

## 7. Passiva der Bilanz und deren Erfolgswirksamkeit durch Bewertung

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.<sup>165</sup>

304

Nach der Art der Finanzierung unterscheidet die Betriebswirtschaftslehre zwischen zeitlich begrenztem Fremdkapital (Schulden) von unternehmensexternen Personen, wie z.B. Darlehen von Banken, sowie dem Eigenkapital (Reinvermögen), dass von den Unternehmenseignern z.T. ohne zeitliche Begrenzung zur Verfügung gestellt wird.

### a) Eigenkapital

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 bewerteten aktiven Vermögensgegenständen und der Fremdfinanzierung dar. Die Eigenkapitalbasis des Einzelunternehmers ist nur durch sein Gesamtvermögen begrenzt.

305

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 in die 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 Jahresergebnis zu bildende gesetzliche oder auf Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Rücklagen und andere Gewinnrücklagen aufgrund von Gewinnverwendung (§ 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** findet eine sog. Feststellung des Jahresabschlusses statt. Die Feststellung, also die Billigung des Jahresabschlusses, obliegt bei der GmbH den Gesellschaftern (§ 42a GmbHG), bei der AG dem Aufsichtsrat oder der Hauptversammlung (§ 172 AktG). Bei Genossenschaften hat nach § 38 Abs. 1 Satz 5 GenG der Aufsichtsrat den Jahresabschluss zu prüfen und über das Ergebnis der Prüfung hat er der Generalversammlung vor Feststellung des Jahresabschlusses zu berichten. Die Feststellung des Jahresabschlusses obliegt nach § 48 Abs. 1 GenG der Generalversammlung. Bei Personengesellschaften wird der Jahresabschluss durch die Gesellschafterversammlung festgestellt.

306

Weiter fassen die Gesellschafter den Gewinnverwendungsbeschluss. Dies geschieht durch formelle Beschlüsse (§§ 172, 173 AktG, § 42a Abs. 2 GmbHG, § 48 GenG). Ein nicht festgestellter Jahresabschluss ist unwirksam und damit nichtig.

165 Baetzel/Kirsch/Thiele, a.a.O., Rn 3.

*Hinweis*

Es kann kein Zweifel bestehen, dass die Vorlage dieser Beschlüsse für jedes Geschäftsjahr verlangt werden muss, um das Unterhaltseinkommen zu ermitteln. Die Gewinnverwendung muss nämlich keinesfalls mit der Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft korrespondieren (**Achtung Haftungsfalle**).

Die Auskunftspflicht gilt also für beide Beschlüsse: Gewinn**feststellungs**beschluss und Gewinn**verwendungs**beschluss des jeweiligen Geschäftsjahres.

In gleicher Weise gehen, fakultativ, regelmäßig **Personengesellschaften** vor, sodass auch bei diesen der **Auskunfts- und Beleganspruch** geltend zu machen ist. Weitere Informationsquelle ist hier noch die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung.

**aa) Entnahmen und Einlagen**

**307** Entnahmen und Einlagen stellen alle Wirtschaftsgüter dar (Barentnahmen und Bareinlagen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die ein (Mit-)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, siehe Rn 306f.).

*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, z.B. Tätigkeit der im Arbeitsverhältnis des Unternehmens stehenden Putzfrau im Haushalt des Unternehmers.

**bb) unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen****308 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen**

Das Steuerrecht kennt zur Vermeidung individueller Ermittlung **Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben/Sachentnahmen für bestimmte Gewerbezweige**. Diese werden jährlich angepasst und veröffentlicht.

Pauschbeträge für das Kalenderjahr 2014. <sup>166</sup>			
Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	Ermäßigter Steuersatz	Voller Steuersatz	insgesamt
	Euro	Euro	Euro
<b>Bäckerei</b>	1.176	397	1.573
<b>Fleischerei</b>	912	820	1.732
<b>Gaststätten aller Art</b>			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1.150	965	2.115
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1.586	1.731	3.317
<b>Getränkeeinzelhandel</b>	93	291	384
<b>Café und Konditorei</b>	1.137	635	1.772

<sup>166</sup> BMF, www.bundesfinanzministerium.de Datenpfad-Wirtschaft und Verwaltung- Steuern- Veröffentlichungen zu Steuerarten-Betriebsprüfung-Richtsatzsammlung/Pauschbeträge auch mit allen Vorjahreswerten.

Pauschbeträge für das Kalenderjahr 2014. <sup>166</sup>			
Gewerbe- zweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	Ermäßigter Steuersatz	Voller Steuersatz	insgesamt
	Euro	Euro	Euro
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier, (Eh.)	635	67	702
Nahrungs- und Genussmittel, (Eh.)	1.295	740	2.035
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln, (Eh.)	291	212	503

*Hinweis*

Die **unentgeltlichen Sachentnahmen** werden als Privatentnahme unter Berücksichtigung der Umsatzsteuer gebucht und stellen auch **unterhaltsrechtlich** einen **zweckmäßigen** und nicht zu beanstandenden Betriebsausgabenabzug dar.

Auch hier besteht unterhaltsrechtlich ein Auskunfts- und Beleganspruch auf die Dokumentation der Ermittlung (Berechnungsblatt).

Dabei wird zusätzlich nach ermäßigtem und vollem Umsatzsteuersatz differenziert.

Diese Pauschbeträge sind wegen ihrer Höhe und Praktikabilität auch deshalb unterhaltsrechtlich zu übernehmen, da auch der BGH<sup>167</sup> auf pauschalisierte Überlegungen des Steuerrechts bei der Bewertung des Umlaufvermögens und nicht zuletzt auch bei der AfA im Anlagevermögen zurückgreift.

**cc) Nutzungsentnahmen**

Weitere Beispiele für **Nutzungsentnahmen**

1. Nutzungen: Gegenstände des Betriebsvermögens werden gelegentlich für private Zwecke genutzt.
2. Leistungen: Inanspruchnahme von Dienstleistungen des Unternehmens

309

*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.

310

**dd) Kraftfahrzeugnutzung**

Fahrzeugkosten<sup>168</sup> sind steuerlich und unterhaltsrechtlich problematisch, weil die berufliche Fahrzeugnutzung starke Berührung mit der privaten Lebensführung und eine Prestigekomponente hat. Deswegen wird oft hoher Aufwand betrieben. Beim Unternehmer erhöht der private Nutzungsanteil letztlich die betrieblichen Erlöse. Insoweit ergibt sich die Beschränkung aus § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG und zur Angemessenheit § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG.

311

Die Angemessenheitsprüfung erlangt steuerrechtlich immer mehr Beachtung. Denn der Sportwagen fördert nicht zwingend den Betrieb und ist somit weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen. Der Steuerpflichtige/Unterhaltsschuldner muss betriebliche Gründe für die Anschaffung glaubhaft machen. Hilfsweise hat die Rechtsprechung eine Betriebsausgabenkürzung in

167 BGH FamRZ 2003, 741, 743.

168 Schöppe-Fredenbarg, FuR 1998, 114 und 153.

angemessener Höhe, auch für Pkw der Oberklasse, von 2 EUR für den betrieblich gefahrenen Kilometer angenommen.<sup>169</sup> Die Angemessenheitsfrage wird aber zwischenzeitlich nicht nur im Zusammenhang beispielsweise für den Ferrari eines Tierarztes, der noch ein weiteres Fahrzeug im Betriebsvermögen hat, sondern auch bei der gehobenen Mittelklasse wie beispielsweise Mercedes C-Klasse diskutiert.

Die Angemessenheitsprüfung führte beispielsweise durch das FG Rheinland-Pfalz<sup>170</sup> zur Nichtanerkennung der Kosten für ein Luxusmobiltelefon zum Anschaffungspreis von 5.200 EUR.

Es gilt im Pauschalierungsfall die bekannte Regelung, wonach der private steuerliche Nutzungsanteil bei Erstzulassung monatlich 1 % des Bruttolistenpreises im Inland einschließlich Umsatzsteuer<sup>171</sup> beträgt.<sup>172</sup> Hinzu kommen prozentuale Zuschläge für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten.

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

Das Fahrtenbuch muss allerdings zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Die Fahrten mit Datum, Fahrziel, aufgesuchten Kunden, einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes müssen vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben werden.<sup>173</sup> Eine Benennung der Fahrtziele nur mit Straßennamen oder nur mit Kundennamen ist unzureichend. Insoweit ist auch eine Ergänzung durch separate Aufzeichnungen nicht möglich.<sup>174</sup>

Folgende Angaben müssen enthalten sein: Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich/beruflich veranlassten Fahrt, Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Auch Umwege sind zu dokumentieren. Auf einzelne Angaben kann dann verzichtet werden, wenn wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die betriebliche/berufliche Veranlassung der Fahrten und der Umfang der Privatfahrten ausreichend dargelegt sind und weitere Überprüfungsmöglichkeiten nicht beeinträchtigt werden.<sup>175</sup>

Kleinere Mängel führen dann nicht zur Verwerfung des gesamten Fahrtenbuches, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind.<sup>176</sup> So reichen bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt.

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

169 FG Nürnberg v. 27.1.2012 – 7 K 966/09, BeckRS 2012 94799; Revision eingelegt unter – VIII R 20/12.

170 FG Rheinland-Pfalz v. 14.7.2011 – 6 K 2137/10, BB 2011, 2005.

171 Das gilt auch bei vorsteuerabzugsberechtigten Steuerpflichtigen.

172 Verfassungsverstoß wegen die 1 %-Regelung und Bemessungsgrundlage des Bruttolistenpreises gerügt: OFD Koblenz Kurzinfo ESt vom 18.1.2012 zu Nds FG v. 14.9.2011, EFG 2012, 396 und anhängige Revision BFH VI R 51/11.

173 BFH BStBl II 2006, S. 408.

174 BFH v. 1.3.2012, DStR 2012, 1011.

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

176 BFH, Urt. v. 10.4.2008 – VI R 38/06, www.bundesfinanzhof.de.

### ■ Exkurs: Kfz bei nichtselbstständigen Einkünften

Beim **Arbeitnehmer** gelten steuerlich die gleichen Werte und Regeln, §§ 8 Abs. 2 und 9 Abs. 1 S. 4 EStG. Beim auch privat genutzten Dienstwagen ist der meist per »**1 %-Regelung**<sup>177</sup>« pauschal ermittelte geldwerte Vorteil der Fahrzeugnutzung steuerliches und sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt, soweit der Arbeitnehmer sich nicht an den Fahrzeugkosten durch Zahlung an den Arbeitgeber beteiligt. Im Jahresbruttoeinkommen gemäß Lohnsteuerkarte ist der geldwerte Vorteil enthalten. Bei der Auswertung von Lohnbelegen ist Sorgfalt geboten. Der Bruttolohn ist nicht immer aufgegliedert. Der auf der Lohnabrechnung errechnete Auszahlungsbetrag ist beileibe nicht das verfügbare Nettoeinkommen. Dieser ist höher, da der Arbeitgeber nach den gesetzlichen Lohnabzugsbeträgen noch den natural geleisteten Geldwert abzieht.

312

### ■ Entfernungspauschale/Pendlerpauschale

Die **Entfernungspauschale**<sup>178</sup>/**Pendlerpauschale** umfasst Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung. Seit VZ 2004 liegt der Satz pro Entfernungskilometer trotz stark gestiegener Treibstoffkosten nur noch bei 0,30 EUR und der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale ist auf 4.500 EUR herabgesetzt. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern muss eine fremdübliche Regelung vorliegen, sonst droht eine verdeckte Gewinnausschüttung.<sup>179</sup>

313

### ■ Kraftfahrzeugnutzung und Unterhalt

Die Regeln des Steuerrechts sind restriktiv (bei 100.000 EUR Bruttolistenpreis 1.000 EUR monatlich!), sodass die Rezeption ins Unterhaltsrecht angemessen ist. Diese Übernahme gilt insbesondere auch für die Angemessenheitsüberlegungen zum eingesetzten Kraftfahrzeug.<sup>180</sup>

314

Teilweise wird auf den „tatsächlichen Vorteil“ der Kraftfahrzeugnutzung vorgetragen, abgehoben, sodass dezidiert Vortrag zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils erforderlich ist. Dem steht ein **Auskunfts- und Beleganspruch** gegenüber.<sup>181</sup>

Das OLG Celle<sup>182</sup> geht bei der berufsbedingten Nutzung des Pkws über § 5 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 JVEG von 0,30 EUR je Kilometer aus. Bei Fahrtstrecken von mehr als 30 Entfernungskilometer kann die Kilometerpauschale auf 0,20 EUR reduziert werden, wobei damit die Anschaffungskosten des Pkws mit abgegolten sind. Einkommensteuererstattungen, die durch die steuerliche Geltendmachung der Fahrtkosten sich ergeben können, sind gegenzurechnenden. Gelegentlich wird vertreten, mit ADAC-Tabellen oder Schätzungen zu arbeiten.<sup>183</sup> Die Rspr schätzt die Privatvorteile pauschal

177 Moritz, NWB 2010, 141: keine ausschließlich an der Vergangenheit orientierte Prognose; OLG Bamberg ZFE 2007, 391: beim Führen eines Fahrtenbuchs gelten die Sätze der ADAC-Tabellen; kein Anscheinsbeweis für private Nutzung; BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08; Rn 57b.

178 Wiedereinführung der Altregelung mit dem „Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale“; ausführlich BMF-Schreiben v. 31.8.2009, BStBl I 2009 S. 891.

179 BMF-Schreiben v. 3.4.2012; BFH BStBl 2012 II S. 260 & BStBl 2012 II S. 266.

180 OLG Brandenburg FamRZ 2014, 219.

181 OLG Brandenburg FamRZ 2013, 485.

182 OLG Celle FamFR 2013, 201.

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

mit monatlich 128 EUR,<sup>184</sup> 130 EUR,<sup>185</sup> 154 EUR,<sup>186</sup> 200 EUR,<sup>187</sup> 205 EUR,<sup>188</sup> 250 EUR<sup>189</sup> und 255 EUR.<sup>190</sup> Zur Vermeidung der Willkürlichkeit bei derartigen Schätzungen sollte dann eher der Privatanteil gemäß BFH mit 2 EUR pro gefahrenen Kilometer vorgezogen werden.<sup>191</sup>

*1 %-Regelung als Privatanteil in Praxisbeispielen:*

#### **Fall 1**

A, der eine Apotheke mit 80 Mitarbeitern betreibt, zu denen auch der Sohn des A mit dem höchsten Gehalt der Mitarbeiter gehört, hat 6 Fahrzeuge im Betriebsvermögen, die für betriebliche Fahrten zur Verfügung stehen. Fahrtenbücher werden nicht geführt. Das Finanzamt unterstellt, dass der Sohn das teuerste der 6 betrieblichen Fahrzeuge, einen Audi A8, privat nutzt und setzt den Sachbezug nach der 1 %-Regelung fest. Ist das zutreffend?

#### **Fall 2**

*Das Beispiel orientiert sich an dem Urteil des FG München.<sup>192</sup>*

Im Betriebsvermögen des U (verheiratet, 1 volljähriges Kind) befinden sich ein Ford Focus, ein Ford Transit mit nur einer Sitzreihe mit 3 Sitzplätzen, Trennwand zum Fondbereich, im Fondbereich nur 1 Fenster und ein Mercedes España (Transporter) mit 2 Sitzreihen mit insgesamt 5 Sitzplätzen, mehreren großen Fenstern im Fondbereich, Werbeaufdrucken rund ums Fahrzeug, einfache Ausstattung, stark verschmutzt.

**Für welches/welche Fahrzeug(e) gilt die 1 %-Regelung?**

#### **Fall 3**

Rechtsanwalt R gehört ein Pkw, der notwendiges Betriebsvermögen ist. R hat das Fahrzeug am 3.1.2006 für 46.400 EUR (40.000 EUR + 6.400 EUR damalige USt) gekauft. Zum Zeitpunkt der Erstzulassung hat das Fahrzeug einen Bruttolistenpreis in Höhe von 49.114 EUR.

**Wie errechnet sich der jährliche Privatanteil?**

#### **Fall 4 Alternative: Fahrtenbuch**

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.

184 OLG Hamm FamRZ 1992, 1427.

185 OLG Hamm FamRZ 1998, 1169.

186 OLG München FamRZ 1999, 1350.

187 BGH FamRZ 2008, 281.

188 OLG Köln FamRZ 1994, 897.

189 OLG Bamberg NJW RR 1993, 66.

190 OLG Hamm FamRZ 1999, 513.

191 BFH v. 1.3.2012, DStR 2012, 1011; zur Schätzung: *Kuckenburg*, Einkommenschätzungen bei Selbstständigen, FuR 2006, 255.

192 FG München v. 19.5.2010, NWB Dok. ID VAAAD-52927.

**Wie hoch sind die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben?****Fall 5**

Der Arbeitnehmer A erhält neben seinem Bruttogehalt von 2.500 EUR ab 2007 einen gebrauchten angeschafften Wagen auch zur privaten Nutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt 20.477 EUR und die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 30 km. A fährt 2007 an 225 Tagen mit dem Firmenwagen von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte. Wie hoch ist der Nutzungsanteil?

**Fall 6 Nutzungsvorteil nach Urteil OLG Hamm<sup>193</sup>**

Der private Privatanteil für das Firmenfahrzeug des Geschäftsführers U beträgt unstreitig monatlich 456,36 EUR. Das Jahresbruttogehalt von U beträgt 60.000 EUR.

**Wir errechnet sich der monatliche unterhaltsrechtlich relevante Nutzungsvorteil für das Fahrzeug?***Lösung Fall 1*

Der BFH hat entschieden, dass die 1 %-Regelung nur dann gilt, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlässt.

Aus der Bereitstellung des Fahrzeuges zu betrieblichen Zwecken kann nicht aufgrund eines Anscheinsbeweises darauf geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt wird.<sup>194</sup>

*Lösung Fall 2*

Kombinationskraftwagen werden von der 1 %-Regelung nicht erfasst, wenn sie aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zur Beförderung von Gütern bestimmt und daher als reine Werkstattwagen zu qualifizieren sind.

Eine Abgrenzung erfolgt nach der Anzahl der Sitze, dem äußeren Erscheinungsbild, der Verblendung der hinteren Seitenfenster und dem Vorhandensein einer Abtrennung zwischen Lade- und Fahrgastraum.<sup>195</sup>

Eine innere oder äußere Verschmutzung beseitigt die Eignung für eine private Nutzung grundsätzlich nicht!

Anwendung der 1 %-Regelung im vorliegenden Fall folglich beim:

Ford Focus

Mercedes España

**nicht** beim Ford Transit

193 OLG Hamm v. 30.10.2008 – 2 UF 43/08, justiz-nrw.de

194 BFH v. 21.4.2010 – VI R 46/08, vom 4.8.2010, bundesfinanzhof.de.

195 BFH-Urt. v. 18.12.2008, BStBl 2009 II S. 381.

*Lösung Fall 3*

Abweichend von der Kostenaufteilung mit Hilfe eines Fahrtenbuches, kann der private Nutzungsanteil von Kraftfahrzeugen vereinfacht nach der so genannten 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, Nachweis ohne Fahrtenbuch schwierig!).

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 der 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 Umsatzsteuer ist. Hierbei spielt es keine Rolle, ob das Fahrzeug gebraucht erworben oder geleast wird.

R pauschaliert den privaten Nutzungsanteil des Wagens zulässigerweise nach der 1%-Regelung für 2006 wie folgt:

Brutto-Listenpreis	49.114 EUR
abgerundet auf volle 100 EUR	49.100 EUR
davon 1% = Privatanteil für 1 Monat	491 EUR
<b>Privatanteil für 1 Jahr (491 EUR x 12)</b>	<b>5.892 EUR</b>

*Lösung Fall 4*

Die private Nutzung kann auch nach der Fahrtenbuchmethode gem. § 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).

Für 2006 werden die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben wie folgt ermittelt:

Tatsächliche Aufwendungen lt. Fahrtenbuch in 2009	3.100 EUR
abzugsfähiger Betrag lt. Entfernungspauschale:	
30 Arbeitstage x 18 km x 0,30 EUR x 12 Monate	-1.944 EUR
<b>Differenz nicht abzugsfähige Betriebsausgaben für 2006</b>	<b>= 1.156 EUR</b>

*Lösung Fall 5*

Der geldwerte Vorteil für A beträgt brutto 387,60 EUR und wird für 2007 monatlich wie folgt ermittelt:

Geldwerter Vorteil für Privatfahrten

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

aus dem Betrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.  
Die Gehaltsabrechnung für A sieht für einen Monat in 2007 beispielhaft wie folgt aus:

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

#### Lösung Fall 6

**Unterhaltsrechtlich muss der steuerliche Nachteil noch fiktiv errechnet und vom tatsächlichen Privatanteil abgezogen werden!**

tatsächliches Jahresbrutto	60.000,00 EUR
./ Sachbezug	5.476,32 EUR
fiktives Steuerbrutto	54.523,68 EUR
darauf entfallende Lohnsteuer	11.736,00 EUR
darauf entfallende Sondersteuer	645,48 EUR
fiktive Steuerlast	12.381,48 EUR
tatsächliche Steuerlast	14.624,41 EUR
Differenz:	2.242,39 EUR
Steuernachteil monatlich	186,91 EUR

Daraus errechnet sich ein verbleibender privater Nutzungsvorteil in Höhe von **269,45 EUR** (456,36 EUR – 186,91 EUR).

#### ee) Schuldzinsenabzugsverbot

##### Schuldzinsenabzugsverbot nach § 4 Abs. 4a EStG

315

#### Hinweis und Erläuterung

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 2.050 EUR verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr anfallenden Schuldzinsen, ist nach § 4 Abs. 4a S. 4 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen (sog. Höchstbetrag).

#### 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 <b>Hinzurechnungsbetrages</b>	10.000 EUR
hiervon 6 %	600 EUR
Verprobung des Höchstbetrages	
tatsächlich gezahlte Zinsen	10.000 EUR
abzüglich Kürzungsbetrag	-2.050 EUR
<b>Höchstbetrag</b>	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 <b>des Hinzurechnungsbetrages</b>	200.000 EUR
hiervon 6 %	12.000 EUR
Verprobung des Höchstbetrages	
tatsächlich gezahlte Zinsen	10.000 EUR
abzüglich Kürzungsbetrag	-2.050 EUR
<b>Höchstbetrag</b>	7.950 EUR

Der Hinzurechnungsbetrag übersteigt den Höchstbetrag!  
Nur 7.950 EUR sind dem Gewinn zuzurechnen.<sup>196</sup>

### 316

#### Hinweis

Diese Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs ist auch für unterhaltsrechtliche Zwecke heranzuziehen, insbesondere, wenn die Privatentnahmen ausnahmsweise Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen sein sollten. Folglich besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** (Berechnungsblatt in standardisierten Buchführungen, wie bei der Datev). Allerdings nur der Gesamtbetrag und nicht die Ermittlung ist auch den Einkommensteuererklärungen (VZ 2012 z.B.: Anlage G Tz 45; Anlage L Tz 23; Anlage S Tz 32) zu entnehmen.

#### ff) Entnahmenbewertung

### 317

Grundsätzlich sind Entnahmen mit dem **Teilwert** anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG).

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.

#### Beispiel

A benutzt den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden neuen Pkw lt. Fahrtenbuch zu 30 % für private Fahrten.

<sup>196</sup> Berechnungsblatt nach OFD Düsseldorf Abteilung Köln, St 112 K-November 2002; standardisiert in der Datev-Fibu.

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.

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).

318

*Beispiel*

A erwirbt zum 4.1.2013 privat ein Fahrzeug für 100.000 EUR plus 19.000 EUR Umsatzsteuer, mithin 119.000 EUR.

Er legt dieses Kraftfahrzeug am 3.1.2014 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 4.1.2013 (brutto)	119.000 EUR
- AfA: 16,66 % von 119.000 EUR für 2013	-22.610 EUR
= fortgeführte AK am 3.1.2014	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.

### gg) Privatentnahmen im Familienrecht

In der Literatur wird nur noch vereinzelt die Ansicht vertreten, die Privatentnahmen gewährten einen generellen Einblick in die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners.<sup>197</sup>

319

Die herrschende Meinung sieht in den Privatentnahmen aber nur eine Hilfs- oder Korrekturgröße zu dem nach steuerlichen Gesichtspunkten ermittelten Gewinn.<sup>198</sup>

Dabei stellen **Privatentnahmen Vermögensentzug aus dem Unternehmen** dar, die z.B. auch über Bankverbindlichkeiten und/oder Gesellschafterdarlehen finanziert werden können.

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

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

Sie stellen **keinen Unternehmerertrag** dar und werden deshalb bei den Passivposten der Bilanz, also bei **Vermögenspositionen**, und nicht in der G&V ausgewiesen.

Auch der BGH<sup>199</sup> hat in seiner Rechtsprechung zum Verbot der **Doppelverwertung** eine konsequente Trennung zwischen Vermögens- und Einkommenssphäre bei der Entwicklung seiner Grundsätze zum individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn vorgenommen.<sup>200</sup>

Wenn generell keine Konkurrenz zwischen Zugewinn und Unterhalt besteht, in dem für den Zugewinn nur die übertragbaren Bestandteile bewertet werden, wozu der auf die **persönliche Leistung des Inhabers** entfallene Teil des Ertragswerts **nicht** gehört, hat dies **Konsequenzen für das Unterhaltsrecht**:

Nur der auf die persönliche Leistung des Inhabers beruhende Anteil am Gewinn steht damit für Unterhaltszwecke zur Verfügung.

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

## 320

*Hinweis*

Mit dieser Rspr<sup>201</sup> zur Bewertung in Zugewinnausgleich führt das **Verbot der Doppelverwertung** zur stringenten Differenzierung zwischen Einkommens- und Vermögenssphäre. Die Privatentnahmen als Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen scheiden deshalb methodisch aus!

Diese Differenzierung verlangt, ebenso wie die Begründung der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit von Gewinnthesaurierungen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, natürlich **substantiierten anwaltlichen Vortrag**. Das Gericht wird diese Differenzierungen aus den Gewinnermittlungen sicherlich nicht von sich aus vornehmen.

## 321

Die Privatentnahmen sind außerdem daraufhin zu analysieren, wovon der Unterhaltsschuldner überhaupt gelebt hat. Reichen die Privatentnahmen und Einkünfte aus anderen Einkunftsarten aus, um den Lebensunterhalt zu finanzieren (Indiz für Schwarzeinkünfte)?

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

Die Privatentnahmen bedürfen zudem einer intensiven Analyse, weil auf den Privatkonten oftmals auch Unterhaltszahlungen und Vorsorgeaufwendungen verbucht werden, sodass eine Doppelberücksichtigung im Zuge der Anrechnung von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer zu vermeiden ist. In diesem Zusammenhang erlangt die Differenzierung zwischen so genannten freien Entnahmen für Essen, Kleidung, Urlaub et cetera und den so genannten gebundenen Entnahmen für Versicherungsbeiträge, Steuern und Unterhaltsleistungen et cetera Bedeutung.<sup>202</sup>

199 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367; mit Anm. *Kuckenburg*, FuR 2011, 512 & 515; Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerter, zu BGH vom 6.2.2008, Doppelverwertung und individueller kalkulatorischer Unternehmerlohn, FuR 2008, 270; zitiert von BGH FamRZ 2011, 1367.

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

201 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367; mit Anm. *Kuckenburg*, FuR 2011, 512 & 515; Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerter, zu BGH v. 6.2.2008, Doppelverwertung und individueller kalkulatorischer Unternehmerlohn, FuR 2008, 270; zitiert von BGH FamRZ 2011, 1367.

202 *Kleffmann/Klein*; Kap 1, Rn 41.

