas über betriebliches Rechnungswesen wissen?

In HGB und AO finden sich Generalnormen, die generelle Vorschriften zur Rechnungslegung liefern und die die vom Gesetzgeber verfolgten Zwecke deutlich machen. Das HGB stellt Buchführung und Jahresabschluss unter folgende Generalnormen:

105

Für Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften („alle Kaufleute“) gilt:

§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB/Generalnorm für die Buchführung (inhaltsgleich §§ 140, 141 AO):

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

„Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen.“

§ 243 Abs. 1 HGB/§ 141 Abs. 1, 2 AO/Generalnorm für den Jahresabschluss

„Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufzustellen.“

§ 264 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB/Generalnorm/Ergänzung für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit Haftungsbeschränkung:

„Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.“

Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild i.S.d. S. 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.“

Ergänzt wird dies noch durch die Formvorschrift des § 243 Abs. 2 HGB, wonach der Jahresabschluss klar und übersichtlich sein muss.

Diese gesetzlichen Normen verlangen nach den Vorschriften des HGB und der AO also eine besondere Form der Dokumentation, die nach gesonderten und speziellen Regeln erfolgt und die sich von anderen Einkunftsarten, insbesondere den Überschusseinkunftsarten, ganz wesentlich unterscheidet.

106 *Hinweis*

Der Vortrag zum Rechnungswesen ist jeweiliger Parteivortrag, da es von der Prozesspartei selbst oder mithilfe eines Erfüllungsgehilfen erstellt wird.⁴³

107 Der Familienrechtler muss sich mit Normen zur Regelung der Buchführungspflicht und der Bilanzen befassen, wenn die relevanten Berufsgruppen betroffen sind. Er hat es in diesen Fällen mit einem betrieblichen Rechnungswesen zu tun, das die Geschäftsvorfälle erfasst, speichert und betriebswirtschaftlich relevante Informationen über realisierte oder geplante Geschäftsvorfälle und -ergebnisse liefert.⁴⁴ Die Kodifizierung der Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 HGB bzw §§ 140 ff. AO verdeutlicht, dass es dem Gesetzgeber um eine übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle geht, damit im Rahmen des Jahresabschlusses eine zusammenhängende Auskunft über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens möglich wird. Diesen grundlegenden Zweck der Buchführung subsumieren wir unter den Begriff der Dokumentation.⁴⁵

108 Neben dem oben genannten nach Handelsrecht verpflichteten Personenkreis regelt das Steuerrecht über Größenklassen, wer zur Buchführung verpflichtet ist in § 141 Abs. 1 AO:

- Umsätze, einschließlich der steuerfreien Umsätze, von **mehr als 500.000 EUR** im Kalenderjahr (nach Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz –BilMoG–)

⁴³ BGH FamRZ 1985, 357, 359; BGH FuR 2004, 35, 37; so schon BGH FamRZ 1980, 770.

⁴⁴ Baetge, Bilanzen, a.a.O., S. 1.

⁴⁵ Baetge, Bilanzen, a.a.O., S. 97.

- selbst erwirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert i.S.d. § 46 Bewertungsgesetz von **mehr als 25.000 EUR** oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von **mehr als 50.000 EUR** im Wirtschaftsjahr oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von **mehr als 50.000 EUR** im Kalenderjahr

*Hinweis***109**

Wichtig für den unterhaltsrechtlichen Auskunftsanspruch:

Neben der allgemeinen Buchführungspflicht ergibt sich aus Gesetzen und Verordnungen noch eine Vielzahl von **Aufzeichnungspflichten für bestimmte Berufsgruppen**. Verstöße gegen diese außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gleich und können nach § 162 Abs. 2 AO (Schätzung) und § 379 Abs. 1 AO (Verfolgung wegen Steuervergünstigung) geahndet werden.

Zu den steuerlichen Aufzeichnungspflichten gehören für gewerbliche Unternehmer die Aufzeichnung des Wareneingangs (§ 143 AO) und die des Warenausgangs (§ 144 AO).

110

Gemäß § 22 Abs. 1 UStG ist der Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuerrechts verpflichtet, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnungen, Aufzeichnungen zu machen.

Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten für umsatzsteuerliche Zwecke ergeben sich aus § 22 Abs. 2 UStG und den §§ 63 bis 68 UStDV.

Besondere Aufzeichnungspflichten für Aufwendungen bestehen nach § 4 Abs. 7 EStG für die Einkommensteuerermittlung:

111

- § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG: für bestimmte Geschenke
- § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG: für bestimmte Bewirtungsaufwendungen
- § 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG: für bestimmte Einrichtungen, die der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung dienen
- § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen
- § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG: für häusliche Arbeitszimmer
- § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG: für die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen, soweit sie nach allgemeiner Lebensauffassung als unangemessen anzusehen sind
- §§ 4 Abs. 3, 5 EStG: nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Einnahme-/Überschussrechnung
- §§ 6 Abs. 2, 4 EStG: geringwertige Wirtschaftsgüter
- § 7a Abs. 8 EStG: Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, für die erhöhte Abschreibung bzw. Sonderabschreibung beansprucht werden.

*Hinweis***112**

Der **unterhaltsrechtliche Auskunftsanspruch** erstreckt sich zur Erfassung des Unterhaltseinkommens auf alle vorgenannten Dokumentationen. Bei der familienrechtlichen Fallbearbeitung mit Selbstständigen/Gewerbetreibenden müssen die Grundzüge der Regeln der Erfassung und Dokumentation des Handels- und des Steuerrechts erkannt und beachtet werden, weil sonst eine Ermittlung des Unterhaltseinkommens unmöglich ist.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

2. Buchführungssysteme

113 Wer verpflichtet ist, Bücher zu führen, oder dieses freiwillig tut, unterliegt besonderen Auskunfts- und Mitwirkungspflichten gegenüber den Finanzbehörden (§§ 90 ff., 93, 97 ff. AO).

Bei der Buchführung muss es sich um eine gesonderte Aufstellung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle handeln, die sich aus Geschäftsbüchern, Belegen bzw. Datenträgern ergibt.

114 Gemäß § 238 Abs. 1 S. 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 muss nur aufgrund einer Änderungsbuchung zu erfolgen,
- alle Bücher und sonstigen Unterlagen einschließlich der Belege sind geordnet und zugänglich während bestimmter Zeiträume aufzubewahren (§§ 146, 147 AO).

■ Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflichten:

115 Bei schweren Verstößen gegen diese Grundsätze kann die Buchführung verworfen werden und der Gewinn ganz oder teilweise nach § 287 ZPO bzw. § 162 AO geschätzt werden (siehe auch Abschnitt „Gewinnschätzung“).

Kriterium ist dabei der § 238 Abs. 1 S. 2 HGB, wonach es einem sachverständigen Dritten in kürzester Zeit möglich sein muss, sich über das Rechnungswesen einen Eindruck zu verschaffen. Ist das nicht möglich, kann zugeschätzt werden.

Als Erscheinungsformen kennen wir die einfache und die doppelte Buchführung. Die kameralistische Buchführung, die auf die Verrechnung von im Haushaltsplan vorgeschriebenen Einnahmen und Ausgaben mit den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben abstellt, wird auch in der öffentlichen Verwaltung praktisch nicht mehr zur Anwendung gebracht.

a) Einfache Buchführung

116 Die einfache Buchführung ist dadurch gekennzeichnet, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle lediglich mit einer Buchung, d.h. ohne Gegenbuchung erfasst werden. In einer Grundaufzeichnung (heute meist Excel-Tabelle) werden die Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge meist differenziert nach Ertrags- und Aufwandsverbuchungen aufgezeichnet. Ein Kassenbuch dient der Dokumentation der Barvorgänge. Die einfache Buchführung ist in der Praxis lediglich für Gewerbetreibende mit geringem Geschäftsumfang von Bedeutung (Handwerkerbuchhaltung), da die Aussagekraft und Kontrollmöglichkeiten über die geschäftlichen Vorgänge in einem Unternehmen erheblich eingeschränkt sind.⁴⁶

⁴⁶ Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A, Rn 271.

Hinweis

117

Gerade bei Selbstständigen nach § 18 EStG besteht nach dem Steuerrecht aufgrund der Einführung des **Formulars „EÜR“** die Möglichkeit, wieder auf die einfache Buchführung zurückzugreifen, weil das genannte Formular alle wesentlichen Informationen erfasst wie beispielsweise auch die für die steuerliche Veranlagung oder für den Unterhaltsfall stets interessierenden Privatanteile, AfA etc. Die Finanzverwaltung nimmt damit einen internen- bzw. externen Betriebsvergleich vor, der der elektronischen Datenverarbeitung überlassen bleiben kann und nur bei Auffälligkeiten eine „individuelle Betreuung“ des Sachbearbeiters zur Folge hat. In den vorgenannten Fällen kann deshalb eine einfache Buchführung vorliegen ohne gesonderte Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Überschussrechnung, da der gesetzlichen Verpflichtung nach § 4 Abs. 3 EStG allein durch die Nutzung des Formulars „EÜR“ genüge getan wird.

b) Doppelte Buchführung

Im Gegensatz zu der einfachen Buchführung werden durch die doppelte Buchführung die Geschäftsvorfälle nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht gesondert festgehalten. Jeder Geschäftsvorfall wird nach dem System der Doppik auf zwei Konten, und zwar einmal im Soll und einmal im Haben, festgehalten. Dabei werden Bestands- und Erfolgskonten geführt. Der Periodenerfolg ergibt sich sowohl aus der Bilanz als auch aus der G&V-Rechnung. Die doppelte Buchführung stellt nunmehr das handelsrechtlich allein zulässige Buchführungssystem dar, da jeder Kaufmann gemäß § 242 HGB einen mindestens aus Bilanz und G&V-Rechnung bestehenden Jahresabschluss aufzustellen hat.

118

c) Kontenarten und Kontenrahmen

Von größter Bedeutung sind zunächst einmal die **Sachkonten**, in denen die Geschäftsvorfälle des jeweiligen Geschäftsjahres verbucht werden. Dies geschieht getrennt nach Veränderung des Bestandes sowie nach Aufwand und Ertrag.

119

Daneben gibt es als weitere Untergliederungen die **Debitorenbuchführung** sowie die **Kreditorenbuchführung**, die eine weitere Untergliederung von Forderungen bzw. Verbindlichkeiten des Unternehmens mit fünfstelligen Kontonummern vornehmen.

Die Sachkonten werden wie folgt in Bestands- und Erfolgskonten unterschieden:

120



B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die in Aktiv- und Passivkonten unterteilten **Bestandskonten** zeigen das Vermögen und die Art der Finanzierung des Unternehmens. Sie münden in der Bilanz, die stichtagsbezogen ist.

121 *Hinweis*

Die Erfolgskonten stellen Unterkonten des Eigenkapitalkontos dar und sind untergliedert in Aufwands- und Ertragskonten, die in einer Periode der Gewinnermittlung anfallen und deren Ergebnis sich aus ihrer Differenz zum Jahresende in Form eines Gewinns oder eines Verlustes zeigt. Dieses Ergebnis erhöht oder reduziert das Eigenkapital.

122 Der sog. **Kontenrahmen** ist ein Organisations- und Gliederungsplan für das Rechnungswesen und dient dazu, die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Er ist nicht gesetzlich vorgeschrieben und folgt, wie auch die Datev-Kontenrahmen (Sonderkontenrahmen), üblicherweise **folgenden Kontenklassen:**

Datev SKR 03

Kontenklasse 0
Kontenklasse 1
Kontenklasse 2
Kontenklasse 3
Kontenklasse 4
Kontenklasse 7
Kontenklasse 8
Kontenklasse 9

Datev SKR 04

Kontenklasse 0–1
Kontenklasse 2–3
Kontenklasse 4
Kontenklasse 5

Kontenklasse 6
Kontenklasse 7
Kontenklasse 9

Prozessgliederungsprinzip

Anlage- und Kapitalkonten
Finanz- und Privatkonten
Abgrenzungskonten
Wareneingangs- und Bestandskonten
betriebliche Aufwendungen
Bestände an Erzeugnissen
Erlöskonten
Vortragkonten

Abschlussgliederungsprinzip

Aktiva
Passiva
betriebliche Erträge
Materialaufwendungen sowie
Fremdleistungen
sonstiger betrieblicher Aufwand
sonstige Erträge und Aufwendungen
Vortragkonten

d) **Doppelte Buchführung nach Pacioli-Erstellung und Prüfung von Verbuchungen und Buchungssätzen**

123 Unabhängig von dem Faktum, dass der Jahresabschluss nur Parteivortrag darstellt, zeigen die Schlussbilanzwerte von den Eröffnungsbilanzwerten ausgehend das Ergebnis der Verbuchungen über ein Geschäftsjahr, korrigiert um die Jahresabschlussverbuchungen.

124 *Hinweis*

Eine vorgelegte Gewinnermittlung besagt nicht, dass die darin zusammengefassten Geschäftsvorfälle, die im laufenden Geschäftsjahr angefallen sind, ordnungsgemäß erfasst und verbucht worden sind. Eine lückenlose Überprüfung des „Parteivortrags“ ist also letztlich nur dann möglich, wenn die Geschäftsvorfälle progressiv und retrograd nachvollzogen werden können. Der Geschäftsvorfall muss sich also vom Beleg bis zum Jahresabschluss und umgekehrt nachvollziehen lassen.

Der Familienrechtler muss daher Elementarkenntnisse der Buchführung haben, da die Prüfung des Rechnungswesens nur die umgekehrte Seite der Aufstellung ist. Die Elementarkenntnisse der Buchführung werden im Folgenden dargestellt.

125

Das angesprochene und oben schon dargestellte Buchführungssystem der doppelten Buchführung wurde bereits im Jahre 1497 von dem Zisterziensermönch und Mathematikprofessor **Patioli** entwickelt und wird heute noch, auch von modernsten EDV-Systemen, angewendet.

Es handelt sich um ein reines Erfassungs- und Dokumentationsystem, das ohne jegliche Bewertung der Geschäftsvorfälle auskommt. Es basiert auf nur sieben Regeln, wobei eine rein formaler Natur ist, drei sich auf Bestandskonten (siehe ausführlich bei Aktiva und Passiva zum Betriebsvermögensvergleich) und drei sich auf Erfolgskonten beziehen. Voraussetzung für das Verständnis der folgenden Regeln ist das Wissen, was Bestandskonten und Erfolgskonten sind.

Darstellungshinweis: „Links“ steht für die Sollbuchung; „rechts“ steht für die Habenbuchung.

126

1 aktive Bestandskonten

Anfangsbestand steht links

Endbestand steht rechts

Zugang steht links

Abgang steht rechts

2 passive Bestandskonten

Abgang steht links

Anfangsbestand steht rechts

Endbestand steht links

Zugang steht rechts

3 Buchungssätze (formale Regel)

erst Soll Konto,

dann Haben Konto nennen

4 Aufwand

Aufwand wird links gebucht

5 Ertrag

Ertrag wird rechts gebucht

6 G&V

Aufwand wird links gebucht

Ertrag rechts

(Zusammenfassung der Regeln 4 und 5)

7 Eigenkapital

Endbestand steht links

Anfangsbestand steht rechts

Abgang steht links

Zugang steht rechts

Beispiele

Geschäftsvorfall 1:

Eine Maschine im Wert von 100.000 EUR wird auf Ziel gekauft, also finanziert.

Es werden die Regeln 1 und 2 tangiert.

Der Zugang ist links beim aktiven Bestandskonto im Soll zu buchen, während der Zugang beim passiven Bestandskonto, bei den Verbindlichkeiten rechts zu buchen ist.

Der Buchungssatz lautet dann:

*„Anlagevermögen an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
100.000 EUR“*

Geschäftsvorfall 2:

Ein Unternehmen hat eine Warenlieferung in Höhe von 10.000 EUR netto, Rechnungsbetrag 11.900 EUR, vorgenommen.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die G&V-Konten haben keine Vorträge aus den Vorjahren, sondern zeigen ausschließlich die Geschäftsvorfälle der laufenden Periode.

Hier sind die Regeln 1 und 5 und auch die Regel 2 angesprochen, so dass der zusammengesetzte Buchungssatz lautet:

„Forderungen (Umlaufvermögen/Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, 10.000 €, und 1.900 € Vorsteuerforderung) 11.900 EUR an Erträge 10.000 EUR und an Umsatzsteuerverbindlichkeiten 1.900 EUR“⁴⁷

VII. Betriebsvermögensvergleich

1. Begriff des Betriebsvermögens

- 127** Beim Betriebsvermögen/Reinvermögen nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Vermögen und den Schulden des Betriebs. Betriebsvermögen ist folglich das Betriebsreinvermögen, in der Bilanz ausgedrückt durch das „Eigenkapital“.

Beispiel

Folgende Wirtschaftsgüter werden durch eine Inventur festgestellt:

Vermögen

Betriebs- und Geschäftsausstattung	50.000 EUR	
Waren	30.000 EUR	
Forderungen aus L+L	20.000 EUR	
Kassenbestand	10.000 EUR	110.000 EUR
- Schulden		
Verbindlichkeiten aus L+L	30.000 EUR	
Bankverbindlichkeiten	20.000 EUR	-50.000 EUR
= Betriebsvermögen		60.000 EUR

Lösung

Der Betrieb verfügt über ein **Vermögen** in Höhe von 60.000 EUR.

- 128** Wenn die Schulden das Vermögen übersteigen, spricht man auch von einem **negativen Betriebsvermögen**.

Beispiel

Vermögen	300.000 EUR
- Schulden	-400.000 EUR
= negatives Betriebsvermögen	-100.000 EUR

Lösung

Der Betrieb hat **Schulden** in Höhe von 100.000 EUR.

⁴⁷ Wer noch üben möchte, sei auf die Beispiele bei *Wendll/Staudigl*, § 1 Rn 133 ff. und folgendes Beispiel zur Bilanzentwicklung verwiesen!

■ Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG

Der Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 EStG definiert sich durch den Vergleich des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

129

Beispiel

Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres	
per 31.12.2007	100.000 EUR
- Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres per 31.12.2006	-50.000 EUR
Unterschiedsbetrag	+50.000 EUR

Ist das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres niedriger als am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, so ist der Unterschiedsbetrag negativ. Dieser Unterschiedsbetrag ist noch um die Entnahmen und Einlagen zu berichtigen, um den **Gewinn** zu ermitteln.

130

■ Entnahmen

Bei den **Entnahmen**, d.h. bei den Privatentnahmen, handelt es sich um alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt und für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.

131

■ Einlagen

Im Gegensatz hierzu handelt es sich um **Einlagen**, d.h. Privateinlagen, wenn der Steuerpflichtige im Laufe des Wirtschaftsjahres aus seinem Privatvermögen dem Betrieb Wirtschaftsgüter, wie z.B. Bargeld zugeführt hat (§ 4 Abs. 1 S. 2, S. 5 EStG).

132

Da der steuerliche Gewinn nur die Vermögensänderung im betrieblichen Bereich sein kann, müssen folgerichtig Vermögenserhöhungen, die aus Einlagen resultieren, gekürzt und andererseits Vermögenminderungen, die durch Entnahmen entstanden sind, wieder hinzugerechnet werden.

Beispiel

Das Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden beträgt nach der Bilanz zum 31.12.2007 100.000 EUR und nach der Bilanz zum 31.12.2006 50.000 EUR.

Im Jahr 2007 hat der Steuerpflichtige für 20.000 EUR Waren entnommen und von seinem privaten Sparkonto 40.000 EUR abgehoben und damit Verbindlichkeiten des Betriebes beglichen.

Lösung

Der Gewinn für 2007 errechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen am Schluss des WJ 2007	100.000 EUR
- Betriebsvermögen am Schluss des WJ 2006	-50.000 EUR
= Unterschiedsbetrag	+50.000 EUR
+ Entnahmen 2007	+20.000 EUR
- Einlagen 2007	-40.000 EUR
= Gewinn aus Gewerbebetrieb 2007	30.000 EUR

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

2. Betriebsvermögensvergleich im Sinne von § 4 Abs. 1 EStG

133 Diese Gewinnermittlungsart kommt in der Regel nur für Land- und Forstwirte, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen sowie für selbstständig Tätige, die freiwillig Bücher führen, in Betracht. Hierbei sind nur die einkommensteuerrechtlichen, nicht jedoch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten.

134 Für Gewerbetreibende, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen, gelten die Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 EStG zusätzlich.

Diese sind buchführungspflichtig, wenn sie Kaufleute sind oder wenn eine der folgenden, in § 141 AO genannten, Grenzen überschritten wird:

- Umsätze von **mehr als 500.000 EUR** im Kalenderjahr (bis 2006: 350.000 EUR)

oder

- Gewinn aus Gewerbebetrieb von **mehr als 50.000 EUR** im Wirtschaftsjahr (bis 2007: 30.000 EUR)

135 *Hinweis*

Im Gegensatz zu der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht nur die einkommensteuerrechtlichen, sondern auch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zu beachten. Für sie gelten z.B. bei der Bewertung des Umlaufvermögens die Grundsätze des **Niederstwertprinzips** sowie die Grundsätze der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Nach dem Niederstwertprinzip müssen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgrund einer dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis (Teilwert) angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 HGB; R 6.8, Abs. 1 S. 3 EStR 2005).

Beispiel

A ermittelt seinen Gewinn nach § 5 EStG.

Er hat Waren in Höhe von 20.000 EUR angeschafft.

Am Bilanzstichtag beträgt der Marktpreis (Teilwert) 10.000 EUR.

Die Wertminderung ist voraussichtlich von Dauer.

Lösung

A **muss** die Waren mit dem niedrigeren Teilwert, dh gewinnreduzierend, von 10.000 EUR bilanzieren.

Er hat kein Wahlrecht!

a) Bilanzaufbau nach § 266 HGB

136

Aktiva

- A. Anlagevermögen
 - I. Immaterielle Wirtschaftsgüter
 - II. Sachanlagen
 - III. Finanzanlagen im AV
- B. Umlaufvermögen
 - I. Vorräte
 - II. Forderungen
 - III. Wertpapiere im UV

Passiva

- A. Eigenkapital
 - I. Gezeichnetes Kapital
 - II. Kapitalrücklage
 - III. Gewinnrücklage
 - IV. Gewinn-/Verlustvortrag
 - V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- B. Rückstellungen

IV. Liquide Mittel	
C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
	I. Verbindlichkeiten ggü Kreditinstituten
	II. Verbindlichkeiten aus L&L
	III. sonstige Verbindlichkeiten
	D. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Die vorstehende Tabelle zeigt den Bilanzaufbau nach § 266 HGB in seinen wesentlichen Elementen. Finanzanlagen/Wertpapiere können beispielsweise im Anlagevermögen, aber auch im Umlaufvermögen erscheinen. Auf die allgemeine Abgrenzung zwischen dem Anlagevermögen und dem Umlaufvermögen und seinen höchst unterschiedlichen Formen der Wertberichtigung wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen. Die einzelnen Positionen der Bilanz sowie deren Wertberichtigungen werden weiter unten detailliert dargestellt.

137

Das hier dargestellte „Eigenkapital“ entspricht der Gliederung des Eigenkapitals einer Kapitalgesellschaft. Ist das Eigenkapital aufgezehrt, kann es auf der Passivseite mit einem Minuszeichen erscheinen (!) oder auf der Aktivseite an deren Ende, um in jedem Fall das Wesen der Bilanz, aus dem italienischen Wort für Waage abgeleitet, aufrecht zu erhalten.

Hinweis

Die Bilanz ist eine von statischen Gesichtspunkten geprägte Bestandsrechnung. Sie ist perioden- und stichtagsbezogen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen. Eine Entwicklung der einzelnen Bestandskonten lässt sich nur aus dem Vergleich mehrerer Bilanzen ableiten (siehe auch unter „interner Betriebsvergleich“).

Auf der Aktivseite sind die Vermögenswerte des Betriebes dargestellt. Die Passivseite weist das Eigen- und Fremdkapital, das dem Betrieb von den Kapitalgebern zur Verfügung gestellt worden ist, also die Finanzierung des Unternehmens, aus.

138

b) Methode der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG anhand eines Beispiels

Im Folgenden wird die Wirkungsweise des Betriebsvermögensvergleichs anhand eines einfachen Beispiels dargestellt. Da ohne Gewinn- und Verlustkonto gearbeitet wird, zeigt dieses Beispiel die Wirkungsweise des Betriebsvermögensvergleichs in reinster Form. Gleichzeitig macht es anschaulich deutlich, dass das Gewinn- und Verlustkonto nur ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos ist. Da in der Realität der Umfang der Geschäftsvorfälle erheblich umfangreicher ist, bedarf der Ausweis in den einzelnen Sachkonten, aber auch in der Gewinn- und Verlustrechnung einer weitergehenden Differenzierung, damit das Rechnungswesen seiner Ausweis- und Dokumentationsfunktion nachkommen kann.

139

Beispiel zur Arbeitsweise des Betriebsvermögensvergleichs

Rechtsanwalt R. macht sich selbstständig.

Da er auch Steuerberatung und Buchführung anbieten möchte, will er seine Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln.

Er verfügt über ein Eigenkapital von 50.000 EUR und nimmt darüber hinaus bei der Bank einen Kredit in Höhe von 150.000 EUR auf.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?*Lösung*

Die Eröffnungsbilanz von R sieht wie folgt aus:

Aktiva		Passiva	
Bank	200.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
		Darlehen	150.000 EUR
Bilanzsumme	200.000 EUR	Bilanzsumme	200.000 EUR

140**Ferner**

Für Inventar und Bürogeräte erhält er von einem Lieferanten eine Rechnung über 119.000 EUR brutto mit einem Zahlungsziel von drei Monaten.

Lösung

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
Bank	200.000 EUR	Darlehen	150.000 EUR
Vorsteuerforderung	19.000 EUR	Verbindlichkeiten	119.000 EUR
Bilanzsumme	319.000 EUR	Bilanzsumme	319.000 EUR

Bilanzierungstechnisch führt der Geschäftsvorfall zu einer sog. Bilanzverlängerung, d.h. also zu einer Erhöhung der Bilanzsumme.

Würde der Steuerpflichtige eine Einnahmen-/Überschussrechnung erstellen, würde bei diesem Geschäftsvorfall keinerlei Buchung erfolgen, da es am Geldfluss fehlt.

Das bilanzierende Unternehmen muss aber dem Realisationsprinzip folgen und bucht den Geschäftsvorfall.

Dies gilt umgekehrt auch für die Forderungsverbuchung.

141**Ferner**

Nach zwei Monaten zahlt R per Bankanweisung die Rechnung des Lieferanten in Höhe von 119.000 EUR brutto.

Die Vorsteuer wird ihm durch die Umsatzsteuervoranmeldung erstattet, ohne dass er zu diesem Zeitpunkt schon Erlöse hat.

Lösung

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Darlehen	150.000 EUR
Bilanzsumme	200.000 EUR	Bilanzsumme	200.000 EUR

Hier liegt bilanztechnisch eine Bilanzverkürzung durch eine Reduzierung der Bilanzsumme vor.

Die Verbindlichkeit gegenüber dem Lieferanten ist vollständig, brutto, erloschen.

Zwischen Unternehmern im umsatzsteuerlichen Sinne stellt die Umsatzsteuer nur eine durchlaufende Position dar. Bei Geschäftsvorfällen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zwischen Unternehmern zahlt niemand die Umsatzsteuer. Dies ist allein Aufgabe eines nichtunternehmerischen Endverbrauchers.

142**Ferner**

Im Laufe des Geschäftsjahres kann R gegenüber einem Mandanten eine Honorarrechnung in Höhe von brutto 35.700 EUR stellen.

Lösung

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	80.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Darlehen	150.000 EUR
Forderung	35.700 EUR	Umsatzsteuerverbindlichkeit	5.700 EUR
Bilanzsumme	235.700 EUR	Bilanzsumme	235.700 EUR

Auch hier wird der Geschäftsvorfall in einer Einnahmen-/Überschussrechnung nicht gebucht, weil es am Geldfluss fehlt.

In diesem Beispiel zeigt sich die erfolgswirksame Buchung durch Erhöhung des Eigenkapitals um netto 30.000 EUR.

Ausgewiesen wird aber auch eine Umsatzsteuerverbindlichkeit in Höhe von 5.700 € (Ausweis der Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten!).

Ferner**143**

Am Jahresende zahlt R 100.000 EUR an Bankverbindlichkeiten zurück.

Die AfA beläuft sich auf 20 % des Anlagevermögens.

Lösung

Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen	80.000 EUR	Eigenkapital	60.000 EUR
Forderung	35.700 EUR	Darlehen	50.000 EUR
		Umsatzsteuer	5.700 EUR
Bilanzsumme	115.700 EUR	Bilanzsumme	115.700 EUR

Die vorstehende Bilanz ist die Abschlussbilanz des Geschäftsjahres zum 31.12.

Sie ist gleichzeitig auch Eröffnungsbilanz für das kommende Geschäftsjahr.

Das Anlagevermögen reduziert sich um 20.000 EUR durch die Abschreibung.

Auf der Passivseite reduziert sich das Eigenkapital aufgrund des AfA-Aufwandes in gleicher Höhe.

Die Tilgung der Darlehensverbindlichkeit ist erfolgsneutral und führt mit der AfA zu einer Bilanzverkürzung.

Das Ergebnis, der Gewinn, d.h. das zu versteuernde Einkommen aus dem Unternehmen beläuft sich auf 60.000 EUR.

Ergebnis des Beispiels: Das Eigenkapital am Schluss des Geschäftsjahres mit 60.000 EUR abzüglich 50.000 EUR Eigenkapital zu Beginn des Geschäftsjahres ergeben den Gewinn iHv 10.000 EUR.

Da die Forderung am 31.12. noch nicht ausgeglichen ist, würde bei der Einnahmen-/Überschussrechnung dieser Geschäftsvorfall erfolgswirksam noch nicht erscheinen. Das Unternehmen hätte dann einen Verlust in Höhe der AfA von 20.000 EUR gemacht.

Die Bedeutung von erfolgswirksamen Verbuchungen bei einer Finanzbuchhaltung, bzw bei einer Einnahmen-Überschussrechnung wird im nächsten Abschnitt weiter beleuchtet. **144**

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

c) Erfolgswirksamkeit bei Bilanzierung versus Einnahmen-/Überschussrechnung

145 Die im Abschnitt zuvor dargestellten erfolgswirksamen Buchungen sollen noch an einem weiteren Beispiel verdeutlicht werden.

146 *Hinweis*

Dies ist auch für die unterhaltsrechtliche Betrachtung von besonderer Bedeutung, weil hierbei eine Ungleichbehandlung hingenommen wird.

Aus diesem Grund muss von jedem Unternehmer, der eine Einnahmen-/Überschussrechnung erstellt, unterhaltsrechtlich eine Bilanz verlangt werden!

147 In dem folgenden Beispiel handelt es sich um ein holzverarbeitendes Unternehmen, wobei bei einem Gewerbetreibenden allein wegen der Größenklassen nach § 141 AO entschieden wird, ob eine Finanzbuchhaltung (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) zu erstellen ist oder ob eine Einnahmen-/Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ausreicht.

Das Beispiel zeigt nur Erfolgsauswirkungen von Geschäftsvorfällen.

Geschäftsvorfall	§§ 4 Abs. 1, 5 EStG	§ 4 Abs. 3 EStG
Kauf von Anlagevermögen		
Kauf von Holz/Umlaufvermögen		-10.000 EUR
Holzverarbeitung zu Fenstern minus	20.000 EUR	
Reduzierung des Lagerbestandes	-5.000 EUR	
Verkauf von Fenstern	40.000 EUR	40.000 EUR
	-15.000 EUR	
Abschreibung Anlagevermögen	-10.000 EUR	-10.000 EUR
Wertberichtigung	-1.000 EUR	
Gewinnauswirkung	29.000 EUR	20.000 EUR

Der Materialeinkauf ist nur bei der Einnahmen-/Überschussrechnung erfolgswirksam.

Die „Produktion auf Lager“ führt beim bilanzierenden Unternehmen zur Aktivierung von teulfertigen Erzeugnissen im Umlaufvermögen (siehe dort).

Der aktivierte Betrag der teulfertigen Leistungen in Höhe von 15.000 EUR ist bei der Forderungsbuchung in Abzug zu bringen.

Auch zeigt das kleine Beispiel, dass die Wertberichtigung des Lagerbestandes durch eine vorgenommene Teilwertabschreibung (siehe dort) nur bilanzierenden Unternehmen möglich ist.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass das bilanzierende Unternehmen zeitlich früher und zudem einen höheren Gewinn ausweist.

Dies ist immer dann der Fall, wenn Wareneinkauf und Warenverkauf in einer Periode nicht identisch sind.

148 *Hinweis*

Ein Korrekturposten bei der Bilanzierung ist die Verbuchung der Bestandsveränderungen aufgrund der **Inventur**, so dass auch unterhaltsrechtlich ordnungsgemäße Inventurerstellung stets zu überprüfen ist. Dies ist insbesondere auch bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu beachten.

3. Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz i.S.v. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG spricht man, wenn bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG für den Ansatz des Betriebsvermögens die Vorschriften des Handelsrechts maßgeblich sind. **149**

4. Betriebsvermögen

Eine klare Abgrenzung zwischen den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und den Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist vorzunehmen, um die Wirtschaftsgüter in den Vermögensvergleich mit einzubeziehen. **150**

Unterhaltsrechtlich werden hier die Weichen gestellt, um die betriebliche Veranlassung von der Privatsphäre abzugrenzen.

Man unterscheidet innerhalb des Betriebsvermögens zwischen dem notwendigen Betriebsvermögen und dem gewillkürten Betriebsvermögen.

a) Notwendiges Betriebsvermögen

Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2005 gehören zum notwendigen Betriebsvermögen: **151**

- Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt werden oder dazu bestimmt sind

und

- Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden.

Beispiel

Unternehmer A ist Eigentümer mehrerer Fahrzeuge, die nur betrieblich genutzt werden.

Lösung

Die Fahrzeuge gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, weil sie ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke bestimmt sind und genutzt werden.

b) Notwendiges Privatvermögen

Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2005 gehören zum notwendigen Privatvermögen: **152**

- Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für private Zwecke genutzt werden oder dazu bestimmt sind

und

- Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke oder Grundstücksteile sind und die zu mehr als 90 % privat genutzt werden.

Beispiel

Unternehmer A erwirbt ein Kraftfahrzeug, das er zu 96 % privat und zu 4 % betrieblich nutzt.

Lösung

Hier gehört das Kraftfahrzeug im vollen Umfang zum notwendigen Privatvermögen, weil die private Nutzung mehr als 90 % beträgt (R 4.2 Abs. 1 S. 5 EStR 2005).

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

c) Gewillkürtes Betriebsvermögen

153 Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2005 gehören zum gewillkürten Betriebsvermögen:

- Wirtschaftsgüter, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und diesen zu fördern bestimmt und geeignet sind

und

- Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören, also mindestens 10 % aber höchstens 50 % betrieblich genutzt werden.

Der Steuerpflichtige hat die Wahl, gewillkürtes Betriebsvermögen entweder dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzuordnen.

154 *Hinweis*

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, müssen diese Zuordnung ausdrücklich in ihrer Buchführung kenntlich machen.

Beispiel

Unternehmer A, der seinen Gewinn nach § 5 EStG ermittelt, hat ein Kraftfahrzeug, das er zu 45 % betrieblich und zu 55 % privat nutzt.

Lösung

A kann dieses Fahrzeug als gewillkürtes Betriebsvermögen behandeln, da dieses weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehört und das Kraftfahrzeug zu 10 % bis 50 % (hier 45 %) betrieblich genutzt wird.

Teilt A das Kraftfahrzeug seinem Betriebsvermögen zu, muss er dies eindeutig in seiner Buchführung durch Aktivierung zum Ausdruck bringen.

A kann hier nicht die 1 %-Regelung in Anspruch nehmen, weil das Kraftfahrzeug nicht mehr als 50 % betrieblich genutzt wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG).

155 Wird z.B. ein **Gebäude** gemischt genutzt, ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut. Das Gebäude steht insoweit in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen (R 4.2 Abs. 4 S. 1 EStR 2005).

Beispiel

R ist Eigentümer eines Geschäfts- und Wohnhauses und betreibt im Erdgeschoss eine Anwaltskanzlei.

Die erste Etage vermietet er an seine Bürovorsteherin, die zweite Etage nutzt er zu eigenen Wohnzwecken.

Lösung

Das Erdgeschoss notwendiges Betriebsvermögen dar, während das zweite Obergeschoss notwendiges Privatvermögen ist.

Das erste Obergeschoss ist gewillkürtes Betriebsvermögen, das R entweder seinem Betriebsvermögen oder seinem Privatvermögen zuordnen kann (R 4.2 Abs. 9 EStR 2005).

Hinweis

156

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt werden, wenn der Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 EUR beträgt (§ 8 EStDV).

5. Gewinnauswirkung und Bewertung im Steuer- und Familienrecht, insb. Anschaffungs- und Herstellungskosten und AfA, §§ 5 bis 7k EStG

a) Bewertungsgrundsätze

Unterhaltsrelevanz

157

Änderungen in der Bewertung von Wirtschaftsgütern (hier des Anlagevermögens) sind erfolgswirksam und wirken sich damit auf das unterhaltsrechtliche Einkommen aus!

§ 252 HGB benennt folgende Bewertungsgrundsätze:

158

- Grundsatz der Bilanzidentität
- Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Grundsatz der Einzelbewertung
- Grundsatz der Vorsicht
- Grundsatz der periodengerechten Aufwands- und Ertragsabgrenzung
- Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethoden

Bei der Bewertung werden Wirtschaftsgüter der Bilanz einem bestimmten Euro-Betrag zugeordnet. Um diesen Betrag ermitteln zu können, werden Bewertungsmaßstäbe benötigt.

Folgende Bewertungsmaßstäbe sind bilanzrechtlich zu unterscheiden:

Handelsrecht	Steuerrecht
Anschaffungskosten	Anschaffungskosten
Herstellungskosten	Herstellungskosten
fortgeführte AK/HK	fortgeführte AK/HK
Börsen- oder Marktpreis beizulegender Wert	Teilwert

Hinweis

160

Die Bewertungsvorschriften geben im Einzelnen vor, welche Bewertungsmaßstäbe anzuwenden sind. Sie gelten allerdings nur für die Bewertung des Betriebsvermögens.

b) Anschaffungs- und Herstellungskosten, § 255 HGB

Anschaffungskosten

161

Die Anschaffungskosten ergeben sich aus:

Kaufpreis (Anschaffungspreis)

+ Anschaffungsnebenkosten (ANK)

- Anschaffungspreisminderungen

= **Anschaffungskosten (AK)**

Anschaffungsnebenkosten sind Kosten, die neben dem Kaufpreis anfallen, z.B.

162

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

bei Grundstücken:

- Maklerprovisionen netto
- Vermessungsgebühren netto
- Notargebühren netto
- Grundbuchgebühren
- Grunderwerbsteuer (§ 11 GrEStG, 3,5 % des Kaufpreises)

163 Bei anderen Vermögensgegenständen:

- Eingangsprovisionen netto
- Eingangsfrachten netto
- Anfuhr- und Abladeposten netto
- Transportversicherungen
- Montagekosten netto

164 Preiserminderungen für die Anschaffungskosten sind:

- Rabatte netto
- Skonti netto
- Boni netto
- Preisnachlässe netto

165 *Hinweis*

Geldbeschaffungskosten wie Zinsen, Damnum, Wechseldiskont, die bei der Finanzierung anfallen, sowie anrechenbare Vorsteuer fallen nicht unter die Anschaffungskosten.

Beispiel

Unternehmer A kauft 2008 ein Wirtschaftsgut des beweglichen Anlagevermögens.

Der Verkäufer V verteilt Rechnung wie folgt:

Wirtschaftsgut netto	100.000 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	19.000 EUR
Rechnungsbetrag	119.000 EUR

166 **Ferner**

A zahlt diese unter Abzug von 2 % Skonto.

Für Transportkosten erhält er von F folgende Rechnung:

Transportkosten netto	10.000 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	1.900 EUR
Rechnungsbetrag	11.900 EUR

167 **Ferner**

A bezahlt diese Rechnung ohne Abzug von Skonto.

Lösung

Die Anschaffungskosten ermitteln sich wie folgt:

Kaufpreis netto	100.000 EUR
+ Anschaffungsnebenkosten	10.000 EUR
- Anschaffungspreisminderung netto (2 % v. 100.000 EUR)	-2.000 EUR
Anschaffungskosten	108.000 EUR

Die Bewertung für **selbst hergestellte Wirtschaftsgüter** richtet sich nach den Herstellungskosten. Es handelt sich hierbei um Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, d.h. um Erzeugnisse. Allerdings können auch Gebäude selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sein.

168

■ Herstellungskosten

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Sachgütern und die Inanspruchnahme von Diensten die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinaus gehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 HGB).

169

Zu den Herstellungskosten gehören handelsrechtlich mindestens nach § 255 Abs. 2 S. 2 HGB die

Materialeinzelkosten

+ Fertigungseinzelkosten

+ Sondereinzelkosten der Fertigung

= Wertuntergrenze der Herstellungskosten (HK)

Steuerrechtlich sind die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten, die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie die Materialgemeinkosten und die Fertigungsgemeinkosten in die zu aktivierenden Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 EStR 2005).

Zu den Materialgemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten gehören nach R 6.3 Abs. 2 EStR 2005 z.B. Aufwendungen für folgende Kostenstellen:

- Lagerhaltung, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials
- Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung
- Werkzeuglager
- Betriebsleitung, Raumkosten, Sachversicherungen
- Unfallstationen und Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten
- Lohnbüro, soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden

Hinweis

170

Nicht in die **Herstellungskosten** müssen allgemeine Verwaltungskosten wie z.B. Aufwendungen für die Geschäftsleitung oder das Rechnungswesen eingerechnet werden. Ferner dürfen nicht mit einbezogen werden die Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 S. 6 HGB). Ebenfalls nicht zu den Herstellungskosten gehören die Zinsen für Fremdkapital. Eine Ausnahme gilt für Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird. Diese sind bei der Bewertung hergestellter Vermögensgegenstände anzusetzen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 HGB; R 6.3 Abs. 4 EStR 2005).

Die Ermittlung erfolgt über den Betriebsabrechnungsbogen (BAB), auf den ein unterhaltsrechtlicher Auskunft- und Beleganspruch besteht.

c) Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Nach § 7 EStG sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten die um die Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

171

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Beispiel

Anschaffungskosten	500.000 EUR
- AfA nach § 7 EStG	- 125.000 EUR
= fortgeführte Anschaffungskosten	375.000 EUR

d) Systematisierung der einzelnen Wirtschaftsgüter/Vermögenswerte in der Steuerbilanz

172 Zum Zweck der Bewertung werden Bilanzposten in § 266 HGB, § 6 EStG wie folgt eingeteilt:

1. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
 - Immaterielle Wirtschaftsgüter z.B. Geschäfts- oder Firmenwert
 - Gebäude
 - Maschinen
 - Maschinelle Anlagen
 - Kraftfahrzeuge
 - Betriebs- und Geschäftsausstattung
2. andere als in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannte Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG wie
 - Grund- und Boden
 - Beteiligungen
 - Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens
 - Vorräte (z.B. Waren)
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Wertpapiere
 - Kassenbestand
 - Guthaben bei Kreditinstituten
3. Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)
 - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - Sonstige Verbindlichkeiten

■ Wichtige Abgrenzungen für die Bewertung:

173 Wirtschaftsgüter, die am Bilanzstichtag dazu bestimmt sind, **dauernd** dem Betrieb zu dienen, gehören zum **Anlagevermögen** (R 6.1 Abs. 1 S. 1 EStR 2005). Dafür ist allein die Zweckbestimmung von Bedeutung. Zum **Umlaufvermögen** teilt man Wirtschaftsgüter ein, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, z.B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (R 6.1 Abs. 2 EStR 2005).

Beispiel

Das Kfz des Rechtsanwalts R ist Anlagevermögen; die Gebrauchtwagen des Kfz-Händlers sind Umlaufvermögen.

Diese Abgrenzung gilt nicht nur für Sachanlagen, sondern auch für immaterielle Wirtschaftsgüter und Finanzanlagen.

e) Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

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

(beispielhaft dem Einlagewert), vermindert um bestimmte Abzüge angesetzt. Erstreckt sich die Nutzung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von **mehr als einem Jahr**, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt.

Hinweis

175

Der Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AHK), der auf ein Jahr entfällt, wird als **AfA** bezeichnet.

Hierbei werden **AfA-Methoden** angewendet, die nach § 7 EStG wie folgt zu unterscheiden sind:

176

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

f) Teilwertabschreibung und ihre Bedeutung im Familienrecht

■ Unterhaltsrelevanz

177

Gewinnreduzierend und damit für die Einkommensermittlung von größter Bedeutung ist die Teilwertabschreibung, die von Familienrechtlern praktisch nicht beachtet wird und mindestens dieselbe wirtschaftliche Bedeutung hat wie die AfA. Im Gegensatz zur AfA, die nur für das Anlagevermögen relevant ist, gilt die Teilwertabschreibung auch für das Umlaufvermögen. Gerade der in Anspruch genommene Unterhaltsschuldner wird ein Interesse haben, seine Einkünfte über dieses Institut zu reduzieren, was der allgemeinen Beobachtung durch den Familienrechtler – mangels Bekanntheit – entgeht, woraus ein **Hafungsrisiko** resultiert.

■ Teilwert

Was ist unter dem steuerrechtlichen Begriff des Teilwerts zu verstehen? Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (gleichlautend § 10 BewG) ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (going concern-Prinzip). Die Funktion des Teilwerts ist ein Wertansatz anstelle des Wertansatzes nach den Anschaffungskosten. Dieser Wertansatz der Steuerbilanz gleicht dem sog. beizulegenden Wert der Handelsbilanz. Es muss aber eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegen, d.h. ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Wertes des Wirtschaftsgutes unter den maßgeblichen Buchwert. Eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus.⁴⁸

178

⁴⁸ BMF-Schreiben v. 25.2.2000, BStBl 2000 I 372, Rn 3.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

■ Ziel der Teilwertabschreibung

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

■ Teilwertabschreibung im abnutzbaren Anlagevermögen

- 180** Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts am Bilanzstichtag mindestens für eine halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Die verbleibende Nutzungsdauer ist für Gebäude nach § 7 Abs.4 und 5 EStG, für andere Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen.⁴⁹

Beispiel

Ein Unternehmen hat eine Maschine zu Anschaffungskosten von 100.000 EUR erworben.

Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10.000 EUR.

Im zweiten Jahr beträgt der Teilwert beispielsweise wegen eines Schadensfalls nur noch 30.000 EUR bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Lösung

Hier ist (auf einen Schlag!) gewinnreduzierend eine Teilwertabschreibung von 30.000 EUR zulässig.

Die Minderung ist voraussichtlich auch von Dauer, weil der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren, d.h. erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht wird.⁵⁰

Abwandlung des Beispiels

Der Teilwert beträgt 50.000 EUR.

Lösung

Eine Teilwertabschreibung in der Höhe von 50.000 EUR ist nicht zulässig.

Die Minderung ist voraussichtlich nicht von Dauer, da der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung schon nach drei Jahren und damit früher als nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht wird.

Teilwertabschreibung bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen

- 181** Für die Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden.

Kursschwankungen von börsennotierten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stellen eine nur vorübergehende Wertminderung dar und berechtigen deshalb nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwertes.⁵¹

⁴⁹ BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 6.

⁵⁰ BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 7, 8; weitergehend FG Münster, das die Teilwertabschreibung auch dann zulässt, wenn die Wertminderung durch Normal-AfA bei weniger als die Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht wird, EFG 2005, 683, siehe folgendes Beispiel.

⁵¹ BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 11.

Beispiel

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

Lösung

Eine Teilwertabschreibung ist unzulässig.

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

Entgegen dieser Ansicht im BMF-Schreiben hat der BFH⁵² eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG bei börsennotierten Aktien angenommen, die als Finanzanlagen gehalten werden, wenn der Börsenwert zum Stichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen (im Entscheidungsfall Anschaffungskosten von Infineon-Aktien mit 44,50 EUR pro Stück, Wert am Bilanzstichtag 22,70 EUR pro Stück und Wert bei Aufstellung der Bilanz 26,00 EUR pro Stück).

Überzeugend führte der BFH hier wörtlich aus:

„Spiegelt aber der aktuelle Börsenkurs die Einschätzung der Marktteilnehmer (auch über die künftige Entwicklung des Börsenkurses wider, kann vom Bilanzierenden nicht erwartet werden, dass er über bessere prognostische Fähigkeiten verfügt als der Markt. Der Börsenkurs ist dann nicht nur identisch mit dem jeweils beizulegenden Wert, sondern er ist – mangels besserer Erkenntnismöglichkeiten – als der dauerhafte Wert der Bilanz zugrunde zulegen.“

Im konkreten Beispielfall war eine Teilwertabschreibung auf 26 EUR möglich!

■ Teilwertberichtigung im Umlaufvermögen

Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch gehalten. Demgemäß kommt dem Zeitpunkt der Verwendung oder Veräußerung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorausgegangen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer.⁵³

182

Beispiel

Der Kaufmann/Unterhaltsschuldner hat eine Forderung aus einem Kredit im Nennwert von 100.000 EUR an der Y-KG. Wegen unerwarteter Zahlungsausfälle ist die Y-KG im Laufe des Wirtschaftsjahres notleidend geworden.

Am Bilanzstichtag kann die Forderung deshalb nur in Höhe von 20 % bedient werden. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung stellt die Y-KG wider Erwarten eine Sicherung in Höhe von 30 % der Forderung.

⁵² BFH v. 26.9.2007, BFH/NV 2008, 432.

⁵³ BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 23.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Steuerpflichtigen in Höhe von 80 % zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden konnte.

Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Ein unerwartetes Ereignis dieser Art ist jedoch keine zusätzliche Erkenntnis.⁵⁴

■ Wertaufholungsgebot

- 183** Hat sich der Wert des Wirtschaftsgutes nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich (d.h. gewinnerhöhend) zu erfassen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung weggefallen sind. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes. Gleiches gilt selbstverständlich auch, wenn die vorherige Teilwertabschreibung steuerlich nicht oder nicht vollständig wirksam wurde.⁵⁵

■ Teilwertabschreibung versus Verlustrückstellung

- 184** *Hinweis*

Die Teilwertabschreibung ist durch die Rückstellungen für drohende Verluste nicht ausgeschlossen, obwohl steuerrechtlich Rückstellungen für drohende Verluste nicht gebildet werden dürfen (§ 5 Abs. 4a EStG). Dies schließt aber eine Teilwertabschreibung z.B. bei unfertigen Bauten und unfertigen Erzeugnissen (Werkverträgen) nicht aus.

Beispiel

Der Verlust aus einem Werklieferungsvertrag (Bauvorhaben) beläuft sich bei einem Abwicklungsfortschritt/Fertigungsgrad von 20 % auf 100.000 EUR bei bereits aktivierten Herstellungskosten von 40.000 EUR.

Beläuft sich die Teilwertabschreibung auf 60.000 EUR oder 100.000 EUR?

Der BFH führt hierzu aus:

*„Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag zulässig.“*⁵⁶

Lösung

Das Unternehmen kann mithin in nicht zu beanstandender Weise eine Teilwertabschreibung in Höhe des gesamten Verlustes von 100.000 EUR vornehmen.

- 185** *Hinweis*

Die **Teilwertabschreibung** im Anlage-, bzw. Umlaufvermögen in der Bilanz des Unternehmens, ist aber insbesondere auch der Gewinn- und Verlustrechnung zu entneh-

⁵⁴ BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 32, 33, 4, 23.

⁵⁵ BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 34.

⁵⁶ BFH DStR 2005, 1975 ff.

men. Sie bedarf naturgemäß einer Dokumentation, weil den Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt die Darlegungs- und Beweislast trifft.⁵⁷ Wenn also bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens, bzw. des Gewinnes des Unternehmens des Unterhaltsschuldners, eine Teilwertabschreibung ersichtlich wird, muss diese bestritten und die Vorlage der entsprechenden Dokumentationen gefordert werden.

g) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern

Als unkörperliche, d.h. immaterielle Wirtschaftsgüter kommen Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile in Betracht (R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR 2005). Hierunter fällt auch der **Geschäfts- oder Firmenwert**, der wie folgt ermittelt wird:

186

Ermittlung des Geschäfts-/Firmenwerts

Kaufpreis

./. Betriebsvermögen (Vermögen ./ . Schulden)

= **Geschäfts- oder Firmenwert**

Nur der derivative, dh der abgeleitete und erworbene Firmenwert und nicht der originäre ist steuerlich mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und linear abzuschreiben. Nach **Steuerrecht** (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG) ist von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes von **15 Jahren** auszugehen. Nach **Handelsrecht** besteht ein Aktivierungswahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB. Danach kann der derivative Firmenwert mit mindestens einem Viertel pro Wirtschaftsjahr abgeschrieben werden.

Beispiel

A erwirbt am 3.1.2006 ein Unternehmen mit einem Firmenwert. Die Anschaffungskosten hierfür betragen 150.000 EUR.

A will eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz erstellen. Er passt sie handelsrechtlich an die steuerrechtliche 15-jährige Abschreibungsdauer an.

Lösung

Die Abschreibung beträgt folglich 10.000 EUR ($100\% : 15 \text{ Jahre} = 6,66\%$ von 150.000 EUR pro Wirtschaftsjahr).

Hinweis

187

Der bei einem Kauf einer freiberuflichen Praxis erworbene Praxiswert stellt keinen Geschäftswert oder Firmenwert i.S.v. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG dar. Dieser bezieht sich lediglich auf gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Unternehmungen.

Die Abschreibungsdauer eines Praxiswertes, wegen seiner Personenbezogenheit, liegt zwischen drei und fünf Jahren bei Ausscheiden des Praxisinhabers bzw sechs bis zehn Jahren bei dessen fortgesetzter Tätigkeit.⁵⁸

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

⁵⁷ BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 2.

⁵⁸ Beck'sches Steuerberaterhandbuch, a.a.O, B 218, H 7.1 EStH.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

h) AfA bei Gebäuden

aa) Lineare AfA

188 Die lineare AfA beträgt:

- bei Wirtschaftsgebäuden (Abschreibungsdauer 33 Jahre) 3 % (vor 2001: 4 %)
- bei allen anderen Gebäuden (Abschreibungsdauer 50 bzw. 40 Jahre)
 - a) die nach dem 31.12.1924 fertig gestellt worden sind 2 %
 - b) die vor dem 1.1.1925 fertig gestellt worden sind 2,5 %

Beispiel

A besitzt eine Halle, die zum Betriebsvermögen gehört. Sie ist am 5.2.2004 errichtet worden und stellt ein Wirtschaftsgebäude dar. Die Herstellungskosten haben 300.000 EUR betragen.

Lösung

A kann jährlich 3 % von 300.000 EUR, mithin 9.000 EUR zur vollen Absetzung abziehen.

189 *Hinweis*

Der Wert von Grund und Boden gehört nicht zur Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA. Dieser unterliegt nicht der Abnutzung.

Beispiel

A hat 2006 ein bebautes Grundstück gekauft. Die Anschaffungskosten betragen 450.000 EUR. Von den Anschaffungskosten entfallen auf das Gebäude, das 1952 fertig gestellt worden ist, 350.000 EUR.

Lösung

Hier kann A jährlich 2 % von 350.000 EUR = 7.000 EUR bis zur vollen Absetzung abziehen.

Das Jahr der Anschaffung ist grundsätzlich unmaßgeblich. Es kommt entscheidend darauf an, wann das Gebäude fertig gestellt worden ist. Dies ist hier das Jahr 1952.

190 Bei Anschaffung im Laufe eines Jahres kann die lineare Gebäude-AfA für das erste Jahr nur **zeitanteilig** vorgenommen werden. Dementsprechend ist auch im Jahr der Veräußerung zu verfahren (R 7.4 Abs. 2 EStR 2005).

191 *Hinweis*

Die lineare Gebäude-AfA richtet sich grundsätzlich nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

bb) Degressive AfA

192 Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Steuerpflichtige auch die degressive AfA in Form fallender Staffelsätze nach § 7 Abs. 5 EStG wählen (sog. staffeldegressive AfA).

Hierbei sind folgende **AfA-Staffeln mit verschiedenen Abschreibungssätzen nach dem Herstellungsjahr** (siehe in den folgenden Normen!) zu unterscheiden:

- Staffel 81 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG
- Staffel 85 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG
- Staffel 89 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3a EStG

- Staffel 96 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3b EStG
- Staffel 04 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3c EStG

*Hinweis***193**

Die **Staffelbezeichnungen** bezeichnen die Jahre, in denen diese Staffeln erstmals anwendbar waren. Eine Anwendung höherer oder niedrigerer Staffelsätze ist bei der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ausgeschlossen (R 7.4 Abs. 6 EStR 2005). Die degressive AfA ist im Jahr der Fertigstellung bzw. Herstellung oder Anschaffung mit dem vollen Jahresbetrag abzuziehen, wenn das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Anderenfalls ist das Gebäude zeitanteilig abzuschreiben (R 7.4 Abs. 2 S. 1 EStR 2005).

Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Baufortschritt einen Bezug der Wohnung zulässt. Noch nicht fertig gestellt ist ein Gebäude z.B. dann, wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen.⁵⁹

194

Bemessungsgrundlage der AfA sind die Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes

195

Staffel 04 ist **beispielsweise** anzuwenden, wenn

- das Gebäude Wohnzwecken dient,
- der Bauantrag nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.1.2006 gestellt worden ist

und

- die Anschaffung aufgrund eines nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.1.2006 abgeschlossenen Kaufvertrags erfolgte.

Folgende Beträge können unter diesen Voraussetzungen abgezogen werden:

- In den ersten zehn Jahren jeweils 4 %,
- in den darauf folgenden acht Jahren jeweils 2,5 %,
- in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 %.

Beispiel

A ließ 2007 ein Mietgrundstück bauen.

Den Bauantrag hierfür stellte er 2005. Die Bautätigkeit endete 2007, und ab 2008 wurde das Gebäude zu Wohnzwecken vermietet.

Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 200.000 EUR, die Herstellungskosten des Gebäudes 1.400.000 EUR.

Lösung

A kann das Gebäude für 2007 noch mit 4 % und den vollen Jahresbetrag von 56.000 EUR (4 % von 1.400.000 EUR) degressiv abschreiben, weil der Bauantrag nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.1.2006 gestellt worden ist.

Ferner wird das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet (R 7.4 Abs. 2 EStR 2005).

*Hinweis***196**

Für Mietwohngebäude, die degressiv nach § 7 Abs. 5 S. 3c EStG abgeschrieben werden, entfällt ab dem Veranlagungszeitraum 2006 die Abschreibungsmöglichkeit, soweit es sich um Neufälle handelt. Da die Wohnraumversorgung in Deutschland inzwi-

⁵⁹ H. 7.4, Fertigstellung EStH.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

schen über Bedarf liegt, entfällt diese Steuersubvention für Neufälle ab 2006. Es gilt jetzt nur noch der vereinheitlichte Abschreibungssatz von 2 %, der dem tatsächlichen Wertverlust entspricht.

cc) Gebäudeabschreibung im Familienrecht

197 Der BGH hat in seiner überkommenen Rechtsprechung eine **AfA für Wohngebäude** für unterhaltsrechtlich unbeachtlich erachtet, weil hier – unter Berücksichtigung der Marktentwicklung – ein tatsächlicher Werteverzehr nicht zu beobachten sei.⁶⁰

Dabei darf nicht verkannt werden, dass die genannte Entscheidung zur Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ bei einem Einfamilienhaus ergangen ist. Zu jener Zeit konnte der BGH argumentieren, der tatsächliche Substanzverlust werde durch einen steigenden Verkehrswert von Immobilien stets aufgefangen.⁶¹ So wurde von der Literatur schon stets zu Recht eingewandt, dass sowohl der Substanzverlust als auch der Erhaltungsaufwand nicht gänzlich außer acht bleiben dürften. Hierfür müssen Rücklagen gebildet werden.⁶²

Weiter wird man noch differenzieren müssen,

- ob das Objekt eigen genutzt oder vermietet ist,
- ob es sich um ein Einfamilienhaus oder ein Mehrfamilienhaus handelt und insbesondere
- wie sich die Lage des Gebäudes auf die Marktpreisentwicklung auswirkt.

Dies gilt insbesondere auch bei gewerblicher Nutzung von Gebäuden. Man wird also im Einzelfall zu differenzieren haben.

Liegen negative Einkünfte vor, ist zunächst weiter zu überprüfen, ob diese nicht auf steuerlichen Sonderabschreibungen beruhen, so dass sie ohnehin zu eliminieren wären.⁶³ Zudem wird die Frage zu prüfen sein, ob nicht Vermögensbildung zum Nachteil des Unterhaltsberechtigten vorliegt. Auch die obergerichtliche Rechtsprechung scheint sich einig zu sein, dass die unterhaltsrechtliche Berücksichtigung von steuerlicher AfA für Gebäudeabschreibungen ausscheidet.⁶⁴

Die Literatur vertritt – die Rechtsprechung des BGH aufgreifend – teilweise die Ansicht, Abschreibungen für Gebäudeabnutzung berühren, ebenso wie Tilgungsbeträge, das unterhaltsrechtlich maßgebliche Einkommen nicht.⁶⁵

Diese Rechtsprechung hat der BGH⁶⁶ präzisiert und seine ältere Rechtsprechung eingeschränkt. In dieser Entscheidung will der BGH Abschreibungen bei der Einkommensermittlung nur dann unberücksichtigt lassen, wenn es gleichwohl bei negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbleibt. Damit gibt es auch keine Möglichkeit, durch Nichtberücksichtigung der Abschreibungen zu geringeren, negativen Einkünften zu gelangen mit der Folge, dass ein Teil der auf die negativen Einkünfte entfallenden Steuervorteile dem Unterhaltsberechtigten zugute kommen.

60 Vgl. BGH NJW 1984, 303 = FamRZ 1984, 39, 41.

61 Schürmann, FamRB 2006, S. 187.

62 Strohal, a.a.O., Rn 261; Schürmann, a.a.O., S. 187, *Laws*, Steuerliche Unterlagen im Unterhaltsrecht, 2. Auflage, 265; Kuckenburg, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, S. 146.

63 Kuckenburg, a.a.O., S. 147.

64 Vgl. statt vieler die Rechtsprechungsübersicht in Gottwaldt, Einkommenskorrektur durch AfA?, FPR 2003, 419, 421.

65 Vgl. auch Wendt/Staudigl/Gerhard, a.a.O., § 1 Rn 300, 301.

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

Der BGH hebt weiter darauf ab, dass die Abschreibungen im Zusammenhang mit den Zinszahlungen gesehen werden müssen und darauf beruhende negative Einkünfte insgesamt unberücksichtigt zu bleiben haben, wobei in diesem Fall auch die gesamten Steuervorteile dem Unterhaltspflichtigen zugute kommen.

Dies soll aber nur dann gelten, wenn durch die Nichtberücksichtigung der Abschreibungen aus Verlusten aus Vermietung und Verpachtung positive Mieteinnahmen werden. In diesem Falle sind die positiven Einnahmen als Einkommen zu berücksichtigen, ohne dass eine fiktive Steuerberechnung durchzuführen ist.

In der Entscheidung wird auch nochmals der Unterschied zwischen notwendigen Erhaltungsmaßnahmen und Wert steigernden Aufwendungen deutlich gemacht. Während notwendige Erhaltungsmaßnahmen unterhaltsrechtlich zu berücksichtigen sind, braucht sich der Unterhaltsberechtigte wertsteigernden Maßnahmen nicht entgegenhalten zu lassen, da es sich bei derartigen Aufwendungen um einseitige Vermögensbildung handelt.

■ Daraus ergibt sich folgende Prüfungsfolge:

Beruhen die Verluste aus Vermietung und Verpachtung ausschließlich auf der Abschreibung, sind diese in Fortführung der bisherigen Rechtsprechung unbeachtlich. Daraus lässt sich umgekehrt schließen, dass bei positiven Einkünften die AfA abzugsfähig sein dürfte. Dabei bleibt aber zu differenzieren, ob es sich um notwendigen Erhaltungsaufwand oder um wertsteigernde Verbesserungen nach obigen Grundsätzen handelt. Bleiben auch im Falle der Nichtberücksichtigung der Abschreibungen Verluste übrig, die auf Zinsleistungen beruhen, dürfen diese wegen einseitiger Vermögensbildung dem Unterhaltsberechtigten nicht entgegengehalten werden. Er ist so zu stellen, als ob die vermögensbildenden Aufwendungen nicht stattfinden.

198

In diesem Kontext vertreten wir mit Schürmann die Ansicht, dass bei Nichtberücksichtigung der Abschreibungen und Zinsen von Gebäuden im Gegenzuge allein die Tilgungsleistung bei Bedarfsprägung als Ausgabe abgesetzt werden kann.⁶⁷

i) AfA bei beweglichen Anlagegütern

aa) Lineare AfA

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

199

Indem man die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten durch die Anzahl der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dividiert, erhält man die jährlichen linearen AfA-Beträge wie folgt:

$$\text{Lineare AfA} = \text{AHK} : \text{Nutzungsdauer}$$

200

Beispiel

Die Anschaffungskosten einer Produktionsmaschine betragen 60.000 EUR.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

⁶⁷ OLG Hamm FamRZ 1992, 1175; Schürmann, a.a.O., S. 187. Die obige Entscheidung des BGH – FuR 2005, 361 ff. führt im Übrigen auch die Rechtsprechung zum Wohnvorteil fort, die die Vorteile aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils als Surrogat für das weggefallene Wohnrecht und damit als eheprägend ansieht und dies auch auf die Vorteile erstreckt, die sich ergeben, wenn ein Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an den anderen überträgt.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Jährlicher linearer AfA-Betrag = 60.000 EUR : zehn Jahre = 6.000 EUR

Dividiert man die Zahl 100 durch die Anzahl der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, so ergibt dies den linearen AfA-Satz:

Linearer AfA-Satz (%) = 100 : Nutzungsdauer

Der lineare AfA-Satz im vorgenannten Beispiel ermittelt sich wie folgt:

Linearer AfA-Satz (%) = 100 : 10 = 10%

201 Hinweis

Bei allen abnutzbaren Wirtschaftsgütern und bei allen Einkunftsarten kann die lineare AfA zur Anwendung gelangen. Sie beginnt bei der Anschaffung mit dem Zeitpunkt der Lieferung und bei der Herstellung mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung (R 7.4 Abs. 1 EStR 2005).

202

Wird ein Anlagegut im Laufe eines Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt, ist die AfA in diesem Wirtschaftsjahr zeitanteilig (pro-rata-temporis) anzusetzen. Sie wird auch entsprechend beim Ausscheiden eines Anlagegutes im Laufe eines Wirtschaftsjahres berechnet (R 7.4 Abs. 2 S. 1 EStR 2005 sowie R 7.4 Abs. 8 EStR 2005).

Beispiel

Kaufmann K erwirbt am 1.3.2006 eine Maschine mit Anschaffungskosten von 15.000 EUR, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer fünf Jahre beträgt.

Lösung

Nach der Pro-Rata-Temporis-Regel ermittelt sich die AfA wie folgt:

Jahresbetrag der AfA (EUR) 15.000 EUR : 5 = 3.000 EUR

Zeitanteiliger AfA-Betrag 3.000 EUR : 12 Monate = 250 EUR x 10 Monate = 2.500 EUR

bb) Degressive AfA

203

Im Gegensatz zur linearen AfA werden bei der degressiven AfA die Beträge von Jahr zu Jahr niedriger (§ 7 Abs. 2 EStG). Die jährlichen Absetzungsbeträge werden nach einem gleich bleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buch- bzw. Restwert bemessen.

Beispiel

Die Anschaffungskosten für eine Maschine betragen 15.000 EUR am 31.12.2006.

Der degressive AfA-Satz beträgt 30 %.

Lösung

Die jährlichen Absetzungsbeträge werden wie folgt ermittelt:

Anschaffungskosten	15.000 EUR
- AfA 1. Jahr: 30 % von 15.000 EUR	4.500 EUR
Restbuchwert nach dem 1. Jahr	10.500 EUR
- AfA 2. Jahr: 30 % von 10.500 EUR	3.150 EUR
Restbuchwert nach dem 2. Jahr	7.350 EUR
- AfA 3. Jahr: 30 % von 7.350 EUR	2.205 EUR
Restbuchwert nach dem 3. Jahr	5.145 EUR

Hierbei darf der anzuwendende Prozentsatz bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008, also 2006 und 2007 angeschafft oder hergestellt worden sind, höchstens das dreifache des linearen AfA-Satzes betragen und 30 % nicht übersteigen (§ 7 Abs. 2 S. 3 EStG). **204**

*Hinweis***205**

Die Unternehmenssteuerreform schafft die degressive AfA für Wirtschaftsgüter, die ab dem 1.1.2008 angeschafft worden sind, ab. Für Wirtschaftsgüter, die nach dem 1.1.2001 und vor dem 1.1.2006 angeschafft oder hergestellt worden sind, gilt der degressive AfA-Satz von 20 % und für 2006 und 2007 in Höhe von 30 %. Nur bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und nur im Rahmen der Gewinnermittlung, also nicht bei den Überschusseinkünften, kann die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG zur Anwendung gelangen. Eine Zulässigkeit ist auch nur dann gegeben, wenn die betreffenden Anlagegüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, aus dem die Grundlagen der Berechnung ersichtlich sind. Wenn sich die Angaben aus der Buchführung ergeben, kann auf ein gesondertes Verzeichnis verzichtet werden (§ 7 Abs. 2 S. 3 und § 7a Abs. 8 EStG). Ab dem Wirtschaftsjahr 2004 hat eine monatsgenaue Abschreibung zu erfolgen.

cc) Wechsel der AfA-Methoden

Nach § 7 Abs. 3 EStG, für bis zum 31.12.2007 angeschaffte Wirtschaftsgüter, ist ein Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA generell möglich. Hierbei ist der Restbuchwert auf die noch verbleibende Restnutzungsdauer gleichmäßig zu verteilen und wird wie folgt hinsichtlich des sich hieraus ergebenden linearen AfA-Betrages berechnet: **206**

Linearer AfA-Betrag (EUR) = Restbuchwert : Restnutzungsdauer

*Beispiel***207**

Unternehmer A schafft sich 2006 ein Wirtschaftsgut des beweglichen Anlagevermögens für 60.000 EUR netto an.

Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

A nimmt eine 30%ige degressive Abschreibung auf sieben Jahre vor.

Lösung

Im 8. Jahr (2013) beträgt die AfA bei degressiver AfA:

30 % von 1.482 EUR = 445 EUR

Beim Übergang zur linearen AfA:

1.482 EUR : drei Jahre Restnutzungsdauer = 494 EUR

*Hinweis***208**

Es empfiehlt sich ein Wechsel zur linearen AfA bei einem degressiven Abschreibungssatz von 30 %, wenn die Restnutzungsdauer kleiner oder gleich drei Jahre beträgt.

dd) Leistungsabschreibung

Leistungsabschreibung kann anstatt der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG z.B. für bewegliche Güter, beispielsweise Fahrzeuge wie Flugzeuge, Kraftfahrzeuge, Transportkraftfahrzeuge nach Maßgabe des nachgewiesenen Umfangs der auf die einzelnen Wirtschaftsjahre entfallenden Leistungen vorgenommen werden. **209**

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Beispiel

Ein LKW wird für 300.000 EUR mit einer voraussichtlichen Gesamtleistung von 300.000 km angeschafft.

Lösung

Die AfA beträgt bei einer Gesamtleistung des Kraftfahrzeugs im Jahr der Abschreibung von 100.000 km 33,33 %, also 100.000 EUR, und bei 50.000 km 16,66 %, 50.000 EUR.

Wenn der BGH für die Anerkennung der AfA einen tatsächlichen Werteverzehr verlangt, stellt gerade die Leistungsabschreibung ein unterhaltsrechtlich anerkennungswürdiges Institut dar. Rechtsprechung ist hierzu bisher nicht erfolgt.

ee) Sonder-AfA, insb. AfA nach § 7g EStG

210 Neben der linearen und degressiven AfA können Steuerpflichtige ab dem 1.1.1988 bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren eine Sonderabschreibung bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen (§ 7g Abs. 1 und 2 EStG). Hierbei können sie wählen, ob die Abschreibung von 20 % bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll beansprucht wird oder auf fünf Jahre im Rahmen des Begünstigungszeitraumes gleichmäßig oder ungleichmäßig verteilt werden soll.

