

Renate Perleberg-Kölbel /
Bernd Kuckenburg

Update Steuerrecht für Familienrechtler

I. Warum muss ich das lesen!?

Obwohl der BGH in ständiger Rechtsprechung von der Ungleichheit von unterhaltsrechtlichem und steuerrechtlichem Einkommen ausgeht, macht er hiermit gleichzeitig aber auch deutlich, dass mangels originärer familienrechtlicher Einkommensermittlungsregeln vom steuerrechtlich relevanten Einkommen auszugehen ist.¹

Zur Ermittlung von Unterhaltseinkommen (Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer) hat sich der Familienrechtler steuerrechtlich auf dem »Laufenden« zu halten.

Dem soll diese kurze Abhandlung dienen. Sie kann aber die Grundkenntnisse der Einkommensermittlung des Steuer- und Bilanzsteuerrechts nicht ersetzen.²

II. Gemischte (privat/betriebliche) Aufwendungen / BMF-Schreiben vom 6. 7. 2010

1. Vorbemerkung

In Unterhaltsrechtsstreitigkeiten wird häufig eingewandt, die Aufwendungen, die den Gewinn reduzieren, seien privater Natur und damit nicht abzugsfähig.

Das Familienrecht hat hierzu Eigene Regeln nicht entwickelt, sodass zur Abgrenzung privater von den betrieblichen Aufwendungen auf das Steuerrecht zurückgegriffen werden kann und muss.

Dies hat einen aktuellen Hintergrund, weil sich das BMF in einem Schreiben vom 6. 7. 2010 unter Bezugnahme auf einen Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. 9. 2009 zu dieser Frage aktuell geäußert hat.³

Ausgangspunkt ist der § 12 EStG. Danach dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch bei dem Gesamtbetrag der Einkünfte für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für seine Familienangehörigen aufgewendete Beträge und insbesondere auch freiwillige Zuwendungen an den Ehegatten oder eine unterhaltsberechtigten Person, wenn sie auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen, nicht abgezogen werden. Dies gilt auch für Geldstrafen und Geldbußen.

2. Grundprinzipien der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

Der BFH hat in dem oben genannten Beschluss entschieden, dass es kein allgemeines Aufteilungs- oder Abzugsverbot für Aufwendungen gibt, die sowohl durch die Einkunftserzielung verursacht sind als auch privat veranlasste Teile enthalten (gemischte Aufwendungen).

Die Problematik der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten stellt sich zunächst einmal nur dann, wenn es hierzu nicht eine gesetzliche Regelung gibt oder wenn es sich um Aufwandspositionen handelt, die durch das steuerliche Existenzminimum abgegolten oder als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind.⁴

Darüber hinaus kommt die Aufteilung der Aufwendungen nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die betriebliche oder berufliche Veranlassung umfassend dargelegt und nachgewiesen hat:

steuerrechtlich: Mitwirkungspflicht

familienrechtlich: Darlegungs- und Beweislast

Die Aufteilung soll nach objektiven Kriterien erfolgen. Falls eine verlässliche Aufteilung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist, erfolgt die Aufteilung durch Schätzung. Falls es an einer geeigneten Schätzungsgrundlage fehlt und damit eine Trennung nicht möglich ist, gelten die Aufwendungen als privat veranlasst.⁵

In dem BMF-Schreiben (Tz 4) werden beispielhaft Aufwendungen der Lebensführung genannt, die gemäß § 12 Nr. 1 S. 1 EStG nicht abzugsfähig sind:

- Wohnung, Ernährung,
- Kleidung,
- allgemeine Schulausbildung,
- Kindererziehung,

1 BGHZ 87, 36,39; BGH FamRZ 1982, 151; 680, 681; BGH FamRZ 2004, 1177, 1178; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404, 405,406; Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Unterhaltseinkommen, Rdn. 1

2 Vgl. hierzu ausführlich Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Unterhaltseinkommen, herunterzuladen unter kuckenburg-ra-vbp.de

3 BMF-Schreiben sind im Internet auf bundesfinanzministerium.de herunterzuladen; die Entscheidung des BFH, ebenfalls im Internet abrufbar, ist veröffentlicht in BStBl 2010 II Seite XX

4 BMF-Schreiben Tz 1

5 BMF-Schreiben Tz 3

- persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens wie z. B. Erhaltung der Gesundheit,
- Pflege und Hygieneartikel,
- Zeitung,
- Rundfunk oder
- Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen.