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

#### hh) Verlustverrechnungsverbot nach § 15a EStG

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 aus 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 Kapitalkonto 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).

322

#### ii) 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.

323

#### b) Rücklagen und Sonderposten mit Rücklageanteil

Durch die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil (siehe Rn 251 ff.) 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.

324

Wegen ihrer Erfolgswirksamkeit wirken sich die Sonderposten mit Rücklageanteil nicht nur auf das steuerliche Ergebnis, sondern auch auf die Unterhaltseinkünfte aus.

(Sonderabschreibungen nach § 7g EStG, siehe Rn 239 ff.!)

Als Sonderposten mit Rücklageanteil können von allen bilanzierenden Unternehmen steuerfreie Rücklagen und steuerrechtliche Abschreibungen gebildet werden.

325

Praxisrelevante **unversteuerte Rücklagen** sind zurzeit:

- Rücklage für Veräußerungsgewinne, § 6b EStG,
- Rücklage für Zuschüsse, R 6.5 EStR 2012,
- Rücklage für Ersatzbeschaffung, R 6.6 EStR 2012,
- Rücklage nach § 6 Abs. 1 Umwandlungssteuergesetz.

Zu den auslaufenden Anwendungsfällen zählen die

- Rücklage nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002,
- Euroomstellungsrücklage nach § 6d S. 3 EStG,
- Rücklage nach § 7g EStG a.F. (Ansparabschreibung).

### ■ Fiskalische Zielsetzung

**326** 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. Eine vorzeitige Auflösung ist ebenfalls möglich. 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 in Steuerbilanz bzw. G&V 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 BilMoG (siehe Rn 159 ff.) ist die Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil nach der Aufhebung der Vorschriften der §§ 247 Abs. 3 und 273 HGB in der Handelsbilanz nicht mehr zulässig. Steuerliche Wahlrechte können jetzt wegen der Aufhebung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG a.F. (umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz!) unabhängig von der Behandlung im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgeübt werden, mit der Folge, dass der Sonderposten mit Rücklageanteil in der Handelsbilanz nicht mehr erkennbar sein wird. Bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte, die nicht dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert entsprechen, ist ein gesondertes Verzeichnis (§ 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG g.F.) zu führen, auf das neben der Steuerbilanz ein **Auskunfts- und Beleganspruch** besteht.

**327**

#### *Hinweis*

Bei der Neufassung des § 7g EStG erfolgt der Ausweis des Investitionsabzugsbetrags nicht in Bilanz und G&V, sondern in den einzureichenden Unterlagen bzw. in der Einkommensteuererklärung (vgl. Rn 239 ff.).

#### aa) Rücklage nach § 6b EStG für die Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter

**328** Veräußerungsgewinne durch Aufdeckung stiller Reserven sind Bestandteil des steuerrechtlichen Gewinns und damit auch des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens<sup>203</sup>

#### *Hinweis*

Die **stillen Reserven** müssen aber wegen § 6b EStG **nicht aufgedeckt** werden und sind deshalb in den Steuereinkünften erfolgsneutral.

Nach § 6b Abs. 4 EStG ist die Voraussetzung ist, dass

1. der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermittelt,
2. die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben,
3. die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören,
4. der bei der Veräußerung entstandene Gewinn bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht außer Ansatz bleibt und
5. der Abzug nach Absatz 1 und die Bildung und Auflösung der Rücklage nach Absatz 3 in der Buchführung verfolgt werden könne.

203 Wendl/Dose, § 1 Rn 159.

Das Interesse kann beim Zugewinnausgleich gegenläufig sein, in dem der Ausgleichspflichtige die Besteuerung durch Aufdeckung der stillen Reserven vornimmt zur Bildung eines Passivpostens in seiner Zugewinnausgleichsbilanz oder zur Wertreduzierung des relevanten Wirtschaftsguts.

Deckt ein Unternehmen bei der Veräußerung von bestimmten Anlagegütern stille Reserven auf, können diese Gewinne steuerneutral auf Investitionsobjekte übertragen werden. **329**

Dies geschieht durch eine zeitlich befristete und begünstigte Rücklage.

Im § 6b Abs. 1 EStG sind enumerativ die begünstigten Wirtschaftsgüter aufgezählt:

- 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 demgegenüber um 70.000 EUR zu erhöhen.

**Veräußerung** ist dabei die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut. **330**

**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 die 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 2012)**

331

*Beispiel für Unterhaltsrelevanz*

Die Unterhaltsschuldner-GmbH schafft ein Wirtschaftsgut an mit Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 EUR.

Die lineare AfA beträgt 10.000 EUR.

Das Unternehmen hat einen Zuschuss bzw. eine Investitionszulage in Höhe von 12.500 EUR erhalten.

Der Ausweis dieses Zuschusses kann erfolgsneutral oder erfolgswirksam erfolgen!<sup>204</sup>

332

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 1*

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.<sup>205</sup>

*Lösung 2*

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.

333

*Hinweis*

**Familienrechtlich** muss erkannt werden, in welcher Form der Unternehmer und Unterhaltspflichtige das Wahlrecht ausübt hat.

Der BGH<sup>206</sup> will konsequenterweise **grundsätzlich** die **erfolgsneutrale 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

204 Vgl. zur Investitionszulage BGH FamRZ 2003, 741, 744 und noch folgende Ausführungen.

205 BFH BStBl 1996 II, 28.

206 BGH FamRZ 2003, 741, 744; mit Anm. Gerken, a.a.O., 745.

gen 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 angeschafften Wirtschaftsguts verteilt.

Die AfA Korrektur beläuft sich im obigen Beispiel auf 1.250 EUR jährlich.

Erfolgt die Verbuchung des Zuschusses **erfolgswirksam**, haben unterhaltsrechtliche Korrekturen konsequenter Weise nicht stattzufinden.

### cc) Rücklage für Ersatzbeschaffung, R 6.6 EStR 2012

#### Unterhaltsrelevanz

334

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?

Sie kann erfolgsneutral in die Rücklage für Ersatzbeschaffung eingestellt werden.

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 sind nach R 6.6 EStR 2012:

335

- 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 2012). 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 wird. Der verbleibende Restbetrag ist auf die Nutzungsdauer des Ersatzwirtschaftsguts zu verteilen.

(Zur erfolgswirksamen Bildung einer Rückstellung für latente Steuern bei Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR vgl. Rn 364 ff.)

### ■ Unterhaltsrelevanz

**336** Unterhaltsrechtlich kann also der Ertrag aus Aufdeckung einer stillen Reserve, der einkommensrelevant ist, in einem Sonderposten mit Rücklageanteil ohne Gewinnauswirkung „geparkt“ worden sein.

#### *Hinweis*

Veräußerungsgewinne durch Aufdeckung stiller Reserven sind Bestandteil des steuerrechtlichen Gewinns und damit auch des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens.<sup>207</sup>

### dd) Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. (vgl. Rn 251 ff.)

**337** *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 a.F. kodifizierte Ansparabschreibung konnte durch Bildung einer Rücklage gewinnmindernd passiviert werden. Durch das Gesetz zur Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die Ansparabschreibung ab der Verkündung der Neuregelung am 18.8.2007 durch einen **Investitionsabzugsbetrag** ersetzt, der nicht mehr durch Bildung einer Rücklage, sondern durch außerbilanziellen Abzug den Gewinn mindert.

**338**

#### *Hinweis*

Bei Anwendung des neuen § 7g EStG g.F. (siehe Rn 329 ff.) erfolgt der Ausweis nicht mehr im Sonderposten mit Rücklageanteil, sondern außerbilanziell in der Ertragssteuererklärung mit unterhaltsrechtlichem Auskunfts- und Beleganspruch auf Vorlage der entsprechenden Unterlagen/Dokumentation!

#### **Nach der Neuregelung ist der Investitionsabzugsbetrag im Sonderposten mit Rücklageanteil nicht mehr ausgewiesen!**

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!

207 Wendl/Dose, § 1 Rn 159.

Die nach bisherigem Recht gebildeten Ansparabschreibungen werden nach den alten Regeln aufgelöst.

Der BGH<sup>208</sup> zur Altregelung des § 7g EStG a.F. konsequent entschieden, dass eine Ansparabschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr nicht entsprechen kann, so dass die Position unterhaltsrechtlich unberücksichtigt bleiben muss.

339

In Konsequenz zu dieser Überlegung verlangt der BGH in der genannten Entscheidung eine **fiktive Steuerberechnung** (vgl. im Einzelnen Rn 251 ff., auch zur Frage der fiktive Steuerberechnung beim Investitionsabzugsbetrag).

#### *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

#### *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.

340

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 Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils nach der Altregelung 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, mit fiktiver Steuerberechnung<sup>209</sup> zu eliminieren (zur Gebäudeabschreibung im Unterhaltsrecht allgemein siehe Rn 219 ff.).

### 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.

341

### gg) Rücklage nach § 6 Abs. 1 UmwStG – Umwandlungsteuergesetz

#### *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.

342

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 in-

208 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

209 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

soweit 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. Dies sollte entsprechend der steuerrechtlichen Regelung ebenfalls über drei Jahre verteilt geschehen.<sup>210</sup>

Ebenso ist zu verfahren, wenn der Übergangsgewinn in voller Höhe im Jahr der Realisierung erfolgswirksam ausgewiesen wird.<sup>211</sup>

### c) Rückstellungen

**343** Rückstellungen sind erfolgswirksam und reduzieren den Gewinn, so dass sie stets der unterhaltsrechtlichen Überprüfung unterliegen.

#### aa) Allgemeines zu Rückstellungen

**344** Weder im Handels- noch im Steuerrecht findet sich eine **Definition** für Rückstellungen.

§ 249 HGB regelt ausschließlich die Zwecke der Rückstellungen. Sie stellen eine passivische Außenverpflichtung des Unternehmens dar; betriebswirtschaftlich sind sie Fremdkapital.

Rückstellungen sind im Gegensatz zu Verbindlichkeiten ihrer genauen Höhe nach nicht bestimmt, was ein gewisses erfolgswirksames Gestaltungspotenzial beinhaltet.

**345** Nach § 249 Abs. 1 HGB sind Rückstellungen zu bilden (Passivierungspflicht) für

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

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

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

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

In der Steuerbilanz darf für Pensionsrückstellungen höchstens der Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden (§ 6a EStG). Bei der Teilwertberechnung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % anzuwenden.

Auch bei der Bildung von Pensionsrückstellungen muss das Maßgeblichkeitsprinzip beachtet werden. Üblicherweise führt ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht zu einem steuerlichen Passivierungsverbot. Da § 6a EStG die Bildung von Pensionsrückstellungen unter den gegebenen Voraussetzungen aber ausdrücklich erlaubt, ist die Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz auch für Zusagen möglich, die vor dem 1.1.1987 erteilt wurden, obwohl handelsrechtlich ein Passivierungs-

210 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

211 AG Elze – 8 F 12/09, n.v.

wahlrecht besteht. Für Zusagen, die nach 31.12.1986 erteilt wurden, folgt aus der handelsrechtlichen Passivierungspflicht auch die Passivierungspflicht in der Steuerbilanz.

Die Rückstellungen werden definiert als

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

346

#### ■ Zeitpunkt der Rückstellungsbildung

Rückstellungen 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

347

und

- mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist.<sup>212</sup>

#### ■ 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.<sup>213</sup>

348

#### *Hinweis*

Hierfür hat das Unternehmen eine Dokumentation zu erstellen, auf die sich der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch** erstreckt.

349

Nach der vorgenannten Vorschrift kennt das Steuerrecht die folgenden **Bewertungsregeln**:

350

- 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 mit 5,5 %, die in Geld- oder Sachleistungen zu erfüllen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe e EStG).

212 BFH BStBl II 1992, 1010 ff.; BFH BStBl II 1993, 891.

213 Vgl. zur Bewertung von Urlaubsrückstellungen FG München, Urt. v. 7.5.2007 – 7 K 2505/05, EFG 2007, 1423.

- 351** Nach den Grundsätzen der „**Wertaufhellung**“ sind auch Preis- und Kostensteigerungen in die Bewertung der Rückstellungen einzubeziehen,<sup>214</sup> wenn es sich um Ereignisse handelt, die nach dem Bilanzstichtag aufgrund besserer Erkenntnisse gegenüber dem Bilanzstichtag eintreten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f EStG).

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.

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**

**352**

*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, sodass der Gewinn jährlich um diesen Betrag niedriger ausfällt als ohne diesen.

**Es handelt sich damit generell um eine für die Ermittlung des Unterhaltseinkommens höchst bedeutende Position.**

**353**

Mit dem am 29.5.2009 in Kraft getretenen BilMoG (siehe Rn 158 ff.) werden die Vorschriften für Pensionsrückstellungen modifiziert.

An der Passivierung dem Grunde nach ändert sich durch das BilMoG nichts. Es bleibt beim Passivierungswahlrecht für Altzusagen und für mittelbare Zusagen und bei der Passivierungspflicht für Neuzusagen.

Die Höhe der Rückstellungen orientiert sich zukünftig am erwarteten **Erfüllungsbetrag**, so dass zukünftige Gehalts- und Rentensteigerungen einzurechnen sind. Zu den zukünftigen Gehaltssteigerungen gehören auch so genannte Karrieretrends.

Bei der betrieblichen Altersversorgung und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen kann vereinfachend von einer 15-jährigen Laufzeit ausgegangen werden. Der Rechnungszins entspricht dem 7-Jahres-Durchschnitt des beobachteten Zinses (siehe oben Rückstellungsabzinsungsverordnung).

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.<sup>215</sup> Nach BFH<sup>216</sup> 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 ver-**

214 Vgl. H 6.11 EStR.

215 BFH BStBl 1966 III, 251.

216 BFH BStBl 2004 II, 654.

**sicherungsmathematischen Grundsätzen** zu erfolgen. Hierbei wird – wie bei jeder Barwertberechnung eine Abzinsung – vorgenommen. Für jede zukünftige Zahlung wird dabei die Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens berücksichtigt.

**Voraussetzungen** für eine rechtsverbindliche Pensionszusage nach dem Steuerrecht (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG) sind:

- 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.<sup>217</sup>
- 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.

354

#### *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.

355

#### ■ **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.<sup>218</sup>

356

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.<sup>219</sup>
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.<sup>220</sup>

217 BMF v. 28.8.2001, BStBl I 2001, 594.

218 BFH BStBl II 1999, 318; BStBl II 1999, 316.

219 BMF BStBl I 1999, 512.

220 BFH/NV 2000, 892.

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.<sup>221</sup>
4. Als Pensionierungsalter darf höchstens ein Alter von 70 vereinbart worden sein.<sup>222</sup>

**357** 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 erhält<sup>223</sup> und die Pensionszusage 75 % der fiktiven angemessenen Gesamtbezüge nicht überschreitet),
- Verbot der Nachzahlung,
- Verbot des Selbstkontrahierens und der Finanzierbarkeit

zu beantworten.

Häufig findet sich ein Verzicht auf weiteres Anwachsen der Pensionsrückstellung (future service) unter Beibehaltung bisheriger Versorgung (past service) bei in Schwierigkeiten geratenen Gesellschaften. Nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>224</sup> liegen keine steuerpflichtigen verdeckte Einlagen und auch kein Lohnzufluss bei dem Verzicht vor, was die Maßnahme unterhaltsrechtlich auch akzeptabel macht.

**358** **Finanzierbarkeit** ist gegeben, wenn die künftige Ertragslage des Unternehmens die Pensionszahlungen ermöglicht.<sup>225</sup> 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.<sup>226</sup>

**359** **Ehegattenpensionszusagen** (gilt auch für eingetragene Lebenspartner), 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.<sup>227</sup>

**360** **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.<sup>228</sup> Gleichzeitige Zusage von Witwenversorgung führt zur Nichtberücksichtigung der Rückstellung. Steuerschädlich ist auch eine Pensionsrückstellung ohne weiteren Arbeitslohn.

221 BFH BStBl II 2000, 504.

222 BFH BStBl II 1995, 419, 421.

223 BFH DB 1988, 2489.

224 OFD Niedersachsen, Verfügung v. 15.6.2011, [www.ofd.niedersachsen.de](http://www.ofd.niedersachsen.de).

225 BFH/NV 1993, 330.

226 BMF BStBl I 1999, 512.

227 Vgl. *Arens*, Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2008, 155 ff.

228 BMF-Schreiben v. 3.11.2004.

### ■ Pensionszusage im Unterhaltrecht

Das Unterhaltsrecht braucht hier keine eigenen Bewertungskriterien zu entwickeln.

361

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

362

Gewinnreduzierende Steuerrückstellungen finden sich praktisch in jeder Bilanz und müssen unterhaltsrechtlich auf ihre Angemessenheit überprüft werden.

In den Steuerrückstellungen sind als der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten diejenigen Steuern und Abgaben einzustellen, die bis zum Ende des Geschäftsjahres wirtschaftlich oder rechtlich entstanden sind und am Bilanzstichtag wahrscheinlich geschuldet werden.

363

Sie kommen nur für diejenigen Steuerarten in Betracht, für welche das Unternehmen selbst Steuersubjekt ist (also nicht die Einkommensteuer des Einzelunternehmers oder der Mitunternehmer).

**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 **Gewerbebeertragsteuer**. 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.

Nach einhelliger Meinung<sup>229</sup> sind auch Rückstellungen für latente Steuern gemäß § 249 HGB für Kaufleute erfolgswirksam zu bilden in den Fällen des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG und den so genannten steuerfreien Rücklagen gemäß § 6b EStG und R 6.6 EStR 2012.

Dies gilt insbesondere dann, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Beträge ohne Übertragung auf das Wirtschaftsgut aufgelöst werden können. Eine Rückstellung kommt dagegen nicht für Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzung, gewinnmindernder Herabsetzung in Betracht.

Die in der Handelsbilanz gebildete Rückstellung ist auch in der Steuerbilanz nachzuvollziehen und außerbilanziell aufzulösen.

#### Beispiel

Am 31.12.2012 bildet eine junge Bau-GmbH (Kleinst-GmbH gemäß § 267a HGB) einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 100.000 EUR für die künftige Anschaffung von diversen Bau-

364

229 IDW RS HFA 7; Verlautbarung BStBK v. 12.10.2012, DStR 2012, 2296.

maschinen. Es besteht eine Investitionsabsicht, jedoch ist die tatsächliche Investition im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht sicher.

#### Lösung

Die Bau-GmbH hat zum 31.12.2012 in Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung für latente Steuern in Höhe von 30.000 EUR zu bilden. Außerbilanziell ist die Rückstellung dem steuerlichen Gewinn hinzuzurechnen.

#### Hinweis

Unterhaltsrechtlich ist die erfolgswirksame Bildung der Steuerrückstellung zu eliminieren.

### dd) Sonstige Rückstellungen, insbesondere für ungewisse Verbindlichkeiten

#### 365 Unterhaltsrelevanz

Wie alle Rückstellungen reduzieren auch diese den steuerlichen Gewinn und damit das Unterhaltseinkommen.

#### 366 Unter den „sonstigen Rückstellungen“ sind alle diejenigen Rückstellungen zu erfassen, für welche kein gesonderter Ausweis vorgeschrieben ist.

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),
- 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 gelten ein Passivierungswahlrecht und damit ein steuerliches Passivierungsverbot.

#### ■ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

#### 367

- 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.<sup>230</sup> 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, Entsorgungsverpflichtungen radioaktiver Reststoffe sowie durch die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG.

Dies führt wiederum zur Möglichkeit und zu einem Beispiel für Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

230 BFH/NV 2008, 1029 ff.

**Unterhaltsrechtlich** akzeptabel können nur die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sein, die den Regeln des Steuerrechts entsprechen.

Hierunter fallen sog. Garantieverpflichtungen, für die eine rechtliche Verpflichtung nicht besteht, sog. faktische Verpflichtungen und freiwillige Kulanzleistungen.

368

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 BFH<sup>231</sup> 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.

### ee) ABC der sonstigen Rückstellungen

- Abbruch
  - von Gebäuden und Gebäudeteilen aufgrund vertraglicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung
- Abfindungen
  - nur bei bestehenden vertraglichen Verpflichtungen<sup>232</sup>
- 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 Betriebsausgaben<sup>233</sup>
- Aufsichtsratsvergütung
- Ausgleichsanspruch der Handelsvertreter nach § 89b HGB
- Beihilfe
  - bei Verpflichtungen gegenüber ehemaligen Mitarbeitern bei Krankheit etc.<sup>234</sup>

369

231 BFH BStBI 1965, III, 383.

232 BFH/NV 1995, 79.

233 BFH BStBI 1978 II, 430.

234 BFH DB 2002, 1636.

- 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 2012)
- 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
- 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 Lohnzahlungen<sup>235</sup>
- 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

235 BFH/NV 1995, 976.

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
- Substanzerhaltung  
wegen gestiegener Wiederbeschaffungskosten darf keine Rückstellung gebildet werden<sup>236</sup>
- 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

#### ■ **Rückstellung im Unterhaltsrecht**

Bei den genannten Rückstellungen braucht das Unterhaltsrecht eigene Prüfungsmethoden nicht zu entwickeln, da das Steuerrecht restriktiv ist.

370

Soweit Rückstellungen nach Steuerrecht gebildet werden dürfen, bezieht sich der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch** auf

- die Dokumentation der Ermittlung sowie
- eingehender Begründung der Bildung der Rückstellung dem Grunde nach  
nebst den dazugehörigen Urkunden.

Zu beachten ist auch, ob, wann und in richtiger Höhe die Rückstellung wieder aufgelöst worden ist.

#### **d) Verbindlichkeiten**

##### **Unterhaltsrelevanz**

371

Unterhaltsrechtlich spielen die Verbindlichkeiten zunächst einmal mittelbar über die erfolgswirksame Verzinsung eine Rolle. Weiter ist insbesondere die Abgrenzung zwischen betrieblichen Verbindlichkeiten und Privatschulden von Bedeutung.

236 BFH BStBl II 1980, 434.

**372** 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 sinngemäßer 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).

#### ■ Abgrenzung betrieblicher Verbindlichkeiten und Privatschulden

**373** Eine Kapitalgesellschaft hat kein Privatvermögen, so dass sämtliche Verpflichtungen, die das Unternehmen eigenständig 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. Rn 317 ff).

#### e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten/Passive RAP

**374** Nach § 250 Abs. 2 HGB sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag periodisch abzugrenzen, soweit 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

(Beispiel, vgl. Rn 303: 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

**375** 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.<sup>237</sup>

<sup>237</sup> Vgl. zur Bilanzberichtigung bei Änderung der Verwaltungsauffassung OFD Hannover, Verfügung v. 13.3.2008 – S 2141–15-STO 222/221, DStR 2008, 969.

*Hinweis*

Eine Berichtigung muss erfolgen, falls durch den unrichtigen Bilanzansatz eine Verkürzung von Steuern erfolgt (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO).

376

Es besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

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.

377

**b) Bilanzänderung**

Von Bilanzänderung wird gesprochen, wenn ein zulässiger Bilanzansatz durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzt wird.

378

Eine Bilanzänderung ist unter der Voraussetzung des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG zulässig, d.h. wenn sie Auswirkungen auf den Gewinn hat.

*Hinweis*

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.<sup>238</sup>

379

Es besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

**9. Sonderbilanzen/Ergänzungsbilanzen/Umwandlungen****a) Sonderbilanzen/Sonderbetriebsvermögen**■ **Unterhaltsrelevanz**

Das Beispiel in dem noch folgenden Abschnitt (siehe Rn 392 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.

380

Ohne diese Sonderbilanzen lassen sich die **Unterhaltseinkünfte des Mitgeschafters** bei Personengesellschaften nicht beurteilen.

Das Handels- und Gesellschaftsrecht kennt außer den jährlich zu erstellenden Jahresabschlüssen auch Sonderbilanzen, die bei besonderen außerordentlichen Anlässen zu erstellen sind.

381

Hierzu zählen beispielsweise:

- Eröffnungsbilanzen (z.B. 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),

238 BMF-Schreiben v. 18.5.2000, BStBl I 2000, 587.

- Insolvenzbilanzen (z.B. § 153 InsO)
- Aufgabebilanz (§§ 18 Abs. 3, 16 EStG).

**382** Das Steuerrecht verlangt zudem die Aufstellung von sog. Sonderbilanzen (siehe Rn 109 ff.) bei bestimmten Sachverhalten im Bereich der Mitunternehmerschaft. (siehe oben Rn 282).

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.

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.

### **383 Was ist Sonderbetriebsvermögen?**

Bei einer Mitunternehmerschaft wird zwischen dem Betriebsvermögen der Gesamthand und dem Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitgesellschafter unterschieden.

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die in der Verfügungsmacht eines Mitgesellschafters 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.<sup>239</sup>

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.

#### ■ **Unterhaltsrelevanz**

**384** Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben. gehen in die besondere Gewinnermittlung des Mitunternehmers ein und erhöhen oder 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. (siehe Rn 389 ff.).

### **385** *Hinweis*

Ist der Mitgesellschafter, der Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft zur Verfügung stellt, der Unterhaltsschuldner, kann sein Unterhaltseinkommen nur beurteilt werden, wenn die

239 Vgl. BFH BStBl II 1993, 328.

vorgenannten Informationsquellen (Sonderbilanz und Sonder-G&V), auf die folglich ein **Auskunfts- und Beleganspruch** besteht, vorliegen und in die Berechnung miteinbezogen werden können.

## b) Ergänzungsbilanzen

### ■ Unterhaltsrelevanz

Ist der Mitunternehmer einer Personengesellschaft nicht mit dem seinem Anteil am Gesamthandsvermögen entsprechenden Werten an Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft beteiligt, kann sein Unterhaltseinkommen nur dann beurteilt werden, wenn das Ergebnis der nach dem Betriebsvermögensvergleich zu erstellenden **Ergänzungsbilanzen** mit einbezogen wird. 386

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 also nur 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.<sup>240</sup> 387

Der Begriff „**Ergänzungsbilanz**“ wird im Bilanzsteuerrecht verwendet, ohne dass das Gesetz diesen Begriff, außer in der Vorschrift des § 24 Abs. 2, 3 UmwStG, verwendet.

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. Rn 399)
- bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus BV des Mitgesellschafters an die Gesellschaft nach § 6 Abs. 5 S. 3 – 5 EStG,
- bei Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen durch eine Personengesellschaft für einzelne Mitgesellschafters (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 Rn 399).

240 Vgl. BMF v. 30.5.1997, BStBl I 1997, 627.

*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.

- 388** 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).

**389**

*Hinweis*

Diese Ergänzungserfolgsrechnungen gibt es auch bei der EÜR.

*Beispiel*

RA1 gründet zusammen mit RA2 eine Rechtsanwalts-GbR zum Zwecke der gemeinschaftlichen Berufsausübung.

RA1 bringt seine Einzelpraxis in die neu gegründete GbR ein, während RA2 eine Ausgleichszahlung in Höhe von 200.000 EUR an RA1 in dessen Privatvermögen erbringt. Der Praxiswert der einzubringenden Einzelpraxis beläuft sich auf 150.000 EUR, während der Anteilswert beider Gesellschafter an der GbR je 50.000 EUR beträgt.<sup>241</sup>

*Lösung*

Auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner mit unternehmerischen Beteiligung in einer steuerlichen „Ergänzungsrechnung“ nach Maßgabe der Grundsätze über die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zu erfassen, wenn sie in der Überschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können.

In dieser Ergänzungsrechnung schreibt der RA1 den Praxiswert von 150.000 EUR ab. Dessen Einkünfte sind ohne die Ergänzungsrechnung nicht unmittelbar.