(1) Voraussetzungen

- 211** ■ Das ertragsteuerliche Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes oder des der selbstständigen Arbeit dienenden Betriebes, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, beträgt zum Schluss des der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 204.517 EUR, wobei diese Voraussetzung für Betriebe gilt, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.
- Der Einheitswert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft, zu dessen Anlagevermögen das Wirtschaftsgut gehört, beträgt zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes nicht mehr als 122.710 EUR.
- Das neue Wirtschaftsgut verbleibt mindestens ein Jahr nach seiner Anschaffung oder Herstellung in einer inländischen Betriebsstätte dieses Betriebes und
- wird im Jahr der Inanspruchnahme im Betrieb des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 % betrieblich genutzt und
- es ist eine Rücklage nach den Abs. 3 bis 7 des § 7g EStG gebildet worden.

212 *Hinweis*

Dies gilt nicht bei Existenzgründern für das Wirtschaftsjahr der Betriebseröffnung.

213 Die Sonderabschreibung nach § 7g EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn zuvor eine Rücklage in Form einer Ansparabschreibung gebildet worden ist. Eine Rücklagenbildung ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes nicht möglich. Die Abschreibungen nach § 7g EStG können neben der linearen oder degressiven AfA vorgenommen werden (§ 7g Abs. 1 EStG).

Bemessungsgrundlage sind im ersten Jahr die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Wirtschaftsguts. Die Bemessungsgrundlage vom zweiten Jahr an ist davon abhängig, ob neben der Sonderabschreibung die lineare oder degressive AfA vorgenommen wird. Ist im Zeitpunkt der Einreichung der Bilanz der zweijährige Investitionszeitraum bereits abgelaufen, ist eine Investition nicht mehr durchführbar. In diesem Fall kann eine Anspar-

abschreibung nicht mehr zur Finanzierung eines Wirtschaftsgutes verwendet werden.⁶⁸
Die Auflösung der Ansparrücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG können nur zum Ende, nicht aber während eines Wirtschaftsjahres aufgelöst werden.⁶⁹

Hinweis

214

Ab 2008 ist § 7g EStG neu gefasst worden (vgl. A).

(2) Sonderabschreibung und lineare AfA

Wird eine lineare AfA neben der Sonderabschreibung nach § 7g EStG vorgenommen, kommt es darauf an, ob der fünfjährige Begünstigungszeitraum über- oder unterschritten wird. Beträgt die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes mehr als sechs Jahre, ändern sich erstmalig die Bemessungsgrundlagen und der AfA-Satz vom 6. Jahr an. Die lineare AfA bemisst sich nach Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraumes nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer.

215

Beispiel

Ein Unternehmen hat 2007 ein Wirtschaftsgut des beweglichen Anlagevermögens mit 100.000 EUR angeschafft.

Dieses hat eine Nutzungsdauer von zehn Jahren.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind erfüllt und Geschäftsführung **wählt** die Verteilung auf den fünfjährigen Begünstigungszeitraum wie folgt:

2007:	10 %	von 100.000 EUR	=	10.000 EUR
2008:	5 %	von 100.000 EUR	=	5.000 EUR
2009:	5 %	von 100.000 EUR	=	5.000 EUR
2010:	0 %	von 100.000 EUR	=	0 EUR
2011:	0 %	von 100.000 EUR	=	0 EUR
insgesamt	20 %	von 100.000 EUR	=	20.000 EUR

Lösung

Die AfA wird im fünfjährigen Begünstigungszeitraum wie folgt vorgenommen:

AK 2007	100.0000 EUR
lineare AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
1. Jahr: Sonder-AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
Restwert 31.12.2007	80.000 EUR
lineare AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000EUR
2. Jahr: Sonder-AfA (5 % von 100.000 EUR)	5.000 EUR
Restwert 31.12.2008	65.000 EUR
lineare AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
3. Jahr: Sonder-AfA (5 % von 100.000 EUR)	5.000 EUR
Restwert 31.12.2009	50.000 EUR
lineare AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
4. Jahr: Sonder-AfA (0 % von 100.000 EUR)	0 EUR
Restwert 31.12.2010	40.000 EUR
lineare AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
5. Jahr: Sonder-AfA (0 % von 100.000 EUR)	0 EUR
Restwert 31.12.2011	30.000 EUR

⁶⁸ BFH, Urt. v. 8.4.2008, X B 239/07, www.bundesfinanzhof.de.

⁶⁹ BFH/NV 2008, 1038 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

(3) Sonderabschreibungen und degressive AfA

216 Wird neben der Sonderabschreibung nach § 7g EStG die degressive AfA vorgenommen, kommt es nicht darauf an, ob der fünfjährige Begünstigungszeitraum über- oder unterschritten wird. Die Abschreibungsdauer verkürzt sich nicht, weil die degressive AfA – im Gegensatz zur linearen AfA – vom jeweiligen Restwert, d.h. Buchwert, berechnet wird. Für diesen Fall wird die Sonderabschreibung auch neben der degressiven AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend § 7g EStG vorgenommen.

Beispiel

Sachverhalt wie vorstehend, nur mit degressiver Abschreibung.

$100 : 10 = 10$ (lineare AfA) $\times 3 = 30\%$, aber (Höchstbetrag nach § 7g Abs. 2 S. 3 EStG, Fassung 2006, 2007) = 25 %!

Lösung

Entsprechend entwickelt sich die AfA im künftigen Begünstigungszeitraum wie folgt:

	AK 2007	100.000 EUR
	degressive AfA (25 % von 100.000 EUR)	25.000 EUR
1. Jahr	Sonder-AfA (10 % von 100.000 EUR)	10.000 EUR
	Restwert 31.12.2007	65.000 EUR
	degressive AfA (25 % von 65.000 EUR)	16.250 EUR
2. Jahr	Sonder-AfA (5 % von 100.000 EUR)	5.000 EUR
	Restwert 31.12.2008	43.750 EUR
	degressive AfA (25 % von 43.750 EUR)	10.938 EUR
3. Jahr	Sonder-AfA (5 % von 100.000 EUR)	5.000 EUR
	Restwert 31.12.2009	27.812 EUR
	degressive AfA (25 % von 27.812 EUR)	6.953 EUR
4. Jahr	Sonder-AfA (0 % von 100.000 EUR)	0 EUR
	Restwert 31.12.2010	20.859 EUR
	degressive AfA (25 % von 20.859 EUR)	5.215 EUR
5. Jahr	Sonder-AfA (0 % von 100.000 EUR)	0 EUR
	Restwert 31.12.2011	15.644 EUR

Die degressive AfA bemisst sich nach Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraumes nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer.

In den folgenden Jahren wird für die degressive AfA der entsprechende AfA-Satz

$(100 : 5 \times 3 = 60\%$, höchstens 30 %)

auf den jeweiligen Restwert angewandt.

Im **6. Jahr** stellt sich dies wie folgt dar:

	degressive AfA (30 % von 15.644 EUR)	4.693 EUR
	Restwert 31.12.2012	10.951 EUR

(4) Ansparabschreibung nach § 7g EStG (vgl. „Sonderposten mit Rücklageanteil“)

Kleinere und mittlere Betriebe i.S.d. § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG können seit 1995 eine sog. **217**
 Ansparabschreibung vornehmen (§ 7g Abs. 3 bis Abs. 8 EStG; vgl. Rn 234 ff., 285 ff.). Damit erhalten bilanzierende kleinere und mittlere Betriebe die Möglichkeit, für neue bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die sie voraussichtlich in den nächsten zwei Jahren anschaffen oder herstellen wollen, eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden.

*Hinweis***218**

Ebenfalls in Anspruch nehmen können diese **Ansparabschreibung** kleine und mittlere Betriebe, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Die Ansparabschreibung erfolgt hier durch Ansatz einer fiktiven Betriebsausgabe (§ 7g Abs. 6 EStG).

Zu berücksichtigen ist, dass die Rücklage **40 %** der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes nicht übersteigt und sie nicht mehr als **154.000 EUR** beträgt (§ 7g Abs. 3 EStG).

*Hinweis***219**

Der Höchstbetrag erhöht sich für Existenzgründer für den Gründungszeitraum von sechs Jahren auf 307.000 EUR (§ 7g Abs. 7 EStG).

Kleinere und mittlere Betriebe üben mit der Rücklagenbildung ein steuerliches Wahlrecht aus. Eine Rücklage in der Steuerbilanz darf nur ausgewiesen werden bei bilanzierenden Betrieben, wenn sie auch in der Handelsbilanz einen entsprechenden Posten ausweisen (umgekehrter Maßgeblichkeitsgrundsatz). In diesen Fällen ist ein Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz nach § 247 Abs. 3 HGB zu bilden. **220**

*Hinweis***221**

In der Bilanz ist der Sonderposten mit Rücklageanteil auf der Passivseite vor den Rückstellungen auszuweisen (§ 273 HGB). In der Buchführung müssen Bildung und Auflösung der Rücklage verfolgt werden können (§ 7g Abs. 3 Nr. 3 EStG). Der Gewinn wird durch die Bildung der Rücklage gemindert, die Auflösung wirkt gewinnerhöhend.

Beispiel

A erfüllt die Voraussetzungen des § 7g EStG und ist vorsteuerabzugsberechtigt. Er plant 2007 die Anschaffung einer dringend für den Betrieb benötigten Maschine für das Jahr 2009.

Der voraussichtliche Kaufpreis beträgt 238.000 EUR (200.000 EUR + 19 % USt).

Die Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre.

Lösung

In 2007 bildet A eine Rücklage von 80.000 EUR (40 % von 200.000 EUR).

Diese Rücklage mindert den Gewinn des Jahres 2007 um 80.000 EUR.

*Hinweis***222**

Im Gegensatz zur Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 und 2 EStG ist es für die Bildung der **Rücklage** ohne Bedeutung, wie hoch der private Nutzungsanteil ist. Für die Rücklage gelten die Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 Nr. 2 EStG, d.h. die verbleibende Frist und der Grad der betrieblichen Nutzung, nicht. Auch der geplante Erwerb ei-

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

nes neuen betrieblichen Kraftfahrzeuges, das voraussichtlich zu 50 % privat genutzt wird, ist somit rücklagefähig.

- 223** Nach § 7g Abs. 4 EStG ist die Rücklage in Höhe von 40 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten **gewinnerhöhend** aufzulösen, sobald für das begünstigte Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen werden können. Wenn Steuerpflichtige ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, tritt an Stelle der **Rücklageauflösung** eine „Betriebseinnahme“. Diese wird also fingiert.

Die Rücklage ist zwangsweise am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres (Investitionszeitraum) gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die **geplante Investition später nicht durchgeführt** wird. Es ist dann ein **Gewinnzuschlag** vorzunehmen, soweit die Auflösung einer Rücklage nicht auf § 7g Abs. 4 S. 1 EStG beruht.

- 224** *Hinweis*

Existenzgründer brauchen keinen Gewinnzuschlag vornehmen (§ 7g Abs. 7 EStG).

- 225** Für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, beträgt der Gewinnzuschlag 6 % des Betrages, zu dem die Rücklage nicht nach § 7g Abs. 4 S. 1 EStG aufgelöst wird (§ 7g Abs. 5 EStG). Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist der Gewinnzuschlag außerhalb der Buchführung dem in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Gewinn hinzuzurechnen. Eine Buchführung für den Gewinnzuschlag entfällt jedoch.

- 226** *Hinweis*

Ab 2008 ist § 7g EStG neu gefasst worden (vgl. A).

j) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht (bewegliche Wirtschaftsgüter)

- 227** Die Abschreibung ist ein immer wiederkehrendes und uraltes Problem in Unterhaltsrechtstreitigkeiten und allen Beteiligten an derartigen Verfahren bestens bekannt. Die unterhaltsrechtlichen Leitlinien befassen sich mit der Fragestellung. Dem ist zunächst einmal vorzuschicken, dass grundsätzlich dem Unternehmer ein betriebswirtschaftliches Ermessen einzuräumen ist, welche Investitionen er überhaupt vornimmt.⁷⁰ Über die Abschreibungen, aber auch über die Zinsen für die Investition kommt es zunächst zu Ausgaben und erst zu einem späteren Zeitpunkt zu Einnahmen für das Unternehmen. Diese Einnahmen führen dann allerdings auch zu höherem Einkommen, die die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners erhöhen. Darüber hinaus kann eine Rücklagenbildung für spätere Investitionen erforderlich sein, die die Liquidität des Unternehmens erhöht und damit die Fremdfinanzierungskosten reduziert. Auch insoweit ist dem Gedanken der Vollausschüttung der Gewinne, wie sie das Unterhaltsrecht regelmäßig annimmt, entgegenzutreten. Verfahrensbevollmächtigte des Unternehmers müssen hier aber dezidiert die Notwendigkeit dieser Investitionen vortragen. Eine unterhaltsrechtliche Überprüfung von Investitionen soll nur dann geboten sein, wenn eine erhebliche Veränderung des Investitionsverhaltens vorliegt oder die Investitionen privaten Interessen dienen oder ein Mangel vorliegt.⁷¹ Eine allgemeine Angemessenheitsüberprüfung wird zu Recht abgelehnt.

⁷⁰ Strohal, a.a.O., Rn 290 ff.; Münch, FamRB 2007, 150, 155; Schwab/Borth, IV, Rn 748, 760.

⁷¹ Münch, a.a.O., S. 155.

aa) Unterhaltsrechtsprechung zur AfA (bewegliche Wirtschaftsgüter)

Der BGH hat in seinem Urteil aus dem Jahre 1980⁷² grundlegend zur AfA festgestellt, dass dem durch das steuerliche Institut der Abschreibung pauschal berücksichtigten Verschleiß von Gegenständen des Anlagevermögens entspreche oft keine tatsächliche Wertminderung in Höhe des steuerlich anerkennungsfähigen Betrages, erst recht keine entsprechende Minderung des Einkommens.

228

Präzisiert wird diese Rechtsprechung aber durch das richtungweisende Urteil vom 19.2.2003.⁷³

Der BGH hält dort an der Werteverzehrthese fest, vertritt aber nun die Auffassung, dass zur linearen Abschreibung die von der Finanzverwaltung herausgegebenen AfA-Tabellen regelmäßig den tatsächlichen Werteverzehr wiedergeben.

Diese Auffassung löst aber nicht alle Probleme im Zusammenhang mit der AfA, nicht einmal die der linearen AfA. Dabei ist zunächst einmal zu beachten, dass der BGH sich ausschließlich mit der linearen Abschreibung befasst. Die Anwendung der degressiven AfA, die bis zum Jahresabschluss 2007 noch möglich ist, wird nicht ausdrücklich ausgeschlossen.

Hinweis

229

Anwälte, die den unternehmerischen Unterhaltsschuldner vertreten, sollten in derartigen Fällen die Gründe für die Anwendungen der degressiven AfA vortragen.

Es ist zunächst mit dem allgemeinen Erfahrungssatz zu argumentieren, dass der Werteverfall von Wirtschaftsgütern in den ersten Nutzungsjahren höher ist als in den folgenden.

230

Dies gilt insbesondere für Wirtschaftsgüter, die einem schnellen technischen Wandel unterliegen, beispielsweise wie bei EDV mit Zubehör oder auch der Mode unterliegenden Wirtschaftsgütern. Schon die Inbetriebnahme derartiger technischer Wirtschaftsgüter führt zu einem erheblichen Werteverzehr zu Beginn der Nutzung. Auch die oben schon dargestellte und in Fällen messbaren Werteverzehres außerordentlich sinnvolle und dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechende **Leistungsabschreibung** ist keineswegs ausgeschlossen.

Auch hier bedarf es detaillierten Vortrags.

Die Rechtsprechung des BGH⁷⁴ führt zu zwei Folgeproblemen, die in den nächsten Abschnitten behandelt werden.

bb) Spezial-AfA-Tabellen für besondere Wirtschaftszweige

Der BGH hat ausschließlich von der Abschreibungstabelle von allgemein verwendbaren Wirtschaftsgütern gesprochen. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass diverse Branchen über sog. „AfA Tabellen für Wirtschaftszweige“, also Spezial-AfA-Tabellen, verfügen. Derartige AfA Tabellen sind im Internet unter Bundesfinanzministerium.de auffindbar.

231

72 FamRZ 1980, 780 ff.

73 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

74 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

232 Als **Beispiele** seien hier die folgenden Branchen ohne Anspruch auf Vollständigkeit genannt:

- Abfallentsorgung- und Recyclingwirtschaft,
- Baugewerbe, Beton- und Fertigteileindustrie,
- Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht und fischwirtschaftliche Dienstleistungen,
- Brauereien und Mälzereien,
- Brot- und Backwarenindustrie, Herstellung von Tiefkühl- und sonstigen Kombinationsbackwaren,
- Chemische Industrie sowie Chemiereinigung, Wäschereien und Färbereien,
- Druckereien- und Verlagsunternehmen,
- Eisen- und Metallwarenindustrie sowie Eisen- und Stahlgießereien,
- feinmechanische und optische Industrie,
- Fernmeldedienste,
- Fleischwarenindustrie, Fleischer und Schlachthöfe,
- Gartenbau mit Landschafts- und Sportplatzbau,
- Gastgewerbe,
- Gesundheitswesen, insbesondere Ärzte,
- Getränkehandel und -industrie,
- Hochsee- und Küstenschiffferei,
- holzverarbeitende Industrie,
- Kies-, Sand-, Mörtel- und Transportbetonindustrie,
- Landwirtschaft und Tierzucht,
- Maler- und Lackiererhandwerk,
- Molkereien,
- Mühlen,
- Natursteinindustrie,
- Obst- und Gemüseverarbeitungsindustrie,
- Papier und Pappe verarbeitende Industrie,
- Personen- und Güterbeförderung,
- Säge- und Holzverarbeitung,
- Schiffbau,
- Schrott- und Abbruchwirtschaft,
- Sektkellereien,
- Süßwarenindustrie,
- Textilveredelung,
- Vulkanisierbetriebe,
- Waren- und Kaufhäuser,
- Weinbau und Weinhandel,
- Zahntechniker.

In diesen Spezial-AfA-Tabellen werden die Besonderheiten der Branche berücksichtigt mit den gerade in dieser spezifischen Branche genutzten Wirtschaftsgütern. Der Abschreibungszeitraum in diesen Spezial-AfA-Tabellen ist auf Grund höherer Abnutzung regelmäßig kürzer als in der Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter. Dies gilt insbesondere für Wirtschaftsgüter, die sich in der Tabelle der allgemein verwendbaren Wirtschaftsgüter nicht finden lassen.

Auch diese Spezial-AfA-Tabellen dürften der langjährigen Erfahrung und den Erfahrungswerten der Finanzverwaltung entsprechen, so dass auch diese Tabellen den angemessenen Werteverzehr unterhaltsrechtlich repräsentieren.⁷⁵ Auch unterhaltsrechtlich dürften die Abschreibungssätze und ihre Dauer dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen. Sollte es gleichwohl einmal zu stillen Reserven (Differenz zwischen Buchwert und Teilwert/„Verkehrswert“) gekommen sein, partizipiert der Unterhaltsgläubiger an der Aufdeckung derselben im Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsguts. Dies setzt aber einen möglichst langen Betrachtungszeitraum für die Ermittlung des Unterhaltseinkommens voraus, um diese Aufdeckung der stillen Reserven zu erfassen. Auch der BGH⁷⁶ führt hierzu aus, dass bei ordnungsgemäßer Erlöserfassung eine etwaig überhöhte Absetzung ausgeglichen wird, so dass die unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit bei der Berücksichtigung mehrerer Jahre richtig wiedergegeben wird.

Da die amtliche AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter oftmals eine Abschreibungsdauer für Wirtschaftsgüter von fünf Jahren zugrunde legt, sollte dieses auch der Mindestanknüpfungszeitraum für die Auskunftserteilung und die Unterhaltsberechnung sein.

cc) Fiktive Abschreibungsliste

Wenn der BGH in seiner oben genannten Entscheidung die amtlichen AfA-Tabellen konsequent zur Anwendung bringt, führt das im Fall einer steuerlich korrekt vorgenommenen Sonderabschreibung darüber hinaus dazu, dass zu unterhaltsrechtlichen Zwecken eine fiktive AfA Liste nach der amtlichen AfA Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter vorzunehmen ist.

233

Beispiel

	tatsächliche AfA	fiktive AfA
Jahr 00 AHK	100000	100000
Jahr 01 Normal-AfA	20000	20000
Jahr 01 Sonder-AfA	20000	
Buchwert 31.12.01	60000	80000
Jahr 02 Normal-AfA	20000	20000
Buchwert 31.12.02	40000	60000
Jahr 03 Normal-AfA	20000	20000
Buchwert 31.12.03	20000	40000
Jahr 04 Normal-AfA	19999	20000
Buchwert 31.12.04	1	20000

Erläuterung:

Die mittlere Spalte zeigt die Abschreibung unter Berücksichtigung einer Sonder-AfA (denkbar wäre aber auch jede andere unterhaltsrechtliche Korrektur, z.B. wegen überhöhter linearer AfA oder degressiver AfA).

Die fiktive Abschreibung in der rechten Spalte macht die Auswirkungen der fiktiven unterhaltsrechtlichen AfA-Ermittlung deutlich.

In diesem einfachen Beispiel gibt es erfolgswirksame Auswirkungen auf das Unterhaltseinkommen in den Jahren 01 und 05, in dem im letzten Jahr noch ein Abschrei-

⁷⁵ So auch AG Ilmenau, Urt. v. 6.4.2006, 2 F 328/02 (n.v.).

⁷⁶ BGH FamRZ 2003, 741, 743.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

bungsvolumen von 19.000 EUR vorhanden ist bzw ein buchhalterischer Erinnerungswert von 1 EUR verbleibt

Eine fiktive Steuerberechnung will der BGH nicht vornehmen, da er auf die real angefallenen Steuern, dem In-Prinzip folgend, abhebt.

dd) Ansparabschreibung im Unterhaltsrecht

234 Bei **Ansparabschreibungen nach § 7g EStG** (vgl Rn 217, 285) gilt nach der BGH-Rechtsprechung:

Die Entscheidung des BGH vom 02.06.2004 bezieht sich auf den Fall, dass während des unterhaltsrelevanten Zeitraumes Ansparabschreibungen zwar gewinnreduzierend gebildet, jedoch nicht aufgelöst worden waren und keine entsprechenden Investitionen vorgenommen wurden.

Dann soll neben der Eliminierung der Ansparabschreibung/gewinnerhöhende unterhaltsrechtliche Hinzurechnung dem Unternehmen der steuerliche Vorteil verbleiben, sodass eine fiktive Steuerberechnung vorzunehmen ist.⁷⁷ Dies dient betriebswirtschaftlich der Liquidität des Unternehmens.

Daraus folgt:

Der steuerliche Gewinn, gewinnreduziert durch die Ansparabschreibung, wird um dieselbe unterhaltsrechtlich erhöht und um die fiktive Steuerersparnis reduziert.

Damit hat sich der BGH zur ausschließlichen Bildung der Ansparabschreibung im Betrachtungszeitraum geäußert, nicht jedoch zum umgekehrten Fall der ausschließlichen Auflösung.

In der Literatur wird, wenn die Ansparabschreibung im Betrachtungszeitraum nicht gebildet, sondern aufgelöst wird (umgekehrter Fall zum BGH), die Auffassung vertreten, eine Korrektur des Gewinns sei dann nicht angezeigt.⁷⁸

In der Praxis werden aber im Betrachtungszeitraum darüber hinaus meist Bildung und Auflösung in unterschiedlicher Höhe vom Unternehmen vorgenommen. Auch dieser Fall ist vom BGH bislang nicht entschieden.

Hierzu deutet der BGH allerdings unter II, 2b an, auch hier eine vollständige Eliminierung der Ansparabschreibung vornehmen zu wollen, indem er einen länger als dreijährigen Betrachtungszeitraum, nämlich 5 Jahre, empfiehlt.

Dies entspricht uE einer konsequenten Anwendung der Rechtsprechung des BGH zum tatsächlichen Werteverzehr von steuerrechtlicher Abschreibung!

Hieraus folgt, dass die Entscheidung des BGH **keine Einzelfallentscheidung** für die ausschließliche Bildung der Ansparabschreibung darstellt.

Es ist daher stets eine Eliminierung der Ansparabschreibung mit fiktiver Steuerberechnung vorzunehmen außer im Fall der vollständigen Bildung und Auflösung im Betrachtungszeitraum.

⁷⁷ BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

⁷⁸ *Götsche*, Die Ansparrücklage nach § 7g EStG, ZFE 2006, 55 ff., (58).

ee) Geringwertige Wirtschaftsgüter im Steuer- und im Familienrecht

Nach der Regelung des § 6 Abs. 2 EStG können (Wahlrecht!) die sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes 410 EUR (netto) nicht übersteigt und es sich um selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt.

235

Dies soll der Arbeitserleichterung des Steuerpflichtigen und der Selbstfinanzierung des Unternehmens dienen.

Insoweit ist durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eine erhebliche Änderung eingetreten. (Die im Folgenden dargestellte Regelung dürfte im Wesentlichen der Gegenfinanzierung der Herabsetzung der Körperschaftsteuer von 25 % auf 15 % dienen.)

Neu ist, dass nunmehr der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die betreffenden Kosten für geringwertige Wirtschaftsgüter sofort als Betriebsausgaben geltend zu machen. Es besteht kein Wahlrecht mehr. Allerdings sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten bei den Gewinneinkünften von 410 EUR auf 150 EUR gesenkt worden. Das Gesetz stellt im Übrigen in seiner Neufassung des § 6 Abs. 2 EStG ausdrücklich klar, dass diese Regelung auch für die Einnahmen-/Überschussrechnung gilt. Neben den GWG gibt es im neuen Recht sog. Sammelpostengüter (mittelwertige Wirtschaftsgüter) nach § 6 Abs. 2a EStG. Diese „mittelwertigen“ Wirtschaftsgüter sind in den Sammelposten einzustellen. Unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter ist der Sammelposten „jahrgangsbezogen“ im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 gewinnmindernd aufzulösen. Die Wertgrenze liegt zwischen 150,01 EUR bis 1.000 EUR netto.

In der Literatur hat sich hierzu beispielsweise das IDW⁷⁹ bedenklich geäußert, da durch die Bildung des Sammelpostens der Grundsatz der Einzelbewertung und der Grundsatz des Verbotes des Ausweises nicht mehr vorhandener Wirtschaftsgüter verletzt werden. Es wird deshalb verlangt, dass die Wirtschaftsgüter nur untergeordnete Bedeutung haben und dass eine Wesentlichkeitsgrenze beachtet werden müsse. Das IDW sagt allerdings nicht, wo die Wesentlichkeitsgrenze liegen soll. U.E. kann hier das Argument aus § 240 Abs. 3 HGB zur Festwertbewertung (vgl. Rn 244) herangezogen werden, nachdem die dort zusammengefassten Wirtschaftsgüter nicht mehr als 10 % des Sachanlagevermögens sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ausmachen dürfen.

Diese Neuregelung (Unternehmenssteuerreform 2008) ist erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden.

236

Bei Überschusseinkünften, wie z.B. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbleibt es bei der bisherigen Regelung, wonach Anschaffungs- und Herstellungskosten bis 410 EUR als Werbungskosten abgesetzt werden können (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

(Die Grenze von 410 EUR gilt auch für die Investitionszulage weiterhin nach § 2 Abs. 1 S. 2 InvZulG.)

Hinweis

Steuerrechtlich handelt es sich um eine Vereinfachungsregelung, die schon wegen der Sofortabschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr nicht entsprechen kann.

237

79 IDW Fachnachrichten 2007, 506.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Es wird deshalb teilweise auch im Familienrecht die Ansicht vertreten, dass die GWG gemäß dem tatsächlichen Werteverzehr fiktiv linear abzuschreiben sind.⁸⁰ Die herrschende Meinung⁸¹ erkennt die Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter auch im Unterhaltsrecht an, es sei denn, diese Anschaffungskosten liegen ohne betrieblichen Anlass weit über denen früherer Jahre.

Dies dürfte nun umso mehr gelten, nach dem die Regelung im Unternehmensteuergesetz 2008 erheblich restriktiver ist.

Darüber hinaus wird eine „fiktive Abschreibung“ ähnlich der Rechtsprechung des BGH zur fiktiven AfA Tabelle⁸² über fünf Jahre bei Überschreiten der Wertgrenze von 150 EUR vorgenommen. Auf die Dokumentation der sofort abgeschriebenen Wirtschaftsgüter und der über fünf Jahre abzuschreibenden Wirtschaftsgüter des Sammelpostens besteht ein Auskunftsanspruch, da anderenfalls die in der Literatur geforderte Angemessenheitsüberprüfung nicht stattfinden kann.

6. Gewinnauswirkungen und Bewertung aktiver Bilanzposten im Unterhaltsrecht

a) Vorbemerkungen zu den Aktiva

238 Die Darstellung beginnt systematisch mit den Aktiva, den Vermögensgegenständen des Unternehmens.

b) Nicht abnutzbares Anlagevermögen

239 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der AfA unterliegen, wie z.B.

- Grund und Boden,
- Beteiligungen und
- andere Finanzanlagen

sind im Regelfall mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Wenn aufgrund voraussichtlich dauernder Wertminderung der Teilwert niedriger ist, müssen buchführende Gewerbetreibende den niedrigeren Teilwert ansetzen (§ 253 Abs. 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, siehe oben unter Rn 177 ff.; „Teilwertabschreibung“).

Ist wegen einer vorübergehenden Wertminderung zulässigerweise in der Handelsbilanz eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen worden, darf dies in der Steuerbilanz (verlangt eine dauernde Wertminderung) als Teilwertabschreibung nicht erfolgen. Bei zulässigerweise vorgenommener Teilwertabschreibung ist der Steuerpflichtige seit dem Veranlagungszeitraum 1999 bei Wertaufholung verpflichtet, das Wirtschaftsgut in der nachfolgenden Bilanz wieder mit den nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ergebenden Wert (in der Regel mit den Anschaffungskosten) anzusetzen. Hierbei ergibt sich die Zuschreibungspflicht aus dem Wertaufholungsgebot.

Beispiel

Der buchführende Gewerbetreibende A hat 2004 ein unbebautes Grundstück für 400.000 EUR erworben. Dies gehört zum Betriebsvermögen.

⁸⁰ OLG Koblenz FamRZ 2002, 887; Strohal, Rn 260.

⁸¹ Wendt/Staudigl, § 1 Rn 257.

⁸² BGH FamRZ 2003, 741 ff.

Ende 2005 beträgt der Teilwert dieses Grundstücks aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung 380.000 EUR.

Diesen Wert hat A in seiner Handels- und Steuerbilanz angesetzt.

Ende 2006 beträgt der Teilwert des Grundstückes 410.000 EUR.

Lösung

Hier ist A verpflichtet, das Grundstück zum 31.12.2006 und in den Folgejahren mit den historischen Anschaffungskosten von 400.000 EUR zu bilanzieren (als Zuschreibungspflicht).

Hinweis

240

Hier von kann nur abgesehen werden, wenn A nachweist, dass der Teilwert tatsächlich niedriger ist.

Ihn trifft die Feststellungslast (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG).

c) Umlaufvermögen und seine Bewertung

Unterhaltsrelevanz

241

Eine geänderte Bewertung eines Wirtschaftsgutes (hier des Umlaufvermögens) ist erfolgswirksam mit daraus resultierender Auswirkung auf das Unterhaltseinkommen!

aa) Abgrenzung zum Anlagevermögen und Grundsatz der Bewertung

Während das Anlagevermögen dem Unternehmen dauerhaft zur betrieblichen Leistungserstellung dient, können die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens nur einmal ihrem Zweck entsprechend eingesetzt werden. Diese Vermögensgegenstände werden verbraucht, bzw. veräußert oder, z.B. bei Forderungen, in liquide Form überführt.

242

Vier wesentliche Gruppen werden dabei unterschieden:

- Vorräte
- Forderungen
- Wertpapiere
- liquide Mittel/Zahlungsmittel

Die Bewertung im Vergleich zum Anlagevermögen weist zwei wesentliche Unterschiede auf:

- keine planmäßigen Abschreibungen/AfA,
- aber Teilwertabschreibung und Gültigkeit des strengen Niederstwertprinzips.

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind generell mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten anzusetzen.

Steuerpflichtige müssen handelsrechtlich den niedrigeren Teilwert ansetzen, auch wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist (§ 253 Abs. 3 HGB/vgl. oben Stichwort „Teilwertabschreibung“, Rn 177 ff.).

Beispiel

243

A ermittelt seinen Gewinn nach § 5 EStG. Er hat Waren mit Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 EUR gekauft. Der Teilwert beträgt am Bilanzstichtag vorübergehend 90.000 EUR.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Hier muss A in seiner Handelsbilanz den niedrigeren Teilwert von 90.000 EUR ansetzen, weil das strenge Niederstwertprinzip gilt.

Steuerrechtlich ist seit dem Veranlagungszeitraum 1999 eine Teilwertabschreibung nur noch unter der Bedingung zulässig, dass die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist, was im Beispiel nicht der Fall ist.

Wäre der niedrigere Teilwert dauerhaft 90.000 EUR, so hätte A für diesen Fall sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz diesen Wert anzusetzen (§ 253 Abs. 3 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

Steuerrechtlich wie unterhaltsrechtlich kann man natürlich über die unbestimmten Rechtsbegriffe vorübergehender und dauerhafter Wertminderung trefflich streiten.

bb) Vorräte und deren Bewertung in den Formen der Einzelbewertung und der Gruppenbewertung durch Festwertverfahren/Durchschnittsmethode/Verbrauchsfolgeverfahren

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

Üblicherweise werden diese untergliedert in:

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

■ Unterhaltsrelevanz

245 *Hinweis*

Die Erhöhung dieser Position (Aktivierung) oder die Reduzierung dieser Positionen durch Wertberichtigung sind erfolgswirksam und haben damit unmittelbar Einfluss auf das Unterhaltseinkommen.

Die Vorräte sind oft „Spielwiese“ für Einkommensmanipulationen!

Das Gegenkonto des entsprechenden aktiven Bestandskontos ist also stets ein erfolgswirksames Konto aus der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die im Folgenden erläuterten Verfahren der Gruppenbewertung sind zudem, von der „familienrechtlichen Öffentlichkeit“ im Wesentlichen unbemerkt, durch den BGH⁸³ auch für das Unterhaltsrecht „abgesegnet“ worden.

Für die Bewertung gilt grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung, d.h. für fremd bezogene Gegenstände sind die Anschaffungskosten maßgebend. Da die individuelle Ermittlung der Anschaffungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens häufig daran scheitert, weil die Zu- und Abgänge der Vermögensgegenstände nicht einzeln ver-

⁸³ BGH FamRZ 2003, 741, 743, hier zur Bewertung von mehrjährigen Kulturen im Umlaufvermögen bei Einkünften aus Landwirtschaft- und Forstwirtschaft nach einem Erlass des Bundesministeriums der Finanzen, BStBl 1997 I, 369.

folgt werden können, hat der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen die Durchbrechung des Prinzips der **Einzelbewertung** zugelassen und eine **Gruppenbewertung** gestattet, die eine Sammelbewertung und damit eine nicht individuelle Bewertung darstellt (§ 240 Abs. 3 HGB; R 5.4 Abs. 3 und 4 EStR 2005).

Die Kriterien der möglichen Gruppenbildung finden sich handelsrechtlich in § 240 Abs. 4 HGB, wonach gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände zu einer Gruppe zusammengefasst werden dürfen.

Beispiele:

- Bestecke und Handtücher in einem Hotel;
- Bierfässer einer Brauerei aus Holz, Metall oder Kunststoff

Folgende Verfahren kommen in Betracht:

246

- Festbewertung
- Durchschnittsmethode
- Verbrauchsfolgefiktionen

Nach der **Festbewertung** können Vermögensgegenstände mit einem festen Wert bewertet werden, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- weitgehend gleich bleibende Höhe des Bestandes,
- weitgehend gleich bleibender Wert des Bestandes,
- weitgehend gleich bleibende Zusammensetzung des Bestandes,
- nachrangige Bedeutung des Bestandes.

Teilweise wird gefordert, der Gesamtwert des Ansatzes mit Festwerten dürfe im Verhältnis zur Bilanzsumme 5 %;⁸⁴ bzw. 10 %⁸⁵ betragen.

Beispiele für Anwendungsgebiete für Festwerte:⁸⁶

247

- kleine Baugeräte,
- Bestecke in gastronomischen Betrieben,
- Brennstoffvorräte,
- Büromöbel,
- Ersatzteile,
- Feuerlöschgeräte,
- Gerüst- und Schalungsteile,
- Hämmer,
- Hotelgeschirr, -einrichtung, -wäsche,
- Kantinevorräte,
- Kleingeräte und Materialien,
- Laboreinrichtungen,
- Modelle,
- Rebstöcke im Weinbau,
- Sägeblätter,
- Schaufeln,
- Schreibmaschinen,
- Tische und Stühle,
- Treibriemen,

⁸⁴ Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B, Rn 532.

⁸⁵ Finanzverwaltung gemäß BMF-Schreiben v. 8.3.1993, BStBl II 1993, 277.

⁸⁶ Vgl. *Federmann*, Handbuch der Bilanzierung, Festwert, Stichwort 44.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Verbrauchsstoff,
- Werkzeuge,
- Zangen und Geräte.

Hinweis

In der familienrechtlichen Fallbearbeitung ist die Dokumentation der Ermittlung, d.h. die Berechnung der Festbewertung, zu verlangen. Darüber hinaus hat regelmäßig (alle drei Jahre) eine körperlichen Bestandsaufnahme/Inventur stattzufinden (R 5.4 EStR 2005).

248 Bei der **Durchschnittsmethode** wird in der einfachsten Form der gewogene Durchschnittswert ermittelt, indem aus dem Anfangsbestand und den Zugängen jährlich ein gewogener Durchschnittsbetrag der Anschaffungskosten gebildet wird. Mit diesem Betrag ist der Endbestand zu bewerten.⁸⁷

249 **Verbrauchsfolgefiktionen** können gemäß § 256 HGB (auch im Entwurf BilMoG) für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens gewählt werden.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG, R 6.9 EStR 2005 ist nur die Lifo-Methode anerkannt (Lifo = last in – first out), bei der unterstellt wird, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vorräte zuerst veräußert und verbraucht werden und dass sich der Endbestand aus den zuerst erworbenen oder hergestellten Vermögensgegenständen zusammensetzt. Die am Bilanzstichtag vorhandenen Bestände werden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der letzten Lagerzugänge bewertet. Ist der Endbestand mengenmäßig größer als die zuerst erworbene oder hergestellte Menge, dann ist die zusätzliche Menge mit dem Betrag der nächsten Lieferung zu bewerten.

cc) Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

250 ■ **Unterhaltsrelevanz**

Um die unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit zu reduzieren, kann der Unterhaltsschuldner/Unternehmer bei langfristiger Fertigung, aber auch durch eine „Produktion auf Halde“, und Leistungserstellung den Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung buchen, ohne dass er schon die Gewinnrealisierung ausweist.

Beispiel

Bauunternehmer B hat keine teilfertigen Erzeugnisse in seiner Bilanz 2007 ausgewiesen, obwohl dieses rechtlich nach VOB geboten ist.

■ **Definition**

251 Zu den unfertigen Erzeugnissen gehören alle Vorräte, durch deren Be- oder Verarbeitung bereits Aufwendungen, insbesondere Materialaufwendungen und Fertigungslöhne, entstanden sind, denen aber die Verkaufsfähigkeit noch fehlt. Die Palette der unfertigen Erzeugnisse kann außerordentlich breit sein, da z.B. Material mit dem ersten Bearbeitungsschritt bereits zu einem unfertigen Erzeugnis wird und bis zum Abschluss des letzten Bearbeitungsschritts ein unfertiges Erzeugnis bleibt. Dazu gehören auch Produkte, die erst durch den Lagerungsprozess Verkaufsfähigkeit erlangen, wie z.B. Käse, bestimmte Weine und Spirituosen. Bei Dienstleistungsunternehmen tritt an die Stelle der unfertigen Erzeug-

⁸⁷ Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A, Rn 290; R 6.8 Abs. 4 EStR 2005.

nisse der Begriff der unfertigen Leistungen. Insbesondere bei Großaufträgen, bei Montagen bei Kunden, haben sie besondere Bedeutung.

Es erfolgt eine Einzelbewertung zu Herstellungskosten. Sie stellen Aufwendungen dar, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung, die Erweiterung oder eine wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstanden sind (§ 255 Abs. 2 HGB; R 6.3 EStR 2005).

Um einmal, auch für den Familienrechtler, deutlich zu machen, was davon alles umfasst ist oder umfasst sein kann, sei die **Ermittlung nach dem Steuerrecht** dargestellt:

Materialeinzelposten

plus Fertigungseinzelkosten

plus Sonderkosten der Fertigung

plus notwendige Materialgemeinkosten

plus notwendige Fertigungsgemeinkosten

plus Werteverzehr des Anlagevermögens

gleich Wertuntergrenze nach R 6.3 EStR 2005

plus allgemeine Verwaltungskosten

plus Aufwendungen für soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung

plus Fremdkapitalzinsen des Fertigungsbereichs

plus Gewerbesteuer

gleich Wertobergrenze Steuerrecht

Eine **Ableitung** des Wertes ist aber auch retrograd **vom Verkaufswert** wie folgt möglich:

voraussichtlicher Verkaufserlös

minus bis zum Verkauf erwartete Aufwendungen

minus erwartete Erlösschmälerungen

gleich vom Verkaufswert abgeleiteter Wert

Hinweis

In der familienrechtlichen Fallbearbeitung ist die Dokumentation über die Ermittlung der teilfertigen Erzeugnisse/Leistungen nach obiger Struktur im Zuge der Auskunftserteilung zu verlangen.

Diese muss den mengenmäßigen Nachweis erbringen von
Fertigungsmaterial,
Fertigungslöhnen,
Fertigungszeiten bei zu erbringenden Dienstleistungen und
Sondereinzelkosten der Fertigung.

252

Bei langfristigen Fertigungen und natürlich auch Produktionen auf Halde kommt der Bestimmung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung (im unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraum!) besonders große Bedeutung zu. Das Bilanzrecht hat hierzu eine einheitliche Betrachtung bisher nicht gefunden. Die herrschende Meinung ist nach wie vor der Auf-

253

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

fassung, dass ein Gewinn durch starre Einhaltung des Realisationsprinzips erst mit der endgültigen Abnahme des Gesamtprojekts oder Gewerks eines endgültig abrechenbaren Teilprojekts ausgewiesen werden darf. Zunehmend an Bedeutung gewinnt die von der internationalen Rechnungslegung beeinflusste Auffassung, wonach eine Teilgewinnrealisierung gemäß dem Projektfortschritt bereits während der Herstellungsphase zulässig ist.⁸⁸

dd) Fertige Erzeugnisse und Waren/Geleistete Anzahlungen

254 Als fertige Erzeugnisse werden Vorräte ausgewiesen, deren Herstellung abgeschlossen ist und die verkaufs- und versandfertig sind.

Sie werden wie die unfertigen Erzeugnisse bewertet.

Geleistete Anzahlungen sind Vorauszahlungen an Dritte für noch zu erbringende Lieferungen und Leistungen.

ee) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, deren Bewertung und Berichtigung, insbesondere Forderungen aus Lieferung und Leistung

255 **Forderungen aus Lieferung- und Leistungen** sind Ansprüche aus zweiseitigen Verträgen,

- die im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit des Unternehmens geschlossen werden (Lieferung-, Werk-, Dienstleistungsverträge etc.) und
- deren Erfüllung durch das bilanzierende Unternehmen bereits erfolgte, während die Leistung des Schuldners (Zahlung des Entgelts) noch aussteht.

Damit korrespondiert die Position Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit den als Umsatzerlösen ausgewiesenen Erträgen.

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

Forderungen dürfen nicht mit Verbindlichkeiten saldiert werden (§ 246 Abs. 2 HGB; Saldierungsverbot).

Sie sind mit den Anschaffungskosten, d.h.

- mit ihrem Nennwert
- nach Abzug von Rabatten, Umsatzprämien oder sonstigen Preisnachlässen

zu bilanzieren.

Es gilt der **Grundsatz der Einzelbewertung** gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB.

Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlich eingehenden Wert zu bilanzieren und uneinbringliche Forderungen sind vollständig abzuschreiben.

Neben dieser Einzelbewertung kann auch eine Pauschalbewertung durchgeführt werden, z.B. bei einer großen Anzahl von beitragsmäßig geringen Forderungen.

Pauschalwertberichtigungen sind aufgrund von Erfahrungen in der Vergangenheit zulässig.

⁸⁸ Vgl. zu diesem Streit m.w.N. Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B, Rn 596.

Hinweis

256

Für den Fall von Einzelwertberichtigungen sind für diese die Dokumentation und der Nachweis zu verlangen. Pauschalwertberichtigungen, die den Vorjahren entsprechen, dürften regelmäßig nicht zu beanstanden sein. Die Prüfung des Nachweises erfolgt auf Basis des Entstehungsgrundes, der Konditionen und der Besicherung des Vermögensgegenstandes „Forderung“.

Gesondert auszuweisen sind

257

- Forderungen gegen verbundene Unternehmen,
- Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht und
- Forderungen an Gesellschafter.

Diese sind wie alle Verrechnungspreise auf die Frage hin zu überprüfen, ob sie einem Fremdvergleich standhalten.

Letztlich sind hier noch die sonstigen Vermögensgegenstände zu nennen, wie beispielsweise Darlehen für Gehaltsvorschüsse, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadensersatzansprüchen etc.

ff) Wertpapiere

Wenn die Wertpapiere nicht dauernd dem Unternehmen dienen, sind sie im Umlaufvermögen auszuweisen. Hierzu gehören auch Anteile an verbundenen Unternehmen, eigene Anteile und sonstige Wertpapiere. Ihre Bewertung folgt dem strengen Niederstwertprinzip, so dass auch vorübergehende Wertminderungen durch eine außerplanmäßige Abschreibung berücksichtigt werden müssen. Die Gründe für eine derartige Wertberichtigung sind durch Vorlage der entsprechenden Dokumentation darzulegen.⁸⁹

258

gg) Liquide Mittel

Unter diesem Posten fasst das HGB beispielsweise Kassenbestände und Bankguthaben, Vermögensgegenstände höchster Liquidität zusammen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach dem Nennwert/Nominalprinzip. Schwierigkeiten können besonders Bestände an ausländischen Währungen machen. Diese sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten und im Fall von Wertminderungen nach dem Niederstwertprinzip auszuweisen (vgl. Rn 177 ff.).

259

hh) 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. Sie sind ein klassisches Instrument der **periodengerechten Gewinnermittlung**, wie die Beispiele zeigen:

260

Beispiel

Ein Unternehmen schließt eine Haftpflichtversicherung für ein Kfz im Oktober 2007 ab. Im November erfolgt die Beitragsrechnung und Zahlung über 1000 EUR für die Zeit für November 2007 bis Oktober 2008, also für 12 Kalendermonate.

⁸⁹ Vgl. auch Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B, Rn 817.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Nur die Versicherungsprämie für die ersten zwei Monate, den November und den Dezember 2007, stellt periodengerecht zurechenbaren Aufwand für 2007 dar.

Buchungssatz : Versicherungsaufwand an Bank 200 EUR.

Die restlichen 800 EUR, die im Jahr 2007 schon gezahlt werden, stellen Aufwand für das Jahr 2008 dar und sind in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen.

Buchungssatz: RAP an Bank 800 EUR.

Weitere Beispiele für Rechnungsabgrenzungsposten:

Vorauszahlungen von Miete/Pacht, Beiträgen, Zinsen und Honoraren, Gebühren, Lagerkosten, Zuschüssen, Disagio/Damnum.

ii) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

261 Ist das Eigenkapital durch Verluste (bei Personenhandelsgesellschaften u.a. auch durch Entnahmen) aufgebraucht und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist dieser Betrag als letzter Posten der Bilanz auf der Aktivseite bei Kapitalgesellschaften unter der Bezeichnung „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen (§ 268 Abs. 3 HGB). Dieser aktivische Ausweis stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, das Eigenkapital des Unternehmens geschlossen auf der Passivseite der Bilanz darzustellen. Dadurch wird aber verhindert, dass Beträge mit negativen Vorzeichen in der Bilanz aufgenommen werden müssen (dies wird gelegentlich aber so gehandhabt!).

Dieser ausgewiesene Fehlbetrag stellt natürlich trotz des aktivischen Ausweises keinen Vermögensgegenstand dar! Es handelt sich vielmehr um eine rechnerische bilanzausgleichende Korrekturgröße.

Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist der Ausweis des negativen Kapitals nicht explizit geregelt; ein entsprechender Ausweis empfiehlt sich aber.

7. Gewinnauswirkung und Bewertung passiver Bilanzposten im Unterhaltsrecht

262 Die Passivseite der Bilanz (Passiva) gibt die Höhe der in der Vergangenheit zur Verfügung gestellten finanziellen und sachlichen Mittel und deren Herkunft an, ohne dass diese den gegenwärtigen liquiden Mitteln entsprechen müssen.⁹⁰

Nach der Art der Finanzierung unterscheidet die Betriebswirtschaftslehre zwischen zeitlich begrenztem Fremdkapital (Schulden) von unternehmensexternen Personen, wie z.B. Darlehen, sowie dem Eigenkapital (Reinvermögen), dass von den Unternehmenseignern z.T. ohne zeitliche Begrenzung zur Verfügung gestellt wird.

a) Eigenkapital

263 Trotz der Vorschriften der §§ 272, 266 Abs. 3 HGB wird das Eigenkapital im Gesetz nicht definiert und gehört zu den unbestimmten Rechtsbegriffen. Eigenkapital kann weder als Vermögensgegenstand noch als Schuld gemäß § 246 Abs. 1 HGB aufgefasst werden und ist primär eine Wertgröße. Das Eigenkapital stellt den Saldo aus den angesetzten und be-

⁹⁰ Baetge/Kirsch/Thiele, a.a.O., Rn 3.

werteten Vermögensgegenständen, Schulden, Sonderposten mit Rücklageanteil und Rechnungsabgrenzungsposten dar. Die Eigenkapitalbasis des Einzelunternehmers ist durch sein Gesamtvermögen begrenzt.

Bei Personengesellschaften weisen die Kapitalkonten die Beteiligung der einzelnen Gesellschafter aus, die die jeweils geleistete Einlage zuzüglich der weiteren Einlagen und Gewinne, abzüglich der Verluste und der Entnahmen aufzeigen. Danach ist bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen das Kapital variabel, während bei Kapitalgesellschaften das Kapital, das die Haftung beschränkt, stets zum Nennwert passiviert ist. Mehrbeträge an Kapital werden hier in Kapitalrücklagen (z.B. Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital und insbesondere gesetzlich Rücklage, grundsätzlich 5 % des Jahresüberschusses nach § 150 Abs. 2 AktG) bzw. Gewinnrücklagen gebucht (§ 272 Abs. 2 und 3 HGB).

Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresergebnis gebildet worden sind. Dazu gehören aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB). Die Position „Jahresüberschuss und Jahresfehlbetrag“ ist im Gegensatz zum Gewinn-/Verlustvortrag das Ergebnis der jeweiligen aktuellen Periode. Zu unterscheiden ist noch „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ (§ 268 Abs. 1 HGB), der sich aus dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag zuzüglich/abzüglich Gewinnvortrag/Verlustvortrag abzüglich/zuzüglich Ergebnisverwendung errechnet.

Hinweis

Bei Körperschaften gilt Folgendes:

Es findet eine sog. Feststellung des Jahresabschlusses statt. Weiter fassen die Gesellschafter den Gewinnverwendungsbeschluss. Dies geschieht durch formelle Beschlüsse (§ 172, 173 AktG, § 42a Abs. 2 GmbHG). Ein nicht festgestellter Jahresabschluss ist unwirksam und damit nichtig.

Es kann kein Zweifel bestehen, dass die Vorlage dieser Beschlüsse für jedes Geschäftsjahr verlangt werden muss, um das Unterhaltseinkommen zu ermitteln (Achtung Haftungsfalle).

Die Auskunftspflicht gilt also für beide Beschlüsse: Gewinnfeststellungsbeschluss und Gewinnverwendungsbeschluss des jeweiligen Geschäftsjahres. Die Gewinnverwendung muss nämlich keinesfalls mit der Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft korrespondieren.

264

aa) Entnahmen und Einlagen und deren Bewertung

Entnahmen und Einlagen stellen alle Wirtschaftsgüter dar (Barentnahmen und Bareinlagen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die ein Unternehmer dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnimmt oder einlegt (vgl. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG).

265

Beispiele

1. Geld: Entnahme aus der Geschäftskasse, Abhebung und Überweisungen von betrieblichen Bankkonten zur Tilgung einer privaten Schuld oder Zahlung privater Verbindlichkeiten
2. Gegenstände/Sachentnahmen: Entnahme von Werkstoffen, Handelswaren oder Gegenständen des Anlagevermögens für den privaten Gebrauch oder Verbrauch,

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

z.B. Tätigkeit der im Arbeitsverhältnis des Unternehmens stehenden Putzfrau im Haushalt des Unternehmers.

■ Exkurs

266 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen

Das Steuerrecht kennt zur Vermeidung individueller Ermittlung **Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezeige** wie:

Bäckereien (1170 EUR), Fleischereien (1539 EUR), Gast- und Speisewirtschaften (bei kalten Speisen 1847 EUR und bei warmen und kalten Speisen 2844 EUR), Getränkeeinzelhandel (332 EUR), Café und Konditoreien (1465 EUR), Milchwaren und Eier etc. (530 EUR), Nahrungs- und Genussmittel (1588 EUR) sowie Obst-, Gemüse-, Südfrüchte- und Kartoffeleinzelhandel (431 EUR).⁹¹

Dabei wird zusätzlich nach ermäßigtem und vollem Umsatzsteuersatz differenziert.

Der Gesamtbetrag z.B. für eine Bäckerei beläuft sich pro Person und Jahr auf 1170 EUR, wobei für Kinder zwischen zwei und zwölf Jahren der hälftige Wert angenommen wird.

267 *Hinweis*

Diese Pauschbeträge sind wegen ihrer Höhe und Praktikabilität auch unterhaltsrechtlich zwanglos zu übernehmen, da auch der BGH⁹² auf pauschalisierte Überlegungen des Steuerrechts bei der Bewertung des Umlaufvermögens und nicht zuletzt auch bei der AfA im Anlagevermögen zurückgreift.

Die Position ist im Rechnungswesen bei den Privatanteilen auszuweisen und zuzurechnen.

268 Weitere Beispiele für Sachentnahmen

1. Nutzungen: Gegenstände des Betriebsvermögens werden gelegentlich für private Zwecke genutzt.
2. Leistungen: Inanspruchnahme von Dienstleistungen des Unternehmens

269 *Hinweis*

Entnahmen und Einlagen beeinflussen nicht den Gewinn, sind also erfolgsneutral (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Sie stellen Vermögensentzug bzw. Vermögensmehrung dar.

Aus diesem Grund ist es Steuerberatern völlig unerfindlich, weshalb Privatentnahmen Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen sein können.

270 *Hinweis*

Schuldzinsenabzugsverbot nach § 4 Abs. 4a EStG

Die Regelung bestimmt, dass die betrieblich veranlassten Schuldzinsen, pauschal in Höhe von 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahrs, zu nicht abziehbaren Betriebsausgaben umqualifiziert werden (sog. Hinzurechnungsbetrag).

Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2050 EUR verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr anfallenden Schuldzinsen, ist nach § 4 Abs. 4a S. 4 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen (sog. Höchstbetrag).

⁹¹ BMF-Schreiben v. 4.1.2007, BStBl I 2007, 67.

⁹² BGH FamRZ 2003, 741, 743.

Beispiel

Berechnung der **Überentnahmen**:

Einlagen	15.000 EUR
minus Entnahmen	25.000 EUR
Entnahmeüberschuss	10.000 EUR
Jahresverlust	5.000 EUR
Überentnahmen	10.000 EUR
Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages	10.000 EUR
hiervon 6 %	600 EUR
Verprobung des Höchstbetrages	
tatsächlich gezahlte Zinsen	10.000 EUR
abzüglich Kürzungsbetrag	-2.050 EUR
Höchstbetrag	7.950 EUR

Der Hinzurechnungsbetrag von 600 EUR übersteigt den Höchstbetrag von 7.950 EUR nicht.

600 EUR sind dem Gewinn zuzurechnen.

Abwandlung

Überentnahmen, durch Entnahme eines Grundstücks, i.H.v. 200.000 EUR

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages	200.000 EUR
hiervon 6 %	12.000 EUR
Verprobung des Höchstbetrages	
tatsächlich gezahlte Zinsen	10.000 EUR
abzüglich Kürzungsbetrag	-2.050 EUR
Höchstbetrag	7.950 EUR

Der Hinzurechnungsbetrag übersteigt den Höchstbetrag!

7.950 EUR sind dem Gewinn zuzurechnen.⁹³

*Hinweis***271**

Diese Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs ist auch für unterhaltsrechtliche Zwecke heranzuziehen, insbesondere, wenn die Privatentnahmen Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen sind. Folglich ist ein unterhaltsrechtlicher Anspruch auf den Beleg (Berechnungsblatt) gegeben.

■ **Bewertung der Entnahmen**

Grundsätzlich sind Entnahmen mit dem **Teilwert** anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG).

272

Bei Geldentnahmen entspricht der Teilwert dem Nennwert des Geldbetrages und bei Sachentnahmen sind – bis auf Ausnahmen – diese mit dem Teilwert zu bewerten, wenn dieser über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Der Teilwert bei Nutzungsentnahmen entspricht grundsätzlich den anteiligen, auf die Nutzungsentnahme entfallenden Kosten.

Teilwert bei Leistungsentnahmen sind die Selbstkosten, die auf die entnommene Leistung entfallen. Die Entnahme ist umsatzsteuerpflichtig.

⁹³ Berechnungsblatt nach OFD Düsseldorf Abteilung Köln, St 112 K-November 2002; standardisiert in der Datv-FiBu.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Beispiel

A benutzt den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden neuen PKW lt. Fahrtenbuch zu 30 % für private Fahrten.

Folgende betriebliche Kosten sind entstanden:

Benzin	2.100 EUR
Reparaturen	800 EUR
Steuern und Versicherungen	800 EUR
AfA	1.250 EUR
gesamt	4.950 EUR

Lösung

Als Entnahme muss A 1.485 EUR (30 % von 4.950 EUR) ansetzen.

- 273** Die Einlagen sind grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt ihrer Zuführung anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG). Die Einlage ist höchstens mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu bewerten, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung privat angeschafft oder hergestellt worden ist. Unterliegen Wirtschaftsgüter der Abnutzung, sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um die AfA zu kürzen, die auf die Zeit vor ihrer Einlage entfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG).

Beispiel

A erwirbt zum 4.1.2007 privat ein Fahrzeug für 100.000 EUR plus 19.000 EUR Umsatzsteuer, mithin 119.000 EUR.

Er legt dieses Kraftfahrzeug am 3.1.2008 in den Betrieb ein. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt sechs Jahre. Sonderabschreibungen bzw. erhöhte Absetzungen sind nicht vorgenommen worden.

Lösung

Das Kraftfahrzeug ist hier mit fortgeführten Anschaffungskosten wie folgt anzusetzen:

Anschaffungskosten 4.1.2007 (brutto)	119.000 EUR
- AfA: 16,66 % von 119.000 EUR für 2005	-22.610 EUR
= fortgeführte AK am 3.1.2008	96.390 EUR

Für bestimmte Einlagen ist die Bemessungsgrundlage neu geregelt worden. So sieht Satz 5 des § 7 Abs. 1 EStG vor, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht nur um die AfA, sondern auch um die Sonderabschreibung oder erhöhte Absetzung zu mindern sind, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind.

bb) Verlustverrechnungsverbot nach § 15a EStG

- 274** Die einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteile am Verlust dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (§ 15a EStG). D.h., die Verluste, insbesondere einer KG, können weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit anderen Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Der nicht ausgeglichene Verlust kann dann im späteren Wirtschaftsjahr mit Gewinnen aus dieser Beteiligung verrechnet werden. Scheidet ein Kommanditist mit derartigen Verlusten und negativ gewordenem Kapi-

talkonto aus der KG aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, ist der nicht vom Kommanditisten auszugleichende Betrag als begünstigter Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG anzusehen. Nur bei unentgeltlicher Übertragung ist die Regelung nicht anwendbar (§ 52 Abs. 33, S. 3, 4 EStG).

cc) Verluste aus Steuerstundungsmodellen, § 15b EStG

Nach § 15b EStG können Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden und sind auch nicht nach § 10d EStG abzuziehen. Ein Steuerstundungsmodell liegt vor, wenn aufgrund einer modellhaften Gestaltung steuerlicher Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn aufgrund eines vorgefertigten Konzepts zumindest in der Anfangsphase der Investitionen die Möglichkeit geboten werden soll, Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen (vgl. Rn 531, 547).

275

b) Sonderposten mit Rücklageanteil (vgl. auch „Ansparabschreibung“, Rn 217, 234, 285)

Hinweis

zur Unterhaltsrelevanz:

In der Bilanz auf der Passivseite findet sich bei einem Unterhaltsschuldner erstmalig ein sog. Sonderposten mit Rücklageanteil in Höhe von 50.000 EUR. In der Gewinn- und Verlustrechnung wird bei sonstigen betrieblichen Aufwendungen ebenfalls ein Betrag mit dem Buchungstext „Ansparabschreibung“ von 50.000 EUR gebucht. (Bei einer Einnahmen-/Überschussrechnung wäre ebenfalls eine Buchung auf dem Konto „sonstige betriebliche Aufwendungen“ in gleicher Höhe erfolgt.)

276

Beispiel für Bildung einer Ansparabschreibung z.B. für 2006

Umsatz	200.000 EUR
Aufwand	100.000 EUR
Sonstige betriebliche Aufwendungen	50.000 EUR
Gewinn	50.000 EUR

In den sbA und nicht ausdrücklich ausgewiesen finden sich die 50.000 EUR für die Bildung der Ansparabschreibung, die das steuerliche Einkommen reduzieren!

Beispiel für Auflösung einer Ansparabschreibung z.B. 2007 (zur Vereinfachung ohne Zinsen)

Umsatz	200.000 EUR
Sonstige betriebliche Erträge	50.000 EUR
Aufwand	100.000 EUR
Gewinn	150.000 EUR

Der steuerliche Gewinn ist deshalb um 50.000 EUR höher durch die sonstigen betrieblichen Erträge, in denen sich die Auflösung der Ansparabschreibung findet.

Durch die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil werden die Dotierungsbeträge bis zum Zeitpunkt der Auflösung des Sonderpostens der Ertragsbesteuerung entzogen. Im Zeitpunkt der Auflösung des Sonderpostens unterliegen die Auflösungsbeträge der Ertragsbesteuerung. Aus diesem Grunde stellen diese Posten einen Mischposten aus Eigen- und Fremdkapital dar, der sowohl Rücklagen- als auch Rückstellungscharakter trägt. Als

277

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Sonderposten mit Rücklageanteil können von allen Kaufleuten steuerfreie Rücklagen und steuerrechtliche Abschreibungen (§ 254 HGB) eingestellt werden.

Praxisrelevante **unversteuerte Rücklagen** sind zurzeit:

- Rücklage für Veräußerungsgewinne, § 6b EStG,
- Rücklage für Zuschüsse, R 6.5 EStR,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung, R 6.6 EStR 2005,
- Rücklage nach § 7g EStG (Ansparabschreibung),
- Rücklage nach § 6 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz.

Zu den auslaufenden Anwendungsfällen zählen die

- Rücklage nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002,
- Euroumstellungsrücklage nach § 6d S. 3 EStG.

■ Fiskalische Zielsetzung

278 Zum Zwecke der Steuerstundung erlaubt das Steuerrecht Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens über das handelsrechtlich gebotene hinaus. Grundsätzlich ist der Sonderposten nach Maßgabe des Steuerrechts aufzulösen (§ 247 Abs. 3 HGB). Eine vorzeitige Auflösung ist ebenfalls möglich und im Handels- und Steuerrecht abzubilden. Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil sind in dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ sowie Einstellungen in den Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ der G&V gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Letzteres gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften und KapCo-Gesellschaften. Zuweilen wird die Auflösung aber auch mit negativem Vorzeichen in den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ ausgewiesen! Aufwendungen mit negativem Vorzeichen stellen Erträge dar!

[Nach dem BilMoGRef-E wird zukünftig eine Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil nach der Aufhebung der Vorschriften der §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB in der Handelsbilanz nicht mehr zulässig sein. Wahlrechte können dann ebenfalls nach der vorgesehenen Aufhebung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG damit unabhängig von der Behandlung im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgeübt werden, mit der Folge, dass der Sonderposten mit Rücklageanteil in der Bilanz nicht mehr erkennbar sein wird, so dass der Anspruch auf Auskunft und Belegvorlage der steuerlichen Dokumentation bestehen wird.]

aa) Rücklage nach § 6b EStG für die Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter

279 Unterhaltsrelevanz

Veräußerungsgewinne durch Aufdeckung stiller Reserven sind Bestandteil des steuerrechtlichen Gewinns und damit auch des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens.⁹⁴ Diese müssen aber wegen § 6b EStG nicht ausgewiesen werden und können deshalb das Unterhaltseinkommen erheblich reduzieren.

Deckt ein Unternehmen bei der Veräußerung von bestimmten Anlagegütern stille Reserven auf, können diese Gewinne steuerneutral auf Investitionsobjekte übertragen werden.

Dies geschieht durch eine zeitlich befristete und begünstigte Rücklage.

Im § 6b Abs. 1 EStG sind enumerativ die begünstigten Wirtschaftsgüter aufgezählt:

⁹⁴ Wendl/Staudigl, § 1 Rn 159.

- Grund und Boden (im engeren Sinne)
- Aufwuchs auf Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn der Aufwuchs zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, wie der Aufwuchs aller Nutzpflanzen, beispielsweise Holz, Obstbäume, Rebstöcke etc.
- Gebäude
- Binnenschiffe.

Beispiel

Landwirt L veräußert eine landwirtschaftliche Nutzfläche mit Aufwuchs für 100.000 EUR, die einen Buchwert von 30.000 EUR hat. Der Veräußerungsgewinn würde also 70.000 EUR betragen, den er erfolgsneutral nach § 6b EStG und damit im Sonderposten mit Rücklageanteil ausweist.

Das Unterhaltseinkommen ist demnach um 70.000 EUR zu erhöhen.

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut. **280**

Veräußerungsgewinn i.S.d. Vorschrift ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt. Die Übertragung von diesen Veräußerungsgewinnen ist auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vergangenen Wirtschaftsjahr angeschafften und hergestellten Wirtschaftsgüter möglich. Erfolgt die Übertragung des Veräußerungsgewinnes nicht im Jahr der Veräußerung, so kann eine den steuerlichen Gewinn mindernde **Rücklage** gebildet werden, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG,
- das Wirtschaftsgut muss bei der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen im Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gewesen sein,
- die neu angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter müssen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
- die Veräußerungsgewinne müssen bei der Gewinnermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns außer Ansatz bleiben und
- ausreichende Dokumentation muss sich im Rechnungswesen finden.

Die Rücklage kann in den folgenden vier Wirtschaftsjahren ganz oder teilweise auf in diesen beiden Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Anlagegütern übertragen werden. Die Frist verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit der Herstellung vor Ablauf des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist (§ 6b Abs. 3 S. 3 EStG). Soweit die Rücklage innerhalb der Frist von vier bis sechs Jahren nicht auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden konnte, ist sie am Schluss des vierten bzw. sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend unter 6%iger Verzinsung aufzulösen (§ 6b Abs. 7 EStG).

bb) Sonderposten für Investitionszulagen und -zuschüsse zum Anlagevermögen (R 6.5 EStR 2005)

*Beispiel für Unterhaltsrelevanz***281**

Die Unterhaltsschuldner-GmbH schafft ein Wirtschaftsgut an mit Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 EUR.

Die lineare AfA beträgt 10.000 EUR.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Das Unternehmen hat einen Zuschuss bzw eine Investitionszulage in Höhe von 12.500EUR erhalten.

Der Ausweis dieses Zuschusses kann erfolgsneutral oder erfolgswirksam erfolgen!⁹⁵

282 Gemäß R 6.5 EStR ist ein Zuschuss ein Vermögensvorteil, den der Zuschussgeber zur Förderung eines zumindest auch in seinem Interesse liegenden Zweck dem Zuschussempfänger zuwendet. Dieser Zuschuss kann aus öffentlichen oder privaten Mitteln stammen.

Der Unternehmer hat ein Wahlrecht.

Er kann den Zuschuss als Betriebseinnahmen, bei Investitionszulagen steuerfrei, ansetzen.

In diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsgutes durch die Zuschüsse nicht berührt.

Lösung

Der Ausweis im Rechnungswesen bei vorgenannter Vorgehensweise:

Sonstige steuerfreie Betriebseinnahmen	12.500 EUR
AHK	87.500 EUR
AfA	8.750 EUR

Die Zuschüsse können demgegenüber erfolgsneutral unmittelbar in einem passivischen Sonderposten eingestellt werden. In diesem Fall werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes ungekürzt ausgewiesen und der passivische Sonderposten parallel über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aufgelöst.⁹⁶

Lösung

Der Ausweis im Rechnungswesen bei vorgenannter Vorgehensweise:

AHK	100.000 EUR
AfA	10.000 EUR
passivischer Sonderposten mit Rücklageanteil	12.500 EUR,

der parallel über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aufzulösen ist.

Familienrechtlich muss erkannt werden, in welcher Form der Unternehmer und Unterhaltsverpflichtete das Wahlrecht ausgeübt hat. Der BGH⁹⁷ will konsequenterweise grundsätzlich die Investitionszulage unberücksichtigt lassen, da sie keinen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit hat. Gleichwohl will der BGH bei der erfolgsneutralen Verbuchung die Auswirkung über die AfA korrigieren, weil die Zulage mittelbar auch die unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen herabsetze. Die einkommensmindernde Wirkung ist deshalb durch die Nichtberücksichtigung der entsprechenden AfA auszugleichen, womit die Gewährung der Investitionszulage zu Zwecken des Unterhaltsrechts auf die Dauer der Abschreibung des mit ihr angeschaffte Wirtschaftsgut verteilt. Die AfA Korrektur beläuft sich im obigen Beispiel auf 1250 EUR jährlich. Erfolgt die Verbuchung des Zuschusses erfolgswirksam, haben unterhaltsrechtliche Korrekturen mithin nicht stattzufinden.

⁹⁵ Vgl. zur Investitionszulage BGH FamRZ 2003, 741, 744 und noch folgende Ausführungen.

⁹⁶ BFH BStBl 1996 II, 28.

⁹⁷ BGH FamRZ 2003, 741, 744; mit Anm. von Gerken, a.a.O., 745.

cc) Rücklage für Ersatzbeschaffung, R 6.6 EStR 2005*Unterhaltsrelevanz***283**

Insbesondere bei gesteigerter Leistungsverpflichtung nach § 1603 BGB stellt sich immer wieder die Frage nach der Aufdeckung stiller Reserven.

Beispiel

Die Fertigungshalle der Unterhaltsschuldner-GmbH hat einen Buchwert von 100.000 EUR.

Das Gebäude brennt ab und die Versicherung zahlt eine Entschädigung in Höhe von 250.000 EUR. Was geschieht mit der aufgedeckten stillen Reserve in Höhe von 150.000 EUR?

Buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbstständig Tätige, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, können unter bestimmten Voraussetzungen eine Gewinnverwirklichung aus der Aufdeckung stiller Reserven durch Übertragung dieser stillen Reserven auf ein Ersatzwirtschaftsgut vermeiden.

Voraussetzung ist hierfür R 6.6 EStR 2005:**284**

- unfreiwilliges Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes des Anlage- oder Umlaufvermögens aus dem Betriebsvermögen infolge höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs, wobei ein Ausscheiden gegen Entschädigung zur Aufdeckung stiller Reserven führen muss
- Anschaffung oder Herstellung eines funktionsgleichen Wirtschaftsguts (Ersatzwirtschaftsguts) innerhalb einer bestimmten Frist
- das Ersatzwirtschaftsgut erfüllt dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe wie das ausscheidende Wirtschaftsgut
- Berücksichtigung stiller Reserven auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss

In diesen Fällen können die aufgedeckten stillen Reserven (Entschädigung abzüglich Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes) auf ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut übertragen werden. Eine Entschädigung (Brandentschädigung, Enteignungsentuschädigung, Zwangsveräußerungserlös) liegt nur vor, soweit sie für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut als solches geleistet worden ist. Entschädigungen für Folgeschäden (z.B. Aufräumkosten, Umzugskosten) sind bei der Ermittlung der stillen Reserven nicht zu berücksichtigen.