Nach S. 2 der genannten Vorschrift sind darüber hinaus Aufwendungen nicht abzugsfähig, die zwar der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen, die aber grundsätzlich die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt.⁶ Zur Abgrenzung hat eine Gesamtwürdigung der Umstände stattzufinden. Typische persönliche Anlässe sind Veranstaltungen anlässlich eines Geburtstages oder Trauerfeiern.

Die vorgenannten Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG sind auch in Fällen betrieblicher/beruflicher Mitveranlassung nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar (hier also kein Abgrenzungsproblem gemäß Tz 6).

Wann sind Aufwendungen iS der vorgenannten Überlegungen überhaupt Betriebsausgaben oder Werbungskosten?

Antwort:

Sie müssen ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sein (z. B. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG für das Arbeitszimmer; § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG für Arbeitsmittel, typische Berufskleidung).

3. Grundsätze der Aufteilung gemischter Aufwendungen

Elementarer Grundsatz: Gemäß § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgaben) und § 9 Abs. 1 EStG (Werbungskosten) werden bei der Ermittlung der Einkünfte nur Aufwendungen berücksichtigt, die durch die **Einkunftserzielung** veranlasst sind.

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

Beispiel nach Tz 11:

Ein Steuerpflichtiger nimmt während eines 14-tägigen Urlaubs an einem eintägigen Fachseminar teil.

Die Aufwendungen für die Urlaubsreise sind nicht abziehbar. Die Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Fachseminar zusammenhängen (Seminargebühren, Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort, ggfs. Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen), sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (also nicht Anteile der Reisekosten).

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

Die Tz 12 nennt hierzu überraschenderweise eine private Mitveranlassung bei Besuch einer Messe eines Nichtselbstständigen, bzw. eines Nichtarbeitnehmers, der den Aufenthalt zu einem vorangegangenen oder nachfolgenden Privataufenthalt nutzt!

4. Höhe der abziehbaren / aufzuteilenden Aufwendungen

Nach Tz 13 ff soll die Aufteilung nach »Veranlassungsbeiträgen« vorgenommen werden. Der Aufteilungsmaßstab soll objektivierbar sein.

Dabei können Kriterien herangezogen werden wie: Zeit-, Mengen- oder Flächenanteile sowie Aufteilung nach Köpfen.

Beispiel nach Tz 15:

Ein niedergelassener Arzt besucht einen Fachkongress in London. Anreise ist Samstagfrüh. Die Veranstaltung findet ganztägig von Dienstag bis Donnerstag statt. Am Sonntagabend reist er zurück nach Hause.

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung ist die Reise nach Ansicht des BFH 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.

Die Flugkosten sind gemischt veranlasst und entsprechend den Veranlassungsbeiträgen aufzuteilen. Aufteilungsmaßstab zwischen betrieblichen und privaten Zeitanteilen ist hier $\frac{3}{9}$. Der Abzug der Verpflegungskosten ist als Betriebsausgaben nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen auf die betrieblich veranlassten Tage zulässig.

⁶ Repräsentationsaufwendungen; Tz 5

5. Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen

Nach dem BMF-Schreiben (Tz 17) 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.

Beispiel nach Tz 17:

Ein Steuerberater begehrt die hälftige Anerkennung der Kosten eines Abonnements einer überregionalen Zeitung, die er neben der regionalen Tageszeitung bezieht, als Betriebsausgabe. Die überregionale Zeitung informiere umfassend auch über die steuerrechtliche Entwicklung.

Hier ist eine Trennung nach den Veranlassungsbeiträgen nicht möglich. Es fehlt somit die Möglichkeit zur Aufteilung nach objektivierbaren Kriterien.

geltende Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG unvereinbar ist, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasst, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend auf den 1. 1. 2007 zu beseitigen.