### c) Umwandlungen

#### ■ Unterhaltsrelevanz

- 390** Besonders das Umwandlungsrecht und das Umwandlungssteuerrecht gehören zu den schwierigsten Materien des Steuerrechts. Die Beurteilung der damit zusammenhängenden Steuerrechtsfragen ist deshalb für den steuerrechtlichen Laien praktisch unmöglich 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**.

- 391** Die Umwandlung<sup>242</sup> 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 zu-

<sup>241</sup> Beispiel nach BFH/NV 2009, 1879.

<sup>242</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 6.12.2011 und 11.11.2011; *Volb*, Der Umwandlungssteuererlass.

künftige steuerliche Belastung von laufenden Einkünften sowie potentielle entgeltliche oder unentgeltliche Übertragungsvorgänge auswirkt.

Das Umwandlungsgesetz nennt in § 1 UmwG und regelt dann weiter 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 oder von einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft).

Die folgende Darstellung kann nur eine Übersicht geben. Wenn eine der folgenden Umwandlungsarten vorliegt, ist besondere anwaltliche Vorsicht geboten.

### **Umwandlungsarten**

**392**

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.

### **Formwechsel**

**393**

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.

### **Verschmelzung**

**394**

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 einen durch die Verschmelzung neu gegründeten Rechtsträger (Verschmelzung durch Neugründung).

### **Spaltung**

**395**

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**

**396**

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 Wirtschafts-

güter zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmerschaften ist in § 6 Abs. 5 S. 3 bis 6 EStG geregelt (vgl. oben Rn 389 und unten stehendes Beispiel Rn 399)

### 397 Anwachsung

Anwachsung bedeutet, dass der gesamthänderische Anteil eines Personengeschafters 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 für Umwandlung*

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 wie im obigen Beispiel (siehe Rn 389)!

Der A soll seiner Ehefrau Unterhalt zahlen und fragt nach einer möglichst günstigen steuerlichen Gestaltung, die die Zahllast gegenüber der Ehefrau reduziert.

#### *Lösungsansatz*

Wie häufig im Umwandlungssteuerrecht hat A ein **Wahlrecht** nach § 24 UmwStG.

Die Bilanzierung und damit die steuerliche Auswirkung folgen strikt der gesellschaftsvertraglichen Regelung.

#### *Hinweis*

Daraus folgt ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** auf Vorlage des **Gesellschaftsvertrages**, weil aus der Eröffnungsbilanz (siehe unten) die steuerliche Gestaltung nicht erkennbar ist und die Bilanzierung der gesellschaftsvertraglichen Regelung zu folgen hat.

Die steuerliche Gestaltung muss sich also im Gesellschaftsvertrag wiederfinden, 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.

#### *Lösungsmöglichkeit 1*

##### **Eröffnungsbilanz der GbR**

(bei Auflösung oder auch Nichtauflösung der stillen Reserven!)

eingebrautes 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 A alle stillen Reserven realisiert und damit einen Veräußerungsgewinn von 100.000 EUR erzielt.

Der Veräußerungsgewinn (§ 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 zu versteuern (siehe Rn 614 ff. mit Beispiel) 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.<sup>243</sup>

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.)

**Soll die Versteuerung des Veräußerungsgewinns vermieden werden, also Buchwertfortführung,** kann A zusätzlich zu obiger Eröffnungsbilanz eine **negative Ergänzungsbilanz** aufstellen:

Negative Ergänzungsbilanz A

Minder-Kapital A	100	Korrekturposten für eingebrachtes Wirtschaftsgut	100
------------------	-----	--	-----

(Die Ergänzungsbilanz ist oben 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**.<sup>244</sup>

Das Unterhaltseinkommen kann deshalb nur beurteilt werden, wenn die negative Ergänzungsbilanz mit G&V mit dem ausgewiesenen Gewinn von 10.000 EUR vorliegt.

243 Auch reduzieren sie eine etwaige Zugewinnausgleichforderung bzgl. des Unternehmens, vgl. BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. Kuckenburg, FuR 2011, 515.

244 BFH BStBl II 1996, 68.

*Lösungsmöglichkeit 2*

Der Ausweis bei **Buchwertfortführung** kann aber **auch** wie folgt aussehen:

Eröffnungsbilanz der GbR

(bei **nicht** vollständiger Auflösung der stillen Reserven)

eingebrautes 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*

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
-----------	----	----------------------------	----

(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.**

Hinzu kommt, dass auch die Möglichkeit der Einbringung einer Einzelpraxis (Einzelunternehmen) unter Zurückbehaltung von Forderungen im Sinne des § 24 UmwStG möglich ist. Dabei kann der Steuerpflichtige die Forderung ausdrücklich in sein Privatvermögen übernehmen; tut er das nicht verbleibt ein Restbetriebsvermögen (mit gesonderter Gewinnermittlung!).<sup>245</sup>

**398***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.

245 BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, DStR 2012, 356.

*Hinweis*

399

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.<sup>246</sup>

**10. Gewinn- und Verlustrechnung**

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.

400

Im Folgenden braucht nicht mehr auf jede einzelne Position der Gewinn- und Verlustrechnung eingegangen werden, weil vieles schon im Kontext zur Bilanz 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 weiter beispielsweise die Erfolgswirksamkeit durch die Auswirkung auf die Umsatzerlöse erklärt.

**Unterhaltsrelevanz**

401

Alle Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung haben unmittelbar Einfluss auf den ausgewiesenen Gewinn des Unternehmens und sind damit auch Basisgröße des Unterhaltseinkommens. Sie sind deshalb kritisch zu würdigen, d.h. substantiiert zu bestreiten oder zu erläutern.

*Hinweis*

402

Dies bedeutet ein besonderes Haftungsrisiko für den Verfahrensvertreter, wenn die Rechtsprechung<sup>247</sup> eine voll inhaltliche und familienrechtliche Überprüfbarkeit aller Positionen des Rechnungswesens annimmt.

Erfolgswirksam, und damit das betriebliche Ergebnis beeinflussend, sind nur betrieblich veranlasste Aufwendungen.

**Definition der betrieblichen Aufwendungen:**

Betriebliche Aufwendungen sind nur die Aufwendungen, die unmittelbar mit der Erzielung von Einkünften in Zusammenhang stehen.

246 Reiß, in: Kirchhof, EStG, § 16 Rn 316, BFH/NV 2009, 1879.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgaben) und § 9 Abs. 1 EStG (Werbungskosten) werden also bei der Ermittlung der Einkünfte nur Aufwendungen berücksichtigt, die durch die Einkunftszielung veranlasst sind.

Bei der Frage der Abzugsfähigkeit wird eine Untergrenze dahin gehend definiert, dass bei untergeordneter **betrieblicher/beruflicher** Mitveranlassung (< 10 %) ein Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten nicht zulässig ist.

Bei untergeordneter **privater** Mitveranlassung (< 10 %) sind die Aufwendungen im vollen Umfang als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar.

### *Beispiele*

#### **Abgrenzung gemischte private/betriebliche Aufwendungen<sup>248</sup>**

##### *Fall 1*

Rechtsanwalt R nimmt 2010 während eines 14-tägigen Urlaubs auf Mallorca an einem eintägigen Fachseminar zum Familienrecht in Calviá teil. Die Flugkosten betragen 115 EUR, die Kosten für das Hotel in Palma 1.190 EUR und die für das Seminar 150 EUR. Für Taxifahrten von Palma nach Calviá und zurück zahlt R 50 EUR.

#### **Sind die Kosten Betriebsausgaben und wenn ja, in welcher Höhe?**

##### *Fall 2*

Der niedergelassene Arzt A besucht 2010 einen Fachkongress in Dublin, Irland. Anreise ist Samstagfrüh. Die Veranstaltung findet ganztägig von Dienstag bis Donnerstag statt.

Am Sonntagabend reist er zurück nach Hause. Die Kosten betragen:

Hotel	900 EUR
Kongress	400 EUR
Flug	500 EUR

#### **Wie hoch ist der Aufteilungsmaßstab der Kosten?**

#### **Wie hoch sind die Betriebsausgaben?**

##### *Fall 3*

Steuerberater S begehrt die hälftige Anerkennung der Kosten für ein Abonnement einer überregionalen Zeitung in Höhe von 26 EUR, die er neben der regionalen Tageszeitung bezieht, als Betriebsausgabe. Diese überregionale Zeitung informiert umfassend auch über die steuerrechtliche Entwicklung.

#### **Wie hoch ist die Betriebsausgabe?**

##### *Lösung Fall 1*

#### **R kann 212 EUR als Betriebsausgaben geltend machen.**

Die Aufwendungen für die Urlaubsreise selbst sind nicht abziehbar.

248 Nach BMF-Schreiben v. 6.7.2010 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

Die Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Fachseminar zusammenhängen, wie die Seminargebühren von 150 EUR, die Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort von 50 EUR und gegebenenfalls ein Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen<sup>249</sup> sind als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar (Flugkosten < als 10 %).

*Lösung Fall 2*

**3/9!**

**R hat Betriebsausgaben in Höhe von 908,66 EUR.**

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung ist die Reise nach Ansicht des BFH<sup>250</sup> nicht mehr als Einheit zu betrachten. Die Kosten für zwei Übernachtungen – von Dienstag bis Donnerstag –, sowie die Kongressgebühren, sind ausschließlich dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und daher vollständig als Betriebsausgaben abziehbar. Dies sind hier 700 EUR (Hotel: 3 Übernachtungen x 100 EUR + Kongresskosten 400 EUR).

Die Flugkosten sind gemischt veranlasst und entsprechend den Veranlassungsbeiträgen aufzuteilen. Aufteilungsmaßstab zwischen betrieblichen und privaten Zeitanteilen ist hier 3/9, also 166,66 EUR. Der Abzug der Verpflegungskosten ist als Betriebsausgaben nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen auf die betrieblich veranlassten Tage mit 42 EUR zulässig (14 EUR x 3).

249 Verpflegungspauschalen für Dienstreisen im Inland

Für eine Dienstreise im Inland werden seit Anfang 2014 Verpflegungsmehraufwendungen zu folgenden Beträgen pro Kalendertag angesetzt[1]:

- **Mehrtägige auswärtige Tätigkeiten**
- 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist,
- jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet, eine Mindestabwesenheitszeit ist nicht erforderlich
- **Auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung**
- 12 Euro für den Kalendertag oder die Nacht, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist

Maßgebend ist die Abwesenheitsdauer von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte. Führt jemand an einem Kalendertag mehrere Dienstreisen durch, können die Abwesenheitszeiten an diesem Kalendertag zusammengerechnet werden.

Im Falle einer Einsatzwechseltätigkeit hat der Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte, so dass nur die Abwesenheitsdauer von der Wohnung maßgebend ist. Ein Vollzeit-Einsatz von mehr als drei Monaten am selben Einsatzort gilt nicht mehr als Einsatzwechseltätigkeit für diesen Zeitraum. Wird eine Tätigkeit nach 16:00 Uhr begonnen und endet sie vor 08:00 Uhr des darauf folgenden Kalendertages ohne Übernachtung, ist die gesamte Abwesenheitsdauer dem Kalendertag zuzurechnen, der die überwiegende Abwesenheit beinhaltet.

Bis Ende 2013 wurden Verpflegungsmehraufwendungen zu folgenden Beträgen pro Kalendertag angesetzt:

- 24 € bei einer Abwesenheit von 24 Stunden,
- 12 € bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden,
- 6 € bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes).

#### **Verpflegungspauschalen für Dienstreisen im Ausland**

Für Dienstreisen im Ausland gelten vom Zielland abhängige Pauschalen, die meistens über den inländischen Pauschalen liegen. Für nicht aufgeführte Länder sind die Beträge für Luxemburg anzusetzen.

Bei Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Steuerpflichtige vor 24:00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für eintägige Reisen ins Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes im Ausland maßgeblich. (Quelle: wikipedia)

250 BFH, Beschl. v. 21.9.2009, GrS 1/06 unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de).

*Lösung Fall 3*

„0“.

Eine Trennung nach den Veranlassungsbeiträgen ist hier nicht möglich. Es fehlt die Möglichkeit zur Aufteilung nach objektivierbaren Kriterien.

Nach dem BMF-Schreiben<sup>251</sup> kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht, wenn die betrieblich/beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich und eine Grundlage für die Schätzung nicht erkennbar ist.

**a) Erlöse**

**403** Zu den Erlösen gehören:

- 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 abgeschrieben Forderungen
- Erlöse aus der Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil/Ansparabschreibung
- Investitionszuschüsse.

**404** *Hinweis*

Außer den Erlösen im engeren Sinne sind die anderen Erlöse 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.<sup>252</sup>

Diese Meinung ist abzulehnen, weil alle Erlöse und Aufwendungen auf die Ertragskraft des Unternehmens schließen lassen.<sup>253</sup>

**405** In folgenden Randnoten zu Bilanzpositionen werden unterhaltsrechtlich bedeutsame Auswirkungen auf die Erlöse dargestellt:

Anlage und Umlaufvermögen	(siehe Rn 192 ff.)
Verkauf von Anlagevermögen	(siehe Rn 614 ff.)

**406** *Aufdeckung stiller Reserven*

Veräußerungspreis  
 abzüglich Veräußerungskosten  
 abzüglich Buchwert  
 gleich Veräußerungsgewinn/Aufdeckung stiller Reserven

251 BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, DStR 2012, 356, Tz 17.

252 Wend/Dose, § 1 Rn 11.

253 Vgl. Strohal, Rn 235.

Bestandsveränderungen, auch durch (Pauschal-) Wertberichtigungen	(siehe Rn 285 ff.)	<b>407</b>
Aktivierung teiltfertiger Leistungen/Erzeugnisse	(siehe Rn 293 ff.)	
Erträge aus Auflösungen von Sonderposten mit Rücklageanteil, z.B. § 7g EStG a.F.	(siehe Rn 251, 339)	
Sachentnahmen und andere unentgeltliche Wertabgaben	(siehe Rn 309 ff.)	
Erlöse aus Rückstellungsaufösungen	(siehe Rn 345 ff.)	
Erlöse aus Zuschreibungen/Wertaufholung	(siehe Rn 193 ff.)	

### b) Wareneinkauf/Materialaufwand

(Zur Bewertung des Vorratsvermögens vgl. Rn 285 ff.!) **408**

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 (siehe Rn 935 ff.) erfolgen kann.

#### *Hinweis*

Derartige Überlegungen in Form eines externen Betriebsvergleichs fordert der BGH<sup>254</sup> in seiner Rechtsprechung auch vom anwaltlichen Berater, indem in der genannten Entscheidung über das Institut des externen Betriebsvergleichs eine Korrektur der Aufwandsposition „Personalkosten“ erfolgt. **409**

#### *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

(Zu Verbindlichkeiten vgl. Rn 373 ff.) **410**

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 (siehe Rn 935 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 (siehe Rn 945 ff.) schon wegen der Rechtsprechung des BGH<sup>255</sup> 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.

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

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

Bei Geschäftsführer-Gesellschaftern ist stets die Angemessenheit der **Geschäftsführervergütung** zu beachten, deren Überprüfung nach Kriterien des Steuerrechts erfolgt.<sup>256</sup>

Zu beachten sind auch stets ordnungsgemäße Erfassung und Berücksichtigung der Lohnsteuer bei Sachbezügen, insbesondere der Gestellung von Kraftfahrzeugen<sup>257</sup> oder sonstige unentgeltliche Zuwendungen wie beispielsweise Deputate.

**Ehegatten- (Lebenspartner-) Arbeitsverhältnisse** sind ebenfalls nach allgemeinen Kriterien des Steuerrechts zu überprüfen:

- schriftliche Vereinbarung,
- tatsächliche Durchführung gemäß der schriftlichen Vereinbarung,
- hält das Ehegattenarbeitsverhältnis dem Fremdvergleich stand.<sup>258</sup>

411

*Hinweis*

Zur Überprüfung der Personalaufwendungen muss als Dokumentation das Jahreslohnjournal im Zuge des Auskunfts- und Beleganspruchs verlangt werden.

**d) Abschreibungsaufwand**

412

(Vgl. im Einzelnen Rn 205 ff.)

**e) Aufwand für Wertberichtigungen/Verluste aus Abgängen des Anlage- bzw. Umlaufvermögens**

413

(Vgl. im Einzelnen Rn 293 ff.)

**f) Aufwand für Bildung der Sonderposten mit Rücklageanteil, insb. § 7g EStG a.F.**

414

(Vgl. Rn 251 ff., 339 ff.)

**g) Aufwand für Bildung von Rückstellungen**

415

(Vgl. Rn 345 ff.)

**h) Sonstige betriebliche Aufwendungen****aa) Kraftfahrzeugkosten**

416

(Vgl. im Einzelnen Rn 313 ff. mit Beispielen.)

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.

256 Siehe *Kuckenburg*, Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen – insbesondere eigenmächtige Herabsetzung, FuR 2005, 491, B Rn 468.

257 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.

258 Vgl. *Arens*, Schuldrechtliche Verträge zwischen Angehörigen und ihre steuerlichen Voraussetzungen, FamRB 2008, 155 ff.

### ■ Unterhaltsrelevanz

Regelmäßig können die steuerlichen Regeln auch als unterhaltstauglich angesehen werden, weil diese restriktiv sind. Eine Kürzung dürfte nur dann in Betracht kommen, wenn ein unangemessen teures Fahrzeug mit entsprechend hohen Betriebsausgaben benutzt wird.

417

### bb) Bewirtungs-, Reisekosten und Geschenke

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.

418

### ■ Unterhaltsrelevanz

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.

419

Bei Reisekosten ist ebenfalls zu beachten, dass eine private Veranlassung nicht vorliegt<sup>259</sup> (siehe Rn 404 ff. mit Beispielen)

420

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

Auch hier muss bei entsprechender Bedeutung unterhaltsrechtlich die Vorlage des steuerlichen Nachweises mit Beleg, Bewirtungsanlass und der Nennung der bewirteten Personen verlangt werden.

421

### cc) Mieten/Pachten, Leasing, Disagio

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.

422

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

Hierbei ist in erster Linie darauf zu achten, ob die Privatanteile ordnungsgemäß bei den unentgeltlichen Wertabgaben erfasst wurden.

423

### ■ Unterhaltsrelevanz

Denkbar sind auch unterhaltsrechtliche Angemessenheitsabwägungen.

424

<sup>259</sup> BMF-Schreiben v. 6.7.2010 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

**ee) Zinsaufwendungen****425** (Vgl. Rn 317 ff.)

Bei Zinsaufwendungen ist die betriebliche Veranlassung zu überprüfen.

Immer noch 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. Der Ausweis der Überentnahmen erfolgt in den Einkommensteuererklärungen mit Berechnungsanlagen.

**ff) Vorsteuer/Umsatzsteuer/sonstige betriebliche Steuern****426** 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.**427** *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!

**428** Die Gewerbesteuer (vgl. ausführlich mit Beispiel Rn 8) ist als Betriebsausgabe nicht mehr abziehbar, sodass sie in der Steuer-G&V nicht mehr erscheint. Natürlich ist sie unterhaltsrechtlich abzugsfähig, wobei unterhaltsrechtlich zu klären bleibt, ob dieses entsprechend der Einkommensteuer nach dem In-Prinzip oder dem Für-Prinzip erfolgt.**429** *Hinweis*

Wegen der Änderung des Ausweises der Gewerbesteuer besteht ein gesonderter **Auskunfts- und Beleganspruch**.

**gg) Sonstiger betrieblicher Aufwand/weitere Aufwandspositionen****430** Wegen der nun schon mehrfach genannten Rechtsprechung des BGH<sup>260</sup> bedarf jede Aufwandsposition der Überprüfung und muss deshalb anwaltlicher Vorsicht folgend notfalls bestritten werden. Auffälligkeiten macht dabei der interne Betriebsvergleich deutlich (vgl. Rn 935 ff.).**11. Anhang, Lagebericht, Abschlussprüfung, Offenlegung****431** Bei den Kapitalgesellschaften ist der Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses nach § 264 HGB. Dies gilt nach MikroBilG nicht für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1 S. 5 AGB; siehe oben Rn 192 ff.).**432** *Hinweis*

Fehlt dieser, ist der unvollständige Jahresabschluss nichtig! Der Unterhaltsschuldner trägt also keine wirksame steuerliche Gewinnermittlung vor.

**433** 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).

<sup>260</sup> BGH FamRZ 2006, 387 ff.; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

Darüber hinaus soll der Lagebericht nach § 289 HGB den Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft dokumentieren.

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.

#### *Hinweis*

Der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch erstreckt sich auf diese Prüfungsberichte, da sie eine Auseinandersetzung mit allen relevanten Positionen des Unterhaltseinkommens enthalten.

434

#### ■ **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.

435

Am 1.1.2007 ist das Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006<sup>261</sup> in Kraft getreten. Danach ist der elektronische Bundesanzeiger (eBAZ) das zentrale Internetmedium für Unternehmenspublikationen. Als zentrale bundesweite Datenbank gibt es nun ein elektronisches Unternehmensregister.<sup>262</sup>

§ 326 Abs. 2 HGB erlaubt es Kleinstkapitalgesellschaften (siehe Rn 192 ff.), ihrer Offenlegungspflicht durch Hinterlegung ihrer Bilanz nachzukommen. Zu diesem Zweck haben die gesetzlichen Vertreter einen Hinterlegungsauftrag beim Betreiber des Bundesanzeigers zu erteilen. Dabei ist zu erklären, dass die Voraussetzungen des § 267a HGB vorliegen.

#### *Hinweis*

Alle Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a HGB, Publikums- und eingetragene Genossenschaften unterliegen einer verschärfen Offenlegungspflicht von Jahresabschlüssen und Anteilslisten gemäß § 325 ff. HGB.

Die Anforderung auch der hinterlegten Bilanzen ist weiterhin jedermann gestattet, was § 9 Abs. 6 HGB klarstellt. Erforderlich ist ein Antrag an das Unternehmensregister, dass nach Zahlung einer Gebühr die Bilanz elektronisch verschickt. **Dies erspart langwierige Auskunftsklagen.**

Das Register bietet also einen schnellen Zugriff auf Jahresabschlüsse von Körperschaften etc.!

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.

## VII. Einnahmen-Überschuss-Rechnung/EÜR

Man unterscheidet zwischen der EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG und der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG.

436

261 BGBI 2006, 2553.

262 www.unternehmensregister.de.

## 1. Einnahmen-Überschuss-Rechnung/EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG

**437** 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.

**438** *Hinweis*

Aufgrund der Einführung des **Formulars „EÜR“** (ab VZ 2005, § 60 Abs. 4 EStDV) besteht die Möglichkeit, wieder auf die einfache Buchführung (siehe Rn 81) zurückzugreifen, weil das Formular EÜR alle wesentlichen Informationen erfasst, wie beispielsweise auch die für die steuerliche Veranlagung oder für den Unterhaltsfall stets interessierenden private Nutzungsanteile, 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.

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

In den vorgenannten Fällen kann deshalb eine einfache Buchführung (siehe Rn 81) z.B. in Form einer Excel-Tabelle vorliegen ohne gesonderte Gewinnermittlung durch EÜR, da der gesetzlichen Verpflichtung nach § 4 Abs. 3 EStG allein durch die Nutzung des Formulars „EÜR“ genüge getan wird.

### a) Berechtigte Steuerpflichtige der EÜR

**439** 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.

Größenkriterien nach § 141 AO:

- Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze von mehr als 500 000 EUR im Kalenderjahr oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 des Bewertungsgesetzes) 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

**440** 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 2012).

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.

441

**Betriebseinnahmen** sind z.B.

442

- 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:

443

- 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).

**c) Betriebsausgaben bei EÜR**

**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.

444

*Beispiele für Betriebsausgaben bei EÜR*

445

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)

446

*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 abzugsfähige 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**

447

Auch bei der Gewinnermittlung durch EÜR 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<sup>263</sup>
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, soweit bestimmte Pauschbeträge überschritten werden (siehe Rn 313 ff.)
- Schmiergelder und Bestechungsgelder

#### e) **Durchbrechung des Zu- und Abflussprinzips insbesondere durch AfA und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens**

448

Das Zu- und Abflussprinzip wird grundsätzlich durch § 11 EStG geregelt.

<sup>263</sup> BGH FamRZ 2006, 387, OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

Veränderungen der Bestände an Vorräten, Forderungen, Verbindlichkeiten und RAP berühren nicht das Ergebnis. Die Systematik der EÜR lässt auch keine Wertberichtigungen und Rückstellungen zu (siehe Rn 285 ff., 325 ff.).

Zur Vermeidung willkürlicher „Ausschläge“ der Besteuerung wird die AfA (siehe Rn 205 ff.) 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 verbriefte 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 19.4.2012 ein Fahrzeug für 20.000 EUR plus 3.800 EUR Umsatzsteuer, mithin 23.800 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 2012 die bezahlte Vorsteuer von 3.800 EUR als Betriebsausgabe ansetzen.

Von den 20.000 EUR Anschaffungskosten kann er nur den linearen AfA-Betrag von 2.500 EUR (3.333,33 EUR x 9/12 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 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).

449

### ■ **Unterhaltsrelevanz**

Auf dieses Verzeichnis nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter (auch zum Umlaufvermögen!) nach § 4 Abs. 3 S. 5 EStG erstreckt sich naturgemäß der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch!**

450

### **f) Kraftfahrzeugnutzung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG**

Auch bei der EÜR ist die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG zu beachten, wonach die ertragsteuerliche Behandlung der Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen (ausführlich, siehe Rn 313 ff.) für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte seit dem 1.1.2006 neu geregelt worden ist.

451

### **aa) 1 %-Regelung für Privatanteile der Kfz-Nutzung**

Danach kann abweichend von der Kostenaufteilung mit Hilfe eines Fahrtenbuches der private Nutzungsanteil von Kraftfahrzeugen, vereinfacht nach der sog. 1 %-Regelung vorgenommen werden.

452

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 Freisprecheinrichtung bleibt außer Ansatz!

453

#### *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.

#### bb) Fahrtenbuchmethode

454

Die private Nutzung kann auch nach der Fahrtenbuchmethode (mit Beispielen, siehe Rn 313 ff.) 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).

## 2. EÜR und Betriebsvermögensvergleich/systematische Abgrenzung

455

- 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 Umsatzsteuer ausgaben 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.

Zur zeitlichen Komponente der **Erfolgswirksamkeit/Gewinnauswirkung** (siehe Rn 154 ff.) der Geschäftsvorfällen bei **Betriebsvermögensvergleich und EÜR** vgl. obiges Beispiel (siehe Rn 154 ff.).

#### *Hinweis*

Die Erfolgswirksamkeit bei Betriebsvermögensvergleich und EÜR zeigt eine unterhaltsrechtliche Ungleichbehandlung bei der Ermittlung des Einkommens. Zur periodengerechten Gewinnermittlung in einem bestimmten unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraum müsste deshalb bei allen vorgelegten EÜR die Vorlage von Bilanzen, dann sogleich eine Unterhaltsbilanz, verlangt werden!

456

### 3. Gestaltungsmöglichkeiten bei EÜR

Obwohl der Bilanzierende beispielsweise über die Wertansätze und die Wertberichtigungen größere Gestaltungsmöglichkeiten hat, stehen diese aber auch bei der EÜR zur Verfügung.

457

#### **Unterhaltsrelevanz**

458

Hierin liegt natürlich auch ein unterhaltsrechtliches Manipulationspotenzial.

Damit hat auch der Unterhaltsschuldner bei der EÜR „Gestaltungsmöglichkeiten“.

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.

459

- **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 mit Verpflichtung der Erstellung eines besonderen Verzeichnisses entgegen dem Abflussprinzip: die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete 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.

#### **Vorteile der EÜR:**

460

- einfache und kostengünstige Erstellungsmöglichkeit
- Liquiditätsvorteile, da Gewinn nicht bereits im Zeitpunkt der Realisation, sondern erst beim Zufluss der Betriebseinnahmen zu versteuern ist (**Steuerungsmöglichkeiten- zur Vor- oder Nachverlagerung**).