Der Gewinn kann in eine steuerfreie „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ eingestellt werden, wenn eine Ersatzbeschaffung geplant ist. Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage aufzulösen und das Ersatzwirtschaftsgut mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich des Betrags der aufgelösten Rücklage zu aktivieren. Der sich dann ermittelnde Betrag ist Bemessungsgrundlage für die AfA. Ist die Ersatzbeschaffung nicht ernsthaft geplant und zu erwarten, ist die Rücklage aufzulösen und voll zu versteuern. Die Rücklage ist ebenfalls gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis zum Schluss des ersten, bei einem Grundstück oder Gebäude am Schluss des zweiten, auf ihre Bildung folgenden Jahres ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt oder bestellt worden ist (Die Frist kann verlängert werden, R 6.6 Abs. 4 S. 4 EStR 2005). Ähnlich verfahren dürfen Einnahme-/Überschussrechner, die aber keinen Sonderposten bilden können. Die durch eine Entschädigungsleistung offen gelegte stille Reserve wird in der Weise auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen, dass sie im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts sofort abgesetzt

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

wird. Der verbleibende Restbetrag ist auf die Nutzungsdauer des Ersatzwirtschaftsguts zu verteilen.

■ Unterhaltsrelevanz

Unterhaltsrechtlich kann also der Ertrag aus Aufdeckung einer stillen Reserve, der einkommensrelevant ist, in einem Sonderposten mit Rücklageanteil ohne Gewinnauswirkung „geparkt“ werden.

dd) Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g Abs. 3 EStG (vgl. Rn 217 ff., 234 ff.)

285 Unterhaltsrelevanz

Beispiel

Der Gewinn eines Unternehmens beläuft sich im Jahre 2005 auf 100.000 EUR, wobei 80.000 EUR aus einer Auflösung einer Ansparabschreibung herrühren. Im Jahre 2006 beläuft sich der Gewinn auf 90.000 EUR mit einem hierin enthaltenen Anteil einer aufgelösten Ansparabschreibung von 50.000 EUR.

Im Jahre 2004 belief sich der durch eine Ansparabschreibung in Höhe von 30.000 EUR reduzierte Gewinn auf 60.000 EUR.

Die bisher in § 7g EStG kodifizierte Ansparabschreibung konnte durch Bildung einer Rücklage gewinnmindernd passiviert werden. Durch das Gesetz zur Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die Ansparabschreibung durch einen Investitionsabzugsbetrag (vgl. A) ersetzt, der nicht mehr durch Bildung einer Rücklage, sondern durch außerbilanziellen Abzug den Gewinn mindert.

286

Hinweis

Bei Anwendung des neuen § 7g EStG erfolgt der Ausweis nicht mehr im Sonderposten mit Rücklageanteil, sondern außerbilanziell in der Ertragsteuererklärung mit unterhaltsrechtlichem Anspruch auf Vorlage der entsprechenden Unterlagen/Dokumentation!

Die Neuregelung stellt einen erheblichen Nachteil gegenüber der bisherigen Regelung dar, weil nicht mehr bei ausbleibender Investition am Ende des Investitionszeitraums eine gewinnerhöhende Verzinsung eintritt; vielmehr führt die Rückgängigmachung zu einer Gewinnerhöhung in Höhe des Abzugsbetrages im Wirtschaftsjahr des Abzugs mit einer Verzinsung nach § 233a AO. Dies macht eine Neuveranlagung der relevanten Jahre erforderlich!

Die nach bisherigem Recht gebildeten Ansparabschreibungen werden nach den alten Regeln aufgelöst.

287 Der BGH⁹⁸ hat konsequent entschieden, dass eine Ansparabschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr nicht entsprechen kann, so dass die Position unterhaltsrechtlich unberücksichtigt bleiben muss.

In Konsequenz zu dieser Überlegung verlangt der BGH in der genannten Entscheidung eine **fiktive Steuerberechnung** (vgl. ausführlich Rn 217).

98 BGH FamRZ 2004, 1177.

Lösung des Beispielfalles

Die Auflösung und Bildung von Ansparabschreibungen im obigen Beispiel sind unter fiktiver Neuberechnung der Ertragsteuern zu eliminieren.

ee) Erhöhte Abschreibungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG**Unterhaltsrelevanz****288***Beispiel*

In einer Bilanz werden Herstellungskosten für eine Modernisierungsmaßnahme an einem Gebäude in einem Sanierungsgebiet (auch bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung möglich) in Höhe von 100.000 EUR in einen Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt.

Der Steuerpflichtige kann von den durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln nicht gedeckten Herstellungskosten, die für Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i.S.d. § 177 Bundesbaugesetz aufgewendet worden sind, anstelle der Abschreibung nach § 7 Abs. 4 oder 5 EStG im Jahre der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils Abschreibungen bis zu 10 % vornehmen. Für Maßnahmen dieser Art, die nach dem 31.12.2003 begonnen worden sind, betragen die erhöhten Abschreibungen in den ersten acht Jahren 9 % und in den darauf folgenden vier Jahren 7 % der Herstellungskosten.

Lösung des Beispielfalles

Im Ausgangsbeispiel sind die jährlich vorgenommenen erhöhten Abschreibungen, weil sie nicht einem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen, zu eliminieren.

ff) Erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen nach § 7i EStG

Das im Vorabschnitt genannte, inklusive der Höhe der Abschreibungssätze, gilt auch für im Inland belegende Gebäude, die nach landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal anerkannt sind.

289**gg) Rücklage nach § 6 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz****Unterhaltsrelevanz****290***Beispiel*

Bei der Auflösung von Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen verbundenen Unternehmen im Zuge einer Umwandlung und Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft entsteht ein Gewinn in Höhe von 20.000 EUR.

Erhöht sich der Gewinn im Falle eines Vermögensübergangs von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft dadurch, dass Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den beteiligten Rechtsträgern erlöschen oder Rückstellungen aufzulösen sind, so darf die Personengesellschaft insoweit eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden, die in den der Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren zu mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Zweifelsohne handelt es sich hier unterhaltsrechtlich um einen Gewinn, der dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen ist.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

c) Rückstellungen

291 Unterhaltsrelevanz

Rückstellungen sind erfolgswirksam und reduzieren den Gewinn, so dass sie stets der unterhaltsrechtlichen Überprüfung zu unterliegen haben.

aa) Allgemeines zu Rückstellungen

292 Begriff

Weder im Handels- noch im Steuerrecht findet sich eine Definition für Rückstellungen.

§ 249 HGB regelt ausschließlich die Zwecke der Rückstellungen. Sie stellen eine passive Außenverpflichtung des Unternehmens dar; betriebswirtschaftlich sind sie Fremdkapital.

Inhaltlich können die Rückstellungen definiert werden als:

- Passivposten für Vermögensminderungen oder Aufwandüberschüsse, die Aufwand vergangener Rechnungsperioden darstellen,
- durch künftige Handlungen der Unternehmung (Zahlungen, Dienstleistungen oder Eigentumsübertragungen an Sachen und Rechten) entstehen,
- nicht den Bilanzansatz bestimmte Aktivposten korrigieren und
- sich nicht eindeutig, aber hinreichend genau quantifizieren lassen.

■ Katalog nach § 249 Abs. 1 HGB

293 Nach § 249 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 HGB sind Rückstellungen zu bilden (Passivierungspflicht, steuerliches Passivierungsgebot) für:

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

Die handelsrechtlichen Wahlrechte nach § 249 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 HGB bedeuten steuerrechtlich ein Passivierungsverbot, so dass sie natürlich auch konsequenterweise unterhaltsrechtlich irrelevant sind. Für andere als die genannten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden (§ 249 Abs. 3 HGB). Konkret bedeutet dieses, dass insbesondere keine Rückstellungen gebildet werden dürfen für Selbstversicherung, Schadensausgleich und das allgemeine Unternehmerwagnis sowie für künftige Ausgaben, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellen.

■ Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

294 Rückstellungen – beispielsweise für ungewisse Verbindlichkeiten – sind zu bilden, wenn

- eine rechtliche Verpflichtung gegenüber Dritten besteht, deren Höhe ungewiss ist
- oder
- die hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass eine rechtliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten zukünftig entsteht

und

- mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.⁹⁹

■ Bewertung von Rückstellungen

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 1, S. 2 HGB mit dem Betrag anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Grundsätzlich ist hier der voraussichtliche Erfüllungsbetrag anzusetzen. Der sich zwangsläufig ergebende Beurteilungsspielraum des Bilanzierenden muss für den Einzelfall objektiviert und von sachverständigen Dritten nachvollzogen werden können. Nach dem weiter geltenden Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) stellt der Bilanzierende den Betrag ein, den das Unternehmen zur Deckung der Aufwendungen voraussichtlich benötigt.¹⁰⁰ **295**

Hinweis

Hierfür hat das Unternehmen eine Dokumentation zu erstellen, auf die sich der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch erstreckt. **296**

Weiter gilt für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a, Buchstabe e EStG, dass Geld- und Sachleistungsrückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind.

Nach der vorgenannten Vorschrift kennt das Steuerrecht die folgenden **Bewertungsregeln:** **297**

- Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei gleichartigen Verpflichtungen aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe a EStG);
- Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen nach den Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG);
- bewertungsmindernde Berücksichtigung künftiger Vorteile, soweit sie nicht als Forderungen zu aktivieren sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG);
- zeitanteilige Ansammlung von Rückstellungen, für deren Entstehung der laufende Betrieb ursächlich ist, insbesondere bei Kernkraftwerken (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe d EStG);
- Abzinsung von Verpflichtungen, die in Geld- oder Sachleistungen zu erfüllen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG).

Nach den Grundsätzen der „**Wertaufhellung**“ sind auch Preis- und Kostensteigerungen in die Bewertung der Rückstellungen einzubeziehen,¹⁰¹ wenn es sich um Ereignisse handelt, die nach dem Bilanzstichtag aufgrund besserer Erkenntnisse gegenüber dem Bilanzstichtag eintreten. **298**

Die Bildung von Rückstellungen hat grundsätzlich zulasten der entsprechenden Aufwandsart zu erfolgen.

Die Inanspruchnahme der Rückstellung berührt dann die spätere Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr.

⁹⁹ BFH BStBl II 1992, 1010 ff.; BFH BStBl II 1993, 891.

¹⁰⁰ Vgl. zur Bewertung von Urlaubsrückstellungen FG München, Urt. v. 7.5.2007, 7 K 2505/05, EFG 2007, 1423.

¹⁰¹ Vgl. H 6.11 EStR.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Rückstellungen sind jährlich darauf zu untersuchen, ob und in welchem Umfang sie für den ursprünglich gebildeten Zweck noch erforderlich sind.

Ist dieser entfallen, ist die Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen.

bb) Pensionsrückstellungen

299 *Beispiel für Unterhaltsrelevanz*

Der Ehemann ist Unterhaltsschuldner und Alleingesellschafter der M-GmbH, die einträgliche Gewinne erwirtschaftet und jährlich eine Pensionsrückstellung von 20.000 EUR erfolgswirksam passiviert, so dass der Gewinn jährlich um diesen Betrag niedriger ausfällt.

Es handelt sich damit generell um eine für die Ermittlung des Unterhaltseinkommens höchst bedeutende Position.

300 Das Handelsrecht sieht nach § 249 Abs. 1 HGB eine generelle Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen als ungewisse Verbindlichkeit vor. Sie können dem Grunde nach auf Einzelvertrag (Pensionszusage), Gesamtzusage (Pension- oder Versorgungsordnung), Tarifvertrag oder einer Besoldungsordnung beruhen. Ob eine rechtsverbindliche Verpflichtung vorliegt, ist nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Die Pensionsverpflichtungen können auch durch Gesetz (z.B. Beamtenversorgungsschutz), betriebliche Übung oder Gleichbehandlung (§ 1b BetrAVG) rechtlich entstehen. Widerrufsvorbehalte (auch bedingte) führen erst bei entsprechender Konkretisierung zu einem Wegfall der Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz.¹⁰²

Ist eine **Rückdeckungsversicherung** für die Pensionszusage abgeschlossen, so ist der für diese Rückdeckungsversicherung zu aktivierende Betrag auf der Aktivseite unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen. Eine Saldierung mit Pensionsverpflichtungen auch bei Kongruenz ist unzulässig.¹⁰³ Nach BFH¹⁰⁴ sind Ansprüche aus einer Rückdeckungsversicherung in Höhe der verzinslichen Ansammlung geleisteter Sparanteile der Versicherungsprämien einschließlich Guthaben aus Überschussbeteiligungen zu aktivieren. Der Wert des Aktivpostens darf den Buchwert der Pensionsverpflichtung nicht übersteigen.

Das Steuerrecht verlangt eine Passivierungspflicht für Neuzusagen.

Da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung unklar ist, wann und in welcher Höhe das Unternehmen Versorgungszahlungen leisten muss, hat eine **Bewertung** der Pensionsverpflichtungen **nach versicherungsmathematischen Grundsätzen** zu erfolgen. Hierbei wird – wie bei jeder Barwertberechnung eine Abzinsung – vorgenommen. Für jede zukünftige Zahlung wird dabei die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens berücksichtigt.

Die Wahrscheinlichkeit wird Tabellenwerten entnommen, die auf aktuellen statistischen Erhebungen beruhen müssen. Zurzeit werden hierfür die Richttafeln 2005G von Klaus Heubeck für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen in Deutschland herangezogen.

¹⁰² IDW HFA 2/1988.

¹⁰³ BFH BStBl 1966 III, 251.

¹⁰⁴ BFH BStBl 2004 II, 654.

Voraussetzungen für eine rechtsverbindliche Pensionszusage nach dem Steuerrecht (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG) sind: **301**

- Die schriftlich zu erteilende Pensionszusage muss eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG).
- Angaben für die finanzmathematische Ermittlung der Versorgungsverpflichtungen (z.B. Rechnungszinsfuß und biometrische Ausscheidewahrscheinlichkeiten) sind ebenfalls schriftlich festzulegen, sofern es zur eindeutigen Ermittlung der Höhe der in Aussicht gestellten Leistung erforderlich ist.¹⁰⁵
- Eine Pensionszusage im Beschluss einer Gesellschafterversammlung ohne Mitteilung an den Begünstigten ist unwirksam und stellt keine schriftliche Zusage i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG dar.
- Weiter dürfen Pensionszusagen steuerrechtlich nicht gebildet werden, wenn die Pensionsleistung von künftigen gewinnabhängigen Bezügen abhängt (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 1. HS EStG).
- Auch eine Regelung, wonach die Versorgungszusagen mit dem Teilwert abgefunden werden können, führt zur Steuerschädlichkeit.
- Die Versorgungszusage darf keinen Vorbehalt enthalten, der den Arbeitgeber jederzeit berechtigt, den Anspruch nach freiem Belieben zu kassieren.

Hinweis

Unterhaltsrechtlich besteht ein Auskunfts- und Beleganspruch auf die schriftlich erteilte Pensionszusage, die finanzmathematische Ermittlung mit Rechnungszinsfuß und biometrischen Ausscheidewahrscheinlichkeiten zur Überprüfung der vorgenannten steuerrechtlich restriktiven Regelungen.

302

Die Bewertung erfolgt nach dem Teilwert.

■ **Pensionsrückstellung nach § 6a EStG für Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften**

Diese dürfen gebildet werden, wenn ein steuerlich anerkanntes Arbeitsverhältnis besteht. Dabei ist zu beachten, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliegt, die anzunehmen ist, wenn der Geschäftsführer die Pension nicht mehr verdienen kann. Die **Erdienbarkeit** setzt voraus, dass vom Zeitpunkt der Zusage an das Arbeitsverhältnis noch eine gewisse Mindestdauer hat, was nach einem allgemeinen Drittvergleich zu beurteilen ist.¹⁰⁶

303

Der BFH hat dabei **drei Zeitgrenzen** für Zusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer entwickelt:

1. Das Arbeitsverhältnis muss bei Erteilung der Zusage mindestens zwei bis drei Jahre bestanden haben.¹⁰⁷
2. Ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer muss die Pensionszusage grundsätzlich mindestens zehn Jahre vor seinem vertraglich vorgesehenen Pensionierungsalter erhalten haben. Unbeachtlich ist, wie lange er vorher im Unternehmen tätig war.¹⁰⁸

¹⁰⁵ BMF v. 28.8.2001, BStBl I 2001, 594.

¹⁰⁶ BFH BStBl II 1999, 318; BStBl II 1999, 316.

¹⁰⁷ BMF BStBl I 1999, 512.

¹⁰⁸ BFH/NV 2000, 892.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

3. Nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer müssen mindestens zwölf Jahre vor ihrem Pensionierungsalter für das Unternehmen tätig gewesen sein und die Zusage muss mindestens drei Jahre vor diesem Zeitpunkt erteilt worden sein.¹⁰⁹
4. Als Pensionierungsalter darf höchstens ein Alter von 70 vereinbart worden sein.¹¹⁰

304 Die Frage der **verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)** ist im Übrigen nach den Kriterien

Ernsthaftigkeit der Zusage (Indiz ist der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung),

Angemessenheit der Zusage (diese ist gegeben, wenn ein nicht beteiligter Geschäftsführer in der Gesellschaft oder in vergleichbaren Unternehmen eine entsprechende Gesamtvergütung erhält¹¹¹ und die Pensionszusage 75 % der fiktiven angemessenen Gesamtbezüge nicht überschreitet),

Verbot der Nachzahlung,

Verbot des Selbstkontrahierens und der Finanzierbarkeit

zu beantworten.

305 **Finanzierbarkeit** ist gegeben, wenn die künftige Ertragslage des Unternehmens die Pensionszahlungen ermöglicht.¹¹² Hieran fehlt es, wenn der Ansatz des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen im Zusagezeitpunkt zu einer Überschuldung führte, obwohl die Aktiva mit den Teilwerten angesetzt werden.¹¹³

306 **Ehegattenpensionszusagen** (gilt auch für Lebensgefährten), die im Rahmen von steuerlich anzuerkennen Arbeitsverhältnissen (vgl. R 4.8 EStR) erteilt werden, berechtigen zur Bildung von Pensionsrückstellungen.

Hieran sind strenge Anforderungen zu stellen, wobei die Finanzverwaltung Anerkennungsgrundsätze postuliert.¹¹⁴

307 **Voraussetzungen** sind danach, dass

- eine ernstliche gewollte, klar und eindeutig vereinbarte Verpflichtung vorliegt,
- die Zusage dem Grunde nach angemessen ist und
- der Arbeitgeber-Ehegatte auch tatsächlich mit der Inanspruchnahme aus der gegebenen Pensionszusage rechnen muss.

Auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften können Ehegatten eine Pensionszusage erteilen. Gleichzeitige Zusage von Witwenversorgung führt zur Nichtberücksichtigung der Rückstellung. Steuerschädlich ist auch eine Pensionsrückstellung ohne weiteren Arbeitslohn.

■ **Unterhaltsrelevanz**

308 Das Unterhaltsrecht braucht hier keine eigenen Bewertungskriterien zu entwickeln.

¹⁰⁹ BFH BStBl II 2000, 504.

¹¹⁰ BFH BStBl II 1995, 419, 421.

¹¹¹ BFH DB 1988, 2489.

¹¹² BFH/NV 1993, 330.

¹¹³ BMF BStBl I 1999, 512.

¹¹⁴ Vgl. *Arens*, Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2008, 155 ff.

Es kann auf die restriktiven Abgrenzungskriterien des Steuerrechts verwiesen werden, die oben im Einzelnen dargelegt worden sind. Zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Pensionsrückstellungen besteht eine familienrechtliche Auskunfts- und Belegpflicht bezüglich aller Dokumentationen und Urkunden, die eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit nach Steuerrecht möglich machen wie beispielsweise arbeitsvertragliche Vereinbarung, Erteilung der Pensionszusage, finanzmathematische und biometrische Berechnung, Darlegung und Belege zur Erdienbarkeit und Ernsthaftigkeit der Zusage und deren Angemessenheit.

cc) Steuerrückstellungen

Unterhaltsrelevanz

309

Gewinnreduzierende Steuerrückstellungen finden sich praktisch in jeder Bilanz und müssen unterhaltsrechtlich auf ihre Angemessenheit überprüft werden.

In diesen Positionen sind als ungewisse Verbindlichkeiten diejenigen Steuern und Abgaben einzustellen, die bis zum Ende des Geschäftsjahres wirtschaftlich oder rechtlich entstanden sind und am Bilanzstichtag wahrscheinlich geschuldet werden.

310

Sie kommen nur für diejenigen Steuerarten in Betracht, für welche das Unternehmen selbst Steuersubjekt ist (also nicht die Einkommensteuer des Einzelunternehmers).

Veranlagte Steuern sind dort nicht auszuweisen sondern unter den „sonstigen Verbindlichkeiten“ mit dem Vermerk „davon aus Steuern“.

Auch für Steuern aufgrund einer durchgeführten Betriebsprüfung kann eine Rückstellung gebildet werden.

Die Berechnung der Steuerrückstellungen erfolgt grundsätzlich nach den steuerlichen Vorschriften. Wesentliche Anwendungsfälle betreffen die Körperschaftsteuer und die Gewerbebeitragsteuer. Die Gewerbesteuerückstellung konnte bisher näherungsweise mit 5/6 des Betrages der Gewerbesteuer angesetzt werden, die sich ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe ergeben würde. Durch die Unternehmenssteuerreform gilt für die Veranlagungszeiträume ab 2008 dieses nicht mehr, da die Gewerbesteuer und deren Nebenleistungen keine abziehbaren Betriebsausgaben mehr sind.

dd) Sonstige Rückstellungen, insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwandsrückstellungen

Unterhaltsrelevanz

311

Wie alle Rückstellungen reduzieren auch diese den steuerlichen Gewinn und damit das Unterhaltseinkommen.

Unter den „**sonstigen Rückstellungen**“ sind alle diejenigen Rückstellungen zu erfassen, für welche kein gesonderter Ausweis vorgeschrieben ist.

312

Nach § 249 HGB handelt es sich dabei um die folgenden Posten:

- Verbindlichkeitsrückstellungen mit Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen),

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Aufwandsrückstellungen mit Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und Abraumbeseitigung und sonstige Aufwandsrückstellungen.

Grundsätzlich besteht eine Passivierungspflicht, auch für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, soweit sie innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden; für sonstige Instandhaltungsaufwendungen gilt ein Passivierungswahlrecht und damit ein steuerliches Passivierungsverbot.

■ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

313 Verbindlichkeitsrückstellungen sind zu passivieren

- für Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtung),
- die sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehen (Ungewissheit) und
- die rechtlich bzw. wirtschaftlich zum Abschlussstichtag verursacht sind.

Die Außenverpflichtung besteht bei zivilrechtlicher Verpflichtung, schuldrechtlicher oder dinglicher Art oder aber auch bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, wenn diese am Bilanzstichtag bereits entstanden sind.¹¹⁵ Auch bei faktischer Außenverpflichtung beispielsweise bei Kulanzleistungen kann eine derartige Rückstellung gebildet werden, wenn sich der Kaufmann dieser Verpflichtung nicht entziehen kann. Die Ungewissheit der Schulden bezieht sich auf deren Höhe und/oder das Bestehen oder Entstehen.

Nach § 5 Abs. 1 EStG gelten die handelsrechtlichen Vorschriften auch für die Steuerbilanz.

Eingeschränkt wird dieser Grundsatz durch § 5 Abs. 3 EStG für Rückstellungen für Patentverletzungen, § 5 Abs. 4 EStG für Rückstellungen für Jubiläumswendungen, § 5 Abs. 4a EStG für Drohverlustrückstellungen, § 5 Abs. 4b EStG für Anschaffungskosten, Entsorgungspflichten radioaktiver Reststoffe sowie durch die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG.

Unterhaltsrechtlich akzeptabel können nur die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sein, die den Regeln des Steuerrechts entsprechen.

314 Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden:

Hierunter fallen sog. Garantieverpflichtungen, für die eine rechtliche Verpflichtung nicht besteht, sog. faktische Verpflichtungen und freiwillige Kulanzleistungen.

Die Bewertung erfolgt aufgrund einer Schätzung im Vergleich zu Garantieraufwand der Vorjahre. Für gleichartige, regelmäßig wiederkehrende Gewährleistungsrisiken kommt die Bildung einer Sammelrückstellung in Betracht (H 5.7 Abs. 4 EStH). Das Passivierungsverbot setzt nach Rechtsprechung des BFH¹¹⁶ das Vorliegen einer sittlichen oder wirtschaftlichen Verpflichtung voraus, der sich der Unternehmer nicht entziehen kann.

Auch hier braucht das Unterhaltsrecht eigene Regeln nicht zu entwickeln; anzuerkennen sind die sonstigen Rückstellungen, die auch das Steuerrecht, das restriktiver als das Handelsrecht ist, akzeptiert.

¹¹⁵ BFH/NV 2008, 1029 ff.

¹¹⁶ BFH BStBl 1965, III, 383.

ee) ABC der sonstigen Rückstellungen

315

- Abbruch
von Gebäuden und Gebäudeteilen aufgrund vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung
- Abfindungen
nur bei bestehenden vertraglichen Verpflichtungen¹¹⁷
- Abrechnungskosten
beispielsweise für den Bauunternehmer nach § 14 VOB/B
- Altersteilzeit
aufgrund gesetzlicher Regelung des Altersteilzeitgesetzes
- Altlastensanierung
aufgrund zivilrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung, aber nur bei hinreichender Konkretisierung
- Anpassungsverpflichtungen
aufgrund des Bundesimmissionsschutzgesetzes erforderliche Nachrüstung von genehmigungspflichtigen Anlagen
- Anschaffungs- und Herstellungskosten
dürfen nach § 5 Abs. 4b S. 1 EStG nicht in die Rückstellung eingestellt werden
- Arbeitnehmer/Ausbildungskosten
bei Ansprüchen aus Arbeitsverhältnissen beispielsweise wegen Abfindungen aus dem Arbeitsverhältnis
- Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
mit den dazu künftigen Kosten kann eine Rückstellung rechtfertigen
- Aufgabe des Betriebes
erlaubt nicht die Bildung einer Rückstellung für nachträgliche Betriebsausgaben¹¹⁸
- Aufsichtsratsvergütung
- Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter nach § 89b HGB
- Beihilfe
bei Verpflichtungen gegenüber ehemaligen Mitarbeitern bei Krankheit etc.¹¹⁹
- Berufsgenossenschaftsbeiträge
- Betriebsprüfungskosten und Betriebsprüfungsrisiko
sind nach H 5.7 Abs. 3 EStH rückstellungsfähig
- Bonusverpflichtungen
- Buchführungsarbeiten
ein „Klassiker“ der Rückstellungen (vgl. § 249 Abs. 1 HGB; H 5.7 Abs. 3 EStH)
- Bürgschaftsübernahme
bei drohender Inanspruchnahme aus der Bürgschaft
- Deputate
für Sachleistungen in Form von Kohle, Getränke etc.
- Devisentermin- und Devisenoptionsgeschäfte
bei daraus drohenden Verlusten
- Emissionsrechte
für die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten gemäß § 6 Abs. 1 des Gesetzes über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen

117 BFH/NV 1995, 79.

118 BFH BStBl 1978 II, 430.

119 BFH DB 2002, 1636.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Entsorgung
beispielsweise für Rücknahme und Entsorgung von Verpackungen nach der Verpackungsverordnung, gebrauchten Geräten und Materialien (Elektronikschrott und Altöl)
- Garantieverpflichtungen (Gewährleistung)
in Form von Einzel-, Pauschal- oder Mischbewertungsverfahren unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Inanspruchnahme in der Vergangenheit
- Geschäftsverlegungsrisiken
erst bei tatsächlicher Umsetzung des Verlegungsentschlusses
- Gewinnbeteiligungszusagen, Gratifikationen, Tantiemen
- Grundsteuer
- Haftpflichtverbindlichkeiten, insbesondere Produkthaftpflichtrisiken, wobei die Inanspruchnahme ernsthaft drohen muss
- Heimfallverpflichtung
für die Verpflichtung, entschädigungslos oder teilweise entschädigungslos ein auf fremdem Grundstück errichtetes Gebäude zu übereignen
- Jahresabschlusskosten
- Jubiläumszuwendungen
nach Steuerrecht eingeschränkt nur dann, wenn die Zusage rechtsverbindlich, unwiderruflich und vorbehaltlos erteilt worden ist
- Konzernhaftung
für ungewisse Verbindlichkeiten bei Vorliegen eines qualifiziert faktischen Konzerns
- Kündigungsschutz
nicht für die Abfindungszahlung nach Kündigungsschutzgesetz; nur für weitere Lohnzahlungen¹²⁰
- Kulanzleistungen
wenn sich der Kaufmann dieser Verpflichtung nicht entziehen kann, siehe oben
Lohnfortzahlung im Krankheitsfall
- Lohnsteuer,
wenn wegen hinterzogener Lohnsteuer ein Haftungsbescheid droht
- Mutterschutz
- Pachterneuerungsverpflichtungen
bei schuldrechtlicher Verpflichtung bei Verpachtung des Unternehmens im Ganzen zur Substanzerhaltung
- Patent- und Markenzeichenverletzungen
bei ernsthaft drohender Inanspruchnahme
- Prozesskosten und Strafverteidigerkosten
Für Prozesskosten ist eine Prozesskostenrückstellung zu bilden, nicht für Strafverteidigerkosten, da sie keine Betriebsausgaben sein können.
- Rekultivierungskosten
insbesondere aufgrund behördlicher Anordnung wegen der Verpflichtung, den ursprünglichen landschaftsmäßigen Zustand wiederherzustellen
- Schadensersatzverpflichtungen,
wenn mit einiger Wahrscheinlichkeit mit Inanspruchnahme gerechnet werden muss
- Sozialpläne
- Stilllegung, Rekultivierung und Nachsorge von Deponien

¹²⁰ BFH/NV 1995, 976.

- Substanzerhaltung
wegen gestiegener Wiederbeschaffungskosten darf keine Rückstellung gebildet werden¹²¹
- Urlaubsverpflichtungen
errechnen sich aus der Entgeltverpflichtung des Unternehmens für noch nicht genommene Urlaubsansprüche der Mitarbeiter;
hierfür ist eine Dokumentation zu erstellen, auf die unterhaltsrechtlich ein Anspruch auf Vorlage besteht.
- Wechselobligo
für das Ausfallrisiko von Wechseln
- Weihnachtsgeld
bei rechtlicher Verpflichtung
- Zinsen auf Steuernachforderungen
bei hinreichender Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
- Zinszahlungen

■ Unterhaltsrelevanz

Bei den genannten Rückstellungen braucht das Unterhaltsrecht eigene Regelungen nicht zu entwickeln. **316**

Soweit Rückstellungen nach Steuerrecht gebildet werden dürfen, bezieht sich der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch**, soweit eine Darlegung durch den Unternehmer überhaupt erfolgt ist, selbstverständlich auf

- die Dokumentation der Ermittlung sowie
- eingehender Begründung der Bildung der Rückstellung dem Grunde nach

nebst den dazugehörigen Urkunden.

d) Verbindlichkeiten

Unterhaltsrelevanz

317

Unterhaltsrechtlich spielen die Verbindlichkeiten zunächst einmal mittelbar über die Verzinsung eine Rolle. Weiter ist insbesondere die Abgrenzung zwischen betrieblichen Verbindlichkeiten und Privatschulden von Bedeutung.

Rückstellungen sind dem Grund und der Höhe nach ungewiss, während Verbindlichkeiten sich durch einen Zwang zur Leistung, eindeutige Quantifizierbarkeit dieser Leistung und eine wirtschaftliche Belastung für den Leistenden auszeichnen. Da im Jahresabschluss nach § 246 Abs. 1 HGB alle Schulden aufzunehmen sind, sind Verbindlichkeiten passivierungspflichtig. Nach § 246 Abs. 2 HGB besteht ein Saldierungsverbot mit Forderungen, es sei denn, es besteht eine Aufrechnungslage nach § 387 BGB. Nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Verbindlichkeiten handelsrechtlich mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Rentenverpflichtungen mit ihrem Barwert zu passivieren. In der Steuerbilanz sind die Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG unter sinnemäßer Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen, d.h. die Verbindlichkeiten sind mit den Anschaffungskosten oder dem höheren Teilwert zu bewerten. Unverzinsliche Verbindlichkeiten, die nicht auf einer Anzahlung oder Vorauszahlung beruhen, sind mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen, wenn deren Laufzeit nicht weniger als 12 Monate beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). **318**

121 BFH BStBl II 1980, 434.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

■ Abgrenzung betrieblicher Verbindlichkeiten und Privatschulden

319 Eine Kapitalgesellschaft hat kein Privatvermögen, so dass sämtliche Verpflichtungen, die das Unternehmen selbstständig eingeht, zu passivieren sind. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist entscheidendes Abgrenzungskriterium die betriebliche Veranlassung. Diese ist dann gegeben, wenn der auslösende Vorgang einen tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb aufweist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Verbindlichkeiten für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, deren Erneuerung oder Verbesserung, der Ablösung von Betriebsschulden oder der Zuführung liquider Mittel in Zusammenhang stehen. Bei sog. Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG sind die Schuldzinsen nicht abzugsfähig, wenn die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Dies kann aber durch vorübergehende Einlagen vor Jahresende kompensiert werden im (§ 4 Abs. 4a EStG; vgl. mit Beispiel unter Rn 266 ff.)

e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten/Passive RAP

320 Nach § 250 Abs. 2 HGB sind Entnahmen vor dem Abschlussstichtag periodisch abzugreifen, so weit sie Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Hier sind aber nur transitorische Passiva auszuweisen; antizipative Passiva sind als Verbindlichkeiten oder Rückstellung zu bilanzieren (vgl. Beispiel unter Rn 260: das Versicherungsunternehmen bucht hier die Versicherungsprämie für die 10 Monate des Jahres 2008 als passiven RAP).

8. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 S. 1, 2 EStG

a) Bilanzberichtigung

321 Nur unter bestimmten Voraussetzungen darf eine beim Finanzamt eingereichte Bilanz berichtigt werden.

Eine Bilanzberichtigung ist zulässig, wenn ein unrichtiger Bilanzansatz durch einen richtigen Bilanzansatz korrigiert wird.¹²²

322 *Hinweis*

Eine Berichtigung muss erfolgen, falls durch den unrichtigen Bilanzansatz eine Verkürzung von Steuern erfolgt (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO).

323 Eine Bilanzberichtigung nach Bestandskraft eines Steuerbescheides ist nur möglich, wenn die Veranlagung nach den Vorschriften der AO noch geändert werden kann. Dies ist insbesondere im Zusammenhang mit einer Außenprüfung nach § 173 AO oder bei einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO möglich.

b) Bilanzänderung

324 Eine Bilanzänderung ergibt sich, wenn ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt wird.

Eine Bilanzänderung ist unter der Voraussetzung des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG zulässig, d.h. wenn sie Auswirkungen auf den Gewinn hat.

¹²² Vgl. zur Bilanzberichtigung bei Änderung der Verwaltungsauffassung OFD Hannover, Verfügung vom 13.3.2008, S 2141–15-STO 222/221, DSfR 2008, 969.

*Hinweis***325**

Auch nach Einreichung der Bilanz bei dem Finanzamt kann eine Änderung erfolgen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Befolgung des Einkommensteuergesetzes nicht entspricht oder wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG steht, und zwar soweit die Auswirkungen der Änderung auf den Gewinn reicht.¹²³

9. Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen/Umwandlungen**a) Sonderbilanzen/Sonderbetriebsvermögen****Unterhaltsrelevanz****326**

Das Beispiel in dem noch folgenden Abschnitt (Rn 335 ff.) zum Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht und zu Wertansätzen in Eröffnungsbilanzen wird deutlich machen, dass neben den jährlich zu erstellenden Bilanzen auch andere Bilanztypen wie Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen, die wegen handelsrechtlicher und steuerlicher Erfordernisse erstellt werden, unmittelbaren Einfluss auf das steuerliche Ergebnis und damit mittelbar auf das Unterhaltseinkommen haben.

Das Handels- und Gesellschaftsrecht kennt außer den jährlich zu erstellenden Jahresabschlüssen auch Sonderbilanzen, die bei besonderen außerordentlichen Anlässen zu erstellen sind.

327

Hierzu zählen beispielsweise:

- Eröffnungsbilanzen (z.B. auch bei Neu- und Umgründungen),
- Bilanzen bei nomineller Kapitalerhöhung (z.B. § 209 Abs. 2 AktG),
- Sanierungs-, Kapitalherabsetzungsbilanzen (z.B. §§ 222 ff. AktG, 58 GmbHG),
- Umwandlungs- und Verschmelzungsbilanzen (§ 17 Abs. 2 UmwG),
- Liquidations- bzw. Abwicklungsbilanzen (z.B. §§ 154 HGB, 270 AktG, 71 GmbHG, 89 GenG),
- Insolvenzordnungsbilanzen (z.B. § 153 InsO)
- Aufgabebilanz (§§ 18 Abs. 3, 16 EStG).

Das Steuerrecht verlangt die Aufstellung von sog. Sonderbilanzen bei bestimmten Sachverhalten im Bereich der Mitunternehmerschaft.

328

Dort sind für einzelne Mitunternehmer zu erfassen

- aktive und passive Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens,
- Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht bzw. auf einem schuldrechtlichen Vertrag beruhen,
- sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben,
- Gewinne/Verluste aus dem Verkauf des Mitunternehmeranteils.

Sonderbilanzen werden nach den Regeln des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1, 5 EStG erstellt.

¹²³ BMF-Schreiben v. 18.5.2000, BStBl I 2000, 587.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter gelten die Regeln des § 6 Abs. 1 Nr. 4, Nr. 5 EStG für die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt.

329 Was ist Sonderbetriebsvermögen?

Bei einer Mitunternehmerschaft wird zwischen dem Betriebsvermögen der Gesamthand und dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter unterschieden.

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die in der Verfügungsmacht einzelner Gesellschafter stehen.

Dabei bezeichnet das notwendige **Sonderbetriebsvermögen I** die Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlässt, und die dem Betrieb der Personengesellschaft unmittelbar dienen.

Das **Sonderbetriebsvermögen II** umfasst solche Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft eingesetzt werden wie z.B. Darlehen, die der Finanzierung der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft dienen.¹²⁴

Das Sonderbetriebsvermögen wird in einer Sonderbilanz und einer dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

In dieser Gewinn- und Verlustrechnung befinden sich die sog. **Sonderbetriebseinnahmen beziehungsweise Sonderbetriebsausgaben**. Hierunter werden persönlich vereinbarte Beträge bzw. persönlich getragene Aufwendungen definiert, die wirtschaftlich durch die Unternehmerstellung veranlasst sind.

330 ■ Unterhaltsrelevanz

Sie gehen in die besondere Gewinnermittlung des Mitunternehmers ein und erhöhen beziehungsweise mindern die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers und sind damit unterhaltsrelevant!

Bei der Überlassung eines Gebäudes sind dies z.B. die Mieteinnahmen, die AfA sowie die Aufwendungen für Instandhaltungen, Grundsteuer etc.

331 *Hinweis*

Ist der Mitgesellschafter, der Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft zur Verfügung stellt, der Unterhaltsschuldner, kann sein Unterhaltseinkommen nur beurteilt werden, wenn die vorgenannten Informationsquellen, auf die infolgedessen ein Auskunfts- und Beleganspruch bestehen muss, vorliegen und in die Berechnung miteinbezogen werden können.

b) Ergänzungsbilanzen

332 ■ Unterhaltsrelevanz

Ist der Mitunternehmer einer Personengesellschaft mit abweichenden Werten an Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft beteiligt, kann sein Unterhaltseinkommen nur

¹²⁴ Vgl. BFH BStBl II 1993, 328.

dann beurteilt werden, wenn das Ergebnis der nach dem Betriebsvermögensvergleich zu erstellenden Ergänzungsbilanzen mit einbezogen wird.

Die Wertansätze der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz, ergänzt um die Korrekturen der Ergänzungsbilanz, ergeben insgesamt die steuerlichen Wertansätze für die jeweiligen Wirtschaftsgüter. Das steuerliche Ergebnis der Mitunternehmerschaft ergibt sich aus der Summe der Ergebnisse der aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz, der Ergänzungs- und der Sonderbilanzen. Das in der Ergänzungsbilanz ausgewiesene Kapital eines Mitgesellschafters ist Bestandteil des Kapitalkontos und beeinflusst demnach das Verlustausgleichs- und -abzugspotenzial.¹²⁵

333

Der Begriff „Ergänzungsbilanz“ wird im Bilanzsteuerrecht verwendet, ohne dass das Gesetz diesen Begriff, außer in der Vorschrift des § 24 Abs. 2, 3 UmwStG, verwendet.

Die nicht definierten Ergänzungsbilanzen sind in vier Fällen aufzustellen:

- bei Gesellschaftereintritt in eine Personengesellschaft, wobei der eintretende Gesellschafter Aufwendungen tätigt, die nicht mit dem Nominalbetrag des eingeräumten Kapitalkontos übereinstimmen,
- bei Einbringung eines Betriebes nach § 24 UmwStG (vgl. Beispiel unter Rn 342)
- bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 – 5 EStG,
- bei Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen durch eine Personengesellschaft für einzelne Gesellschafter (z.B. §§ 6b, 7d, 7k EStG).

Hinweis

Ergänzungsbilanzen sind damit auf den Bereich der Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) beschränkt. Sie enthalten Wertkorrekturen zu den Beträgen, die in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft für die gesamthänderisch gebundenen Wirtschaftsgüter angesetzt sind. Die im Vorabschnitt erläuterten Sonderbilanzen unterscheiden sich von den Ergänzungsbilanzen dadurch, dass es sich hierbei um überlassene Wirtschaftsgüter und Leistungen handelt, die nicht zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehören. Die Ergänzungsbilanz ist dann aufzustellen, wenn die Anschaffungskosten eines in eine Mitunternehmerschaft eintretenden Gesellschafters nicht mit dem Nominalbetrag des Kapitalkontos übereinstimmen (Ergänzungsbilanz bei Gesellschaftereintritt).

Beispiel

Unterhaltsschuldner U tritt in eine Personengesellschaft ein und erhält einen Anteil am Kapital mit einem Nominalwert von 10.000 EUR. Als Gegenleistung überträgt er, das sind seine Anschaffungskosten, ein einzelnes Wirtschaftsgut, z.B. eine Maschine, mit Teilwert von 25.000 EUR auf die Personengesellschaft (vgl. auch Beispiel unter Rn 342).

Lösung

Die Anschaffungskosten sind also höher als der Nominalwert des Gesellschaftsanteils, so dass für U eine **positive Ergänzungsbilanz** zu erstellen ist.

Die Gesellschaft hat Anschaffungskosten für die Maschine von 10.000 EUR, was die Bemessungsgrundlage für ihre Abschreibung dargestellt, während in der Ergänzungsbilanz der U von 15.000 EUR abschreibt.

125 Vgl. BMF v. 30.5.1997, BStBl I 1997, 627.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- 334** Sind die Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafters geringer als das eingeräumte Kapitalkonto, so ist der Minderbetrag in einer **negativen Ergänzungsbilanz** zu erfassen.

Die Wertansätze in den Ergänzungsbilanzen sind in den Folgejahren nach der Maßgabe der für die jeweiligen Wirtschaftsgüter geltenden Bewertungsvorschriften fortgeführt (z.B. Abschreibung).

c) Umwandlungen

335 ■ Unterhaltsrelevanz

Besonders das Umwandlungsrecht und das Umwandlungssteuerrecht gehören zu den schwierigsten Materien des Steuerrechts. Die Beurteilung ist deshalb für den steuerrechtlichen Laien außerordentlich schwierig und damit haftungsträchtig. Dabei können diese Rechtsinstitute gerade deshalb angewandt werden, um Vermögens- und Einkommensverlagerungen zu bewirken. Dies führt zu einem immensen **Haftungsrisiko für den Familienrechtler** (vgl. zum besonderen Haftungsrisiko auch die Betriebsaufspaltung unter Rn 90 ff.).

- 336** Die Umwandlung von Unternehmen ist in hohem Maße von steuerlichen Aspekten beeinflusst. Relevant ist aus Sicht der beteiligten Unternehmen und ihrer Anteilseigner insbesondere, welche steuerlichen Folgen der Umwandlungsakt selbst auslöst und wie sich die Umwandlung auf die zukünftige steuerliche Belastung von laufenden Einkünften sowie potentielle entgeltliche oder unentgeltliche Übertragungsvorgänge auswirkt.

Das Umwandlungsgesetz regelt dabei die vier Umwandlungsarten der Verschmelzung, Spaltung (mit den Unterformen der Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung), Vermögensübertragung und Formwechsel.

Das Umwandlungssteuergesetz behandelt wesentliche, aber keineswegs alle sich daraus ergebenden Umwandlungen (z.B. nicht den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine andere Form einer Kapitalgesellschaft). Die folgende Darstellung kann nur eine Übersicht geben. Wenn eine der folgenden Umwandlungsarten vorliegt, ist besondere anwaltliche Vorsicht geboten.

337 Umwandlungsarten

Die Darstellung der Umwandlungsarten wird deutlich machen, in welchen Ausgestaltungen Umwandlungen im weitesten Sinne vorkommen können.

Wenn derartige Fallgestaltungen auftauchen, sollte der Familienrechtler einen versierten Steuerrechtler unverzüglich hinzuziehen.

338 Formwechsel

Hierunter versteht man den Wechsel der Rechtsform eines Unternehmens in eine andere Rechtsform.

Das Gesetz (§§ 190 bis 304 UmwG) geht dabei von Identität des Rechtsträgers aus.

339 Verschmelzung

Bei der Verschmelzung (§§ 2 bis 122 UmwG) handelt es sich um eine Übertragung des gesamten Vermögens eines Rechtsträgers auf einen anderen, schon bestehenden Rechtsträger (Verschmelzung durch Aufnahme) oder zweier oder mehrerer Rechtsträger auf ei-

nen durch die Verschmelzung neu gegründeten Rechtsträger (Verschmelzung durch Neugründung).

Spaltung

340

Bei der Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG überträgt der spaltende Rechtsträger sein gesamtes Vermögen auf mindestens zwei Rechtsträger und geht anschließend selbst unter (Auflösung ohne Abwicklung).

Bei der Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG werden dagegen grundsätzlich nur Teile im Vermögen des spaltenden Rechtsträgers (unter Umständen sogar nur ein einzelnes Wirtschaftsgut) auf einen anderen Rechtsträger übertragen; der spaltende Rechtsträger bleibt zivilrechtlich erhalten.

Bei der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG überträgt der spaltende Rechtsträger, wie bei der Abspaltung, nur einen Teil seines Vermögens auf einen anderen Rechtsträger und bleibt selbst zivilrechtlich bestehen.

Bei allen drei Spaltungsarten können der oder die übernehmenden Rechtsträger bereits vor der Spaltung bestehen (Spaltung zur Aufnahme) oder durch die Spaltung erst entstehen (Spaltung zur Neugründung).

Vermögensübertragung

341

Hier wird ein Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft eingebracht. Dabei ist die privilegierende Norm des § 24 UmwStG nur dann anwendbar, wenn das in die Personengesellschaft eingebrachte Vermögen ein Betrieb, Teilbetrieb oder eine Mitunternehmerschaft ist. Die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern ist dagegen nicht begünstigt. Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaften ist in § 6 Abs. 5 S. 3 bis 6 EStG geregelt (vgl. unten stehendes Beispiel Rn 342 f.).

Anwachsung

342

Anwachsung bedeutet, dass der gesamthänderische Anteil eines Personengesellschafters am Gesamthandsvermögen nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft ohne besonderen Übertragungsakt von Rechts wegen anteilig auf seine verbleibenden Mitgesellschafter übergeht (§ 738 Abs. 1 S. 1 BGB).

Die Bedeutung des Umwandlungsrechts, insbesondere auch für die familienrechtliche Fallbearbeitung, soll das folgende Beispiel erläutern:

Beispiel

Rechtsanwalt A, bisher Einzelunternehmer, nimmt Rechtsanwältin B als Gesellschafterin auf.

Damit entsteht eine GbR. Das Betriebsvermögen des A hat einen Buchwert von 50.000 EUR.

Nach der Vereinbarung der Parteien im Gesellschaftsvertrag gehen beide von einem Verkehrswert dieses Anteils in Höhe von 150.000 EUR aus; der Teilwert des Anteils des A beträgt also 150.000 EUR.

In der Vereinbarung gehen beide weiter davon aus, dass beide hälftig an der Gesellschaft beteiligt sein sollen, während die B eine Einlage von 150.000 EUR erbringt. Also keine direkte Zahlung von B an A!

Der A soll seiner Ehefrau Unterhalt zahlen und fragt nach einer möglichst günstigen steuerlichen Gestaltung, die die Zahllast gegenüber der Ehefrau reduziert.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Wie häufig im Umwandlungssteuerrecht hat A ein Wahlrecht nach § 24 UmwStG.

Die Bilanzierung und damit die steuerliche Auswirkung folgen strikt der gesellschaftsvertraglichen Regelung.

Daraus folgt ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch auf Vorlage des Gesellschaftsvertrages, weil aus der Eröffnungsbilanz die steuerliche Gestaltung nicht erkennbar ist, vgl. Eröffnungsbilanz unten unter Rn 343.

Die steuerliche Gestaltung muss sich also im Gesellschaftsvertrag wieder finden, da das Steuerrecht dem Zivilrecht hier uneingeschränkt folgt.

Entspricht die Bilanzierung also nicht dem Zivilrecht, wird die Finanzverwaltung rigoros die Bilanzen ändern und die zivilrechtlichen Regelung konsequent zur Anwendung bringen.

Dem Unterhaltsschuldner, Rechtsanwalt A, ist die Lösungsmöglichkeit 1 zu empfehlen.

343 Lösungsmöglichkeit 1

Eröffnungsbilanz der GbR

(bei Auflösung oder auch Nichtauflösung der stillen Reserven!)

ingebrachtes EU	150	Kapital A	150
Geldeinlage B	150	Kapital B	150
Bilanzsumme	300		300

Es liegt eine Einbringung des Betriebes des A in eine neue Personengesellschaft gegen Einräumung einer Stellung als Mitunternehmer i.S.d. § 24 UmwStG vor.

Durch den Teilwertansatz hat der A alle stillen Reserven realisiert und damit einen Veräußerungsgewinn von 100.000 EUR erzielt.

Auf die Hälfte des Veräußerungsgewinns (§ 24 Abs. 3 S. 3 UmwStG i.V.m. § 18 Abs. 3 und § 16 Abs. 2 S. 3 EStG) von 100.000 EUR ist § 34 EStG (vgl. Beispiel für § 34 EStG Rn 695 ff.) anzuwenden.

Neben diesem zu versteuernden Veräußerungsgewinn hat der A natürlich auch seinen laufenden Gewinn aus der GbR zu versteuern. Alle diese Steuern sind in konsequenter Anwendung des In-Prinzips zum Abzug zu bringen und reduzieren die Zahllast gegenüber der Ehefrau.

Nicht zu Ende gedacht wäre dabei die Überlegung, das Geld für die Steuern müsse er so oder so aufwenden.

Der Veräußerungsgewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserve seines Einzelunternehmens ist in jedem Fall der Veräußerung oder Übertragung zu versteuern.

Geschieht das aber später, trägt er diese Steuerlast allein; während er jetzt die Ehefrau an dieser Steuerlast „beteiligen“ kann.

(Für die Gesellschaft und damit für den Mitgesellschafter ist natürlich ein höheres Abschreibungspotenzial des Firmenwerts durch Aufdeckung der stillen Reserven des ursprünglichen Einzelunternehmens zur Gewinnminderung von Interesse.)

344 Soll die Besteuerung des Veräußerungsgewinns vermieden werden, kann A zusätzlich zu obiger Eröffnungsbilanz eine negative Ergänzungsbilanz aufstellen:

Negative Ergänzungsbilanz A

Minder-Kapital A	100	Korrekturposten für eingebrachtes Wirt- schaftsgut	100
------------------	-----	--	-----

(Die Ergänzungsbilanz ist unter Rn 332 erläutert.)

Mit Aufstellung der negativen Ergänzungsbilanz hat A das Einzelunternehmen zum Buchwert in die GbR eingebracht (Ansatz Gesamthandsbilanz 150 minus negative Wertkorrektur aus Ergänzungsbilanz 100). Die Gewinnrealisierung für A scheidet deshalb aus.

Werden in der Bilanz der GbR die eingebrachten Wirtschaftsgüter jährlich mit 10 % gleich 15.000 EUR abgeschrieben, so sind in der Ergänzungsbilanz die stillen Reserven entsprechend mit 10 % gleich 10.000 EUR **gewinnerhöhend** aufzulösen.¹²⁶

Das Unterhaltseinkommen kann deshalb nur beurteilt werden, wenn die negative Ergänzungsbilanz mit G&V mit dem ausgewiesenen Gewinn von 10.000 EUR vorliegt.

Lösungsmöglichkeit 2

345

Der Ausweis bei Buchwertfortführung kann aber auch wie folgt aussehen:

Eröffnungsbilanz der GbR

(bei **nicht** vollständiger Auflösung der stillen Reserven)

eingebrachtes EU	50	Kapital A	100
Geldeinlage B	150	Kapital B	100
Bilanzsumme	200		200

Positive Ergänzungsbilanz der B

erworbene stille Reserven	50	Mehrkapital	50
---------------------------	----	-------------	----

Die B hat tatsächlich 150.000 EUR aufgewandt, während ihr Kapitalkonto nur 100.000 EUR ausweist. Deshalb hat sie die positive Ergänzungsbilanz zu erstellen.

A verliert in dieser Variante ohne gesondertes Entgelt die Hälfte seiner stillen Reserven!

Bei einer jährlichen Abschreibung von 10 % gleich 5.000 EUR in der Bilanz der GbR ist in der Ergänzungsbilanz der B eine jährliche Abschreibung von weiteren 5.000 EUR vorzunehmen.

Lösungsmöglichkeit 3 bei Ansatz eines Zwischenwertes

346

Die eingebrachten Wirtschaftsgüter sind unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz der B mit 100.000 EUR, also mit einem Zwischenwert angesetzt worden.

A hat B die Hälfte der stillen Reserven verkauft, den auf ihn selbst anfallenden Anteil aber nicht aufgedeckt! Er hat einen Veräußerungsgewinn von 50.000 EUR realisiert, den er durch eine negative Ergänzungsbilanz, die ein Spiegelbild der Ergänzungsbilanz der B ist, neutralisieren kann:

negative Ergänzungsbilanz des A

Kapital A	50	veräußerte stille Reserven	50
-----------	----	-------------------------------	----

126 BFH BStBl II 1996, 68.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

(Eröffnungsbilanz und positive Ergänzungsbilanz der B wie vor; A löst periodisch die stillen Reserven mit 10 % also 5.000 EUR auf; B schreibt in gleicher Höhe ab!)

Das Beispiel macht auch deutlich, dass die Gesellschafter wegen divergierender Interessen betreffend der Zuordnung der stillen Reserven und Abschreibungsmodalitäten im Einbringungsvertrag eine Regelung treffen müssen.

347 *Hinweis*

Zur Ermittlung der Unterhaltseinkünfte muss in diesen Fällen die Ergänzungsbilanz mit dazugehöriger Gewinn- und Verlustrechnung verlangt werden, da andernfalls nur der laufende Gewinn aus der GbR unterhaltsrechtlich aufgedeckt würde.

Auf die Ergänzungsbilanzen und die dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnungen besteht ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch!

Dies gilt auch für die fortzuentwickelnden Ergänzungsbilanzen der Folgejahre.

348 *Hinweis*

Verzichtet der Einbringende auf die Neutralisierung des Veräußerungsgewinns durch Aufstellung von negativen Ergänzungsbilanzen, hat er den Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Dies geschieht nach den oben genannten Vorschriften. Im letztgenannten Fall beträgt der Veräußerungsgewinn 50.000 EUR. § 34 EStG kommt nicht in Betracht, weil nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden sind. Auch **Personengesellschaften mit EÜR** (also auch Freiberufler nach § 18 EStG, wie u.a. Rechtsanwälte und Ärzte!) können sich der Ergänzungsbilanzen zur Ausübung ihres Bewertungswahlrechts bedienen.¹²⁷

10. Gewinn- und Verlustrechnung

349 Im Gegensatz zur Bilanz, in der die am Bilanzstichtag vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden ausgewiesen werden, wobei das Zustandekommen des Jahresergebnisses und unter Umständen auch seine Höhe nicht ersichtlich werden, gibt die Gewinn- und Verlustrechnung als Zeitraumrechnung Auskunft über Art und Höhe der Erfolgsquellen. Die Gewinn- und Verlustrechnung bildet nach § 242 Abs. 3 HGB zusammen mit der Bilanz den Jahresabschluss. Bei Kapitalgesellschaften besteht der Jahresabschluss darüber hinaus aus dem „Anhang“ gemäß der §§ 284, 264 HGB.

Im Folgenden braucht nicht mehr auf jede einzelne Position der Gewinn- und Verlustrechnung eingegangen werden, weil vieles schon im Kontext zur Bilanz (siehe oben) erörtert wurde.

Die Erfolgswirksamkeit von Rückstellungen beispielsweise führt im Zuge der doppelten Buchführung natürlich auch zu einem Ansprechen von Aufwandskonten.

Im Zusammenhang mit Forderungen wurde die Erfolgswirksamkeit durch Auswirkung auf die Umsatzerlöse erklärt.

¹²⁷ Reiß, in: Kirchhof, EStG, § 16 Rn 316.

Unterhaltsrelevanz**350**

Alle Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung haben unmittelbar Einfluss auf den ausgewiesenen Gewinn des Unternehmens und sind damit auch Basisgröße des Unterhaltseinkommens.

a) Erlöse

Zu den Erlösen gehören:

351

- Erlöse (im engeren Sinne)
- Erlöse aus Schadensersatz
- Erlöse aus Rückstellungsaufösungen
- Erlöse aus gebuchten Privatanteilen
- Erlöse aus Zuschreibungen
- Erlöse aus Auflösung von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen
- Erlöse aus abgeschriebenen Forderungen
- Erlöse aus der Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil/Ansparabschreibung
- Investitionszuschüsse.

*Hinweis***352**

Außer den Erlösen im engeren Sinne sind die anderen nicht regelmäßig und zwingend wiederkehrend. Auch beim „Gegenstück“, den außerordentlichen Aufwendungen, wird deshalb die Ansicht vertreten, derartige Aufwandpositionen seien -wie entsprechende Erlöspositionen- im Zuge einer Zukunftsprognose zu eliminieren.¹²⁸

Diese Meinung ist abzulehnen, weil alle Erlöse und Aufwendungen auf die Ertragskraft des Unternehmens schließen lassen.¹²⁹

In folgenden Bilanzpositionen werden unterhaltsrechtlich bedeutsame Auswirkungen auf die Erlöse dargestellt:

353

Anlage und Umlaufvermögen	Rn 172 ff., 238 ff.
Verkauf von Anlagevermögen	Rn 280 ff., 694 ff.

*Hinweis***354**

Aufdeckung stiller Reserven:
Veräußerungspreis
abzüglich Veräußerungskosten
abzüglich Buchwert
gleich Veräußerungsgewinn/Aufdeckung stiller Reserven

Bestandsveränderungen, auch durch (Pauschal-) Wertberichtigungen	Rn 244 ff.	355
Aktivierung teilfertiger Leistungen/Erzeugnisse	Rn 250 ff.	
Erträge aus Auflösungen von Sonderposten mit Rücklageanteil, z.B. § 7g EStG	Rn 217, 234, 285	
Sachentnahmen und andere unentgeltliche Wertabgaben	Rn 266 ff.	
Erlöse aus Rückstellungsaufösungen	Rn 291 ff.	
Erlöse aus Zuschreibungen/Wertaufholung	Rn 177 ff.	

128 Wendt/Staudigl/Dose, § 1 Rn 11.

129 Vgl. Strohal, a.a.O., Rn 235.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

b) Wareneinkauf/Materialaufwand

356 Vgl. Rn 244 ff. zur Bewertung des Vorratsvermögens!

Bei dieser Position handelt es sich um einen besonderen Erfolgsindikator eines Unternehmens, wobei die Überprüfung in der Relation zum Umsatz durch den internen bzw. externen Betriebsvergleich (C Rn 32 ff., 34 ff.) erfolgen kann.

357 *Hinweis*

Derartige Überlegungen in Form eines externen Betriebsvergleichs fordert der BGH¹³⁰ in seiner Rechtsprechung auch vom anwaltlichen Berater, indem in der genannten Entscheidung über das Instrument des externen Betriebsvergleichs eine Korrektur der Aufwandsposition „Personalkosten“ erfolgt.

Beispiel

Regelmäßig kauft der Unternehmer U Waren mit einem Wert von jährlich 100.000 EUR ein.

Im letzten Jahr des unterhaltsrechtlich relevanten Betrachtungszeitraumes kauft er Waren im Wert von 250.000 EUR, die er im ersten Jahr nach dem unterhaltsrechtlich relevanten Betrachtungszeitraum in einem Ausverkauf veräußert oder veräußern will.

Die Manipulation des Ergebnisses wird offenkundig durch den Vergleich der Höhe des Wareneinkaufs in den verschiedenen Jahren, ohne dass es zur tatsächlichen Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnungen gekommen sein muss.

c) Personalaufwand

358 Vgl. Rn 317 ff. zu Verbindlichkeiten.

Hierzu gehören Löhne, Gehälter und Aufwendungen für Sozialabgaben.

Diese Aufwandsposition ist gerade bei personalintensiven Unternehmen von besonderer Bedeutung. Auch hier ist stets das Instrument des internen Betriebsvergleichs (C Rn 32 ff.) heranzuführen, d.h., wie hoch waren die Personalkosten in den verschiedenen zu beurteilenden Jahren im Verhältnis zum Umsatz. Natürlich ist auch hier der externe Betriebsvergleich (C Rn 34 ff.) schon wegen der Rechtsprechung des BGH¹³¹ zur Anwendung zu bringen, um Haftungsrisiken zu vermeiden. In der genannten Entscheidung hatte der BGH tatsächlich vorhandene Personalkosten über die Heranführung des externen Betriebsvergleichs, also mit üblicherweise entstehenden Personalkosten vergleichbarer Unternehmen, erheblich zugunsten des Unterhaltgläubigers fiktiv herabgesetzt.

Bei Geschäftsführer-Gesellschaftern ist stets die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung zu beachten, deren Überprüfung nach Kriterien des Steuerrechts erfolgt.¹³²

¹³⁰ BGH FamRZ 2006, 387.

¹³¹ BGH FamRZ 2006, 387.

¹³² Siehe *Kuckenburg*, Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen – insbesondere eigenmächtige Herabsetzung, FuR 2005, 491.

Zu beachten sind auch stets ordnungsgemäße Erfassung und Berücksichtigung der Lohnsteuer bei Sachbezügen, insbesondere der Gestellung von Kraftfahrzeugen¹³³ oder sonstige unentgeltliche Zuwendungen wie beispielsweise Deputate.

Ehegattenarbeitsverhältnisse sind ebenfalls nach allgemeinen Kriterien des Steuerrechts zu überprüfen:

schriftliche Vereinbarung,

tatsächliche Durchführung gemäß der schriftlichen Vereinbarung,

hält das Ehegattenarbeitsverhältnis dem Fremdvergleich stand.¹³⁴

Zur Überprüfung der Personalaufwendungen muss als Dokumentation das Jahreslohnjournal im Zuge des Auskunfts- und Beleganspruchs verlangt werden.

d) Abschreibungsaufwand

Vgl. ausführlich unter Rn 176 ff., 227 ff.

359

e) Aufwand für Wertberichtigungen/Verluste aus Abgängen des Anlage- bzw. Umlaufvermögens

Vgl. ausführlich unter Rn 177 ff.

360

f) Aufwand für Bildung der Sonderposten mit Rücklageanteil, insb. § 7g EStG

Vgl. Rn 217 ff., 234 ff., 285 ff.

361

g) Aufwand für Bildung von Rückstellungen

Vgl. Rn 291 ff.

362

h) sonstige betriebliche Aufwendungen

aa) Kraftfahrzeugkosten

Vgl. auch unter Rn 394 ff.

363

Hier ist zunächst zu überprüfen, ob in der Buchführung ordnungsgemäß eine Abgrenzung zur privaten Veranlassung erfolgt. Beim Unternehmer geschieht dieses über die 1 % Regelung und beim Arbeitnehmer erfolgt entsprechender Ausweis über die Gehaltsabrechnung bei den nichtselbstständigen Einkünften.

■ Unterhaltsrelevanz

Regelmäßig können die steuerlichen Regeln auch als unterhaltstauglich angesehen werden, weil diese restriktiv sind. Eine Kürzung dürfte nur dann in Betracht kommen, wenn

364

¹³³ Nach OLG Frankfurt richtet sich der Wert der Privatentnahmen eines betrieblichen Pkw danach, was der Unterhaltspflichtige dadurch erspart, dass ihm der Arbeitgeber ein Fahrzeug für den Privatbereich zur Verfügung stellt, OLGR Frankfurt 1997, 166.

¹³⁴ Vgl. *Arens*, Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2008, 155 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

ein unangemessen teures Fahrzeug mit entsprechend hohen Betriebsausgaben benutzt wird.

bb) Bewirtungs-, Reisekosten und Geschenke

- 365** Nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG sind Bewirtungsaufwendungen nur noch mit 70 % als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn sie angemessen und ihre betriebliche Veranlassung durch Angabe des Bewirtungsanlasses und der bewirteten Personen nachgewiesen wird.

■ Unterhaltsrelevanz

- 366** Auf die steuerrechtlich erforderliche Dokumentation/Nachweis besteht ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch. Wenn diese Position einmal von besonderer Bedeutung ist, muss sich eine unterhaltsrechtliche Angemessenheitsüberprüfung anschließen.

- 367** Bei Reisekosten ist ebenfalls zu beachten, dass eine private Veranlassung nicht vorliegt.

Wie üblich ist zu überprüfen, welche Ergebnisse der interne bzw. der externe Betriebsvergleich zeigen.

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG dürfen Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, den Gewinn nicht mindern, es sei denn, der Wert der Zuwendung übersteigt pro Empfänger 35 EUR nicht.

■ Unterhaltsrelevanz

- 368** Auch hier muss bei entsprechender Bedeutung unterhaltsrechtlich die Vorlage des steuerlichen Nachweises mit Beleg, Bewirtungsanlass und der Nennung der bewirteten Personen verlangt werden.

cc) Mieten/Pachten, Leasing, Disagio

- 369** Wie bei den Vorpositionen hat eine Überprüfung nach der Angemessenheit der Höhe der Aufwendungen zu erfolgen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Verträge mit nahe stehenden Personen geschlossen worden sind, weil die allgemeinen Prüfungskriterien des Steuerrechts, insbesondere der Fremdvergleich, heranzuziehen sind.

Bei Leasing und Disagio ist zu beachten, dass eine ordnungsgemäße Jahresabgrenzung über die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen hat (da die RAP bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht vorkommen, kann dort der sofortige Abzug eines Disagios zu erheblicher Ergebnisbeeinflussung führen!).

dd) Telefonkosten

- 370** Hierbei ist in erster Linie darauf zu achten, ob die Privatanteile ordnungsgemäß bei den unentgeltlichen Wertabgaben erfasst wurden.

■ Unterhaltsrelevanz

- 371** Denkbar sind auch unterhaltsrechtliche Angemessenheitserwägungen.

ee) Zinsaufwendungen

Vgl. Rn 265 ff., 270 ff.

372

Bei Zinsaufwendungen ist die betriebliche Veranlassung zu überprüfen.

Immer wieder aufzufinden sind die sog. Mehrkontenmodelle, mit denen versucht wird, private Verbindlichkeiten in geschäftliche Verbindlichkeiten „umzuwandeln“.

Der Gesetzgeber hat dem in § 4 Abs. 4a EStG mit den Regeln zu den Überentnahmen normativ entgegengewirkt.

ff) Vorsteuer/Umsatzsteuer/sonstige betriebliche Steuern

Vorsteuer und Umsatzsteuer sind grundsätzlich erfolgsneutral. Auswirkungen können sich dann ergeben, wenn im letzten Monat des Geschäftsjahres eine erhebliche Umsatzsteuerzahllast entsteht und die Vorsteuer diese nur eingeschränkt korrigieren kann.

373*Hinweis*

Bei den monatlichen oder quartalsmäßigen Umsatzsteuervoranmeldungen braucht im Übrigen nur die Umsatzsteuer aber nicht zwingend die Vorsteuer gezogen werden, was in der Jahresumsatzsteuererklärung nachgeholt werden kann. Dies hat natürlich erheblichen Einfluss auf das Unterhaltseinkommen!

374

Bei den betrieblichen Steuern wird bei Einzelunternehmen und gewerblichen Personengesellschaften die Gewerbesteuer erfasst. Ertragsteuer findet sich hier nicht.

375**gg) Sonstiger betrieblicher Aufwand/weitere Aufwandspositionen**

Wegen der nun schon mehrfach genannten Rechtsprechung des BGH¹³⁵ bedarf jede Aufwandsposition der Überprüfung und muss deshalb anwaltlicher Vorsicht folgend notfalls bestritten werden. Auffälligkeiten macht dabei der interne Betriebsvergleich deutlich (vgl. unter C Rn 32 ff. und Arbeitshilfe E 5).

376**11. Anhang, Lagebericht und Abschlussprüfung**

Bei den Kapitalgesellschaften ist der Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses nach § 264 HGB.

377*Hinweis*

Fehlt dieser, ist der unvollständige Jahresabschluss nichtig! Der Unterhaltsschuldner trägt also keine steuerliche Gewinnermittlung vor.

378

Im Anhang sind nach den §§ 284 ff. HGB alle Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Positionen der Bilanz oder der G&V vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts erforderlich sind (vgl. ausführlichen Katalog in § 284 Abs. 2 und 285 HGB).

379

Darüber hinaus soll der Lagebericht nach § 289 HGB den Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft dokumentieren.

135 BGH FamRZ 2006, 387 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine nach § 267 Abs. 1 HGB sind, haben den Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen.

380 *Hinweis*

Der unterhaltsrechtliche Auskunft- und Beleganspruch erstreckt sich auf diese Prüfungsberichte, da sie eine Auseinandersetzung mit allen relevanten Positionen des Unterhaltseinkommens enthalten.

Zur Offenlegung von Jahresabschlüssen nach § 325 HGB wird auf D Rn 18 ff. verwiesen.

VIII. Gewinnermittlung ohne Betriebsvermögensvergleich, insb. EÜR

381 Man unterscheidet zwischen der Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG (vgl. zur Überprüfung einzelner Positionen der EÜR auch unter Rn 100 f.).

1. Einnahmen-/Überschussrechnung/EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG

382 Hierbei handelt es sich um eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung, die grundsätzlich nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG bestimmt wird, d.h. durch Zu- und Abfluss von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Der Steuererklärung ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck „EÜR“ beizufügen (§ 60 Abs. 4 EStDV). Das Formular dient dem Finanzamt zur EDV-gestützten Vornahme eines internen bzw. externen Betriebsvergleichs. Betragen die Betriebseinnahmen weniger als 17.500 EUR, wird auch nicht beantragt, wenn anstelle dieses Vordrucks der Steuererklärung eine formlose Gewinnermittlung beigelegt wird.¹³⁶ (Dies könnte durch Vorlage einer „einfachen Buchführung“ – vgl. Rn 116 f.- in Form einer Excel-Tabelle erfolgen!)

a) Berechtigte Steuerpflichtige der EÜR

383 Steuerpflichtige können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, wenn sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und auch freiwillig keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen und ihren Gewinn auch nicht nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG ermitteln. Die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG kommt besonders für kleine Gewerbetreibende, wie z.B. Handwerker und Einzelhändler sowie für freiberuflich Tätige nach § 18 EStG wie z.B. Steuerberater, Ärzte, Rechtsanwälte und Notare in Betracht.

Bei gewerblichen Unternehmern sowie Land- und Forstwirten regelt § 141 AO, wer zur Bilanzierung verpflichtet bzw. zur Erstellung einer Einnahmen-/Überschussrechnung berechtigt ist.

Land- und Forstwirte, die weder zur Buchführung verpflichtet sind, noch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bis 4 EStG erfüllen, können den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (R 13.5 Abs. 1 S. 2 EStR 2005).

¹³⁶ BMF-Schreiben v. 10.2.2005, BStBl I 2005, 320 ff.

Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist, dass der Steuerpflichtige seine Betriebseinnahmen und seine Betriebsausgaben aufzeichnet. Fehlen derartige Aufzeichnungen, muss der Gewinn nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG geschätzt werden (R 13.5 Abs. 1 S. 2 EStR 2005).

b) Betriebseinnahmen bei EÜR

In Anlehnung an den Begriff Einnahmen nach § 8 Abs. 1 EStG sind Betriebseinnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldwert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkunftsarten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit zufließen.

384

Betriebseinnahmen sind z.B.

385

- Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, wie z.B. von Waren und Erzeugnissen,
- Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens, wie z.B. eines Pkw, von Büroeinrichtungsgegenständen usw. (hierbei wird der empfangene Geldwert, d.h. die Einnahme voll als Betriebseinnahme angesetzt und der noch vorhandene Restbuchwert als Betriebsausgabe abgesetzt.)
- Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens, wie z.B. von Grund und Boden, Beteiligungen usw. (hierbei wird der empfangene Gegenwert, d.h. die Einnahme voll als Betriebseinnahme an- und die früheren Anschaffungskosten dagegen als Betriebsausgaben abgesetzt.)
- Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit
- vereinnahmte Umsatzsteuer
- private Sachentnahmen, wie z.B. Entnahmen von Waren für private Zwecke; diese sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen
- private Nutzungsentnahmen, wie z.B. die Benutzung des betrieblichen Pkw für private Zwecke. Hiermit werden frühere Betriebsausgaben berichtigt: Nutzungsentnahmen sind mit dem Teilwert anzusetzen, d.h. mit den anteiligen tatsächlichen Ausgaben. Hierfür stehen dem Steuerpflichtigen für die Ermittlung der Ausgaben drei Methoden zur Wahl, nämlich: die 1%-Regelung, die Fahrtenbuch-Regelung und die Schätzung.
- Umsatzsteuer auf Privatnutzung von gemischt genutzten Fahrzeugen (Die Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen sind, darf sich nicht gewinnmindernd auswirken, § 12 Nr. 3 EStG.)
- vereinnahmte Zinsen, wie z.B. Zinsen aus einer Darlehensforderung
- Vorschüsse, Teil- und Abschlagzahlungen im Zeitpunkt des Zuflusses
- Sach- und Geldgeschenke, mit Rücksicht auf die geschäftliche Beziehung

Keine Betriebseinnahmen sind:

386

- Geldbeträge, die dem Betrieb durch die Aufnahme von Darlehen zufließen,
- Geldbeträge als durchlaufende Posten, d.h. die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt werden. (Hierbei ist die Umsatzsteuer kein durchlaufender Posten und deshalb als Betriebseinnahme zu deklarieren.)
- Geldeinlagen des Steuerpflichtigen
- übliche Aufmerksamkeiten im Geschäftsleben, wie z.B. für Blumen, Pralinen, Bücher bis 40 EUR netto (Freigrenze).

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

c) Betriebsausgaben bei EÜR

387 Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie umfassen grundsätzlich alle Ausgaben eines Betriebes, ohne Rücksicht darauf, ob sie im Veranlagungszeitraum aufgewandt werden oder nicht.

388 Beispiele für Betriebsausgaben bei EÜR

Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG sind z.B.:

- Ausgaben für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens
- Ausgaben für die Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern
- AfA-Beträge für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens ab dem Zeitpunkt der Anschaffung
- Restbuchwerte der verkauften Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens
- gezahlte Zinsen
- private Sacheinlagen
- verausgabte Umsatzsteuerbeträge
- Vorschüsse, Teil- und Abschlagszahlungen zum Zeitpunkt des Abschlusses (es sei denn, es handelt sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens)
- Bearbeitungsgebühren (Damnum, Disagio)

389 Beispiele für nicht anzuerkennende Betriebsausgaben bei der EÜR

Keine Betriebsausgaben und somit nicht sofort abzugsfähig sind z.B.:

- Ausgaben für die Anschaffung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Jahr der Anschaffung. Die Absetzung als Betriebsausgabe erfolgt unabhängig von der Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme
- Ausgabe für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung, es sei denn, es handelt sich um ein geringwertiges Wirtschaftsgut. Als Betriebsausgabe sind nur die jährlichen AfA-Beträge anzusetzen.
- Ausgaben für nicht abziehbare Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1a UStG
- Geldbeträge, die zur Tilgung von Darlehen geleistet werden
- uneinbringliche Forderungen
- Verluste, z.B. durch Diebstahl, Unterschlagung oder Schwund von Waren
- Geldstrafen
- Geldentnahmen
- Vorschüsse
- Teil- und Abschlagszahlungen zum Zeitpunkt des Abflusses bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

d) Abzugsverbot von Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG bei der EÜR

390 Auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Überschussrechnung ist das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG zu beachten.

Demzufolge gehören zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben:

- Aufwendungen für Geschenke an Nichtarbeitnehmer, es sei denn, es handelt sich um Werbegeschenke bis zu 25 EUR netto pro Person und pro Jahr
- 30 % der als angemessen anzusehenden Bewirtungsaufwendungen und die unangemessenen Bewirtungsaufwendungen
- Mehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG) für Verpflegung, soweit die Pauschbeträge überschritten werden

von 24 Std	24 EUR
von 14–24 Std	12 EUR
von 8–14 Std	6 EUR

- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, soweit bestimmte Pauschbeträge überschritten werden
- Schmiergelder und Bestechungsgelder

e) Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips insbesondere durch AfA und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Das Zu- und Abflussprinzip wird grundsätzlich durch § 11 EStG geregelt.

391

Veränderungen der Bestände an Vorräten, Forderungen, Verbindlichkeiten und RAP betreffen nicht das Ergebnis. Die Systematik der EÜR lässt auch keine Wertberichtigungen und Rückstellungen zu.

Zur Vermeidung willkürlicher „Ausschläge“ der Besteuerung wird die AfA wie im Betriebsvermögensvergleich ohne Zahlungsfluss gebucht. Dafür ist ein besonderes laufendes Verzeichnis zu führen, das auch die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 4 EStG, d.h. die Anschaffungs- und Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbar verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens, umfassen muss, § 4 Abs. 3 S. 5 EStG. (Die in § 4 Abs. 3 S. 4 EStG genannten Wirtschaftsgüter sind im Übrigen erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen!)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Anlagegüter, wie z.B. für einen Pkw, sind als AfA auf die Nutzungsdauer der Anlagegüter zu verteilen, sofern es sich nicht um geringwertige Wirtschaftsgüter, sog. GWG, handelt.

Beispiel

Der zur Vorsteuer berechnete A hat am 19.4.2006 ein Fahrzeug für 20.000 EUR plus 3.200 EUR Umsatzsteuer (damals noch 16 %), mithin 23.200 EUR gekauft und bezahlt.

Der Pkw wird betrieblich genutzt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt sechs Jahre. A will einen möglichst niedrigen Gewinn ausweisen.

Lösung

Hier kann A in 2006 die bezahlte Vorsteuer von 3.200 EUR als Betriebsausgabe ansetzen.

Von den 20.000 EUR Anschaffungskosten kann er nur den AfA-Betrag von 4.500 EUR (30 % degressive AfA von 20.000 EUR = 6.000 EUR x 9/12 = 4.500 EUR) als Betriebsausgabe absetzen.

Hinweis

Anschaffungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter wie z.B. für Grund- und Boden oder Wertpapiere sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 3 S. 4 EStG). Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

392

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 4 EStG müssen bei der Anschaffung oder Herstellung in laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden (§ 4 Abs. 3 S. 5 EStG).

■ **Unterhaltsrelevanz**

393 Auf dieses Verzeichnis (zum Umlaufvermögen!) nach § 4 Abs. 3 S. 5 EStG erstreckt sich naturgemäß der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch!

f) Kraftfahrzeugnutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG

394 Auch hier ist die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG zu beachten, wonach die ertragsteuerliche Behandlung der Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte seit dem 1.1.2006 neu geregelt worden ist (gilt auch bei Bilanzierung).

aa) 1 %-Regelung für Privatanteile der Kfz-Nutzung

395 Danach kann abweichend von der Kostenaufteilung mit Hilfe eines Fahrtenbuches der private Nutzungsanteil von Kraftfahrzeugen, vereinfacht nach der sog. 1 %-Regelung vorgenommen werden. Voraussetzung ist, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und damit zum notwendigen Betriebsvermögen gehört (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; R 31 Abs. 9 Nr. 1 LStR).

Zur 1 %-Regelung gilt Folgendes:

Die private Nutzung eines betrieblichen Pkw ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Brutto-Listenpreises anzusetzen, wobei Listenpreis die auf volle 100 EUR abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das genutzte Fahrzeug im Zeitpunkt seiner Erstzulassung zuzüglich der Kosten für (auch nachträglich eingebaute) Sonderausstattungen und der Umsatzsteuer ist. Hierbei spielt es keine Rolle, ob das Fahrzeug gebraucht erworben oder geleast wird.

Ein Autotelefon einschließlich Fernsprecheinrichtung bleibt außer Ansatz!

396 *Hinweis*

Der Unterhaltsgläubiger hat gegen den Unterhaltsschuldner einen Auskunfts- und Beleganspruch hinsichtlich vorstehender Positionen. Über die individuellen Merkmale des KFZ kann nur der Unterhaltsschuldner Auskunft erteilen.

Beispiel

Rechtsanwalt R besitzt einen Pkw, der notwendiges Betriebsvermögen ist. R hat das Fahrzeug 2006 für 58.000 EUR (50.000 EUR + 8.000 EUR damalige USt) gekauft. Zum Zeitpunkt der Erstzulassung hat das Fahrzeug einen Bruttolistenpreis in Höhe von 65.115 EUR.

Lösung

R pauschaliert den privaten Nutzungsanteil des Wagens zulässigerweise nach der 1 %-Regelung für 2006 wie folgt:

Brutto-Listenpreis		65.115 EUR
abgerundet auf volle 100 EUR	65.100 EUR	
davon 1 % = Privatanteil für 1 Monat	651 EUR	
Privatanteil für ein Jahr (651 EUR x 12)	7.812 EUR	

bb) Fahrtenbuchmethode

Die private Nutzung kann auch nach der Fahrtenbuchmethode gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG ermittelt werden. Die Differenz zwischen den tatsächlichen Aufwendungen lt. Fahrtenbuch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und dem abzugsfähigen Betrag lt. Entfernungspauschale wird als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe berücksichtigt (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

397*Beispiel*

Fall wie zuvor, Rechtsanwalt R nutzt den Pkw an 30 Tagen im Monat für Fahrten zwischen Wohnung und Kanzlei, die 18,4 km entfernt liegt:

Die tatsächlichen Aufwendungen lt. Fahrtenbuch für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte betragen 3.100 EUR im Kalenderjahr 2006.

Lösung

Für 2006 werden die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben wie folgt ermittelt:

Tatsächliche Aufwendungen lt. Fahrtenbuch in 2006	3.100 EUR
abzugsfähiger Betrag lt. Entfernungspauschale:	
30 Arbeitstage x 18 km x 0,30 EUR x 12 Monate	-1.944 EUR
= Differenz nicht abzugsfähige Betriebsausgaben für 2006	1.156 EUR

2. EÜR und Betriebsvermögensvergleich/systematische Abgrenzung

- Im Gegensatz zum Betriebsvermögensvergleich, wonach grundsätzlich die Wertänderungen des Betriebsvermögens erfasst werden, berücksichtigt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben. Allerdings sind auch hier die Vorschriften über die AfA zu beachten.
- Auch Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG haben Betriebsvermögen, das allerdings nicht unmittelbar in Erscheinung tritt. Wertänderungen, z.B. des Teilwertes, bleiben ohne Einfluss auf den Gewinn. Eine Teilwertabschreibung ist also nicht möglich.
- Beim Betriebsvermögensvergleich werden Kreditverkäufe bereits im Zeitpunkt der Lieferung gewinnwirksam erfasst, während sie bei der Einnahmen-/Überschussrechnung erst zum Zeitpunkt der Bezahlung gewinnwirksam werden.
- Beim Betriebsvermögensvergleich wirken sich Krediteinkäufe regelmäßig im Zeitpunkt des Verkaufs erfolgswirksam aus, während sie bei der Einnahmen-/Überschussrechnung erst im Zeitpunkt der Bezahlung der Lieferrechnung gewinnwirksam werden.
- Betriebsausgaben für Waren, die am Ende eines Jahres noch als Bestand vorhanden sind, mindern nicht den Gewinn beim Betriebsvermögensvergleich, während sie bei der Einnahmen-/Überschussrechnung den Gewinn mindern.
- Beim Betriebsvermögensvergleich beeinflussen Umsatzsteuereinnahmen und Umsatzsteuerausgaben grundsätzlich nicht den Gewinn, während sie sich gewinnändernd bei der Einnahmen-/Überschussrechnung auswirken.
- Grundsätzlich werden periodengerechte Erfolgsabgrenzungen in der Einnahmen-/Überschussrechnung nicht berücksichtigt. Diese Art der Gewinnermittlung kennt keine Rechnungsabgrenzungsposten und keine Rückstellungen.

398

Zur zeitlichen Komponente der **Erfolgswirksamkeit/Gewinnauswirkung** der Geschäftsvorfällen bei Betriebsvermögensvergleich und EÜR vgl. Beispiel unter Rn 147.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

399 *Hinweis*

Das Ergebnis zeigt eine unterhaltsrechtliche Ungleichbehandlung bei der Ermittlung des Einkommens. Zur periodengerechten Gewinnermittlung in einem bestimmten unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraum müsste deshalb bei allen vorgelegten Einnahmen-/Überschussrechnungen die Vorlage von Bilanzen, dann sogleich eine Unterhaltsbilanz, verlangt werden!

3. Gestaltungsmöglichkeiten bei EÜR

400 Obwohl der Bilanzierende beispielsweise über die Wertansätze und die Wertberichtigungen größere Gestaltungsmöglichkeiten hat, stehen diese aber auch bei der EÜR zur Verfügung.

401 Unterhaltsrelevanz

Hierin liegt natürlich auch ein unterhaltsrechtliches Manipulationspotenzial.

Damit hat auch der Unterhaltsschuldner bei der EÜR „Gestaltungsmöglichkeiten“.

402 Dabei ist zunächst einmal zum Verständnis nochmals auf die **Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips** hinzuweisen, obwohl die EÜR grundsätzlich eine Ist-Rechnung gemäß § 11 EStG ist.

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

403 Vorteile der EÜR:

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

404 Nachteile der EÜR:

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

Gestaltungsmöglichkeiten:**405**

1. Wahl der Gewinnermittlungsart
Freiberufler oder Gewerbetreibende, die die Größenklassen des § 141 AO nicht überschreiten, können wählen, welche Gewinnermittlungsart sie anwenden wollen.
2. Nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart
Ein nachträglicher Wechsel von der EÜR zum Betriebsvermögensvergleich ist nicht mehr zulässig, wenn der Steuerpflichtige nicht zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz erstellt.¹³⁷ Dies ist konsequent, weil die Eröffnungsbilanz den Anfangsbestand des Betriebsvermögens ausweist und damit die Grundlage der Buchungen für die folgenden Wirtschaftsjahre bildet.
3. Gewinnverlagerung durch Ausnutzung der Steuerprogression

Dies geschieht durch Verlagerung des Zu- und Abflusses von Einnahmen und Ausgaben.

■ **Unterhaltsrelevanz**

In der unterhaltsrechtlichen Fallbearbeitung sollte deshalb bei den Verbuchungen um das Jahresende herum geprüft werden, ob und welche Einnahmen ins Folgejahr verlagert und welche Ausgaben vorgezogen worden sind.

406

4. Ausgaben für Nutzungsüberlassung

407

Werden Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus (!) geleistet, sind sie nach § 11 Abs. 2 S. 3 EStG insgesamt auf den Zeitraum gleichzeitig zu verteilen, für den die Vorauszahlung geleistet wird. Werden also beispielsweise Erbbauzinsen, Miet- und Pachtentgelte für die Nutzung von Grundstücken von weniger als fünf Jahren im Voraus geleistet, ist diese steuerlich wirksam!

So können erheblich Gewinne reduziert werden.

Beispiel

Das Unternehmen erwirtschaftet einen Gewinn von 20.000 EUR. Dabei wurden für vier Jahre im Voraus Erbbauzinsen in Höhe von 16.000 EUR geleistet, die den Gewinn reduziert haben.

Lösung

12.000 EUR sind dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen (pro Jahr 4000 EUR x 3 Jahre).

Grundsätzlich sind Vereinbarungen über Vorauszahlungen nicht unwirksam nach § 42 S. 1 AO.¹³⁸ Danach liegt ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nur dann vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten Ziels unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche und sonst beachtliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

408

Also nur in Ausnahmefällen kann von einem steuerrechtlichen Gestaltungsmissbrauch gesprochen werden (bei der unterhaltsrechtlichen Fallbearbeitung kann man sich deshalb nicht einmal auf eine steuerliche Betriebsprüfung, wie sonst, verlassen), weil dies der Gesetzgeber bei der Regelung nach § 4 Abs. 3 EStG billigend in Kauf genommen hat.¹³⁹ Dadurch ergeben sich für den Steuerpflichtigen und Unterhaltsschuldner Gestaltungsmög-

¹³⁷ BFH v. 19.10.2005, XI R 4/04, www.bundesfinanzhof.de.

¹³⁸ BFH BStBl II 1996, 59.

¹³⁹ BFH BStBl II 1986, 284; so schon der Große Senat des BFH im BStBl III 1966, 144.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

lichkeiten durch das bewusste Herbeiführen eines Zuflusses oder Abflusses, unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung.

409 Gewillkürtes Betriebsvermögen bei der EÜR

Die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens (betriebliche Nutzung von mehr als 10 % bis 50 % des Wirtschaftsgutes) ist nach BFH¹⁴⁰ rechtlich möglich.

Beispiele

- gemischt genutzte Kraftfahrzeuge mit geringfügig betrieblichem Anteil,
- zu gewerblichen Zwecken vermietete Gebäude,
- verlustträchtige Wertpapiere

410 Bei den Kraftfahrzeugen gilt die Faustregel, je geringer der betriebliche Anteil der Nutzung ist, desto eher lohnt sich der Ausweis als gewillkürtes Betriebsvermögen.

Dem ist der Gesetzgeber in der Neuregelung im § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG entgegengetreten, indem er ab dem 1.1.2006 die Besteuerung der privaten Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen auf einen betrieblichen Nutzungsanteil von mehr als 50 % beschränkt.

Auch **Grundstücke** können als gewillkürtes Betriebsvermögen mit den Abschreibungsmöglichkeiten beispielsweise von 3 % nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben werden, soweit sie nicht zu Wohnzwecken dienen. Allerdings müssen die nominellen und tatsächlichen Wertsteigerungen unabhängig von der zehnjährigen Haltepflicht nach § 23 EStG versteuert werden. Die Zweckmäßigkeit eines Ausweises als Betriebsvermögen hängt also davon ab, ob zukünftig Wertsteigerungen zu erwarten sind. Ähnliches gilt bei dem Ausweis von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen, wenn diese risikobehaftet sind. Dabei ist die Rechtsprechung des BFH¹⁴¹ zu beachten, weil dieser in der Vergangenheit „Geldgeschäfte“ von Freiberuflern wie die Gewährung von Darlehen, die Übernahme einer Bürgschaft oder die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft generell als berufsfremde Vorgänge angesehen hat, die den Gewinn nicht mindern dürfen.

Das allgemein zu § 7g EStG ausgeführte, insbesondere die gesetzlichen Neuregelungen, gelten auch für die EÜR.

411 *Hinweis*

1. Steuerpflichtige, die durch EÜR ihren Gewinn ermitteln, können durch gezielte Einnahmen- und Ausgabenpolitik die Progressionswirkung der Einkommensteuer nutzen und das Unterhaltseinkommen beeinflussen. Dem steht § 42 AO grundsätzlich nicht entgegen.
2. Die Wahl der Gewinnermittlungsart ist zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums auszuüben und kann nicht nachträglich geändert werden.
3. Es besteht die Möglichkeit der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens (nach geltender Rechtslage bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 %). Bei der Abwägungsentscheidung, ob das Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen auszuweisen ist oder nicht, sind zukünftig auflaufende stille Reserven zu berücksichtigen. Der Ausweis ist rückwirkend nicht möglich.
4. Einnahmen-/Überschussrechner haben, wie Bilanzierende, die Möglichkeit, eine Ansparrücklage nach § 7g EStG zu bilden.

¹⁴⁰ BStBl II 2004, 985, dem auch die Finanzverwaltung folgt in BMF-Schreiben v. 17.11.2004, BStBl I 2004, 1064.

¹⁴¹ BFH, Urt. v. 9.10.1986, IV R 57/83, www.bundesfinanzhof.de.

5. Vorauszahlungen auf Aufwendungen im laufenden Geschäftsjahr für weniger als fünf Jahre im Voraus sind steuerrechtlich gewinnmindernd zu berücksichtigen.

4. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen

Diese Gewinnermittlungsart kommt nur bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i.S.v. § 13a EStG in Frage. **412**

Land- und Forstwirte, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, können, wenn ihr Betrieb über eine in § 13a EStG genau beschriebene Größe nicht hinaus geht, ihren Gewinn als Durchschnittssatzgewinn ermitteln. Dieser ist nach § 13a Abs. 3 EStG die Summe aus dem Grundbetrag, den Zuschlägen für Sondernutzung und den nach § 13a Abs. 6 EStG gesondert zu ermittelten Gewinnen und den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen. Wenn beispielsweise der Grundbetrag bei der landwirtschaftlichen Nutzung sich nach einem pauschalisierten Hektarwert ermittelt, hat dieses mit der Ermittlung tatsächlicher Gewinne nicht zu tun. Der nach Durchschnittssätzen ermittelte Gewinn hat mit den realen Verhältnissen nichts gemein.

Hinweis

Für unterhaltsrechtliche Zwecke ist diese Gewinnermittlung deshalb völlig unbrauchbar, so dass der Unterhaltsschuldner zur Erfüllung seiner Darlegungs- und Beweislast für unterhaltsrechtliche Zwecke eine Einnahmen-/Überschussrechnung erstellen muss.¹⁴² **413**

IX. Thesaurierte Gewinne im Familienrecht

Unterhaltsrelevanz

414

Unterhaltsschuldner S beruft sich für sein unterhaltsrelevantes Einkommen nicht auf den Gewinn der GmbH, an der er beteiligt ist.

Sein Einkommen hieraus sei Null, da keine Gewinne ausgeschüttet worden seien.

Zu dieser Problematik gibt es in Literatur und Rechtsprechung nur wenige Abhandlungen, wobei Fischer-Winkelmann Lösungsansatzpunkte aufzeigt.¹⁴³ **415**

Fischer-Winkelmann differenziert zunächst zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern als unterhaltsrechtlichen Ansatz und orientiert sich dabei am Steuerrecht, das ebenfalls eine Differenzierung zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern kennt. Danach gilt der Gesellschafter dann als beherrschend, wenn ihm die absolute Mehrheit der Stimmrechte bei der Gesellschaft zusteht, was in der Regel eine Beteiligung von mehr als 50 % voraussetzt. Entgegen Nickl,¹⁴⁴ der von einer wesentlichen Beteiligung bei 75 % ausgeht, orientiert sich Fischer-Winkelmann an der 50 %-Grenze. Bei mehr als 50 % liegt eindeutig ein beherrschender Gesellschafter vor.¹⁴⁵

142 Wendt/Staudigl/Kemper, a.a.O., § 1 Rn 201.

143 Vgl. Fischer-Winkelmann/Maier, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1391 ff., im Folgenden *Fischer-Winkelmann*, a.a.O. zitiert, sowie Kuckenburg, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, S. 110 ff.

144 FamRZ 1988, 132 ff.

145 Vgl. Fischer-Winkelmann, a.a.O., S. 1392.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Fischer-Winkelmann differenziert sodann weiter zwischen Personengesellschaften und Körperschaften.¹⁴⁶

Er¹⁴⁷ bezieht sich zur Argumentation auf eine Entscheidung des BGH,¹⁴⁸ wonach von einem Gesellschaftergeschäftsführer die Vorlage von Bilanzen nebst Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH im Rahmen des Beleganspruchs nach § 1605 Abs. 1 S. 2 BGB verlangt werden kann. Dabei ist er nicht berechtigt, sich auf die Belange der GmbH oder anderer Beteiligter zu berufen.

416 *Hinweis*

Das Interesse der Unterhaltsgläubiger überwiegt dem Interesse an Geheimhaltung der Unternehmensinhaber¹⁴⁹ was sich auch aus Analogie zu § 385 Nr. 3 ZPO ergibt.

417

Der BGH hat nicht explizit zur Frage Stellung genommen, ob die thesaurierten Gewinne dem unterhaltsrechtlich relevanten Einkommen zuzurechnen sind, insbesondere zeigt die Entscheidung nicht auf, in welchem Umfang der Unterhaltsverpflichtete an der Gesellschaft beteiligt war.

Die Entscheidung des BGH macht aber deutlich, dass eine Beschränkung auf ausgeschüttete Gewinne nicht hinzunehmen ist. Der Auskunftsanspruch kann nämlich nur dann gegeben sein, wenn auch auf thesaurierte Gewinne ein Unterhaltsanspruch besteht. Andernfalls reichte es aus, Gewinnverwendungsbeschlüsse und Einkommensteuererklärungen vorzulegen.

418 *Hinweis*

Hieraus folgt, dass die thesaurierten Gewinne danach grundsätzlich voll umfänglich dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen sind, was auch mit dem Gleichbehandlungsgedanken zu anderen Gewerbetreibenden zu erklären ist. So wird auch beim Einzelunternehmer, der seinen Gewinn nach einer EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG erstellt, zwanglos auch der Gewinn als unterhaltsrechtliche Grundlage angenommen. Er kann beispielsweise keine Rücklagen, Rückstellungen etc. bilden, auch wenn dies einer vernünftigen, kaufmännischen Beurteilung entsprechen würde. Beim **Mehrheitsgesellschafter** ist somit auch der thesaurierte Gewinn vollinhaltlich den Einkünften zuzurechnen. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um einen Alleingesellschafter bei einer GmbH handelt.¹⁵⁰

419

Grundsätzlich ist daher von einer entsprechenden Zurechnung der thesaurierten Gewinne in Höhe dieses Prozentsatzes auszugehen.

Die korrigierten Jahreserfolge sind abzustimmen mit den tatsächlich vorgenommenen Ausschüttungen, um Doppelzahlungen zu vermeiden.

Weitere Einkünfte beim Mehrheitsgesellschafter ergeben sich auch aus der Vergütung als Geschäftsführer der GmbH. Diese sind unterhaltsrechtlich als steuerliche Einnahmen beim Unterhaltseinkommen zu berücksichtigen.

146 Fischer-Winkelmann, a.a.O., S. 1393 ff.

147 A.a.O., 1396.

148 BGH FamRZ 1982, 68 f.

149 Vgl. BGH, a.a.O., Rn 15 mHa Analogie zu Auskunft des Pflichtteilsberechtigten nach § 2314 BGB und des Ehegatten bei Beendigung des Güterstandes gemäß § 1379 Abs. 1 BGB.

150 Vgl. Fischer-Winkelmann, a.a.O., S. 1397.

Zudem plädiert Fischer-Winkelmann für eine Berechnung der fiktiven Einkommensteuer.¹⁵¹

Fischer-Winkelmann weist auch zu Recht darauf hin, dass beim Mehrheitsgesellschafter und beim Ehegattenunterhalt die Prägung der ehelichen Lebensverhältnisse heranzuziehen ist. Hierbei relativiert sich das Problem dann, wenn Vermögensbildung beim Zuewinnausgleich eine Rolle spielt.¹⁵²

1. Thesaurierung von Gewinnen bei Einzelunternehmen

„Klassisch“ wird die genannte Problematik der thesaurierten Gewinne bei Personen- und Kapitalgesellschaften diskutiert und nicht bei Einzelunternehmen. **420**

Hierbei wird offenbar völlig unkritisch unterhaltsrechtlich mit einer Fiktion gearbeitet, dass die Gewinne uneingeschränkt dem Unternehmer zur persönlichen Lebensführung (unter Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Steuern) zur Verfügung stehen. Dieser Gedanke lässt natürlich völlig betriebswirtschaftliche Überlegungen beiseite, wonach der Unternehmer z.B. die Liquidität des Unternehmens aufrecht zu erhalten hat.¹⁵³ So gehen z.B. die Abschreibungssätze neben ihrer Anknüpfung an die Anschaffungs- und Herstellungskosten von der Fiktion aus, dass eine Wiederbeschaffung des Anlagegutes zu gleichen Preisen möglich ist. Dies ist dann aber regelmäßig nicht der Fall, wenn langlebige Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die über 25 Jahre abgeschrieben werden.

Für diesen Fall müssen betriebswirtschaftlich Rücklagen geschaffen werden, um diesen Finanzbedarf zu decken, was auch Unabhängigkeit von Fremdfinanzierung mit entsprechender Zinsbelastung bedeutet.

Beispiel

Ein Sägereibetrieb hatte vor mehr als 25 Jahren eine Sägemaschine angeschafft, die mit dem Erinnerungswert von 1 EUR in den Büchern geführt wird.

Technische Neuerungen führen dazu, dass bei Anschaffung einer neuen Maschine Personal eingespart werden kann, indem diese computergesteuert wird und zudem eine weitaus höhere Arbeitsleistung hat als das Vorgängermodell.

Lösung

Die Anschaffungskosten belaufen sich nicht mehr auf historische 100.000 DM, sondern nunmehr auf 250.000 EUR!

Die Abschreibung und der Zufluss der Abschreibungsgegenwerte kann die Neuananschaffung nicht finanzieren.

Hinweis

In derartigen Fällen sollte vorgetragen werden, dass ein Finanzierungsbedarf zu decken ist, der aus eigenen Rücklagen stammen kann. Unabhängig von der Frage, ob das Unternehmen überhaupt ein derartiges Wirtschaftsgut zu 100 % finanzieren kann, also über die nötige Kreditwürdigkeit verfügt, gibt es noch einen anderen Aspekt. **421**

¹⁵¹ Vgl. Fischer-Winkelmann, a.a.O., FamRZ 1993, 880 ff., Kuckenburg, a.a.O., S. 114 und 115.

¹⁵² Vgl. Kuckenburg, a.a.O., S. 115.

¹⁵³ So auch der BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die Eigenfinanzierung entlastet von Fremdfinanzierung und damit von Zinsen, die zwar auch steuerlich entlastend wirken, allerdings auch das Unterhaltseinkommen des Unterhaltsverpflichteten reduziert.¹⁵⁴

422 Arbeitet der Einzelunternehmer mit viel Fremdkapital, sind zwar seine Zinsen Betriebsausgaben im steuerrechtlichen Sinn und beeinflussen mithin das steuerliche Ergebnis. Demgegenüber hat er aber aufgrund der Zahlungsverpflichtung gegenüber der Bank selbstverständlich auch regelmäßig Tilgung zu leisten, die in der G&V nicht erfasst und dokumentiert ist. Diese müssen aber auch aus den liquiden Mitteln, aus dem steuerlichen Gewinn, erbracht werden. Um es deutlich zu machen:

Auch diese Liquidität ist sicherzustellen, ohne dass dieses sich auf den Gewinn des Unternehmens auswirkt und die Leistungsfähigkeit des Unternehmers reduziert.

423 *Hinweis*

Der Parteivertreter des Unternehmers sollte deshalb in Hinblick auf diesen Aspekt detailliert und substantiiert vortragen. Damit soll erreicht werden, dass nicht alle steuerrechtlich ermittelten Gewinne zur Begründung für dessen Leistungsfähigkeit herangezogen werden.

Die vorgenannten Gedanken machen aber die grundsätzliche Problematik deutlich, dass auch bei Einzelunternehmen nicht zwanglos vom Gewinn, der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt worden ist, ausgegangen werden kann, ohne dass hier unterhaltsrechtliche Überlegungen angestellt werden.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass der Gewinn betriebswirtschaftlich betrachtet folgende Größen präsentiert:

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

424 **Argumente aus der Rechtsprechung** zur Begründung einer Thesaurierung:

- Der BGH erkennt die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung der Liquidität eines Unternehmens in seiner Rechtsprechung zu § 7g EStG.¹⁵⁵
- Der BGH stellt im Zusammenhang mit unterhaltsrechtlicher Anpassung von Betriebsaufwendungen (Personalkosten) betriebswirtschaftliche Überlegungen mit der Methode des externen Betriebsvergleichs an.¹⁵⁶
- Der BGH geht bei der Unternehmensbewertung im Kontext zur Doppelverwertung auch von einer Aufspaltung des kalkulatorischen Unternehmerlohns aus und sieht im Bestandteil des individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohns einen ablösbaren Teil des Gewinnes.¹⁵⁷

Damit ist die Anwendung betriebswirtschaftlicher Grundsätze im Unterhaltsrecht rezeptibel, weil betriebswirtschaftliche Prinzipien erst dann rechtsverbindlich werden, wenn der Gesetzgeber oder die Rechtsprechung sie sich zu eigen gemacht haben und sie damit in der objektiven Rechtsordnung – wie hier erkennbar – zum Ausdruck gekommen sind.¹⁵⁸

154 Vgl. hierzu auch *Münch*, Unterhaltsbilanz und Steuerbilanz, FamRB 2007, 150, 151.

155 BGH FamRZ 2004, 1177.

156 BGH FamRZ 2006, 387 ff.; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404 ff.

157 BGH FuR 2008, 295 ff. = FamRZ 2008, 761 ff. mit Anm. *Kuckenburg*, in FuR 2008, 270 ff.

158 *Eibelshäuser*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DSrR 2002, 1426 ff.

2. Thesaurierung von Gewinnen bei Gesellschaften

Die Problematik der Behandlung von thesaurierten Gewinnen in Unternehmen und deren Auswirkung auf das Unterhaltseinkommen wird offenkundig, wenn bei Personen- und Kapitalgesellschaften die folgenden Überlegungen angestellt werden:

425

1. Beispiel

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

2. Beispiel

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

3. Beispiel

Verkürzter Sachverhalt der BGH-Entscheidung:¹⁵⁹

Gesellschafter M bezieht sich auf seine nichtselbstständigen Einkünfte als Gesellschafter der M-GmbH und verweigert weitere Auskunftserteilung mit Hinweis auf das Geheimhaltungsinteresse der Mitgesellschafter und Gewinne seien nicht ausgeschüttet worden.

Derartige Fallkonstellationen sind dem familienrechtlich arbeitenden Praktiker vertraut. Gleichwohl finden sich hierzu wenig systematisierende Darstellungen. Dies soll in Anlehnung an das schon vorgestellte Konzept von Fischer-Winkelmann/Maier geschehen.¹⁶⁰

426

Die elementare Frage bei der Thesaurierung von Gewinnen lautet:

Wie ist eine rechtliche Gleichbehandlung von Inhabern von Einzelunternehmen und Beteiligten an Personen- und Kapitalgesellschaften herzustellen?

Es geht um die erforderliche paritätische Behandlung von Einzelunternehmen, beherrschenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft und beherrschenden Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften.¹⁶¹

Die grundsätzlich vorzunehmende unterhaltsrechtliche Differenzierung dürfte von der Fragestellung ausgehen, ob ein beherrschender oder nicht beherrschender Gesellschafter vorliegt.

Dies ist keinesfalls im steuerrechtlichen Sinne gemeint, wobei die Frage, wann das Steuerrecht von beherrschenden Unternehmern ausgeht, eines der steuerrechtlichen „Spielwiese“ der Politik ist. Vielmehr geht es um die tatsächliche Frage, wann der Beteiligte am Unternehmen auf die **Ausschüttungspolitik Einfluss** nehmen kann. Dies bedeutet dann

¹⁵⁹ BGH, FamRZ 1982, 681 ff.

¹⁶⁰ Vgl. Fischer-Winkelmann/Maier, FamRZ 1996, 1391 ff.

¹⁶¹ Vgl. OLG Celle FuR 2001, 509, 511.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

konsequenter Weise auch, dass die Höhe der Beteiligung am Gewinn, die nicht identisch mit der Gewinnbeteiligung sein muss, im Vordergrund steht.

427 *Hinweis*

Wenn es sich um Personen- und Kapitalgesellschaften handelt, sind stets **alle Gesellschaftsverträge und deren Abänderungen im Auskunfts- und Belegverfahren** zu verlangen, da die Höhe der Beteiligung nachvollzogen werden muss und zudem, wie oben ausgeführt, Gewinnbeteiligung und Beteiligung am Unternehmen keineswegs identisch sein müssen.

Insbesondere kann es Minderheitsgesellschafter mit zusätzlichen Stimmrechten für Gewinnverteilung/Vorzugsdividenden und/oder anderen Sonderrechten wie z.B. Entscheidung für Investitionstätigkeit, Zustimmung zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an Dritte geben. Dies ist typisch für Rechte, die insbesondere Altgesellschafter in Familienunternehmen sich ausbedingen.

428 Diese Gesichtspunkte werden in der praktischen Fallbearbeitung meist nicht beachtet und nicht der notwendigen Kontrolle mit erheblichem **Haftungsrisiko** des Parteivertreters des Anspruchsberechtigten unterzogen.

Grundsätzlich und zur groben Orientierung kann aber von einer Beherrschung ausgegangen werden, wenn die Beteiligung über 50 % liegt.¹⁶² Ob diese Differenzierung allerdings tauglich ist, zeigt sich bei der Anwendung steuerlicher Kriterien. Im Falle von Veräußerungsgewinnen nach § 17 EStG, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, als laufender Gewinn ist eine „**wesentliche Beteiligung**“ schon bei 1 % gegeben. Vor 2002 waren dies immerhin 10 % und bis zum 31.12.1998 25 %.¹⁶³

Natürlich sind „Beherrschung“ und „wesentliche Beteiligung“ keine paritätischen Begriffe; andererseits machen sie die Problematik der Fragestellung der thesaurierten Gewinne nochmals deutlich. Die unterhaltsrechtliche Bewertung muss deshalb anders erfolgen als bei der steuerlichen Fragestellung. Kriterium für die Beherrschung kann dabei auch der Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen, wie z.B. auf Investitionstätigkeit und damit auf die Abschreibung und die Zinsbelastungen des Unternehmens sein.¹⁶⁴

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

a) Thesaurierte Gewinne in der Personengesellschaft

429 Bei der Personengesellschaft ist zunächst von der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung auszugehen, also wieder ein Beleg, der aus dem Steuerrecht stammt.¹⁶⁵

Das Auskunfts- und Belegbegehren muss sich auch auf die Erklärungen und die Bescheide der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung des Unternehmens beziehen. Die steuerlich ermittelten Gewinne aus Gewerbebetrieb oder selbstständiger Tätigkeit stellen ein unterhaltsrechtliches Mindesteinkommen dar.¹⁶⁶ In diesem Kontext ist aber auf die Problematik der etwaigen Notwendigkeit von Rücklagenbildung zu verweisen, die oben schon im Einzelunternehmen diskutiert worden ist. Korrekturen vom steuerlichen

¹⁶² Vgl. auch *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O., 1392.

¹⁶³ *Schmidt*, EStG, § 17, Rn 35.

¹⁶⁴ Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O., 1392.

¹⁶⁵ Vgl. zur gesonderten Feststellung nach §§ 179 ff. AO: *Perleberg-Kölbel in Pump/Leibner*, §§ 179 ff.

¹⁶⁶ Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O., 1393.

Gewinn sind grundsätzlich aber nur dann vorzunehmen, wenn der beherrschende Gesellschafter Einfluss nehmen kann. Beim Minderheitsgesellschafter (vgl. Ausgangsfall 1, Rn 425) ist die Höhe der tatsächlichen Ausschüttung als Unterhaltseinkunft heranzuziehen.

Dieses ist wohl uneingeschränkt richtig, da der Minderheitsgesellschafter eine Ausschüttung der Gewinne an ihn, auch wenn sie ihm zustehen, letztlich nicht bewirken kann. Er wird überstimmt. Werden auf diese Weise über Jahre hinweg Einkünfte nicht ausgeschüttet, stellt sich unterhaltsrechtlich insbesondere bei gesteigerter Leistungsverpflichtung die Frage, ob eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils erforderlich ist. Hier ist der Bereich der potenziellen Leistungsfähigkeit tangiert.

In diesem Zusammenhang ist auf Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu verweisen. Stellt nämlich der Mitunternehmer einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut (Gebäude, Maschine, Lizenz etc.) der Mitunternehmerschaft zur Verfügung, ohne dass diese Gesamthandvermögen werden, hat er eine Sonderbilanz zu erstellen (vgl. Rn 326 ff.)

Handelt es sich bei diesem Mitunternehmer um den Unterhaltsverpflichteten, können die Unterhaltseinkünfte aus der Personengesellschaft natürlich nur beurteilt werden, wenn auch die Einkünfte aus der Sonderbilanz und der damit verbundenen G&V gewürdigt werden. Hierauf muss sich dann natürlich auch das Auskunfts- und Belegbegehren beziehen. Ähnliches gilt für Ergänzungsbilanzen (vgl. Rn 332 ff.) wenn beispielsweise ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft zu Buchwerten eingebracht wird. Erfolgt der Ansatz über Buchwert, wird das wahre Ergebnis des Mitunternehmers aus der Personengesellschaft nur sichtbar, wenn auch die Ergänzungsbilanzen herangezogen werden.

Auf Sonder- und Ergänzungsbilanzen besteht deshalb ein Auskunfts- und Beleganspruch!

Weitere Weichenstellung:

430

Sind die tatsächlich entnommenen Entnahmen größer als der steuerlich ermittelte Gewinn, so dürften die Privatentnahmen Anknüpfungspunkt sein, ohne dass es auf die tatsächlichen Ausschüttungen ankommt. Für den Fall, dass die Entnahme geringer als der zu verteilende Gewinn ist, wird man weitere Erwägungen anstellen müssen. Zu Recht wird deshalb darauf verwiesen, dass die Gewinne auch tatsächlich zur Verfügung stehen müssen.¹⁶⁷

Dabei dürften keinerlei Bedenken bestehen, beispielsweise Gewinnrücklagen in Anlehnung an § 150 Abs. 2 AktG von 4 % bis 5 % des Gewinnes zu bilden, weil dieses regelmäßig vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entsprechen dürfte. Die Erhöhung des Eigenkapitals bewirkt nämlich die Unabhängigkeit von Fremdkapital mit daraus folgender Zinslast, wie oben schon ausgeführt wurde, und sichert langfristig so die Liquidität des Unternehmens und damit die Leistungsfähigkeit des Unternehmers im unterhaltsrechtlichen Sinne.

Auch in der Literatur wird darauf verwiesen, dass die Gerichte zu wenig Gewicht darauf legen, ob der Unterhaltsverpflichtete aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung gehalten ist, seine Privatentnahmen auf einen bestimmten Betrag zu beschränken.¹⁶⁸

¹⁶⁷ Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O., 1394.

¹⁶⁸ Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O. unter Bezugnahme auf *Klingelhöffer*, S.139.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

b) Thesaurierte Gewinne bei Kapitalgesellschaften

431 Bei den Kapitalgesellschaften hat die Generalversammlung einen Gewinnverwendungsbeschluss zu fassen (u.a. § 29 GmbHG, § 174 AktG). Diese Gesellschaftsbeschlüsse finden sich regelmäßig nicht in unterhaltsrechtlichen Akten, wenn Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorliegen.

Der Auskunfts- und Beleganspruch muss sich daher zwingend auch auf die Gewinnverwendungsbeschlüsse beziehen.

Steuerrechtlich handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. Rn 470 ff.). Die von der Körperschaft zu entrichtende Körperschaftsteuer wird bei der Einkommensteuer des Gesellschafters über das Halbeinkünfteverfahren (vgl. Rn 440 ff.) hälftig berücksichtigt. In der Einkommensteuererklärung 2007, Anlage „KAP“, Zeilen 18 ff., findet sich auch eine Aufteilung nach der Höhe des Gesamtgewinns und dem hälftigen Betrag für die individuelle Steuerveranlagung gemäß dem Halbeinkünfteverfahren. Gewinnausschüttungen **und** Veräußerungsgewinne (Entnahmegewinne) aus Anteilen an Kapitalgesellschaften, die Betriebsvermögen nach § 16 EStG darstellen, werden auf der Gesellschafterebene, abzüglich Werbungskosten, nach § 3 Nr. 40 EStG nur zur Hälfte (ab Veranlagungszeitraum 2009 über das sog. Teileinkünfteverfahren mit 60 %, (vgl. Rn 440 und A) bei der Einkommensteuer erfasst.

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

Beim Minderheitsgesellschafter ist davon auszugehen, dass nur die Beträge des Unterhaltseinkommens nach Abzug von Steuerfreibeträgen und Werbungskosten prägen, die ihm tatsächlich zufließen. Dies entspricht seinem gesellschaftsrechtlichen Einfluss.¹⁶⁹

c) Rechtfertigung der Differenzierung zwischen beherrschendem und nicht beherrschendem Gesellschafter

432 Wie ist rechtlich die Differenzierung nach Beherrschung oder Nichtbeherrschung der Gesellschaft zu rechtfertigen? Dem oben dargestellten Beispiel unter Rn 425 liegt eine Entscheidung des BGH zugrunde, die diese Differenzierung rechtfertigt.

Der BGH¹⁷⁰ hat in Hinblick auf eine Auskunftspflicht bei einem Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH die Vorlage von Bilanzen nebst Gewinn- und Verlustrechnung im Rahmen eines Beleganspruchs verlangt. Hätte der BGH ausschließlich auf die nicht selbstständigen Einkünfte des Gesellschaftergeschäftsführers abgestellt, wäre die Vorlage von Bilanz und G&V der GmbH obsolet. Insoweit stellt der BGH an angegebener Stelle klar, dass der Unternehmer nicht allgemein auf Belege der Gesellschaft verweisen könne und löst die Frage der Auskunftserteilung mit der faktischen Zugriffsmöglichkeit auf diese Unterlagen. Die Entscheidung nimmt zwar nicht expressis verbis zur Frage Stellung, wie die thesaurierten Gewinne zu behandeln sind. Inzident ist aber ein Auskunftsanspruch natürlich nur dann gegeben, wenn es auch auf die nicht ausgeschütteten Gewinne ankommt. Diese sind unterhaltsrechtlich relevant, da andererseits kein Auskunfts- und Beleganspruch gegeben ist.

¹⁶⁹ Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, a.a.O., 1356.

¹⁷⁰ BGH FamRZ 1982, 681 f.

3. Zusammenfassung

Die wesentliche Differenzierung bei Zurechnung von thesaurierten Gewinnen erfolgt nach dem Einfluss auf die Ausschüttungspolitik des Unternehmens. **433**

Dies ist nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung und den dort eingeräumten Rechten, insbesondere nach der Beteiligungshöhe, Einfluss auf die strategischen Unternehmensentscheidungen, wie Einfluss auf die Investitionspolitik, die Wahl der Abschreibungsmethoden, Darlehnsaufnahmen der Gesellschaft und Verteilung der Gewinnverwendung zu beurteilen.

Danach entscheidet sich, ob die Gewinne dem Unterhaltseinkommen zu zurechnen sind oder nicht.

X. Exkurs Körperschaftsteuerrecht

Unterhaltsrelevanz

434

Der Vorabschnitt zeigt die Unterhaltsrelevanz der Ausschüttungspolitik für das Unterhaltseinkommen. In unmittelbarem Kontext steht bei Körperschaften die Körperschaftsteuer, die in den vergangenen Jahren besonders häufig, auch strukturell, durch den Gesetzgeber verändert wurde. Sie hat unmittelbaren Einfluss auf das Einkommen des Unterhaltsschuldners und die Höhe der Einkommensteuer.

Beispiel

Die GmbH des Unterhaltsschuldners schüttet für das Jahr 2007 Anfang 2008 40.000 EUR aus.

Lösung

Ausschüttung der GmbH	40.000 EUR
abzüglich 25 % KSt (ohne SolZS und KapErtrSt wegen Vereinfachung)	10.000 EUR
Ausschüttung folglich	30.000 EUR
nach Halbeinkünfteverfahren (siehe unten) unterliegt nur noch die Hälfte der Ausschüttung,	15.000 EUR
Bei einem angenommenen Steuersatz von 33,33 % sind auf die Kapitaleinkünfte an ESt zu zahlen	5.000 EUR
Unterhaltseinkommen	25.000 EUR

1. Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens

Das zu versteuernde Einkommen von Kapitalgesellschaften lässt sich vereinfacht wie folgt darstellen: **435**

	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz
+/-	Korrekturen nach einkommensteuerlichen Vorschriften (§ 60 EStDV) (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG)
=	Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz
+/-	Korrekturen nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften:
-	steuerfreie Einnahmen
+	verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG)
-	verdeckte Einlagen

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- + sämtliche Spenden
- + nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG)
- = Summe der Einkünfte
- abziehbare Spenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
- = Gesamtbetrag der Einkünfte
- Verlustabzug (§ 10d EStG)
- = Einkommen
- Freibetrag nach § 24 KStG
- Freibetrag nach § 25 KStG
- = zu versteuerndes Einkommen

436 Folgende Korrekturen sind nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften vorzunehmen:

- steuerfreie Einnahmen, hierzu zählen
- von anderen Kapitalgesellschaften erhaltene Gewinnausschüttungen
- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, dies sind Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und sich auf die Höhe des Einkommens nicht auswirken dürfen, wenn sie nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (R 36 Abs. 1 S. 1 KStR 2004).

Beispiel

Gesellschafter A ist auch gleichzeitig Geschäftsführer der A GmbH. Er erhält 2007 neben einem angemessenen Gehalt in Höhe von monatlich 20.000 EUR eine Umsatzvergütung von 30.000 EUR, die auf keinem Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

Lösung

Die Umsatzvergütung von 30.000 EUR hat das Einkommen der GmbH in 2007 um 30.000 EUR gemindert. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die für körperschaftsteuerliche Zwecke dem Gewinn lt. Steuerbilanz wieder hinzuzurechnen ist.

437 Weitere Korrekturen sind bei **verdeckten Einlagen und Spenden** vorzunehmen. So dürfen Einlagen der Gesellschaft das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht erhöhen. Sie sind erfolgsneutral zu buchen.

Wird eine Einlage durch eine unangemessen vergütete schuldrechtliche Beziehung zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft verdeckt, spricht man von einer verdeckten Einlage. Diese verdeckten Einlagen erhöhen in der Regel das Einkommen der Gesellschaft und sind daher zu kürzen.

Einlagefähig sind nur materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter (R 40 Abs. 1 KStR 2004).

Beispiel

Sachverhalt wie zuvor. Der Gesellschafter A gewährt der A GmbH Anfang 2007 ein Darlehen in Höhe von 50.000 EUR zu einem Zinssatz von 3 %. Die übliche Verzinsung liegt bei 10 %. Mitte des Jahres 2007 verzichtet A auf die Rückzahlung des Darlehens.

Lösung

Eine niedrigere Verzinsung stellt kein einlagefähiges Wirtschaftsgut dar und die gezahlten Zinsen sind damit keine verdeckte Einlage. Einlagefähig ist jedoch der Ver-

zicht auf das Darlehen, so dass das Einkommen der Gesellschaft um 50.000 EUR zu kürzen ist.

Nicht abziehbar sind Aufwendungen für:

438

- Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, Umsatzsteuer, Umsätze, Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG gilt sowie für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen wie Verspätungs- und Säumniszuschläge,
- in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen und sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt und
- die Hälfte der Verfügungen, die an die Mitglieder der Aufsichtsräte, Beiräte, etc. zur Überwachung der Geschäftsführung gezahlt werden.

2. Körperschaftsteuersysteme: Anrechnungsverfahren, Halbeinkünfteverfahren, Abgeltungsteuer

Abgeltungsteuer

439

Die Unternehmenssteuerreform 2008 bringt das System der Abgeltungsteuer (vgl. Teil A).

Die Dividendeneinkünfte sowie Kursgewinne (Veräußerungsgewinne) werden pauschal mit 25 % (zzgl. 5,5 % SolZ) versteuert.

Der Körperschaftsteuersatz wird von 25 % auf 15 % gesenkt. Es handelt sich um eine Definitivbesteuerung ohne Anrechnung auf die Einkommensteuer, d.h. die Einkommensteuer bezieht sich auf 100 % der Einkünfte aus Kapitalvermögen!

Diese Steueränderung gilt auf Unternehmensebene ab 1.1.2008 und auf Anteilseignerebene ab 1.1.2009.

Halbeinkünfteverfahren

440

Seit dem 1.1.2001 ist das bis dahin geltende Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden.

Steuersatz: 25 % und 5,5 % SolZ

Es erfolgt keine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer (vgl. Beispiel unter Rn 434).

Anrechnungsverfahren

441

Das bis zum 31.12.2000 geltende Anrechnungsverfahren ging davon aus, dass die Belastung mit Körperschaftsteuer auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht abschließend war, sondern lediglich eine Vorauszahlung auf die persönliche Einkommensteuerschuld des Anteilseigners darstellte. Sie unterlagen zudem nicht einem einheitlichen Steuersatz, sondern es wurde zwischen einbehaltenen (Steuerbelastung mit 40 % ist definitiv) und ausgeschütteten Gewinnen (Steuerbelastung mit 30 % ist nicht definitiv, indem Anrechnung der KSt auf die persönliche Einkommensteuer erfolgt) unterschieden.

Wurden Gewinne ausgeschüttet, wurde die Körperschaftsteuerbelastung vollständig abgebaut und durch die Besteuerung dem persönlichen Einkommensteuersatz des Anteilseigners unterstellt.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Dies erfolgte in zwei Schritten:

- Auf der Ebene der Körperschaft wurde die Körperschaftsteuerbelastung der Ausschüttung von 40 % auf 30 % reduziert (Herstellung der Ausschüttungsbelastung) und
- auf der Ebene der Gesellschafter fand die restliche Entlastung von 30 % auf 0 % statt, indem die 30 % auf die Einkommensteuerschuld angerechnet oder erstattet wurden (Anrechnung der Körperschaftsteuer).

Zum exakten Abbau der Körperschaftsteuerbelastung muss im Anrechnungsverfahren die jeweilige steuerliche Vorbelastung des für die Ausschüttung verwendbaren Eigenkapitals festgehalten werden.

Dies hatte zur Folge: die zusätzliche Steuer auf die einbehaltenen Gewinne wurde bis zur Ausschüttung als Körperschaftsteuerguthaben „gespeichert“.

442 Unterhaltsrelevanz

Körperschaften, die aus der Zeit bis zum 31.12.2000 ausschüttungsfähige Gewinne haben und diese Gewinne bis zum unterhaltsrechtlich relevanten Zeitraum noch nicht oder teilweise noch nicht ausgeschüttet haben, besitzen ein Ausschüttungspotenzial mit Erstattung eines Körperschaftsteuerguthabens, das als mit ausgeschüttet gilt!

Es kommt unterhaltsrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung, sondern auf den **Zeitpunkt der Ausschüttung an die Anteilseigner** an.

Das Finanzamt beschied beim Anrechnungsverfahren dabei jährlich das ausschüttungsfähige Körperschaftsteuerguthaben aus dem verwendbaren Eigenkapital per Feststellungsbescheid. **Dieses Körperschaftsteuerguthaben wird im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung zum 31.12.2006 letztmalig ermittelt (§ 37 Abs. 4 KStG).** Ab 2008 bis 2017 hat die Körperschaft einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in 10 gleichen Jahresbeträgen (§ 37 Abs. 5 KStG). Der erste Jahresbetrag wird innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe dieses Festsetzungsbescheides und in den Folgejahren jeweils am 30. September ausbezahlt.

Auf die vorgenannten Bescheide besteht deshalb selbstverständlich ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch.

Die Gesellschaft hat das unverzinsliche Körperschaftsteuerguthaben ab dem 31.12.2006 mit dem abgezinnten Barwert im Jahresabschluss unter „sonstige Vermögensgegenstände“ zu aktivieren, so dass dieses auch aus den Bilanzen ab 2007 ablesbar ist.

Der Mehrgewinn durch die Aktivierung ist steuerfrei.

443 *Hinweis*

Hierbei handelt es sich um Unterhaltseinkommen aus der Zurechnung thesaurierter Gewinne und außerdem vom Finanzamt erstatteter Körperschaftsteuer! Der Familienrechtler muss dieses beachten, weil hier noch nicht ausgeschüttete Gewinne, die bislang bei der Unterhaltsberechnung nicht berücksichtigt worden sind, entzogen und damit bis 2017 versteckt sein können!

3. Gewerbesteuer und Kapitalertragsteuer

444 Die Kapitalgesellschaft hat neben der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag noch die Gewerbesteuer zu tragen.

Beispiel

Die A GmbH erzielte in 2006 einen Gewinn von 1 Mio. EUR, der in 2007 an A als Gesellschafter ausgeschüttet wird.

Der Hebesatz der Gemeinde Hannover beträgt 460 %.

Lösung

Die A GmbH kann für A in 2007 folgende Ausschüttungen vornehmen:

(Gewerbsteuermesszahl reduziert sich mit Unternehmensteuerreform 2008 auf 3,5 %, vorher 5 %, wie auch der Körperschaftsteuersatz auf 15 %, 1,2 als Korrektur für die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer vom steuerlichen Gewinn zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung, entfällt ab VZ 2008)

Gewinn vor Steuern (100 %)	1.000.000 EUR	(100,00 %)
- Gewerbesteuer (100 x 5 % x 460 % / 1,2)	-191.666 EUR	(-19,16 %)
= Gewinn nach Gewerbesteuer	808.334 EUR	(80,84 %)
- Körperschaftsteuer (25 % von 808.334 EUR)	-202.084 EUR	(-20,20 %)
- Solidaritätszuschlag (5,5 % von 202.084 EUR)	-11.114 EUR	(-1,11 %)
= Ausschüttung	595.136 EUR	(59,53 %)

Wenn dieser Gewinn ausgeschüttet wird, muss die Gesellschaft zusätzlich Kapitalertragsteuern nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit einem Steuersatz von 20 % einbehalten (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Hieraus folgt, dass die Kapitalertragsteuer in voller Höhe auch bei Ausschüttung erhoben wird, die steuerfrei oder zur Hälfte von der Steuer befreit ist (Ausschüttungen entsprechend § 8b Abs. 1 KStG und § 3 Nr. 40 EStG).

Darüber hinaus ist auf die Kapitalertragsteuer ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % zu erheben (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 4 SolZG).

Weitere Lösung

Die Auszahlung an A wird wie folgt berechnet:

Gewinne der A GmbH (Bar-Dividende)	595.136 EUR
- anrechenbare Kapitalertragsteuer (20 % von 595.136 EUR)	-119.027 EUR
- anrechenbarer Solidaritätszuschlag (5,5 % von 119.027 EUR)	-6.546 EUR
= Auszahlung (Nettodividende)	469.563 EUR

445

Hinweis

Wird der Gewinn nicht ausgeschüttet, wird keine Kapitalertragsteuer zuzüglich eines Solidaritätszuschlags erhoben.

Diese werden bei der Einkommensteuer auf Gesellschafterebene angerechnet.

XI. Überschusseinkünfte

1. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)

a) Arbeitnehmereigenschaft

Arbeitnehmer i.S.v. § 1 Abs. 1 S. 1 und S. 2 LStDV sind die Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein Dienstverhältnis liegt danach vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft

446

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

schuldet, d.h. wenn er unter Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 S. 2 LStDV).

447 *Hinweis*

In der Regel kann mit dem Merkmal der Weisungsgebundenheit die nichtselbstständige Tätigkeit von der Tätigkeit als Land- und Forstwirt, als Gewerbetreibender und selbstständig Tätiger abgegrenzt werden. Somit ist nicht derjenige Arbeitnehmer, der sich unternehmerisch i.S.v. § 2 UStG betätigt.

b) Scheinselbstständige

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

Betriebswirtschaftlich beruht dieses oft auf Outsourcing.

Vorteile für einen Outsourcer sind Einsparungen bei Personal und Material, Gewährleistung hoher Qualität und Einhaltung von Zeitvorgaben sowie Wegfall der Kapitalbindungen durch teuren Maschinenpark und Umgehung arbeitsrechtlicher Konsequenzen. Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist u.a., ob der Arbeitnehmer weisungsgebunden ist oder nicht oder im Wesentlichen nur **einen Auftraggeber** hat. Für den Arbeitgeber besteht die Gefahr der Nacherhebung von Sozialversicherung und Lohnsteuer.

c) Arbeitslohn

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

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

450 Nach **R 70 Abs. 1 und Abs. 3 LStR** gehört zum **Arbeitslohn**:

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

Fahrtkostenzuschüsse können vom Arbeitgeber mit einem Pauschalsteuersatz von 15 % bis zu einem Betrag erhoben werden, der nach § 9 Abs. 2 EStG als Werbungskosten angesetzt werden könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal erhoben werden (§ 40 Abs. 2 S. 2 EStG).

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

Nach **R 70 Abs. 2 LStR** gehört nicht zum **Arbeitslohn**:

451

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

d) Steuerfreie Einnahmen

Folgende Einnahmen sind z.B. steuerfrei:

452

- Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz ab 2007
- Leistungen aus Krankenversicherung, Pflegeversicherung und gesetzlicher Unfallversicherung
- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld, Unterhaltsgeld
- Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungskostenvergütungen
- Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten
- Trinkgelder, seit 1.1.2002 in voller Höhe
- Sachbezüge, wenn sie insgesamt 44 EUR Freigrenze im Kalendermonat nicht übersteigen
- Sachbezüge, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf des Arbeitnehmers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Abzug nicht pauschal nach § 40 EStG versteuert werden.

Hinweis

453

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

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

e) Sachbezüge

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

454

Kfz-Nutzung als Sachbezug

455

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Pkw, hat er den privaten Nutzungsanteil mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für das Kraftfahrzeug festgelegt ist. Dies gilt auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Fahrzeugen. Hierbei ist der Bruttolistenpreis in volle EUR abzurunden (R 31 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR). Dies bezieht sich auf die Privatfahrten als Freizeitfahrten. Darf der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen, erhöht sich der Wert um jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 0,03 % des Bruttolistenpreises.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Beispiel

Der Arbeitgeber AG gewährt seinem Arbeitnehmer AN neben seinem *Bruttogehalt* von 4.000 EUR ab 2007 einen gebrauchten angeschafften Wagen auch zur privaten Nutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt 25.700 EUR und die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 20 km. AN fährt 2007 an 220 Tagen mit dem Firmenwagen von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte.

Lösung

Der geldwerte Vorteil für AN wird für 2007 *monatlich* wie folgt ermittelt:

Geldwerter Vorteil für Privatfahrten

(1 % von 25.700 EUR)	257,00 EUR
+ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 % von 25.700 EUR x 20 km)	154,20 EUR
= Geldwerter Vorteil insgesamt	411,20 EUR

Aus dem Betrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Die Gehaltsabrechnung für AN sieht für einen Monat in 2007 beispielhaft wie folgt aus:

Bruttogehalt	4.000,00 EUR
+ Sachbezug Pkw 411,20 € brutto	netto 345,55 EUR
+ 19 % USt	65,65 EUR
= steuer- und sozialversicherungspflichtiges Gehalt	4.411,20 EUR
- Lohnsteuer/Kirchensteuer/Solidaritätszuschlag	1.210,74 EUR
- Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitnehmeranteil)	1.063,10 EUR
Nettogehalt	2.137,36 EUR
- Sachbezug	411,20 EUR
= Auszahlungsbetrag	1.726,16 EUR

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

f) Bezugszeiträume

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

g) Abzüge vom Lohn

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

aa) Versorgungsfreibetrag/Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag

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

458

Versorgungsbezüge sind Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus § 19 Abs. 2 S. 4 EStG.

bb) Werbungskosten

Werbungskosten bei Arbeitnehmern sind alle Aufwendungen, die ihnen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung ihrer Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit erwachsen (§ 9 Abs. 1, 2 EStG) wie:

459

- Beiträge zu Berufsverbänden, auch Gewerkschaftsbeiträge
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Fernpendlern ab dem 21. Kilometer, wobei die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung 0,30 EUR und die Nachweisgrenze bei Nichtbenutzung eines eigenen oder vom Arbeitgeber überlassenen Pkw 4.500 EUR beträgt.¹⁷¹
- Aufwendungen für Arbeitsmittel
- Absetzungen für Abnutzung
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bildet.
- Mehraufwendungen für Verpflegung, wie z.B. bei doppelter Haushaltsführung.

cc) Arbeitnehmerpauschbetrag/Pauschbetrag für Versorgungsbezüge

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

460

- Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 EUR
- Pauschbetrag für Versorgungsbezüge von 102 EUR (§ 9a S. 1 Nr. 1b EStG) abgezogen.

*Hinweis***461**

Daneben können gesondert abgezogen werden:

- Aufwendungen nach § 4f EStG für Kinderbetreuungskosten (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) bzw.
- Pauschbeträge für Versorgungsbezüge von 102 EUR, wenn Versorgungsbezüge erzielt worden sind (§ 9a S. 1 Nr. 1b EStG),

Es dürfen allerdings keine negativen Einkünfte durch den Abzug bzw. Ansatz der Pauschbeträge entstehen!

Bei zusammen veranlagten Ehepartnern, die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit erzielen, kann jeder Ehepartner – ebenso wie bei der getrennten Veranlagung – den Pauschbetrag bis zur Höhe seiner jeweiligen Einnahmen, bzw. bis zur Höhe seiner jeweiligen, um den Versorgungsbetrag einschließlich des Zuschlags des Versorgungsfreibetrags geminderten Einnahmen, absetzen.

462

171 Vgl. zur Verfassungsmäßigkeit BFH, Beschluss v. 10.1.2008, DStR 2008, 188; NJW 2008, 608; BVerfG: 2 BvL 2/08.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

dd) Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten

463 Für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG gilt:

Als außergewöhnliche Belastungen konnten Kinderbetreuungskosten bis 2005 nach § 33c EStG abgezogen werden. Ab dem Kalenderjahr 2006 sind die Kinderbetreuungskosten entweder als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben i.S.v. § 10 S. 1 Nr. 5 und 8 EStG neben dem Pauschbetrag abziehbar.

464 Als Werbungskosten bei der Einkunftsart aus nichtselbstständiger Arbeit sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen von mindestens 10 Stunden/Woche
- Zusammenleben der Eltern, wobei beide Elternteile erwerbstätig sein müssen
- Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG
- Das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten.
- Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Steuerpflichtigen
- Nachweis des Steuerpflichtigen durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges

465 **Kinderbetreuungskosten** sind z.B.:

- Aufwendungen für die Unterbringung in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderkrippen und Kinderheimen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen
- Aufwendungen für die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Kinderschwestern und Erzieherinnen
- Hilfen im Haushalt, soweit sie die Kinder betreuen
- Aufwendungen für die Beaufsichtigung von Kindern bei der Erledigung der häuslichen Schulaufgaben

466 **Höhe der Abzüge**

Die Werbungskosten sind in Höhe von $\frac{2}{3}$ der Betreuungskosten, höchstens aber 4.000 EUR je Kind abziehbar.

467 *Hinweis*

Die Aufwendungen sind bei verheirateten Eltern grundsätzlich bei der Einkunftsquelle des jeweiligen Elternteils zu berücksichtigen.¹⁷²

Die Kosten sind ferner in der Anlage „Kind“ zur Einkommensteuererklärung 2007 einzutragen.¹⁷³

h) Exkurs: Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters/unterhaltsrechtlicher Betrachtungszeitraum

468 Der bei der GmbH angestellte geschäftsführende Gesellschafter bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG. Die Gesellschaft hat die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsbeiträge abzuziehen.

¹⁷² BMF-Schreiben v. 19.1.2007 BStBl 2007 I, 184 ff. Rn 29.

¹⁷³ Zum steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungskosten siehe auch *Christ, FamRB 2007, 252 ff.*

Hinweis

469

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

Wenn das Geschäftsführergehalt entsprechend den jeweiligen Gewinnen- und Verlusten unmittelbar an diese angepasst wird und der Geschäftsführer wie ein selbstständiger Kaufmann oder Freiberufler den jeweiligen Gewinn des Betriebes bzw. der Kanzlei oder Praxis als Einkommen zur Bedarfsdeckung verwendet, wird er unterhaltsrechtlich als sog. verkappter Selbstständiger behandelt. Zur Ermittlung des Unterhaltseinkommens ist dann auf einen Durchschnittswert der den Unterhaltszeitraum vorangegangenen drei Jahre abzustellen.¹⁷⁴ In der Krise der Gesellschaft, auch bei der GmbH, kann der Geschäftsführer wegen seiner möglichen Schadensersatzverpflichtung aber sogar verpflichtet sein, das Gehalt sich in Analogie zu § 87 Abs. 2 AktG zu reduzieren.¹⁷⁵ Die Gründe für die Krise und die Herabsetzung der Vergütung müssen substantiiert vorgetragen werden.

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

a) Einnahmen

Zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören die Erträge des eingesetzten Kapitals als Früchte, nicht jedoch das Kapital selbst. Im Rahmen von Einkünften aus Forst- und Landwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit, sind die Erträge diesen Einkunftsarten zuzurechnen, ebenso dann, wenn sie im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen. Nicht zu den Erträgen gehören Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (vgl. aber unter A, „Abgeltungsteuer“ für Einnahmen ab 2009). Diese sind grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, es liegt ein Ausnahmefall vor und es werden Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, sog. Spekulationsgewinne im Rahmen von § 23 EStG erzielt. Diese sind dann den sonstigen Einkünften i.S.v. § 22 EStG i.V.m. § 23 EStG zuzuordnen. Ebenso wenig gehören rechnerische Wertsteigerungen während der Dauer der Kapitalanlage zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Ab 2009 unterliegen auch die privaten Veräußerungsgewinne der Abgeltungsteuer.

470

Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sind nach § 24c EStG verpflichtet, ihren Kunden eine zusammenfassende Jahresbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster über die Kapitalerträge i.S.d. § 20 EStG zu erstellen. § 24c EStG entfällt konsequenterweise ab 2009 mit Einführung der Abgeltungsteuer.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 20 Abs. 1 EStG insbesondere:

- Gewinnanteile aus Beteiligungen an bestimmten juristischen Personen (Dividenderträge)
- Einnahmen aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter und aus partiarischem Darlehen
- Erträge aus Kapitallebensversicherungen sowie
- Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen

174 OLG Köln FamRB 2006, 330. Zur Überprüfung der Angemessenheit der Herabsetzung der Geschäftsführergehälter vgl. *Kuckenburg*, FuR 2005, 491.

175 OLG Köln, Beschluss v. 6.11.2007, 18 U 131/07, www.olg-koeln-nrw.de.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

471 *Hinweis*

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind in die Anlage KAP der Einkommensteuererklärung 2007 einzutragen und zu dokumentieren. Bei der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens (siehe unter Rn 440) unterliegt nur die Hälfte der Ausschüttung der Einkommensteuer.

Es besteht ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch.

b) Dividendenerträge (Gewinnanteile aus Beteiligungen) § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

472 Zu den Dividendenerträgen zählen Gewinnanteile aus Beteiligungen an Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

473 Berechnung der Gewinnanteile

Die Gewinne der juristischen Personen unterliegen einem derzeitigen 25 %igen Körperschaftsteuer (vgl. zum Halbeinkünfteverfahren unter Rn 440). Von der festzusetzenden Körperschaftsteuer wird ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % erhoben (§ 1 Abs. 1 SolZG).

474 *Hinweis*

Die Körperschaftsteuer ist seit 2008 von 25 % auf 15 % gesenkt worden (vgl. A, Stichwort: Körperschaftsteuer).

Die Bar-Dividende, also der zur Ausschüttung zur Verfügung stehende Betrag entspricht noch 2007 dem Gewinn der juristischen Person abzüglich Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, mithin 73,625 % des Gewinns.

Beispiel

In 2006 erzielt die A GmbH einen Gewinn in Höhe von 100.000 EUR. Dieser wird in 2007 an die Gesellschafter ausgeschüttet.

Lösung

Folgende Ausschüttung an die Gesellschafter kann die GmbH vornehmen:

Gewinn der GmbH (100 %)	100.000 EUR
- Körperschaftsteuer (25 % von 100.000 EUR)	25.000 EUR
- Solidaritätszuschlag (5,5 % von 25.000 EUR)	1.375 EUR
= Bar-Dividende 73,625 %	73.625 EUR

475 Die Versteuerung beim Anteilseigner bzw. Steuerpflichtigen, der Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, wird wie folgt ermittelt, wobei immer davon auszugehen ist, dass die Bar-Dividende nicht brutto, sondern netto ausgezahlt wird. Hierbei werden die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag einbehalten.

Die Kapitalertragsteuer beträgt 20 % der Bar-Dividende (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und der Solidaritätszuschlag 5,5 % der Kapitalertragsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 4 SolZG).