Das BMF-Schreiben weist die Finanzbehörden an, wie weiter verfahren werden soll. Die Festsetzung der Einkommensteuer und der gesonderten Feststellung von Einkünften soll in Hinblick auf den Beschluss vorläufig erfolgen. Im Interesse der Bürger und aus verwaltungsökonomischen Gründen sollen dabei nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer vorläufig bis zur Höhe von 1.250 € berücksichtigt werden, wenn einem Steuerpflichtigen für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit neben dem häuslichen Arbeitszimmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Regelung ist vorläufig. Nach Vorliegen der gesetzlichen Regelung wird zu gegebener Zeit ein neues BMF-Schreiben ergehen.

III. Anscheinsbeweis bei der 1 %-Regelung für Kfz

Der BFH hat entschieden, dass die 1 %-Regelung⁷ 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 auf Grund eines Anscheinsbeweises darauf geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt wird.⁸

Der Kläger, der eine Apotheke mit 80 Mitarbeitern betrieb, zu denen auch der Sohn des Klägers mit dem höchsten Gehalt der Mitarbeiter gehörte, hatte sechs Fahrzeuge im Betriebsvermögen, die für betriebliche Fahrten zur Verfügung standen. Fahrtenbücher wurden nicht geführt. Das Finanzamt unterstellte, dass der Sohn das teuerste der sechs betrieblichen Fahrzeuge, einen Audi A8, privat nutze und setzte den Sachbezug nach der 1 %-Regelung fest. Dies hatte keinen Bestand.

IV. Arbeitszimmer / Verwaltungsregelung zur Umsetzung der Vorgaben des BVerfG

Das BMF hat in einer bundeseinheitlichen Verwaltungsregelung klargestellt, wie bis zur endgültigen Verabschiedung der geforderten Neuregelung durch den Gesetzgeber zu verfahren ist.⁹

Ausgangslage: Das BVerfG hat mit Beschluss vom 6. 6. 2010 (2 BvL 13/09) entschieden, dass die seit 2007

V. Verlängerung der Spekulationsfrist teilweise verfassungswidrig

Das BVerfG hat entschieden, dass die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist bei Grundstücksveräußerungsgeschäften auf 10 Jahre teilweise verfassungswidrig ist.¹⁰

Der Gewinn aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften unterlag nach der bis zum 31. 12. 1998 geltenden Rechtslage der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung weniger als 2 Jahre betrug (so genannte Spekulationsgeschäfte). Nach dem Regierungswechsel 1998 wurde die Frist auf 10 Jahre verlängert, die sofort ab dem Veranlagungszeitraum 1999 galt. Dadurch wurde der Zeitraum für Spekulationsgeschäfte rückwirkend um 8 Jahre verlängert.

VI. Steuerberaterin und Liebhaberei

Die Verluste aus einer Einkunftsart sind dann nicht berücksichtigungsfähig, wenn es sich um sog. »Liebhaberei« handelt.¹¹

⁷ Ausführlich Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, B, 363 ff

⁸ BFH vom 21. 4. 2010 – VI R 46/08, veröffentlicht am 4. 8. 2010

⁹ BMF-Schreiben vom 12. 8. 2010

¹⁰ BVerfG Beschl. vom 7. 7. 2010, 2 BvL 14/02

¹¹ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, B, 51 ff

Das FG Köln hat zur Anerkennung eines Verlustes aus selbstständiger Tätigkeit Stellung genommen und bei langjährig Verlusten einer im Übrigen gut abgesicherten Steuerberaterin den Tatbestand der Liebhaberei bejaht.¹² Nach der Rechtsprechung des BFH¹³ ist auch bei der Einkunftsart »selbstständige Arbeit« eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich.

Diese wurde im zu entscheidenden Fall verneint, in dem die Steuerberaterin über mehrere Jahre hinweg unter anderen in einem Jahr einen Verlust von 82 000 € machte, die Praxis sich in der Wohnung befand, keine Mitarbeiter beschäftigt wurden und der Jahresumsatz sich auf 4 800 € belief. Dieser beruhte

dann auch noch maßgeblich aus dem Verkauf eines betrieblichen PKW (Moral von der Geschichte: man sollte es nicht übertreiben!)