#### **Nachteile der EÜR:**

461

- 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).

**462 Gestaltungsmöglichkeiten:**

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.<sup>264</sup> 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**

**463** 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.

**464** 4. Ausgaben für Nutzungsüberlassung

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 4.000 EUR x 3 Jahre).

**465** Grundsätzlich sind **Vereinbarungen über Vorauszahlungen** nicht unwirksam nach § 42 S. 1 AO.<sup>265</sup> 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.

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.<sup>266</sup> Dadurch ergeben sich für den Steuerpflichtigen und Unterhaltsschuldner Gestaltungsmöglichkeiten durch das bewusste Herbeiführen eines Zuflusses oder Abflusses, unabhängig von der wirtschaftlichen Verursachung.

264 BFH v. 19.10.2005 – XI R 4/04, www.bundesfinanzhof.de.

265 BFH BStBl II 1996, 59.

266 BFH BStBl II 1986, 284; so schon der Große Senat des BFH im BStBl III 1966, 144.

### Gewillkürtes Betriebsvermögen bei der EÜR

466

Die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens (siehe Rn 171 ff.) (betriebliche Nutzung von mehr als 10 % bis 50 % des Wirtschaftsgutes, ist nach BFH<sup>267</sup> rechtlich möglich.

#### Beispiele

- gemischt genutzte Kraftfahrzeuge mit geringfügig betrieblichem Anteil,
- zu gewerblichen Zwecken vermietete Gebäude,
- verlustträchtige Wertpapiere

### Bei den Kraftfahrzeugen gilt die Faustregel, je geringer der betriebliche Anteil der Nutzung ist, desto eher lohnt sich der Ausweis als gewillkürtes Betriebsvermögen.

467

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 BFH<sup>268</sup> 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 (a.F. siehe Rn 251, n.F. siehe Rn 239 ff.) ausgeführte, insbesondere die gesetzlichen Neuregelungen, gelten auch für die EÜR.

#### Hinweis

468

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 Abwägungsentcheidung, 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, einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG zu bilden.
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 (ausführlich siehe Rn 96 ff. und Rn 99 ff.).

469

267 BStBl II 2004, 985, dem auch die Finanzverwaltung folgt in BMF-Schreiben v. 17.11.2004, BStBl I 2004, 1064.

268 BFH, Urt. v. 9.10.1986 – IV R 57/83, www.bundesfinanzhof.de.

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.

470

*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.<sup>269</sup>

### VIII. Thesaurierte Gewinne im Familienrecht

471

Häufig berufen sich Allein- oder Mitgesellschafter darauf, die Gesellschaft habe Gewinne nicht ausgeschüttet. Dabei beziehen sie sich allenfalls auf ihre auf die Angemessenheit zu Überprüfenden Geschäftsführergehälter.

Thesaurierung von Gewinnen ist aber auch ein unterhaltsrechtliches Problem bei Einzelunternehmen!

472

*Hinweis*

Thesaurierte Gewinne bei Körperschaften verbleiben naturgemäß im Unternehmen und führen nicht zum Zufluss beim Steuerpflichtigen, so dass sie aus den Einkommensteuererklärungen nicht erkennbar sind. Dies gilt insbesondere bei den Kapitaleinkünften, die nicht zwingend wegen der Regelung der Abgeltungssteuer erklärt werden müssen. Erkennbar sind thesaurierte Gewinne an den Eigenkapitalkonten und insbesondere an den bei Kapitalgesellschaften obligatorischen Ergebnisverwendungsbeschlüssen, die bei Personengesellschaften fakultativ sind. (Unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**).

473

Zu dieser Problematik der thesaurierten Gewinne gibt es in Literatur und Rechtsprechung nur wenige Fundstellen.<sup>270</sup>

Die **Literatur** 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 unterhaltsrechtlich 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. Eine weitere **Differenzierung** erfolgt dann nach der Gesellschaftsform zwischen **Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften**.

269 Wendl/Dose/Kemper, a.a.O., § 1 Rn 201.

270 Vgl. *Fischer-Winkelmann/Maier*, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1391 ff., *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, S. 110 ff., *Kuckenburg*, Thesaurierte Gewinne im Familienrecht, FuR 2008, 479 ff.; *Nickl*, FamRZ 1988, 132 ff.

Die Literatur<sup>271</sup> bezieht sich in ihrem Lösungsansatz auf eine Entscheidung des BGH,<sup>272</sup> 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 Unternehmensbeteiligter (Stakeholder und Shareholder) zu berufen.

#### Hinweis

Das Interesse der Unterhaltsgläubiger überwiegt dem Interesse an Geheimhaltung der Unternehmensinhaber<sup>273</sup> was sich auch aus Analogie zu § 385 Nr. 3 ZPO ergibt, der eine Ausnahme vom Zeugnisverweigerungsrecht über Tatsachen regelt, welche die durch das Familienverhältnis bedingten Vermögensangelegenheiten betreffen.

474

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.

475

Der **BGH** macht aber deutlich, dass eine Beschränkung auf die tatsächlich ausgeschütteten Unternehmensgewinne unterhaltsrechtlich grundsätzlich nicht möglich ist. Der **Auskunftsanspruch** kann nämlich nur dann gegeben sein, wenn **auch auf thesaurierte Gewinne** grundsätzlich ein Unterhaltsanspruch besteht. Anderenfalls reichte es aus, Gewinnverwendungsbeschlüsse und Einkommensteuererklärungen vorzulegen.

Die neuere Rechtsprechung,<sup>274</sup> die sich ausdrücklich mit den thesaurierten Gewinnen befasst, nimmt eine Differenzierung nach Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft und per Interessenabwägung vor:

*„Eine fiktive Zurechnung von nicht ausgeschütteten Gewinnen aus dem Betrieb des Unternehmens zulasten des Mehrheitsgesellschafters setzt voraus, dass dieser seine Obliegenheit, zumutbare Gewinne zu realisieren, in vorwerfbarer Weise verletzt. Vorwerfbarkeit liegt nur dann vor, wenn die Grenzen der unternehmerischen Freiheit überschritten werden, die dem Unterhaltsgläubiger, unter Berücksichtigung der Belange der Mitgesellschafter und der Interessen des unterhaltsberechtigten auf Sicherung seines Unterhalts, nicht zumutbar ist.“*

#### Hinweis

Damit wird sich ausdrücklich zur unternehmerischen Freiheit im Familienrecht bekannt. Grundsätzlich ist damit aber eine Zurechnung thesaurierter Gewinne zu den Unterhaltseinkünften möglich, es sei denn, es besteht ein berechtigtes und dargelegtes Interesse daran, Gewinne nicht auszuschütten. Insoweit findet eine Interessenabwägung zwischen den Interessen des Unternehmens und des Unterhaltsberechtigten statt. Damit finden (wieder einmal) betriebswirtschaftliche Kriterien Eingang ins Familienrecht!

476

Wird eine familienrechtliche Hinzurechnung von thesaurierten Gewinnen vorgenommen, führte das bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu einer höheren Steuerbelastung. Für diesen Fall ist eine **fiktive Steuerberechnung** vorzunehmen.<sup>275</sup>

477

271 Siehe Fn zuvor.

272 BGH FamRZ 1982, 68 f.

273 BGH FamRZ 1982, 68 f. mHa Analogie zu Auskunft des Pflichtteilsberechtigten nach § 2314 BGB und des Ehegatten bei Beendigung des Güterstandes gemäß § 1379 Abs. 1 BGB.

274 OLG Hamm FamRZ 2009, 981 ff.

275 So schon *Fischer-Winkelmann*, a.a.O., FamRZ 1993, 880 ff., *Kuckenburg*, a.a.O., S. 114 und 115; *Kuckenburg*, The-saurierte Gewinne im Familienrecht, FuR 2008, 479 ff.

Auch ist zu beachten, dass beim Ehegattenunterhalt die Prägung der ehelichen Lebensverhältnisse heranzuziehen ist.

## 1. Thesaurierung von Gewinnen bei Einzelunternehmen

**478** „Klassisch“ wird die Problematik der thesaurierten Gewinne bei Personen- und Kapitalgesellschaften diskutiert und nicht bei Einzelunternehmen.

Hierbei wird fälschlicherweise 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.<sup>276</sup>

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 insbesondere regelmäßig nicht der Fall, wenn langlebige Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die beispielsweise über 25 Jahre abgeschrieben werden.

**Wegen Zukunftsinvestitionen müssen betriebswirtschaftlich Rücklagen geschaffen werden, um den Finanzbedarf zu decken, was auch Unabhängigkeit von Fremdfinanzierung mit niedriger Zinsbelastung bedeutet und zu späteren höheren Einnahmen führt.**

### *Beispiel*

Ein Sägereibetrieb hat 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 diese zudem eine weitaus höhere Arbeitsleistung hat als das Altmodell. Die Anschaffungskosten belaufen sich nicht mehr auf die historischen 100.000 DM, sondern nunmehr auf 250.000 EUR!

Die Abschreibung und der Zufluss der Abschreibungsgegenwerte kann die Neuanschaffung nicht finanzieren!

### *Lösung*

Obwohl die Gewinne steuerrechtlich im vollen Umfange dem Einzelunternehmer zuzurechnen sind, muss er unterhaltsrechtlich Rücklagen bilden dürfen, um beim Ausfall der Altmaschine oder auch schon früher eine Ersatzbeschaffung vornehmen zu können.

Ein höherer Anteil an Eigenkapital führt zudem auch zur Kreditwürdigkeit im Sinne der Kreditvergaberegulungen nach „Basel III“ und zu niedrigen zukünftigen Zinslasten.

**479**

### *Hinweis*

In derartigen Fällen muss vorgetragen werden, dass ein Finanzierungsbedarf zu decken ist, der zumindest teilweise 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:

Die Eigenfinanzierung entlastet von Fremdfinanzierung und damit von Zinsen, die zwar auch steuerlich entlastend wirken, allerdings auch das Unterhaltseinkommen des Unterhaltsverpflichteten reduziert.<sup>277</sup>

<sup>276</sup> So ausdrücklich der BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

<sup>277</sup> Vgl. hierzu auch *Münch*, Unterhaltsbilanz und Steuerbilanz, FamRB 2007, 150, 151.

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:

480

Auch diese Liquidität ist sicherzustellen, ohne dass dieses sich auf den Gewinn des Unternehmens auswirkt und die Leistungsfähigkeit des Unternehmers reduziert.

#### 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.

481

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, die der Vermögenssphäre (siehe Rn 322 ff.) zuzuordnen sind:<sup>278</sup>

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

**Argumente aus der Rechtsprechung** zur Begründung einer Thesaurierung:

482

- Der BGH erkennt die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung der Liquidität eines Unternehmens in seiner Rechtsprechung zu § 7g EStG.<sup>279</sup>
- Der BGH stellt im Zusammenhang mit unterhaltsrechtlicher Anpassung von Betriebsaufwendungen (Personalkosten) betriebswirtschaftliche Überlegungen mit der Methode des externen Betriebsvergleichs an.<sup>280</sup>
- Der BGH,<sup>281</sup> 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. Danach sind dem Unterhaltseinkommen nur die auf der persönlichen Leistung des Unternehmers beruhenden Elemente des kalkulatorischen Unternehmerlohns zuzurechnen. Die auf der Arbeitsleistung Dritter oder auf dem Einsatz von Kapital beruhenden Erträge sind der Vermögenssphäre zuzurechnen. Dies gilt auch für den wertmäßigen Ausgleich für das unternehmerische Risiko und die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals.
- 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.<sup>282</sup>

278 BGH FamRZ 2011, 1367 mHa *Kuckenburg*, Anm. zu BGH v. 6.2.2008, FuR 2008, 270; *Kuckenburg*, Unternehmensbewertungsmethoden, FPR 2009, 381.

279 BGH FamRZ 2004, 1177.

280 BGH FamRZ 2006, 387 ff.; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404 ff.

281 BGH FamRZ 2011, 1367 mit Anm. *Kuckenburg*, FuR 2011, 515; BGH FuR 2008, 295 ff. = FamRZ 2008, 761 ff. mit Anm. *Kuckenburg*, FuR 2008, 270 ff, Rn 288 ff.

282 *Eibelhäuser*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DSStR 2002, 1426 ff.

## 2. Thesaurierung von Gewinnen bei Gesellschaften

**483** 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:

### Beispiele

1. Der unterhaltsverpflichtete Mitunternehmer 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. 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. Verkürzter Sachverhalt der BGH-Entscheidung:<sup>283</sup>

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.

**484** Derartige Fallkonstellationen sind dem familienrechtlich arbeitenden Praktiker vertraut. Die Lösung erfolgt gemäß dem oben dargestellten Konzept.

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.<sup>284</sup>

Die grundsätzlich vorzunehmende unterhaltsrechtliche Differenzierung geht von der Fragestellung aus, ob ein beherrschender oder nicht beherrschender Gesellschafter vorliegt.

Dies ist keinesfalls im steuerrechtlichen Sinne gemeint; vielmehr geht es um die tatsächliche Frage, wann der Beteiligte am Unternehmen auf die **Ausschüttungspolitik Einfluss** nehmen kann. Dies bedeutet dann konsequenter Weise auch, dass die Höhe der Beteiligung am Gewinn, die nicht identisch mit der Gewinnbeteiligung sein muss, im Vordergrund steht.

**485**

### Hinweis

Bei Personen- und Kapitalgesellschaften sind stets **alle Gesellschaftsverträge und deren Änderungen, sowie Ergebnisverwendungsbeschlüsse im Auskunfts- und Belegverfahren** zu verlangen, da die Höhe der Beteiligung wegen des Einflusses auf die Ausschüttungspolitik nachvollzogen werden muss und zudem Gewinnbeteiligung und Beteiligung am Unternehmen keineswegs identisch sein müssen.

283 BGH FamRZ 1982, 681 ff.

284 Vgl. OLG Celle FuR 2001, 509, 511.

So kann es Minderheitsgesellschafter mit zusätzlichen Stimmrechten für Gewinnverteilung oder Vorzugsdividenden und/oder anderen Sonderrechten, wie z.B. Entscheidung für Investitionsstätigkeit, Zustimmung zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an Dritte, geben. Dies ist typisch für Rechte, die insbesondere Altgesellschafter in Familienunternehmen sich ausbedingen.

Diese Gesichtspunkte werden in der praktischen Fallbearbeitung meist nicht beachtet und nicht der notwendigen Kontrolle mit erheblichem **Haftungsrisiko** des Parteivertreters des Anspruchsberechtigten unterzogen.

486

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

#### a) Thesaurierte Gewinne in der Personengesellschaft

Auch bei den Personengesellschaften gelten die Regeln der Rücklagenbildung und zur Aufteilung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes in Einkommens- und Vermögensseite, wie dieses schon bei der Thesaurierungsproblematik den Einzelunternehmen dargestellt worden ist.

487

##### *Hinweis*

Bei der Personengesellschaft ist zunächst von der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung auszugehen, also ein Beleg, der aus dem Steuerrecht stammt.<sup>285</sup>

488

Das **Auskunfts- und Belegbegehren** muss sich auch auf die Erklärungen und die Bescheide der **gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung** beziehen.

Korrekturen vom steuerlichen Gewinn sind grundsätzlich aber nur dann vorzunehmen, wenn der beherrschende Gesellschafter Einfluss nehmen kann. Beim Minderheitsgesellschafter (vgl. Ausgangsfall 1, siehe Rn 485 ff.) 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. im Einzelnen Rn 389 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. im Einzelnen Rn 389 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.

285 Vgl. zur gesonderten Feststellung nach §§ 179 ff. AO: *Perleberg-Kölbel* in: *Pump/Leibner*, §§ 179 ff.

*Hinweis*

Auf Sonder- und Ergänzungsbilanzen besteht deshalb ein **Auskunfts- und Beleganspruch!**

**489 Pauschalthesaurierungen bei Personengesellschaften**

Es dürften auch unterhaltsrechtlich keine 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.

**b) Thesaurierte Gewinne bei Kapitalgesellschaften****490** Bei den Kapitalgesellschaften hat die Gesellschafterversammlung einen Ergebnisverwendungsbeschluss zu fassen (u.a. § 29 GmbHG, § 174 AktG).*Hinweis*

Die Ergebnisverwendungsbeschlüsse 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.

**491** Steuerrechtlich handelt es sich grundsätzlich um Einkünfte aus Kapitalvermögen (vgl. Rn 542 ff.).

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.

Hat der Mehrheitsgesellschafter Einfluss auf die Ausschüttungspolitik der Gesellschaft, ist die Interessenabwägung zwischen unternehmerischer Freiheit und Interesse des Unterhaltsgläubigers vorzunehmen (vgl. Rn 477 ff.).<sup>286</sup>

**c) Rechtfertigung der Differenzierung zwischen beherrschendem und nicht beherrschendem Gesellschafter****492** Wie ist rechtlich die Differenzierung nach Beherrschung oder Nichtbeherrschung der Gesellschaft zu rechtfertigen? Dem oben dargestellten Beispiel (siehe Rn 485 ff.) liegt eine Entscheidung des BGH zugrunde, die diese Differenzierung begründet.

Der BGH<sup>287</sup> 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 *expresis 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

<sup>286</sup> OLG Hamm FamRZ 2009, 981 ff.

<sup>287</sup> BGH FamRZ 1982, 681 f.

Gewinne ankommt. Diese sind unterhaltsrechtlich relevant, da andererseits kein Auskunfts- und Beleganspruch gegeben ist.

### 3. Zusammenfassung

Die wesentliche Differenzierung bei Zurechnung von thesaurierten Gewinnen erfolgt nach dem Einfluss auf die Ausschüttungspolitik des Unternehmens. **493**

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. Eine betriebswirtschaftlich gebotene Rücklagenbildung ist zu berücksichtigen.

Dabei hat eine Interessenabwägung zwischen den Interessen des Unternehmens und den Interessen der Unterhaltsberechtigten stattzufinden.

## IX. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

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. **494**

### Beispiel

Die GmbH, an der der Unterhaltsschuldner mit 8 % beteiligt ist, schüttet für das Jahr 2012 Anfang 2013 an diesen 10.000 EUR aus.

### Lösung

Ausschüttung der GmbH mit Zufluss VZ 2013	10.000,00 EUR
abzüglich 15 % KSt	1.500,00 EUR
abzüglich 5,5 % SolZS auf die KSt = 1,38 % =	85,50 EUR
Ausschüttung folglich insgesamt	8.414,50 EUR

### 1. Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens

Das zu versteuernde Einkommen von Kapitalgesellschaften lässt sich vereinfacht wie folgt darstellen: **495**

	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
+	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

**496** 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 entsprechnenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (R 36 Abs. 1 S. 1 KStR 2013).

#### *Beispiel*

Gesellschafter A ist auch gleichzeitig Geschäftsführer der A-GmbH. Er erhält 2013 neben einem angemessenen Gehalt in Höhe von monatlich 120.000 EUR eine Umsatzvergütung von 30.000 EUR, die auf keinem Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

#### *Lösung*

Die Umsatzvergütung von 30.000 EUR hat das körperschaftsteuerliche Einkommen der GmbH in 2013 um 30.000 EUR gemindert. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die für körperschaftsteuerliche Zwecke dem Gewinn lt. Steuerbilanz wieder hinzuzurechnen ist.

**497** Weitere Korrekturen sind bei **verdeckten Einlagen und Spenden** vorzunehmen.

Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (vgl. R 40 KStR). Einlagefähig sind nur Vermögensvorteile, welche auch Bestandteil der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich sein können. Dies bedeutet, dass die verdeckte Einlage das bilanzielle Vermögen der Körperschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch Wegfall bzw. Minderung eines Passivpostens erhöhen muss. Die unentgeltliche Gewährung von Nutzungsvorteilen (z.B. zinslose Darlehensgewährung) kann nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein.

**498** Grundsätzlich erhöhen verdeckte Einlagen das körperschaftsteuerliche Einkommen der Kapitalgesellschaft **nicht** (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). Soweit der Wert der verdeckten Einlage jedoch das Einkommen des Gesellschafters fehlerhafterweise gemindert hat, ist das Einkommen der Kapitalgesellschaft um den Wert der verdeckten Einlage zu erhöhen. Wert in diesem Sinne ist grundsätzlich der Teilwert, der dem Betrag entspricht, den ein gedachter Erwerber des ganzen Betriebs für das einzelne Wirtschaftsgut aufwenden würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Zu diesem Betrag gehört nicht die nach Umsatzsteuergesetz abziehbare Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

#### *Beispiel*

Sachverhalt wie zuvor. Der Gesellschafter A gewährt der A GmbH Anfang 2013 ein Darlehen in Höhe von 50.000 EUR zu einem Zinssatz von 0,5 %. Die übliche Verzinsung liegt bei 4,5 %. Mitte des Jahres 2013 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 Verzicht auf das Darlehen, so dass das Einkommen der Gesellschaft um 50.000 EUR zu kürzen ist.

**Nicht abziehbar** sind Aufwendungen für:

- 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.

499

## 2. Körperschaftsteuersysteme: Anrechnungsverfahren, Halbeinkünfteverfahren, Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer

Die Unternehmensteuerreform 2008 bringt das System der Abgeltungsteuer (siehe Rn 6 ff.) auf der Anteilseignerebene.

500

Die Dividendeneinkünfte sowie Kursgewinne (Veräußerungsgewinne) werden pauschal mit 25 % (zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. KiSt) 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 als Bemessungsgrundlage!

Das bisherige Halbeinkünfteverfahren wird zum **Teileinkünfteverfahren** (siehe auch Rn 6 ff., 60 % des Gewinns sind steuerpflichtig) und gilt nur noch für Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne etc. im Zusammenhang mit **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**. Diese müssen sich im **Betriebsvermögen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften** befinden oder Gewinne, die sich aus der **Veräußerung privater Beteiligungen** im Sinne von § 17 EStG ergeben (Beteiligung von mindestens 1 % am Gesellschaftskapital innerhalb der letzten 5 Jahre)

501

*Hinweis*

Diese Steueränderung gilt auf Unternehmensebene für Jahresabschlüsse ab 1.1.2008 und auf Anteilseignerebene ab 1.1.2009.

502

**Halbeinkünfteverfahren**

503

Seit 2001 bis 2007 ist das bis dahin geltende Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren abgelöst worden.

Der Steuersatz betrug 25 % und 5,5 % SolZ.

Es erfolgt keine Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer.

*Hinweis*

Obwohl das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren schon Ende 2001 abgelöst wurde, spielt es unterhaltsrechtlich immer noch eine Rolle, weil **bis 2017 Ausschüttung** aus dieser Steuerrechtssystem beim Unterhaltseinkommen eine Rolle spielen können.

504

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.

505

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.

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“.

## 506 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 (Steuerbelastung für ausgeschüttete Gewinne ist niedriger als für thesaurierte Gewinne) 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 abgezinsten 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.

## 507

### *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

Besteuert werden Gewerbebetriebe, die entweder über ihre Rechtsform als Kapitalgesellschaft oder über ihre gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechts (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) erfasst werden. Dabei wird für natürliche Personen und Personengesellschaften ein Freibetrag von 24.500 EUR gewährt

508

#### Berechnungsschema der Gewerbesteuer:

509

Gewinn aus Gewerbebetrieb (Gewinn) gem. EStG bzw. KStG

- + Hinzurechnungen
- Kürzungen
- = Gewerbeertrag vor Verlustabzug
- Gewerbeverlust aus Vorjahren
- = Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 EUR)
- Freibetrag von 24.500 EUR (nur für Einzelunternehmen und Personengesellschaften)
- = Gewerbeertrag  $\times$  Steuermesszahl (seit 2008: 3,5 %)
- = Steuermessbetrag  $\times$  Hebesatz der Gemeinde
- = festzusetzende Gewerbesteuer
- Gewerbesteuer-Vorauszahlungen
- = Gewerbesteuerzahllast

Die letzte große Änderung der Gewerbesteuer folgte 2008 mit dem Unternehmensteuerreformgesetz (vgl. Rn 6 ff.). Dieses führte u.a. zu einer neuen Behandlung der Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Ab 2008 ist diese gemäß § 4 Abs. 5b EStG **keine Betriebsausgabe mehr**.

510

Die Gewerbesteuermesszahl wird von 5 % auf 3,5 %, bei gleichzeitigem Wegfall des Betriebskostenabzugs der Gewerbesteuer, gesenkt. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beträgt die steuerliche Gesamtbelastung 29,83 %, was im internationalen Vergleich nach wie vor nur Durchschnitt ist.

#### *Beispiel*

Die A-GmbH erzielt 2013 einen Gewerbeertrag i.H.v 100.000 EUR.

#### *Lösung*

100.000 EUR  $\times$  3,5 % Steuermesszahl = Messbetrag 3.500 EUR

#### *Hinweis*

Hierzu erlässt das zuständige Veranlagungsfinanzamt den Gewerbesteuermessbetrag, der als Grundlagenbescheid gesondert anfechtbar ist.

511

Auf den Grundlagen des Messbescheides erlässt die Gemeinde den Gewerbesteuerbescheid.

Da seit der Unternehmensteuerreform 2008 die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig ist, kann sie den Gewinnermittlungen nicht mehr entnommen werden.

Gleichwohl muss sie unterhalsrechtlich als Zahlungsverpflichtung in Abzug gebracht werden.

Dies geschieht durch Abzug der veranlagten Gewerbesteuer für das Jahr der Veranlagung.

Zudem erfolgt eine (teilweise) Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Beteiligungen an Einzelunternehmen und Personengesellschaften (mit Beispiel, vgl. Rn 8 ff.).

512

*Hinweis*

Auf die Veranlagungsunterlagen, wie Gewerbesteuererklärungen, Gewerbesteuerermessbescheide und Gewerbesteuerbescheide besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

**X. Überschusseinkünfte****1. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG)****a) Arbeitnehmereigenschaft**

513

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 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).

514

*Hinweis*

Mit den klassischen Merkmalen Weisungsgebundenheit, allgemeine Marktteilnahme (nicht nur ein oder zwei Auftraggeber) und unternehmerisches Risiko ist 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 Abs. 1 UStG betätigt. Unternehmer ist nach danach, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbstständig ausgeübt,

soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind,

wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

**b) Scheinselbstständige**

515

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

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 Materialkosten, 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.

Der BFH<sup>288</sup> hat Abgrenzungskriterien für und wider Selbstständigkeit wie folgt definiert:

516

#### **Selbstständigkeit:**

Selbstständigkeit in der Organisation und bei der Durchführung der Tätigkeit; Unternehmensrisiko (Vergütungsrisiko); wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dieses für Selbstständigkeit; Unternehmerinitiative (bloße Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte reicht nicht); Bindung nur an bestimmte Tage an den Betrieb; geschäftliche Beziehung zu anderen Vertragspartnern.

#### **Wider Selbstständigkeit:**

Weisungsgebundenheit für Ort/Zeit, Inhalt der Tätigkeit; fester Arbeitszeit; feste Bezüge; Urlaubsanspruch; Anspruch auf Sozialleistungen; Fortzahlung im Krankheitsfall; Eingliederung in den Betrieb; Schulden der Arbeitskraft und nicht des Erfolgs.

### **c) Arbeitslohn**

Auszugehen ist von dem **Bruttoarbeitslohn**, d.h. des Arbeitslohnes vor Kürzung durch Abzüge.

517

**Arbeitslohn**<sup>289</sup> 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).

Nach **R 70 Abs. 1 und Abs. 3 LStR** gehören zum **Arbeitslohn**:

518

- 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).