Nach Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags verbleiben folglich 78,9 % der Nettodividende.

Formel für die Berechnung der Nettodividende:

$$\text{Bar-Dividende} = \text{Netto-Dividende} \times 100 / 78,9$$

Von der auszuzahlenden Stelle (Gesellschaft oder Bank etc.) wird die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag (Beispiel und Erläuterungen unter Rn 444) einbehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diese werden auf die Steuerschuld des Steuerpflichtigen (Anteilseigners) angerechnet. Gegenüber dem Finanzamt hat der Steuerpflichtige dann eine Steuerbescheinigung vorzulegen. Hierbei ersetzt nicht die Jahresbescheinigung i.S.v. § 24c EStG die Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder 3 EStG.¹⁷⁶ Ein Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags entfällt bei inländischen Steuerpflichtigen, die der auszahlenden Stelle eine „Nicht-Veranlagungs-Bescheinigung“ einreichen oder einen Freistellungsauftrag erteilt haben, soweit dieser noch nicht verbraucht ist.

Nochmals: Dividenden sind ab dem Veranlagungszeitraum 2001 bis 2008 aus Beteiligungen an den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten juristischen Personen in Höhe der Hälfte der Bar-Dividende nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern. Diese Einnahmen werden also hälftig von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Nr. 40d EStG).

Hinweis

476

Steuerpflichtige Einnahme = 50 % der Bar-Dividende = Bar-Dividende x 50 / 100

Beispiel

Der Gesellschafter G erhält in 2007 nach Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags eine Dividende in Höhe von 2.367 EUR als Nettodividende gutgeschrieben. Gleichzeitig werden ihm mit dieser Gutschrift die anrechenbaren Kapitalertragsteuern und der anrechenbare Solidaritätszuschlag bescheinigt.

Weder ein Freistellungsauftrag noch eine NV-Bescheinigung liegen vor.

Lösung

G hat in 2007 folgende steuerpflichtige Einnahme:

Netto-Dividende (78,9 % der Bar-Dividende)	2.367 EUR
+ Kapitalertragsteuer (20 % von 3.000 EUR)	600 EUR
+ Solidaritätszuschlag (5,5 % von 600 EUR)	33 EUR
= Bar-Dividende	3.000 EUR
- steuerfreier Betrag nach § 3 Nr. 4d EStG (50 % von 1.000 EUR)	1.500 EUR
= steuerpflichtige Einnahme aus Kapitalvermögen	1.500 EUR

Hinweis

477

In der Anlage KAP zur Einkommensteuererklärung 2007, Zeilen 18 ff. findet sich der Gesamtbetrag der Dividende.

c) Stille Gesellschaft sowie Einnahmen des partiarischen Darlehensgebers

Der echte typische stille Gesellschafter ist Darlehensgeber und somit am Erfolg (Gewinn und ggf. auch am Verlust) der Gesellschaft beteiligt. Nicht beteiligt ist er am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmen- und Geschäftswertes.

478

Damit wird dokumentiert, dass er ausschließlich am Erfolg und nicht am Vermögen partizipieren soll (§ 230 Abs. 1 HGB). Der atypische, unechte stille Gesellschafter ist im Gegensatz hierzu auch an den stillen Reserven, am Betriebsvermögen und am Firmen- und

176 BMF-Schreiben v. 6.9.2006, IV, C, 1, S2252 a – 10/06, www.bundesfinanzministerium.de.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Geschäftswert beteiligt und damit Mitunternehmer. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch die Einnahmen aus partiarischen Darlehen, bei denen der Darlehensgeber anstelle von Zinsen einen bestimmten Anteil an dem Gewinn oder Umsatz erhält.

479 *Hinweis*

Der Darlehensgeber darf dann allerdings nicht Mitunternehmer sein. Für diesen Fall erzielt er Einnahmen aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

480 Einnahmen aus Kapitalvermögen in Form von Beteiligungen als typisch stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % des auf den Steuerpflichtigen entfallenden Kapitalertrags. Ferner unterliegen diese Einnahmen dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Kapitalertragsteuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG. Hieraus folgt, dass nach Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages 73,625 % der Bruttoeinnahmen verbleiben und somit diese die steuerlichen Einnahmen darstellen.

481 *Hinweis*

Steuerpflichtige Brutto-Einnahmen = Nettobetrag x 100 / 73,625

482 Nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG wird auch hier die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag (vgl. auch unter Rn 444) grundsätzlich bei der auszuzahlenden Stelle nach § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG einbehalten und auf die Steuerschuld des Steuerpflichtigen angerechnet.

Beispiel

Die Reno-Gehilfin R ist in einem Einzelhandelsbetrieb in Hannover mit 10 % als stille Gesellschafterin beteiligt. Vereinbarungsgemäß soll sie nur am Gewinn teilhaben. Die Firma erzielt in 2006 einen Gewinn in Höhe von 400.000 EUR. Bei der Auszahlung des Gewinnanteils (10 % von 400.000 EUR = 40.000 EUR) in 2007 sind 25 % Kapitalertragsteuern und 5,5 % Solidaritätszuschlag einzubehalten, so dass die R 29.450 EUR als Gutschrift erhält.

Lösung

Die steuerpflichtige Einnahme beträgt somit:

Bankgutschrift als Nettobetrag	29.450 EUR	(73,625 %)
+ Kapitalertragsteuer 25 % von 40.000 EUR	10.000 EUR	(25 %)
+ Solidaritätszuschlag 5,5 % von 10.000 EUR	550 EUR	(1,375 %)
= steuerpflichtige Einnahme aus Kapitalvermögen	40.000 EUR	(100 %)
(5,5 % von 25 % = 1,375 %)		

d) Erträge aus Kapitallebensversicherungen

483 Erträge aus Kapitallebensversicherungen unterliegen erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 der Besteuerung (bis 2004: § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG aF). Verträge, die nach dem 31.12.2004 abgeschlossen worden sind, also sog. Neuverträge, gehören ab dem Veranlagungszeitraum 2005 zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG nF und nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der Ertrag ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der Versicherungsbeiträge, unabhängig von der Laufzeit des Versicherungsvertrages (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 1 EStG).

Beispiel

A zahlt ab dem Veranlagungszeitraum 2007 insgesamt 100.000 EUR in eine Kapitallebensversicherung als Neuvertrag ein. Im Alter von 58 Jahren erhält er eine Kapitalauszahlung aus dem Neuvertrag in Höhe von 160.000 EUR.

Lösung

Der Ertrag mit 60.000 EUR unterliegt nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 1 EStG der Besteuerung (160.000 EUR – 100.000 EUR).

Hinweis

484

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG werden Erträge aus Lebensversicherungen nur mit der Hälfte versteuert, wenn die Vertragslaufzeit mindestens zwölf Jahre beträgt und die Auszahlung des Kapitals erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres erfolgt.¹⁷⁷

Beispiel

Der 49-jährige A schließt 2007 eine Kapitallebensversicherung ab. Er zahlt von 2007 bis 2020 Beträge von insgesamt 100.000 EUR ein und erhält im Alter von 61 Jahren in 2020 die Versicherungssumme von 160.000 EUR ausbezahlt.

Lösung

Der Ertrag unterliegt mit 30.000 EUR nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 2 EStG der Besteuerung (160.000 EUR – 100.000 EUR = 60.000 EUR: $\frac{1}{2}$ = 30.000 EUR).

A ist bei Auszahlung 61 Jahre alt und die Vertragslaufzeit beträgt mindestens zwölf Jahre!

Hinweis

485

Mit 25 % unterliegen die Erträge aus Kapitallebensversicherungen der Kapitalertragsteuer gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Sie unterliegen zudem dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Kapitalertragsteuer nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG.

e) Zinserträge und Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen

Hierzu gehören insbesondere Zinsen aus:

486

- Guthaben und Einlagen (bei Kreditinstituten)
- Festverzinsliche Wertpapiere (einschließlich Stückzinsen)
- Bausparguthaben
- Investmentanteile
- Steuererstattungen gemäß § 233a AO.

Die sonstigen Kapitalforderungen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG) und dem Solidaritätszuschlag. Die Kapitalertragsteuer beträgt als Zinsabschlag 30 % des Kapitalertrags (§ 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Sie beträgt 35 % bei Tafelgeschäften, d.h. bei Erlösen von Zinsen, Dividenden und Erträgnisseinen am Bankschalter (§ 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Daneben unterliegen diese Einnahmen dem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Kapitalertragsteuer, d.h. dem Zinsabschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG). Es werden somit die Bruttozinsen versteuert, so dass nach Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlages 68,35 % der Bruttozinsen verbleiben.

177 Vgl. BMF-Schreiben v. 22.12.2005, BStBl I 2006, 92 ff.; Anhang 22 EStH.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

487 *Hinweis*

Steuerpflichtige Brutto-Zinsen = Netto-Zinsen x 100 / 68,35

Auch hier werden Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag grundsätzlich von der auszahlenden Stelle, d.h. in der Regel der Bank, einbehalten und direkt an das Finanzamt abgeführt.

Es erfolgt auch hier eine Anrechnung der Steuerschuld beim Steuerpflichtigen.

Der Steuerpflichtige erhält zum Zwecke der Anrechnung von der auszahlenden Stelle eine Bescheinigung über die einbehaltenen und abgeführten Beträge.

Beispiel

A werden in 2007 Zinsen nach Abzug des Zinsabschlags und des Solidaritätszuschlags in Höhe von 6.835 EUR auf seinem Bankkonto gutgeschrieben.

Lösung

Die steuerpflichtige Einnahme des A beträgt in 2007:

Bankgutschrift (Netto-Zinsen)	6.835 EUR	(68,35 %)
+ Zinsabschlag (30 % von 10.000 EUR)	3.000 EUR	(30 %)
+ Solidaritätszuschlag (5,5 % von 3.000 EUR, gerundet)	165 EUR	(1,65 %)
= steuerpflichtige Einnahme (Brutto-Zinsen)	10.000 EUR	(100 %)

488 *Hinweis*

Ab 2009 unterliegen Zinserträge der Abgeltungsteuer!

f) Steuerabzugsbefreiung

489 Ausnahmsweise erfolgt kein Steuerabzug bei der auszahlenden Stelle unter folgenden Voraussetzungen:

1. die gesamten Kapitalerträge übersteigen nicht (§ 20 Abs. 4, § 9a Abs. 2 EStG):
 - bei Alleinstehenden 801 EUR (750 EUR + 51 EUR).
 - bei zusammen veranlagten Ehegatten 1.602 EUR (1.500 EUR + 102 EUR)

und

- es liegt ein Freistellungsauftrag des Kreditinstituts nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck vor (§ 44a Abs. 2 Nr. 1 EStG)

oder

2. es ist anzunehmen, dass für den Steuerpflichtigen eine Veranlagung zur Einkommensteuer nicht in Betracht kommt (§ 44a Abs. 1 Nr. 2 EStG)

und

- es liegt eine Nicht-Veranlagungs-Bescheinigung des Finanzamtes der auszahlenden Stelle vor (§ 44a Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Weitere Ausnahmen nach § 43 Abs. 7 EStG:

Ein Abzug erfolgt nicht, wenn

- es sich um Kapitalerträge aus Sichteinlagen handelt, für die kein höherer Zins oder Bonus als 1 % gewährt wird
- es sich um Kapitalerträge aus Bausparguthaben handelt, für die kein höherer Zins oder Bonus als 1 % gezahlt wird oder um Bausparguthaben, für die eine Arbeitnehmer-Sparzulage oder Wohnungsbauprämie festgesetzt oder ermittelt wird

- bei den einzelnen Guthaben im Kalenderjahr die Kapitalerträge nicht mehr als 10 EUR betragen und im Jahr einmal gutgeschrieben werden.

Hinweis

490

Werden die zuvor genannten Einnahmen überschritten oder liegt der Bank kein Freistellungsauftrag oder keine Nicht-Veranlagungs-Bescheinigung vor, werden die Einnahmen netto gutgeschrieben, d.h. nach Abzug der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags.

g) Zeitliche Zurechnung der Einnahmen

Es gilt das Zuflussprinzip des § 11 EStG.

491

Danach gelten die Einnahmen als zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann (H 20.2, Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttung, EStH).

Hinweis

492

Ausschüttungen an Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft gelten in der Regel bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung als zugeflossen (H 20.2, Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen, EStH).

h) Werbungskosten oder Werbungskostenpauschbetrag

Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Kapitaleinnahmen dienen (R 20.1 Abs. 1 EStR 2005).

493

Hierzu zählen:

- Depotgebühren
- Safemieten
- Fachliteratur
- Buchführungs- und Steuerberatungskosten
- Prozesskosten
- Reisekosten, z.B. eines Aktionärs für den Besuch einer Hauptversammlung
- Schuldzinsen zum Erwerb von Wertpapieren bei Gewinnerwartung.

Nicht zu den Betriebskosten gehören:

- Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten wie z.B. Kurswert, Bankprovisionen, Maklergebühren
- sowie Veräußerungskosten von Wertpapieren (H 20.1, Anschaffungs- und Veräußerungskosten, EStH).

Bedingt durch das Halbeinkünfteverfahren dürfen ab dem Veranlagungszeitraum 2002 Werbungskosten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen und die nach § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte von der Einkommensteuer befreit sind, bei der Ermittlung der Einkünfte nur noch zur Hälfte abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG).

Dies betrifft Dividendenerträge.

Werbungskosten im Zusammenhang mit Einnahmen aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, partiarischem Darlehen, Erträgen aus Kapitallebensversicherungen und sonstigen Kapitalforderungen, können hingegen voll abgezogen werden.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Entstehen im Zusammenhang mit mehreren Einnahmearten aus Kapitalvermögen, sog. gemischte Einnahmen, sind die Werbungskosten anteilig aufzuteilen.¹⁷⁸

Der Werbungskostenpauschbetrag beträgt bei Einzelveranlagung 51 EUR, bei Zusammenveranlagung von Ehegatten 102 EUR (§ 9a S. 1 Nr. 2 EStG); **diese Norm entfällt ab 1.1.2009!**

494 *Hinweis*

Der Werbungskostenpauschbetrag kann auch angesetzt werden, wenn nur einer der beiden zusammen veranlagten Ehepartner Einnahmen aus Kapitalvermögen hat. Macht jedoch ein Ehepartner seine tatsächlichen Werbungskosten geltend, dann ist es nicht zulässig, dass der andere Ehepartner den Werbungskostenpauschbetrag mit 51 EUR ansetzt (R 9a Abs. 1 S. 3 EStR 2005).

495 Der Werbungskostenpauschbetrag darf nicht zu negativen Einkünften führen. Überschreiten die nachgewiesenen Werbungskosten die Einnahmen, kann eine Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten vorgenommen werden.

496 *Hinweis*

Ab 2009 wird nur noch ein Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 EUR und im Falle der Zusammenveranlagung 1602 EUR nach § 20 Abs. 9 EStG berücksichtigt.

i) Sparer-Freibetrag

497 Nach Abzug der Werbungskosten bzw. des Werbungskostenpauschbetrages ist nach § 20 Abs. 4 EStG ein Sparerfreibetrag wie folgt abzuziehen

- bei Einzelveranlagung ab 2007: 750 EUR
- bei zusammen veranlagten Ehepartnern ab 2007: 1.500 EUR

Hierbei darf der gemeinsame Sparerfreibetrag nicht höher sein als die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge.

Dies bedeutet, er darf nicht zu negativen Einkünften führen (§ 20 Abs. 4 EStG)!

Beispiel

A erzielt in 2007 Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 650 EUR.

Die Werbungskosten (Depotgebühren) betragen 30 EUR.

Lösung

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden wie folgt ermittelt:

Einnahmen aus Kapitalvermögen	650 EUR
- Werbungskosten-Pauschbetrag	51 EUR
- Sparer-Freibetrag (650 EUR – Pauschbetrag 51 EUR)	599 EUR
§ 20 Abs. 4 S. 4 EStG	
= Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 EStG	0 EUR

498 Der gemeinsame Sparer-Freibetrag von 1.500 EUR ist bei der Ermittlung der Einkünfte bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen. Sind die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge eines Ehepartners geringer als 750 EUR, ist der anteilige Sparer-Freibetrag insoweit, als er die um die Werbungskosten geminderten Kapitalerträge des Ehepartners übersteigt, beim anderen Ehepartner abzuziehen (§ 20 Abs. 4 S. 3 EStG).

¹⁷⁸ BMF-Schreiben v. 12.6.2002, BStBl I 2002, S. 647 f.

Beispiel

Die zusammenveranlagten Ehepartner M&F erzielen in 2007 Einnahmen aus Kapitalvermögen, wobei die Einnahmen des M 650 EUR und die der F 6.300 EUR betragen.

Werbungskosten werden im Einzelnen nicht geltend gemacht.

Lösung

Einkünfte aus Kapitalvermögen ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen aus Kapitalvermögen Ehemann	650 EUR	
Einnahmen aus Kapitalvermögen Ehefrau		6.300 EUR
- Werbungskosten-Pauschbetrag	51 EUR	51 EUR
- Sparer-Freibetrag	599 EUR	901 EUR
= Einkünfte aus Kapitalvermögen	0 EUR	5.348 EUR
gesamt		5.348 EUR

Der von dem Ehemann nicht genutzte Sparer-Freibetrag in Höhe von 151 EUR wird somit auf die Ehefrau übertragen (151 EUR + 750 EUR = 901 EUR).

Hinweis

499

Ab 2009 wird nur noch ein Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 EUR und im Falle der Zusammenveranlagung 1602 EUR nach § 20 Abs. 9 EStG berücksichtigt.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

Nur soweit ein Grundstück nicht zum Betriebsvermögen gehört und somit zu Einnahmen im Rahmen der Gewinneinkunftsarten führt, gehören Erträge, die der Steuerpflichtige aus der Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder Privatvermögen erzielt, zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Einkünfte bilden die Einnahmen ab.

500

a) Einnahmen

Nach Anlage V der Einkommensteuererklärung 2007 gehören zu den Einnahmen:

501

- Vereinnahmte Mieten für ortsübliche Überlassung (Zeile 8)
- Mieteinnahmen für andere, nicht Wohnzwecken dienenden Räumen (Zeile 10)
- Einnahmen aus Umlagen, z.B. Wassergeld, Flur- und Kellerbeleuchtung, Müllabfuhr, Zentralheizung etc. (Zeilen 12 und 13)
- Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre bzw. auf das Kalenderjahr entfallende Mietvorauszahlungen (Zeile 14)
- Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske etc. (Zeile 15).

b) Werbungskosten

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

502

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

Dieses gilt jedoch nicht für Objekte, in denen die Miete für die Überlassung der Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 % der ortsüblichen Miete beträgt. Hier gilt eine Ausnahmeregelung und es hat eine Aufspaltung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Teil zu erfolgen. Es werden dann nur für den entgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung die Einkünfte ermittelt und Werbungskosten abgezogen, soweit die Grundstücksaufwendungen entgeltlich überlassen werden.

aa) Schuldzinsen als Werbungskosten

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

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

bb) Erhaltungs- und Herstellungsaufwand als Werbungskosten

- 504** Grundstücksaufwendungen bis zur Fertigstellung des Gebäudes sind Herstellungskosten. Nach Fertigstellung eines Gebäudes fallen entweder Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand an.

Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen gehören zum Erhaltungsaufwand (R 21.1 Abs. 1 S. 1 EStR 2005). Aufwendungen werden hierfür in der Regel durch die gewöhnliche Nutzung des Gebäudes veranlasst, wie z.B. für Reparaturen, Neuanstrich, Erneuerung des Daches, Erneuerung der Heizungsanlage usw. Im Jahr der Verausgabung (§ 11 EStG) können diese Erhaltungsaufwendungen sofort als Werbungskosten abgezogen werden.

Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Sachgütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinaus gehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen, zählen zu dem Herstellungsaufwand (R 21.1 Abs. 2 S. 1 EStR 2005). Diese Grundstücksaufwendungen gehören zu den Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten eines Gebäudes und können nur über die Nutzungsdauer im Rahmen der AfA als Werbungskosten abgezogen werden (§ 7 Abs. 4 und Abs. 5 i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG).

- 505** *Hinweis*

Formelle Gesichtspunkte, wie z.B. die Höhe der Grundstücksaufwendungen oder die zeitliche Nähe spielen als Abgrenzungskriterium im Gegensatz zu früher keine Rolle mehr.¹⁷⁹

- 506** *Hinweis*

Unterhaltsrechtlich gelten lediglich Erhaltungsaufwendungen als berücksichtigungsfähig. Modernisierungsmaßnahmen sind daher zu eliminieren. Fallen Positionen für Instandsetzung und Instandhaltung höher als in früheren Jahren aus, ist zunächst zu überprüfen, ob die von dem Unterhaltspflichtigen getroffenen Maßnahmen werterhaltend oder wertverbessernd sich auf das Objekt auswirken. Bei einer Wertverbesserung sind die entsprechenden Maßnahmen der Vermögensbildung zuzuordnen und zu eliminieren.

¹⁷⁹ Vgl. BFH, DB 2002, 1297 ff. sowie Schreiben BMF v. 18.7.2003, BStBl I 2003, 386 ff., Anhang 30 (V) EStH.

Instandsetzungsmaßnahmen größeren Umfanges können auch über einen längeren Zeitraum verteilt werden. Bei unterschiedlich hohen Aufwendungen ist der Ansatz mit dem errechneten Mittelwert vorzunehmen.¹⁸⁰

cc) Sonstige Werbungskosten

Zu den sonstigen Werbungskosten gehören:

507

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

Hinweis

508

Nicht zu den Werbungskosten gehören Kosten für die Hausratversicherung, ebenso wenig Instandhaltungsrücklagen bei einer vermieteten Eigentumswohnung.

Hier stellen erst die aus der Rücklage bestrittenen Reparaturkosten Werbungskosten dar.

dd) Lineare und degressive AfA nach § 7 EStG

Zu den Werbungskosten gehört auch die AfA.

509

Bei der AfA ist zu unterscheiden zwischen

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

Wie berechnet sich die Gebäude-AfA?

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

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

510

- die Kosten des Anschlusses an das Stromversorgungsnetz, Gasnetz, die Wasserversorgung und Wärmeversorgung
- Kosten für Anlagen zur Ableitung von Abwässern, soweit sie auf die Hausanschlusskosten einschließlich der Kanalstichgebühr entfallen, die der Hauseigentümer für die Zuleitungsanlagen vom Gebäude zum öffentlichen Kanal aufwendet, sog. Kanalanschlusskosten
- Aufwendungen für Fahrstuhlanlagen
- Aufwendungen für Heizungsanlagen einschließlich der dazugehörigen Heizkörper, auch in Form von Elektrospeicherheizung oder Gaseinzelheizungen
- Aufwendungen für Küchenspülen

¹⁸⁰ Vgl. *Kemper*, Unterhaltsrechtlich notwendige Gewinnkorrekturen, FuR 2002, 122, 125; BGH FamRZ 2005, 1159.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Aufwendungen für Kochherde
- Aufwendungen für lebende Umzäunungen, wie z.B. Hecken, jedoch nur im angemessenen Umfang

511 Nicht zu den Herstellungskosten gehören:

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

Abschreibungszeiträume

Angeschaffte Gebäude werden ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, hergestellte Gebäude ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung abgeschrieben.

Fertig gestellt ist ein Gebäude, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau soweit hergerichtet worden ist, dass der Bezug einer Wohnung zumutbar ist. Nicht fertig gestellt ist ein Gebäude z.B. wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen (H 7.4, Fertigstellung, EStH). Für nachträglich aufgewendete Herstellungskosten gilt, dass diese so zu berücksichtigen sind, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. Die weitere lineare oder degressive AfA bemisst sich nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Herstellungskosten (R 7.4 Abs. 9 EStR 2005).

512 *Hinweis*

Die lineare AfA ist als Anlage V zur Einkommensteuererklärung 2007 (Auskunfts- und Beleganspruch) nach § 7 Abs. 4 EStG unter Zeile 31 einzutragen. Unzulässig ist der Übergang von der linearen zur degressiven AfA (H 7.4, Wechsel der AfA-Methode bei Gebäuden, EStH). Ab dem 1.1.2006 ist die degressive Gebäude-AfA abgeschafft worden, § 7 Abs. 5 Nr. 3c EStG. Es gilt nur noch für Neubauten der lineare AfA-Satz mit 2%. Für vorher in Anspruch genommene degressive Abschreibung bleibt es bei der bisherigen Regelung (Bestandsschutz).

4. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

513 Zu den sonstigen Einkünften gehören ausschließlich:

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG)
2. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG)
3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 (§ 22 Nr. 2 EStG)
4. Einkünfte aus bestimmten Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)
5. Einkünfte aus der Ausübung eines Mandats (§ 22 Nr. 4 EStG)
6. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)
7. Die Einkünfte werden ebenfalls als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (Überschusseinkünfte).

514 *Hinweis*

Die sonstigen Einkünfte werden in die Anlage SO der Einkommensteuererklärung 2007 eingetragen, während die Besonderheit gilt, dass Rentenbezüge ab dem Veranlagungszeitraum 2005 in das Formular Anlage R einzutragen sind.

a) Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG)

Unterhaltsleistungen sind sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG.

515

Der Empfänger der Unterhaltsleistungen hat von seinen Einnahmen eventuell entstandene Werbungskosten abzuziehen, mindestens jedoch einen Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 EUR (§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG).

Beispiel

Unterhaltsschuldner S erbringt in 2007 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen in Höhe von monatlich 1.200 EUR.

Lösung

Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S als Sonderausgabe abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 EUR.

Da die Unterhaltszahlungen 14.400 EUR ausmachen (1.200 EUR x 12 Monate) sind von F 13.805 EUR als steuerpflichtige Einnahmen zu betrachten. Hiervon kann ein Werbungskostenpauschbetrag von 102 EUR abgezogen werden, so dass sich bei F Einkünfte in Höhe von 13.703 EUR ergeben (13.805 EUR./102 EUR).

Dies gilt jedoch nur, wenn die Unterhaltsleistungen von S als Sonderausgaben im Rahmen des Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) abgezogen werden.

Hierzu weiter unter „Sonderausgaben, begrenztes Realsplitting“, 14.7.

Ansonsten sind Unterhaltsleistungen beim Empfänger F nicht einkommensteuerbar.¹⁸¹

Hinweis

Rentenbezüge sind in der Einkommensteuererklärung ab 2005 in das Formular „Anlage R“, die sonstigen Einkünfte in die „Anlage SO“ einzutragen.

516**b) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften**

Auch private Veräußerungsgeschäfte, früher auch Spekulationsgeschäfte genannt, gehören zu den sonstigen Einkünften.

517

Nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG beträgt der Zeitpunkt zwischen Anschaffung und Veräußerung:

- bei Grundstücken einschließlich innerhalb dieser Frist erstellten Gebäudeteile mehr als zehn Jahre
- bei anderen Wirtschaftsgütern nicht mehr als ein Jahr.

Auch der Veräußerungsvorgang, bei dem die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb, unterliegt nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG der Besteuerung. Hiermit wird erreicht, dass steuerschädliche Fristen dadurch umgangen werden, dass ein Wirtschaftsgut bereits vor dem Erwerb weiter verkauft wird.

Ferner werden auch Gewinne aus Termingeschäften nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG steuerlich erfasst, ebenso wie Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, wonach Wirtschaftsgüter erfasst werden, die durch Entnahmen oder eine Betriebsaufgabe in

181 Zur Versteuerung von Unterhaltsleistungen mit Auslandsbezug vgl. *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht 3. Quartal 2007, ZFE 2007, 376, 380.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

das Privatvermögen überführt und innerhalb der steuerschädlichen Frist veräußert werden.

518 *Hinweis*

Nach amtlich vorgeschriebenem Muster haben gemäß § 24c EStG Kreditinstitute und Finanzdienstleister ihren Kunden eine zusammenfassende Jahresbescheinigung über Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 bis 4 EStG auszustellen (vgl. zur Rechtslage 2009 unter A)

aa) Private Grundstücksveräußerungen

519 Wer innerhalb von zehn Jahren ein Grundstück kauft und wieder verkauft, muss den Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG versteuern.

Das der Anschaffung oder Veräußerung zugrunde liegende obligatorische, d.h. schuldrechtliche Geschäft, wie z.B. der Abschluss des Kaufvertrages, ist maßgeblich. Auf das dingliche Geschäft, wie z.B. die Eintragung im Grundbuch, kommt es bei der Berechnung der steuerschädlichen Veräußerungsfrist nicht an (H 23, Veräußerungsfrist, EStH). Hierbei sind Gebäude (oder Gebäudeteile) und Außenanlagen mit einzubeziehen, die innerhalb der steuerschädlichen Spekulationen, d.h. Veräußerungsfrist „errichtet“ werden. Es kann sich hierbei auch um ein Gebäude im teilfertigen Zustand handeln, das in die Besteuerung mit einzubeziehen ist.

520 Der Gewinn/Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen ermittelt sich wie folgt:

- Veräußerungspreis
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Werbungskosten
- = **Gewinn/Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich noch um AfA, erhöhte AfA und Sonderabschreibungen.

Werbungskosten sind z.B. Maklergebühren, Werbekosten und Gerichts-/Notariatsgebühren (falls vom Verkäufer übernommen).

521 *Hinweis*

Schuldzinsen und Grundsteuer gehören nicht zu den Werbungskosten, weil sie mit der laufenden Nutzung des Grundstücks zwischen der Anschaffung und Veräußerung zusammen hängen.

Beispiel

Unterhaltsschuldner S hat am 10.12.1998 in Leipzig einen Neubau für umgerechnet 800.000 EUR gekauft.

100.000 EUR entfallen auf Grund und Boden.

Von 1998 bis 2002 nimmt er im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Sonderabschreibungen in Höhe von 350.000 EUR (50 % von 700.000 EUR) nach § 7 FördG in Anspruch.

Bis zum Verkauf am 15.12.2007 beträgt die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG 63.583 EUR

(2 % von 350.000 EUR auf 9 Jahre und 1 Monat).

S verkauft das Grundstück für 700.000 EUR.

Die Werbungskosten betragen 5.000 EUR.

Lösung

Veräußerungspreis		700.000 EUR
Anschaffungskosten für Grund und Boden	100.000 EUR	
Anschaffungskosten für Gebäude	<u>700.000 EUR</u>	
Anschaffungskosten gesamt	800.000 EUR	
- Sonderabschreibung nach § 4 FördG	-350.000 EUR	
- lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG	<u>-63.583 EUR</u>	<u>-386.417 EUR</u>
- Werbungskosten		<u>-5.000 EUR</u>
= Gewinn		308.583 EUR

*Hinweis***522**

Obwohl S das Grundstück mit einem Verlust in Höhe von 100.000 EUR verkauft, hat er einen steuerpflichtigen Gewinn in Höhe von 308.538 EUR erzielt! Dies ist u.a. bedingt durch die Anrechnung der AfA.

bb) Ausnahmen von der Besteuerung zu eigenen Wohnzwecken

Ausgenommen von der Besteuerung werden Eigentümer von selbst genutzten Immobilien. **523**

Hiermit bezweckt der Gesetzgeber, dass die Arbeitnehmer in ihrer Mobilität nicht behindert werden.

So ist nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG der Verkauf von Grundstücken nicht steuer-schädlich, wenn das Grundstück

- im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließ-lich zu eigenen Wohnzwecken verwendet wurde

oder

- ein Grundstück im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.¹⁸²

c) Private Wertpapiergeschäfte

Nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind Veräußerungsgewinne zu versteuern, wenn Wert-papiere innerhalb von einem Jahr gekauft und wieder verkauft werden. **524**

Beispiel

Unterhaltsschuldner S kauft am 3.1.2007 Aktien für 10.000 EUR.

Er verkauft sie am 30.6.2007 für 15.000 EUR.

Die Werbungskosten betragen 200 EUR.

Lösung

Weil der maßgebliche Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als ein Jahr beträgt, handelt es sich um ein privates Veräußerungsgeschäft, dessen Erlös in Höhe 4.800 EUR (15.000 EUR-10.000 EUR-200 EUR) in Zeile 46 der Anlage SO der Einkommensteuererklärung einzutragen ist.

182 Vgl. ausführlich *Kuckenburg*, Spekulation- und Schenkungssteuer im Zugewinnausgleich, FuR 2005, 337 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Da letztmalig das Halbeinkünfteverfahren 2008 anzuwenden ist, wird das Finanzamt von Amts wegen nach § 3 Nr. 40j EStG allerdings nur die Hälfte des Gewinns in Höhe von 2.400 EUR ansetzen.

d) Rechtslage ab 2009

525 Während die Rechtslage für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte sich nicht verändert, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, gilt bei anderen Wirtschaftsgütern jetzt grundsätzlich die einjährige Veräußerungsfrist, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nF. Wurden mit dem Wirtschaftsgut aber zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte (§§ 13 bis 22 EStG) erzielt, gilt jetzt eine zehnjährige Frist für private Veräußerungsgeschäfte.

Beispiel

Rechtsanwalt R entnimmt seinen Oldtimer der Marke Porsche 356 Spider zum Schätzwert 55.000 EUR seinem Betriebsvermögen im Jahre 2007 und veräußert diesen 2009 für 85.000 EUR.

Lösung

Nach der oben genannten Neuregelung erzielt R einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 30.000 EUR (verfassungsrechtlich wegen des Rückwirkungsverbots bedenklich!).

§ 24c EStG wird nach § 52a Abs. 12 EStG aufgehoben, wonach zusammenfassende Jahresbescheinigungen von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten über Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen sind.

e) Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften

526 Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften/Spekulationsgeschäften können mit Gewinnen desselben Veranlagungszeitraums verrechnet werden (**Verlustausgleich**).

527 *Hinweis*

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können nicht mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Darüber hinaus können ab 1999 im Rahmen von Veräußerungsgeschäften Verluste mit Gewinnen des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und der folgenden Veranlagungszeiträume verrechnet werden (**Verlustabzug** nach § 23 Abs. 3 S. 9 EStG). Private Verluste des Veranlagungszeitraums 2007 können zunächst mit privaten Veräußerungsgewinnen 2006 im Wege des Verlustrücktrages und danach mit Veräußerungsgewinnen der Jahre 2008 ff. im Wege des Verlustvortrages verrechnet werden.

528 *Hinweis*

Die erzielten Veräußerungserlöse sind in voller Höhe nach Abzug der Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung 2007 in der „Anlage SO“ einzutragen. Es handelt sich trotz des Ausdrucks „Gewinn“ aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht um Gewinn-, sondern um Überschusseinkünfte.

XII. Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 2 EStG

Unterhaltsrelevanz

529

Wie führt das Steuerrecht die Einkünfte, die oben im Einzelnen dargestellt worden sind, zum steuerrechtlichen Einkommen zusammen und welche Abzugsbeträge gibt es darüber hinaus?

Dies bildet die Grundlage des Unterhaltseinkommens!

1. Überblick zur Ermittlung der Summe der Einkünfte

Die **Summe der Einkünfte** resultiert aus der Zusammenrechnung der positiven und/oder negativen Einkünfte der verschiedenen sieben Einkunftsarten. **530**

Sie stellt ein Zwischenergebnis bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dar.

- 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 im Sinne des § 22 EStG**
- = **Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG**
- Altersentlastungsbetrag nach § 24a 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 bis 33 b 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

2. Verlustausgleich

Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte werden sowohl die positiven als auch die negativen Einkünfte der einzelnen Einkunftsarten berücksichtigt. **531**

Bei der Verrechnung von Verlusten unterscheidet man

- den Verlustausgleich

und

- den Verlustabzug nach § 10d EStG.

Der Verlustabzug nach § 10d EStG ist später unter Rn 547 ff. zu behandeln.

Bei dem Verlustausgleich kennt man den horizontalen und vertikalen Verlustausgleich.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

a) Horizontaler Verlustausgleich

532 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 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt:

Mietobjekt 1 Schuldnergasse 13	60.000 EUR
Mietobjekt 2 Schuldnergasse 22	- 80.000 EUR

Lösung

Im Wege des horizontalen Verlustausgleichs werden die Einkünfte des S aus V und V mit

- **20.000 EUR** ermittelt (60.000 EUR – 80.000 EUR).

b) Vertikaler Verlustausgleich

533 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 EUR noch Einkünfte als Rechtsanwalt aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 80.000 EUR.

Lösung

Die Summe der Einkünfte des S beträgt in 2007 **60.000 EUR** (80.000 EUR – 20.000 EUR).

534 *Hinweis*

Übersteigen die negativen Einkünfte die positiven Einkünfte der verschiedenen Einkunftsarten, wird ein vertikaler Verlustausgleich nur bis zur Höhe der positiven Einkünfte möglich.

535 Grundsätzlich ist die Summe der Einkünfte somit positiv oder beträgt mindestens 0 EUR.

Weitere Abwandlung des vorigen Beispiels

Unterhaltsschuldner S hat neben seinen negativen Einkünften aus V und V in Höhe von –20.000 EUR als Rechtsanwalt lediglich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 10.000 EUR.

Lösung

Die Summe der Einkünfte des S in 2007 beträgt „0“.

Etwaig nicht ausgeglichene Verluste können unter bestimmten Voraussetzungen nach § 10d EStG zurück- oder vorgetragen werden (vgl. hierzu näher unter Rn 547 ff.). **536**

Ausnahmen **537**

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 S. 1 EStG)
- Verluste aus bestimmten Leistungen, z.B. wenn die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen (§ 22 Nr. 3 S. 3 EStG)
- Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften, soweit sie Gewinne, die der Steuerpflichtige im selben Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, übersteigen (§ 23 Abs. 3 S. 8 EStG, siehe hierzu näher unter Rn 519 ff.).

XIII. Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG**Unterhaltsrelevanz** **538**

Durch die unten genannten Positionen wird das steuerrechtliche Einkommen, das Grundlage des Unterhaltseinkommens ist, modifiziert.

1. Überblick zum Gesamtbetrag der Einkünfte

Der **Gesamtbetrag der Einkünfte** ist die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Freibetrag für Land- und Forstwirte. **539**

- 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 i.S.d. § 22 EStG
- = Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG
- **Altersentlastungsbetrag nach § 24a 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 bis 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

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

2. Altersentlastungsbetrag

540 Den Altersentlastungsbetrag erhalten Steuerpflichtige, die vor Beginn des Veranlagungszeitraumes das **64. Lebensjahr vollendet** haben (§ 24a S. 3 EStG, für **2007** alle, die vor dem 1.1.1943 geboren worden sind). Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehepartnern ist der Altersentlastungsbetrag jedem Ehepartner, der das 64. Lebensjahr vollendet hat, nach Maßgabe seiner Einkünfte zu gewähren (§ 24a S. 4 EStG).

Die **Bemessungsgrundlage**, § 24a S. 1 Nr. 1 bis 5 EStG für den Altersentlastungsbetrag setzt sich aus dem Arbeitslohn ohne Versorgungsbezüge und der positiven Summe der Einkünfte ohne Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Leibrenten und Abgeordneten-Versorgungsbezügen zusammen.

Im Veranlagungszeitraum 2007 beträgt der Altersentlastungsbetrag, **Tabelle** nach § 24a S. 5 EStG, z.B. für die vor dem 1.1.1943 Geborenen **36,8 % der Bemessungsgrundlage, allerdings höchstens 1.748 EUR.**

3. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

541 Alleinerziehende Steuerpflichtige erhalten ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anstelle des Haushaltsfreibetrages den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von **1.308 EUR jährlich, d.h. 109 EUR monatlich** (§ 24b EStG).

542 *Hinweis*

Der Entlastungsbetrag wird im Laufe des Jahres auf der Lohnsteuerkarte durch die Steuerklasse II berücksichtigt, wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende vorliegen (§ 38b Nr. 2 EStG).

543 Folgende Voraussetzungen müssen für den Entlastungsbetrag erfüllt sein:

- Zum Haushalt eines allein stehenden Steuerpflichtigen gehört mindestens ein Kind, für das ihm ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht.
- In der Wohnung des Alleinstehenden muss das Kind gemeldet sein.
- Bei Meldung des Kindes bei mehreren allein stehenden Steuerpflichtigen steht der Entlastungsbetrag dem Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Abs. 2 S. 1 EStG erfüllt oder erfüllen würde in Fällen, in denen nur ein Ausgleich auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht.
- Der Alleinstehende darf nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens nach § 26 Abs. 1 EStG erfüllen. (Eine Ausnahme gilt für Alleinstehende, die verwitwet sind und im Todesjahr des Ehegatten oder in das auf das Todesjahr folgende Kalenderjahr nach dem Splitting-Verfahren besteuert werden).
- Alleinstehende Steuerpflichtige dürfen keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden, es sei denn für diese Person steht ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zu

oder

- es handelt sich um ein Kind i.S.d. § 63 Abs. 1 S. 1 EStG, das
- den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst leistet (§ 32 Abs. 5 Nr. 1 EStG),
- sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hat (§ 32 Abs. 5 Nr. 2 EStG) oder
- eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausübt (§ 32 Abs. 5 Nr. 3 EStG).

4. Freibetrag für Land- und Forstwirte

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden bei der **Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte** nur berücksichtigt, soweit sie den Betrag von **670 EUR** bzw. wenn Ehepartner zusammen veranlagt werden, den Betrag von **1.340 EUR** übersteigen (§ 13 Abs. 3 EStG). **544**

Ein Freibetrag für Land- und Forstwirte wird nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen.

Für zusammen veranlagte Ehegatten ist der erhöhte Freibetrag auch dann zu gewähren, wenn **nur einer der Ehepartner** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

Beispiel

Unterhaltsschuldner S ist erzielt als Rechtsanwalt in 2007 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 30.000 EUR sowie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 550 EUR.

Lösung

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des S in 2007 beträgt 30.000 EUR und ermittelt sich wie folgt.

Einkünfte aus L und F	550 EUR
<u>Einkünfte aus selbstständiger Arbeit</u>	<u>30.000 EUR</u>
= Summe der Einkünfte	30.550 EUR
- Freibetrag	<u>550 EUR</u>
= Gesamtbetrag der Einkünfte	30.000 EUR

Der Freibetrag wird nicht voll ausgeschöpft.

Dieser ist seit dem Veranlagungszeitraum 1999 nur dann abzuziehen, wenn die Summe der Einkünfte 30.700 EUR bzw. bei zusammen veranlagten Ehepartnern 61.400 EUR *nicht übersteigt* (§ 13 Abs. 3 S. 2 EStG), was hier nicht der Fall ist.

XIV. Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG-Verlustabzug/Sonderausgaben/Vorsorgeaufwendungen/außergewöhnliche Belastungen

Unterhaltsrelevanz

545

Eine Unterhaltsrelevanz ergibt sich aus dem Grundsatz der Ableitung des Unterhaltseinkommens aus dem steuerlichen Einkommen.

1. Überblick zum Einkommen i.S.d. § 2 Abs. 4 EStG

Zieht man vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG einen Verlustabzug nach § 10d EStG, Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG, außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG) und sonstige Abzugsbeträge wie z.B. nach § 7 FördG ab, so kommt man zum **Einkommen nach § 2 Abs. 4 EStG**. **546**

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG
- + Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 EStG

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- + Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG
- + sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG
- = Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG
- Altersentlastungsbetrag nach § 24a 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 bis 33 b 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

2. Verlustabzug nach § 10d EStG

547 Wenn Verluste im Wege des Verlustausgleichs, vgl. Rn 531 ff. nicht ausgeglichen werden können, besteht für sie die Möglichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG.

Der Verlustabzug wird unterteilt nach Verlustrücktrag und Verlustvortrag.

a) Verlustrücktrag

548 Bei einem Verlustrücktrag werden negative Einkünfte, d.h. Verluste, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte im laufenden Veranlagungszeitrahmen (**2007**) nicht ausgeglichen werden,

- bis zu einem Betrag von **511.500 EUR**,
- bei zusammen veranlagten Ehepartnern bis zu einem Betrag **1.023.000 EUR**

vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraumes (**2006**) abgezogen (Höchstbetrag).

Beispiel

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des ledigen Unterhaltsschuldners S in 2006 betrug **90.000 EUR**.

Die Einkünfte setzen sich zusammen aus Rechtsanwaltschaftlichkeit in Höhe von 80.000 EUR und Vermietung und Verpachtung in Höhe von 10.000 EUR.

Im Jahr 2007 verdient S als Rechtsanwalt lediglich 40.000 EUR.

Aus Vermietung und Verpachtung haben sich negative Einkünfte in Höhe von -50.000 EUR ergeben,

sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2007 **-10.000 EUR** (40.000 EUR – 50.000 EUR) beträgt.

Lösung

S hat seinen Verlust in 2007 in Höhe von -10.000 EUR auf das Jahr 2006 zurück zu tragen.

Da der Höchstbetrag in Höhe von 511.500 EUR nicht überschritten wird, beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte 2006 **80.000 EUR** (90.000 EUR Gesamtbetrag der Einkünfte 2006 – Verlust 2007 in Höhe von -10.000 EUR).

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

Wahlrecht/Antrag nach § 10d Abs. 1 S. 5 und 6 EStG

549

Die Verrechnung kann ggf. dazu führen, dass im Rücktragsjahr 2006 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 S. 5 und 6 EStG ganz oder teilweise von der Durchführung des Verlustrücktrages absehen bzw. der Höhe nach beschränken.

Hinweis

550

Der zurückzutragende Betrag ist in den Zeilen 54, 55 des Mantelbogens der Einkommensteuererklärung 2007 anzugeben.

b) Verlustvortrag

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

551

- bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. EUR,
- bei zusammen veranlagten Ehepartnern bis zu 2 Mio. EUR in den folgenden Veranlagungszeiträumen (Veranlagungszeitraum 2007 ff.) unbeschränkt abgezogen werden.

Ferner ist im Wege des Verlustvortrages ein Verlustabzug bis zu 60 % des 1 Mio. EUR (bzw. 2 Mio. EUR bei der Zusammenveranlagung) übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte möglich.

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

Hinweis

552

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

c) Verluste im Familienrecht

Verluste sind in allen Einkunftsarten denkbar.

553

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.¹⁸³

183 Vgl. BGH FamRZ 2005, 1159; FuR 2005, 361 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Bei sog. Verlustbeteiligungen gilt, dass diese als Vermögensdispositionen unberücksichtigt bleiben.¹⁸⁴

Der BGH hat die Ansicht vertreten, dass besonders Verluste aus Bauherrenmodellen unberücksichtigt bleiben müssen und der Unterhaltsberechtigte verlangen könne, so gestellt zu werden, als hätten die vermögensbildenden Aufwendungen nicht stattgefunden. Es erfolgt deshalb kein Abzug von Zins- und Tilgungsaufwendungen, wobei jedoch die erzielten Steuervorteile unberücksichtigt bleiben müssen. Hierfür ist eine fiktive Steuerlast abzuziehen, die ohne die Beteiligung am Bauherrenmodell zu zahlen gewesen wäre.¹⁸⁵ Auf jeden Fall sind steuerliche Verlustvorträge, die außerhalb des Anknüpfungszeitraums liegen, nicht zu berücksichtigen.¹⁸⁶

Eine durchgängige Rechtsprechung zu dieser Frage ist nicht erkennbar. Die Rechtsprechung ist bei der Anerkennung von Verlusten eher zurückhaltend.

3. Sonderausgaben

554 Grundsätzlich gilt im Einkommensteuerrecht, dass Aufwendungen für die private Lebensführung bei der Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen (§ 12 EStG, siehe hierzu unter Rn 66).

Durch den Abzug von Sonderausgaben wird dieser Grundsatz jedoch durchbrochen.

Als Sonderausgaben können allerdings nur Aufwendungen abgezogen werden, die auf einer eigenen Verpflichtung des Steuerpflichtigen beruhen und von ihm selbst entrichtet worden sind (H 10.1, abzugsberechtigte Personen, EStH).

555 *Hinweis*

Für die Anrechnung der Sonderausgaben beim Unterhaltsschuldner ist der Nachweis zu verlangen, dass der Unterhaltsschuldner die Leistungen für sich (und nicht für den Ehepartner oder seine Kinder) und aus eigenen Mitteln erbracht hat.

556 Die Sonderausgaben sind abschließend, d.h. enumerativ in den §§ 10 bis 10c EStG aufgezählt.

Man unterscheidet hierbei zwischen unbeschränkt und beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben.

a) Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

557 Zu den unbeschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben gehören:

- Renten und dauernde Lasten
- gezahlte Kirchensteuer.

b) Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben

558 Beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind:

- Vorsorgeaufwendungen
- Versicherungsbeiträge für Altersvorsorge (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

¹⁸⁴ Vgl. OLG Hamburg, FamRZ 1984, 59; BGH FamRZ 1987, 913, 916.

¹⁸⁵ BGH, FamRZ 1984, 39, 41.

¹⁸⁶ OLG Celle, FuR 2001, 509, 511.

- sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG)¹⁸⁷
- Unterhaltsleistungen an Ehepartner unter bestimmten Voraussetzungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
- Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung
- privat veranlasste Kinderbetreuungskosten
- Schulgeld
- Zuwendungen wie Spenden und Mitgliedsbeiträge.

c) Personenbezogenheit

Bei der **getrennten Veranlagung** ist ein Sonderausgabenabzug grundsätzlich bei dem Ehepartner vorzunehmen, der die Sonderausgaben geleistet hat. **559**

Werden Ehepartner nach § 26b EStG **zusammen veranlagt**, ist es für den Abzug von Sonderausgaben gleichgültig, von welchem Ehepartner geleistet worden ist, weil Ehepartner nach § 26b EStG „gemeinsam als Steuerpflichtige“ behandelt werden (vgl. R 10.1 EStR 2005).

d) Abflussprinzip

Abziehbar sind Sonderausgaben im Veranlagungszeitraum, in dem sie geleistet worden sind (H.10.1, Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt, EStH). **560**

Maßgeblich ist nach § 11 Abs. 2 EStG folglich das Abflussprinzip, d.h. der Zeitpunkt des Abzuges der Sonderausgaben.

e) Ausnahmen

Sonderausgaben können vom Gesamtbetrag der Einkünfte nur dann als solche abgezogen werden, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. **561**

f) Sonderfall § 7 FördG

Wie Sonderausgaben wird die Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus (z.B. § 7 FördG) behandelt. **562**

g) Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben

aa) Unterhaltszahlungen

Ehegattenunterhaltszahlungen sind begünstigte Aufwendungen und somit zum Sonderausgabenabzug zugelassen. **563**

Es spielt hierbei keine Rolle, ob die Unterhaltszahlungen freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Verpflichtung erbracht werden. Es muss sich auch nicht um laufende oder einmalige Leistungen handeln.

187 Vgl. zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 2a, Abs. 3 EStG 1997; BVerfG, Beschluss v. 13.2.2008, DSStR 2008, 604; NJW 2008, 1868.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

564 Sachleistungen

Auch Sachleistungen können berücksichtigt werden.

Hierzu zählt auch der **Mietwert** einer unentgeltlich überlassenen Wohnung.

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 für den Miteigentumsanteil des anderen Partners als Sonderausgaben abziehen.¹⁸⁸

Bei Zahlungen an ein gemeinsames Kind handelt es sich nicht um Ehegattenunterhalt, selbst wenn diese Zahlungen den geschiedenen Ehepartner von dessen Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind befreien.¹⁸⁹

Anwaltsgebühren, die aufgewendet werden, um die Zustimmung zum Realsplitting zu erlangen, sind lediglich Nebenkosten zum Sonderausgabenabzug, die nicht abzugsfähige Sonderausgaben sind.¹⁹⁰

bb) Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs bei Unterhaltsleistungen

565 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.
- Der Unterhaltsberechtigte muss unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig sein.
- Der Unterhaltsverpflichtete beantragt den Sonderausgabenabzug und der Unterhaltsberechtigte stimmt diesem Antrag zu.

cc) Höchstabzugsbetrag/Ausschluss vom Abzug

566 Als Sonderausgabe im Rahmen des Realsplittings kann der Unterhaltsverpflichtete im Kalenderjahr Unterhaltszahlungen **bis zu 13.805 EUR (1.150,42 EUR mtl.)** abziehen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Übersteigen Unterhaltsleistungen den Betrag von 13.805 EUR im Kalenderjahr, sind diese vom Abzug ausgeschlossen.

Die übersteigenden Beträge können dann auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

567 Mehrere Unterhaltsberechtigte

Wird an mehrere Unterhaltsberechtigte Ehegattenunterhalt geleistet, werden die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 13.805 EUR **je** unterhaltsberechtigtem Empfänger abgezogen (R 10.2 Abs. 3 EStR). Nicht übertragen werden können nicht ausgeschöpfte Beträge.

¹⁸⁸ BFH, Urt. v. 12.4.2000, BFH/NV 2000, 1286.

¹⁸⁹ BFH, Beschluss v. 3.2.2000, BFH/NV 2000, 841.

¹⁹⁰ BFH, Urteil vom 10.3.1999, BFH/NV 1999, 673.

dd) Zahlungen mit Auslandsbezug

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 (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG; H 10.2, nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Empfänger, EStH).¹⁹¹

568

Nach dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007¹⁹² 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.¹⁹³

ee) Wiederkehrende Wahlrechtsausübung

Der Steuerpflichtige muss sich für jedes Veranlagungsjahr für den Abzug als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33a Abs. 1 EStG entscheiden.

569

Im Gegensatz hierzu gilt beim Unterhaltsberechtigten die Zustimmung bis auf Widerruf.

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.¹⁹⁴

ff) Widerruf der Zustimmung

Widerruft der Unterhaltsempfänger seine Zustimmung gilt:

570

- 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.¹⁹⁵

gg) Nachträgliche Änderung der Abzugsbeträge

Vorauszahlungen und Nachzahlungen von Unterhaltszahlungen sind – im Rahmen des Höchstbetrages von 13.805 EUR im Kalenderjahr – als Sonderausgaben abziehbar,¹⁹⁶ selbst wenn zunächst nur geringere Zahlungen abgezogen worden sind.¹⁹⁷

571

191 Vgl. hierzu auch *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht (3. Quartal 2007), ZFE 2007, 376, 381.

192 BGBl I 2007, 3150 ff.

193 Zu Unterhaltsleistungen an Angehörige in der Türkei vgl. *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht (2. Quartal 2008), ZFE 2008, 251, 254.

194 *Kogel*, Das begrenzte Realsplitting – Ein Auslaufmodell im Unterhaltsrecht? FamRB 2008, 277 ff.

195 FG Rheinland Pfalz, DB 2007, 88.

196 BFH, Urt. v. 7.11.2000, BFH/NV 2001, 673.

197 FG Düsseldorf, 17 K 6808/02, „Steuertip“ 32/05, S. 4.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Beispiel

Der geschiedene Unterhaltsschuldner S macht mit Zustimmung der Unterhaltsberechtigten F im Rahmen des Realsplittings 2005, 2006 und 2007 jeweils 6.000 EUR als Sonderausgaben geltend.

Aufgrund einer Abänderungsklage muss S jährlich 2000 EUR nachzahlen.

Lösung

Das Finanzamt darf die steuerliche Anerkennung nachträglicher Zahlungen für diesen Zeitraum nicht verweigern, wenn entsprechende Zahlungsbelege vorliegen.

Auch bereits bestandskräftige Steuerbescheide müssen geändert werden!

hh) Zustimmung zum begrenzten Realsplitting

(1) Anspruchsgrundlage für die Zustimmungsverpflichtung

572 Die Anspruchsgrundlage bildet § 1353 BGB i.V.m. § 242 BGB.

Die Verpflichtung ergibt sich nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung aus der Verpflichtung zur nachehelichen Solidarität als Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Rahmen des Unterhaltsverhältnisses.¹⁹⁸

Danach trifft den Unterhaltsberechtigten eine Obliegenheit zur Mitwirkung an der steuerlichen Geltendmachung des Realsplittings, wenn der Unterhaltsverpflichtete sich bereit erklärt, die steuerlichen Nachteile auszugleichen, die dem Unterhaltsberechtigten infolge der Besteuerung der Unterhaltsbeträge nach § 22 Nr. 1a EStG entstehen.

Ein Ehepartner ist auch dann zur Abgabe der Zustimmungserklärung verpflichtet, wenn zweifelhaft ist, ob steuerlich geltend gemachte Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach als Unterhaltsleistung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG anerkannt werden. Er kann allerdings die Zurverfügungstellung der „Anlage U“ verweigern.¹⁹⁹

(2) Voraussetzungen für die Zustimmungsverpflichtung

(a) Nachteilsausgleich

573 Die Zustimmung setzt voraus, dass dem Zustimmungsenden keine Nachteile entstehen bzw. alle steuerlichen, sozialrechtlichen und sonstigen wirtschaftlichen Nachteile ausgeglichen werden.²⁰⁰

574 Steuerliche Nachteile

Steuerliche Nachteile können sich hinsichtlich der Einkommensteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer ergeben, weil die Abzugsfähigkeit des Leistenden mit der Versteuerung beim Empfänger in Korrelation steht (vgl. hierzu unter Rn 513 ff.).

¹⁹⁸ BGH FamRZ 1983, 576; 2007, 793; 797; 882, 885; 1232, 1234.

¹⁹⁹ BGH FamRZ 1998, 953 ff.

²⁰⁰ BGH FamRZ 1983, 576; ZFE 2005, 289.

Steuervorauszahlungen**575**

Steuervorauszahlungen werden nur dann als Nachteil angesehen, wenn bereits hieraus finanzielle Nachteile erwachsen, da sich diese generell erst mit der endgültigen Steuerfestsetzung verwirklichen.²⁰¹

Sozialrechtliche Nachteile**576**

Sozialrechtliche Nachteile können im Fall der Trennung u.a. durch den Verlust der Familienversicherung im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung und durch Beitragsaufwendungen entstehen. Für den Anspruch eines in der Krankenversicherung mitversicherten Ehepartners ist das Bestehen einer Ehe nämlich Voraussetzung. Hierbei dürfen Familienangehörige bestimmte Einkommensgrenzen nicht überschreiten. Werden nun Unterhaltsleistungen an den getrennt lebenden Ehepartner, die grundsätzlich keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte des Empfängers darstellen, im Rahmen des begrenzten Realsplittings als Sonderausgaben geltend gemacht, stellen sie einerseits steuerpflichtige Einnahmen dar und sind andererseits Teil des Gesamteinkommens nach § 16 SGB IV.

*Hinweis***577**

In diesem Fall ist stets darauf zu achten, ob wegen Überschreitung der Einkommensgrenze der §§ 10 Abs. 1 Nr. 5 SGB V, 25 Abs. 1 SGB XI die beitragsfreie Mitversicherung des unterhaltsberechtigten Ehepartners entfällt.²⁰²

Weitere wirtschaftliche Nachteile**578**

Es können auch weitere wirtschaftliche Nachteile, wie Kürzungen öffentlicher Leistungen, deren Gewährung an das steuerliche Einkommen anknüpft, in Betracht kommen.

Beispiele:

Wegfall

- der Arbeitnehmersparzulage,
- der Wohnungsbauprämie,
- der Bafög-Leistungen,
- des Anspruchs auf den Wohnungsberechtigungsschein oder
- von speziellen Renten, z.B. nach dem Bundesversorgungsgesetz.

Darüber hinaus können sich z.B. auch höhere Kammerbeiträge eines Arztes ergeben oder höhere Beiträge zum Kindergarten anfallen.

Kosten des Steuerberaters**579**

Kosten für die Inanspruchnahme eines Steuerberaters sind nur ausnahmsweise ersatzpflichtig bei schwieriger Steuersituation.²⁰³

In Hinblick auf die Komplexität unseres Steuerrechts ist diese einschränkende Ansicht abzulehnen, weil eine fiktive Steuerberechnung vorzunehmen ist, indem sich die Steuerprogression ändert.

201 OLG Frankfurt FuR 2007, 430 ff.

202 Vgl. hierzu auch *Kundler*, Begrenztes Realsplitting und Krankenversicherung, ZFE 2006, 86 ff.

203 BGH NJW 1988, 2886.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die Tabellen zur Abschätzung des Realsplittings²⁰⁴ dienen nur der „Abschätzung“ und gelten vor allen Dingen **nur** bei Nichtselbstständigen mit Einkünften nach § 19 EStG.

Auch der BGH²⁰⁵ verlangt bei Aufteilung von Steuerschulden im Innenverhältnis eine fiktive Steuerberechnung.

(b) Nachweispflicht

580 Der Ausgleichsberechtigte hat zum Nachweis seiner Nachteile Belege, z.B. den Steuerbescheid vorzulegen.²⁰⁶

(c) Formalien

581 Voraussetzungen der Zustimmung sind:

- rechtsverbindliche Freistellungsverpflichtungen in schriftlicher Form hinsichtlich aller steuerlichen und sonstigen Nachteile²⁰⁷
- Hinweis des Auffordernden, entweder den Vordruck Anlage U zu unterschreiben oder die Zustimmung direkt gegenüber dem Finanzamt zu erklären

582 *Hinweis*

Entgegen langläufiger Meinung besteht kein Anspruch, die Anlage U zu unterschreiben.²⁰⁸ Wird trotzdem die Unterschriftsleistung unter der Anlage U gefordert, ist dies fehlerhaft. 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.

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 oben genannten finanziellen Nachteile.

h) Sicherheitsleistung/Zurückbehaltungsrecht

583 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.²⁰⁹

Entsprechendes gilt für den Fall, das der Unterhaltsverpflichtete ankündigt, gegenüber dem Anspruch auf Nachteilsersatzung nach § 394 BGB aufzurechnen. Nach Ansicht des

204 FamRB 2007, 93 f.

205 BGH FamRZ 2006, 1178 ff.

206 OLG Düsseldorf NJW- RR 1999, 1234.

207 OLG Hamm FamRZ 2001, 98; OLG Frankfurt FamRB 2006, 303.

208 BGH FamRZ 1998, 954; OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960; OLG Brandenburg ZFE 2008, 150.

209 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.

BGH scheidet nämlich eine Aufrechnung aus, weil es sich bei dem Anspruch auf Nachteilsausgleich um einen unterhaltsähnlichen Anspruch handelt.²¹⁰

i) Obliegenheit des Unterhaltsschuldners

Nach Ansicht des BGH obliegt es dem Unterhaltsschuldner, mögliche Steuervorteile aus dem Realsplitting zu nutzen.²¹¹ **584**

Dies gilt aber soweit sich die Verpflichtung aus einem Anerkenntnis oder einer rechtskräftigen Verurteilung ergibt, bzw. diese freiwillig erfüllt wird.²¹²

Da die steuerlichen Voraussetzungen des Realsplittings eine tatsächliche Unterhaltszahlung (§ 11 Abs. 2 S. 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 nach dem In-Prinzip die Unterhaltszahlungen steuerlich nur für die Jahre berücksichtigt werden dürfen, in denen sie tatsächlich erbracht worden sind – unerheblich ist der Zeitraum, für den die Leistung wirtschaftlich erbracht wird, – darf das Gericht nach Ansicht des BGH im Rahmen von Unterhaltsprozessen, in dem der Unterhalt festgelegt wird, nicht im Wege einer vorweggenommenen fiktiven Berechnung des Realsplittingvorteils von dem neu zu berechnenden Unterhalt ausgehen.

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 Abänderungsklage hin – nachträglich verringert, weil er dann nicht mehr einen so hohen Realsplittingvorteil beanspruchen kann.²¹³

j) Durchsetzung des Anspruchs auf Zustimmung

Klageart

585

Durch eine Klage auf Abgabe einer Willenserklärung nach § 894 ZPO kann die Zustimmung eines Ehepartners zum Realsplitting erreicht werden.

Zuständigkeit

586

Zuständig hierfür ist das Familiengericht (§ 23b Abs. 1 S. 2 Nr. 6 GVG), wobei die Pflicht zur Zustimmung als unterhaltsrechtliche Nebenpflicht angesehen wird bzw. Ausfluss des Unterhaltsanspruchs gesehen wird.²¹⁴

Die Klage auf Erstattung der steuerlichen Mehrbelastung und sonstiger entstandenen Nachteile aus dem Realsplitting ist eine Unterhaltssache,²¹⁵ insbesondere auch i.S.d. Art. 5 Nr. 2 EuGVVO, Verordnung über gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen, VO Nr. 44 L 12 vom 16.1.2001.²¹⁶

210 BGH NJW 1997, 1441.

211 BGH FamRZ 1998, 953, 954; Versäumnisurteil v. 6.2.2008, XII ZR 14/06, FuR 2008, 297 ff.

212 BGH FuR 2007, 276 ff.; FamRZ 2007, 793, 797.

213 BGH, Versäumnisurteil v. 6.2.2008, XII ZR 14/06, FuR 2008, 298, 299.

214 OLG Hamm FamRZ 1991, 1070 am Ende; BGH FamRZ 1997, 544.

215 OLG Zweibrücken FamRZ 1987, 1275.

216 BGH FamRZ 2008, 40.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

k) Unterschiedliche steuerliche Auswirkungen

- 587** Die steuerlichen Auswirkungen zugunsten des Unterhaltspflichtigen bezüglich der Abzugsmöglichkeit von Unterhaltszahlungen machen sich unterschiedlich bemerkbar, je nach dem, ob die Erklärungen erst in der **Jahressteuererklärung** abgegeben werden oder ob zuvor bereits ein **Freibetrag in der Lohnsteuerkarte** eingetragen wird.

Im ersten Fall wirkt sich der Vorteil erst im nächsten Jahr durch ausgezahlte Steuererstattungen aus, während sich im zweiten Fall das Nettoeinkommen durch die geringe monatliche Steuerbelastung erhöht.

Hieraus ergibt sich zwangsläufig auch eine höhere Unterhaltsforderung.

588 *Hinweis*

Der Mandant ist darauf hinzuweisen, dass ggf. eine hypothetische Unterhaltsberechnung vorzunehmen ist, wenn der Unterhaltsverpflichtete einen entsprechenden Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte nicht eintragen lässt.²¹⁷

l) Auskunftsanspruch wegen zu erwartender Nachteile

- 589** 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.²¹⁸

m) Verjährung

- 590** Bei dem Anspruch auf Ausgleich des Steuernachteils infolge der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting handelt es sich nicht um einen begrenzten Unterhaltsanspruch i.S.v. § 1585b Abs. 3 BGB.

§ 1585b Abs. 3 BGB ist deshalb weder unmittelbar noch mittelbar anwendbar.²¹⁹

Hieraus folgt, dass der Ausgleich des Steuernachteils noch verlangt werden kann, solange eine Zustimmung möglich ist.

n) Realsplittingvorteil aus neuer Ehe

- 591** 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.²²⁰

592 *Hinweis*

Unterhaltsleistungen an geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehepartner können einkommensteuerlich entweder als Sonderausgabe im Wege des begrenzten Realsplittings oder als Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen.

²¹⁷ Zur „Abschätzung“ des Realsplittingvorteils beim Unterhaltspflichtigen vgl. FamRB 2007, 93 und 94 bei Nichtselbstständigen nach § 19 EStG.

²¹⁸ OLG Köln, FamRZ 1999, 31.

²¹⁹ BGH, Urt. v. 11.5.2005, FamRZ 2005, 1162 ff.; ZFE 2005, 289 ff.

²²⁰ BGH, Urt. v. 23.5.2007, XII ZR 245/04, FuR 2007, 367 ff.; FamRZ 2007, 1234; FuR 2008, 297.

Werden im Rahmen des Realsplittings von dem Unterhaltsverpflichteten Einkommensteuern an den Unterhaltsberechtigten erstattet, handelt es sich um Unterhaltsleistungen.²²¹

4. Vorsorgeaufwendungen

a) Vorsorgeaufwendungen im Steuerrecht

Zu den Sonderausgaben zählen auch die Vorsorgeaufwendungen.

593

Hierzu gehören seit 2005 nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG

- die Altersvorsorgeaufwendungen
- die sonstigen Vorsorgeaufwendungen

aa) Altersvorsorgeaufwendungen

Zu den Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören:

594

- Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (Arbeitnehmer- und Arbeitgeber- Anteile),
- zu landwirtschaftlichen Alterskassen sowie
- zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen,
- die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen,
- Beiträge zu privaten Leibrentenversicherungen (kapitalgedeckte Altersversorgung wie die Rürup-Rente)

bb) Sonstige Vorsorgeaufwendungen

I.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind sonstige Vorsorgeaufwendungen:

595

- Beiträge zur Arbeitslosenversicherung, zur Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherung, die nicht die Voraussetzung für die sog. Grundversorgung erfüllen,
- Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherung sowie
- Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen;
- Beiträge zu Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht,
- Beiträge zur Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht gegen laufende Beitragsleistungen, wenn das Kapitalwahlrecht nicht vor Ablauf von zwölf Jahren bei Vertragsabschluss ausgeübt werden kann sowie
- Beiträge zu Kapitalversicherungen gegen laufende Beitragsleistungen mit Sparanteil, wenn der Vertrag für die Dauer von mindestens zwölf Jahren abgeschlossen worden ist.
 - Hier ist in den Fällen des § 10 Abs. 1 Nr. 3b EStG Voraussetzung, dass die Laufzeit der entsprechenden Verträge vor dem 1.1.2005 begonnen hat und bereits ein Beitrag zum 31.12.2004 entrichtet worden ist (Altverträge).

Hinweis

596

Nicht berücksichtigungsfähig sind Beiträge für:

- Kapitalversicherungen gegen Einmalbetrag
- Kapitalversicherungen mit einer Vertragsdauer von weniger als zwölf Jahren
- Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht gegen Einmalbetrag

221 BFH, Beschluss v. 28.11.1007, XI B 68/07, FamRZ 2008, 888.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, bei denen das Kapitalwahlrecht vor Ablauf der Sperrfrist ausgeübt werden kann
- fondgebundene Lebensversicherungen
- Bausparkassen
- Sachversicherungen, wie z.B. Hausrat-, Kfz-Kasko, Einbruch- und Diebstahl, Feuer- und Hagelversicherungen
- Rechtsschutzversicherungen.

cc) Günstigerprüfung

597 Zur Vermeidung einer Schlechterstellung erfolgt eine Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG. Die Regelungen zum Abzug von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG sind nämlich in bestimmten Fällen ungünstiger als nach der für das Kalenderjahr 2004 geltenden Fassung des § 10 Abs. 3 EStG. Die Überprüfung erfolgt **von Amts wegen** und einbezogen in die Überprüfung werden nur Vorsorgeaufwendungen, die nach dem ab 2005 geltenden Recht abziehbar sind.

Nicht hierzu gehört der nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG hinzuzurechnende Betrag. Hierbei handelt es sich um den steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung und um einen gleichgestellten steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers.

dd) Höchstabzugsbeträge

598 Aus der Tabelle zu § 10 Abs. 4 a EStG ergeben sich die Höchstabzugsbeträge.

Der Höchstbetrag für den Vorwegabzug für den Veranlagungszeitraum 2007 beträgt **3.068 EUR** und im Fall der Zusammenveranlagung **6.136 EUR**.

b) Vorsorgeaufwendungen im Unterhaltsrecht

aa) Beitragszahlungen während des Zusammenlebens

599 Generell sind Vorsorgeaufwendungen abzugsfähig und anzuerkennen, wenn sie schon während des Zusammenlebens mit dem Ehepartner getätigt worden sind.

Derartige Beträge standen während der Ehe für den Konsum nicht mehr zur Verfügung.²²²

bb) 20 %-Grenze

600 Dem Unternehmer wird die freie Wahl über die Art und Weise gelassen, wie er bis zu 20 % seines Bruttoeinkommens als primäre Altersvorsorge aufwenden will.²²³

Der Betrag erfolgt in Anlehnung an die gesetzliche Rentenversicherung nach der 20 %-Grenze, um eine Gleichbehandlung mit nicht selbstständigen erwerbstätigen Unterhaltsschuldern herzustellen.

²²² OLG Koblenz FamRZ 2000, 1366 ff.; OLG Celle FuR 2000, 27 ff.