Renate Perleberg-Kölbel, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Familien- und Steuerrecht sowie Mediatorin, Hannover;
Bernd Kuckenburg, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Familien- und Steuerrecht, Mediator, Gutachter, vereidigter Buchprüfer, Hannover

12 FG Köln Urt. vom 19. 5. 2010, 10 K 3679/08 ff
13 Urt. vom 22. 4. 1998, XI R 10/97

RECHTSPRECHUNG

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



Hinweise:

Die Zitate der BGH-Entscheidungen sind zur besseren Orientierung mit den jeweiligen Randziffern aus den Originalentscheidungen versehen

Den **kostenlosen** Volltext aller Entscheidungen erhalten Sie durch Eingabe der jeweiligen Volltext-ID auf <http://www.familienrecht-digital.de>

AUFSTOCKUNGSUNTERHALT / UNTERHALTSBEGRENZUNG / EHEBEDINGTE NACHTEILE / EHEDAUER

a) Bei der Billigkeitsprüfung nach § 1578 b Abs. 1 S. 2 BGB ist vorrangig zu berücksichtigen, ob ehebedingte Nachteile eingetreten sind, die schon deswegen regelmäßig einer Befristung des nachehelichen Unterhalts entgegenstehen, weil der Unterhaltsberechtigte dann seinen eigenen angemessenen Unterhalt nicht selbst erzielen kann.

b) Ob bei Fehlen ehebedingter Nachteile eine Herabsetzung des Unterhaltsbedarfs nach den ehelichen Lebensverhältnissen (§ 1578 Abs. 1 S. 1 BGB) auf den angemessenen Lebensbedarf (§ 1578 b Abs. 1 S. 1 BGB) in Betracht kommt, ist gemäß § 1578 b BGB im Wege einer umfassenden Billigkeitsabwägung zu bestimmen, die dem Tatrichter obliegt. Dabei ist auch eine über die Kompensation ehebedingter Nachteile hinausgehende nacheheliche Solidarität zu berücksichtigen (im Anschluss an das Senatsurteil vom 17. 2. 2010 – XII ZR 140/08 – FamRZ 2010, 629).

c) Die Ehefrau gewinnt durch eine wirtschaftliche Verflechtung an Gewicht, die insbesondere durch Aufgabe einer eigenen Erwerbstätigkeit wegen der Betreuung gemeinsamer Kinder oder der Haushaltsführung eintritt (im Anschluss an das Senatsurteil vom 11. 8. 2010 – XII ZR 102/09 – zur Veröffentlichung bestimmt).

§ 1578 b BGB

BGH, Urteil vom 6. 10. 2010 – XII ZR 202/08 – OLG Hamm

Die Parteien streiten um nachehelichen Aufstockungsunterhalt.

Die 1952 geborene Antragstellerin und der 1949 geborene Antragsgegner schlossen im November 1980 die Ehe, aus der ein 1982 geborener Sohn hervorgegangen ist. Im Januar 2003 trennten sich die Parteien. Der Antragsgegner ist eine neue Partnerschaft eingegangen, aus der im September 2003 eine Tochter hervorgegangen ist.

Der Antragsgegner hat aus einer Erwerbstätigkeit und einem Wohnvorteil abzüglich des Kindesunterhalts sowie seines Erwerbstätigenbonus unterhaltsrechtlich relevante Einkünfte in Höhe von monatlich rund 3 500 €. Die Antragstellerin erzielt aus ihrer vollschichtigen Erwerbstätigkeit als Motopädin und aus Zinserträgen unterhaltsrelevante Einkünfte in Höhe von monatlich rund 1 000 €.

Nach ihrer Ausbildung zur Gymnastiklehrerin war die Antragstellerin von 1971 bis 1973 als Sportlehrerin an einem Gymnasium tätig. Danach zog sie in die Nähe des Antragsgegners, mit dem sie bereits seinerzeit befreundet war und arbeitete bis 1977 als Fachlehrerin