288 BFH v. 14.4.2010 – XI R 14/09, BFH/NV 2010, 2201.

289 „Bezüge-ABC“ der nichtselbstständigen Einkünfte mit Rspr-Hinweisen: *Kleffmann/Klein*, Unterhaltsrecht, Kap 1, Rn 21.

519

*Hinweis*

Zu den Barbezügen gehören auch die Abfindungen, die Lohnersatzfunktion haben. Erwerbsbonus oder pauschaler berufsbedingter Aufwand sind nicht zu berücksichtigen. Der Abfindungsbetrag ist unterhaltsrechtlich auf angemessene Zeit zu verteilen.<sup>290</sup> (Aufhebung der Steuerfreiheit ab VZ 2006.)

520

Nach **R 70 Abs. 2 LStR** gehört **nicht** zum **Arbeitslohn**:

- Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. betriebseigene Dusch- und Badeanlagen
- Übliche Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen bis zu einem Höchstbetrag der Freigrenze von 110 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**

521

Folgende Einnahmen sind z.B. steuerfrei:

- Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz ab 2007
- Leistungen aus Krankenversicherung, Pflegeversicherung und gesetzlicher Unfallversicherung
- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Arbeitslosenhilfe, Übergangsgeld, Unterhaltsgeld
- Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungskostenvergütungen
- Vorteile aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten
- Trinkgelder,
- 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.

522

*Hinweis*

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**

523

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

Sie sind unterhaltsrechtliches Einkommen.<sup>291</sup>

290 *Kleffmann/Klein*, Kap 1, 22 ff. mit Rspr-Nachweisen.

291 BGH FamRZ 1983, 352.

Sachbezüge sind

- Deputate in Land- und Forstwirtschaft, freie oder verbilligte Energiekosten, Kost, Wohnen,<sup>292</sup> Zuschüsse für Telefon<sup>293</sup> und Kontoführung etc., Überlassung von Aktien,<sup>294</sup> verbilligter Warenbezug,<sup>295</sup> verbilligte oder freie Fahrten bzw. Flüge, Gestattung der privaten Nutzung von Dienst-bzw. Firmenfahrzeugen.<sup>296</sup>
- Kfz (ausführlich mit Beispielen siehe Rn 313 ff.) -Nutzung als Sachbezug:<sup>297</sup> Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Pkw, so hat er den privaten Nutzungsanteil mit monatlich 1 % des Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für das 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.<sup>298</sup>

### Beispiel

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

### Lösung

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

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

Aus dem Betrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

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

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

292 OLG Köln FamRZ 1994, 997.

293 OLG Karlsruhe FamRZ 1990, 533.

294 OLG Oldenburg FamRZ 2009, 1911.

295 OLG Hamm FamRZ 1999, 167.

296 *Schöppe-Fredenburg*, FuR 1998, 158.

297 Pauschale Schätzungen: 200 EUR, BGH FamRZ 2008, 281; 250 EUR, OLG Bamberg NJW 1993, 66; 355 EUR, OLG Hamm FamRZ 1999, 513, BMF-Schreiben v. 3.4.2012 zur privaten Kfz-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer.

298 Entfernungspauschale verfassungsgemäß: BVerfG v. 9.12.2008.

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**<sup>299</sup> nachgewiesen werden (R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR).

#### f) Bezugszeiträume

**525** 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).

Ein Bezug liegt beim Gesellschafter/Geschäftsführer bei Nichtauszahlung der vereinbarten Vergütung dann vor, wenn die Gehaltsverbindlichkeit auf der Ebene der Gesellschaft passiert wird.<sup>300</sup>

#### g) Abzüge vom Lohn

**526** 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

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

Versorgungsbezüge sind Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus § 19 Abs. 2 S. 4 EStG.

#### bb) Werbungskosten

**528** 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:

- 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.<sup>301</sup>
- Aufwendungen für Arbeitsmittel
- Absetzungen für Abnutzung

<sup>299</sup> Zum ordnungsgemäßen Fahrtenbuch BF, Beschl. v. 12.7.2011 – VI B 12/11; BFH NV 2011, 1863; BFH, Urt. v. 1.3.2012 – VI R 33/10; BStBl 2012 II 505.

<sup>300</sup> BFH, Urt. v. 3.2.2011 – VI R 4/10; BFH NV 2011, 904; weiter differenzierend OFD Rheinland und Münster v. 12.9.2012.

<sup>301</sup> Vgl. zur Verfassungsmäßigkeit BFH, Beschl. v. 10.1.2008, DStR 2008, 188; NJW 2008, 608; BVerfG – 2 BvL 2/08.

- 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: **529**

- Arbeitnehmerpauschbetrag von 920 EUR bis VZ 2010 und 1.000 EUR ab VZ 2011
- Pauschbetrag für Versorgungsbezüge von 102 EUR (§ 9a S. 1 Nr. 1b EStG) abgezogen.

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 Versorgungsbeitrag einschließlich des Zuschlags des Versorgungsfreibetrags geminderten Einnahmen, absetzen. **530**

### dd) Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten

Für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG gilt: **531**

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.

Als Werbungskosten bei der Einkunftsart aus nichtselbstständiger Arbeit sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen: **532**

- Erwerbstätigkeit der Steuerpflichtigen von mindestens 10 Stunden/Woche
- Zusammenleben der Eltern, wobei beide Elternteile erwerbstätig sein müssen
- Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG
- Das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten.
- Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Steuerpflichtigen
- Nachweis des Steuerpflichtigen durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges

**Kinderbetreuungskosten** sind z.B.: **533**

- 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

**534 Höhe der Abzüge**

Die Werbungskosten sind in Höhe von 2/3 der Betreuungskosten, höchstens aber 4.000 EUR je Kind abziehbar.

*Hinweis*

Ab VZ 2011 sind Kinderbetreuungskosten nicht mehr Werbungskosten, sondern Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (Höchstbetrag 4.000 EUR je Kind; bis 14 bzw. bis 25 Jahre bei Behinderung)!

**h) Arbeitnehmereigenschaft des geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters/unterhaltsrechtlicher Betrachtungszeitraum**

**535** 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.

**536***Hinweis*

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.<sup>302</sup> 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**.<sup>303</sup> Die Gründe für die Krise und die Herabsetzung der Vergütung müssen substantiiert vorgetragen werden.

**537** Kriterien für eine angemessene Geschäftsführervergütung<sup>304</sup> sind:

- Tätigkeitsfeld des Geschäftsführers
- Größe des Unternehmens
- Ausbildung und Berufserfahrung
- Tätigkeit in mehreren Unternehmen
- Anzahl der Geschäftsführer
- Ertragsaussichten der Gesellschaft
- Verhältnis des Gehalts zur Kapitalverzinsung
- Verhältnis des Gehalts zum Gewinn
- Angemessenheit bei ertragsschwachen Gesellschaften, interner Betriebsvergleich zu Fremdgeschäftsführer
- externer Betriebsvergleich

302 OLG Köln FamRB 2006, 330. Zur Überprüfung der Angemessenheit der Herabsetzung der Geschäftsführergehälter vgl. *Kuckenburger*, FuR 2005, 491.

303 OLG Köln, Beschl. v. 6.11.2007 – 18 U 131/07, [www.olg-koeln-nrw.de](http://www.olg-koeln-nrw.de).

304 *Kuckenburger*, Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen, FuR, 2005, 491 ff, AG Gemünden am Main – 1 F 602/02 n.v.; zum externen Betriebsvergleich: BGH FamRZ 2006, 387, OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

## 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.

538

Für die Veranlagungszeiträume ab 2009 bringt das Unternehmensteuerreformgesetz 2008<sup>305</sup> mit Neuregelungen zur die Einkommensteuer eine völlige Neukonzeption für die Erhebung der laufenden Einkünfte **und** Gewinne aus der Veräußerung privater Kapitalanlagen in Form der **Abgeltungssteuer!**

539

Der Steuerabzug erfolgt als Quellensteuer und hat grundsätzlich abgeltende Wirkung.

#### *Hinweis*

Nach altem Recht hatte die Kapitalertragssteuer stets Vorauszahlungscharakter. Bei der jetzigen Regelung ist die Steuer auf die Kapitalerträge grundsätzlich abgegolten!

### aa) Höhe der Abgeltungssteuer

Sie beträgt 25 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag und damit insgesamt 26,375 %. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird auch die Kirchensteuer von der auszahlenden Stelle einbehalten. (Es fragt sich, ob das landläufig bekannt ist und deshalb regelmäßig beantragt wird? Es besteht aber anderenfalls die Gefahr permanenter Steuerverkürzung. Ab dem VZ 2015 wird auch die Kirchensteuer automatisch einbehalten, wobei die Kirchensteuerabzugsmerkmale erstmalig zwischen September und Oktober 2014 von der Beteiligungsgesellschaft oder Bank beim Bundeszentralamt für Steuern abzufragen sind.)

540

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

### bb) Steuertatbestände der Kapitaleinkünfte auf private Kapitalerträge

Erfasst werden die folgenden Einkünfte aus privaten Kapitalvermögen unabhängig davon, ob die Erträge/Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert (zur Thesaurierung siehe Rn 473 ff.) werden:

541

Zinsen, Dividenden, Gewinnanteile, sonstige Kapitalerträge, verdeckte Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne aus Wertpapier- und Termingeschäften sowie Anteilen an Kapitalgesellschaften, Stillhalteprämien aus Optionsgeschäften, Erträge, Wertzuwächse an Investmentfonds und Finanzinnovationen, Vollrisikozertifikaten, Gewinne aus Veräußerungen „gebrauchter“ Versicherungspolicen, insbesondere Kapitallebensversicherungen, Übertragungserträge aus Hypotheken, Grund- und Rentenschulden.<sup>306</sup>

305 UnternehmensteuerreformG 2008 v. 14.8.2007 BGBl I 1912.

306 ABC der wichtigsten Finanzprodukte: IDW, Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer- Jahrbuch 2013, 770 ff.; Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2013/2014, G, Rn 30.

542

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

### cc) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG

543

Hierunter fallen Kapitalerträge zwischen nahestehenden Personen, Zahlungen von Kapitalgesellschaften, an denen der Anteilseigner mit mindestens 10 % beteiligt ist, Erträge aus Back to Back-Finanzierungen,<sup>307</sup> wenn Gläubiger überlassenes Kapital für Überschusseinkünfte einsetzt und zudem gilt der Grundsatz der Subsidiarität (§ 20 Abs. 8 EStG).

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

544

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

Es gibt keinen Abzug tatsächlicher Werbungskosten.<sup>308</sup>

545

#### Hinweis

Zur unterhaltsrechtlichen Berücksichtigung und Abzugsfähigkeit müssen tatsächlich entstandene Werbungskosten wegen ihrer unterhaltsrechtlichen Berücksichtigung als Ausgaben gesondert vorgetragen und belegt werden.

Abzugsfähig ist steuerrechtlich nur ein unterhaltsrechtlich irrelevanter Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 EUR, bei Ehegatten 1.602 EUR) per anno.

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

### ee) Veranlagungsoptionen und Konsequenzen für das Unterhaltseinkommen/Verlustverrechnung

546

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

<sup>307</sup> Back-to-back-Finanzierung sind Fallgestaltungen, bei denen ein Unternehmer bei einer Bank eine Einlage unterhält und die Bank in gleicher Höhe einen Kredit an den Unternehmer oder eine nahestehende Person vergibt, sofern die Bank aufgrund eines rechtlichen Anspruchs oder einer dinglichen Sicherheit auf die Einlage zurückgreifen kann.

<sup>308</sup> Wegen der Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Werbungskostenabzugsverbots nach § 20 Abs. 9 EStG sind FG-Verfahren anhängig: FG Baden-Württemberg – 9 K 1637/10; FG Münster – 6 K 607/11; FG Köln – 8 K 1937/11; 7 K 244/12.

*Hinweis*

Dies führt unterhaltsrechtlich zu einem gesonderten **Auskunfts- und Beleganspruch** bzw. einer Darlegungs- und Beweispflicht, weil in der Einkommensteuererklärung und im Einkommenssteuerbescheid mit Ausnahme der Veranlagungsoption (Anlage KAP 2012), insb. bei Bescheidung zur Feststellung des vortragsfähigen Verlusts, die Kapitaleinkünfte nicht ersichtlich sind.

547

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

548

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

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

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

*Hinweis*

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

549

Bei Altfällen (VZ bis 2008) Auskunfts- und Beleganspruch auf Anlage KAP zur Einkommenssteuererklärung

*Hinweis*

In der Anlage KAP zur Einkommenssteuererklärung 2007, Zeilen 18 ff. findet sich der Gesamtbetrag der Dividende.

550

**b) 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.

551

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 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.

552

*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.

**c) Erträge aus Kapitallebensversicherungen**

553

Erträge aus Kapitallebensversicherungen unterliegen erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 der Besteuerung (bis 2004: § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.). 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 n.F. 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).

554

*Hinweis*

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.<sup>309</sup>

555

*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!

**d) Zeitliche Zurechnung der Einnahmen**

556

Es gilt das Zuflussprinzip des § 11 EStG.

Danach gelten die Einnahmen als zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann (H 20.2, Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttung, EStH).

309 Vgl. BMF-Schreiben v. 22.12.2005, BStBl I 2006, 92 ff.; Anhang 22 EStH.

*Hinweis*

Ausschüttungen an Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft gelten in der Regel bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung als zugeflossen (H 20.2, Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen, EStH).

557

**3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)**

Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 1 EStG erzielt derjenige, der mit Rechten und Pflichten eines Vermieters Sachen und Rechte im Sinne des § 21 Abs. 1 EStG an andere zur Nutzung gegen Entgelt überlässt.

558

Die Einkünfte sind die Einnahmen abzüglich der Werbungskosten.

Besondere einkommensteuerrechtliche (und familienrechtliche) Regelungen gelten für den **Nießbrauch** und **Wohnrechte** sowie andere ähnliche Nutzungsrechte<sup>310</sup> und zur Anrechnung des **Wohnvorteils**.<sup>311</sup>

Zur Verlustverrechnung, z.B. bei **Bauherrenmodellen**,<sup>312</sup> gelten nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG die Vorschriften der §§ 15a und 15b EStG sinngemäß.

(Zum 31.12.2005 erfolgte die Streichung der Eigenheimzulage.)

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

559

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

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.

560

**a) Einnahmen**

Nr. 1: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von **unbeweglichen** Vermögen. Nur soweit ein Grundstück nicht zum Betriebsvermögen gehört und somit zu Einnahmen<sup>313</sup> im Rahmen der Gewinneinkunftsarten, gehören Erträge, die der Steuerpflichtige aus der Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder Privatvermögen erzielt, zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Hierzu gehören auch Schadensersatzleistungen des Mieters oder Pächters, der Wert von Sach- oder Dienstleistungen bzw. Bau- oder Reparaturaufwendungen des Mieters die anstelle der Mietzahlungen geleistet werden

561

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

310 BMF-Schreiben vom 8.10.2004, BStBl 2004 I, S. 933; zur familienrechtlichen Behandlung mit Rspr-Hinweisen: *Kuckenburg*, Wohnrecht, Leibrenten, Altenteil und Nießbrauch nach der neuen Rechtsprechung des BGH-insbesondere die konkrete Ermittlung des so genannten Vermögenserwerbs, FuR 2008, 316 ff.; Palandt/*Brudermüller*, § 1374 Rn 13.

311 *Kleffmann/Klein*, Unterhaltsrecht, Kap 1, Rn 111 ff.

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

313 ABC der Einnahmen, IDW StB- und WP-Jahrbuch 2013, S. 801 ff.

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

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

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

- Vereinnahmte Mieten für ortsübliche Überlassung (Tz 8),
- Mieteinnahmen für andere, nicht Wohnzwecken dienenden Räumen (Tz 10),
- Einnahmen aus Umlagen, z.B. Wassergeld, Flur- und Kellerbeleuchtung, Müllabfuhr, Zentralheizung, etc. (Tz 12, 13),
- Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre bzw. auf das Kalenderjahr entfallende Mietvorauszahlungen (Tz 14),
- Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske etc. (Tz 15),
- vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer (Tz 16; 17)
- öffentliche Zuschüsse (Tz 17, 18)

#### b) Werbungskosten

**563** Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind Werbungskosten<sup>314</sup> (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG).

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

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

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

#### aa) Schuldzinsen als Werbungskosten

**564** Schuldzinsen als Werbungskosten<sup>315</sup>

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

**565** Erhaltungs- und Herstellungsaufwand als Werbungskosten

Grundstücksaufwendungen bis zur Fertigstellung des Gebäudes sind Herstellungskosten.<sup>316</sup> Nach Fertigstellung eines Gebäudes fallen entweder Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand an.

Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen gehören zum Erhaltungsaufwand.<sup>317</sup>

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

315 *Kleffmann/Klein*; Kap. 1 Rn 110.

316 Zur Abgrenzung von AHK und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden: BMF-Schreiben v. 18.7.2003, BStBl 2003, I, 386.

317 R 21.1 Abs. 1 S. 1 EStR 2012.

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 zum Herstellungsaufwand.<sup>318</sup>

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

Formelle Gesichtspunkte, wie z.B. die Höhe der Grundstücksaufwendungen oder die zeitliche Nähe spielen als Abgrenzungskriterium im Gegensatz zu früher keine Rolle mehr.<sup>319</sup>

#### *Hinweis*

**Unterhaltsrechtlich** gelten notwendige Erhaltungsaufwendungen als berücksichtigungsfähig. Nützliche oder wertsteigernde Modernisierungsmaßnahmen sind zu eliminieren.<sup>320</sup>

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

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

Instandsetzungsmaßnahmen größeren Umfanges dürfen ggf. auch über einen längeren Zeitraum zu verteilen sein.<sup>321</sup> Bei unterschiedlich hohen Aufwendungen ist der Ansatz mit dem errechneten Mittelwert vorzunehmen.<sup>322</sup> Die Instandhaltungsrücklage wird unterhaltsrechtlich nicht akzeptiert, weil sie pauschalen Aufwand darstellt und nicht einmal sicher ist, ob die Rücklage eingesetzt werden muss.<sup>323</sup> Etwas anderes gilt, wenn konkrete Instandhaltungsmaßnahmen erforderlich sind und bevorstehen. Dann ist eine Rücklagenbildung<sup>324</sup> möglich. Dies verlangt natürlich anwaltlichen Vortrag.

566

#### cc) Sonstige Werbungskosten

Zu den sonstigen Werbungskosten<sup>325</sup> gehören:

- Grundsteuer,
- Gebühren für Müllabfuhr, Wasser, Kanalbenutzung und Straßenreinigung,
- Kosten für Zentralheizung, Warmwasserversorgung, Fahrstuhlbetrieb und Hausbeleuchtung,

567

318 R 21.1 Abs. 2 S. 1 EStR 2012.

319 BFH DB 2002, 1297 ff., BMF-Schreiben vom 18.7.2003, BStBl, I, 386 ff., Anhang 30 (V) EStH.

320 BGH FuR 2005, 361.

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

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

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

324 BGH FamRZ 2000, 351.

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

- Schornsteinfegergebühren,
- Beiträge zu den Hausversicherungen wie Brand-, Haftpflicht, Glas- und Wasserschadenversicherung, nicht Hausratsversicherungen
- Ausgaben für Hausbesitzerverein und Hausmeister.

#### dd) Lineare und degressive AfA nach § 7 EStG

### 568 Lineare und degressive AfA nach § 7 EStG

Zu den Werbungskosten gehört auch die AfA.

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).

und

steuerlichen Abschreibungen ohne entsprechenden Werteverzehr:

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

### 569 Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA

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

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

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

### 570 Nicht zu den Herstellungskosten gehören:

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

### 571 Abschreibungsbeginn

Angeschaffte Gebäude werden ab dem Zeitpunkt der Anschaffung, hergestellte Gebäude ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung abgeschrieben.

**Fertigstellung****572**

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

Nicht fertiggestellt ist ein Gebäude z.B. wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen.<sup>326</sup>

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.<sup>327</sup>

Ausweis der vorgenommenen AfA

**573**

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

(Zur unterhaltsrechtlichen Behandlung der AfA von Gebäuden siehe Rn 219 ff.)

**4. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)**

Zu den sonstigen Einkünften gehören ausschließlich:

**574**

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

Die Einkünfte werden als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Der Werbungskostenpauschbetrag des Steuerrechts (§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG) entspricht tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht und beträgt grundsätzlich 102 EUR (Freigrenze bei den Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG 256 EUR.)

**575***Hinweis*

Die sonstigen Einkünfte werden in die Anlage SO der Einkommensteuererklärung erklärt, während die Besonderheit gilt, dass Rentenbezüge (ab VZ 2005) in das Formular Anlage R einzutragen sind.

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

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

**577**

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

326 H 7.4, Fertigstellung, EStH.

327 R 7.4 Abs. 9 EStR 2005.

2005 auf 80 % im Jahr 2020 und in Schritten von einem 1 %-Punkt ab dem Jahr 2021 bis 100 % im Jahre 2040 an. Der steuerpflichtige Rentenanteil beträgt somit 50 % bei Rentenbeginn im Jahr 2005, 52 % bei Rentenbeginn 2006 usw. und schließlich 100 % bei Rentenbeginn ab 2040.

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

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

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

*Beispiel für Leistungen aus der GRV bzw. Rürup-Rente*

Unterstellt wird, dass neben der Rente keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte erzielt werden und die Höhe der Rente, das steuerfreie Existenzminimum und die übrigen steuerlichen Rahmendaten (z.B. Steuersatz, Solidaritätszuschlag, etc.) über den gesamten Zeitraum des Rentenbezugs unverändert bleiben.<sup>328</sup>

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

**579**

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

328 Nach wikipedia.org/Rentenbesteuerung.

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

Hierzu gehören die Leistungen aus **Kapitalanlageprodukten**, also nach dem 31.12.2004 neu abgeschlossene **Kapitallebensversicherung**<sup>329</sup> sowie aus und **privaten Rentenversicherungen**. Sie werden grundsätzlich in Höhe der Auszahlungsdifferenz steuerpflichtig. Wird das Kapital jedoch nach der Vollendung des 60. Lebensjahres, bei Abschluss ab dem 1.1.2012, 62. Lebensjahr, und nach einer Laufzeit von 12 Jahren ausgezahlt, sind nur 50 % der Erträge steuerpflichtig.

580

Wird eine Rente gezahlt, ist nur der Ertragsanteil, abgesenkt gegenüber dem bisherigen Ertragsanteil, steuerpflichtig. Hierunter fallen Renten aus (alten) privaten Rentenversicherungen (also vor dem 1.1.2005 abgeschlossen), aus neuen Lebensversicherungen, die keine Basisversorgung darstellen, Veräußerungsleibrenten und Versorgungsleistungsrenten (Tabelle innerhalb der vorgenannten Norm abgedruckt!).

(Zur Problematik der **latenten Steuerlast** bei der Bewertung der Lebensversicherung siehe unten Rn 608)

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

Unterhaltsleistungen (**begrenztes Realsplitting**)<sup>330</sup> sind sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG, soweit sie nach § 10 Abs. 1 EStG von Geber als Sonderausgaben abgezogen werden.

581

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).

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

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

**Private Veräußerungsgeschäfte**,<sup>331</sup> früher auch **Spekulationsgeschäfte** genannt, gehören systematisch zu den sonstigen Einkünften und werden deshalb hier dargestellt.

582

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

Der BGH<sup>332</sup> hat in einem obiter dictum zur **latenten Steuerlast** (zukünftige steuerliche Belastungen) entschieden, dass aus Gründen der Gleichbehandlung auch bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (also nicht nur von Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen) so etwa bei **Grundstücken, Wertpapieren oder Lebensversicherungen**, bezogen auf die Verhältnisse

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

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

331 Münch; Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn 3647 ff.

332 BGH FamRZ 2011, 1367 mit Anm. von Kuckenburg, FuR 2011, 515; Kogel, Meilenstein und Wendepunkt in der güterrechtlichen Bewertungspraxis, NJW 2011, 3337; Kuckenburg, Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2012, 222 und 278.

zum Stichtag und ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht die etwaige individuelle latente Steuer **wertmindernd** in Abzug zu bringen ist.

583

*Hinweis*

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

Obwohl in der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre<sup>333</sup> zu Unternehmensbewertung die latente Steuer als wertreduzierendes Element bekannt ist, wird auch dort nicht von **individuellen Steuersätzen** ausgegangen, weil dort das Problem des Verbots der Doppelverwertung unbekannt ist. Von dem Ausgangspunkt, dass das Gutachten streitentscheidend ist und deshalb ein objektiver Unternehmenswert zu ermitteln ist, werden **objektivierte Steuersätze** zur Anwendung gebracht (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften 35 % und bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften seit Geltung der Abgeltungssteuer inklusive Solidaritätszuschlag effektiv 26,375 % zuzüglich wegen der üblichen Haltedauer hälftigen Kursgewinnversteuerung auf thesaurierte Gewinne von 12,5 %<sup>334</sup>).

584

**Die Ermittlung der insoweit anfallenden latenten Steuerlast für Veräußerungsgeschäfte folgt den Regeln der §§ 22 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 23 EStG.**

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

Insbesondere Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind demnach steuerbar nach §§ 15, 16 EStG (mit entsprechendem Verweis auf § 16 EStG im § 18 Abs. 3 EStG für Betriebe Selbstständiger und im § 14 EStG für land- und forstwirtschaftliche Betriebe).

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

585

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

Beträgt die Beteiligungsquote weniger als 1 %, liegen Einkünfte nach § 20 EStG und bei einer Beteiligungsquote gleich und mehr als 1 % Einkünfte nach § 17 EStG vor.

(Rechtslage vor dem 1.1.2009: Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung ≤ 1 Jahr führt unabhängig von der Beteiligungshöhe zu § 23 EStG; Anschaffung und Veräußerung > 1 Jahr, bei Beteiligung < 1 % steuerfrei, bei Beteiligung ≥ 1 % § 17 EStG.)

Die latenten Steuern, die **nicht** zu den privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG gehören, werden im Folgeabschnitt dargestellt.

586

Ab VZ 2009 ist **§ 23 EStG neu** geregelt worden (Achtung: **Wertpapiere** sind systematisch kein Fall des § 23 EStG mehr, sondern fallen unabhängig von der Haltedauer seit Einführung der Abgeltungssteuer, siehe dort unter **§ 20 Abs. 2 EStG** und Beispiel 6<sup>335</sup>)

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

334 Klein/Kuckenburg, Kap 2, 1617 ff., 1620 ff., m.w.N.; Ballwieser, Unternehmensbewertung, S. 121.

335 BMF-Schreiben vom 22.12.2008 „Einzelfragen zur Abgeltungssteuer“, Tz 130 f.

Danach liegen private Veräußerungsgeschäfte gemäß §§ 22 Nr. 2, 23 EStG vor:

- **Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken**,<sup>336</sup> grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden (Ausnahme bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) innerhalb von **10 Jahren** (ab Zeitpunkt obligatorischer Verträge<sup>337</sup>) zwischen Anschaffung und Veräußerung (Entgeltlichkeit von Erwerb und Veräußerung, incl. Tauschgeschäfte; ab VZ 2000 auch Gebäude und Außenanlagen sowie Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume, soweit seit dieser Zeit errichtet, ausgebaut oder erweitert.) Ausgenommen werden vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (siehe unten Rn 593 ff. mit Beispielen). So ist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG der Verkauf von Grundstücken **nicht** steuerschädlich, wenn das Grundstück im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken verwendet wurde oder ein Grundstück im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist.
- **Veräußerungsgeschäfte bei anderen (beweglichen) Wirtschaftsgütern**, ausgenommen Veräußerung von Gegenständen des täglichen Gebrauchs, innerhalb von **einem Jahr** zwischen Anschaffung und Veräußerung. (Die Veräußerungsfrist bei anderen beweglichen Wirtschaftsgütern wird von 1 auf 10 Jahre verlängert, wenn aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Jahr Einkünfte erzielt werden, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG);
- Als **Veräußerung** gilt auch die **Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen**, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen (innerhalb von 10 Jahren) seit der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes erfolgt. Als Veräußerung gilt auch die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Der Veräußerungspreis ist bei der Einlage der nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG angesetzte Wert und bei der verdeckten Einlage der gemeine Wert;
- Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgte als der Erwerb;
- (Die Besteuerung der Baisse-Spekulationen und der Termingeschäfte erfolgt nunmehr gemäß § 20 EStG durch Wegfall des bisherigen § 23 Abs. 1 S. 1 Nummer 3 und 4 EStG);
- Als Anschaffung gilt auch die **Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen** des Steuerpflichtigen. Beim unentgeltlichen Erwerb ist dem Rechtsnachfolger die Anschaffung zuzurechnen. Die Anschaffung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung des anteiligen Wirtschaftsguts.