²²³ BGH FamRZ 2003, 860 ff.

cc) Tatsächliche Leistung

Hierbei ist darauf zu achten, dass Vorsorgeaufwendungen auch tatsächlich geleistet werden.²²⁴

601**dd) Sekundäre Altersvorsorge****(1) Sekundäre Altersvorsorge beim Elternunterhalt**

Im Rahmen des Elternunterhalts/Aszendentenunterhalts werden zudem einem selbstständigen erwerbstätigen Unterhaltsschuldner neben der primären Altersvorsorge **weitere 5 %** seines Bruttoeinkommens für eine zusätzliche private Altersvorsorge zugewilligt.²²⁵

602**Wahlrecht****603**

Bei der Wahl der Vorsorge ist der Unterhaltsschuldner frei. Die Zulässigkeit einer privaten Altersvorsorge ist nicht auf die vom Gesetz angebotene Riester-Rente beschränkt. Auch andere Formen der Vorsorge, wie durch Ansammlung von Kapital, Immobilien usw. werden von der Rechtsprechung anerkannt. Sichert der Unterhaltsschuldner z.B. den Fortbestand seiner gegenwärtigen Lebensverhältnisse durch Sparvermögen o.ä., muss ihm davon ein Betrag verbleiben, der sich aus der Anlage der ihm unterhaltsrechtlich zuzubilligenden zusätzlichen Altersvorsorge bis zum Renteneintritt ergibt. Hierbei wird vom BGH auch ein Betrag in Höhe von 91.700 EUR nicht beanstandet.²²⁶

(2) Sekundäre Altersvorsorge beim Ehegattenunterhalt

In seiner Entscheidung vom 11.5.2005²²⁷ hat der BGH eine Berücksichtigung von **weiteren 4 %** des Gesamtbruttoeinkommens des Vorjahres in Anlehnung an den Höchstförderungssatz der Riester- Rente als angemessene zusätzliche Altersversorgung angesehen.

604

Nach Ansicht des BGH stellt sich die Notwendigkeit privater Altersvorsorge für jeden. Auch § 1578 Abs. 3 BGB sieht insoweit grundsätzlich vor, dass die Kosten einer angemessenen Altersabsicherung zum eheangemessenen Lebensbedarf gehören.

Eine Einschränkung ergibt sich, wenn vorrangig der Elementarunterhalt und der der primären Altersversorgung dienende Altersvorsorgeunterhalt für den Unterhaltsbedürftigen aufgebracht werden müssen.

Wahlrecht**605**

Wie beim Elternunterhalt steht es dem Unterhaltspflichtigen frei, die Art der Altersvorsorge zu wählen (Immobilien, Kapital, Wertpapiere u.ä.).

Hinweis**606**

Der Unterhaltspflichtige kann folglich im Rahmen der zulässigen Höchstgrenze von nicht nur 20 % sondern weitere 4 % des Gesamtbruttoeinkommens bei Anschaffung eines Eigenheims zum mietfreien Wohnen im Alter nicht nur die Zinsen für Kredit-

224 Für private Altersvorsorge im Rahmen des Elternunterhalts: BGH v. 22.11.2006, XII ZR 24/06, FamRZ 2007,193 und v. 28.2.2007, XII ZR 37/05, FamRZ 2007, 793,795.

225 BGH, Urt. v. 14.1.2004, XII ZR 149/01, FamRZ 2004, 792; Urteil v. 30.8.2006, XII ZR 98/04, FamRZ 2006, 1511.

226 Vgl. BGH FamRZ 2006, 1511.

227 XII ZR 211/02, FamRZ 2005, 1817 m. Anm. *Büttner*.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

verbindlichkeiten, sondern auch die Tilgungsanteile von seinem Unterhaltseinkommen absetzen.

607 Auswirkungen des Wahlrechts auf den Wohnvorteil

Entsprechend wirkt sich das Wahlrecht auf die Berechnung des dem Unterhaltsschuldner zuzurechnenden Wohnvorteils aus. Nach Urteilen des BGH v. 28.3.2007²²⁸ und v. 5.3.2008²²⁹ sind Tilgungsraten immer, also auch nach Rechtskraft der Scheidung zu berücksichtigen, wenn und soweit sich die Entschuldung der Wohnung als zusätzliche private Altersversorgung darstellt.²³⁰

(3) Prüffolge

608 Folgende Prüffolge ist zu beachten:

- In welcher Form wird Altersvorsorge betrieben?
- Ist die 20 % bzw. die weitere 4 %- oder 5 %-Grenze (Elternunterhalt) eingehalten worden?

c) Sonderausgaben-Pauschbetrag/ Vorsorgepauschale nach § 10c EStG

609 Für Sonderausgaben, die keine Vorsorgeaufwendungen darstellen, wird ein Sonderausgaben-Pauschbetrag von **36 EUR** abgezogen, wenn der Steuerpflichtige keine höheren Aufwendungen nachweist (§ 10c Abs. 1 EStG).

Dieser Betrag erhöht sich bei Ehepartnern, wenn diese zusammen veranlagt werden auf **72 EUR** (§ 10c Abs. 4 Nr. 1 EStG).

d) Kinderbetreuungskosten i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG

610 Privat veranlasste Kinderbetreuungskosten können ab dem 1.1.2006 nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn sie nicht bereits nach § 4f EStG als Werbungskosten abgezogen werden können.

Zu den privat veranlassten Kinderbetreuungskosten i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gehören insbesondere Kindergartenbeiträge.

611 Voraussetzungen

- Es muss sich um ein Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG handeln.
- Das Kind muss zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören.
- Das Kind muss das 3. Lebensjahr vollendet, aber das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.
- Der Steuerpflichtige muss die Kinderbetreuungskosten durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges nachweisen.

612 Abzugsbeträge

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG können Steuerpflichtige 2/3 der Kinderbetreuungskosten, höchstens jedoch **4.000 EUR je Kind im Jahr** abziehen.

228 XII ZR 21/05, FamRZ 2007, 879.

229 XII ZR 22/06, FamRB 2008, 168 ff.

230 Vgl. auch hierzu *Münch*, Unterhaltsbilanz und Steuerbilanz, FamRB 2007, 150, 157; BGH FamRZ 2006, 387, 389 ff.

Zu den privat veranlassten Kinderbetreuungskosten gehören auch die Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG.

Diese sind dann abzugsfähig, wenn sich der Steuerpflichtige in der Ausbildung befindet oder körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist.

Voraussetzungen

613

- Es muss sich um ein Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG handeln.
- Dieses Kind muss zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören.
- Das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten.
- Der Steuerpflichtige muss sich in der Ausbildung befinden, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank sein.
- Die Kinderbetreuungskosten weist der Steuerpflichtige durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges nach.

Hinweis

614

Leben Elternpaare zusammen, dann greift die Regelung nur ein, wenn beide Elternteile die oben genannten Voraussetzungen erfüllen oder ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 S. 3 EStG). Auch hier können 2/3 der Kinderbetreuungskosten, höchstens jedoch 4.000 EUR je Kind und Jahr abziehbar sein.²³¹

Schulgeld, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG

615

Besucht das Kind eines Steuerpflichtigen eine Privatschule und zahlt Schulgeld, sind seit 1992 **30 % des gezahlten Schulgeldes** als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG).

Dies ist unterhaltsrechtlich in Hinblick für den Mehrbedarf interessant.

Ausblick Rechtslage ab 2009

616

Die Abzugsfähigkeit soll jedoch nach einem RefE, inzwischen Beschluss des Bundeskabinetts vom 18.6.2008, zum Jahressteuergesetz 2009 bis 2011 stufenweise verringert werden.²³²

Voraussetzungen für die Absetzbarkeit sind derzeit:

617

- Der Steuerpflichtige muss für das Kind, das die Privatschule besucht, einen (halben) Kinderfreibetrag und Kindergeld erhalten

und

- die Privatschule muss eine staatliche genehmigte oder erlaubte Ersatzschule oder eine nach Landesrecht anerkannte allgemein bildende Ergänzungsschule sein.

Hinweis

618

Aufwendungen für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung des Kindes, also auch Internatskosten, sind nicht abzugsfähig (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Nach einem Urteil des BFH vom 5.4.2006²³³ ist aber ein Schulgeld, das für den Besuch einer Europäischen Schule gezahlt wird, als Sonderausgabe zu 30 % abzugsfähig.

²³¹ Vgl. weiter zur steuerlichen Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten, *Brosius-Gersdorf*, JZ 2007, 326 ff.

²³² Vgl. *Hillmer*, Blickpunkt Steuerrecht (2. Quartal 2008), ZFE 2008, 252.

²³³ VI R 67/03, www.bundesfinanzhof.de.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

5. Außergewöhnliche Belastungen

- 619** Gesetzlich sind außergewöhnliche Belastungen gegliedert in:
- Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG),
 - Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a EStG),
 - Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§33b EStG).

a) Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art (§ 33 EStG)

620 Begriff

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, liegt eine außergewöhnliche Belastung i.S.v. § 33 Abs. 1 EStG vor.

Im Gegensatz zu den Sonderausgaben sind die Fälle der außergewöhnlichen Belastungen im Gesetz nicht abschließend geregelt.

Bei § 33 EStG handelt es sich um eine Generalklausel.

621 Zwangsläufigkeit

Zwangsläufig erwachsen Aufwendungen, wenn sich der Steuerpflichtige aus

- rechtlichen Gründen (z.B. gesetzlicher Unterhaltspflicht),
- tatsächlichen Gründen (z.B. Krankheit, Unfall, Tod) oder
- sittlichen Gründen (z.B. Unterstützung bedürftiger Angehöriger)

den Aufwendungen nicht entziehen kann.

Die Aufwendungen müssen zudem den Umständen nach notwendig sein und dürfen einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 EStG).

622 Aufwendungen

Unter die Aufwendungen i.S.d. § 33 EStG fallen u.a.:

- Pflegeaufwendungen (R 33.3 EStR 2005)
- Krankheitskosten (R 33.4 Abs. 1 EStR 2005)
- Kurkosten (H 33.1 – 33.4, Kur, EStH)
- Bestattungskosten (H 33.1 – 33.4, Bestattungskosten, EStH)

623 Absetzbare Ersatzleistungen

Außergewöhnliche Belastungen sind aber nur die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen i.S.d. § 33 EStG abzüglich der erhaltenen Ersatzleistungen (Unterstützung).

Diese sind z.B.:

- Beihilfen des Arbeitgebers in Krankheitsfällen
- Ersatzleistungen aus einer Krankenversicherung für Arztkosten und Arzneimittel
- Bezüge aus einer **Krankenhaustagegeldversicherung** bis zur Höhe der durch einen Krankenhausaufenthalt verursachten Kosten

Nicht abzusetzen sind folglich Leistungen aus einer **Krankentagegeldversicherung** (H 33.1 – 33.4, Ersatz von dritter Seite – Krankenhaustagegeldversicherung, EStH).

Es spielt keine Rolle, wenn Ersatzleistungen erst in einem späteren Jahr gezahlt werden.

Es reicht aus, wenn der Steuerpflichtige bereits in dem Jahr, in dem die Belastung eingetreten ist, mit ihnen rechnen konnte.

Abflussprinzip

624

Grundsätzlich ist für den Zeitpunkt des Abzuges das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG maßgebend.

Personenbezogenheit

625

Es kommt auch nicht darauf an, wer von den Ehepartnern die Aufwendungen geleistet hat. Allein maßgeblich ist, ob die Ehepartner zusammen i.S.v. § 26 EStG veranlagt werden.

Zumutbare Belastung

626

Nicht alle zwangsläufig erwachsenen außergewöhnlichen Aufwendungen dürfen in voller Höhe abgezogen werden. Der Steuerpflichtige muss einen bestimmten Teil, die sog. zumutbare Belastung, vielmehr selbst tragen.

Höhe der abziehbaren außergewöhnlichen Belastung

627

Die außergewöhnliche Belastung abzüglich der zumutbaren Belastung definiert man als abziehbare außergewöhnliche Belastung.

Berechnung

628

Die zumutbare Belastung wird nach der **Übersicht in § 33 Abs. 3 EStG** dergestalt berechnet, dass der dort vorgesehene **Prozentsatz** (1% bis 7%) auf die Bemessungsgrundlage angewendet wird.

Diese Bemessungsgrundlage ist für die zumutbare Belastung der **Gesamtbetrag der Einkünfte**. Der Prozentsatz richtet sich nach dem Einkommensteuertarif, der Anzahl der Kinder (für die der Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld nach §§ 62 EStG in Betracht kommt) und der Höhe der Bemessungsgrundlage.

Beispiel nach Übersicht § 33 Abs. 3 EStG

Der ledige Unterhaltsschuldner S hat 2007 einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 15.000 EUR.

Krankheitskosten sind in Höhe von 4.000 EUR entstanden. Hiervon hat die Krankenversicherung 2.500 EUR erstattet.

Lösung

Die abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen betragen:

Krankheitskosten	4.000 EUR
- Erstattungsbetrag	<u>-2.500 EUR</u>
= außergewöhnliche Belastung	1.500 EUR
- zumutbare Belastung (hier 5 % von 15.000 EUR)	<u>- 750 EUR</u>
= abziehbare außergewöhnliche Belastung	750 EUR

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

b) Außergewöhnliche Belastungen für familienrechtliche Aufwendungen

629 Scheidungskosten

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind die Kosten von Ehescheidungsprozessen zwangsläufig im Sinne von § 33 EStG.²³⁴

Ebenso sind die Kosten einer Scheidungsfolgensache im Verbundverfahren im Sinne von §§ 606, 621, 623 ZPO zwangsläufig und somit als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Dies gilt für die Rechts- und Beratungskosten sowie die Gerichtskosten. Hierzu zählen auch die Kosten der Rücknahme der Scheidungsklage.²³⁵

Die Kosten für eine Unterhaltsabänderung nach § 323 ZPO werden im Einzelfall als außergewöhnliche Belastungen angesehen.²³⁶

630 Um **keine außergewöhnliche Belastung** handelt es sich jedoch nach dem Urteil des BFH, wenn die Kosten der vermögensrechtlichen Auseinandersetzung mit einem gerichtlichen Vergleich im Scheidungsverfahren entstehen. Dies gilt auch für alle Regelungen, die außerhalb des Zwangsverbundes durch das Familiengericht oder außergerichtlich getroffen werden,²³⁷ wobei hierunter auch die Kosten für die Aufhebung und Auseinandersetzung einer früher vereinbarten Gütergemeinschaft zu verstehen sind.

Übernimmt ein Ehepartner durch Scheidungsfolgenvereinbarung oder sonstige Vereinbarung die Kosten des anderen Ehepartners, ist dies ebenfalls nicht zwangsläufig, weil § 93a ZPO obligatorisch eine Kostenaufhebung vorsieht.²³⁸

Hat ein Ehepartner die Zustimmung zur Scheidung jedoch von der vorigen Vereinbarung abhängig gemacht, gilt dieser Grundsatz nicht.²³⁹

631 Mediation

Wird das Ergebnis einer Mediation in einem notariellen Vertrag festgehalten und wird die Ehe hiernach geschieden, konnten früher auch die Kosten eines Mediationsverfahrens nach Ansicht der Finanzverwaltung nach § 33 EStG abgezogen werden.²⁴⁰ Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 30.6.2005²⁴¹ nun untersagt.²⁴²

632 **Mittelbare Scheidungskosten** entstehen ebenfalls nicht zwangsläufig und sind daher keine außergewöhnlichen Belastungen.²⁴³

234 BFHE 134, 236; BStBl II 1982, 116.

235 BFHE 168, 39; 134, 286.

236 FG Köln EFG 1989, 233.

237 Vgl. BFHE 210, 306; DStRE 2005, 1453 ff.

238 BFH BStBl II 1992, 795.

239 Zu den sonstigen abzugsfähigen Kosten von Eheschließung und -scheidung siehe auch *Hamdan/Hamdan*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten von Eheschließung und -scheidung, ZFE 2007, 290.

240 Finanzminister Nds. v. 15.9.2000, DStR 2000, S. 1691.

241 BStBl 2006 II, 491 f.

242 Siehe hierzu auch die Verfügung der OFD Hannover vom 11.5.2007, ZKM 2007, 162, wonach ein Erlass vom 22.9.2000 zur Berücksichtigung dieser Kosten ersatzlos aufgehoben wird.

243 Vgl. BFH BStBl II 1986, 745.

Hierbei handelt es sich u.a. um:

- Kosten beim Umzug oder Einrichtung der neuen Wohnung²⁴⁴
- Kosten des Getrenntlebens während des Scheidungsverfahrens²⁴⁵
- Kosten für eine Namensänderung²⁴⁶
- Detektivkosten²⁴⁷
- Kosten eines Zivilprozesses um vermögensrechtliche Ansprüche im Zusammenhang mit der Scheidung²⁴⁸
- Kosten einer Vermögensauseinandersetzung, die auf einen Teilvergleich im Rahmen des Scheidungsverfahrens fallen²⁴⁹
- Kosten eines Schiedsgerichts.²⁵⁰

Sachverständigenkosten

633

Kosten für die Hinzuziehung eines Gutachters zur Feststellung bzw. Höhe eines Ausgleichsanspruchs im Zugewinnausgleichsverfahren bzw. der Ermittlung des Unterhaltseinkommens werden als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Sie dienen der zweckentsprechenden Rechtsverfolgung. Zur Dokumentation der Zwangsläufigkeit sollte ein selbstständiges Beweisverfahren gemäß §§ 485 ff. ZPO, wegen regelmäßiger Erschwerungsgefahr auch ohne Zustimmung des Gegners, in die Wege geleitet werden. Die Kosten hierfür sind dann nach § 93a ZPO als zwangsläufig anzusehen.

Hinweis

634

Für die anwaltliche Beratung ist zu empfehlen, den Mandanten darauf aufmerksam zu machen, dass der Rechnungsbetrag für **anwaltliche Tätigkeit** im Zusammenhang mit der Scheidungsangelegenheit und die **Gutachterkosten** für die Vorbereitung des Zugewinnausgleichsverfahrens und der Ermittlung des Unterhaltseinkommens in der Einkommensteuererklärung unter obigen Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung mit einbezogen werden kann.

Bei der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastungen bleiben Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören oder unter § 4f EStG oder § 9 Abs. 5 EStG fallen, außer Betracht (§ 33 Abs. 2 S. 2 EStG).

Für behinderte Kinder wird alternativ zu § 33 EStG ein Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 EStG zugebilligt. Dieser Freibetrag ist bei der Ermittlung des Unterhaltsbedarfs nach § 1578 Abs. 1 BGB nicht zu berücksichtigen.²⁵¹

c) Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a EStG)

635

Unter die besonderen außergewöhnlichen Belastungen fallen:

- Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG,
- der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG,
- die Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen nach § 33a Abs. 3 EStG.

244 BFHE 116, 24.

245 FG Bremen EFG 1980, 443.

246 FG Nds. EFG 1990, 64.

247 BFHE 114, 90.

248 BFH DStR 1996, 1561.

249 BFH DStR 2005, 1767.

250 BFH BB 1997, 397.

251 OLG Hamm FuR 2007, 435 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

aa) Unterhaltsaufwendungen/Alternative zum Realsplitting

636 Die steuerliche Abzugsmöglichkeit von Unterhaltszahlungen nach § 33a Abs. 1 EStG besteht alternativ zum Realsplitting.

Unter Unterhaltsaufwendungen versteht man typische Unterhaltsaufwendungen d.h. das, was Menschen üblicherweise zum Leben benötigen. Hierunter fallen u.a. Aufwendungen zum Bestreiten des Lebensunterhalts, z.B. für Ernährung, Kleidung und Wohnung.²⁵² Auch die Aufwendungen für eine gehobene Lebensführung gehören hierzu.

Ferner:

- Aufwendungen für die Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen an den geschiedenen Ehepartner
- 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 Partners
- Leistungen für die Unterbringung des Ehepartners im Altenheim, 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
- Aufwendungen zur Durchsetzung der Scheidung im Wege des Unterhaltsvergleichs
- kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen im Zeitpunkt der Zahlung
- Fahrtkosten für erforderliche Besuche bei einer Betreuungs- bzw. Pflegebedürftigkeit

637 Voraussetzungen für den Höchstbetragsabzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Folgende Voraussetzungen müssen 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 oder auf das Kindergeld bestehen.
- Ferner müssen die unterhaltenen Personen bedürftig sein.

638 Unterhaltsberechtigte

Hierunter 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, soweit bei ihm zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel, wie z.B. Sozialhilfe, Arbeitslosenhilfe gekürzt werden. Keine gesetzliche Verpflichtung besteht gegenüber Geschwistern.

639 Kein Freibetrag

Weder der Unterhaltsverpflichtete als Steuerpflichtiger noch eine andere Person darf einen Anspruch auf den Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben (vgl. hierzu weiter unter Rn 649 ff.).

²⁵² BFH BStBl III 1966, 534.

Bedürftigkeit**640**

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.

Eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsberechtigten**641**

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.²⁵³

Hierzu zählen:

- die Teile von Leibrenten, die den Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG übersteigen (der sog. Rentenfreibetrag)
- 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

Höchstbetrag**642**

Unterhaltsaufwendungen sind im Kalenderjahr bis höchstens **7.680 EUR** als Höchstbetrag abzuziehen (§ 33a Abs. 1 S. 1 EStG).

Verminderung des abziehbaren Höchstbetrages**643**

Erhält der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, vermindert sich der Höchstbetrag entsprechend

§ 33a Abs. 1 S. 4 EStG um

- den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 EUR 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 EUR.

Beispiel

Unterhaltsschuldner S zahlt im Kalenderjahr 2007 an seine von ihm getrennt lebende Ehefrau F Unterhalt in Höhe von jährlich 7.680 EUR.

F hat eigene Einkünfte und Bezüge in Höhe von 1.000 EUR.

253 DA – Fam EStG 63.4.2.3 Abs. 1 = Dienstanweisung zur Durchführung des steuerlichen Familienausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Die abziehbare außergewöhnliche Belastung wird bei S wie folgt ermittelt:

Ungekürzter Höchstbetrag	7.680 EUR
Einkünfte und Bezüge der F	1.000 EUR
übersteigen den anrechnungsfreien Betrag von	- 624 EUR
um (= anzurechnende Einkünfte und Bezüge)	- 376 EUR
gekürzter Höchstbetrag	7.304 EUR
abziehbare außergewöhnliche Belastung	7.304 EUR

Anzurechnen sind nur eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, soweit sie auf den Unterhaltszeitraum fallen (§ 33a Abs. 4 S. 2 EStG).

Liegen innerhalb eines Jahres für einige Kalendermonate die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung nicht vor, so ermäßigen sich der Höchstbetrag von 7.680 EUR und der anrechnungsfreie Betrag von 624 EUR um je 1/12 für jeden vollen Kalendermonat (§ 33a Abs. 4 S. 1 EStG).

644 Vereinfachungsgründe

Aus Vereinfachungsgründen sind bei der Feststellung dieser anrechenbaren Bezüge als Kostenpauschale insgesamt 180 EUR im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

645 Vermögen

In der Regel wird ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert, d.h. Verkehrswert von 15.500 EUR als geringfügig angesehen (R 33a.1 Abs. 2 S. 2 EStR 2005).

Ein angemessenes Hausgrundstück i.S.d. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das vom Unterhaltsberechtigten bewohnt wird, bleibt als sog. „Schonvermögen“ außer Betracht (R 33a. Abs. 2 Nr. 2 EStR 2005, H 33a.1, geringes Vermögen, EStH).

646 Zahlungen mit Auslandsbezug

Wird Unterhalt an Personen geleistet, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, können diese nur insoweit abgezogen werden, als sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Hierbei wird allerdings die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung nach inländischen Maßstäben beurteilt (§ 33a Abs. 1 S. 5 EStG; Anhang 2, III, EStH).

647 Mehrere Unterhaltsverpflichtete

Erfüllen mehrere Steuerpflichtige die Voraussetzung für einen Freibetrag nach § 33a Abs. 1 EStG und tragen sie gemeinsam zu dem Unterhalt und/oder einer etwaigen Berufsausbildung derselben Person bei, so wird bei jedem der Teil des sich hieraus ergebenden Betrages abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht (§ 33a Abs. 1 S. 6 EStG).

648 Versteuerung beim Unterhaltsberechtigten

Die Unterhaltsleistungen, die als eine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, sind von den Unterhaltsberechtigten nicht zu versteuern.

bb) Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG**Allgemeines****649**

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 S. 1 EStG) bewirkt (vgl. insb Rn 665 ff.).

Sonderbedarf i.S.d. § 33a Abs. 2 S. 1 EStG**650**

Zur Abgeltung des darüber hinaus gehenden Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes wird jährlich ein Freibetrag von 924 EUR anerkannt (§ 33a Abs. 2 S. 1 EStG).

Voraussetzungen**651**

Folgende Voraussetzungen müssen hierfür erfüllt sein:

- Das Kind muss sich in Berufsausbildung befinden.
- Es muss auswärtig untergebracht sein, d.h. außerhalb des Haushalts der Eltern wohnen und
- das Kind muss volljährig sein, d.h. das 18. Lebensjahr vollendet haben.
- Ferner muss für das Kind ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld bestehen.

Minderung des Freibetrages**652**

Der Freibetrag vermindert sich um

- eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, soweit diese einen anrechnungsfreien Betrag in Höhe von **1.848 EUR** 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 EUR.

Hinweis

Die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind bei der Ermittlung der anrechenbaren Einkünfte nach § 33a Abs. 2 S. 2 EStG von den Einkünften abzuziehen.²⁵⁴

653

Wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nur für einen Teil des Kalenderjahres vorliegen, werden sowohl der Freibetrag in Höhe von 924 EUR als auch der anrechenbare Betrag in Höhe von 1.848 EUR für jeden vollen Kalendermonat, für den die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, um je 1/12 ermäßigt (§ 33a Abs. 4 EStG). Eigene Einkünfte und Bezüge eines Kindes, die auf die Kalendermonate entfallen, für die kein Freibetrag gewährt wird, vermindern nicht den ermäßigten Freibetrag (§ 33 Abs. 4 S. 2 EStG).

654

254 BMF-Schreiben v. 18.11.2005, BStBl I 2005, 1027.

XV. Zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG

1. Überblick zum zu versteuernden Einkommen

655 Das **zu versteuernde Einkommen** ergibt sich aus dem Einkommen, vermindert um die Freibeträge für Kinder und den Härteausgleich.

- 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 i.S.d. § 22 EStG
- = Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG
- Altersentlastungsbetrag nach § 24a 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 bis 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**

Wenn die Freibeträge günstiger sind als das Kindergeld, werden im Rahmen der Veranlagung die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen und das gezahlte Kindergeld wie auch die gezahlten Altersvorsorgezulagen der tariflichen Einkommensteuer hinzu gerechnet (§ 2 Abs. 6 S. 3 EStG).

2. Freibeträge für Kinder/Kindergeld/Günstigerprüfung/

a) Freibeträge für Kinder

656 Zu den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG gehören:

- der Kinderfreibetrag und
- der Betreuungsfreibetrag.

Die Gewährung der Freibeträge hängt davon ab, dass ein Kind nach § 32 Abs. 3, 4, 5 oder 6 EStG zu berücksichtigen ist.

657 Definition Kind

Kinder i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG sind:

- im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder und
- Pflegekinder.

658 Hinweis

Ab dem Veranlagungszeitraum 1994 kommt es nicht mehr darauf an, dass das Kind unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Eine Berücksichtigung von Kindern ist abhängig von deren Alter, wobei ab 18 Jahren noch weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Es werden **fünf Gruppen von Kindern** nach dem Einkommensteuergesetz unterschieden: **659**

- Kinder unter 18 Jahren (§ 32 Abs. 3 EStG)
- Kinder von 18 bis 25 Jahren (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 EStG)

Hinweis

Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 ist die Altersgrenze von zuvor 26 Jahren auf die Vollendung des 25. Lebensjahres gesenkt worden!

- Kinder von 18 bis 20 Jahren (§ 32 Abs. 4 Nr. 1 EStG)
- Behinderte Kinder (§ 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG)

Hinweis

Auch hier ist ab dem Veranlagungszeitraum 2007 die Altersgrenze auf die Vollendung des 25. Lebensjahres gesenkt worden.

- Kinder über 21 bzw. über 25 Jahre (§ 32 Abs. 5 EStG)

Hinweis

Auch hier gilt die Absenkung der Altersgrenze ab dem Veranlagungszeitraum 2007 von zuvor 27 Jahren auf die Vollendung des 25. Lebensjahres

Höhe des Kinderfreibetrages **660**

Der Kinderfreibetrag beträgt seit 2002 für jedes zu berücksichtigende Kind des einzelnen Steuerpflichtigen **1.824 EUR** jährlich bzw. bei zusammen veranlagten Eltern **3.648 EUR** jährlich (§ 32 Abs. 6 S. 1, 2 EStG).

Hinweis

An den doppelten Freibetrag wird nach der Unterhaltsreform der Mindestunterhalt nach § 1612 BGB in Höhe von zurzeit jährlich 3.648 EUR geknüpft.²⁵⁵ Der Betrag von 3.648 EUR wird oft auch als voller Kinderfreibetrag und der Betrag in Höhe von 1.824 EUR als halber Kinderfreibetrag bezeichnet.

661

Zwölfteilung **662**

Es ist eine Zwölfteilung vorzunehmen, wenn das Kind nicht das gesamte Jahr über zu berücksichtigen ist (§ 32 Abs. 6 S. 5 EStG).

Eigene Einkünfte des Kindes **663**

Kinder über 18 Jahren und behinderte Kinder über 19 Jahren werden nur berücksichtigt, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge **weniger als 7.680 EUR** im Kalenderjahr betragen (§ 32 Abs. 4 S. 2 und Abs. 5 S. 3 EStG).

Auslandskinder **664**

Kinderfreibeträge werden ab dem Veranlagungszeitraum 1994 auch für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder, sog. Auslandskinder gewährt. Voraussetzung

255 Vgl. hierzu *Soyka*, Auswirkungen der Unterhaltsreform auf den Kindesunterhalt, FuR 2008, 157 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

ist hier lediglich, dass der Steuerpflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.²⁵⁶ Je nach Land wird der Freibetrag in voller Höhe, zu $\frac{3}{4}$ oder $\frac{1}{2}$ bzw. $\frac{1}{4}$ zu ermäßigen sein.

b) Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

665 Neben dem Kinderfreibetrag in Höhe von jährlich 1.824 EUR kann ab dem Veranlagungszeitraum 2002 jährlich ein Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in Höhe von **1.080 EUR** in Anspruch genommen werden (§ 32 Abs. 6 S. 1 EStG). Dieser Betrag verdoppelt sich bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden auf **2.160 EUR** (§ 32 Abs. 6 S. 2 EStG).

Voraussetzung ist, dass das Kind zu beiden Ehegatten in einem Verwandtschaftsverhältnis steht.

Der Betreuungsfreibetrag ist – wie der Kinderfreibetrag – ein Jahresbetrag und ermäßigt sich um je $\frac{1}{12}$ um jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für den Freibetrag nicht vorliegen (§ 32 Abs. 6 S. 5 EStG).

666 *Hinweis*

Der Aufwand eines Steuerpflichtigen für ein Kind wird mit dem Betreuungsfreibetrag abgegolten. Es kommt nicht auf die tatsächlich entstandenen Aufwendungen an. Weiterhin soll nach dem Regierungsentwurf des BMF zum Jahressteuergesetz 2009 eine Gewährung der Zulage weiterhin für Kinder bis zum 27. Lebensjahr erfolgen. § 9 Abs. 5 S. 1 EigZulG knüpft generell an § 32 Abs. 6 EStG an. Die Absenkung der Altersgrenze für Kinder auf das 25. Lebensjahr, wie es das Steueränderungsgesetz 2007 für § 32 Abs. 6 EStG vorsieht, bleibt danach unberücksichtigt.

c) Kindergeld/Günstigerprüfung

667 Kindergeld und Kinder- und Betreuungsfreibetrag können nicht zusammen, sondern nur **alternativ** in Anspruch genommen werden.

668 Höhe des Kindergeldes

Das Kindergeld (§ 66 Abs. 1 EStG) beträgt seit dem 1.1.2002 monatlich bei zu berücksichtigenden Kindern

- für das erste, zweite und dritte Kind jeweils 154 EUR
- für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 159 EUR.

669 Günstigerprüfung von Amts wegen

Das Finanzamt prüft im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer, ob der Freibetrag und der Betreuungsfreibetrag günstiger sind als das für das Kalenderjahr gezahlte Kindergeld. Dies ist die sog. Günstigerprüfung. Von Amts wegen wird also die günstigere Lösung für den Steuerpflichtigen berücksichtigt.

²⁵⁶ Vgl. zur Ländergruppeneinteilung Schreiben des BMF v. 17.11.2003, BStBl I 2003, 637 ff. und Schreiben v. 9.2.2005, BStBl I 2005, 369.

Rechtsfolge

670

Werden der Kinderfreibetrag und der Betreuungsfreibetrag abgezogen, wird das erhaltene Kindergeld mit der Steuerermäßigung verrechnet, indem die tarifliche Einkommensteuer um den entsprechenden Betrag erhöht wird (§ 2 Abs. 6 S. 3 EStG).

Der Kinderfreibetrag wirkt sich nach wie vor auf die Höhe des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer aus.

Beispiel

Die Eheleute M und F haben 2007 ein zu versteuerndes Einkommen ohne Freibeträge für Kinder in Höhe von 65.000 EUR bezogen. Für die minderjährige Tochter T haben sie **1.848 EUR** Kindergeld erhalten.

Die Einkommensteuer lt. Splittingtabelle beträgt 13.240 EUR

Lösung

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

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

Hinweis

671

Die Angaben sind in Zeile fünf der Anlage „Kind“ zur Einkommensteuererklärung 2007 zu machen. Sie dienen der Günstigerprüfung.

Damit der Arbeitgeber die Abzugsbeträge richtig berechnen kann, werden auf der Lohnsteuerkarte die Zahl der Kinder und der jeweilige Kinderfreibetrag bescheinigt.

3. Härteausgleich, § 46 Abs. 3, 4 EStG, § 70 EStDV

Hier sind zwei Grundfälle zu unterscheiden, und zwar

672

- der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG und
- der Härteausgleich nach § 46 Abs. 4 EStG i.V.m. § 70 EStDV.

Danach gilt:

Betragen die Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren, abzüglich der darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 EStG und § 24a EStG insgesamt nicht mehr als 410 EUR, so wird der Härteausgleich in Höhe der Nebeneinkünfte vom Einkommen abgezogen (§ 46 Abs. 3 S. 1 EStG).

Hinweis

673

Daraus ergibt sich, dass der Abzugsbetrag 1 EUR bis 410 EUR betragen kann. Dies gilt auch bei zusammen veranlagten Ehepartnern. Die Freigrenze von 410 EUR ist veranlagungsbezogen, d.h. sie erhöht sich nicht bei der Zusammenveranlagung und steht auch bei getrennter sowie bei der gesonderten Veranlagung jedem Ehegatten zu.

XVI. Einkommensteuerfestsetzung

1. Überblick über die Ermittlung der Einkommensteuerschuld

674 Im Einkommensteuergesetz wird **tarifliche und festzusetzende 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 Steuersatzbegrenzung sich ergebenden Steuersatz
- 2 + Steuer aufgrund der Berechnung nach den §§ 34, 34b EStG
- 3 = **tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1, 5 EStG)**
- 4 - Entlastungsbetrag nach § 32c EStG
- 5 + Minderungsbetrag nach Punkt 11 Ziffer 2 des Schlussprotokolls zu Art. 23 DBA Belgien in der durch Art. 2 des Zusatzabkommens vom 5.11.2002 geänderten Fassung (BGBl 2003, II 1615)
- 6 - ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG
- 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
- 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)**

675 *Hinweis*

Der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG ist ab 2007 von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen (§ 32c Abs. 1 EStG).

2. Einkommensteuertarif

a) Grundtarif (Grundtabelle)

676 Die Grundtabelle, also der Grundtarif, wird angewendet bei:

- ledigen Steuerpflichtigen
- verwitweten Steuerpflichtigen, wenn nicht ausnahmsweise der Splittingtarif zur Anwendung gelangt (§ 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG).
- geschiedenen Steuerpflichtigen, wenn nicht ausnahmsweise der Splittingtarif anzuwenden ist
- Ehegatten, die getrennt veranlagt werden (§ 26a EStG)

- Ehegatten, die die besondere Veranlagung wählen, es sei denn, der Ehegatte war zu Beginn des Veranlagungszeitraumes verwitwet und ausnahmsweise nach dem Splittingtarif zu besteuern (§ 26c Abs. 2 EStG).

Hinweis

677

Der Grundtarif ab 2007 ändert sich durch die sog. „Reichensteuer“.

Es gelten ab 2007 daher 5 statt bisher 4 Tarifzonen wie folgt:

Zone	zu versteuerndes Einkommen	tarifliche ESt 2007
1. Nullzone	bis zu 7.664 EUR (Grundfreibetrag)	0 EUR
2. untere Progressionszone	von 7.665 EUR bis 12.739 EUR	linear ansteigender Grenzsteuersatz von 15 % (Eingangssatz) auf 25 %
3. obere Progressionszone	von 12.740 EUR bis 52.151 EUR	linear ansteigender Grenzsteuersatz von 25 % auf 42 %
4. untere Proportionalzone	von 52.152 EUR bis 250.000 EUR	konstanter Spitzensatz von 42 % minus 7.914 EUR
5. obere Proportionalzone	von 250.001 EUR	konstanter Spitzensatz von 45 % minus 15.414 EUR

Hinweis

678

Der Steuerbetrag ist – im Gegensatz zum Unterhaltsbetrag – nicht auf den nächsten Euro-Betrag auf-, sondern abzurunden (§ 32a Abs. 1 S. 6 EStG)!

b) Splittingverfahren (Splittingtabelle)

Die Splittingtabelle wird angewendet bei:

679

- 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 und mit seinem neuen Partner die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung erfüllt (§ 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG)

Hinweis

680

Die tarifliche Einkommensteuer beträgt nach dem Splittingtarif das Zweifache des Steuerbetrages, der sich für die Hälfte des abgerundeten zu versteuernden Einkommens bei Anwendung des Grundtarifs ergibt (§ 32a Abs. 5 EStG).

3. Progressionsvorbehalt, § 32b EStG

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehalts wird seit 1982 nach § 32b EStG versucht, dass Steuerpflichtige, die bestimmte steuerfreie Einnahmen erzielen, nicht besser

681

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

gestellt werden als diejenigen Steuerpflichtigen, die nur steuerpflichtige Einnahmen beziehen.

Bei den steuerfreien Einnahmen handelt es sich z.B. um Einnahmen wie Arbeitslosengeld, Krankengeld und Mutterschaftsgeld oder das ab 2007 eingeführte Elterngeld.

682 Besonderer Steuersatz

Auf das zu versteuernde Einkommen wird ein besonderer Steuersatz angewendet.

Es ist der Steuersatz, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer einbezogen werden:

- im Fall des § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG die Summe der bezogenen Sozialleistungen nach Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrages, soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit abziehbar ist
- im Fall des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG die dort bezeichneten Einkünfte, ausgenommen die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte (z.B. bestimmte ausländische Einkünfte)
- im Fall des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bestimmte steuerfreie ausländische Einkünfte.²⁵⁷

4. Steuerermäßigungen

a) Begrenzung des Tarifs bei Gewinneinkünften, § 32c EStG

683 Von der „Reichensteuer“ ausgenommen werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit, d.h. Gewinneinkünfte, weil diese nach Ansicht des Gesetzgebers mit einem spezifischen unternehmerischen Risiko behaftet sind.

Aus diesem Grund ist auch für diese Gewinneinkünfte, allerdings **nur für den Veranlagungszeitraum 2007** ein Entlastungsbetrag eingeführt worden (§ 32c EStG i.V.m. § 52 Abs. 44 EStG).

b) Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, § 35 Abs. 1 EStG

684 Weitere Entlastungen ergeben sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb seit dem Veranlagungszeitraum 2001 (§ 35 Abs. 1 EStG).

Danach vermindert sich die tarifliche Einkommensteuer um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f (Baukindergeld) und 34g EStG (Parteispenden u.ä.) um das **3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrages** des Erhebungszeitraumes, jedoch nur insoweit, als diese anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (vgl. Formel nach § 35 Abs. 1 S. 2 EStG).

²⁵⁷ Vgl. zur Steuerberechnung beim Zusammentreffen von Tarifiermäßigung und Progressionsvorbehalt: BFH vom 17.1.2008, VI R 44/07, www.bundesfinanzhof.de.

5. Steuerermäßigungen im Rahmen des Haushalts

a) Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis, § 35a EStG

Auf Antrag ermäßigt sich auch für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt werden, die tarifliche Einkommensteuer, vermindert jedoch um die sonstigen Steuerermäßigungen. **685**

Definition haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis **686**

Ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis besteht, wenn eine haushaltsnahe Tätigkeit ausgeübt wird.

Hierzu gehören z.B.

- Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt,
- Reinigung der Wohnung,
- Gartenpflege
- sowie Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen.

Höhe der Ermäßigung **687**

Die Ermäßigung beträgt:

- **10 % der Aufwendungen** des Steuerpflichtigen, **höchstens 510 EUR**, bei einer geringfügigen Beschäftigung i.S.d. § 8a SGB IV in einem Privathaushalt
- **12 % der Aufwendungen** des Steuerpflichtigen, **höchstens 2.400 EUR** bei anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, für die aufgrund der Beschäftigungsverhältnisse Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung entrichtet werden und die keine geringfügige Beschäftigung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV darstellen.

b) Haushaltsnahe Dienstleistungen

Definition haushaltsnahe Dienstleistungen **688**

Um haushaltsnahe Dienstleistungen handelt es sich, wenn in einem inländischen Haushalt von dem Steuerpflichtigen entsprechende Leistungen erbracht werden.

Hierzu gehören nach § 35a Abs. 2 EStG alle Tätigkeiten, die auch Gegenstand eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses i.S.v. § 35a Abs. 1 EStG sein können.

Hinweis **689**

Diese Tätigkeiten dürfen jedoch nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbracht werden.

Hierunter fallen z.B.

- Dienstleistungsagenturen,
- selbstständige Fensterputzer,
- Pflegedienste,
- Gartenpflegearbeiten durch einen selbstständigen Gärtner,
- Schönheitsreparaturen oder kleine Ausbesserungsarbeiten.

Voraussetzung für die Ermäßigung **690**

Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung durch Beleg des Kreditinstituts nachweist (§ 35a Abs. 2 S. 5 EStG).

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

691 Höhe der Ermäßigung

Die Steuerermäßigung beträgt auf Antrag **20 % der Aufwendungen** des Steuerpflichtigen, **höchstens 600 EUR**.

692 Handwerkerleistungen

Hinweis

Ab dem Veranlagungszeitraum 2006 ist § 35a EStG geändert worden. Die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen ist nunmehr nicht mehr davon abhängig, ob diese Leistungen für gewöhnlich von Mitgliedern des Haushalts erledigt werden. Vielmehr sind auch alle Handwerkerleistungen begünstigt, die nur durch einen Fachmann erledigt werden können. Begünstigt ist der Arbeitslohn einschließlich der Umsatzsteuer. Nicht unter die Begünstigung fallen die Materialkosten.

693 Zu den Handwerkerleistungen gehören z.B.

- Streichen und Tapezieren der Innenwände
- Modernisierung eines Badezimmers
- Beseitigung kleinerer Schäden
- Erneuerungen von Fenstern und Türen
- Erneuerung von Heizungsanlagen
- Garten- und Wegebauarbeiten.

Höhe der Ermäßigung

Die Steuerermäßigung beträgt auf Antrag **20 % der Aufwendungen** des Steuerpflichtigen, **höchstens 600 EUR**.

6. Außerordentliche Einkünfte und ihre Steuerermäßigung nach § 34 EStG, insb. Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Betriebsvermögen

694 *Unterhaltsrelevanz*

Über das In-Prinzip beeinflusst die zu entrichtende Steuer das Unterhaltseinkommen. Bestimmte außerordentliche Einkünfte, wie beispielsweise Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen, unterliegen einer privilegierenden Steuerregelung.

695 Nach der gesetzlichen Regelung des § 34 EStG werden in dessen Abs. 2 enumerativ die **Anwendungsfälle** genannt:

- **Veräußerungsgewinne** i.S.d. §§ 14, 14a Abs. 1 EStG, der §§ 16 und 18 Abs. 3 EStG mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40b i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind,
- **Entschädigungen** i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG,
- **Nutzungsvergütungen und Zinsen** i.S.d. § 24 Nr. 3 EStG, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden,
- **Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten**; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasst,
- **Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen** i.S.d. § 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Die Ausgestaltung im § 34 EStG ist bei der Lektüre schlecht nachvollziehbar, so dass die Arbeitsweise des § 34 Abs. 1 EStG sogleich an einem Beispiel erläutert werden soll:

Beispiel nach EStH, H 34.2, Beispiel 2: Berechnung der Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 EStG bei negativ verbleibendem zu versteuernden Einkommen

Der Steuerpflichtige M, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat und seine Ehefrau F werden zusammenveranlagt. Die Voraussetzungen der §§ 34 Abs. 3, 16 Abs. 4, 3 Nr. 40 EStG (Veräußerungsgewinn) liegen vor. Es sind die jeweiligen Einkünfte und Sonderausgaben anzusetzen:

Lösung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, laufender Gewinn	+ 5.350 EUR
Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG	+ <u>225.000 EUR</u>
	+ 230.350 EUR
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- <u>45.000 EUR</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	+ 185.350 EUR
Sonderausgaben	- <u>3.200 EUR</u>
Einkommen	+ 182.150 EUR
zu versteuerndes Einkommen	+ 182.150 EUR
Höhe der Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 EStG, die nach § 34 Abs. 1 EStG besteuert werden können; maximal aber bis zur Höhe des zu versteuernden Einkommens	+ 182.150 EUR
zu versteuerndes Einkommen	+ 182.150 EUR
abzüglich Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 EStG	- 185.350 EUR
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen	- 3.200 EUR
damit ist das insgesamt zu versteuernde Einkom- men in Höhe von 182.150 EUR gemäß § 34 EStG tarifbegünstigt.	
1/5 des zu versteuernden Einkommens nach § 34 Abs. 1 S. 3 EStG	36.430 EUR
darauf entfallender Steuerbetrag laut Splitting- tabelle	4.740 EUR
diesen Steuerbetrag multipliziert mit Faktor 5 tarifliche Einkommensteuer ausschließlich für den Veräußerungsgewinn	23.700 EUR
	23.700 EUR

Das Beispiel ist Ausdruck und Verdeutlichung für die Aufteilung des Veräußerungs-
gewinns nach der 1/5 Regelung des § 34 Abs. 1 EStG.

696

Zudem gibt es eine teilweise Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG für 40 % des Veräuße-
rungsgewinns.

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 Millionen EUR nicht über-
steigen und
- der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversiche-
rungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Der ermäßigte Steuersatz beträgt dann 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich
ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Ein-
kommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften zu bemes-
sen wäre, mindestens jedoch 16 %, § 34 Abs. 2 EStG.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

7. Steuerentrichtung

697 Wird die Einkommensteuer festgesetzt, sind die vorher geleisteten Beträge anzurechnen.

Zu diesen anrechenbaren Steuern gehören nach § 36 Abs. 2 EStG:

- Einkommensteuervorauszahlungen nach § 37 EStG und
- die durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuern

698 *Hinweis*

Hierzu gehören auch die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer als sog. Quellensteuern. Lohn- und Kapitalertragsteuer stellen nämlich lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer dar.²⁵⁸

699 **Fälligkeit**

Wenn sich eine Nachzahlung ergibt, ist dieser Betrag nach § 36 Abs. 4 S. 1 EStG

- sofort zu zahlen, soweit er den fällig gewordenen, aber noch nicht entrichteten Vorauszahlungen entspricht
- innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides als Abschlusszahlung, wenn die erste Voraussetzung nicht vorliegt.

XVII. Zuschlagsteuern

700 Als Zuschlagsteuern i.S.d. § 51a EStG werden die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag erhoben.

1. Kirchensteuer

701 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.

702 *Hinweis*

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

2. Solidaritätszuschlag

703 Zur Einkommensteuer wird ab dem 1.1.1995 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).

²⁵⁸ *Perleberg-Köbel*, Die Rolle des Lohnsteuerabzugs und Körperschaftsteueranrechnungsverfahren bei der Anwendung des sog. „In-Prinzips“ im Unterhaltsrecht, FuR 2005, 307.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer ist dies die festzusetzende Einkommensteuer, wenn der Steuerpflichtige keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhält. Ist dies jedoch der Fall, so ist die tarifliche Einkommensteuer Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

Eine Erhebung erfolgt nur, wenn die Bemessungsgrundlage bei Anwendung der Grundtabelle **mehr als 972 EUR** und bei Anwendung der Splittingtabelle mehr als **1.944 EUR** (§ 3 Abs. 3 SolZG) beträgt.

XVIII. Lohnsteuer

Die Einkommensteuer wird bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) durch Abzug vom Arbeitslohn in einem Steuerabzugsverfahren/Quellensteuer erhoben. **704**

Hierbei handelt es sich **nicht** um eine eigene Steuerart, sondern lediglich um eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer, wobei der Arbeitgeber für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer vom Arbeitslohn an der Quelle einzubehalten hat (§ 38 Abs. 3 EStG).

Diese Einbehaltung erfolgt unabhängig von dem Umstand, ob der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird oder nicht.

Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer werden für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs in Steuerklassen eingereiht (§ 38b EStG).

Nach § 38b S. 3 EStG gelten als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig die Personen, die die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 1 oder 2 oder 1a EStG erfüllen.

1. Lohnsteuerklassen

Der Steuerabzug erfolgt nach Maßgabe der Steuerkarte, auf der u.a. die Steuerklasse eingetragen wird. **705**

Folgende Steuerklassen kommen nach § 38b EStG in Betracht:

- (1.) In die **Steuerklasse I** gehören Arbeitnehmer, die
 - a) ledig sind;
 - b) verheiratet, verwitwet oder geschieden sind und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklasse III oder IV nicht erfüllt sind;
- (2.) in die **Steuerklasse II** gehören die unter Nummer 1 bezeichneten Arbeitnehmer, wenn bei ihnen der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) zu berücksichtigen ist;
- (3.) in die **Steuerklasse III** gehören Arbeitnehmer,
 - a) die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und
 - aa) der Ehegatte des Arbeitnehmers keinen Arbeitslohn bezieht oder
 - bb) der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in die Steuerklasse V eingereiht wird,
 - b) die verwitwet sind, wenn sie und ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben, für das Kalenderjahr, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist,

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

- c) deren Ehe aufgelöst worden ist, wenn
- aa) im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und
 - bb) der andere Ehegatte wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, für das Kalenderjahr, in dem die Ehe aufgelöst worden ist;
- (4.) in die **Steuerklasse IV** gehören Arbeitnehmer, die verheiratet sind, wenn beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und der Ehegatte des Arbeitnehmers ebenfalls Arbeitslohn bezieht;
- (5.) in die **Steuerklasse V** gehören die unter Nummer 4 bezeichneten Arbeitnehmer, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers auf Antrag beider Ehegatten in der Steuerklasse III eingereiht wird;
- (6.) die **Steuerklasse VI** gilt bei Arbeitnehmern, die nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn beziehen, für die Einbehaltung der Lohnsteuer vom Arbeitslohn aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis.

2. Lohnsteuertabellen

706 Auf der Grundlage der Einkommensteuertabellen werden die Lohnsteuertabellen erstellt.

Hier sind die für die einzelnen Steuerklassen in Betracht kommenden Lohnsteuerbeträge ausgewiesen.

Es gibt zwei unterschiedliche Lohnsteuertabellen. Dies resultiert aus der Kürzung der Vorsorgepauschale bei Arbeitnehmern, die keine Beiträge zur Sozialversicherung leisten, wie z.B. Beamte.

Es gibt somit

- eine allgemeine Lohnsteuertabelle (Tabelle A)
- eine besondere Lohnsteuertabelle (Tabelle B)

Für die einzelnen Steuerklassen sind folgende Beträge in die Lohnsteuertabelle 2007 und 2008 eingearbeitet worden:

Steuerklassen	I	II	III	IV	V
Grundfreibetrag § 38a EStG	7.664	7.664	15.328	7.664	0
Arbeitnehmer-Pauschbetrag § 9a EStG	920	920	920	920	920
Sonderausgaben-Pauschbetrag § 10c Abs. 1 EStG	36	36	72	36	0
Vorsorgepauschale § 10c EStG	ja	ja	ja	ja	nein
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende § 24b EStG	0	1.308	0	0	0

707 Hinweis

Der Kinderfreibetrag wird seit 1996 lediglich noch bei der Berechnung des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer berücksichtigt. Obwohl für den Kinderfreibetrag das Monatsprinzip gilt, bleiben die Eintragungen der Kinderfreibetragszähler auf der Lohnsteuerkarte stets bis zum Ende des Kalenderjahres gültig.

Beim Solidaritätszuschlag und bei der Kirchensteuer gilt nach wie vor das Jahresprinzip. **708**

Ohne Eintragung auf der Lohnsteuertabelle sind vom Arbeitgeber nach § 39b Abs. 2 S. 2 EStG zu berücksichtigen:

- Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)

sowie

- der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

Der Arbeitgeber hat ferner den Arbeitslohn nach Maßgabe der Eintragung auf der Lohnsteuerkarte um einen etwaigen Freibetrag nach § 39a Abs. 1 EStG zu vermindern oder um einen etwaigen Hinzuziehungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 EStG zu erhöhen. Dies ergibt sich aus § 39b Abs. 2 S. 3 EStG.

3. Lohnsteuerkarte

Vor Beginn des Kalenderjahres oder vor Beginn eines Dienstverhältnisses muss der Arbeitnehmer bei der zuständigen Gemeinde die Ausstellung einer Lohnsteuerkarte beantragen, wenn die Lohnsteuerkarte nicht im Rahmen des allgemeinen Ausstellungsverfahrens zugeht. **709**

Die Gemeinde ist nach § 39 Abs. 2 EStG für die Ausstellung zuständig.

Nach § 39 Abs. 1 EStG sind die Lohnsteuerkarten nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, wobei die Muster der Bundesminister für Finanzen nach § 51 Abs. 4 Nr. 1 EStG bestimmen kann.

Handelt es sich um unverheiratete Arbeitnehmer oder bei verheirateten Arbeitnehmern um solche, deren Ehegatten nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind oder von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, ist die Gemeinde für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte 2008 örtlich zuständig, in deren Bezirk der Arbeitnehmer ab dem 20.9.2007 seine Hauptwohnung hatte. Ist ein Arbeitnehmer nicht gemeldet, so ist die Lohnsteuerkarte 2008 von der Gemeinde auszustellen, in deren Bezirk der Arbeitnehmer am 20.9.2007 seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Sind Arbeitnehmer verheiratet und die Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig und nicht dauernd getrennt lebend, so ist die Gemeinde für die Ausstellung der Lohnsteuerkarte 2008 örtlich zuständig, in deren Bezirk die Ehegatten am 20.9.2007 für eine gemeinsame Wohnung bzw. bei mehreren Wohnungen für eine gemeinsame Hauptwohnung gemeldet sind.

Auf der Lohnsteuerkarte hat die Gemeinde die Steuerklasse und die Zahl der Kinderfreibeträge einzutragen, wobei für den vollen Kinderfreibetrag grundsätzlich der Zähler 1 und für einen halben Kinderfreibetrag der Zähler 0,5 angesetzt wird.

Dem Arbeitnehmer wird nach § 39a EStG die Möglichkeit eingeräumt, im Lohnsteuerermäßigungsverfahren einen Freibetrag eintragen zu lassen, wobei folgende Ermäßigungsgründe unterschieden werden müssen: **710**

- Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene, die von der Gemeinde von Amts wegen zu berücksichtigen sind (§ 39a Abs. 2 S. 1 EStG).
- Beschränkt eintragungsfähige Beträge nach § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 und 8 EStG (§ 39a Abs. 2 S. 4 EStG).

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Diese beschränkt eintragungsfähigen Beträge sind:

- Werbungskosten, soweit der Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 EUR überschritten ist
- **Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, d.h. Unterhaltsleistungen an bestimmte Ehepartner**, Nr. 1a (Renten und dauernde Lasten), Nr. 4 (gezahlte Kirchensteuer), Nr. 5 (privat veranlasste Kinderbetreuungskosten), Nr. 7 (Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung), Nr. 8 (privat veranlasste Kinderbetreuungskosten), Nr. 9 (Schulgeld) und Spenden nach § 10b EStG, und zwar soweit sie den Sonderausgabenpauschbetrag, § 10c EStG, von 36 EUR/72 EUR übersteigen.
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG
- außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG

711 Ausblick 2009

Ab 2011 soll der automatische Abruf elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale eingeführt werden. Zur Vorbereitung haben die Gemeinden auf den Lohnsteuerkarten 2009 und 2010 die Identifikationsnummern aufzubringen.

712 *Hinweis*

Wird dem Arbeitgeber keine Lohnsteuerkarte vorgelegt, hat dieser die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln (§ 39c Abs. 1 S. 2 EStG).

Nach einem Regierungsentwurf des BMF zum Jahressteuergesetz 2009 soll ab 2010 für Doppelverdiener- Ehepaare ein sog. „**optionales Faktorverfahren**“ eingeführt werden. Ehepaare sollen dann nicht nur die Kombination der Steuerklasse III und V wählen können, sondern gemeinsam nach Steuerklasse IV besteuert werden. Durch die gemeinsame Besteuerung soll der Splitting- Vorteil auf beide Ehepartner verteilt werden.

4. Lohnsteuerklassen im Familienrecht

a) Generelles

713 Bis zum 30.11. des Kalenderjahres besteht nach § 39a Abs. 2 S. 2 bis 4 EStG die Möglichkeit, einen vom Arbeitslohn abzuziehenden Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eintragen zu lassen. Hierbei muss die Summe der Beträge, die einen Freibetrag begründen, 1600 EUR ausmachen. Diese wird auf die der Antragstellung folgenden Monate des Kalenderjahres gleichmäßig verteilt. Erfolgt die Antragstellung im Januar, wird auch der Monat Januar bereits mit berücksichtigt.

714 *Hinweis*

Steuerklassen sind grundsätzlich unabhängig vom Scheidungszeitpunkt zu Beginn des auf die Trennung folgenden Jahres zu ändern.

Es kommt allein auf das Getrenntleben oder Zusammenleben bei Beginn des Veranlagungszeitraumes für die Steuerklassenwahl an (§ 39 Abs. 3 EStG).

Leben Ehepartner getrennt, sind nur noch die Steuerklassen I oder II zulässig.

Ein einvernehmlicher Wechsel ist jedoch auch schon im Trennungsjahr möglich.

715

Mit dem Scheitern der Ehe ist von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen.²⁵⁹

Wird kein Trennungsunterhalt gezahlt, besteht z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.

Jeder Ehepartner hat vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.²⁶⁰

Hieraus folgt ein Anspruch auf Zustimmung des Wechsels der Steuerklasse bereits im Trennungsjahr.

b) Eintrag des Steuerfreibetrages – unterhaltsrechtliche Obliegenheit?

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 in der Lohnsteuerklasse eingetragen wird.

716

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 Unterhaltszahlende 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.²⁶¹ Erfolgt dies nicht, können dem Unterhaltspflichtigen fiktive Einkünfte zuzuordnen sein. Hieraus folgt generell auch die Verpflichtung, Steuervorteile wahrzunehmen.²⁶²

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?²⁶³

In Hinblick auf die genannte Rechtsprechung kann nur die unverzügliche Eintragung eines Freibetrages in Betracht kommen.

259 BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

260 BGH FamRZ 2007, 1799 ff.

261 Wendt/Staudigl, a.a.O., § 1 Rn 9.

262 BGH FamRZ 1998, 953, 954; 2007, 793, 797.

263 Vgl. zum Meinungsstreit Müller, Der Steuerfreibetrag – unterhaltsrechtliche Obliegenheit, FuR 2007, 97 ff.

XVIV. Einkommensteuer im Familienrecht

1. In-Prinzip

717 Die Einkommensteuer stellt im Rahmen der Leistungsfähigkeit einen Abzugsposten dar.²⁶⁴

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH sind Steuern und Abgaben grundsätzlich jeweils in der tatsächlich entrichteten Höhe abzusetzen und spätere Veränderungen, z.B. wegen Abweichung der Veranlagung zur Einkommensteuer, von der Vorauszahlung erst zu berücksichtigen, wenn diese Veränderungen tatsächlich eingetreten sind.²⁶⁵

Hierbei geht der BGH vom sog. „In-Prinzip“ aus.

Mit diesem Terminus wird im Familienrecht allgemein das Zu- und Abflussprinzip umschrieben.

Bei der Berechnung des Nettoeinkommens wird als Abzugsposten die tatsächliche Einkommensteuerzahlung, Vorauszahlung und Nachzahlung als Einkommensminderung nur in dem Kalenderjahr berücksichtigt, in dem diese tatsächlich geleistet werden.²⁶⁶

2. Für-Prinzip

718 Im Gegensatz hierzu geht das „Für-Prinzip“²⁶⁷ nach den veranlagten Steuern des Finanzamtes aus. Steuerliche Zahlungszuflüsse und Zahlungsabflüsse werden für den Zeitpunkt berücksichtigt, **für** den sie geleistet werden.

3. Zu berücksichtigende Steuer

719 Zu den Steuerzahlungen gehören auch die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer.

Diese stellen lediglich besondere Erhebungsformen der Einkommensteuer dar s.o.

Die im Veranlagungszeitraum geleisteten Zahlungen werden daher ebenso wie Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigt.²⁶⁸

4. Fiktive Steuerberechnung in der Rechtsprechung

720 Der BGH hat nicht immer konsequent das In-Prinzip angewendet. So hat er eine fiktive Steuerberechnung in einem Fall zugunsten des Unterhaltsschuldners zugelassen, in dem dieser erhebliche Verluste aus einem **Bauherrenmodell** ausgewiesen hatte.²⁶⁹ Die fiktive Steuerlast wurde dort vom Unterhaltseinkommen abgezogen (vgl. Rn 553). Auch nimmt die Rechtsprechung stets eine fiktive Steuerberechnung vor, wenn es um die Wahl der

²⁶⁴ Wendl/Staudigl, a.a.O., § 1 Rn 591.

²⁶⁵ BGH FamRZ 2003, 744; FuR 2007, 271.

²⁶⁶ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Ist das In-Prinzip noch zu halten? FuR 2004, 160.

²⁶⁷ Fischer-Winkelmann, Ermittlung der unterhaltsrechtlich anrechenbaren Steuerlast bei Selbstständigen: Faktische Steuerzahlung versus fiktive Steuerberechnung, FamRZ 1993, 880 ff., Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, a.a.O.

²⁶⁸ Vgl. hierzu Perleberg-Kölbel, Die Rolle des Lohnsteuerabzugs und Körperschaftssteueranrechnungsverfahrens bei der Anwendung des sog. „In-Prinzips“ im Unterhaltsrecht, FuR 2005, 307 ff.

²⁶⁹ BGH FamRZ 1987, 36, 37.

ungünstigeren Steuerklasse und die **Nichtausschöpfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten** geht.²⁷⁰

Ferner erfolgt eine fiktive Steuerberechnung, wenn statt der degressiven AfA eine lineare AfA-Tabelle Berücksichtigung finden soll und wenn **Ansparabschreibungen** nicht innerhalb des unterhaltsrelevanten Betrachtungszeitraumes gebildet und aufgelöst werden (vgl. Rn 217, 234, 285).²⁷¹

Auch sind Fiktivsteuern zu berechnen, wenn steuerliche Vorteile bei der Wiederheirat des Unterhaltspflichtigen vorhanden sind. Der **Splittingvorteil des wiederverheirateten Unterhaltspflichtigen** bleibt nämlich beim Ehegattenunterhalt im Gegensatz zur Berechnung beim Kindesunterhalt unberücksichtigt.²⁷² Das Bundesverfassungsgericht²⁷³ führt aus:

„Steuerliche Vorteile, deren Entstehen vom Eheschluss ausgelöst werden, die das Zusammenleben der Ehegatten voraussetzen und die der Gesetzgeber in Konkretisierung seines Schutzauftrages allein der bestehenden Ehe einräumt, dürfen ihr durch die Gerichte nicht dadurch wieder entzogen werden, dass sie der geschiedenen Ehe zugeordnet werden und über die Unterhaltsberechnung auch den Unterhalt des geschiedenen Ehegatten erhöhen.“

Auch bei der **Aufteilung einer Steuerschuld** zwischen Ehegatten erfolgt eine fiktiv getrennte Veranlagung gemäß § 270 AO.²⁷⁴

5. Kritik am In-Prinzip

Das In-Prinzip ist deshalb zu kritisieren, weil es **Manipulationsmöglichkeiten** zulässt. Der Steuerpflichtige kann Einfluss auf die Steuerzahllast, insbesondere die Vorauszahlungen nehmen, um so sein Unterhaltseinkommen zu reduzieren.

721

Auch kann das In-Prinzip zu grotesken Ergebnissen führen, was ein Beispiel aus der Gutachtenpraxis belegt:

Beispiel

Der Unterhaltsschuldner S ist Zahnarzt und eröffnet seine Praxis im Jahr 2004. In diesem Jahr nimmt er auch seine berufliche Tätigkeit auf.

In den Jahren 2005 und 2006 entrichtet er noch keine Einkommensteuer. Da noch keine Veranlagung des ersten Jahres erfolgt ist, werden noch keine Vorauszahlungen entrichtet.

Betrachtungszeitraum für das Unterhaltseinkommen sind die Jahre 2004 bis 2006.

Im Jahre 2007 ergehen der Einkommensteuerbescheid 2004 und die Vorauszahlungsbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007 mit einer Nachzahlung von gerundet 150.000 EUR.

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

271 Vgl. BGH FamRZ 2003, 741 ff. sowie FamRZ 2004, 1177 ff.

272 Vgl. BGH ZFE 2005, 449 ff.; FuR 2007, 367.

273 Beschluss v. 7.10.2003, FamRZ 2003, 1821 = FuR 2003, 507 = NJW 2003, 3466.

274 BGH FamRZ 2006, 1178; 2007, 1229; vgl. hierzu auch mit Beispiel *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, Ist das In-Prinzip noch zu halten?, FuR 2004, 160 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Lösung

Nach der „reinen“ Lehre des In-Prinzips hat dies zur Folge, dass Einkommensteuerzahlungen nicht zu berücksichtigen sind, weil im Betrachtungszeitraum keine Zahlungen vorgenommen worden sind.

Für die Unterhaltszahlungen wird das Unterhaltseinkommen **ohne Abzug der Steuerbelastungen** zugrunde gelegt. Der Zahnarzt meldete Insolvenz an!

Das Für-Prinzip hätte die jeweils zu entrichtende Einkommensteuer den jeweiligen Veranlagungszeiträumen unterhaltsrechtlich ordnungsgemäß zugeordnet und voraussichtlich die Insolvenz des Zahnarztes verhindert!

6. Lückenhafter/unvollständiger Anwaltsvortrag zur Einkommensteuer

722 In der Fallbearbeitung zeigt sich immer wieder, dass zu den verschiedenen Prinzipien nicht oder kaum vorgetragen wird. Auch die Gerichte beauftragen den Sachverständigen zwar damit, das unterhaltsrechtlich relevante Einkommen zu ermitteln; sie geben aber oft nicht vor, wie die Einkommensteuer anzurechnen ist. Teilen sie dann auf Nachfrage mit, das In-Prinzip sei zur Anwendung zu bringen, erfolgt seitens der Parteien meistens kein weiterer Vortrag. Beim In-Prinzip hat dies natürlich zur Konsequenz, dass zu den Zahlungen und Erstattungen der Einkommensteuer vorgetragen werden muss!

723 Hinweis

Die Einkommensteuerzahlungen und -erstattungen müssen nicht zwingend über betriebliche Konten geflossen sein. Der Parteivertreter muss deshalb sicherstellen, dass alle Einkommensteuerzahlungen bzw. -erstattungen erfasst sind. Möglicherweise sind Steuerzahlungen oder -erstattungen von oder auf Privatkonten erfolgt!

Zur Beurteilung der Frage, welches Prinzip für den Mandanten günstiger ist, muss ein Kontoauszug des Finanzamtes angefordert werden (Bestandteil des Auskunfts- und Beleganspruchs).

724 Wenn vorgetragen wird, die Vorauszahlungen ergäben sich aus dem Einkommensteuerbescheid, so ist dieses unrichtig.

Der Einkommensteuerbescheid folgt dem strengen „Für-Prinzip“, der relevanten Steuer für den jeweiligen Veranlagungszeitraum.

725 Hinweis

Der häufige Einwand, dass der Bescheid doch die Vorauszahlungen einer Periode ausweise, ist falsch. Der Steuerbescheid weist die Vorauszahlungen **für** einen Veranlagungszeitraum aus, wann diese auch immer entrichtet sein mögen. Sie können aus gänzlich anderen Veranlagungszeiträumen und sogar aus anderen Steuerarten durch Verrechnung des Finanzamtes, z.B. aus Kfz-Steuer, stammen.

Die Vorauszahlungen im Einkommensteuerbescheid sind also keine abschließend aussagekräftige Position, welche Einkommensteuervorauszahlungen **in** einem bestimmten Kalenderjahr bei Anwendung des In-Prinzips zu berücksichtigen sind.

726 Resümee

Aus diesen Gründen ist das In-Prinzip abzulehnen, besonders bei bilanzierenden Unternehmen. Hauptziel der Bilanzierung ist nämlich die periodengerechte Gewinnermittlung.

Diesem handelsrechtlichen Grundsatz folgt auch das Steuerrecht in der Veranlagung, wobei sich das Familienrecht nach dem Willen des Gesetzgebers, z.B. beim Kindesunterhalt, immer mehr dem Steuerrecht und damit auch dem Bilanzsteuerrecht annähert. Das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung wird bei Anwendung des „In-Prinzips“ beim bilanzierenden Unternehmen durchbrochen.

Die **fiktive Steuerberechnung** kann sinnvollerweise nur auf eine dem „Für-Prinzip“ folgende tatsächliche Veranlagung „aufgesattelt“ werden. Die überkommene höchstrichterliche Rechtsprechung durchbricht damit ihr eigenes Prinzip.²⁷⁵

XX. Aufteilung von Steuerschulden und Steuererstattungen

1. Aufteilung im Steuerrecht

Zusammenveranlagung

727

Bei einer Zusammenveranlagung nach § 26b EStG werden die Ehepartner gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt (vgl. Rn 17). Die Ehepartner sind Gesamtschuldner der sich aufgrund der Steuerfestsetzung ergebenden Steuerschuld nach § 44 Abs. 1 S. 1 AO. Ein interner Ausgleich zwischen den Gesamtschuldnern ist in § 44 AO nicht geregelt. Dies bedeutet, dass jeder Ehepartner bis zur vollständigen Tilgung die gesamte Steuerschuld schuldet (§ 44 Abs. 1 S. 2 AO).

Erhebliche Einkommensteuernachforderungen ergeben sich häufig als Ergebnis einer Außenprüfung.

Nach § 5 AO kann das Finanzamt im Rahmen seines Auswahlermessens den Gesamtschuldner bestimmen, den er zur Leistung auffordern will.

Hierbei kommt es jedoch zunächst darauf an, welchen Anteil der in Anspruch genommene Steuerpflichtige an dem zu versteuernden Einkommen hat.

Nach § 44 Abs. 2 S. 1 AO wirkt nämlich die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner auch für den anderen.

Ausweg aus der gesamtschuldnerischen „Steuerfalle“

728

Einen Ausweg aus der „Steuerfalle“ der Gesamtschuldnerschaft bieten die §§ 268, 280 AO.

Auf Antrag kann danach die Gesamtschuld für die Zwecke der Vollstreckung aufgeteilt und dadurch die Vollstreckung gegen den jeweiligen Gesamtschuldner auf dessen Anteil an der Gesamtschuld beschränkt werden. Dies bewirkt gleichzeitig, dass jegliche Verwirklichung der Gesamtschuld über den auf den jeweiligen Ehepartner entfallenden Anspruch hinaus ausgeschlossen wird. Unzulässig ist deshalb nach Aufteilung einer Steuerschuld auch die Aufrechnung des Finanzamtes gemäß § 226 AO gegenüber einem Ehepartner, soweit auf ihn kein Rückstand mehr entfällt.

²⁷⁵ Vgl. hierzu auch *Kuckenburg*, Zugewinn passé? Abschreibungsproblem beim In-Prinzip ade?, FuR 2005, 298 ff.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Die Aufteilung der Steuergesamtschuld lässt jedoch die Gesamtschuldnerschaft in Bezug auf den aufgeteilten Gesamtbetrag unberührt, d.h. die Aufteilung führt nicht zur Umwandlung der Gesamtschuld in Teilschuldverhältnisse.²⁷⁶

Mit den Vorschriften der Aufteilung der Steuerschuld soll vielmehr eine Benachteiligung von zusammen veranlagten Ehepartnern verhindert und dem verfassungsrechtlichen Verbot der Benachteiligung nach Art. 6 Abs. 1 GG Rechnung getragen werden. Härten sollen vermieden werden, die vor allen Dingen dann entstehen, wenn der zu vollstreckende Steuerbetrag den Steuerbetrag, der den Anteil des steuerpflichtigen Ehepartners am zusammen veranlagten Einkommen entspricht, übersteigt und wenn dieser den ihn gegen den anderen Ehepartner zustehenden Ausgleichsanspruch nach § 426 BGB nicht oder kaum verwirklichen kann. Dies ist z.B. bei der Insolvenz des anderen Ehepartners der Fall.²⁷⁷

Die §§ 268 bis 280 AO regeln die Beschränkung der Vollstreckung abschließend.²⁷⁸

729 Hinweis

Die Aufteilung erfasst auch den Solidaritätszuschlag (§ 1 SolZG) und die Säumniszuschläge, die Zinsen und die Verspätungszuschläge (§ 276 Abs. 4 AO). Eine Aufteilung von Kirchensteuer ist nur möglich, wenn beide Ehepartner einer Kirchensteuer berechtigten Religionsgemeinschaft angehören und die Vorschriften der §§ 268 bis 280 AO auf die Kirchensteuer durch das jeweils einschlägige Landesgesetz vorgeschrieben wird.