Zunächst einmal gilt der Vorrang der Besteuerung in anderen Einkunftsarten (§ 23 Abs. 2 EStG). Durch die Neuregelung ist die Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften aus Kapitalanlagen nunmehr einheitlich in den Kapitalerträgen gemäß § 20 EStG unter Herausnahme aus § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 a.F. EStG geregelt.

587

**Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts** erfolgt aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungspreis und Anschaffung-/Herstellungskosten (AHK) bzw. Werbungskosten (gegebenenfalls Ersatzwert nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 16 Abs. 3 EStG oder §§ 20, 21 UmwStG). AHK mindern sich um die AfA, erhöhte AfA und Sonder-AfA, soweit sie bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften abgezogen wurden.

Ab VZ 2008 beträgt die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 S. 5 EStG sage und schreibe 600 EUR.

336 Keine Veräußerung sind: bindendes Angebot, Vorkaufsrecht, Vertrag, bei dem die Genehmigung zur Wirksamkeit aussteht, Vertrag, der mit einem befristeten Rücktrittsrecht versehen ist; mit finanzgerichtliche Rechtsprechungsnachweisen: *Münch*, 3662.

337 *Büte*, FuR 2003, 390.

Altverluste bis VZ 2008 aus privaten Veräußerungsgeschäften können bis VZ 2013 sowohl mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften als auch mit Erträgen aus Kapitalanlagen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden. Danach dürfen Verluste nur bis zur Höhe des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften im gleichen Jahr ausgeglichen werden. Wenn auch kein Verlustabzug nach § 10d EStG möglich ist, so können diese jedoch auf Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften in dem unmittelbar vorausgegangenen VZ zurück- oder auf den entsprechenden Gewinn im folgenden VZ vorgetragen werden.

**588** Ermittlung von Veräußerungsgewinn und -verlust erfolgt danach wie folgt:

Veräußerungspreis	(Preis, bei wiederkehrenden Bezügen im Zuflusszeitpunkt, bei eingetauschten WG gemeiner Wert, bei Einlagen Teilwert)
- AHK, um AfA gemindert	
- Veräußerungskosten	(Notar, Makler, Grundbuch et cetera)
- Veräußerungserfolg	(Veräußerungsgewinn oder Veräußerungsverlust)

**e) Einzelfragen mit Beispielen i.V.m. Grundstücksveräußerungen (Eigennutzung und Vereinbarungen im Zugewinnausgleich)**

**589** Für Grundstücksveräußerungen ist die Regelung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG unverändert geblieben, sodass insoweit auf ältere Quellen zurückgegriffen werden kann.<sup>338</sup>

Von der Besteuerung ausgenommen hat der Gesetzgeber eigengenutzte Grundstücke, die gemäß den § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

**590**

*Hinweis*

Zieht einer der Ehegatten im Vorfeld der Trennung aus dem bislang gemeinsam genutzten Haus oder der gemeinsam genutzten Wohnung aus, können sich steuerliche Nachteile daraus ergeben.

Es besteht nämlich die Gefahr, dass die Vorschriften über die Eigennutzung nicht eingehalten werden.

**591**

*Beispiel 1*

Die Eheleute bewohnten bislang das im alleinigen Eigentum des Ehemannes stehende, mit einem Einfamilienhaus bebaute Grundstück. Nach Trennung der kinderlosen Ehe bewohnt die Ehefrau weiter das Objekt. Der Ehemann zieht aus. Später erfolgt die Übertragung des Grundbesitzes vom Ehemann auf die Ehefrau zum Ausgleich des Zugewinns.<sup>339</sup>

*Lösung*

Die Nutzungsüberlassung an den getrennt lebenden Ehegatten ist nach Meinung des BMF **keine Eigennutzung**<sup>340</sup> im Sinne des Gesetzes, da der Eigentümer die Wohnung nicht eine ausreichende Zeit zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Die Steuerpflicht kann umgangen werden, wenn die entgeltliche Scheidungsvereinbarung noch in dem Jahr abgeschlossen wird, in dem der ausgezogene Ehegatte die Immobilie noch mit bewohnt hat. Teilweise wird die Auffassung

338 BMF-Schreiben vom 5.10.2000; *Kuckenburg*, Spekulation- und Schenkungssteuern im Zugewinnausgleich, FuR 2005, 337 ff.

339 Beispiele ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer; Beispielfälle nach vorgenanntem BMF-Schreiben; weitere bei *Kogel*, Meilenstein und Wendepunkt in der güterrechtlichen Bewertungspraxis, BGH NJW 2011, 3337, 3339 f.; *Büte*, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn 261 ff.; *Münch*, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn 3670 ff.

340 *Münch*, Rn 3698 ff.

vertreten, die Steuerpflicht könnte dadurch umgangen werden, dass die Eheleute innerhalb der ehelichen Wohnung getrennt leben. Dies erscheint aber mit den üblicherweise bestehenden Spannungen der Trennungszeit und der daraus resultierenden räumlichen Trennung wenig praxisnah.

### Beispiel 2

Wie bei Beispiel 1; die Ehefrau verbleibt aber mit den gemeinsamen minderjährigen Kindern in dem Objekt.

### Lösung

In diesem Fall liegt eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung der ganzen Wohnung an einen Angehörigen vor. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>341</sup> liegt eine Nutzung des Eigentümers zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn die Wohnung von Kindern bewohnt wird, die einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden, d.h., wenn es sich bei dem Begünstigten um ein zum Kindergeldbezug/Kinderfreibetrag berechtigtes Kind gem. § 32 Abs. 6 EStG handelt.

592

### Hinweis

Steuerrechtlich ist die **Übertragung von Sachwerten zur Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung ein entgeltliches Rechtsgeschäft** (Erfüllung einer Rechtspflicht gegen Übertragung eines Sachwertes und damit **tauschähnliches Geschäft**), das den Veräußerungstatbestand des § 23 EStG erfüllen kann<sup>342</sup> (Beispiele 3–5 der Einfachhalt halber ohne AfA; hierzu siehe Beispiel 6, Rn 597).

593

### Beispiel 3

Das Ehepaar A und B lebt im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.

Der Ehemann erwarb 1996 für 100.000 EUR ein Grundstück zum alleinigen Eigentum, das von ihm seither **vermietet** wurde.

Die Ehe wurde im Jahre 2003 geschieden. Der geschiedenen Ehefrau stand daraufhin ein Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 250.000 EUR zu. Zur Abgeltung dieses Anspruchs übertrug ihr A das Grundstück, das im Übertragungszeitpunkt einen Verkehrswert von 250.000 EUR hatte.<sup>343</sup>

### Lösung

Der Zugewinnausgleichsanspruch i.S.d. § 1378 BGB ist eine auf Geld gerichtete persönliche Forderung an den geschiedenen Ehegatten.

Im oben genannten Beispielsfall erfüllt A diese Forderung der B, indem er ihr an Erfüllung statt (dies ist steuerrechtlich immer ein entgeltliches Tauschgeschäft!) das Grundstück übertrug. Wird ein Grundstück vom Eigentümer (Steuerpflichtigen) an einen Dritten zur Tilgung einer dem Dritten – gleich aus welchem Rechtsgrund – zustehenden Geldforderung an Erfüllung statt übereignet, handelt es sich dabei um ein Veräußerungsgeschäft für den Steuerpflichtigen und beim Erwerber um ein Anschaffungsgeschäft. Veräußerungserlös bzw. Anschaffungskosten ist der Forderungsbetrag, der mit der Übertragung des Grundstücks an Erfüllung statt abgegolten wurde. Danach hat A das Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, sodass ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt.

594

341 BFH BStBl 1994, II, 544.

342 Carsten Kleffmann, Steuerliche Auswirkungen der Grundstücksübertragung zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs, FuR 2011, 381 f mit Beispielen; OFD Frankfurt, FR 2001, 322; OFD München, DB 2001, 1533.

343 OFD München vom 26.6. 2001, DStR 2001, 1298; zur Schenkungssteuerproblematik bei disparitätischen Beträgen.

Der von A zu versteuernde Gewinn beträgt mithin:

Veräußerungserlös	250.000 EUR
Anschaffungskosten	<u>-100.000 EUR</u>
Veräußerungsgewinn	150.000 EUR

595

*Beispiel 4 (Abwandlung von 3)*

Die geschiedene Ehefrau B hat einen Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 250.000 EUR. Das von A im Jahr 1996 für 100.000 EUR angeschaffte Grundstück hat im Jahr 2003 einen Verkehrswert von 300.000 EUR. A und B vereinbaren deshalb neben der Grundstücksübertragung, dass die 50.000 EUR, um die der Grundstückswert den Zugewinnausgleichsanspruch übersteigt, mit Unterhaltsforderungen verrechnet wird.

*Lösung*

Hier werden zwei unterschiedliche Forderungen der B erfüllt: Zum einen der Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 250.000 EUR und zum anderen eine Unterhaltsforderung in Höhe von 50.000 EUR. A veräußert damit das Grundstück für 300.000 EUR.

Das von A zu versteuernde Einkommen beträgt:

Veräußerungserlös	300.000 EUR
Anschaffungskosten	<u>-100.000 EUR</u>
Veräußerungsgewinn	200.000 EUR

Gleichzeitig kann A die durch die Grundstücksübertragung abgegoltenen Unterhaltsforderungen der B im Veranlagungszeitraum der Grundstücksübertragung grundsätzlich als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abziehen, wenn die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Hierbei sind die Höchstbetragsgrenzen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit 13.805 EUR zu beachten. Dies gilt nämlich auch dann, wenn Unterhaltsforderungen mehrerer Jahre verrechnet werden.

596

*Beispiel 5 (weitere Abwandlung von 3)*

Die geschiedene Ehefrau hat einen Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 250.000 EUR. Das von A 1996 für ein 100.000 EUR angeschaffte Grundstück hatte im Jahr 2003 einen Verkehrswert von 300.000 EUR. A überträgt das Grundstück an B an Erfüllung statt. Eine Verrechnung der 50.000 EUR, um die der Grundstückswert den Zugewinnausgleich übersteigt, mit den Unterhaltsforderungen der Ehefrau, findet hier nicht statt.

*Lösung*

Um die Forderung der B in Höhe von 250.000 EUR zu erfüllen, überträgt ihr A ein Grundstück im Wert von 300.000 EUR an Erfüllung statt. Da die ausgeglichene Forderung wertmäßig unterhalb des Grundstückswertes liegt, handelt es sich um ein teilentgeltliches Geschäft. A hat an B insgesamt  $\frac{5}{6}$  (gleich  $\frac{250}{300}$ ) des Grundstücks entgeltlich veräußert, da er insofern das Grundstück an Erfüllung statt an B zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs übertragen hat. In Höhe der übersteigenden 50.000 EUR (gleich  $\frac{1}{6}$  des Grundstückes) hat A das Grundstück unentgeltlich an B übertragen (wegen der Freibeträge ist die Schenkungsteuer nicht tangiert).

Der von A zu versteuernde Gewinn beträgt:

Veräußerungserlös $300.000 \text{ EUR} \times \frac{5}{6} =$	250.000 EUR
Anschaffungskosten $100.000 \text{ EUR} \times \frac{5}{6}$	<u>-83.333 EUR</u>
Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG	166.667 EUR

Im Gegenzug schafft B das Grundstück zu 5/6 entgeltlich an (Anschaffungskosten in Höhe von 250.000 EUR als AfA-Bemessungsgrundlage) und übernimmt das Grundstück zu 1/6 unentgeltlich von A (Fortführung der Anschaffungskosten des A in Höhe von 100.000 mal 1/6 gleich 16.667 EUR). Nur in Höhe des entgeltlich erworbenen Anteils beginnt für B eine neue 10-jährige Veräußerungsfrist i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Bezüglich des unentgeltlich erworbenen Grundstücksanteils gilt der Fortführungswert nach § 23 Abs. 1 S. 3 EStG.

### Beispiel 6

Ehemann schuldet Ehefrau 2010 Zugewinn von 1 Mio. EUR.

Er überträgt ihr eine fremd vermietete Eigentumswohnung (Erwerb 2002 mit AHK 500 TEUR, 2010 nach AfA 287,5 TEUR und Verkehrswert 750 TEUR) sowie ein Wertpapierdepot (Kurswert 150 TEUR, AK 50 TEUR, nach dem 1.1.2009 angeschafft) und zahlt 100 TEUR.<sup>344</sup>

### Lösung

Die Übertragung des Grundstücks führt zu einem Veräußerungsgewinn, was bei der Beratung zu bedenken ist!

Veräußerungsgewinn errechnet sich nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG:

Veräußerungspreis	750.000 EUR
um AfA geminderte Anschaffungskosten, <sup>345</sup> § 23 Abs. 3 S. 4 EStG	287.500 EUR
Veräußerungsgewinn	462.500 EUR
<i>Besteuerung: § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG: 0,45 X 462.000 EUR ./ 15.694 EUR =</i>	<i>192.431 EUR</i>
Die Übertragung des Wertpapierdepots führt zu einem Veräußerungsgewinn § 20 Abs. 2 und 4 EStG	
Veräußerungspreis	150.000 EUR
./ Anschaffungskosten	50.000 EUR
Veräußerungsgewinn	100.000 EUR
<i>Besteuerung nach § 32a Abs. 1 EStG, 25 % Abgeltungsteuer</i>	<i>25.000 EUR</i>
<i>Ertragsteuerzahllast insgesamt</i>	<i>217.431 EUR</i>

### Hinweis

Die Steuerfolgen privater Veräußerungsgeschäfte bei Verträgen mit dem Ehepartner zum Ausgleich von Zugewinn und Unterhalt sind zu beachten. Dies ist deshalb besonders haftungsträchtig, weil in derartigen Verträgen ein Verzicht auf weitergehende Ansprüche aus diesen Rechtsverhältnissen erklärt wird. Der Ausgleichspflichtige trägt ansonsten den Steuernachteil allein.

Zudem reduziert die Steuerlast die etwaige Zugewinnausgleichsforderung. Die Einstellung in Zugewinnausgleichbilanz darf nicht unterlassen werden.

## f) Latente Steuern bei anderen Vermögenswerten (Exkurs)

### aa) Gewerblicher Grundstückshandel

(Diese Problematik steht im Kontext zur Auswirkung der latenten Steuer als Ertragsteuer auf die Vermögenswerte und den zuvor hierzu genannten Folgen beim Vermögenswert Grundstück. Nach Steuerrecht ist dieses systematisch keine Fragestellung der Versteuerung von Veräußerungsgeschäften nach §§ 22, 23 EStG, sondern der Gewinnbesteuerung nach § 15 EStG.)

344 Beispiel nach von Oertzen, Steuerliche Fallen zwischen Eherecht und ehelicher Lebensqualität, FamRZ 2010, 1785, 1787.

345 Kogel, 3339 f., weist die Auswirkung hoher Abschreibung, z.B. bei Immobilien in neuen Bundesländern, auf die Bedeutung der Höhe des Veräußerungsgewinns mit Beispiel nach!

**600** Zur Verdeutlichung des Themas folgender **Beispielfall**<sup>346</sup>:

Das Endvermögen des Herrn W besteht aus einer Firma, die einen Wert von 1 Mio. EUR hat (latente Steuern sind noch nicht abgezogen; siehe hierzu weiter unten). Das Endvermögen von Frau W besteht aus 20 Eigentumswohnungen mit ebenfalls einem Wert von 1 Mio. EUR.

**601** *Kogel* und *Münch*<sup>347</sup> weisen nach, dass auch bei dieser Fallgestaltung ein Problem der Steuerlatenz bezüglich der Grundstücke wegen des Instituts des gewerblichen Grundstückshandels besteht.

**602** Was versteht das Steuerrecht unter **gewerblichen Grundstückshandel**?<sup>348</sup>

Werden innerhalb von **fünf Jahren** im Privatvermögen (**Veräußerung aus dem Betriebsvermögen ist stets steuerbar**) gehaltene **drei Objekte** angeschafft und veräußert, liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Unter Objekten sind Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mehrfamilienhäuser, Gewerbeimmobilien, Erbbaurechte, unbebaute Grundstücke, Miteigentumsanteile an Immobilien und Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften (Zählobjekte sind die Grundstücke der Gesellschaft, nicht der Beteiligungsanteil) zu verstehen. Bei einem gewerblichen Grundstückshandel unterliegen die Einnahmen der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer. In die Drei-Objekt-Grenze sind ererbte Grundstücke nicht mit einzubeziehen. Wird Grundbesitz durch vorweggenommene Erbfolge übertragen, kommt jedoch die Drei-Objekt-Grenze zur Anwendung.

Werden weniger als drei Objekte angeschafft, modernisiert, veräußert, erzielt der Steuerpflichtige Einnahmen und Ausgaben aus privater Vermögensverwaltung. Die Einnahmen sind dann steuerfrei, wenn die sogenannte 10-Jahresfrist überschritten wird.

Die Drei-Objekt-Grenze kann auf 10 Jahre ausgedehnt werden, wenn Umstände dafür sprechen, dass zum Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerbs, der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorlag. Bei Ehepartnern gilt die **Drei-Objekt-Grenze für jeden Partner**. Daher können beide Ehepartner drei Grundstücksobjekte innerhalb der fünf Jahre Frist erwerben und wieder (steuerfrei) veräußern.

Rechtsfolgen:

- Umfang: Erfasst werden nur Objekte, die die Kriterien des Grundstückshandels erfüllen, wobei Vermögensverwaltung mit verbleibenden Objekten möglich bleibt;
- Beginn: Für die Einkommensteuer ist der Erwerb/Bauantragsstellung des 1. Objekts relevant, für die Gewerbesteuer Verkauf des 1. Objekts (Einlage erfolgt zum Teilwert; Ausnahme § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 2.HS maximal AHK);
- Gewinnermittlung: nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich **Betriebsvermögensvergleich**, wobei die Objekte Umlaufvermögen sind, weil sie nicht dauernd dem Unternehmen dienen (keine AfA, ggf. Teilwertabschreibung);
- Veräußerungsgewinne unterliegen der Einkommensteuer (nicht §§ 16, 34 EStG, sondern § 15 EStG für Grundstücke im Umlaufvermögen) und der Gewerbesteuer.

**603** Bei der Bewertung im Zugewinnausgleichsverfahren wird ein Verkehrswert ermittelt, der eine Veräußerung fingiert.<sup>349</sup> Der BGH<sup>350</sup> verlangt wegen der Gleichbehandlung die Berücksichtigung der latenten Steuer auch als Abzugsposten bei den Grundstücken, wobei die Verhältnisse des Stich-

<sup>346</sup> *Kogel*, 3340.

<sup>347</sup> *Kogel*, 3340; *Münch*; Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn 3721 ff.; letzterer diskutiert das Rechtsproblem eher im Kontext zu einer ehevertraglichen Vereinbarung, in der ein Ehegatte dem anderen 3 Objekte überträgt.

<sup>348</sup> BFH BStBl 1988 II, 244 ff.; BFH BStBl 1995 II, 617 ff.; ausführlich BMF-Schreiben v. 28.3.2004, BStBl I 2004, 434.

<sup>349</sup> *Kogel*, 3340.

<sup>350</sup> BGH FamRZ 2011, 1367 mit Anm. *Kuckenburger*, FuR 2011, 515.

tages zugrunde zu legen sind. Dies gilt insbesondere ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht, die eine Steuerpflicht auslösen würde.

Werden also mehr als 3 Objekte, wie im Ausgangsfall, unter Berücksichtigung der 10 Jahresfrist in die Zugewinnausgleichbilanz eingestellt, ist wegen der fingierten Veräußerung die daraus resultierende Steuerlast für **alle** Objekte in Abzug zu bringen.

(Wenn in der Literatur, laut *Kogel*,<sup>351</sup> andere Autoren die Zehnjahresgrenze des § 23 EStG diskutieren, indem durch entsprechend lange Haltefrist die Steuerverpflichtung zu umgehen wäre, so ist dieses steuerrechtlich falsch. Da es sich nicht um private Veräußerungsgeschäfte im Sinne der §§ 22, 23 EStG handelt, sondern um laufende Gewinne aus dem Umlaufvermögen eines Gewerbebetriebes nach § 15 EStG, kommt es auf eine Haltedauer überhaupt nicht an!)

### bb) Lebensversicherungen

Die laufende Versteuerung nach geltendem Recht ist unter b) dargestellt (siehe Rn 584 ff.). **Lebensversicherungen**, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen worden sind, waren gemäß § 20 Nr. 6 EStG mit ihren Zinsen und Gewinnanteilen nur dann steuerpflichtig, sofern die Lebensversicherung weniger als 12 Jahre bestand.)

Wenn die Rechtsprechung des BGH<sup>352</sup> einen Veräußerungsvorgang (Verkehrswert auf dem Zweitmarkt / und nicht Liquidationswerte) fingiert, stellt sich auch hier die Frage des Abzugs der latenten Steuerbelastung.<sup>353</sup>

Unproblematisch ist dabei nach altem Recht (siehe in der Klammer oben) nur der Fall, dass zum Stichtag die Auszahlung der Lebensversicherung bereits erfolgt ist. Wurde die Lebensversicherung während der Ehe abgeschlossen und war der Auszahlungszeitpunkt noch nicht erreicht, wurde teilweise der Abzug der latenten Steuerlast abgelehnt.<sup>354</sup>

Diese Meinung lässt sich nach der vorgenannten Rechtsprechung des BGH nicht mehr aufrechterhalten, um eine Gleichbehandlung mit anderen Vermögenswerten sicherzustellen.

Dabei ist auf stichtagsgenaue Prüfung zu achten.<sup>355</sup>

Bei Lebensversicherungen, die nach dem 1.1.2010 abgeschlossen worden sind, gilt die neue Rechtslage mit Besteuerung, wie oben unter b) dargestellt (siehe Rn 584 ff.), es sei denn der Lebensversicherungsvertrag hat 12 Jahre bestand und läuft erst nach dem 60. Lebensjahr des Versicherungsnehmers aus (50 % des Veräußerungsgewinns unterliegen dann der Besteuerung). Von dieser Ausnahme abgesehen, ist die latente Steuer stets unter der Fiktion der Veräußerung des Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen.<sup>356</sup> Veräußerungsgewinn ist dabei die Differenz zwischen eingezahlten Beträgen und tatsächlich erzielter Versicherungsleistung, unter Berücksichtigung etwaiger Veräußerungskosten.

### cc) Steuervermeidungsstrategien

Wenn nach der Rechtsprechung des BGH<sup>357</sup> von allen Vermögensgegenständen die individuelle latente Steuerlast zu den seinerzeit geltenden steuerrechtlichen Regeln von allen Vermögenswerten

351 *Kogel*, 3340 m.w.N.

352 BGH FamRZ 2011, 1367 mit Anm. *Kuckenburger*, FuR 2011, 515.

353 *Kogel*, 3340, 3341; *Büte*, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn 163; der generellen Steuerrechtsrat empfiehlt.

354 Nachweise bei *Kogel*, 3340, 3341.

355 *Kogel*, 3341.

356 *Kogel*, 3341; *Büte*, Rn 163.

357 BGH FamRZ 2011, 1367 mit Anm. *Kuckenburger*, FuR 2011, 515.

in Abzug zu bringen ist, führt dieses zu einer immensen Erhöhung des Haftungsrisikos des beratenden Rechtsanwalts.

Bei jedem Vermögenswert ist im Einzelnen zu prüfen, ob bei einer fingierten Veräußerung Leistungen zurückzuführen sind oder auf einen Veräußerungserlös Steuern anfallen würden.

Bei Veräußerungsverlusten ist umgekehrt konsequenterweise zu prüfen, wie die daraus resultierende steuerliche Auswirkung durch Verlustverrechnung bzw. Verlustvortrag oder Verlustrücktrag sich auf die Steuerveranlagung auswirkt.

Dabei ist bei Kapitalanlagen die Vielzahl von Anlagemodellen zu berücksichtigen. *Kogel*<sup>358</sup> nennt dabei unter anderem Schiffsbeteiligungen, Medienfonds, Flugzeug-Leasingfonds bzw. allgemeine steuerliche Abschreibungsmodelle.

Zudem wird zu differenzieren sein, wen der Rechtsanwalt vertritt.

606

*Hinweis*

Es kann sich empfehlen, mit der Einreichung des Scheidungsantrages zu Herbeiführung des Stichtages noch zu warten, wenn auf diese Weise durch Zeitablauf die Steuerpflicht entfallen würde. Wird hingegen der Zugewinnausgleichsverpflichtete vertreten, kann die Steuerlatenz zu einer Reduzierung von Vermögenswerten führen, sodass der Stichtag durch Einreichung des Scheidungsantrages unverzüglich herbeizuführen ist. Dem können natürlich andere Gesichtspunkte entgegenstehen, sodass eine umfangreiche, natürlich schriftliche Belehrung des Mandanten zu erfolgen hat.

607

Glücklicherweise stellt sich diese Beratungsfrage nur dann, wenn für die latente Steuerlast irgendwelche Haltefristen und persönliche Steuervoraussetzungen zu beachten sind.

Die persönlichen Steuervoraussetzungen können bei den Ehegatten unterschiedlich sein (Problem auch bei der Rückabwicklung von Schwiegerelternschenkungen!). Wenn die Problematik des gewerblichen Grundstückshandels nur bei einer der Parteien vorliegt, kann zum Beispiel bei einer Bruchteilsgemeinschaft von Eheleuten an einem Grundstück nicht von Wertneutralität ausgegangen werden, wie es bisher von der Rechtsprechung angenommen wurde.<sup>359</sup>

Da in allen Zugewinnausgleichsfällen die latente Steuer zu immensen Haftungsrisiken führt, ist fachkundiger Rat steuerrechtlich und familienrechtlich gefordert.<sup>360</sup>

608

In der Literatur werden Steuervermeidungsstrategien erörtert.<sup>361</sup>

Die wesentliche Strategie dabei ist die Beachtung der oben dargestellten Steuerrechtsregeln unter besonderer Berücksichtigung von Haltefristen und persönlichen Besteuerungsmerkmalen!

Insbesondere kann die Zugewinnausgleichsproblematik reduziert werden, indem schon beim Erwerb von Vermögensgegenständen derjenige Ehegatte das zum Alleineigentum erhält, was dieser später bei einer etwaigen Auseinandersetzung auch behalten soll. Bei der Gestaltungsberatung kann dabei auch eine vermögensverwaltende GbR erwogen werden, mit der Möglichkeit, dass die Ehegatten die Beteiligung nach der Scheidung an der GbR fortsetzen, oder aber Gesellschaftsanteile auf den anderen Ehegatten bzw. Kinder übertragen, ohne dass eine Veräußerung stattfindet.<sup>362</sup>

358 *Kogel*, 3341.

359 *Kogel*, 3341.