730 Antrag

Im Unterschied zur Aufteilung eines Einkommensteuererstattungsanspruchs nach § 37 Abs. 2 AO erfolgt die Aufteilung einer Gesamtschuld nur auf Antrag und nicht von Amts wegen.²⁷⁹

Der Antrag ist an das zuständige Finanzamt schriftlich zu stellen oder zur Niederschrift zu erklären (§ 269 Abs. 1 AO).

731 Hinweis

Jeder Gesamtschuldner ist nach § 268 AO antragsberechtigt.

Nach § 91 AO ist aber dem anderen Gesamtschuldner vor Erteilung des Bescheides rechtliches Gehör zu gewähren. Bereits vor Fälligkeit des Steuerbescheides kann der Antrag gestellt werden (§ 220 AO), jedoch frühestens nach Bekanntgabe des Leistungsgebotes (§ 254 AO). Dies ergibt sich aus § 269 Abs. 2 S. 1 AO.

732 Ein vor Bekanntgabe des Leistungsverbotes gestellter Antrag ist nach herrschender Ansicht unzulässig und wird durch die spätere Bekanntgabe des Leistungsgebotes auch nicht nachträglich wirksam.

Es muss ein erneuter Antrag gestellt werden.²⁸⁰

Das Finanzgericht Hamburg hält den vorzeitig gestellten Antrag für schwebend unwirksam.

276 BFH BStBl II 1988, 406.

277 BFH NV, 1989, 755.

278 BFH BStBl 1991 II, 493.

279 BFH BStBl II 1976, 572.

280 a.A.: FG Hamburg EFG 2004, 703.

Hinweis**733**

Ergeben sich die für die Aufteilung erforderlichen Angaben nicht aus der Steuererklärung, müssen sie im Antrag aufgeführt werden (§ 269 Abs. 2 S. 3 AO).

Antrag nach vollständiger Tilgung der rückständigen Steuern**734**

Unzulässig ist ein Antrag nach vollständiger Tilgung der rückständigen Steuern (§ 269 Abs. 2 S. 2 AO). Dies gilt auch, wenn das Finanzamt mit der Gesamtschuld gegen Steuererstattungsansprüche gemäß § 226 AO aufrechnet²⁸¹ oder wenn durch Eintritt der Zahlungsverjährung die Gesamtschuld erlischt (§§ 228 bis 232 AO, § 47 AO).

Befristung**735**

Eine sonstige Befristung ist nicht gegeben (§ 269 AO). Der Antrag kann somit noch gestellt werden, wenn die Vollziehung des Einkommensteuerbescheides nach vollständiger Tilgung des geschuldeten Steuerbetrages gemäß § 361 Abs. 2 S. 3 AO oder § 69 Abs. 2 S. 7 FGO ganz oder teilweise wieder aufgehoben wird und zu befürchten ist, dass das Finanzamt den aufgrund der Aufhebung der Vollziehung ausgezahlten Betrag erneut einfordern wird, soweit der Rechtsstreit in der Hauptsache für die Gesamtschuldner endgültig erfolglos geblieben ist.²⁸²

Örtliche Zuständigkeit**736**

Örtlich zuständig ist nach § 19 Abs. 1 S. 1 AO für natürliche Personen das Finanzamt, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (sog. Wohnsitz-Finanzamt). Haben sich die Ehepartner zwischenzeitlich getrennt und sind zum Zeitpunkt der Antragstellung verschiedene Finanzämter für die Besteuerung zuständig, hat grundsätzlich das mit der Sache zuerst befasste Finanzamt die einheitliche Entscheidung gegenüber allen Beteiligten zu treffen (§ 25 S. 1 AO).

Rechtsfolge des Antrags/Vollstreckungsmaßnahmen**737**

Liegt ein wirksamer Antrag vor, muss das Finanzamt aufteilen. Es hat keinen Ermessensspielraum i.S.v. § 5 AO. Rechtsfolge ist, dass die Vollstreckung des dem Aufteilungsantrag zugrunde liegenden Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis nur noch eingeschränkt möglich ist.

Vollstreckungsmaßnahmen dürfen nur bis zur unanfechtbaren Entscheidung durchgeführt werden, als dies zur Sicherung des Anspruchs erforderlich ist (§ 277 AO).

Zulässig bleiben jedoch bloße (Forderungs-)Pfändungen nach § 309 AO oder die Eintragung einer Zwangssicherungshypothek nach § 322 AO i.V.m. §§ 864 bis 871 ZPO.

Dagegen unzulässig ist die Verwertung gepfändeter beweglicher Sachen nach § 296 AO und eine Einziehung einer gepfändeten Forderung nach § 314 AO. Auch ist die Zwangsversteigerung eines Grundstücks nach § 322 AO i.V.m. § 869 ZPO und §§ 15 bis 145a ZVG unzulässig. Nach Ansicht des BFH erfasst der zu sichernde Anspruch nämlich nicht allein den festzustellenden Aufteilungsanteil, sondern die Gesamtschuld.²⁸³

281 BFH BStBl II 1991, 493.

282 BFH/NV 1989, 755.

283 BFH/NV 1994, 525.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

738 *Hinweis*

Hinausgeschoben wird nicht die Verpflichtung zur Zahlung und es entstehen weiterhin Säumniszuschläge (§ 240 AO) und ggf. auch Vollstreckungskosten (Gebühren und Auslagen, §§ 337 ff. AO).

739 Zahlungen nach Antragstellung

Werden Zahlungen nach Antragstellung geleistet, kommen diese dem Gesamtschuldner zugute, der sie geleistet hat bzw. für den sie geleistet worden sind (§ 276 Abs. 6 S. 1 AO). Wenn sich hierdurch eine Überzahlung gegenüber dem Aufteilungsbetrag ergibt, so ist der überzahlte Betrag nach § 276 Abs. 6 S. 2 AO zu erstatten.

Der Zeitpunkt der Antragstellung bestimmt den Aufteilungsstichtag und damit auch die Höhe der aufzuteilenden Beträge.

740 Rückständige Vorauszahlungen

Werden vom Antrag rückständige Vorauszahlungen betroffen, erstreckt sich der Antrag kraft Gesetzes auch auf die weiteren im gleichen Veranlagungszeitraum fällig werdenden Vorauszahlungen und auf die Abschlagszahlungen (§ 272 Abs. 1 S. 2 AO). Es bedarf dann keiner Aufteilung späterer Vorauszahlungen, wenn diese freiwillig entrichtet werden (§ 279 Abs. 1 S. 2 AO).

741 Feststellung des aufzuteilenden Betrages/Zeitpunkt

Das Finanzamt hat nach Eingang des Antrages den aufzuteilenden rückständigen Betrag festzustellen. Hier gelten besonders die §§ 88, 90 und 91 AO.

Es ist zu unterscheiden:

Wird der Antrag **vor** Einleitung der Vollstreckung gestellt, die gemäß § 276 Abs. 5 AO mit der Ausfertigung der Rückstandsanzeige eingeleitet wird, ist die im Zeitpunkt des Eingangs des Antrags geschuldete Steuer nach § 276 Abs. 1 AO aufzuteilen. Nicht Voraussetzung ist, dass diese Beträge fällig sind. Aus diesem Grund hindert auch die Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 FGO) den Aufteilungsantrag nicht.

Bei einer Antragstellung **nach** Einleitung der Vollstreckung ist die im Zeitpunkt der Einleitung der Vollstreckung geschuldete Steuer, wegen der vollstreckt wird, aufzuteilen (§ 276 Abs. 2 AO).

742 *Hinweis*

In die Aufteilung einzubeziehen sind nach Ermittlung der rückständigen Steuer auch die Steuerabzugsbeträge (z.B. einbehaltene Lohnsteuer, Kirchensteuer, Kapitalertragsteuer) und getrennt festgesetzte Vorauszahlungen (z.B. Säumniszuschläge, Zinsen und Verspätungszuschläge, § 276 Abs. 4 AO).

Steuervorauszahlungen werden demjenigen zugerechnet, der sie geleistet hat.

Nach § 275 S. 1 AO sind aufzuteilende Beträge auf volle EUR nach unten abzurunden.

743 Missbräuchlicher Aufteilungsantrag

Ein missbräuchlicher Aufteilungsantrag und ein Wechsel der Veranlagung nach unentgeltlichen Vermögensverschiebungen zwischen den Ehepartnern sind unzulässig. Zwar wird die sich aus der Zusammenveranlagung ergebende Gesamtschuld durch die Aufteilung für die Zwecke der Vollstreckung in Teilschulden aufgespalten. Bei aufgeteilter Ge-

samtschuld begründet § 278 Abs. 2 S. 1 AO aber im Falle **unentgeltlicher Vermögensverschiebungen** eine dem Anfechtungsgrund des im unten genannten Entscheidungsfalls seinerzeit geltenden § 3 Abs. 1 Nr. 4 AnfG aF entsprechende gesetzliche Duldungspflicht des Zuwendungsempfängers für den auf den Zuwendenden entfallenden Anteil an der Steuerschuld. Inhaltlich entspricht der Bescheid nach § 278 Abs. 2 AO einem Duldungsbescheid i.S.v. § 191 AO. In der Anfechtung der Vermögensübertragung und in der Bestimmung des Betrages, bis zu dessen Höhe der Zuwendungsempfänger die Vollstreckung dulden muss, liegt dann die Regelung des Bescheides.

Wechseln dagegen Ehepartner nach Aufteilung der Gesamtschuld und vor Einleitung der Vollstreckung nach § 278 Abs. 2 AO von der Zusammenveranlagung zu einer getrennten Veranlagung, berührt dies den zu vollstreckenden Steueranspruch grundsätzlich nicht. Weder der auf § 278 Abs. 2 AO gestützte Verwaltungsakt noch die darauf begründeten Vollstreckungsmaßnahmen sind aufzuheben.²⁸⁴

Vorschlag für die Aufteilung (z.B. in einer Scheidungsfolgenvereinbarung)

744

Nach § 274 AO können Gesamtschuldner gemeinschaftlich einen besonderen Aufteilungsmaßstab vorschlagen. Hierfür ist jedoch Voraussetzung, dass die Tilgung der rückständigen Steuer sichergestellt ist. Wird der Anspruch dadurch nicht gefährdet, **muss** das Finanzamt diesem Vorschlag folgen.

Erfolgt kein entsprechender Vorschlag oder kann das Finanzamt dem Vorschlag nicht folgen, wird der Aufteilungsmaßstab nach §§ 270 bis 273 AO ermittelt.

Fiktive getrennte Veranlagung/Aufteilungsmaßstab

745

Zur Festlegung des Aufteilungsmaßstabes wird gemäß § 270 AO auf der Grundlage des Zusammenveranlagungsbescheides eine fiktive getrennte Veranlagung (§ 26a EStG) durchgeführt.

Aufteilungsmaßstab ist danach das Verhältnis der sich hiernach insgesamt ergebenden Steuer, zu der auf den betreffenden Gesamtschuldner entfallenden Steuer.

Im Rahmen dieser getrennten Veranlagung sind jedem Ehepartner die Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen, die er in seiner Person verwirklicht hat. Die tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen sind für den Ansatz maßgebend, die der Steuerfestsetzung bei der Zusammenveranlagung zugrunde gelegt worden sind. Es erfolgt also nicht eine Neuberechnung der im Rahmen der Zusammenveranlagung festgesetzten Steuer. Die festgesetzte Einkommensteuer wird nur in dem Umfang fällig, in dem in der Anrechnungsverfügung eine Abschlusszahlung ausgewiesen wird.²⁸⁵

Hinweis

746

Geschätzte Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO), die auf der Zusammenveranlagung beruhen, sind bei der fiktiven getrennten Veranlagung auch dann zu berücksichtigen, wenn sie sich zwischenzeitlich als falsch herausgestellt haben.

284 Vgl. hierzu BFH BStBl II 2002, 214.

285 BFH BStBl II 2001, 133.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

747 Der auf jeden Gesamtschuldner entfallende Teilbetrag wird nach folgender Verhältnisrechnung ermittelt:

Aufteilungsanteil =

Steuer des Ehegatten bei getrennter Veranlagung x

aufzuteilender Teilbetrag aus der Zusammenveranlagung ./.

Summe der Steuerbeträge beider Ehegatten aus der getrennten Veranlagung

Anzurechnen sind auf die ermittelten Teilbeträge bei dem jeweiligen Gesamtschuldner die in die Aufteilung einbezogenen Steuerbeträge sowie getrennt festgesetzte und entrichtete Vorauszahlungen, nach Antragstellung geleistete Zahlungen und vor Antragstellung, aber nach Einleitung der Zwangsvollstreckung geleistete Zahlungen (§ 276 Abs. 6 AO).

748 Steuererstattungen

Gemäß § 276 Abs. 6 S. 2 AO sind hierbei 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, nämlich zugunsten welches der beiden Ehepartner eine auf die Gesamtschuld geleistete Zahlung zu berücksichtigen ist.²⁸⁶

Bei Vorauszahlungen gilt:

Gemäß § 272 Abs. 1 S. 1 AO werden rückständige Vorauszahlungen nach dem Verhältnis der Beträge aufgeteilt, die sich bei einer getrennten Festsetzung der Vorauszahlungen ergeben hätten. Dies gilt sowohl bei den Festsetzungen aufgrund eines Veranlagungsergebnisses als auch für erstmalige oder geänderte Festsetzungen. 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. Dies gilt, wenn Vorauszahlungen erst nach der Veranlagung aufgeteilt werden.

Nach Ansicht des BFH²⁸⁷ kann mangels entgegenstehender ausdrücklicher Absichtsbekundungen 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. Der Erstattungsbetrag ist unter dieser Voraussetzung zwischen den Ehepartnern im Falle einer Überzahlung hälftig aufzuteilen. Der BFH bestätigt in seiner obigen Entscheidung noch einmal seine ständige Rechtsprechung.

Für eine abschließende Aufteilung gelten grundsätzlich die §§ 270, 271 AO.

Eine vorrangig zu beachtende Spezialregelung benennt § 272 Abs. 1 S. 4 und 5 AO.

Danach ist bei Aufteilung der Vorauszahlungen, die nur vorläufigen Charakter haben, nach der Veranlagung stets eine Aufteilung der gesamten Steuerschuld abzüglich der Beträge vorzunehmen, die nicht in die Aufteilung der Vorauszahlungen einbezogen worden sind (§ 272 Abs. 1 S. 3 und 4 AO).

²⁸⁶ Vgl. BFH BStBl II 1995, 492.

²⁸⁷ BFH DB 2006, 259.

Steuernachforderungen**749**

Ergeben sich Steuernachforderungen aufgrund einer Änderung oder Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, ist gemäß § 273 Abs. 1 AO die Nachforderung im Verhältnis der Mehrbeträge aufzuteilen, die sich bei einem Vergleich der (fiktiven) berichtigten getrennten Veranlagungen mit den früheren (fiktiven) getrennten Veranlagungen ergeben.

Dies ist unabhängig davon, ob bereits ein Aufteilungsbescheid ergangen war, weil § 273 Abs. 1 AO lex specialis zu § 280 Abs. 1 Nr. 2 AO ist. Gemäß § 273 AO kann der Aufteilungsbescheid geändert werden, wenn sich die rückständige Steuer durch Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung oder ihre Berichtigung nach § 129 AO erhöht oder vermindert.

Wenn die festgesetzte Steuerschuld noch nicht getilgt ist, ist entweder die gesamte rückständige Steuer erstmalig aufzuteilen oder bei Vorliegen eines Aufteilungsbescheides erfolgt eine Abänderung nach § 280 AO.

2. Aufteilung im Familienrecht

Tritt durch die Zahlung eines Ehepartners Schuldbefreiung ein, kommen für den Ausgleichsanspruch gegen den befreiten Ehepartner u.a. folgende Aufteilungsmaßstäbe in Betracht:

750

- Aufteilung nach dem Halbteilungsgrundsatz,²⁸⁸
- Aufteilung nach dem Verhältnis der im Veranlagungszeitraum auf die gemeinsame Steuerschuld jeweils tatsächlich gezahlten Steuern,²⁸⁹
- Aufteilung nach dem Verhältnis der Steuerbeträge, die sich bei fiktiver getrennter Veranlagung ergeben würden.²⁹⁰

Auffassung des BGH**751**

Der BGH vertritt die Ansicht, dass bei einer Zusammenveranlagung eine Aufteilung der Steuerschuld entsprechend § 270 AO nach dem Verhältnis der Steuerbeträge zu erfolgen hat, die sich bei fiktiver getrennter Veranlagung der Eheleute ergeben würde. Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung, dass keine Vereinbarung festgestellt werden kann und keine anderweitige Bestimmung im Sinne von § 426 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 BGB getroffen worden ist. Ansonsten verbleibt es grundsätzlich bei dem Gesamtschuldnerausgleich nach § 426 Abs. 1 S. 1 BGB. Nach Ansicht des BGH wird der Ausgleichsanspruch auch nicht durch die Vorschriften über den Zugewinnausgleich verdrängt. Der Anspruch besteht vielmehr neben diesem Ausgleichsanspruch.

Hinweis**752**

Am Stichtag entstandene Ausgleichsansprüche sind in die Zugewinnausgleichsbilanz einzustellen!

Auch wenn Steuerschulden noch nicht getilgt sein sollten, kann trotzdem jeder Ehepartner die auf ihn entfallende Quote als Verbindlichkeit im Endvermögen ansetzen.

288 OLG Celle OLG-Report 2000, 9.

289 OLG Düsseldorf FamRZ 1993, 70 ff.; OLG Hamm FamRZ 2001, 98.

290 BGH FamRZ 2006, 1178 ff.; FamRZ 2007, 1229.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

753 Der Ausgleichsanspruch beschränkt sich jedoch wegen der familienrechtlichen Überlagerung auf Steuerzahlungen nach der Trennung für Veranlagungszeiträume, in denen die Eheleute noch nicht getrennt gelebt haben.

Ein Ausgleich für Steuerzahlungen während der ehelichen Lebensgemeinschaft kommt folglich nicht mehr in Betracht. Es spielt dabei im Übrigen auch keine Rolle, ob Zahlungen für den anderen Ehepartner bei getrennter Veranlagung geleistet worden sind oder ob es sich um Vorauszahlungen gehandelt hat. Vielmehr kommt es allein darauf an, ob die auch für den anderen Ehepartner schuldbeitragenden Zahlungen während einer intakten Ehe geleistet worden sind. Nach Ansicht des BGH handelt es sich bei den Steuerzahlungen um Kosten der allgemeinen Lebensführung. Diese stehen nach geleisteter Zahlung den Eheleuten nicht mehr zur Verfügung. Ein gemeinsames Wirtschaften mit den zur Verfügung stehenden Nettobezügen prägt somit nach Ansicht des BGH die eheliche Lebensgemeinschaft. Nachträgliche Korrekturen zu Lasten eines Ehepartners sind wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz nahehelicher Solidarität unzulässig. Weil die konkrete steuerliche Situation der Ehepartner zugrunde gelegt wird, ist dieses Ergebnis nach Ansicht des BGH auch einkommensteuerkonform.

Entsprechendes gilt auch für die Steuererstattungen.

Eine abweichende Aufteilung kann sich auch aus den güterrechtlichen Beziehungen ergeben, wobei dieser Maßstab von einer anderweitigen Bestimmung i.S. des § 426 Abs. 1 S. 1 BGB überlagert sein kann, wie z.B. bei einer Lohnsteuerklassenwahl nach Steuerklassen III und V.²⁹¹

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.²⁹²

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.²⁹³

Mit dem Scheitern der Ehe ist jedoch von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen.²⁹⁴

Wird kein Trennungsunterhalt gezahlt, besteht z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.

Jeder Ehepartner hat vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.

Wegen dieser steuerlichen Nachteile kann die Zustimmung zur Zusammenveranlagung davon abhängig gemacht werden, dass der Zustimmende so gestellt wird, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte steuerliche Veranlagung durchgeführt worden.

Der steuerliche Nachteil, der zu erstatten ist, richtet sich danach, ob für die Zeit nach der Trennung Ehegattenunterhalt gezahlt worden ist oder nicht.

291 BGH FamRZ 2007, 1229; FF 2007, 254, 255.

292 BGH FamRZ 2007, 1229; FF 2007, 254, 255.

293 So BGH FamRZ, 2007, 1229; FF 2007, 254, 255.

294 BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

Hat der Zustimmungspflichtige mit der ungünstigeren Steuerklasse an dem Gesamteinkommen durch den Trennungsunterhalt partizipiert, ist er keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt und kann grundsätzlich keinen zusätzlichen Nachteilsausgleich verlangen und hiervon die Zustimmung abhängig machen.

Ist dagegen kein Trennungsunterhalt gezahlt worden, ist dem Zustimmungspflichtigen ein Nachteil entstanden, den er durch eine getrennte Veranlagung hätte vermeiden können.

Er ist folglich so zu stellen, als wäre für die Zeit nach der Trennung eine getrennte Veranlagung durchgeführt worden.²⁹⁵

Es besteht somit für den zustimmenden Ehepartner kein Anspruch auf Teilhabe an der Steuerersparnis, sondern nur ein steuerlicher Nachteilsausgleichsanspruch (vgl. Rn 27)!

Prüfungsreihenfolge

754

Liegt eine ausdrückliche oder konkludente Vereinbarung vor?

Wenn ja → Aufteilung nach Vereinbarung

Wenn nein:

Liegt eine anderweitige Bestimmung im Sinne von § 426 Abs. 1 S. 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.²⁹⁶

Rechtsweg

755

Für einen Ausgleichsanspruch aus dem Gesamtschuldverhältnis ist der Zivilrechtsweg eröffnet. Zuständig für alle, mit dem Einkommensteuerausgleich unter Ehegatten zusammenhängenden Ansprüche, sind die ordentlichen Gerichte und nicht die Familiengerichte. Eine Klage auf „Aufteilung“ einer Einkommensteuererstattung ist keine Familiensache im Sinne von § 23b Abs. 1 GVG, denn sie betrifft weder die durch die Ehe begründete Unterhaltspflicht noch wird mit ihr ein güterrechtlicher Anspruch geltend gemacht.

²⁹⁵ BGH FamRZ 2006, 1178, 1180; FamRZ 2007, 1229.

²⁹⁶ Soyka, FuR 2006, 260 f. zum Urteil des BGH FamRZ 2006, 1178 = FuR 2006, 358 ff.; 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 Einkommensteuererstattungen unter getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, 704 ff.; *Christ*, Aufteilung von Steuererstattungen unter Eheleuten, FamRB 2007, 23; *Wever*, Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, 4. Aufl. 2006, Rn 76.

B. Einkommensermittlung/Wie wird das Einkommen ermittelt?

Das Familiengericht ist nur für solche Forderungen zuständig, die das persönliche Verhältnis der Ehegatten und die in § 23b GVG zugewiesenen Fragen angehen, nicht aber für die Fragen aus dem Bereich der allgemeinen Vermögensauseinandersetzung, die den allgemeinen Zivilgerichten zugewiesen ist (Änderung im FamFG beabsichtigt).²⁹⁷

²⁹⁷ LG Hannover FamRZ 2002, 29 f.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

I. Einkommenschätzung im Unterhaltsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Ermittlung von Schwarzeinkünften

1. Ausgangspunkt der Gewinnschätzung im Steuerrecht

a) Gewinnschätzung nach § 13a EStG

Unterhaltsrelevanz

1

Beispiel

Der Unterhaltspflichtige erzielt z.B. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und als Nebenerwerbswinzer und legt eine Gewinnschätzung nach § 13a EStG vor.

Lösung

2

Es handelt hierbei sich um eine steuerliche Gewinnermittlungsart der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, bei der die landwirtschaftliche Nutzfläche nicht mehr als 20 Hektar beträgt, die Tierbestände 50 Tiereinheiten nicht übersteigen und keine andere Art der Gewinnermittlung (Betriebsvermögensvergleich oder Überschussrechnung) gewählt wurde.

Die Einkommensermittlung nach § 13a EStG betrifft ausschließlich Land- und Forstwirte. Voraussetzung ist aber,

- dass keine Verpflichtung zur Buchführung und zur Erstellung des Jahresabschlusses besteht (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 EStG) und
- eins der einzelnen gesetzlich genannten Kriterien nicht überschritten wird (50 Hektar, Tierbestand nicht mehr als 50 Einheiten, Wert je Sondernutzung nicht mehr als 2.000 DM, Feststellung noch zu DM-Zeiten!).

Landwirte, die buchführungspflichtig sind und einen Jahresabschluss erstellen müssen, haben dies auch zum Zweck der Gewinnermittlung zu tun, wenn die Größenordnung des § 13a Abs. 1, 2 bis 4 EStG überschritten wird.

Die Ermittlung erfolgt nach § 13a Abs. 3 EStG wie folgt:

- Grundbetrag (Abs. 3)
- Zuschläge aus Sonderkulturen (Abs. 5)
- den nach Abs. 6 zu ermittelnden Gewinnen
- den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen
- den vereinnahmten Kapitalerträgen, die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen i.S.d. Abs. 6 S. 1 Nr. 2 ergeben.

Dabei richtet sich die Höhe des Grundfreibetrages bei der landwirtschaftlichen Nutzung nach dem Hektarwert der selbst bewirtschafteten Fläche: Je Hektar sind 205 EUR bis 512 EUR anzusetzen.

Es handelt sich also um eine ausschließlich der Vereinfachung dienende „Gewinnermittlungsart“, die deshalb auch zu Recht die Bezeichnung „Schätzung“ trägt.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

- 3 Die bisherige Darstellung macht deutlich, dass diese „Gewinnermittlung“ unterhaltsrechtlich völlig unbrauchbar ist, weil die zu versteuernden Einkünfte pauschal nach Bruchteilen des verhältnismäßig niedrigen Einheitswertes berechnet werden.¹ Konsequenterweise ist zu verlangen, dass Land- und Forstwirte, die in der angegebenen Art ihre Gewinne ermitteln, eine Überschussrechnung zu erstellen haben. Dies ist mit der Darlegungs- und Beweislast des Unternehmers zu begründen. Geschieht dies nicht, kann der Gewinn, falls tatsächliche Grundlagen hierfür vorliegen, nach § 287 ZPO geschätzt werden. Diese Ermittlung kann, wie bei anderen Gewinnermittlungsarten auch, durch das Gericht an einen Sachverständigen übertragen werden.²

b) Gewinnschätzung nach § 162 AO

- 4 Bei der Gewinnschätzung nach § 162 AO handelt es sich **nicht um eine Gewinnermittlungsart**.

Wesentliche Elemente der Abgabenordnung sind der Amtsermittlungsgrundsatz einerseits und andererseits auch erhebliche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei allen Veranlagungssteuern. Die Schätzung kommt deshalb nur dann in Frage, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt.³ Dies gilt besonders bei Auslandsbeziehungen, weil hier eine Sachaufklärung nach dem Amtsermittlungsprinzip im Wesentlichen ausscheidet.⁴

Eine Schätzung i.S.d. § 162 AO ist vorzunehmen, wenn die Besteuerungsgrundlagen, die sich aufgrund unzureichender Beweismittel nicht mehr zur Sicherheit ermitteln oder berechnen lassen, durch Zuhilfenahme von Indizien sowie durch Einkalkulieren und Abwägen von Möglichkeiten so zu berechnen, wie es der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit entspricht.⁵

Der praktisch wichtigste Fall ist dabei eine Schätzung aufgrund der Vorschrift des § 162 Abs. 2 S. 2 AO für den Fall, dass der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, oder zwar Bücher führt, diese aber unvollständig, formal und sachlich unrichtig sind (vgl. § 158 AO). Die Schätzung kann auch damit begründet werden, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten zur Sachaufklärung verletzt (§ 162 Abs. 2 S. 1 AO). Wenn die genannte Vorschrift von größtmöglicher Wahrscheinlichkeit der Besteuerungsgrundlagen spricht, darf die Schätzung keinen Strafcharakter haben.

5 *Hinweis*

Für das Unterhaltseinkommen kann damit nicht davon ausgegangen werden, dass die Schätzung über die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen und den damit zusammenhängenden Einkünften liegen muss!

In den Fällen beharrlicher Auskunftsverweigerung, aber auch bei zögerlicher Vorlage von Unterlagen und Mitteilungen, Gewinnermittlungen seien noch nicht erstellt oder der Steuerberater habe sie in Arbeit (Erfüllungsgehilfe!), muss der Unterhaltsverpflichtete auf seine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen verwiesen werden. Bei Schätzungen seitens der Finanzbehörden ist eine Pflicht zur Veranlagung nicht be-

1 Wendl/Staudigl/Kemper, § 1 Rn 199 ff., 201; Strohal, a.a.O, Rn 212.

2 Vgl. auch Wendl/Staudigl/Kemper, § 1 Rn 202.

3 BFH/NV 1992, 439 ff.; BFH/NV 1994, 766 ff.; Beck'sches Steuerberaterhandbuch, a.a.O., A Rn 755.

4 BFH BStBl II 1976, 533 ff. und FG Düsseldorf EFG 1981, 138 ff.

5 Beck'sches Steuerberaterhandbuch, a.a.O, A Rn 757.

rührt, so dass die Gewinnermittlungen stets noch vorzulegen sind (§ 149 Abs. 1 S. 4 AO, allgemein § 149 AO zur zögerlichen Abgabe von Erklärungen).

Als Schätzungsbescheide ergangene und sogar bestandskräftige Steuerbescheide können im Übrigen nach §§ 172 ff. AO geändert werden.

Bei Verletzung der Buchführungspflichten nach § 158 AO kommen folgende Schätzungen in Betracht: **6**

- Richtigstellung ohne Schätzung, wenn der festgestellte Fehler der Buchführung als hinreichend sicher korrigiert werden kann;
- Teilschätzung, wenn sich das Buchführungsergebnis durch eine Zuschätzung kompletieren lässt, z.B. bei punktuellen Unrichtigkeiten oder wenn die sachlich oder nicht ordentlich verbuchten Geschäfte einen abgrenzbaren Teil des Gewinns ausmachen;⁶
- Vollschatzung; wenn die Buchführung als Ganzes kein Vertrauen verdient und der Steuerpflichtige Bücher nicht vorlegen kann oder will.⁷
- Die gebräuchlichsten **Schätzungsmethoden**, die im Folgenden noch weiter dargestellt werden, sind Nachkalkulation des Umsatzes⁸ oder eine Schätzung nach Richtsätzen der Finanzverwaltung, die jährlich veröffentlicht werden. Die Richtsätze bestehen aus einem oberen, unteren und einem Mittelsatz. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass diese Richtsätze regelmäßig in ihrer praktischen Anwendung als überdurchschnittlich hoch eingestuft werden. Das Heranziehen von Kennzahlen ist auch durch Material berufsständischer Organisationen, Vereine, Verbände und Kammern und des Statistischen Bundesamtes (destatis.de) möglich. Darüber hinaus gibt es Veröffentlichungen wie die Betriebsprüfungskartei oder Datev-Kennzahlen, die nützliche Hinweise auf Branchenspezifika liefern.

Eine weitere Methode der Schätzung ist der **Rohgewinnaufschlag**. Der Rohgewinnaufschlag ist die Differenz zwischen Wareneinsatz und wirtschaftlichem Umsatz bei Handelsbetrieben. Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahlen ist der Wareneinsatz. **7**

- **Rohgewinn I:** Das ist der Unterschied zwischen wirtschaftlichem Umsatz und Wareneinsatz bei Handelsbetrieben; Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahl ist der wirtschaftliche Umsatz.
- **Rohgewinn II:** Das ist der Unterschied zwischen wirtschaftlichem Umsatz und Waren-/Materialeinsatz zuzüglich Einsatzes an Fertigungslöhnen bei Handwerks- und gemischten Betrieben (Handwerk mit Handel); Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahl ist der wirtschaftliche Umsatz.
- **Halbreingewinn:** Das ist der Unterschied zwischen Rohgewinn I und Rohgewinn II und der Summe der allgemeinen sachlichen Betriebsaufwendungen; Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahl ist der wirtschaftliche Umsatz.
- **Reingewinn:** Das ist der Halbreingewinn nach Abzug der restlichen Betriebsaufwendungen; Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahl ist der wirtschaftliche Umsatz.⁹

6 Vgl. BFH BStBl II 1977, 260 ff.

7 RFH RStBl 1931, 395 ff., SG Bremen EFG 1997, 449 ff. und für die Schätzungsarten insgesamt Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A Rn 756.

8 BFH BStBl II 1982, 430 ff.

9 Vgl. Beck'sches Steuerberaterhandbuch, a.a.O., L Rn 159; *Strohhal*, a.a.O., Rn 213; *Kuckenburger*, a.a.O., S. 104.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

8 Zusammenfassung

Nur grobe Schätzungsfehler bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen führen regelmäßig zur Nichtigkeit der darauf beruhenden Bescheide.¹⁰

9 Hinweis

Die Schätzung darf keinen Strafcharakter haben, was bei der unterhaltsrechtlichen Bewertung die Folge hat, dass auf Schätzungsergebnisse nicht zwanglos zurückgegriffen werden kann. Die Zugrundelegung von Schätzungsergebnissen nach §§ 162 ff. AO ist untauglich für unterhaltsrechtliche Zwecke.¹¹

Trotz einer Schätzung bleibt die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen nach der Vorschrift des § 149 Abs. 1 S. 4 AO erhalten. Im Unterhaltsprozess muss mit dieser Vorschrift begründet werden, dass die Gewinnermittlungen stets noch vorzulegen sind.

Die Schätzungsbescheide sind leicht zu erkennen, da die Bemessungsgrundlagen stets runde Beträge ausweisen. Im Erläuterungsteil des Einkommensteuerbescheides wird stets der Hinweis gegeben, dass die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO geschätzt sind.

2. Schwarzgeld

a) Schwarzgeld und Zuschätzung

- 10 Schätzungen des Einkommens sind geboten, wenn eine Schwarzgeldproblematik erkannt wird.

Dabei sind die Anforderungen des Anspruchsberechtigten an seinen **Sachvortrag** in Hinblick auf Schwarzgeld außerordentlich niedrig.

11 Hinweis

So führt der BGH¹² aus:

Wenn nähere Darlegungen von Schwarzeinkünften der beweisbelasteten Prozesspartei nicht zumutbar sind, weil sie nur dem Gegner bekannt sind, muss der Prozessgegner (der Unternehmer) substantiiert bestreiten.

Es reicht also aus, Schwarzeinkünfte zu behaupten und wenn möglich, dieses mit einem weiteren Kenntnisstand zu untermauern.

- 12 Rechtsprechung und Literatur führen weiter aus, dass eine Schätzung nach § 287 ZPO grundsätzlich zulässig ist, wenn die Beweisaufnahme unverhältnismäßig schwierig und zur Unterhaltsforderung in keinem Verhältnis steht. Eine derartige Schätzung muss jedoch eine einigermaßen klare Schätzungsgrundlage aufweisen, so dass eine Schätzung ins Ungewisse unzulässig ist.¹³

Über diesen allgemeinen Gesichtspunkt hinaus wird die Schätzungsproblematik im Unterhaltsrecht im Kontext zur Ermittlung von Schwarzeinkünften diskutiert.

10 Beck'sches Steuerberaterhandbuch, a.a.O., Rn 213 m.H.a. BFH BStBl II 1993, 259.

11 Vgl. auch Strohal, a.a.O., Rn 55.

12 BGH NJW 1999, 3485.

13 Weinrich/Klein/Kleffmann, a.a.O., „Grundlagen der Einkommensermittlung“, S. 331 ff., Rn 36; Zöller, § 287 ZPO Rn 4; Baumbach/Hartmann, § 287 ZPO Rn 4; OLG Hamm FamRZ 1996, 1216 f.

Bei Schwarzeinkommen ist das Einkommen unter Einbeziehung von Sachverständigen zu schätzen.¹⁴

(Im Vorabschnitt sind die steuerrechtlichen Gewinnschätzungen nach § 13a EStG und § 162 AO dargestellt worden.)

Hinweis

Das Familienrecht hat keine eigenen Methoden zur Gewinnschätzung entwickelt. Um die erforderlichen Grundlagen im Sinne des § 287 Abs. 2 ZPO zu schaffen, kann auf die Methoden der Schwarzgeldermittlung des Steuerrechts und den oben schon geschilderten Methoden der Zuschlagschätzung zurückgegriffen werden.¹⁵ Diese Methoden sind in der Lage, Grundlagen im Sinne der genannten Vorschrift zu schaffen.¹⁶

b) Rechnungswesen als Anknüpfungspunkt

Ausgangspunkt ist stets das Rechnungswesen (vgl. oben).

13

In §§ 140 ff. AO ist geregelt, wer buchführungspflichtig ist und Geschäftsvorfälle aufzeichnen muss. Eine Buchführung ist nur dann ordnungsgemäß, wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 145 Abs. 1 AO; § 238 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO, § 238 Abs. 2 HGB). Entsprechen Buchführung und Aufzeichnungen den Anforderungen der §§ 140 ff. AO, so sind sie gemäß § 158 AO (gesetzliche Vermutung) der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden. § 158 AO enthält eine widerlegbare Vermutung der Ordnungsgemäßheit der Buchführung. Diese Vermutung gilt für das Gesamtwerk der Buchführung, so dass einzelne Geschäftsvorfälle korrigiert werden können, ohne dass die Vermutung der Ordnungsgemäßheit der Buchführung entfällt.¹⁷

Liegt eine formell ordnungsgemäße Buchführung i.S.d. Vorschrift des § 158 AO vor, so wird diese nur dann nicht der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn es der Finanzverwaltung gelingt, die Richtigkeitsvermutung zu widerlegen.

Hinweis

Eine formell ordnungsgemäße Buchführung bringt auch für das Familiengericht keinerlei Möglichkeiten, Zuschätzungen vorzunehmen, es sei denn, die formelle Richtigkeit wird mit Hilfe eines Sachverständigen widerlegt.¹⁸

14

14 Schwab, 5. Aufl., IV Rn 763; Kuckenburg, Einkommenschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insbesondere bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht, FuR 2006, 255 f.

15 Vgl. Kuckenburg, FuR 2006, 255.

16 Vgl. Weinreich/Klein/Kleffmann, a.a.O., S. 331 ff., Rn 36.

17 Meyer, Strategien gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen mittels Prüfungsverfahren, DStR 2005, 2114 ff., 2115.

18 Vgl. Kuckenburg, FuR 2006, 256.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

c) Systematisierung der Schwarzgeldentstehung

aa) Vorbemerkungen

- 15** Oben wurde bereits auf die Rechtsprechung des BGH zur Substantiierung des Sachvortrages der Behauptung, es seien Schwarzeinkünfte vorhanden oder Einkünfte würden verlagert, verwiesen.¹⁹

Systematisierung der Schwarzeinkünfte:

Ohne dass diese Aufzählung abschließend sein kann, werden vier Gruppen genannt:

- 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-Geschäfte

bb) Nichterfassung von Einnahmen

- 16** Die Nichterfassung von Einnahmen kann in verschiedenen Formen geschehen. Sie kann buchhalterisch erfolgen, beispielsweise durch ertragsneutrale Vereinnahmungen und ertragsneutrale Auflösungen von Erlösen oder Stornobuchungen.

Indizien für Schwarzeinkünfte liefern folgende Sachverhalte:²⁰

- zahlreiche Firmenneugründungen und Umgründungen, aber auch nur die Verlegung der Geschäftsleitung.
- Dem Finanzamt wird vom Steuerpflichtigen mitgeteilt, die neu gegründeten Gesellschaften hätten ihre Tätigkeit noch nicht aufgenommen, wobei gleichzeitig auf Führung von Büchern verzichtet wird: eine Umsatzverprobung ist unmöglich. Beispielsweise betreibt der Steuerpflichtige schon ein Jahr vor Gewerbeanmeldung einen Gebrauchtwagenhandel. Die verkürzten Einnahmen werden auf das Konto eines Strohmannes/einer Strohfrau gutgeschrieben.
- Eine Manipulation der Einnahmen kann auch durch Verlagerung in den Privatbereich erfolgen, etwa durch Zahlung von Rechnungsbeträgen auf das Privatkonto.
- Auch bei Einnahmeverzicht ist eine sorgsame Überprüfung erforderlich.

cc) Manipulation der Ausgaben

- 17** Bei der Manipulation der Ausgaben ist an fiktive und fiktiv fingierte Personalkosten, Dienstleistungskosten, Materialkosten und Abschreibungen zu denken.²¹

Die Aufwandsursache ist zu überprüfen bzw. die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 EStG (vgl. oben) sind zu beachten.

*Beispiele*²²

- die private Geburtstagsfeier, Hochzeitsfeier, die als Vertretertagung und Bewirtung für Kunden gebucht werden
- an Dritte verschenkte Blumen werden als Praxisschmuck bzw. private Bücher als Fachliteratur bezeichnet

¹⁹ BGH NJW 1999, 3485.

²⁰ Vgl. Kottke, Schwarzgeld – Was tun?, S. 71 ff.

²¹ Vgl. hierzu die noch im Folgenden erörterte Entscheidung des BGH zur betriebswirtschaftlichen Überprüfung von Personalaufwand, FamRZ 2006, 387 ff.

²² Vgl. Kottke, a.a.O. S. 76.

- Flugkosten werden durch falsche Kursumrechnungen erhöht
- Beliebtes Mittel zur Schwarzgeldbildung im Bereich der Materialkosten ist auch eine Überfakturierung. Der Unternehmer ändert auf einer bei ihm eingegangenen Rechnung den Rechnungsbetrag von 900 EUR durch Einscannen und Neudrucken auf 8.900 EUR durch das Hinzusetzen der 8. Die 8.000 EUR bilden Schwarzgeld.

II. Aufdeckung der Schwarzeinkünfte in Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre

1. Manipulationen der Aktiva und Passiva

Denkbar ist hier zunächst eine Nichtaktivierung, Teilaktivierung, Überaktivierung und Reaktivierung von Positionen in der Bilanz.²³ **18**

Beispiele

- Als Beispiel kann auf der **Aktivseite** die Nichtaktivierung durch Nichtinventarisierung des Warenbestandes oder periodenfalsche Inventarisierung genannt werden, sowie
- die Nichtinventarisierung minderwertigen Materials oder durch Unterschlagung.
- Unter Teilaktivierung sind in diesem Zusammenhang auch der Unterpreisansatz und die Unterbewertung zu verstehen.
- Denkbar ist schließlich auch eine bilanzielle Reaktivierung durch Rückschleusung von Schwarzvermögen in das Unternehmen.
- Auf der **Passivseite** können Eigenkapital, Rücklagen, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Verbindlichkeiten fingiert oder überhöht sein.
- Aber auch die Nichtpassivierung gehört zum Instrumentarium der Steuerhinterzieher und Unterhaltsschuldner und ist meist Folge von Schwarzgeschäften.

Beispiel

Der Kunde bringt Schwarzgelder für die Bezahlung des Lieferanten unter, während der Lieferant Schwarzgeld für sich schafft (klassisches OR-Geschäft).

Schließlich werden Repassivierungen dazu eingesetzt, vorher gebildete Schwarzgelder in den Unternehmenskreislauf durch fingierte Einlagen oder fingierte Kredite wieder einzuschleusen.

2. OR-Geschäfte

Die Ohne-Rechnung-Geschäfte sind im gewerblichen Bereich die gängigsten Mittel, die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu hinterziehen. Mit den der Besteuerung entzogenen Erlösen, die auch Grundlage für das Unterhaltseinkommen sind, wird Schwarzgeld gebildet.²⁴ **19**

Scherzhaft spricht man in diesem Zusammenhang auch von „Otto-Richter-Geschäften“ oder Geschäften nach „BAT-Tarif“; BAT steht für „Bar auf Tatze“.

²³ Vgl. Kottke, a.a.O., S. 79 f.

²⁴ Vgl. Kottke, a.a.O., S. 81 ff.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Bei einem OR-Geschäft wird die Nichtausstellung eines Beleges, der aus einer Rechnung, aber auch einer Quittung oder einem anderen Dokument bestehen kann, regelmäßig begleitet von der Nichtverbuchung des Erlöses aus dem Geschäft.

Das jedem Buchhalterlehrling eingehämmerte Kardinalsprinzip „keine Buchung ohne Beleg“ wird hier ins Kriminelle umgekehrt in „weder Beleg noch Buchung“.

Auf diese Weise läuft das Geschäft am Finanzamt und am Unterhaltsgläubiger vorbei.

- 20** Zu beachten ist auch, dass umsatzsteuerrechtlich die OR-Geschäfte für den Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung, sofern er Unternehmer ist, ungünstig ist, weil er damit die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs verliert.

Die nachfolgenden Überlegungen heben im Wesentlichen auf die Einkommensteuer ab.

Die OR-Geschäfte sind natürlich keine Kavaliersdelikte, sondern strafbare Steuerhinterziehungen.

Der Täter sollte immer bedenken, dass der „Geschäftsfreund“ ihn anschwärzen kann.

Er wird erpressbar; als Denunzianten kommen außerdem in Betracht:

- getrennt lebende und geschiedene Ehepartner,
- enttäuschte Geliebte,
- rachsüchtige Kinder,
- böse Nachbarn oder
- neidische Konkurrenten oder
- ehemalige Mitarbeiter, die sich ungerecht behandelt fühlen.

Beispiel

Als Beispiel ist hier eine Vermietung von Ferienwohnungen ohne Rechnung zu nennen.

Denkbar ist auch eine wiederholte Autovermietung eines Privat- oder Geschäftswagens an Privatleute ohne Rechnung, wobei nicht nur Einkommensteuer, sondern auch Umsatzsteuer und Gewerbesteuer verkürzt werden.

Typisches Beispiel ist auch die Lieferung und sonstige Leistung von Handwerkern an Privatleute ohne Rechnung.

Rechtlich sollte bedacht werden, dass derartige Schwarzverträge gemäß § 134 BGB nichtig sind, so dass natürlich auch keine Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche bestehen.²⁵

Auch bei **Grundstücksgeschäften** kommt dieses immer wieder vor. So werden beispielsweise Häuser mit schwarzem Aufgeld zur Ersparnis der Grunderwerbsteuer und Notariatskosten gekauft. Dadurch hinterzieht der Käufer nicht nur Steuern, er kann auch sein Schwarzgeld unterbringen. Der Verkäufer eines Hauses im Betriebsvermögen verkürzt Einkommensteuer in Hinblick auf den Veräußerungsgewinn. Dabei wird die Vorschrift des § 139 BGB nicht bedacht, so dass stets mit einer drohenden Rückabwicklung des Gesamtgeschäfts zu rechnen ist.

²⁵ Vgl. für die Zeit ab 1.1.2002 auch die Bauabzugsteuer; DATEV-Tabellen für den steuerlichen Berater, 114.

Letztlich ist noch die partielle Strukturierung als mildere Form des OR-Geschäfts zu nennen. Dabei kann bei Rechnung und Verbuchung mit verschiedenen Preisen gearbeitet werden.

Ähnliche Methoden verbergen sich oft bei Vereinbarungen verdeckter Konditionen, Preisnachlässen und Provisionen.

3. Methoden der Schwarzgeldaufdeckung

a) Überblick über die Methoden der Schwarzgeldaufdeckung

Oben sind umfangreiche Ausführungen zur gesetzlichen Vermutung der Ordnungsgemäßheit der Buchführung erfolgt. Ist die Buchführung formell ordnungsgemäß nach § 158 AO, kann sie doch sachlich falsch sein. **21**

Auch in der unterhaltsrechtlichen Literatur wird darauf verwiesen, dass gewisse Methoden der Schwarzgeldaufdeckung dem Sachverständigen vorbehalten bleiben.²⁶

Hinweis

Im Umkehrschluss heißt dieses:

Einige der folgenden Methoden zur Plausibilitätsüberprüfung des Rechnungswesens müssen auch durch die Verfahrensbevollmächtigten angewendet werden, selbst wenn dieses nur der Beantwortung der Vorfrage dient, ob die Erstellung eines Sachverständigengutachten erforderlich und lohnend ist. **22**

Besondere umfangreiche Methoden zur Aufdeckung von Schwarzeinkünften hat natürlich die Finanzverwaltung. Diese Methoden werden beispielsweise im Zuge der steuerlichen Betriebsprüfung angewandt. Es sollte deshalb stets beim unterhaltsrechtlichen Auskunftsbegehren die Vorlage des Betriebsprüfungsberichts gefordert werden. **23**

Die Finanzverwaltung hat zudem das Instrumentarium der Kontrollmitteilungen, das im Zivilrecht nicht zur Verfügung steht.²⁷

Als Methoden sind zu nennen:

- interner Betriebsvergleich
- Nachkalkulation
- Zeitreihenvergleich
- Chi-Quadrat-Test
- Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung
- äußerer Betriebsvergleich
- Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlung

b) Interner Betriebsvergleich durch Nachkalkulation

Bei einer Nachkalkulation werden betriebsinterne Daten wie Wareneinsatz und vorgegebene Verkaufspreise in Beziehung gesetzt und hochgerechnet. Die Nachkalkulation führt aber zu großen Unschärfen, wenn ein Betrieb mit unterschiedlichen Aufschlagsätzen arbeitet, viele verschiedene Warengruppen im Sortiment hat oder sehr unterschiedliche Dienstleistungen erbringt. Die einzelnen Kalkulationen und der Lohneinsatz variieren **24**

²⁶ Schwab/Borth, a.a.O., V Rn 763 f.

²⁷ Vgl. hierzu weiterführend Kottke, a.a.O., S. 317 ff.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

und sind daher nicht ohne weiteres aus den Waren- und Materialeingangsrechnungen zu ersehen.

Bei bis zu zehn Warengruppen wird es als unzumutbar angesehen, diese Besonderheiten bei einer Nachkalkulation zu berücksichtigen.

Darüber hinaus sind stets betriebliche Besonderheiten zu beachten. So können z.B. Sonderverkäufe, Mengenrabatte, Naturalrabatte, überdurchschnittlich proportionaler Schwund und größerer Warenverbrauch für Werbezwecke betriebliche Besonderheiten darstellen.

25 *Hinweis*

Dem steuerpflichtigen Unterhaltsschuldner ist deshalb zu empfehlen, für derartige Aktionen gesonderte Aufzeichnungen, beispielsweise über Rabattaktionen, zu fertigen.

- 26 Kommt es bei einer Kapitalgesellschaft zu Zuschätzungen von Einnahmen aufgrund einer Nachkalkulation, sind diese Zuschätzungen als **verdeckte Gewinnausschüttungen** (vGA) an Gesellschafter zu werten. Wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die Kapitalgesellschaft Betriebseinnahmen nicht vollständig gebucht hat und diese nicht den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind, wird hier von einer vGA gesprochen.

Bei der Nachkalkulation, so auch bei der Umsatzverprobung, handelt es sich um eine zu nennende Verprobungsmethode, die dem betriebswirtschaftlich gebildeten Sachverständigen vorbehalten bleibt. Wer sich gleichwohl an diese Themenstellung heranwagen will, benötigt natürlich Informationen zu den Aufschlagsätzen, die das beim externen Betriebsvergleich genannte statistische Material liefert. Die Umsatzverprobung wird anhand von Kalkulationsunterlagen des Steuerpflichtigen nachvollzogen. Die tatsächlichen Umsätze werden ermittelt, um dann möglichst daraus Rückschlüsse auf die erzielten Gewinne zu ziehen. **Der Sachverständige kann dabei Angaben des Steuerpflichtigen nützen oder eigene Ermittlungen anstellen.**

Die Nachkalkulation kann darüber hinaus den Nachweis erbringen, dass selbst ein formell ordnungsgemäßes Buchungsergebnis unrichtig ist. Sie ermöglicht ergänzend zur steuerlichen Gewinnermittlung – aber auch bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens – die Schätzung nach der Vorschrift des § 162 AO bzw. nach § 287 ZPO.

- 27 Als Anknüpfungspunkt seien aus der steuerlichen Betriebsprüfung Beispiele genannt, in denen Rückschlüsse auf den tatsächlichen Umsatz gezogen worden sind:

- Anzahl der eingekauften Senfeimer, Ketchup, Schaschlikspieße, Zuckerwürfelstücke, Teebeutel, Verbrauch von Kräuterbutter und Bratwurstgewürz, z.B. Menge des eingekauften Senfes, Pappteller bei einer Imbissstube zur Hochrechnung der Zahl der verkauften Würstchen, „Pommes-Frites-Connection“
- Unterlagen zur Anmeldung zur Kurtaxe
- Eintragung in Kehrbücher der Bezirksschornsteinfeger.
- Umsatzverprobung anhand von eingekauften Tablettts, Plastikbestecken und Servietten
- Wurstpelle bei einer Metzgerei als Anknüpfungspunkt für die Zuschätzung der hergestellten Wurstwaren
- bei gastronomischen Betrieben, z.B. Cafés und Eisdieleen, bei denen anhand der Einkaufsmengen von Röstkaffee, Teebeuteln, Dekoschirmchen, Waffeln, etc. hochgerechnet werden kann auf den Verkauf von Kaffee, Tee, Getränken bzw. Eisportionen.

- Anzahl der untergestellten Pensionspferde und damit korrespondierender Umsatz bei einem Reiterhof abgeleitet aus dem Bedarf an Heu, Stroh und Hafer.²⁸

Faustregel der Bochumer Staatsanwaltschaft:

„Wer da mit 40 kein reicher Mann ist, gilt bei den Insidern als dumm oder faul!“²⁹

Bei der Nachkalkulation ist natürlich zu differenzieren zwischen Handels-, Handwerks- und Fertigungsbetrieben.

Weitere Auskunftsquelle, auch anerkanntes Instrument bei der Auskunftserteilung im Unterhaltsprozess, kann die umsatzsteuerliche Verpflichtung sein, insbesondere auch auf die Aufzeichnung hin, welche Entgelte auf welche einzuwendenden Umsatzsteuersätze entfallen (§ 22 Abs. 2 UStG). Hierauf sollte sich selbstverständlich auch der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch beziehen.

Bei der Nachkalkulation von **Handwerks- und Fertigungsbetrieben** spielt eine andere Position eine bedeutende Rolle. **28**

Es handelt sich hier um den Materialeinkauf einschließlich der Fremdleistungen, dem Einsatz von Fertigungslöhnen und dem Einsatz von Maschinenstunden.

Der **Wareneinsatz** ist dabei der veräußerte Teil der Waren aus dem Anfangsbestand und dem Wareneingang.

Unter **Materialeinsatz** versteht man den zum Zweck der Veräußerung verarbeiteten und bearbeiteten Teil des Materials aus dem Anfangsbestand oder dem Materialeingang einschließlich der Fremdleistungen.

Zum Waren- und Materialeinsatz gehören mithin auch die eigenen Werkleistungen und Werkdienstleistungen sowie die Fremdleistungen dritter Unternehmen.

Ansatz von **Fertigungslöhnen** ist der Wert der Dienstleistungen für die in der Fertigung eingesetzten Arbeitskräfte. **29**

Lohn ist das Entgelt für die Arbeitskraft eines Arbeitnehmers. Der Jahresbruttolohn ist identisch mit der Summe der im Wirtschaftsjahr in bar oder in Sachwert geleisteten Löhne vor Abzug der Lohnsteuer, der einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge und der sonstigen Abzüge, ohne Arbeitgeberanteil zu den Sozialversicherungen und ohne Erschwerniszulagen etc.

Unter **Fertigungslöhnen** ist die Summe der Werte aller Dienstleistungen zu verstehen, die von betriebseigenen Arbeitskräften in der Fertigung geleistet werden, zuzüglich des Lohnwertes für die Arbeitsleistung des Unternehmens in der Fertigung.

Die Ermittlung von **Maschinenstunden** erfolgt regelmäßig nach dem Kraftstromverbrauch.

Der Waren- und Materialeingang umfasst die in das gewerbliche Unternehmen gelangten, zur Bearbeitung, Verarbeitung und Weiterveräußerung bestimmten Güter. Diese sind anzusetzen mit dem reinen Waren- und Materialwert zuzüglich der Nebenkosten, ohne abzugsfähige Vorsteuern.

²⁸ Vgl. Kottke, a.a.O., S. 440.

²⁹ Vgl. Kottke, a.a.O., S. 90.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Die bis zur Einlagerung der Waren und des Materials angefallenen **Nebenkosten** (beispielsweise Frachten, Porti, Versicherungsprämien, Waren- und Materialnebenkosten sowie die Verbrauchsteuern und Zölle) erhöhen den Waren- bzw. Materialeingang. Auch hier rechnet die abziehbare Vorsteuer bei der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes nicht zu den Kosten der Materialbeschaffung.³⁰

Das Instrument der Nachkalkulation auf Basis des Materialeingangs weist die Schwäche auf, dass beispielsweise die Pflicht zur **Aufzeichnung des Wareneingangs nach § 143 AO oftmals verletzt** wird. In der Praxis ist bei kleineren Betrieben, insbesondere Handwerksbetrieben, kaum eine ordnungsgemäße Erfassung des Wareneingangs zu finden.

Beispiel

Kauft ein Gastwirt bei Brauereien und Supermärkten ein, die auch Endverbraucher beliefern und besonders kostengünstig sind und verbucht diesen Wareneingang nicht, wird natürlich auch das Kalkulationsergebnis verfälscht.

30 *Hinweis*

Der Steuer-/Unterhaltsbetrüger, der Umsätze proportional zum Wareneinsatz kürzt, bleibt oft unentdeckt.

Beispiel

Es dürfen aber nicht die Fehler gemacht werden, die sich ein Unternehmer in einem Gutachtenfall geleistet hat.

Ein Wirt hatte, ausweislich seines Rechnungswesens, über drei Jahre hinweg keinerlei Coca-Cola eingekauft! In derartigen Fällen stellt sich natürlich nicht mehr die Frage einer Nachkalkulation. Es ist damit praktisch nachgewiesen, dass das Rechnungswesen, zumindest an dieser Stelle, höchst eingeschränkt verwertbar ist.

- 31 Etwas anderes gilt bei **Dienstleistungsbetrieben**, die natürlich keinen oder geringen Waren- und Materialeinsatz kennen. Hier muss der Lohneinsatz für die produktiven Mitarbeiter verprobt werden. Dabei ist zu bedenken, dass bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen die Tätigkeit des Unternehmers als kalkulatorische Größe im pagatorischen Rechnungswesen nicht erfasst ist. Hier hilft eine Verprobung der möglichen Stundenleistungen und ob die Umsätze insgesamt plausibel sind.

Letztlich tauchen noch Spezialprobleme auf, wenn Aktionstage gestartet werden, wie bei Gaststätten, die Billigtage oder Flat-Trinken, Sonderpreise aufgrund von Werbeanzeigen oder bei Friseuren ein „Azubi-Haarschnitt“.

c) Innerer Betriebsvergleich durch Zeitreihenvergleich

32 Definition

Beim Inneren Betriebsvergleich werden die Zahlenverhältnisse vergleichbarer Merkmale in aufeinander folgenden Zeiträumen des gleichen Betriebes miteinander verglichen. 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 auf erfolgreiche unternehmerische Tätigkeit hinweisen oder aber auch auf Reduzierung von Aufwandspositionen.

³⁰ Vgl. BP-Kartei, Stichwort Umsatzsteuerverprobung, Handwerk und Fertigungsbetrieb.

Diese Form der Nachkalkulation wird von der Finanzverwaltung durch Einsatz von Datenverarbeitungsprogrammen durchgeführt. Dabei entstehen graphische Reihen- und Zeitreihenvergleiche.

Unter Zeitreihenvergleich versteht man die graphische Auswertung und Analyse der betrieblichen Daten.

Auch die im Veranlagungszeitraum 2005 zu fertigende Anlage EÜR lt. § 4 Abs. 3 EStG dient diesen Zwecken.

Aber auch der Zeitreihenvergleich ist nur bedingt geeignet, die Form der ordnungsgemäßen Buchführung zu erschüttern, da es schwierig ist, bei unterjährigen Wareneinkäufen Preisschwankungen und Lagerhaltung zutreffend in einer solchen Berechnung auszudrücken.³¹

Beispiel aus der Betriebsprüfungskartei.³²

	2005	2006	2007
wirtschaftlicher Umsatz	300.000	500.000	1.000.000
Wareneinsatz	210.000	350.000	700.000
Rohgewinn	90.000	150.000	300.000
Miete	5.000	15.000	40.000
Sonstige Kosten	60.000	100.000	200.000
Gewinn	15.000	35.000	60.000

Lösung

Die Schwankungen im Reingewinn im vorstehenden Beispiel sind auf die Mietzahlungen zurückzuführen!

Im Zeitabschnitt 2005 war die Kapazität im Unternehmen noch nicht voll ausgelastet. Dies ist daran zu ersehen, dass die Miete im Zeitabschnitt 2006 trotz starken Anstieges des Umsatzes nicht höher wurde. Die Folge davon ist das Ansteigen des Reingewinns.

Um aber den Umsatz des Geschäftsjahres 2007 tätigen zu können, reichten die vorhandenen Betriebsräume nicht aus. Es mussten neue Räume angemietet werden, wodurch höhere Ausgaben hervorgerufen wurden.

Insoweit wird in vielen Fällen ein Ansteigen der atypischen Kosten eine Auswertung der Kapazität des Unternehmens belegen können.

Im vorgenannten Beispiel führt also eine Verdoppelung des Umsatzes mit einer Verdoppelung des Wareneinsatzes nicht zwangsläufig zu einer Verdoppelung des Gewinns.

Im konkreten Fall wäre natürlich noch eine weitere Überprüfung der sonstigen Kosten als Sammelposition dringend erforderlich.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass selbstverständlich stets betriebswirtschaftliche unternehmerische Entscheidungen das Ergebnis beeinflussen, die auch unterhaltsrechtlich anerkannt sind, ohne dass dieses stets mit der Intention verknüpft sein muss, das Unterhaltseinkommen zu reduzieren.

³¹ Vgl. Kuckenburg, FuR 2006, 257.

³² BP-Kartei der Oberfinanzdirektionen, Teil I, „Betriebsvergleich“, „Schätzung“, D, II, 5.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Eine **Schwäche** des Internen Betriebsvergleichs bleibt:

Weisen alle Vergleichsjahre des Betriebes Besonderheiten oder gar Unrichtigkeiten auf, erschwert dieses die Vergleichbarkeit erheblich.

d) Innerer Betriebsvergleich per Chi-Quadrat-Test

33 Mit dem Chi-Quadrat-Test untersucht man Verteilungseigenschaften einer statistischen Grundgesamtheit.³³

Es wird dabei getestet, ob eine Ziffer in der Buchführung überproportional häufig auftritt. Die einzelnen Ziffern und die Tagessalden in der Kassenbuchführung beispielsweise haben statistischen Zufallscharakter. Die Tageseinnahmen ergeben sich aus der Kombination verschiedener Geschäftsvorfälle, der Anzahl von Kunden sowie verschiedener Verkaufspreise. Das Ergebnis dieser Tageseinnahmen abzüglich der Barausgaben setzt sich aus Ziffern zusammen, die statische Merkmale einer Grundgesamtheit sind, über deren Verteilung man aus empirischer oder theoretischer Herleitung eine sog. Null-Hypothese aufstellen kann.³⁴

Es handelt sich um ein **mathematisch-statistisches Verfahren**, das allein aber nicht ausreicht, die sachliche Richtigkeit einer Buchführung zu erschüttern.

Erstaunlicherweise wird sich dabei auf eine Entscheidung eines Strafsenates des BGH³⁵ bezogen, der mathematisch-statistische Verfahren als zulässig angesehen hat, obwohl nur eine Eintrittswahrscheinlichkeit von 99,5 % vorgelegen hatte.

Wenn man berücksichtigt, dass selten Einzelaufzeichnungen bei Kassenbuchführungen und regelmäßig Tagessummenaufzeichnungen vorliegen, ist diese Methode auch nur eingeschränkt anwendbar.

e) Äußerer Betriebsvergleich, insbesondere nach amtlichen Richtsätzen

34 Definition

Anders als beim inneren Betriebsvergleich werden beim äußeren Betriebsvergleich nicht Kennzahlen bestimmter Art desselben Betriebes gegenübergestellt, sondern die maßgeblichen Zahlen des zu prüfenden Betriebes werden mit denjenigen in der Branche, Größe und Struktur gleichartiger Betriebe verglichen.

Der entsprechende Abgleich mit anderen Betrieben ist aber schwierig, da eine Vergleichbarkeit gegeben sein muss.

Zudem zieht die Finanzverwaltung den äußeren Betriebsvergleich unter Anwendung der Richtsatzsammlung vor. Die **Richtsatzsammlung** weist die üblichen Spannen für Rohgewinnaufschlag auf den Wareneinsatz, Rohgewinn, Reingewinn und Halbreingewinn auf. In der Regel wird eine Verprobung des Rohgewinnaufschlags auf den Wareneinsatz vorgenommen. Die Abweichung des Rohgewinnaufschlags des geprüften Betriebes von der Bandbreite der amtlichen Richtsatzsammlung rechtfertigt für sich allein keinen Zweifel an der formellen Buchführung.

³³ Vgl. mit finanzmathematischen Formeln bei Wikipedia.

³⁴ Vgl. FG Münster EFG 2004, 236 ff.

³⁵ BGH St 36, 320.

Kommen allerdings weitere Aspekte hinzu, kann dies Zweifel an der Richtigkeit der Buchführung begründen, wenn erhebliche Abweichungen gegeben sind und diese außerhalb aller Unschärfen der Verprobung liegen oder weil bei der Höhe der getätigten Privatentnahmen aus steuerfreien Einnahmen dem Steuerpflichtigen keine ausreichenden Mittel für die private Lebensführung mehr zur Verfügung ständen.

Hier handelt es sich wie beim internen Betriebsvergleich um ein Prüfungsmittel, das der Berater des Unterhaltsgläubigers eigenständig anwenden muss.

Es ist ein einfaches Verprobungsmittel, indem ein Arbeitspapier oder eine Excel-Tabelle erstellt werden kann.

Woher erhält man die einschlägigen Vergleichszahlen?

35

Auskünfte erteilen z.B. über das Internet das Statistische Bundesamt, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern und allen berufsständischen Pflichtverbände bzw. freiwillige Organisationen, die entsprechende Zahlen veröffentlichen. Auf die Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung, die regelmäßig im Stollfuß-Verlag oder im NWB-Verlag veröffentlicht wird, ist ebenfalls zu verweisen.

Derartige Vergleichszahlen liefern Relationsgrößen von Aufwand zu Umsatz der relevanten Branche. Auch werden Positionen wie kalkulatorische Mieten, kalkulatorische Zinsen und kalkulatorischer Unternehmerlohn genannt, die auch bei der Unternehmensbewertung erforderlich sind.

Hervorzuheben ist noch das Material des **Statistischen Bundesamtes**,³⁶ das in vierjährigen Abständen Kostenstrukturstatistiken auf freiwilliger und repräsentativer Grundlage veröffentlicht.

Weitere Informationen erteilt das **Institut der Handelsforschung an der Universität zu Köln**.

Informationsquelle kann beispielsweise auch das Buch von *Kottke*³⁷ mit detaillierter Aufteilung von Praxiskosten gemessen an Umsätzen bei Ärzten sein:

Allgemeinärzte	57 % bis 65 %
Augenärzte	58 % bis 61 %
Orthopäden	64 % bis 70 %

Bei diesen Kostengrößen lassen sich erhebliche Abweichungen schnell deutlich machen, so dass bei der niedrigen Darlegungslast ein entsprechendes Abweichen als substantiiertes Vortrag zur Erlangung einer sachverständigen Untersuchung ausreichen dürfte.

Der **Richtsatzvergleich** ist demgegenüber ein Hilfsmittel und Anhaltspunkt der Finanzverwaltung. Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden werden damit verprobt und ggf. bei Fehlen anderer Unterlagen Schätzungen vorgenommen. Derartige Schätzungen dürfen bei formal ordnungsgemäß erstellter Buchführung grundsätzlich nicht erfolgen.

36

Die Richtsätze werden alljährlich von den Oberfinanzdirektionen ermittelt, in Richtsatzgruppen zusammengefasst und in Form einer Richtsatzsammlung bekannt gegeben (jährlich veröffentlicht im NWB-Verlag und im Stollfuß-Verlag u.a.).

Die Richtsätze stellen auf die Verhältnisse in einem Normalbetrieb (Richtbetrieb) ab.

³⁶ www.destatis.de.

³⁷ *Kottke*, a.a.O., S. 436.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Bei der Richtsatzsammlung sind daher die Ergebnisse eines geprüften Betriebes normalisiert, d.h. vergleichbar gemacht worden.

Die Richtsätze werden in Prozentzahlen vom wirtschaftlichen Umsatz für den Rohgewinn, den Halbringewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei den Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Zu den Handelsbetrieben in diesem Sinne gehören auch Bäckereien, Konditoreien, Gast- und Speisewirtschaften, Imbiss-Gaststätten, Fleischereien, Metzgereien, Schlachtereien und Optikerbetriebe. Die Richtsätze bestehen aus einem oberen und einem unteren Rahmensatz sowie einem Mittelsatz. Die Rahmensätze tragen den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung.³⁸

Beispiel

Die Richtsatzsammlung des maßgebenden Jahres enthält für eine bestimmte Branche einen Rohgewinnrahmen in Höhe von 38 % bis 41 %.

Bei der Verprobung des zu prüfenden Betriebes kommt der Betriebsprüfer/Sachverständige im unterhaltsrechtlichen Verfahren auf einen Rohgewinn von nur 20 %. Aufgrund dieser Abweichungen schöpft der Sachverständige Verdacht und geht der Abweichung nach. Dabei stellt er bei weiteren Ermittlungen fest, dass der Betriebsinhaber Steuern verkürzt und Geld entnommen hat, um damit Schwarzgeld zu bilden, das der Unterhaltsberechnung bisher nicht zugrunde gelegt werden konnte.

37 Familienrechtliche Bedeutung

Besondere Bedeutung hat diese Methode durch eine Entscheidung des BGH erlangt, ohne dass dieser ausdrücklich den Begriff des externen Betriebsvergleichs verwendet.³⁹

„Profund“ erkennt der BGH, dass Schwarzeinkünfte nicht bilanziert werden und begründet damit, betriebsvergleichend tätig zu werden.⁴⁰

In der letztgenannten Entscheidung ist vom externen Betriebsvergleich allerdings ausdrücklich nicht die Rede.

Beispiel nach BGH⁴¹

Im zu entscheidenden Fall waren die Personalkosten für eine leitende Mitarbeiterin in einer Rechtsanwaltskanzlei höher als der Gewinn des Unternehmens.

Hier hat der BGH ausgeführt, dass unter Berücksichtigung von Durchschnittssätzen der Personalkosten in Rechtsanwaltskanzleien (nach BRAK-Statistiken mit 25 %) eine Korrektur des steuerlichen Ergebnisses unterhaltsrechtlich vorzunehmen ist!

38 Hinweis

Damit ist im Unterhaltsrecht der äußere Betriebsvergleich eindeutig anerkannt mit der Folge:

Praktisch bei jeder Aufwandsposition und natürlich auch bei den Erlösen reicht ein substantiiertes Bestreiten aus, insbesondere bei Vortrag von Abweichungen der tatsächlichen Zahlen vom statistischen Material.

Hiermit liegt also ein wirkungsvolles rechtliches Instrumentarium vor, das der Berater des Unterhaltsberechtigten zur Vermeidung von Haftungsrisiken einsetzen muss.

38 Vgl. *Kotke*, a.a.O., S. 435.

39 Vgl. BGH FamRZ, 2006, 387 m. Anm. *Büttner*, a.a.O., S. 393.

40 Vgl. BGH a.a.O. und BGH NJW 1999, 3485.

41 FamRZ 2006, 387.

f) Vermögenszuwachsrechnung

Bei der Vermögenszuwachsrechnung wird das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen innerhalb zweier Stichtage erfasst. Dabei wird davon ausgegangen, dass sich die Steuermehrungen nur aus versteuerten Einkünften, steuerfreien Einnahmen und einmaligen Vermögensanfällen, wie z.B. Erbschaften, Schenkungen, Spielgewinne, ergeben. Zeigen sich hier Differenzen, ist dies nach der Rechtsprechung ein Indiz für nicht vollständig erfasste Einnahmen. **39**

Um eine Vermögenszuwachsrechnung zu erstellen, sind **detaillierte Informationen, auch aus der Privatsphäre** erforderlich.

Hinweis

Informationen zur Privatsphäre gehören zur Darlegungs- und Beweispflicht des Unterhaltsschuldners. **40**

Auch dessen andere Einkünfte (Überschusseinkünfte) aus der privaten Vermögenssphäre, die sich in steuerrechtlichen Einkünften aus den §§ 20, 21 und 22 EStG ergeben, zeigen die Leistungsfähigkeit und werden berücksichtigt!

Auch zur Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten und privaten Aufwendungen werden die Informationen aus der Privatsphäre herangezogen.

Dem Unterhaltsschuldner werden im Zuge der Anwendung einer Vermögenszuwachsrechnung erhebliche Mitwirkungspflichten aufgebürdet. **41**

Erst eine vollständige Ausnutzung des durch Gesetz und Richterrecht an die Hand gegebenen Auskunftsrechts ermöglicht die Erfüllung der Dispositions- und Verhandlungsmaxime des Zivilprozesses und damit die volle Wahrnehmung der Unterhaltsansprüche.⁴²

In der praktischen Anwendung sind umfangreiche Informationen für jedes Jahr erforderlich, die die Verfasser in einer 34 Positionen umfassenden Liste zusammengestellt haben. **42**

1. Ist Grundvermögen vorhanden und wie wird dieses bewertet?
2. Kapitalvermögen, Geldanlagen, auch aus Lebensversicherungen, Bau- und Sparkasenguthaben und Sparverträgen? Gibt es hieraus Auszahlungen?
3. Schulden, außer Betriebsschulden?
4. gezahlte Einkommen-, Vermögen-, Kirchensteuer, Lastenausgleichsabgaben, außer von betrieblichen Konten?
5. Beiträge zu Kranken-, Unfall-, Lebensversicherungen, sonstigen Versicherungen, Sterbekassen, außer von betrieblichen Konten?
6. Beiträge zu Bausparkassen und Sparratenverträgen einschließlich gutgeschriebener Zinsen, außer von betrieblichen Konten?
7. Krankheitskosten, soweit nicht von dritter Seite erstattet?
8. Vereinsbeiträge und Ausgaben für Liebhabereien?
9. Aufwendungen für Reisen privater Art?
10. Ausgaben für Erziehung, Ausbildung der Kinder, Aussteuer, Mitgift, außerhalb des Geschäftsbereichs usw., Unterhaltszuschüsse und Zuwendungen an Kinder oder sonstige Verwandte, Schenkungen an Dritte, außer von betrieblichen Konten?
11. Ausgaben für Beschaffung von Hausrat, Möbeln, Kleidung, Bücher, Schmuck, usw.?
12. Anschaffung und Unterhalt von privaten Kraftfahrzeugen?
13. private Prozesskosten, Strafen und Spenden?
14. Anschaffung von privatem Grundbesitz?

⁴² Strohal, a.a.O., Rn 49.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

15. Aufwendungen für Verbesserungen an privaten Grundstücken?
16. Mietzahlungen und Mietwert der eigenen Wohnung?
17. Aufwendungen für Haushaltshilfe?
18. Schuldzinsen und Renten?
19. Mindererlöse aus Veräußerungen von Vermögensteilen, soweit im Anfangsvermögen (1.1. des Jahres) enthalten sowie sonstige tatsächliche Vermögensverluste, z.B. aus Bürgschaften und Kursverlusten?
20. Erwerb durch Erbschaft oder Schenkung von Dritten (abzügl. Erbschaftsteuer)?
21. Ausgezählte Kursgewinne (die ab 2009 steuerbar sind)?
22. Steuerfreie Einkünfte und Pauschbeträge für Werbungskosten?
23. AfA für Privatgrundbesitz?
24. Mehrerlöse aus Verkauf von Teilen des sonstigen Vermögens und von Privatgrundbesitz, falls diese im Anfangsvermögen aufgeführt sind?
25. Gesamterlös aus Verkauf von Privatgrundbesitz, falls dieser nicht im Anfangsvermögen aufgezählt ist?
26. Geldbestände zu den Stichtagen auf Bank- und Sparkonten, außer auf betrieblichen Konten?
27. außerbetriebliche Gewährung von Darlehen?
28. Gelder aus außerbetrieblichen Schuld aufnehmen?
29. Rückzahlungen von außerbetrieblichen Schulden?
30. Gelder aus Rückzahlungen außerbetrieblich gewährter Darlehen?
31. Erstattung nicht abzugsfähiger Steuern?
32. Erstattung aus Versicherungsleistungen?
33. Privater Geldverbrauch für Nahrungs- und Genussmittel, Bekleidung, sonstige Haushaltsführung, Körper- und Gesundheitspflege, Bildung und Unterhaltung, Vereinsbeiträge, Liebhabereien, Reisen und Urlaub, öffentliche und private Verkehrsmittel, Miete, Strom, Gas, Brennstoffe, Wasser-, Müll- und Kanalgebühren, Nachrichtenübermittlungen, insbesondere Telefon, Anschaffung privater Investitionsgüter wie Fahrzeuge, Wohnungseinrichtungen, Prozesskosten, Strafen, Spenden, Schuldzinsen, sonstige Lebenshaltung, Haushaltshilfen, etc.?
34. Zahlung von Schadenersatz von Dritten, Spielgewinne, Spekulationsgewinne?

Nun wird sogleich durch den kritischen Leser eingewandt werden, wie ein derart komplexes Instrument in ein unterhaltsrechtliches Verfahren eingebracht werden kann.

Dieser Einwand ist insoweit richtig, als die Anwendung wohl dem Sachverständigen im gerichtlichen Verfahren vorbehalten sein wird.

Wenn die Verfasser bei einem Gutachten die Vermögenszuwachsrechnung vorgeschlagen haben, kommt es regelmäßig zu einem Auflagenbeschluss, wonach der Unterhaltsschuldner die in der vorgenannten Liste erforderlichen Auskünfte für den Betrachtungszeitraum zu erteilen hat. Dieser Beschluss ist isoliert nicht anfechtbar!

Um das Gericht aber zu derartigen Maßnahmen zu bewegen, müssen konkrete Anhaltspunkte vorgetragen werden.

43 Wie ist die Vermögenszuwachsrechnung in der steuerlichen Betriebsprüfung einzuordnen und kann dieses Instrument unterhaltsrechtlich genutzt werden?

Das Wesen der Vermögenszuwachsrechnung folgt der Idee, dass der Steuerpflichtige in einem bestimmten Zeitraum einen Zuwachs an Vermögen nur aus zu versteuernden Einkünften plus steuerfreien Einkünften plus einmaligen Vermögensanfällen erzielen kann,

soweit sie nicht für die private Lebensführung und andere Vermögensdispositionen verwendet worden sind.⁴³

Diese Methode ist in der Steuerrechtsprechung anerkannt. Der BFH⁴⁴ führt dazu aus:

Wenn sich die Einkommens- und Vermögensverhältnisse bei einem Steuerpflichtigen nicht übersehen lassen und die Annahme verschwiegener Einkünfte nahe liegt, ist zur Sachaufklärung grundsätzlich eine das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen umfassende Vermögenszuwachsrechnung erforderlich. Aus einem ungeklärten Vermögenszuwachs kann ein beweismäßigender Schluss gezogen werden, er stamme aus verschwiegenen steuerpflichtigen Einkünften.

Diese Ausführungen lesen sich wie die Begründung eines unterhaltsrechtlichen Urteils.

Die vorgenannten Grundsätze lassen sich deshalb auch ins Unterhaltsrecht transformieren, insbesondere wenn man die Darlegungs- und Beweislast seitens des Unterhaltsverpflichteten bedenkt.

Dogmatisch ist dann aber noch problematisch, dass diverse Einkünfte aus der Privatsphäre herangezogen werden müssen, um die Schätzungsgrundlagen nach § 287 ZPO zu schaffen.

Beispiel

Das erklärte Jahreseinkommen eines Steuerpflichtigen liegt bei rund 200.000 EUR. Bei der Außenprüfung wird anhand des Bankkontos festgestellt, dass das Dachgeschoss des Einfamilienhauses zu einem Penthouse für den Sohn ausgebaut wurde. Der Aufwand beläuft sich in dem betreffenden Jahr auf 185.000 EUR. Von den verbleibenden 15.000 EUR kann die Familie nicht gelebt (ungebundene Mittel zur allgemeinen Lebensführung) und darüber hinaus Einkommensteuer, Versicherungen, Strom, Heizung, Auto etc. bezahlt haben.

In derartigen Fällen wird der Tatrichter ebenfalls im Wege einer Auflage, ggf. nachdem er einen Sachverständigen hinzugezogen hat, folgenden Vortrag verlangen: Bei der Verprobung der vorgelegten betrieblichen und privaten Konten wurde festgestellt, dass die Gesamtsumme der freien Geldmittel für die Lebenshaltung nicht ausreichen, um die üblichen Kosten der Lebenshaltung lt. statistischer Vergleichswerte abzudecken. Im Rahmen seiner Darlegungsverpflichtungen wird dem Unterhaltsschuldner aufgegeben, entsprechend und ergänzend vorzutragen.

Die dogmatische Grundfrage, ob auch private Bereiche, insbesondere Privatkonten mit herangezogen werden können, zeigt sich auch in der Fragestellung, wenn gemischte Konten verwandt werden, die private und betriebliche Geschäftsvorfälle umfassen.

Dem Unterhaltsgläubiger ist aber oftmals aus eigener Kenntnis bekannt, welche Lebensführung zugrunde liegt, etwa für Urlaubsreisen etc., so dass versucht werden sollte, hierzu vorzutragen um dem Gericht deutlich zu machen, dass die deklarierten Einkünfte nicht ausreichen können.

Werden dann Treuhandverhältnisse oder Auslandsbeziehungen behauptet oder dargelegt, erhöht sich die Darlegungs- und Beweislast des Unterhaltsverpflichteten noch weiter.

⁴³ Vgl. Kottke, a.a.O., S. 459 ff.

⁴⁴ BFH BStBl III 1966, 650 ff.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Oben wurde bereits die Frage bejaht, dass Auskünfte aus der Privatsphäre, genau wie bei der steuerlichen Betriebsprüfung, herangezogen werden können und insoweit dem Unterhaltsverpflichteten die volle Darlegungs- und Beweislast trifft.⁴⁵

Darf der Sachverständige im Rahmen der Prüfungsanordnung eine intensive Ausforschung der privaten Sphäre vornehmen?

- 44** Die Beweisaufnahme durch einen Sachverständigen stellt einen klassischen Fall der Ausforschung dar. Wenn beispielsweise allgemein das Rechnungswesen als ordnungsgemäß und substantiiert bestritten wird, hat eine Allgemeinüberprüfung des gesamten Rechnungswesens stattzufinden, in der Bereiche tangiert und überprüft werden, die im einzelnen substantiiert nicht vorgetragen worden sind!

Wenn der Unterhaltsschuldner zu derartigen Informationen berechtigt ist, muss der Unterhaltsverpflichtete dabei auch gegen seine Interessen mitwirken?

Das ist zu bejahen und ergibt sich aus seiner vollen Darlegungs- und Beweisverpflichtung und zudem aus dem Grundsatz der prozessualen Wahrheitspflicht.

- 45** Kann es für **private Unterlagen** Vorlagepflichten geben, wenn es keine steuerlichen Aufbewahrungspflichten gibt?

Sicherlich gibt es nicht die 10-jährige Aufbewahrungspflicht wie bei betrieblichen Unterlagen. Regelmäßig werden aber Unterlagen aus der steuerlichen Veranlagung zur Verfügung stehen, zumindest bis zur Bestandskraft der Entscheidung. Darüber hinaus kann das Gericht Akten der Finanzverwaltung beziehen § 643 Abs. 2 Nr. 3 ZPO.

Auch Einkünfte aus der nichtbetrieblichen Sphäre bei den Einkünften nach den §§ 20, 21 und 22 EStG (Überschusseinkünfte) müssen uneingeschränkt offenbart und der Unterhaltsberechnung zugrunde gelegt werden.⁴⁶ Eine gegenteilige Ansicht des Unterhaltsverpflichteten ist irrelevant, besonders wenn er selbst betriebliche und private Vorgänge vermischt.

Dies gilt auch für die Anerkennung von Betriebsausgaben, weil ihre Abgrenzung zu privat Veranlasstem entscheidungsrelevant ist.

Für die steuerliche Anerkennung beispielsweise von **Ehegattenarbeitsverhältnissen** ist u.a. Voraussetzung, dass die Vergütung in die eigene Vermögenssphäre des Arbeitnehmergatten gelangt ist. Bei Überweisungen sind seine privaten Konten einzusehen, um festzustellen zu können, wer der Kontoinhaber ist.

Allgemeiner Grundsatz zur Überprüfung derartiger Verträge mit nahe stehenden Personen ist die schriftliche Vereinbarung, tatsächliche Durchführung gemäß dieser Vereinbarung und Fremdvergleich.

Diese Argumente machen deutlich, dass die Grenzen zwischen betrieblicher und privater Sphäre fließend sind.

So bleiben in einem unterhaltsrechtlichen Auskunftsverfahren keinerlei rechtliche Bedenken, zur Ermittlung des Einkommens auch die Vorlage der Einkommensteuererklärungen aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen und bei sonstigen

⁴⁵ Vgl. *Assmann*, Rechte und Mitwirkungspflicht bei Erstellung von Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnungen, DB 1989, 851 ff.

⁴⁶ Vgl. auch *Assmann*, a.a.O., S. 851; *Kottke*, a.a.O., S. 469.

Einkünften zu verlangen. Diese entspringen der Privatsphäre und sind für die unterhaltsrechtliche Würdigung unverzichtbar!

Auch *Strohhal*⁴⁷ führt hierzu aus, dass der Umfang des Anspruchs auf Auskunfts- und Belegvorlage an den unterhaltsrechtlichen Einkommensbegriff anknüpft und die unterhaltsrechtliche Rechenmethodik widerspiegelt.

Diese weitgehende Auskunfts- und Belegpflicht ist auch durch das Gebot materieller Gerechtigkeit erforderlich.

Die Vermögenszuwachsrechnung, im steuerlichen Erhebungsverfahren entwickelt, ist trotz der tangierten privaten Bereiche auch im Unterhaltsrecht uneingeschränkt anzuwenden.

g) Geldverkehrsrechnung und Kassenfehlbetragsrechnung

aa) Geldverkehrsrechnung

Die Geldverkehrsrechnung 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. **46**

Ergibt sich bei der Geldverkehrsrechnung in ihren verschiedenen Formen ein ungeklärter Vermögenszuwachs, lässt sich daraus schließen, dass Betriebseinnahmen nicht erklärt worden sind.

Allerdings kommt die Geldverkehrsrechnung nur bei überschaubaren Vermögensverhältnissen in Betracht und liefert nur weniger zuverlässige Ergebnisse als die Vermögenszuwachsrechnung, da bei ihr nur ein Teil der Einflussfaktoren einbezogen ist.

Kann der Sachverhalt nicht uneingeschränkt aufgeklärt werden, kann die Höhe der Ausgaben für private Lebensführung im Zuge der Geldverkehrsrechnung geschätzt werden.

Wie arbeitet die Geldverkehrsrechnung, die auf der Überlegung basiert, dass ein Steuerzahler während des Vergleichszeitraumes nicht mehr Geld ausgeben und anlegen kann, als ihm aus den deklarierten Einkünften und sonstigen Quellen zufließen kann?

Die Geldverkehrsrechnung sieht wie folgt aus:⁴⁸

Verfügbare Mittel:

- betriebliche und außerbetriebliche Gegenstände und Guthaben zu Beginn des Vergleichszeitraumes
- erklärte Einkünfte in Geldrechnung, d.h. bereinigt um Eigenverbrauch, Mietwert der eigenen Wohnung, AfA, Freibeträge usw., jeweils in der vom Steuerpflichtigen angesetzten und geltend gemachten Höhe
- Geld aus Schuld aufnehmen und Rückzahlung von ausgeliehenen Geldern
- steuerfreie Einnahmen und Einnahmen außerhalb der Einkunftsarten (Erlöse aus dem Verkauf von nicht betrieblichen Vermögen, Gelderbschaften, Geldschenkungen, Erstattungen nicht abzugsfähiger Steuern usw.)

47

⁴⁷ A.a.O., Rn 148.

⁴⁸ Kottke, a.a.O., S. 477 ff., 479, 480.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

48 Mittelverwendung (Geldbedarf) und Schlussbestände:

- privater Geldverbrauch (Lebenshaltung, tatsächlich gezahlte Sonderausgaben, Mietzinsen und nicht abzugsfähige Steuern usw.)
- Zahlungen auf nur verteilt oder gar nicht abzugsfähige Anschaffungs- und Herstellungskosten (z.B. für die Anschaffung von betrieblichen und privaten Kraftfahrzeugen, nicht hingegen für die Anschaffung von Waren und geringwertigen Wirtschaftsgütern)
- Auslagen und Rückzahlungen von Schulden
- betriebliche und außerbetriebliche Geldbestände und Guthaben am Ende des Vergleichszeitraums

bb) Kassenfehlbetragsrechnung

49 Die Kassenfehlbetragsrechnung ist geeignet für kleinere und mittlere Betriebe, bei größerer Bareinnahmefrequenz und Aufzeichnung des baren Zahlungsverkehrs in einem Kassenbuch, wobei der Sollbestand meist nur am Monatsende festgestellt wird.

Diese Methode geht von der Erkenntnis aus, dass der Betriebsinhaber/Unterhaltsschuldner nicht mehr Geld ausgeben kann, als in der Kasse vorhanden ist. Übersteigen die Ausgaben eines bestimmten Zeitraumes den Anfangsbestand und die Einnahmen des gleichen Zeitraumes, ergibt sich ein Kassenfehlbetrag, an den anzuknüpfen ist. Es wird also nur Bargeld behandelt.⁴⁹

Beispiel

Kassenbestand	01.03.	5.000 EUR	
Einnahmen	01.03. – 20.03.	10.000 EUR	
			15.000 EUR
Ausgaben vom	01.03. – 20.03.	17.000 EUR	
Kassenfehlbetrag am 20.03.		2.000 EUR	
Einnahmen	21.03. – 28.03.	5.000 EUR	
Differenz			3.000 EUR
Ausgaben am	21.03. – 28.03.	6.000 EUR	
Kassenfehlbetrag am 28.03		3.000 EUR	
Einnahmen	29.03. – 31.03.	6.000 EUR	
Differenz			3.000 EUR
Ausgaben	29.03. – 31.03.	2.000 EUR	
Kassenbestand am 31.03.		1.000 EUR	
Einnahmen	01.04. – 10.04.	7.000 EUR	
Differenz			8.000 EUR
Ausgaben	01.04. – 10.04.	12.000 EUR	

49 Vgl. Kottke, a.a.O., S. 473 und BP-Kartei, a.a.O., Stichwort Geldverkehrsrechnung.

Kassenfehlbetrag am 10.04.		4.000 EUR	
Einnahmen	11.04. –	13.000 EUR	
	24.04.		
Differenz			9.000 EUR
Ausgaben	11.04. –	7.000 EUR	
	24.04.		
Kassenbestand am 24.04.		2.000 EUR	

Lösung

Obwohl der Anfangs- und Endkassenbestand jeweils positiv war, lag dreimal ein Kassenfehlbetrag vor.

Die Zuschätzung erfolgt in Höhe des jeweils höchsten Kassenfehlbetrages von 4000 EUR und nicht in Höhe der Summe.

Hinweis

50

Die Kasse muss Kassensturzfähigkeit haben, d.h. der körperliche Geldbestand muss mit der Aufzeichnung übereinstimmen!

Es ist also zu beachten, dass die Kassenaufzeichnungen so beschaffen sein müssen, dass der Soll-Bestand jederzeit mit dem Ist-Bestand der Geschäftskasse verglichen werden kann.⁵⁰

51

Ein Fehlbetrag kann folgende Ursachen haben:

- unrichtige Verbuchung des Kassenanfangsbestandes
- nicht gebuchte Betriebseinnahmen
- private Bargeldeinlagen
- nicht zeitnahe Verbuchung von Kasseneingängen
- nicht zeitnahe Buchung von Kassenausgängen
- doppelte Buchung von Betriebsausgaben
- doppelte Buchung von Betriebseinnahmen

In derartigen Fällen ist in eine Überprüfung der Kassenbuchführung einzutreten, wobei auf die tägliche Aufzeichnungspflicht hinzuweisen ist.⁵¹

Wie hat insgesamt eine ordnungsgemäße Kassenbuchführung auszusehen?

- Kassenaufzeichnungen sind zeitnah zu führen und regelmäßig mit dem Ist-Bestand abzustimmen. Eingeschlichene Fehler lassen sich dann ohne nennenswerte Schwierigkeiten aufklären.
- Differenzen zwischen Kassenbuch und tatsächlichem Bestand, z.B. wegen Tippfehlern, sollen klar gekennzeichnet werden.
- Nachbuchungen von Bareinlagen zur Vermeidung von Kassenfehlbeständen sind zu unterlassen.
- Bar ausgezahlte Betriebsausgaben, z.B. für Auto-, Benzinkosten usw. sind erst dann in das Kassenbuch einzutragen, wenn tatsächlich Geld aus der Kasse entnommen wird.
- Bei Abweichungen des Tages der Geldentnahme vom Belegdatum ist dieses besonders kenntlich zu machen. Im Kassenbuch sind auch die baren Zahlungsvorgänge zu erfassen, wenn sie privaten Charakter haben.

50 Sog. Kassensturzfähigkeit; vgl. BFH BStB111 1982, 430 ff.

51 Vgl. BFH NV 1990, 638 ff.

C. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

Negative Kassenbestände tauchen in der Praxis immer wieder auf, weil manche Unternehmer nicht in der Lage sind, ein Kassenbuch ordnungsgemäß zu führen. Derartige Steuerpflichtige/Unterhaltsschuldner „buchen“ offenbar mit dem Buchungssatz „Hosentasche an Kasse“.

52 Welche Anforderungen sind an die Aufbewahrung von Kassentreifen der elektronischen Registrierkassen zu stellen?

Es ist eine Aufbewahrung von Registrierkassentreifen, Kassenzetteln, Bons und vergleichbaren Kassenbelegen im Einzelfall nicht erforderlich, wenn der Zweck der Aufbewahrung in anderer Weise gesichert oder die Gewähr der Vollständigkeit der vom Kassenbeleg übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist.⁵² Die vorgenannten Voraussetzungen hinsichtlich der Kassenregistrierstreifen sind regelmäßig erfüllt, wenn Tagesendsummenbons aufbewahrt werden, die die Gewähr der Vollständigkeit bieten und den Namen des Geschäfts, das Datum und die Tagessumme enthalten.

Auch hilft die Abgabenordnung weiter. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sind die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen, Programmabläufe nach jeder Änderung, Protokolle über die Einrichtung von Verkäufern, Kellnern und anderem Personal sowie alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung aufzubewahren. Weiter sind mit Hilfe der Registrierkasse erstellte Rechnungen zu dokumentieren.

Nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sind die Tagessummenbons durch Ausdruck des Nullstellungszählers (fortlaufende sog. Z-Nummer zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte), der Stornobuchungen (sog. Manager-Stornos und Nach-Storno-Buchungen), Retouren, Entnahmen sowie der Zahlungswege (Bar, Scheck, Kredit, Kreditkarte) und alle weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses aufgerufenen Ausdrücke der EDV-Registrierkasse (z.B. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Ausdrücke des Trainingsspeichers, Kellnerberichte und Spartenberichte) in Belegzusammenfassung mit dem Tagessummenbon aufzubewahren.⁵³

Insgesamt handelt es sich hier ebenfalls um ein unterhaltsrechtlich umzusetzendes Instrument, das der Aufdeckung von Schwarzeinkünften dient und dem Sachverständigen vorbehalten bleibt.

4. Schätzung im Unterhaltsrecht

53 Bei der Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Das Gericht muss substantiierten Einwendungen des Unterhaltsberechtigten nachgehen und nicht der in einer mündlichen Verhandlung geäußerten Ansicht eines Familienrichters folgen, die Gewinnermittlungen würden schon richtig sein, wenn das Finanzamt diese „durchgewinkt“ habe.

Eine Einkommenschätzung ist auch im Unterhaltsrecht uneingeschränkt zur Anwendung zu bringen. Zwar hat das Unterhaltsrecht (braucht es auch nicht) keine originären Instrumente zu Schätzungsmethoden entwickelt. Es ist aber angezeigt, die Instrumente des Steuerrechts, insbesondere der steuerlichen Betriebsprüfung, zu übernehmen, weil dieses

52 Vgl. BMF-Schreiben v. 9.1.1996, IV A 8-S 0310-5/96, www.bundesfinanzministerium.de.

53 Vgl. BMF-Schreiben v. 7.11.1995, IV A 8-S 0316-52/95, www.bundesfinanzministerium.de.

auch bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit von Selbstständigen/Gewerbetreibenden auf Basis des steuerrechtlich ermittelten Einkommens geschieht.

Da das Gericht zur Erfüllung des Normzwecks des § 287 Abs. 2 ZPO hinreichende Grundlagen benötigt, um Schätzungen zu begründen, wird es regelmäßig auf die Hilfe des Sachverständigen ankommen, da eine Schätzung „ins Blaue hinein“ unzulässig ist.



D. Darlegungs- und Beweislast und Auskunft

I. Darlegungs- und Beweislast

Bei der Unterhaltsbemessung muss als erstes festgestellt werden, welches Unterhaltseinkommen auf Seiten der Unterhaltsberechtigten und Unterhaltsverpflichteten vorhanden ist. **1**

Der unterhaltsberechtigte Ehepartner muss seine Bedürftigkeit und die Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen generell darlegen und beweisen.¹ Entsprechendes gilt für den Unterhaltsanspruch von minderjährigen Kindern.²

Es ist in der Praxis anzuraten, aus der Ableitung von bekannten Daten ein bestimmtes Unterhaltseinkommen substantiiert zu behaupten, darüber hinaus ggf. noch zu fiktiven und/oder potenziellen Einkünften/Einkommen vorzutragen. Wenn der Unterhaltsverpflichtete seine Bilanz oder seine Überschussrechnung vorlegt, muss folglich der Unterhaltsberechtigte einzelne Positionen gezielt bestreiten.³

Es ist dann an dem Unterhaltspflichtigen, das so behauptete Einkommen durch eine Offenbarung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu widerlegen.⁴

Auch nach einer Entscheidung des OLG Celle⁵ muss der Unterhaltsverpflichtete seine Einkommensverhältnisse im Einzelnen darlegen und beweisen, wenn der Unterhaltsberechtigte plausibel ein bestimmtes Einkommen darlegt. Nach Ansicht des OLG Celle ist nämlich grundsätzlich die Partei darlegungspflichtig, **die Zugang zu den relevanten Daten** hat.

Dies gilt nach einer weiteren Entscheidung des OLG Celle⁶ auch deshalb, weil die Umstände und Wahrnehmungsmöglichkeiten in der Sphäre des Unterhaltsschuldners liegen.

Aus der Substantiierungspflicht ergibt sich folglich eine Umkehr der Darlegungslast.

Für **Schwarzeinkünfte** gilt nach BGH:⁷

2

Wenn nähere Darlegungen von Schwarzeinkünften der beweisbelasteten Prozesspartei nicht zumutbar sind, weil sie nur dem Gegner bekannt sind, muss der Prozessgegner (der Unternehmer) substantiiert bestreiten, weil sie anderenfalls als zugestanden nach § 138 Abs. 3 ZPO gelten.

Es reicht also aus, Schwarzeinkünfte zu behaupten und wenn möglich, diese mit einem weiterem Kenntnisstand zu untermauern!

1 BGH NJW 1995, 534.

2 BGH NJW 2002, 1269.

3 So OLG Saarbrücken FamRZ 2006, 1756.

4 BGH NJW 1987, 1201; OLG Hamm v. 19.3.1996, FamRZ 1996, 1217; *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, a.a.O., 161 f.

5 ZFE 2002, 291.

6 FuR 2004, 313 f.

7 BGH NJW 1999, 3485.

II. Beibringungsgrundsatz

- 3** Grundsätzlich liegt die Darlegungslast beim Unterhaltsberechtigten.

Das Gericht kann unter Durchbrechung dieses Grundsatzes gemäß § 643 ZPO in allen Unterhaltsprozessen den Parteien aufgeben, Auskunft zu erteilen und Belege vorzulegen.

Kommen die Parteien dieser Aufforderung nicht nach, kann das Gericht bei Arbeitgebern, Sozialleistungsträgern, Rentenversicherungsträgern sowie bei Versicherungsunternehmen und bei Minderjährigenunterhalt sogar beim Finanzamt selbst Auskünfte nach § 643 Abs. 3 ZPO einholen. Allerdings sind die Parteien nach § 643 Abs. 2 S. 2 ZPO darauf hinzuweisen.⁸

III. Auskunftsanspruch

1. Überblick über die Auskunft

- 4** Um seiner Darlegungs- und Beweispflicht nachkommen zu können, steht dem Unterhaltsberechtigten zunächst ein Auskunftsanspruch zu.

Nach § 1605 Abs. 1 S. 1 BGB hat der Unterhaltsschuldner gegenüber Verwandten in gerader Linie auf Verlangen Auskünfte über seine Einkünfte zu erteilen, nach § 1605 Abs. 1 S. 2 BGB Belege vorzulegen und unter Umständen die erteilten Auskünfte zu erläutern. Entsprechendes gilt bei anteiliger Haftung nach § 1606 Abs. 3 BGB, gegenüber dem getrennt lebenden Ehepartner nach § 1361 Abs. 4 BGB i.V.m. § 1605 Abs. 1 BGB sowie gegenüber dem geschiedenen Ehepartner nach § 1580 BGB i.V.m. § 1605 Abs. 1 BGB.

Der Auskunftsverpflichtung des Selbstständigen kommt besondere Bedeutung zu, weil sie sich aufgrund zahlreicher handels- und steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten, wie zuvor ausgeführt, ungleich schwieriger darstellt als bei dem „normalen“ Arbeitnehmer, der keine weiteren Einkünfte erzielt.

Ziel des Auskunftsverlangens ist es, den Unterhaltsberechtigten in die Lage zu versetzen, seinen Unterhaltsanspruch zu berechnen und zu beziffern.

Versäumnisse hierzu können zu erheblicher Haftung führen.

Deshalb sollte der Familienrechtler diesem Verfahren besondere Beachtung schenken und sich nicht mit unzureichenden Auskünften zufrieden geben!

2. Rechtsnatur

- 5** Bei dem Auskunftsanspruch handelt es sich um einen unselbstständigen Hilfsanspruch zum Unterhaltsanspruch oder um einen unterhaltsrechtlichen Nebenanspruch.⁹

Wird der Hauptanspruch anerkannt, besteht auch kein Auskunftsanspruch.

⁸ Vgl. *Münch*, Unterhalts- und Steuerbilanz, FamRB 2007, 150, 153; *Schürmann*, Wie hoch ist das Einkommen? Auskunft im Unterhaltsprozess, FuR 2005, 193 ff.

⁹ BGH FamRZ 1987, 1132; *Kleffmann*, Der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch, FuR 1999, 403.

3. Anspruchsgrundlagen

Als Anspruchsgrundlagen kommen in Betracht

6

§§ 1605 Abs. 1, 1615I BGB

Verwandtenunterhalt

§ 1361 Abs. 4 S. 4 i.V.m. § 1605 BGB

Unterhalt bei Getrenntleben

§§ 1569, 1580 S. 2 i.V.m. § 1605 BGB

Nachehelicher Unterhalt

§ 242 BGB, § 1605 analog BGB

Haftung nach § 1606 Abs. 3 BGB

4. Akzessorietät vom Hauptanspruch

Der Anspruch ist vom unterhaltsrechtlichen Hauptanspruch abhängig.

7

Es liegt somit eine Akzessorietät der Auskunftspflicht vor.

Es besteht daher kein Anspruch, wenn die Auskunft den Hauptanspruch nicht beeinflussen kann oder der Unterhaltsanspruch eindeutig verwirkt ist.¹⁰

Ferner darf der Berechtigte nicht bereits wirksam auf seinen Unterhaltsanspruch verzichtet haben.¹¹

5. Art und Inhalt des Auskunftsanspruchs

Vgl. Arbeitshilfen unter E

8

Bei der Auskunft handelt es sich um die Abgabe einer Willenserklärung, die schriftlich abzugeben ist.¹² Sie ist eigenhändig zu unterzeichnen.¹³ Ferner ist sie nach § 1605 Abs. 1 S. 3 BGB i.V.m. § 260 Abs. 1 BGB in Form eines systematischen Verzeichnisses zu erteilen. Die Angaben müssen gegliedert und aufgeschlüsselt werden. Ohne übermäßigen Zeit- und Arbeitsaufwand muss danach der Unterhaltsanspruch berechnet werden können.¹⁴

Die Auskunft muss sich auf alle Einkünfte aus allen sieben Einkunftsarten beziehen.

Die Auskunft des Unterhaltsverpflichteten bezieht sich insbesondere darauf, zur Abgrenzung unterhaltsrechtlich irrelevanter Positionen beizutragen.¹⁵

Weitere Auskunftsquelle ist die umsatzsteuerrechtliche Aufzeichnungsverpflichtung, insbesondere auch die Dokumentation, welche Entgelte welchen Umsatzsteuersätzen unterliegen (§ 22 Abs. 2 UStG).

Hierauf muss sich selbstverständlich auch das Auskunftsbegehren beziehen.

6. Sperrfrist des § 1605 Abs. 2 BGB

Grundsätzlich kann nur alle zwei Jahre eine Auskunft verlangt werden. Dadurch soll einer allzu häufigen und lästigen Geltendmachung des Auskunftsanspruchs vorgebeugt werden. Nach h.M. wird bei dem Fristbeginn nicht auf den letzten Zeitpunkt der Auskunftsertei-

9

¹⁰ BGH FamRZ 1994, 1169; 2008, 1325 ff.

¹¹ BGH NJW 1983, 2243.

¹² BGH FamRZ 1984, 144.

¹³ OLG München FamRZ 1996, 738.

¹⁴ BGH FamRZ 1983, 996.

¹⁵ *Münch, FamRB- Beratungspraxis* 2007, 150 ff.; BGH FamRZ 1998, 359.

D. Darlegungs- und Beweislast und Auskunft

lung abgestellt, sondern auf den Regelungszeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung im Vorprozess,¹⁶ der Urteilsverkündung¹⁷ oder dem Zeitpunkt des Prozessvergleiches¹⁸ bzw. außergerichtlichen Vergleichs.¹⁹

Solange das Auskunftsverlangen noch nicht prozessual erledigt ist, kann das Auskunftsbegehren erweitert werden.²⁰

Wird nachehelicher Unterhalt neben dem Trennungunterhalt geltend gemacht, gilt hierfür nicht die zweijährige Sperrfrist nach § 1605 Abs. 2 BGB,²¹ wenn der Berechtigte wesentlich höhere Einkünfte glaubhaft macht, § 1605 Abs. 2 BGB.

7. Auskunftszeitraum

- 10** Der BGH stellt bei Selbstständigen auf das Einkommen der letzten drei oder fünf dem jeweiligen Unterhaltszeitraum vorausgehenden Jahre ab, um Manipulationsmöglichkeiten zu reduzieren und häufig stark schwankendes Einkommen zu berücksichtigen.²² Das BVerfG hält den 3-Jahreszeitraum für grundsätzlich nicht bedenklich und überlässt die Annahme des Beurteilungszeitraums den Instanzgerichten.²³ **Der unterhaltsrechtliche Betrachtungszeitraum sollte u.E. mindestens fünf Jahre betragen.** Wenn der BGH²⁴ bei der AfA von der Abschreibungsliste der Finanzverwaltung für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter ausgeht, findet sich dort regelmäßig ein Abschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren. Auch der BGH nimmt bei Neugründungsphasen und Einkommensrückgang einen längeren Betrachtungszeitraum als drei Jahre an.²⁵

Will man die Entwicklung der Werthaltigkeit von Wirtschaftsgütern und die daraus resultierende Ertragskraft beurteilen, insb. auch die Aufdeckung etwaiger stiller Reserven, darf der 5-Jahreszeitraum auf keinen Fall unterschritten werden; zu empfehlen ist sogar ein noch längerer Betrachtungszeitraum.

8. Geheimhaltungsinteresse und schutzwürdiges Interesse des Auskunftserteilenden

- 11** Berechtigte Interessen Dritter an der Geheimhaltung (Mitgesellschafter, weiterer Ehepartner bei Zusammenveranlagung) gehen den Interessen des Unterhaltsberechtigten nach.²⁶ Angaben, die im Steuerbescheid des Unterhaltsverpflichteten den Ehepartner betreffen, können jedoch unkenntlich gemacht werden.

16 OLG Hamburg FamRZ 1984, 1142.

17 OLG Koblenz FamRZ 1979, 1021.

18 OLG Düsseldorf FamRZ 1993, 591.

19 OLG Karlsruhe FamRZ 1991, 1471.

20 OLG Düsseldorf FamRZ 1997, 1281.

21 OLG Hamm FamRZ 1996, 868; *Bäumel* in *Bäumel/Büte/Poppen*, Unterhaltsrecht, § 1605 Rn 27.

22 BGH grundlegend in FamRZ 1980, 770 ff.; FamRZ 1985, 357; 2004, 1178; Empfehlungen des 14. Dt. Familiengerichtstages, A.I.1.d, FamRZ 2002, 296 f.

23 BVerfG FamRZ 1993, 169 ff. Bei starken Einkommensschwankungen kann auch die Heranziehung von sieben Jahren geboten sein, OLG Celle FuR 2001, 509 f.; FamRZ 2003, 177 f.

24 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

25 BGH FuR 2003, 254; FuR 2004, 507.

26 BGH FamRZ 1983, 996; 1980, 37.

Die Auskunft kann von dem selbstständigen Unterhaltsschuldner verweigert werden, wenn konkrete Tatsachen die Annahme rechtfertigen, der Unterhaltsberechtigte werde die Informationen missbräuchlich verwenden.²⁷

9. Offenbarung ungefragter Informationen/Schadenersatz

Aus § 242 BGB ergibt sich u.a. die Verpflichtung zur Benennung von Informationen, die für den Unterhaltsanspruch relevant sind. Bei Verletzung dieser Verpflichtung von Seiten des Berechtigten kann eine Unterhaltsverwirkung²⁸ oder ein Anspruch auf Schadenersatz in Betracht kommen.

12

10. Eidesstattliche Versicherung

Bei nicht sorgfältiger Auskunft besteht ein Anspruch auf Abgabe der eidesstattlichen Versicherung nach §§ 259, 260, 261 BGB.

13

Dies gilt nicht, wenn die mangelhafte Auskunft auf unverschuldeter Unkenntnis oder entschuldbarem Irrtum beruht.²⁹

11. Nichtausreichende Auskunft

Sind Angaben unvollständig und zweifelhaft, kann eine Schätzung des Einkommens nach § 287 Abs. 2 ZPO in Betracht kommen. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass die völlige Aufklärung konkret aufgetretener Zweifel unverhältnismäßig schwierig und zu dem Umfang der Unterhaltsforderungen in keinem Verhältnis steht.³⁰

14

IV. Beleganspruch/Art der Belege

Vgl. Arbeitshilfen unter E

15

Vorlage- und Auskunftsansprüche sind verschiedene, voneinander getrennte Ansprüche.

Sie müssen vom Unterhaltsberechtigten gesondert geltend gemacht werden!³¹

Im **Regelfall** ist der Unterhaltsverpflichtete nicht verpflichtet, Originalbelege vorzulegen.³²

Die Belegauswahl richtet sich danach, in welcher Art und Weise der Selbstständige unternehmerisch tätig ist. Nach §§ 179 ff. AO sind Einkünfte gesondert festzustellen, wenn an diesen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind.³³ Es ist daher dringend zu raten, auch diese Feststellungsbescheide i.S.v. § 179 Abs. 2 AO zu fordern und vorlegen zu lassen (Haftungsrisiko)!

²⁷ BGH FamRZ 1982, 151.

²⁸ BGH NJW 1999, 2804; FamRZ 2008, 1325.

²⁹ BGH FamRZ 1984, 144.

³⁰ OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404 ff.

³¹ OLG München FamRZ 1996, 307.

³² OLG Frankfurt NJWE 1997, 30; OLG Hamm FamRZ 2001, 763.

³³ Sog. gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung; vgl. auch *Perleberg-Kölbel* in *Pump/Leibner*, a.a.O., § 179 Rn 7.

D. Darlegungs- und Beweislast und Auskunft

V. Kosten

- 16** Grundsätzlich hat der auskunftspflichtige Unterhaltsschuldner die Kosten zu tragen und ist deshalb für Sachverständigengutachten vorschusspflichtig.³⁴

VI. Vollstreckung

- 17** Die Vollstreckung des Auskunftsanspruchs richtet sich als unvertretbare Willenserklärung nach § 888 ZPO, die des Beleganspruchs als grundsätzlich vertretbare Handlung nach § 883 ZPO. Im Interesse einer effektiven Vollstreckung wird in der Praxis der Beleganspruch zusammen mit dem Auskunftsanspruch durch Zwangsgeld und Zwangshaft vollstreckt.³⁵

VII. Offenlegung/Elektronischer Bundesanzeiger

18 *Unterhaltsrelevanz*

Die Offenlegung von Jahresabschlüssen macht den Auskunftsanspruch bei den im folgenden Hinweis genannten Unternehmen auf Vorlage der Jahresabschlüsse obsolet, weil der Unterhaltsgläubiger selbst Kenntnis davon erlangen kann.

- 19** Am 1.1.2007 ist das Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006³⁶ in Kraft getreten. Danach ist der elektronische Bundesanzeiger (eBAZ) das zentrale Internetmedium für Unternehmenspublikationen. Als zentrale bundesweite Datenbank gibt es nun ein elektronisches Unternehmensregister.³⁷

20 *Hinweis*

Alle Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a HGB, Publikumsgesellschaften und eingetragene Genossenschaften unterliegen einer verschärften Offenlegungspflicht von Jahresabschlüssen und Anteilslisten gemäß § 325 ff. HGB.

- 21** Verstöße gegen die Offenlegungspflicht werden **von Amts wegen** und nicht mehr auf Antrag verfolgt und mit Bußgeldern bis zu 50.000 EUR gegen die gesetzlichen Vertreter geahndet. Die Bußgeldfestsetzung ist mehrfach möglich.

Das Register bietet also einen schnellen Zugriff auf Jahresabschlüsse von Körperschaften etc.!

³⁴ BGH FamRZ 1982, 682.

³⁵ *Büttner*, Durchsetzung von Auskunfts- und Rechnungslegungstiteln, FamRZ 1992, 629 ff., 632.

³⁶ BGBI I 2006, 2553.

³⁷ www.unternehmensregister.de.

E. Arbeitshilfen

I. Erste Arbeitshilfe: Beispielhafte Aufzählung von streitigen Positionen bei der Einkommensermittlung bei Selbstständigen

Erlöse

1

- aus Abgängen des Anlagevermögens
- aus Rückstellungsaufösungen
- aus Schadenersatz
- aus Privatanteilen
- aus Versicherungsleistungen
- aus Zuschreibungen
- aus Auflösung von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen
- aus abgeschrieben Forderungen
- aus der Auflösung von Ansparabschreibungen nach § 7g EStG, Rn 278

Rückstellungen

Leasing

Zinsaufwand

Steuerzahlungen

Raumkosten

Spenden

Rechts- und Beratungskosten

Verpflegungspauschalen

Deputate (z.B. Land- und Forstwirten)

Reisekosten

Geschenke

Repräsentation

Bewirtung

Porto

Telefon

Pkw

Sachleistungen

Provisionen

Verluste

- aus Abgängen des Anlagevermögens
- aus Abgängen des Umlaufvermögens

E. Arbeitshilfen

AfA

Teilwertabschreibungen

Forderungen

Ansparabschreibungen, Aufwand für Bildung, Rn 278

Steuerfreie Rücklagen

(Pauschal-)Wertberichtigungen auf Forderungen

Geschäftsführergehälter

Gehalt für nahe stehende Personen (z.B. Ehepartner)

Aushilfslöhne

Pauschalierung von Aufwendungen

Versicherungen

Zinsen

Investitionen/Erhaltungsaufwand

Berechnungsblatt für Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG

II. Zweite Arbeitshilfe: Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch

„1. Der/Die Unterhaltsschuldner(in) U wird verurteilt, der/dem unterhaltsberechtigten B 2 Auskunft zu erteilen über seine/ihre Einkünfte, getrennt für die Kalenderjahre 00 bis (mindestens) 05, sowie über sein/ihr Vermögen zum Stichtag 00.00.00, 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 00 bis (mindestens) 05;

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 00 bis (mindestens) 05, insbesondere

Anlage N (Nichtselbstständige Arbeit) nebst Arbeits- oder (Geschäftsführer-) Dienstvertrag einschließlich Vergütungsvereinbarung mit allen Anlagen, Ergänzungs- und/oder Änderungsvereinbarungen

Anlage GSE (Gewerbebetrieb) nebst

■ **für Einzelunternehmer:**

■ Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR)
oder

■ Jahresabschlüsse, bestehend aus

- Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung,
- Summen- und Saldenlisten, betriebswirtschaftliche Auswertungen (BWA) sowie
- Auszug über die Sachkonten: (genau benennen)

■ **bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft:**

- Erklärungen und Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nebst
- Ermittlung des Unterschiedbetrages zwischen etwaigen Sonderbetriebseinnahmen- und Ausgaben (Anlage ESt 1,1,3 B zur Erklärung über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung)
- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Einnahmen-/Überschussrechnung
oder
- Jahresabschlüsse der Gesellschaft, bestehend aus
 - Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung
 - Summen- und Saldenlisten, sowie
 - Sachkonten: (genau benennen)
 - Betriebsabrechnungsbogen

Anlage EÜR (Einnahmen-/Überschussrechnung) nebst Unterlagen wie unter GSE

Anlage KAP (Kapitalvermögen), soweit Einkünfte aus Kapitalvermögen, insbesondere auch aus einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an Kapitalgesellschaften,

sowie zusätzlich hierzu für die Kalenderjahre 00 bis (mindestens) 05:

- Jahresabschlüsse der Gesellschaft(en) bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht
- Summen- und Saldenlisten

E. Arbeitshilfen

- Sachkonten (genau benennen)
- Protokollen der Gesellschafterversammlungen
- Feststellungs- und Gewinnverwendungsbeschlüssen
- Körperschaftsteuerbescheide und Körperschaftsteuererklärungen
- Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

Anlage L mit weiterer Anlage Forstwirtschaft (Land- und Forstwirtschaft), (nebst Unterlagen wie unter GSE

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)“

Hinweis

Der Antrag ist ggf. noch entsprechend den Anlagen zu 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, Anlag VL sowie

der nachfolgenden Positionen in der 3. Arbeitshilfe!

III. Dritte Arbeitshilfe: Beispiele für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen

Einkommensteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung	3
Einkommensteuererklärungen (Mantelbogen nebst allen Anlagen)	
Einkommensteuerbescheide (auch die geänderten)	
Verlustvortragbescheid nach § 10d Abs. 4 S. 1 EStG	
Betriebsprüfungsberichte	
Handelsbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)	
Steuerbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)	
Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften	
Konsolidierte Abschlüsse verbundener Unternehmen, u.a. bei Betriebsaufspaltung	
Im Insolvenzfall:	
■ Gutachten nach § 22 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 InsO	
■ Überschuldungsbilanzen	
■ Berichte des Insolvenzverwalters nach §§ 79, 156 Abs. 1, 197 InsO	
Gewinn- und Verlustrechnungen (nebst Erläuterungsberichten)	
Anhang zu den Jahresabschlüssen bei Körperschaften	
Lageberichte	
Kontennachweise zur G u V	
Handelsbücher gemäß § 238 HGB	
Hauptabschlussberichte/-übersicht	
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); Lohnsteuerkarte mit Entlastungsbeträgen	
Körperschaftsteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung	
Körperschaftsteuererklärungen	
Körperschaftsteuerbescheide	
Auflistung der Ergebnisminderungen durch die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten	
Übersicht über die Entwicklung und Auflösung von Rückstellungen	

E. Arbeitshilfen

Auflistung von verfallbaren und unverfallbaren Anwartschaften bei Pensionsrückstellungen incl. der versicherungsmathematischen Berechnungen¹

Dokumentation über die teilfertigen Erzeugnisse/Leistungen

Einnahmen-/Überschussrechnungen nach § 4 Abs. 3 EStG (mit Kontennachweisen)

Anlagenverzeichnis

Auflistung mit Dokumentation der Ergebnisminderungen durch Sonder- AfA, erhöhte, außerplanmäßige und degressive AfA sowie Teilwertabschreibungen

Auflistung Schuldzinsen mit Begründung für Betriebsbedingtheit

Fahrtenbuch

Telefonlisten

Liste für Geschenke mit Adressaten

Bewirtungsaufwendungen mit deren Nachweisen nach amtlichem Formular

Auflistung von außerordentlichen, betriebsfremden und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen

Umsatzsteuererklärungen

Umsatzsteuerbescheide

Betriebswirtschaftliche Auswertungen

Summen- und Saldenlisten zum Abschlussstichtag

(Jahresabschluss-) Umbuchungslisten

Sachkonten

Betriebsabrechnungsbogen

Kontoauszüge des Finanzamtes über Einkommensteuerzahlungen und -erstattungen bei In-Prinzip

Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne nach § 24c EStG bis 2008, ab 2009 Einzeldokumentationen über diese Erträge

¹ Nach Richttafel 2005G *Heubeck*.

Stichwortverzeichnis

A

- ABC der sonstigen Rückstellungen **B.** 315
- Abgeltungsteuer **A.** 15 ff.
– Körperschaftsteuerrecht **B.** 439 ff.
- Abschlussprüfung **B.** 377 ff.
- Abschreibungsaufwand **B.** 359
- Äußerer Betriebsvergleich *siehe* Schwarzgeld
- AfA
– AfA-Methoden **B.** 176 ff.
– bei immateriellen Wirtschaftsgütern **B.** 186 ff.
– Wechsel der AfA-Methoden **B.** 206 ff.
- AfA bei beweglichen Anlagegütern **B.** 199 ff.
- AfA bei Gebäuden
– Bemessungsgrundlage der **B.** 195 ff.
– degressive **B.** 192 ff.
– lineare **B.** 188 ff.
– staffeldegressive AfA **B.** 192 ff.
- AfA und Sonder-AfA im Familienrecht
– bewegliche Wirtschaftsgüter **B.** 227 ff.
- AHK **B.** 199 *siehe* Anschaffungs- und Herstellungskosten
– fortgeführte **B.** 171
- Aktiva/aktive Bilanzposten **B.** 238 ff.
- Aktiva Rechnungsabgrenzungsposten/
RAP **B.** 260
- Altersvorsorgeaufwendungen **B.** 594
- Anhang **B.** 377 ff.
- Anlagevermögen und Umlaufvermögen
– Abgrenzung **B.** 242
- Anlagevermögen versus Umlaufvermögen
– Abgrenzung **B.** 173
- Anrechnungsverfahren
– Körperschaftsteuerrecht **B.** 441 ff.
- Anschaffungskosten **B.** 161 ff.
– selbst hergestellte Wirtschaftsgüter **B.** 168
- Ansparabschreibung nach § 7g EStG **B.** 276 f., 285 ff.
– Sonderposten mit Rücklageanteil **B.** 217 ff.
– und Unterhaltsrecht **B.** 234
- Anzahlungen **B.** 254
- Arbeitslohn **B.** 449 ff.
– Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters **B.** 468 ff.
– Kinderbetreuungskosten **B.** 463 ff.
– Lohnabzüge **B.** 457 ff.
– Sachbezüge **B.** 454 ff.
- Aufteilung von Steuerschulden und Steuererstattungen **B.** 727 ff.
- Aufwand **B.** 59 ff.
- Aufwand für Bildung der Sonderposten mit Rücklageanteil, insb. § 7g EStG **B.** 361
- Aufwand für Bildung von Rückstellungen **B.** 362
- Aufwendungen für private Lebensführung **B.** 66 ff.
- Aufwand für Wertberichtigungen/Verluste aus Abgängen des Anlage- bzw. Umlaufvermögens **B.** 360
- Aufzeichnungspflichten **B.** 111
- Auskunftsanspruch **D.** 4 ff.
– Anspruchsgrundlagen **D.** 6
– Auskunftszeitraum **D.** 10
– Geheimhaltungsinteresse, auch von Dritten **D.** 11
– Sperrfrist **D.** 9
– Umfang des Auskunftsanspruchs **D.** 8
- Außergewöhnliche Belastungen **B.** 545 ff., 619 ff.
– im Familienrecht **B.** 629 ff.
– in besonderen Fällen **B.** 635 ff.
- Ausweis des Sonderpostens außerhalb der Bilanz **B.** 278
- back to back Finanzierung **A.** 21
- begrenzttes Realsplitting
– Auskunftsanspruch wegen zu erwartender Nachteile **B.** 589 f.
– Durchsetzung des Anspruchs auf Zustimmung **B.** 585 f.
– steuerliche Auswirkungen des begrenzten Realsplittings **B.** 587 f.
– Verjährung **B.** 590

Stichwortverzeichnis

B

- Beibringungsgrundsatz **D. 3**
- Beleganspruch **D. 15**
- besonderer Steuersatz **B. 682**
- Bestandskonten **B. 120**
- Betriebsaufspaltung **B. 90 ff.**
- Betriebsausgaben **B. 61 ff.**
- Betriebsprüfung **C. 23**
- Betriebsvermögen **B. 150**
- Betriebsvermögensvergleich **B. 71 ff., 133 ff.**
 - Begriff des Betriebsvermögens **B. 127 ff.**
- Bewertungsgrundsätze **B. 157 ff.**
- Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern **B. 174 ff.**
- Bewirtungs-, Reisekosten und Geschenke **B. 365 ff.**
- Bilanzänderung **B. 324 f.**
- Bilanzaufbau **B. 136 ff.**
- Bilanzberichtigung
 - Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 S. 1, 2 EStG **B. 321 ff.**
- Bilanzierung versus Einnahmen-/Überschussrechnung **B. 145**
- Bilanzverkürzung **B. 141, 143**
- Bilanzverlängerung **B. 140**
- Buchführung **B. 105 ff.**
- Buchführungspflicht **B. 72, 105, 108**
 - Rechtsfolgen der Verletzung der Buchführungspflicht **B. 115**
- Buchführungssysteme **B. 113 ff.**

D

- Darlegungs- und Beweislast *siehe* Schwarzgeld
- Debitorenbuchführung **B. 119**
- degressive AfA **A. 13; B. 203 ff.**
- doppelte Buchführung **B. 118**
 - Patoli **B. 123 ff.**
- Durchschnittsmethode **B. 248**

E

- Ehegattenarbeitsverhältnis **C. 45**
- Ehegattenpensionszusagen **B. 306 ff.**
- Eigenkapital **B. 263**
- einfache Buchführung **B. 116 f.**
- Einkommen, zu versteuerndes **B. 655 ff.**
- Einkommensermittlung
 - zu versteuerndes Einkommen **B. 3 ff.**

- Einkommensteuerfestsetzung **B. 674 ff.**
- Einkommensteuer im Familienrecht **B. 717 ff.**
- Einkommensteuertarif **B. 676 ff.**
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - Dividendenerträgen **B. 472 ff.**
 - Einnahmen **B. 470 ff.**
 - Kapitallebensversicherungen **B. 483 ff.**
 - Steuerabzugsbefreiung **B. 489 ff.**
 - Zinserträge **B. 486 ff.**
- Einlagen **B. 132**
- Einnahmen **B. 57 ff.**
- Einnahmen-/Überschussrechnung (EÜR) **B. 100**
- Entnahmen **B. 131**
- Ergänzungsbilanzen **B. 332 ff.**
- Erhebungsformen der Steuer
 - Quellensteuer/Abzugsteuern **B. 4**
 - Veranlagungssteuer **B. 4**
- Erlöse
 - Umsätze **B. 351 ff.**
- EÜR **B. 381 ff., 398 ff.**
 - Abzugsverbot von Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG **B. 390 ff.**
 - Berechtigte Steuerpflichtige der EÜR **B. 383 ff.**
 - Betriebsausgaben bei EÜR **B. 387 ff.**
 - Betriebseinnahmen bei EÜR **B. 384 ff.**
 - Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips **B. 391 ff.**
 - EÜR und Gestaltungsmöglichkeiten **B. 400 ff.**
 - Gewillkürtes Betriebsvermögen bei der EÜR **B. 409 ff.**
- EÜR und Betriebsvermögensvergleich/systematische Abgrenzung **B. 398 f.**

F

- Fälligkeit der Einkommensteuer **B. 699**
- fertige Erzeugnisse **B. 254**
- Festbewertung **B. 246**
- Fiktive Abschreibungsliste **B. 233 ff.**
- Finanzierbarkeit **B. 305**
- Forderungen aus Lieferung- und Leistungen **B. 255 ff.**
- Freibetrag für Betreuung, Erziehung und Ausbildung eines Kindes **B. 649 ff., 665**
- Für-Prinzip **B. 718 ff.**

G

- Gebäude AfA im Familienrecht
 – Erhaltungsmaßnahmen versus Vermögensbildung **B.** 197 ff.
- Geldverkehrsrechnung *siehe* Schwarzgeld
 gemischte Aufwendungen **B.** 68
 – Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **B.** 69
 – Steuerberaterkosten **B.** 69
- Geringwertige Wirtschaftsgüter/GWG
A. 11; **B.** 235
- Gesamtbetrag der Einkünfte **B.** 538 ff.
 – Altersentlastungsbetrag **B.** 540 ff.
 – Entlastungsbetrag für Alleinerziehende **B.** 541 ff.
 – Freibetrag für Land- und Forstwirte **B.** 544 ff.
- Geschäftswert/Firmenwert
 – derivativer **B.** 186 ff.
 – originärer **B.** 186 ff.
- Gewerbebetrieb **B.** 77 ff.
 – Mitunternehmer **B.** 79
- Gewerbesteuer **A.** 2; **B.** 444 ff.
 gewillkürtes Betriebsvermögen **B.** 153 ff.
- Gewinn **B.** 129 f.
- Gewinn- und Überschusseinkünfte
B. 51 ff.
- Gewinn- und Verlustrechnung **B.** 349 ff.,
 351 ff.
- Gewinneinkünfte, Methoden der **B.** 70 ff.
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG **B.** 412 f.
- Gewinnermittlung ohne Betriebsvermögensvergleich, insb. EÜR **B.** 381 ff.
- Gewinnermittlungszeitraum **B.** 102 ff.
- Gewinnsschätzung nach § 13a EStG
B. 101; **C.** 1 ff.
- Gewinnsschätzung nach § 162 AO **C.** 4
 going-concern-Prinzip **B.** 178
- Grundsätze ordnungsgemäßer
 Buchführung **B.** 114 ff.
- Grundtabelle **B.** 676 f.
- Grundtarif **B.** 676 f.
- Gruppenbewertung **B.** 245 ff.

H

- Halbeinkünfteverfahren
 – Körperschaftsteuerrecht **B.** 440 ff.

- Handwerkerleistungen **B.** 692 f.
- haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse/
 Dienstleitungen **B.** 685 ff.
- Herstellungskosten **B.** 169 ff.
 – Betriebsabrechnungsbogen **B.** 170

I

- Indizien für Schwarzeinkünfte **C.** 16 f.
- Innerer Betriebsvergleich per Chi-Quadrat-Test **C.** 33
- In-Prinzip **B.** 717 ff.
- Insolvenz und Veranlagung **B.** 39
- Interner Betriebsvergleich
C. 32; *siehe auch* Schwarzgeld
- Inventur **B.** 148
- Investitionsabzugsbetrag **A.** 7 ff.
- Investitionszulagen und -zuschüsse als
 Sonderposten zum Anlagevermögen
B. 281

J

- Jahresabschluss, Generalnormen **B.** 105

K

- Kapitalertragsteuer **A.** 17; **B.** 444 ff.
- Kassenfehlbetragsrechnung *siehe*
 Schwarzgeld
- Kinderfreibeträge
 – Günstigerprüfung **B.** 656 ff.
 – Höhe des Kinderfreibetrages **B.** 660 ff.
- Kindergeld/Günstigerprüfung **B.** 667 ff.
- Kirchensteuer **B.** 701 f.
- Körperschaftsteuer **A.** 2
- Körperschaftsteuer und Unterhaltseinkommen
 – Anrechnungsverfahren **B.** 442 f.
 – Körperschaftsteuerrecht **B.** 442 f.
- Körperschaftsteuerrecht **B.** 434 ff.
 – Nicht abziehbare Aufwendungen
B. 438 ff.
 – verdeckte Einlagen **B.** 437 ff.
 – verdeckte Gewinnausschüttung/vGA
B. 436 ff.
- Kontenarten- und Kontenrahmen
B. 119 ff.
- Kraftfahrzeugkosten **B.** 363 f.

Stichwortverzeichnis

Kraftfahrzeug nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
 B. 394 ff.
– 1 %-Regelung für Privatanteile der
 Kfz-Nutzung **B.** 395 ff.
– Fahrtenbuchmethode **B.** 397 ff.
Kreditorenbuchführung **B.** 119

L

Lagebericht **B.** 377 ff.
Land- und Forstwirtschaft **B.** 74 f.
Leistungsabschreibung **B.** 209
Liebhaberei **B.** 51 ff.
lineare AfA **B.** 199 ff.
liquide Mittel **B.** 259
Lohnsteuer **B.** 704 ff.
Lohnsteuerkarte **B.** 709 f.
– Lohnsteuerermäßigungsverfahren
 B. 710 f.
Lohnsteuerklassen **B.** 705 ff.
Lohnsteuerklassen im Familienrecht
 B. 713 ff.
Lohnsteuertabellen **B.** 706 ff.

M

Manipulationen der Aktiva und der
 Passiva **C.** 18
Maßgeblichkeitsgrundsatz **B.** 149
Materialaufwand **B.** 356 f.
Mediation **B.** 631
Methoden der Schwarzgeldaufdeckung
 C. 21 ff.
Mieten/Pachten, Leasing, Disagio **B.** 369

N

Nachkalkulation *siehe* Schwarzgeld
negatives Betriebsvermögen **B.** 128 ff.
negatives Eigenkapital
– Ausweis auf der Aktivseite **B.** 261
nicht abnutzbares Anlagevermögen
 B. 239 f.
nichtselbständige Arbeit **B.** 446 ff.
– Scheinselbständige **B.** 448 ff.
Niederstwertprinzip **B.** 135
notwendiges Betriebsvermögen **B.** 151
notwendiges Privatvermögen **B.** 152

O

Offenlegung der Jahresabschlüsse
 B. 377 ff.; **D.** 18
OR-Geschäfte **C.** 18 ff.

P

passive Bilanzposten **B.** 262 ff.
Passive Rechnungsabgrenzungsposten/
 Passive RAP **B.** 320
Pensionsrückstellungen **B.** 299 ff., 305 ff.,
 309 ff., 311 ff., 315 ff.
– Pensionsrückstellung nach § 6a EStG
 für Gesellschafter-Geschäftsführer von
 Kapitalgesellschaften **B.** 303 ff.
– Rückstellungen für Gewährleistungen
 B. 314 ff.
– Rückstellungen für ungewisse Verbind-
 lichkeiten **B.** 313 ff.
– verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)
 B. 304 ff.
– Voraussetzungen für eine rechtsver-
 bindliche Pensionszusage **B.** 301 ff.
Personalaufwand **B.** 358
Privatentnahmen/Privateinlagen **B.** 131 f.,
 265
– Bewertung **B.** 272 ff.
– Pauschbeträge für unentgeltliche Wert-
 abgaben/Sachentnahmen für bestimmte
 Gewerbezweige **B.** 266 ff.
Progressionsvorbehalt **B.** 681

R

Realisationsprinzip **B.** 140
Realsplittingvorteil aus neuer Ehe **B.** 591
Reinvermögen **B.** 127
Richtsatzsammlung *siehe* Schwarzgeld
Richtsatzvergleich **C.** 36
Rohgewinnaufschlag *siehe* Schätzungs-
 methoden
Rücklage bei Veräußerungsgewinnen nach
 § 6b EStG **B.** 279
Rücklage für Ersatzbeschaffung **B.** 283
Rücklage nach Umwandlungssteuergesetz
 B. 290
Rückstellungen **B.** 291 ff.
– Bewertung von Rückstellungen
 B. 295 ff.
– Zeitpunkt der Rückstellungsbildung
 B. 294 ff.

S

Sachkonten **B.** 119
Sachverständigenkosten **B.** 633
Schätzung im Unterhaltsrecht **C.** 53
Schätzungsmethoden **C.** 6 ff.

- Scheidungskosten **B.** 629 ff.
 Schuldzinsenabzugsverbot **B.** 270
 Schwarzgeld **C.** 10 ff.
 Sekundäre Altersvorsorge **B.** 602 ff.
 selbständige Arbeit **B.** 95 ff.
 Sicherheitsleistung/Zurückbehaltungsrecht
 beim begrenzten Realsplitting **B.** 583
 Solidaritätszuschlag **B.** 703 f.
 Sonderabschreibung **A.** 9
 – bei Baudenkmalen **B.** 289
 – in Sanierungsgebieten und
 städtebaulichen Entwicklungsberei-
 chen **B.** 288
 Sonder-AfA
 – Sonderabschreibung nach § 7g EStG
B. 213 ff.
 – und degressive AfA **B.** 216 ff.
 – und lineare AfA **B.** 215 ff.
 – Voraussetzungen **B.** 210 ff.
 Sonderausgaben **B.** 545 ff., 554 ff.
 – Kinderbetreuungskosten **B.** 610 ff.
 – Schulgeld **B.** 615 ff.
 Sonderbetriebeinnahmen **B.** 80
 Sonderbilanzen **B.** 327 ff.
 Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen/Um-
 wandlungen **B.** 326 ff.
 Sonderposten mit Rücklageanteil **B.** 276,
 285 ff.
 sonstige betriebliche Aufwendungen
B. 363 ff.
 sonstige Einkünfte
 – Besteuerung zu eigenen Wohnzwecken
B. 523 ff.
 – privaten Veräußerungsgeschäften
B. 517 ff.
 – private Wertpapiergeschäfte **B.** 524 ff.
 – Verluste aus privaten Veräußerungs-
 geschäften/Spekulationsgeschäften
B. 526 ff.
 Sonstiger betrieblicher Aufwand/weitere
 Aufwandspositionen **B.** 376
 sonstige Vermögensgegenstände **B.** 257
 Spezial-AfA-Tabellen für besondere Wirt-
 schaftszweige/AfA Tabellen für Wirt-
 schaftszweige **B.** 231 ff.
 Splittingtabelle **B.** 679 f.
 Splittingverfahren **B.** 679 f.
 Steuerentrichtung **B.** 697 ff.
 Steuerermäßigungen **B.** 683 ff.
 steuerfreie Einnahmen **B.** 58
- Steuerpflicht
 – beschränkte **B.** 9
 – unbeschränkte **B.** 5
 Steuerrückstellungen **B.** 309 f.
 Steuerstundungsmodellen, Verluste aus
B. 275
 stille Gesellschaft **B.** 83 f.
 Summe der Einkünfte **B.** 529 ff.
 – Verlustausgleich **B.** 531 ff.
- T**
- Teileinkünfteverfahren **A.** 23
 Teilwertabschreibung **B.** 177 ff.
 – bei nicht abnutzbarem
 Anlagevermögen **B.** 180 ff.
 – Definition **B.** 178 ff.
 – im abnutzbaren Anlagevermögen
B. 180 ff.
 – im Umlaufvermögen **B.** 182 ff.
 – versus Verlustrückstellung **B.** 184 ff.
 – Wertaufholungsgebot **B.** 183 ff.
 Telefonkosten **B.** 370
 Thesaurierung von Gewinnen **A.** 3;
B. 414 ff.
 – bei Einzelunternehmen **B.** 420 ff.
 – bei Gesellschaften **B.** 425 ff.
 – bei Kapitalgesellschaften **B.** 431 ff.
 – bei Personengesellschaften **B.** 429 ff.
 – Rechtfertigung der Differenzierung
 zwischen beherrschendem und nicht
 beherrschendem Gesellschafter
B. 432 ff.
 Thesaurierungssteuersatz **A.** 4 f.
- U**
- Überschusseinkünfte **B.** 446 ff.
 Umlaufvermögen **B.** 241 f.
 Umwandlungen **B.** 335 ff.
 – Anwachsung **B.** 342 ff.
 – Formwechsel **B.** 338 ff.
 – Spaltung **B.** 340 ff.
 – Vermögensübertragung **B.** 341 ff.
 – Verschmelzung **B.** 339 ff.
 Unfertige Erzeugnisse/unfertige
 Leistungen ff **B.** 250
 Unterhaltsaufwendungen **B.** 636 ff.

Stichwortverzeichnis

- Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben **B.** 563 ff.
- Auslandsbezug **B.** 568 ff.
 - Höchstabzugsbetrag/Ausschluss vom Abzug f **B.** 566 ff.
 - Mehrere Unterhaltsberechtigte **B.** 567 ff.
 - Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug **B.** 565 ff.
 - Widerruf der Zustimmung **B.** 570 ff.
- Unternehmensteuerreform 2008 **A.** 1 ff.
unversteuerte Rücklagen **B.** 277
- V**
- Veräußerung und Veräußerungsgewinn,
Definition **B.** 280
- Veräußerungsgewinne **B.** 85 ff.
- Veräußerungsgewinne/außerordentliche Einkünfte
- Altersentlastung **B.** 694 ff.
- Veranlagung
- getrennte Veranlagung **B.** 46 ff.
- Veranlagungsarten
- besondere Veranlagung bei erneuter Eheschließung **B.** 48 ff.
 - Einzelveranlagung **B.** 12
 - im Insolvenzfall **B.** 39
 - Nachteilsausgleich bei Verlusten **B.** 34
 - Rechtsweg zur Zustimmung **B.** 44 ff.
 - Zusammenveranlagung **B.** 17
 - Zustimmungsverpflichtung **B.** 27
- Veranlagungsoption **A.** 20
- Veranlagungswahlrecht **B.** 14 ff.
- Verbindlichkeiten **B.** 317 ff.
- Abgrenzung betrieblicher Verbindlichkeiten und Privatschulden **B.** 319 ff.
 - Definition und Bewertung **B.** 318 ff.
- Verbrauchsfolgefiktionen **B.** 249
- Verletzung der Buchführungspflichten **C.** 6
- Verlustabzug **B.** 545 ff., 547 ff.
- Verlustrücktrag **B.** 548 ff.
 - Verlustvortrag **B.** 551 ff.
- Verluste im Familienrecht **B.** 553
- Verlustverrechnungsverbot nach § 15a EStG **B.** 274
- Vermögenszuwachsrechnung *siehe* Schwarzgeld
- vGA **C.** 26
- Vorräte **B.** 245 ff.
- Vorratsbewertung **B.** 244 ff.
- Vorsorgeaufwendungen **B.** 545 ff., 593 ff.
- im Unterhaltsrecht **B.** 599 ff.
 - Sonderausgaben-Pauschbetrag **B.** 609 ff.
- Vorsteuer/Umsatzsteuer/sonstige betriebliche Steuern **B.** 373
- W**
- Waren **B.** 254
- Wareneingangs- und Warenausgangsbuch **B.** 110
- Wareneinkauf **B.** 356 f.
- Werbungskosten **B.** 64 ff.
- Wertpapiere **B.** 258
- Wirtschaftsgüter/Vermögenswerte in der Steuerbilanz **B.** 172
- Wirtschaftsjahr **B.** 103
- Z**
- Zinsaufwendungen **A.** 14; **B.** 372
- Zuflussprinzip **B.** 103 f.
- Zuschlagsteuern **B.** 700 ff.
- Zustimmung zum begrenzten Realsplitting
- Anspruchsgrundlage für die Zustimmungsverpflichtung **B.** 572 ff.
 - Nachweispflicht für die entstehenden Nachteile **B.** 580 ff.
 - Voraussetzungen für die Zustimmungsverpflichtung **B.** 573 ff.