360 Z.B. durch das Fachinstitut für familienrechtliche Gutachten, iff.g.de.

361 *Büte*, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn 262; *Münch*, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn 3711 ff.; *Haußleiter/Schulz*, Vermögensauseinandersetzung bei Trennung und Scheidung, Kap 6, Rn 36 ff.

362 *Münch*, Rn 3711 f., der eine „vernünftige Organisation der Vermögensverteilung in der Ehe“ anrät, woran bei funktionierender Ehe nicht gedacht wird und bei emotionalisierter Scheidung faktisch nicht mehr die Möglichkeit bestehen dürfte.

Bei allen Gestaltungsüberlegungen ist zur Vermeidung des privaten Veräußerungsgeschäfts die Übertragung an Erfüllung statt und damit Entgeltlichkeit zu vermeiden!

Um Teilentgeltlichkeit zu vermeiden, kann dabei ein eigengenutzter Anteil an einem Grundstück entgeltlich veräußert und der andere Teil unentgeltlich übertragen werden. Für die Aufteilung der teils eigengenutzten, teils vermieteten Gebäude ist dabei eine Aufteilung der Flächen obligatorisch, die nicht in der notariellen Urkunde vorgenommen werden sollte. Besser ist eine Bildung von Wohnungseigentum zur Bildung getrennter Veräußerungsobjekte.<sup>363</sup>

Als Vermeidungsstrategie werden Regelungen gemäß der §§ 1380, 1382 und 1383 BGB vorgeschlagen.

Im Kontext zu § 1380 BGB wird vorgeschlagen, eine Unentgeltlichkeit der Übertragung durch **Vorausempfänge** zu vermeiden.<sup>364</sup>

Diese Gestaltungsmöglichkeit ist zumindest steuerrechtlich höchst gefährlich und damit abzulehnen. Die Anrechnung der Leistung auf den Zugewinnausgleich könnte als tauschähnliches Geschäft, das als entgeltlich gilt, oder wenn die Anrechnung greift und das Rechtsgeschäft umgestaltet wird, als antizipierte Leistung an Erfüllung statt gewertet werden.<sup>365</sup> Vorteilhaft bleibt dabei aber, dass durch Übertragung von Vermögensgegenständen die Unterhaltsbedürftigkeit wegfallen kann, ohne dass ein Unterhaltsverzicht vorliegen oder eine Abfindung für den Unterhaltskonstruiert werden muss. Unentgeltlich ist nämlich die Überlassung einer Immobilie ohne Eigentumsänderung als Sachleistung im Unterhaltsrecht.<sup>366</sup>

Weiter könnte eine **Stundung der Zugewinnausgleichsforderung** gemäß § 1382 BGB in Hinblick auf den Ablauf der Haltefrist helfen.<sup>367</sup> Dabei muss zwingend die Übertragung des Eigentums aufgeschoben werden. Gleichwohl bleibt das Risiko, dass eine aufschiebend bedingte Übertragung angenommen wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit der Stundung die Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung durch Übertragung der Immobilie vereinbart wird.<sup>368</sup>

Eine kritische Haltefrist könnte überbrückt werden durch Bestellung dinglicher Rechte wie Nießbrauchs- und Erbbaurechte. Möglich ist auch ein bindendes Angebot (kein Veräußerungsvorgang, kein gegenseitiger Vertrag), das erst nach Ablauf der Veräußerungsfrist angenommen werden kann. Dabei ist eine Kombination aus Bestellung von dinglichen Rechten und Angeboten zu vermeiden, weil dies der Vorwegnahme der wirtschaftlichen Eigentümerstellung entsprechen könnte, wie etwa gleichzeitige Vermietung mit Anrechnung der Miete auf den Kaufpreis.<sup>369</sup>

In all diesen Gestaltungsfällen ist die zwischenzeitlich kostenpflichtige verbindliche Anfrage beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt zu empfehlen.<sup>370</sup>

Letztlich wird die **Zuweisung eines Vermögensgegenstandes** durch das Gericht im Sinne des § 1383 BGB empfohlen.<sup>371</sup> Unabhängig von den engen Tatbestandsvoraussetzungen,<sup>372</sup> Erforderlichkeit, um grobe Unbilligkeit für den Gläubiger zu vermeiden und Zumutbarkeit für den Schuldner, dürfte eine steuerschädliche Leistung an Erfüllung statt vorliegen. Die Entscheidung des Ge-

363 *Münch*, Rn 3716 mHa BMF-Schreiben BStBl 2000 I, 1383 ff., Rn 32 und *Reich*, ZNotP 2000, 375, 416 f.

364 *Haußleiter/Schulz*, Kap 6, Rn 36.

365 *Münch*, Rn 3714 m.w.N.

366 BFH NV 2006, 1280.

367 *Haußleiter/Schulz*, Kap 6, Rn 36.

368 *Münch*, 3717 ff.

369 *Münch*, Rn 3719.

370 So auch *Münch*, Rn 3719.

371 MK/Koch § 1383 Rn 5; *Haußleiter/Schulz*, Kap 6, 730 f; *Büte*, Rn 262.

372 *Weinreich/Klein*, Fachanwaltskommentar, § 1383 BGB, Rn 10 ff.

richters ersetzt nur per Gestaltungsurteil die Willenserklärung des Schuldners. Vor allen Dingen lassen die Vertreter dieser Ansicht aber steuerrechtlicher Überlegungen, die nicht immer zwingend zivilrechtlichen Überlegungen folgen, außer Acht. Rechtsprechung und Kommentierung zu § 23 EStG interpretieren das Veräußerungsgeschäft, das nur täuschend und damit entgeltlich zu sein braucht, extensiv. Ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG wurde sogar bei Abgabe eines Meistgebotes im Zwangsversteigerungsverfahren angenommen.<sup>373</sup>

Die Lösung über § 1383 BGB bleibt ein familienrechtlich schöner, steuerrechtlich aber untauglicher Ansatz.

Insgesamt wird bei den privaten Veräußerungsgeschäften ein Ehegattenprivileg analog der Vorschriften des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und § 3 Nr. 5 GrEStG gefordert.<sup>374</sup>

Steuerveranlagungen aufgrund privater Veräußerungsgeschäfte zwischen Ehegatten sollten in Hinblick auf Art. 6 GG auf ihre Verfassungsmäßigkeit per Verfassungsbeschwerde überprüft werden.

#### dd) Veräußerungsgewinne aus Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen, auch als Problem der Steuerlatenz in der Bewertung von Vermögensgegenständen im Zugewinnausgleich

610

*Hinweis*

**Methodischer Ansatz:** Die Problematik der Ermittlung der latenten Steuern auf Veräußerungsvorgänge folgt dem Ertragssteuerrecht. Die latenten Steuern, die den Vermögenswert Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen belasten, sollen im Kontext zu den Veräußerungsgeschäften dargestellt werden, ohne dass es sich um sonstige Einkünfte nach §§ 22, 23 EStG handelt.

611

Der Bewertungsstandard des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) HFA 2/1995<sup>375</sup> nennt als zu berücksichtigenden Posten die latente Steuerbelastung des Zugewinnausgleichsverpflichteten.

Zu den zu erfassenden Ertragsteuern gehören nämlich nicht nur die Zahllasten an das Finanzamt aufgrund der Verwirklichung von Steuertatbeständen. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt, § 16 Abs. 2 EStG.

Zu berücksichtigen sind auch die latenten Steuern, die sich aus der Diskrepanz von nach BilMoG ermitteltem handelsrechtlichem zu steuerrechtlichem Erfolg ergeben.<sup>376</sup>

Die unter dem Begriff „latente Steuerlast“ auch im Familienrecht diskutierte Problematik resultiert aus dem fiktiv zu versteuernden Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 14, 18 Abs. 3, 34 EStG, also nicht nach §§ 22, 23 EStG.

612

#### Definition des Veräußerungsgewinns

Dies ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt (§ 16 Abs. 2 EStG; bei Beteiligung an einer Körperschaft (zur Abgrenzung zur Abgeltungsteuer siehe Rn 589) mit mehr als 1 % sind die Anschaffungskosten maßgeblich, § 17 Abs. 1 und 2 EStG).

373 *Münch*, Rn 3718; BFH BStBl 1989 II, 652; *Arens*, FPR 2003, 426, 428.

374 *Münch*, Rn 3720.

375 HFA 2/1995, IV, 1; ausführlich zum Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer HFA 2/1995 zur Unternehmensbewertung im Familien- und Erbrecht: Klein/*Kuckenburg*; Handbuch Familienvermögensrecht, Kap. 2; Rn 1608 ff.

376 *Ballwieser*, Unternehmensbewertung, 3. Aufl., S. 31.

*Beispiel bei einem Einzelunternehmen*

613

Buchwert des Betriebsvermögens (negativ, auch durch Privatentnahmen)	-55.000 EUR
ermittelter Unternehmenswert	70.000 EUR
Veräußerungsaufwand, fiktiv, geschätzt	- 5.000 EUR
Veräußerungsgewinn	120.000 EUR

Der überholte Bewertungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Unternehmensbewertung (HFA 2/1983) nahm noch einen individuellen Steuersatz an.

614

Der geltende Bewertungsstandard in IDW S 1<sup>377</sup> nimmt einen standardisierten Steuersatz an, wenn ein objektivierter Unternehmenswert zu ermitteln ist.

Dies wird damit begründet, dass eine subjektive latente Steuerlast dazu führen würde, dass der Unternehmenswert für jeden Beteiligten, zum Beispiel bei Tausenden von Beteiligten an einer Publikums-gesellschaft, individuell und differenziert mit unterschiedlichen Ergebnissen zu ermitteln wäre.<sup>378</sup>

Für eine objektiviertere latente Steuerlast spricht der streitentscheidende Charakter eines Bewertungsgutachtens in einem Zugewinnausgleichsverfahren.

Die Bewertungslehre geht deshalb von einer Typisierung der Ertragsteuer zur Ermittlung eines objektiven Unternehmenswerts bei Bewertungsstichtagen bis zum 5.7.2007 (nach Ratifizierung der Unternehmensteuerreform 2008 (siehe Rn 6 ff.) durch den Deutschen Bundesrat am 6.7.2007 ist die Abgeltungsteuer bei Erstellung von Bewertungen ab 2009 wegen des Zuflusszeitpunktes maßgeblich<sup>379</sup>) von einem Steuersatz von 35 % aus. Dieser standardisierte Steuersatz entspricht langjährigen Erfahrungen zur Höhe der Steuersätze in Deutschland.<sup>380</sup>

Bei Bewertung ab 2009 (mit Bewertungsstichtagen ab dem 6.7.2007) ist die Abgeltungsteuer zu berücksichtigen. Danach unterliegen Einkünfte aus ausgeschütteten Dividenden und Zinsen einer Abgeltungsbesteuerung von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (also effektiv 26,375 %). Hinzu kommt wegen der üblichen Haltedauer von Kapitalbeteiligungen eine hälftige Kursgewinnversteuerung mit 12,5 % auf thesaurierte Gewinne.<sup>381</sup>

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften beträgt der Steuersatz weiterhin 35 %.<sup>382</sup>

*Hinweis*

615

Unternehmensbewerter, die die Rspr des BGH<sup>383</sup> regelmäßig nicht kennen, werden die latente Steuer entsprechend ansetzen!

377 IDW S 1, Rn 43 ff.

378 Ruiz de Vargas/Zollner; Der typisierte Einkommensteuersatz bei Bewertung von Personengesellschaften in Abfindungsfällen mit Rspr-Nachweisen, WPg 2012, 606 ff.

379 Peemöller/Kunowski, Praxishandbuch der Unternehmensbewertung, 5. Aufl., S. 298.

380 Peemöller/Kunowski, S. 298.

381 Ballwieser, S. 121.

382 Peemöller/Kunowski, S. 298.

383 Ständige Rspr des BGH, zuletzt BGH FamRZ 2011, 1367 m. Anm. Kuckenburg, FuR 2011, 515.

**616** Zurück zu oben genanntem Beispiel mit objektiviertem Steuersatz:

Veräußerungsgewinn	120.000 EUR
35 % latente Steuer	- 42.000 EUR
ermittelter Unternehmenswert	70.000 EUR
abzüglich latente Steuern	- 42.000 EUR
danach sind in die Zugewinnausgleichbilanz nur einzustellen	28.000 EUR

**617** Das Beispiel macht deutlich, dass der Einzelunternehmer z.B. durch überhöhte Privatentnahmen und unwirtschaftlichem Verhalten ein negatives Eigenkapitalkonto verursacht hat, seine Zahllast dem Anspruchsteller gegenüber reduzieren kann. Er generiert durch dieses Verhalten eine höhere latente Steuerlast.

*Beispiel mit individueller Steuerlast in geltender 1/5 Regelung:*

	Veräußerungsgewinn				
Sachverhalt:					
Wert		243.595 EUR			
Buchwert negativ		56.461 EUR			
Veräußerungskosten		5.000 EUR			
Steuerlicher Veräußerungsgewinn		295.056 EUR			
Lösung:					
<b>Ertragsteuern: zvE gemäß EStB</b>		173.047 EUR			
ESt			57.554 EUR		
Soli			3.165 EUR		
				<b>60.719 EUR</b>	
<b>Ertragsteuern: zvE plus 1/5 Veräußerungsgewinn</b>					
1/5	59.011 EUR				
zvE	232.058 EUR				
ESt			81.120 EUR		
Soli			4.361 EUR		
				<b>85.481 EUR</b>	
<b>Diff X 5</b>				<b>123.806 EUR</b>	
<b>U-Wert nach Steuern</b>					<b>119.789 EUR</b>
<b>gerundet</b>					<b>119.800 EUR</b>

Der negative Buchwert führt unter Berücksichtigung der individuellen Steuerlast im vorstehenden Beispiel zu einer Halbierung des ermittelten Unternehmenswerts!

**618** In der familienrechtlichen Literatur wird der Abzug der latenten Steuerlast teilweise für entbehrlich gehalten, weil bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (z.B. Grundstücke, Wertpapiere, Lebensversicherungen), eine latente Steuerlast nicht in Abzug gebracht wird und die Steuerschuld noch nicht entstanden ist.<sup>384</sup>

384 Hoppenz, FamRZ 2006, 449, 450; Gernhuber, NJW 1991, 2238, 2242; Tiedtke, FamRZ 1990, 1188, 1193.

Die Rechtsprechung dagegen nimmt generell eine Abzugsfähigkeit der latenten Besteuerung mit folgender Begründung an:

„Soweit der Wert danach ermittelt wird, was bei der Veräußerung zu erzielen wäre, darf nicht außer Betracht bleiben, dass wegen der damit verbundenen Auflösung der stillen Reserven dem Verkäufer wirtschaftlich nur der die fraglichen Steuern verminderte Erlös verbleibt. Insoweit geht es um unvermeidbare Veräußerungskosten.“<sup>385</sup>

Dies wird weiter damit begründet, dass die Bewertung einer freiberuflichen Praxis im Zugewinnausgleichsverfahren stichtagsbezogen und losgelöst von einer beabsichtigten Veräußerung erfolgt (es wird ein Wert ermittelt und nicht ein Preis!). Maßgeblich sind dabei der am Stichtag vorhandene Wert und die damit verbundene Nutzungsmöglichkeit des Unternehmens durch den Inhaber.<sup>386</sup>

Mit dieser Aussage bekennt sich der BGH auch inzident noch mal eindeutig zum Kriterium der Notwendigkeit der Veräußerbarkeit von Unternehmen mit der Folge, dass sich Sachverständigen-gutachten mit der Marktfähigkeit des zu bewertenden Unternehmens auseinanderzusetzen haben.<sup>387</sup> Diese festzustellende Marktfähigkeit des Unternehmens führt zur Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern.

In einem obiter dictum bekennt sich der BGH aus Gründen der Gleichbehandlung darüber hinaus zur Berücksichtigung der latenten Steuerlast bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände,<sup>388</sup> was oben schon eingehend ausgeführt wurde.

In dieser Entscheidung klärt der BGH zudem die Frage, **wie** die latente Steuer in familienrechtlichen Verfahren in Abzug zu bringen ist. Zwar ist am Stichtag nicht bekannt, wann und zu welchem Preis der betreffende Vermögensgegenstand tatsächlich veräußert wird. Für eine stichtagsbezogene Wertermittlung kommt es aber nicht darauf an, welche Ertragsteuern beim zukünftigen Veräußerungsfall tatsächlich anfallen könnten. Für den BGH ist die zum Stichtag bestehende Steuerregelung maßgebend,<sup>389</sup> d.h. die Anwendung des am Stichtag geltenden Einkommensteuerrechts. Dies wird mit dem strengen Stichtagsprinzip begründet und setzt Kenntnis der individuellen Besteuerungsmerkmale voraus. Hierbei muss gegeben falls auf das Recht bis zur Einführung des Zugewinnausgleichs zum 1.7.1958 zurückgegriffen werden.

#### Hinweis

Ohne Berücksichtigung von Altersfreibeträgen beträgt beim derzeitigen Spitzensteuersatz die latente Steuer knapp 50 % des Unternehmenswertes (vorstehende Beispiele, siehe Rn 613 ff.)!

619

#### g) Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)

Gemäß § 22 Nr. 5 EStG gehören die Leistungen aus **Altersvorsorgeverträgen** im Sinne der Legaldefinition des § 82 EStG sowie aus Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen zu den sonstigen Einkünften. Dabei richtet sich der Umfang der Besteuerung im Wesentlichen danach, ob und in wieweit der Beitrag in der Ansparphase steuerfrei oder steuerlich gefördert wurde. Eckpunkt der Besteuerung ist die Aufteilung der Leistung entsprechend der Förderung in der Ansparphase.

620

Nach **Satz 1** werden die genannten Leistungen vollumfänglich grundsätzlich steuerlich erfasst.

385 BGH FamRZ 2011, 622; FamRZ 1991, 43, 48; FamRZ 2005, 99, 101; FamRZ 2011, 1367.

386 BGH FamRZ 2011, 1367.

387 BGH FamRZ 1978, 332; *Kuckenburg*, Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis und der Freiberufler-GmbH, FuR 2011, 515, 517; *ders.*, Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren; FuR 2012, 222 & 278.

388 BGH FamRZ 2011, 1367, 1372; Klein/*Kuckenburg*, Familienvermögensrecht, Rn 452.

389 BGH FamRZ 2011, 1367, 1372.

Nach **Satz 2** werden Abweichungen für Leistungen, die nicht auf geförderten Beiträgen beruhen, festgesetzt, und zwar:

- lebenslange Renten, Berufsunfähigkeit-, Erwerbsminderung- oder Hinterbliebenenrenten werden gemäß § 22 Nr. 1 S. 3a aa EStG erfasst;
- Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, soweit sie nicht zur vorstehenden Gruppe gehören, werden nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG in der Fassung bei Vertragsabschluss erfasst;
- bei anderen Leistungen Besteuerung des Unterschiedsbetrages zwischen Leistung und entrichteten Beiträgen, nur die Hälfte bei Auszahlung nach dem 60. Lebensjahr und nach 12 Jahren Vertragslaufzeit.

**Satz 3:** bei schädlicher Verwendung von geförderten Altersvorsorgevermögen gilt das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen, nach Abzug der rückabgewickelten Zulage als Leistung, die nach Satz 2 besteuert wird.

## C. Einkommen/Vorsorgeaufwendungen/Einkommensteuer

### I. Einkünfteermittlung nach § 2 Abs. 2 EStG

#### 1. Überblick zur Ermittlung der Summe der Einkünfte

**621** Die **Summe der Einkünfte** nach § 2 Abs. 2 EStG resultiert aus der Zusammenrechnung der positiven und/oder negativen Einkünfte der verschiedenen sieben Einkunftsarten.

Sie stellt ein Zwischenergebnis bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dar.

<b>Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG</b>	
+ 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	
<b>= Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG</b>	
<hr/>	
- Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG	
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG	
- Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG	
+ Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 3 S. 3 EStG sowie § 8 Abs. 5 S. 2 AIG	
<b>= Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG</b>	
- 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	
+ Erstattungüberhänge nach § 10 Abs. 4b S. 3 EStG	
<b>+ zuzurechnendes Einkommen gem. § 15 Abs. 1 AStG</b>	
<b>= Einkommen nach § 2 Abs. 4 EStG</b>	
- Freibeträge für Kinder nach §§ 31, 32 Abs. 6 EStG	
- Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV	
<b>= zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG</b>	

### ■ Aufteilungsmaßstab

- Heranziehung des § 270 AO, d.h. einkommensteuerkonforme Aufteilung auf Grundlage fiktiver getrennter Veranlagung
- Beschränkung auf Steuerzahlungen/Steuererstattungen nach der Trennung wegen familienrechtlicher Überlagerung
- Zur schrittweisen Berechnung wird auf den Praxishinweis von *Soyka* verwiesen.<sup>651</sup>

## D. Schwarzeinkünfte und ihre Aufdeckung/Einkommenschätzung

### I. Einkommenschätzung im Unterhaltsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Ermittlung von Schwarzeinkünften

#### ■ Unterhaltsrelevanz

Das Familienrecht benötigt keine eigenen Bewertungskriterien zur Ermittlung einer Zuschätzung von Einkünften. **912**

Es ist auf die steuerlichen Schätzungsregelungen, die im Folgenden ausführlich dargestellt werden, zu verweisen.

#### *Hinweis*

Der Rechtsanwender hat die Regeln des Steuerrechts anzuwenden und gegebenenfalls Zuschätzung vorzunehmen. **913**

### 1. Gewinnschätzung im Steuerrecht

#### a) Gewinnschätzung nach § 13a EStG

##### Unterhaltsrelevanz

#### *Beispiel*

Der Unterhaltspflichtige erzielt z.B. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und als Neben-erwerbsswinzer und legt eine Gewinnschätzung nach § 13a EStG vor. **914**

#### *Hinweis*

Es handelt sich hierbei 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. **915**

651 *Soyka*, FuR 2006, 260f. zum Urteil des BGH FamRZ 2006, 1178 = FuR 2006, 358 ff.; vgl. auch Anm. *Wever*, FamRZ 2006, 1181. Allgemein zu diesem Problemkreis: *Quernheim/Handan*, Risiken der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung von Ehegatten, ZFE 2006, 7 ff.; *Linnertz/Weitze*, Steuervorauszahlung und Scheidung – Scheidungsfälle § 37 AO, ZFE 2004, 228 ff.; *Arens*, Interne Verteilung von Einkommensteuer-Erstattungen unter getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, 704 ff.; *Christ*, Aufteilung von Steuererstattungen unter Eheleuten, FamRB 2007, 23; *Wever*, Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, 4. Aufl. 2006, Rn 76.

**916** 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
- eines 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.

**917** 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.

**918** *Hinweis*

Es handelt sich also um eine ausschließlich der Vereinfachung dienende „Gewinnermittlungsart“, die deshalb auch zu Recht die Bezeichnung „Schätzung“ trägt.

**919** 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.<sup>652</sup> 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.<sup>653</sup>

#### b) **Gewinnschätzung nach § 162 AO**

**920** 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.<sup>654</sup> Dies gilt besonders bei Auslandsbeziehungen, weil hier eine Sachaufklärung nach dem Amtsermittlungsprinzip im Wesentlichen ausscheidet.<sup>655</sup>

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,

652 Wendl/Dose/Kemper, § 1 Rn 199 ff., 201; Strohal, Rn 212.

653 Vgl. auch Wendl/Dose/Kemper, § 1 Rn 202.

654 BFH/NV 1992, 439 ff.; BFH/NV 1994, 766 ff.; Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A Rn 755.

655 BFH BStBl II 1976, 533 ff. und FG Düsseldorf EFG 1981, 138 ff.

durch Zuhilfenahme von Indizien sowie durch Einkalkulieren und Abwägen von Möglichkeiten so zu berechnen, wie es der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit entspricht.<sup>656</sup>

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.

### Beispiele

1. Die Unterhaltsverpflichtete betreibt ein Kosmetik Studio. Mit dem Datev Programm „Kassenerfassung“ zeichnet sie die täglichen Einnahmen als Summenzahlungen für „Behandlung“ und „Verkauf“ auf. Einzelaufzeichnungen gibt es nicht!

### Lösung

Nach § 158 AO ist die Buchführung zugrunde zu legen, es sei denn, die formell ordnungsgemäße Buchführung ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig. Dann kann sie ganz oder teilweise verworfen werden.<sup>657</sup>

Zwar ist der Ermittler einer EÜR grundsätzlich nicht zur Führung eines Kassenbuchs verpflichtet. Weiter sind grundsätzlich Einnahmen und Ausgaben durch Belege nachzuweisen und einzeln aufzuzeichnen. Keine Einzelaufzeichnungspflicht besteht für Einzelhändler und vergleichbare Berufsgruppen, die im allgemeinen Waren an ihnen, der Personen nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Bezahlung verkaufen.

Bei bargeldintensiven Betrieben ist es zur Vermeidung der Einzelaufzeichnung kaum zu umgehen, ein detailliertes Kassenkonto oder Kassenbuch zu führen. Kassensummenbons etc. sind aufzubewahren und vorzulegen. Täglicher Abgleich zwischen aufgezeichneten Summenzahlen und Ist-Beständen ist zwingend erforderlich.

Das FG Saarland<sup>658</sup> hält Kassenaufzeichnungen für nicht ausreichend, wenn sie lediglich die Tageseinnahmen als Summenzahlen und nur rechnerische, nicht mit dem Ist-Stand abgeglichenen Beträge ausweist.

2. Wird bei Feststellung formaler Mängel die Buchführung verworfen, kann bei Gastronomiebetrieben, die ebenfalls eine **Einzelaufzeichnung** nicht vornehmen, die so genannte 30:70 Methode zur Anwendung kommen. Danach wird die Schätzung von Gaststättenumsätzen nach den Verhältniszahlen von 30 % für Getränkeumsätze und 70 % für Speisen nicht zur Anwendung gebracht.

### Lösungen

Das FG Nürnberg<sup>659</sup> hält ein Verhältnis von Getränken zu speisen von 45 : 55 für angemessen.

Das FG Niedersachsen<sup>660</sup> hält eine Zuschätzung für nicht nachvollziehbare Eingänge auf Betriebskosten für geboten. Dies geschieht gemäß der alten Buchhalterregel: Wenn du nicht weißt wohin, buch‘ es auf Erlöse hin!

656 Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A Rn 757.

657 BFH v. 9.8.1991, BStBl 1992 II 55.

658 FG Saarland vom 21.6.2012 – 1K 1124/10, EFG 2012 181635:65

659 FG Nürnberg vom 8.5.2012 – 2 K 1122/09, BeckRS 2012 95358; FG Düsseldorf v.15.2.2007, EFG 2007, 814: 35:65 %

660 FG Niedersachsen v. 24.2.2009 –15 K 379/08.

922

*Hinweis*

Die Befugnis zur Zuschätzung ergibt sich im Entscheidungsfall u.a. aus Mängeln bei der Aufzeichnung von Tageseinnahmen, § 146 Abs. 1 AO, Mängel in der Aufzeichnung der Umsätze in Normal- und zum ermäßigten Steuersatz, § 22 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG und wegen teilweise fehlendem bzw. nicht verbuchten Wareneinkauf, § 143 AO.

923

**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 berührt, 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.

924

Bei Verletzung der Buchführungspflichten nach § 158 AO kommen folgende Schätzungen in Betracht:

- Richtigstellung ohne Schätzung, wenn der festgestellte Fehler der Buchführung als hinreichend sicher korrigiert werden kann;
- Teilschätzung, wenn sich das Buchführungsergebnis durch eine Zuschätzung komplettieren lässt, z.B. bei punktuellen Unrichtigkeiten oder wenn die sachlich oder nicht ordentlich verbuchten Geschäfte einen abgrenzbaren Teil des Gewinns ausmachen;<sup>661</sup>
- Vollschätzung; wenn die Buchführung als Ganzes kein Vertrauen verdient und der Steuerpflichtige Bücher nicht vorlegen kann oder will.<sup>662</sup>
- Die gebräuchlichsten **Schätzungsmethoden**, die im Folgenden noch weiter dargestellt werden, sind Nachkalkulation des Umsatzes<sup>663</sup> oder eine Schätzung nach Richtsätzen der Finanzverwaltung, die jährlich veröffentlicht werden. Die Richtsätze bestehen aus einem oberen, einem 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.

925

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.

- **Rohgewinn I:** Das ist der Unterschied zwischen wirtschaftlichem Umsatz und Wareneinsatz bei Handelsbetrieben; Bezugsgröße für die Berechnung der Verhältniszahl ist der wirtschaftliche Umsatz.

661 Vgl. BFH BStBl II 1977, 260 ff.

662 RFH RStBl 1931, 395 ff., SG Bremen EFG 1997, 449 ff. und für die Schätzungsarten insgesamt Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A Rn 756.

663 BFH BStBl II 1982, 430 ff.

- **Rohgewinn II:** Das ist der Unterschied zwischen wirtschaftlichem Umsatz und Waren-/Materialeinsatz zuzüglich des 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.<sup>664</sup>

### ■ Zusammenfassung

Nur grobe Schätzungsfehler bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen führen regelmäßig zur Nichtigkeit der darauf beruhenden Bescheide.<sup>665</sup>

926

#### Hinweis

927

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.<sup>666</sup>

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.

**Dies macht es prozessual zulässig, den Anspruch in der Leistungsphase aufgrund der Schätzung zu beziffern und parallel dazu isoliert ein weiteres Auskunftsverfahren durchzuführen.**

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

Schätzungen des Einkommens sind geboten, wenn eine Schwarzgeldproblematik erkannt wird.

928

Dabei sind die Anforderungen des Anspruchsberechtigten an seinen **Sachvortrag** im Hinblick auf Schwarzgeld außerordentlich niedrig.

#### Hinweis

929

So führt der BGH<sup>667</sup> 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.

664 Vgl. Beck'sches Steuerberaterhandbuch, L Rn 157 ff.; Strohal, Rn 213.

665 Beck'sches Steuerberaterhandbuch, Rn 168 mHa.; BFH BStBl II 1993, 259.

666 Vgl. auch Strohal, Rn 55.

667 BGH NJW 1999, 3485.

**930** Zwar bleibt es grundsätzlich bei der primären Darlegungslast desjenigen, aus dessen Sphäre die Informationen stammen. Dies ist hier der Auskunftspflichtige, aus dessen Sphäre die Rechnungslegungsinformationen stammen.

Demgegenüber obliegt dem Anspruchsberechtigten die sekundäre Darlegungspflicht, dass weitergehende Einkünfte (Schwarzeinkünfte) vorliegen. Dieser Auskunftspflicht genügt er regelmäßig, wenn er z.B. unter Offenlegung seiner Quellen einen konkreten Einsatzzeitpunkt für die Aufnahme einer Schwarzarbeit anführt, die ausgeführte Tätigkeit näher beschreibt, eine konkrete Höhe der verfügbaren Einkünfte mitteilt und zudem substantielle Anknüpfungstatsachen für einen konkreten Auftraggeber nennt.

Davon ausgehend obliegt es dann dem primär Darlegungspflichtigen diese Behauptungen substantiiert zu bestreiten und insbesondere auch Beweis dafür anzutreten, dass er nicht über weitergehende Einkünfte als etwaige Sozialleistung verfügt. Der Hinweis, Kontoauszüge könnten nachgereicht werden, ist dabei schon völlig substanzlos und insbesondere beweisuuntauglich.

Bei der Bemessung der fiktiven Einkünfte aus der Schwarzarbeit, sind fiktive gesetzliche Abgaben zur Sozialversicherung und Einkommensteuer zu berücksichtigen.<sup>668</sup>

**931** Rechtsprechung und Literatur führen weiter aus, dass eine Schätzung nach § 287 ZPO grundsätzlich zulässig ist, wenn die Beweisaufnahme unverhältnismäßig schwierig ist 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.<sup>669</sup>

Über diesen allgemeinen Gesichtspunkt hinaus wird die Schätzungsproblematik im Unterhaltsrecht im Kontext zur Ermittlung von Schwarzeinkünften diskutiert.

Bei Schwarzeinkommen ist das Einkommen unter Einbeziehung von Sachverständigen zu schätzen.<sup>670</sup>

(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.<sup>671</sup> Diese Methoden sind in der Lage, Grundlagen im Sinne der genannten Vorschrift zu schaffen.<sup>672</sup>

#### b) Rechnungswesen als Anknüpfungspunkt

**932** Ausgangspunkt ist stets das Rechnungswesen.

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

668 OLG Brandenburg FamRZ 2013, 631 f.

669 Weinreich/Klein/Kleffmann, a.a.O., „Grundlagen der Einkommensermittlung“ Rn 43 ff.; Zöller, § 287 ZPO Rn 4; Baumbach/Hartmann, § 287 ZPO Rn 4; OLG Hamm FamRZ 1996, 1216 f.

670 Schwab, 5. Aufl., IV Rn 763; Kuckenburg, Einkommenschätzung bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden, insbesondere bei Schwarzeinkünften im Unterhaltsrecht, FuR 2006, 255 f.

671 Vgl. Kuckenburg, FuR 2006, 255.

672 BGH FamRZ 2005, 97, BGH FamRZ 1993, 789, Weinreich/Klein/Kleffmann Rn 43.

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.<sup>673</sup>

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.<sup>674</sup>

933

### c) Systematisierung der Schwarzgeldentstehung

#### aa) Vorbemerkungen

Oben wurde bereits auf die Rechtsprechung des BGH zur Substantiierung des Sachvortrages der Behauptung, es seien Schwarzeinkünfte vorhanden oder Einkünfte würden verlagert, verwiesen.<sup>675</sup>

934

#### ■ Systematisierung der Schwarzeinkünfte

Ohne dass diese Aufzählung abschließend sein kann, werden vier Gruppen genannt:

935

- 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

Die Nichterfassung von Einnahmen kann in verschiedenen Formen geschehen. Sie kann buchhalterisch erfolgen, beispielsweise durch ertragsneutrale Vereinnahmungen und ertragsneutrale Auflösungen von Erlösen oder Stornobuchungen.

936

**Indizien** für Schwarzeinkünfte liefern folgende Sachverhalte:<sup>676</sup>

- 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.

673 Meyer, Strategien gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen mittels Prüfungsverfahren, DStR 2005, 2114 ff., 2115.

674 Vgl. Kuckenburg, FuR 2006, 256.

675 BGH NJW 1999, 3485.

676 Vgl. Kottke, Schwarzgeld – Was tun? S. 71 ff.

- 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

**937** Bei der Manipulation der Ausgaben ist an fiktive und fingierte Personalkosten, Dienstleistungskosten, Materialkosten und Abschreibungen zu denken.<sup>677</sup>

Die Aufwandsursache ist zu überprüfen bzw. die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 EStG sind zu beachten.

#### Beispiele<sup>678</sup>

- 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
- 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 in diesem Beispiel das Schwarzgeld.

## II. Aufdeckung der Schwarzeinkünfte in Steuerrecht und Betriebswirtschaftslehre

### 1. Manipulationen der Aktiva und Passiva

**938** Denkbar ist hier zunächst eine Nichtaktivierung, Teilaktivierung, Überaktivierung und Reaktivierung von Positionen in der Bilanz.<sup>679</sup>

#### Hinweis

- 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).

677 Vgl. hierzu die noch im Folgenden erörterte Entscheidung des BGH zur betriebswirtschaftlichen Überprüfung von Personalaufwand, FamRZ 2006, 387 ff., OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

678 Vgl. Kottke, aaO, S. 76.

679 Vgl. Kottke, aaO, S. 79 f.

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.<sup>680</sup>

939

Scherzhaft spricht man in diesem Zusammenhang auch von „Otto-Richter-Geschäften“ oder Geschäften nach „BAT-Tarif“; BAT steht für „Bar auf Tatze“.

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.**

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**. Zudem kann er als Unternehmer wegen des **Reverse-Charge-Verfahrens** selbst Umsatzsteuerschuldner nach § 13b UStG z.B. bei Gebäudereinigung oder Werklieferungen aus dem Ausland sein.<sup>681</sup>

940

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 insbesondere in Betracht:

- getrennt lebende und geschiedene Ehepartner,
- enttäuschte Geliebte,
- rachsüchtige Kinder,
- böse Nachbarn,
- neidische Konkurrenten oder
- ehemalige Mitarbeiter, die sich ungerecht behandelt fühlen.

### *Beispiel*

Als Beispiel ist hier 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.

941

Rechtlich sollte bedacht werden, dass derartige Schwarzverträge gemäß § 134 BGB nichtig sind, so dass natürlich auch keine Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche bestehen.<sup>682</sup>

680 Vgl. Kottke, a.a.O., S. 81 ff.

681 Beck'sches Steuerberaterhandbuch G, 237 ff.

682 Vgl. Bauabzugsteuer als 15 %ige Quellensteuer zwischen Unternehmen (Leistungsempfänger als Leistungsschuldner) nach § 48 EStG

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 im 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.

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

**942** 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.

Auch in der unterhaltsrechtlichen Literatur wird darauf verwiesen, dass gewisse Methoden der Schwarzgeldaufdeckung dem Sachverständigen vorbehalten bleiben.<sup>683</sup>

#### **943** 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 Sachverständigengutachtens erforderlich und lohnend ist.

**944** Besondere umfangreiche Methoden zur Aufdeckung von Schwarzeinkünften hat natürlich die Finanzverwaltung. Diese Methoden werden beispielsweise im Zuge der steuerlichen Betriebsprüfung angewandt.

#### *Hinweis*

Es muss deshalb beim unterhaltsrechtlichen Auskunftsbegehren die Vorlage des Betriebsprüfungsberichts gefordert werden.

**945** Die Finanzverwaltung hat zudem das Instrumentarium der Kontrollmitteilungen, das im Zivilrecht nicht zur Verfügung steht.<sup>684</sup> Als Methoden sind zu nennen:

- Interner Betriebsvergleich
- Nachkalkulation
- Zeitreihenvergleich
- Chi-Quadrat-Test
- Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung
- Äußerer Betriebsvergleich
- Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlung

683 Schwabl/Borth, V Rn 763 f.

684 Vgl. hierzu weiterführend Kottke, a.a.O., S. 317 ff.

**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 und sind daher nicht ohne weiteres aus den Waren- und Materialeingangsrechnungen zu ersehen.

946

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.

**Hinweis**

Dem steuerpflichtigen Unterhaltsschuldner ist deshalb zu empfehlen, für derartige Aktionen gesonderte Aufzeichnungen, beispielsweise über Rabattaktionen, zu fertigen.

947

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.

948

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 nutzen 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.

Als Anknüpfungspunkt seien aus der steuerlichen Betriebsprüfung Beispiele genannt, in denen Rückschlüsse auf den tatsächlichen Umsatz gezogen worden sind:

949

- Anzahl der eingekauften Senfeimer, Ketchup, Schaschlikspieße, Zuckerwürfelstücke, Teebeutel, Verbrauch von Kräuterbutter und Bratwurstgewürz, z.B. Menge des eingekauften Senfes, Pappeller bei einer Imbissstube zur Hochrechnung der Zahl der verkauften Würstchen, „Pommes-Frites-Connection“
- Unterlagen zur Anmeldung zur Kurtaxe
- Eintragung in Kkehrbücher der Bezirksschornsteinfeger
- Umsatzverprobung anhand von eingekauften Tablett, Plastikbestecken und Servietten
- Wurstpelle bei einer Metzgerei als Anknüpfungspunkt für die Zuschätzung der hergestellten Wurstwaren

- bei gastronomischen Betrieben, z.B. Cafés und Eisdielen, 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.<sup>685</sup>

**950** Faustregel der Bochumer Staatsanwaltschaft:

„**Wer da mit 40 kein reicher Mann ist, gilt bei den Insidern als dumm oder faul!**“<sup>686</sup>

**951**

*Hinweis*

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 Auskunft- und Beleganspruch beziehen.

**952**

Bei der Nachkalkulation ist natürlich zu differenzieren zwischen Handels-, Handwerks- und Fertigungsbetrieben.

Bei der Nachkalkulation von **Handwerks- und Fertigungsbetrieben** spielt eine Position eine bedeutende Rolle.

Es handelt sich 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.

**953**

Ansatz von **Fertigungslöhnen** ist der Wert der Dienstleistungen für die in der Fertigung eingesetzten Arbeitskräfte.

**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 abziehbare Vorsteuern.

Die bis zur Einlagerung der Waren und des Materials angefallenen **Nebenkosten** (beispielsweise Frachten, Porti, Versicherungsprämien, Waren- und Materialnebenkosten sowie die Verbrauchsteuer-

685 Vgl. *Kottke*, a.a.O., S. 440.

686 Vgl. *Kottke*, a.a.O., S. 90.

ern 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.<sup>687</sup>

Das Instrument der Nachkalkulation auf Basis des Materialeingangs weist die Schwäche auf, dass beispielsweise die Pflicht zur **Aufzeichnung des Wareneingangs**<sup>688</sup> 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.

#### *Hinweis*

Der Steuer-/Unterhaltsbetrüger, der Umsätze proportional zum Wareneinsatz kürzt, bleibt oft unentdeckt.

954

#### *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 keine 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.

Etwas anderes gilt bei **Dienstleistungsbetrieben**, die natürlich keinen oder geringen Waren- und Materialeinsatz kennen. Hier muss derlohneinsatz 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.

955

Letztlich tauchen noch Spezialprobleme auf, wenn Aktionstage gestartet werden, wie bei Gaststätten, die „Billigtage“ oder „Flat-rate-Trinken“ anbieten, Sonderpreisen aufgrund von Werbeanzeigen oder einem „Azubi-Haarschnitt“ beim Frisör.

### c) Innerer Betriebsvergleich durch Zeitreihenvergleich

Beim Inneren Betriebsvergleich werden die Zahlenverhältnisse vergleichbarer Merkmale in aufeinander folgenden Zeiträumen des gleichen Betriebes miteinander verglichen. Dies setzt eine Steigtigkeit 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.

956

Diese Form der Nachkalkulation wird von der Finanzverwaltung durch Einsatz von Datenverarbeitungsprogrammen durchgeführt. Dabei entstehen graphische Reihen- und Zeitreihenvergleiche.

Unter einem Zeitreihenvergleich versteht man die graphische Auswertung und Analyse der betrieblichen Daten.

687 Vgl. BP-Kartei, Stichwort Umsatzsteuerverprobung, Handwerk und Fertigungsbetrieb.

688 FG Nürnberg v. 8.5.2012 – 2 K 1122/09, BeckRS 2012, 95358.

957

*Hinweis*

Der interne Betriebsvergleich kann vom familienrechtlichen Berater auch ohne Sachverständigenhilfe durchgeführt werden.

958

Auch die ab VZ 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.<sup>689</sup>

*Beispiel aus der Betriebsprüfungskartei:*<sup>690</sup>

	2005	2006	2007
wirtschaftlicher Umsatz	300.000 EUR	500.000 EUR	1.000.000 EUR
Wareneinsatz	210.000 EUR	350.000 EUR	700.000 EUR
Rohgewinn	90.000 EUR	150.000 EUR	300.000 EUR
Miete	5.000 EUR	15.000 EUR	40.000 EUR
Sonstige Kosten	60.000 EUR	100.000 EUR	200.000 EUR
Gewinn	15.000 EUR	35.000 EUR	60.000 EUR

*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 Anstiegens 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.

959

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.

Eine **Schwäche** des Internen Betriebsvergleichs bleibt:

Weisen alle Vergleichsjahre des Betriebes Besonderheiten oder gar Unrichtigkeiten auf, erschwert dieses die Vergleichbarkeit erheblich.

689 Vgl. *Kuckenburg*, FuR 2006, 257.

690 BP-Kartei der Oberfinanzdirektionen, Teil I, „Betriebsvergleich“, „Schätzung“, D, II, 5.

**d) Innerer Betriebsvergleich per Chi-Quadrat-Test**

Mit dem Chi-Quadrat-Test untersucht man Verteilungseigenschaften einer statistischen Grundgesamtheit.<sup>691</sup>

960

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.<sup>692</sup> Dies sind oft Zahlen, zu denen eine bestimmte Vorliebe besteht.

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 BGH<sup>693</sup> bezogen, der mathematisch-statistische Verfahren als zulässig angesehen hat, obwohl nur eine Eintrittswahrscheinlichkeit von 99,5 % vorgelegen hatte.

Nach FG Rheinland-Pfalz ist eine Schätzung allein mit der Durchführung eines so genannten Chi-Quadrat-Tests nicht möglich.<sup>694</sup>

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**

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.

961

Der Abgleich mit anderen Betrieben setzt eine Vergleichbarkeit voraus.

**Hinweis**

Auch der externe Betriebsvergleich kann vom familienrechtlichen Berater ohne Sachverständige durchgeführt werden.

962

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.

963

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 Ein-

691 Vgl. mit finanzmathematischen Formeln bei Wikipedia.

692 Vgl. FG Münster EFG 2004, 236 ff.

693 BGHSt 36, 320.

694 FG Rheinland-Pfalz v. 24.8.2011, EFG 2012, 10; FG Köln v. 27.1.2009, EFG 2009, 109.

nahmen 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.

#### 964 Woher erhält man die einschlägigen Vergleichszahlen?

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**,<sup>695</sup> 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*<sup>696</sup> 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.

**965** 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.

Die Richtsätze werden alljährlich von den Oberfinanzdirektionen ermittelt, in Richtsatzgruppen zusammengefasst und in Form einer Richtsatzsammlung bekannt gegeben.<sup>697</sup>

Die Richtsätze stellen auf die Verhältnisse in einem Normalbetrieb (Richtbetrieb) ab.

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 Halbreingewinn 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

<sup>695</sup> www.destatis.de.

<sup>696</sup> *Kottke*, a.a.O., S. 436.

<sup>697</sup> Jährlich veröffentlicht im NWB-Verlag und im Stollfuß-Verlag u.a.

Rahmensatz sowie einem Mittelsatz. Die Rahmensätze tragen den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung.<sup>698</sup>

Auch im Familienrecht kann eine Zuschätzung nach Richtsatzsammlungen bei nicht deklarierten Einkünften geboten sein.<sup>699</sup>

#### *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.

966

#### **Familienrechtliche Bedeutung**

Besondere Bedeutung hat der externe Betriebsvergleich durch eine Entscheidung des BGH erlangt, ohne dass dieser ausdrücklich den Begriff des externen Betriebsvergleichs verwendet.<sup>700</sup>

„Profund“ erkennt der BGH zunächst, dass Schwarzeinkünfte nicht bilanziert werden und begründet damit, betriebsvergleichend tätig zu werden.<sup>701</sup>

In der letztgenannten Entscheidung ist vom externen Betriebsvergleich allerdings ausdrücklich nicht die Rede.

967

#### *Beispiel nach BGH*

Im zu entscheidenden Fall<sup>702</sup> 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!

#### *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 beim 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.

968

#### **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.

969

698 Vgl. *Kottke*, a.a.O., S. 435.

699 AG Oschatz – 2 F 84/08 n.v.

700 Vgl. BGH FamRZ, 2006, 387 m. Anm. *Büttner*, a.a.O., S. 393, so auch OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

701 BGH a.a.O. und BGH NJW 1999, 3485.

702 BGH FamRZ 2006, 387; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

Erbschaften, Schenkungen, Spielgewinne, ergeben. Zeigen sich hier Differenzen, ist dies nach der Rechtsprechung ein Indiz für nicht vollständig erfasste Einnahmen.

Um eine Vermögenszuwachsrechnung zu erstellen, sind **detaillierte Informationen, auch aus der Privatsphäre** erforderlich.

970

*Hinweis*

Informationen zur Privatsphäre gehören zur Darlegungs- und Beweispflicht des Unterhaltsschuldners.

Auch dessen andere Einkünfte (Überschusseinkünfte) aus der privaten Vermögenssphäre, die sich in steuerrechtlichen Einkünften aus den §§ 20, 21 und 22, 23 EStG ergeben, zeigen die Leistungsfähigkeit und werden berücksichtigt!

Auch zur Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten und privaten Aufwendungen werden die Informationen aus der Privatsphäre herangezogen.

971

Dem Unterhaltsschuldner werden im Zuge der Anwendung einer Vermögenszuwachsrechnung erhebliche Mitwirkungspflichten aufgebürdet.

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.<sup>703</sup>

972

In der praktischen Anwendung sind umfangreiche Informationen für jedes Jahr erforderlich, die die Verfasser in einer 34 Positionen umfassenden Liste zusammengestellt haben.

1. Ist Grundvermögen vorhanden und wie wird dieses bewertet?
2. Kapitalvermögen, Geldanlagen, auch aus Lebensversicherungen, Bau- und Sparkassenguthaben 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, Büchern, Schmuck, usw.?
12. Anschaffung und Unterhalt von privaten Kraftfahrzeugen?
13. private Prozesskosten, Strafen und Spenden?
14. Anschaffung von privatem Grundbesitz?
15. Aufwendungen für Verbesserungen an privaten Grundstücken?
16. Mietzahlungen und Mietwert der eigenen Wohnung?
17. Aufwendungen für Haushaltshilfe?

703 Strohhal, Rn 49.

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 (abzgl. 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 Schuldaufnahmen?
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, Vereinsbeiträgen, 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 eingewandt werden, wie ein derart komplexes Instrument in ein unterhaltsrechtliches Auskunftsverfahren eingebracht werden kann. **973**

Dieser Einwand ist insoweit richtig, als die Anwendung der Vermögenszuwachsrechnung wohl dem Sachverständigen im gerichtlichen Verfahren vorbehalten sein wird.

Wenn die Verfasser bei Gutachten die Vermögenszuwachsrechnung vorgeschlagen haben, erlassen die Familiengerichte einen 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 vorgebracht werden.

**Wie ist die Vermögenszuwachsrechnung in der steuerlichen Betriebsprüfung einzuordnen und kann dieses Instrument unterhaltsrechtlich nutzbar gemacht werden?** **974**

Die 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.<sup>704</sup>

704 Vgl. Kottke, a.a.O., S. 459 ff.

Diese Methode ist in der Steuerrechtsprechung anerkannt. Der BFH<sup>705</sup> 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 beweiswürdiger 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 Auskünfte aus der Privatsphäre herangezogen werden müssen, um die Schätzungsgrundlagen nach § 287 ZPO zu schaffen.

975

#### 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.

976

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 privaten und betrieblichen 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.

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.<sup>706</sup>

#### **Darf der Sachverständige im Rahmen der Prüfungsanordnung eine intensive Ausforschung der privaten Sphäre vornehmen?**

977

Die Beweisaufnahme durch einen Sachverständigen stellt einen klassischen Fall der Ausforschung dar. Wenn beispielsweise das Rechnungswesen als nicht ordnungsgemäß und substantiiert bestritten wird, hat eine Allgemeinüberprüfung des gesamten Rechnungswesens stattzufinden, in der Be-

705 BFH BStBl III 1966, 650 ff.

706 Vgl. Assmann, Rechte und Mitwirkungspflicht bei Erstellung von Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnungen, DB 1989, 851 ff.

reiche tangiert und überprüft werden, die im Einzelnen substantiiert nicht vorgetragen worden sind!

Wenn der Unterhaltsgläubiger zu derartigen Informationen berechtigt ist, muss der Unterhaltspflichtige 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.

Kann es für **private, also nicht geschäftliche Unterlagen** Vorlagepflichten geben, wenn es keine steuerlichen Aufbewahrungspflichten gibt?

978

Sicherlich gibt es nicht die zwischen 6–10-jährigen Aufbewahrungspflichten wie bei betrieblichen Unterlagen nach § 257 HGB und § 147 AO.<sup>707</sup> 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 beiziehen § 236 Abs. 1 Nr. 5 FamFG.

### **Insbesondere nennt § 235 FamFG Auskünfte zu persönlichen Verhältnissen.**

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.<sup>708</sup> Eine gegenteilige Ansicht des Unterhaltspflichtigen 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 Arbeitnehmerehegatten 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 Einkünften zu verlangen. Diese Entspringen der Privatsphäre und sind für die unterhaltsrechtliche Würdigung unverzichtbar!

Auch *Strohal*<sup>709</sup> 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.**

707 Ausführlich StB- und WP- Jahrbuch 2013, 137 f.

708 Vgl. auch *Assmann*, a.a.O., S. 851; *Kottke*, a.a.O., S. 469.

709 *Strohal*, Rn 148.

**g) Geldverkehrsrechnung und Kassenfehlbetragsrechnung****aa) Geldverkehrsrechnung**

**979** 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.

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:<sup>710</sup>

**980 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 Schuldaufnahmen 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.)

**981 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**

**982** Die Kassenfehlbetragsrechnung ist geeignet für kleinere und mittlere Betriebe, bei größerer Bar-einnahmenfrequenz 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 be-

<sup>710</sup> Kottke, S. 477 ff., 479, 480.

stimmt den Zeitraumes den Anfangsbestand und die Einnahmen des gleichen Zeitraumes, ergibt sich ein Kassenfehlbetrag, an den anzuknüpfen ist. Es wird also nur Bargeld behandelt.<sup>711</sup>

### 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
<b>Kassenfehlbetrag am</b>	<b>20.03.</b>		<b>2.000 EUR</b>	
Einnahmen		21.03. – 28.03.		5.000 EUR
<b>Differenz</b>				<b>3.000 EUR</b>
Ausgaben am		21.03. – 28.03.		6.000 EUR
<b>Kassenfehlbetrag am</b>	<b>28.03</b>		<b>3.000 EUR</b>	
Einnahmen		29.03. – 31.03.		6.000 EUR
<b>Differenz</b>				<b>3.000 EUR</b>
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
<b>Kassenfehlbetrag am</b>	<b>10.04.</b>		<b>4.000 EUR</b>	
Einnahmen		11.04. – 24.04.		13.000 EUR
Differenz				9.000 EUR
Ausgaben		11.04. – 24.04.		7.000 EUR
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 4.000 EUR und nicht in Höhe der Summe.

### Hinweis

Die Kasse muss Kassensturzfähigkeit haben, d.h. der körperliche Geldbestand muss mit der Aufzeichnung übereinstimmen!

983

711 Vgl. Kottke, S. 473 und BP-Kartei, a.a.O., Stichwort Geldverkehrsrechnung.

**984** 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.<sup>712</sup>

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.<sup>713</sup>

**985** 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.

**986** 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 „buchten“ offenbar mit dem Buchungssatz „Hosentasche an Kasse“.

**987** 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.<sup>714</sup> 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.

Demgegenüber hält das Finanzgericht des Saarland<sup>715</sup> zu Recht die Aufbewahrung von Kassenbons allein für nicht ausreichend, wenn es sich bei dem Betrieb um einen bargeldintensiven handelt. Dann ist ein detailliertes Kassenkonto oder Kassenbuch zu führen.

Selbstverständlich sind die Kassenendsummenbons aufzubewahren und vorzulegen.

712 Sog. Kassensturzfähigkeit; vgl. BFH BStBl II 1982, 430 ff.

713 Vgl. BFH NV 1990, 638 ff.

714 Vgl. BMF-Schreiben v. 9.1.1996 – IV A 8-S 0310–5/96, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

715 FG Saarland v. 21.4.2012 – 1 K 1124/10, EFG 2012, 1816.

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 den Tagessummenbons aufzubewahren.<sup>716</sup>

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, Zusammenfassung

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 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.

988

716 Vgl. BMF-Schreiben v. 7.11.1995 – IVA 8-S 0316–52/95, www.bundesfinanzministerium.de.