

## § 1 Einkommensermittlung

### A. Einführung in das Unterhaltseinkommen

#### I. Was ist Unterhaltseinkommen?

Der BGH<sup>1</sup> weist auf die Ungleichheit von unterhalts- und steuerrechtlichem Einkommen hin. **1**

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

Das Ergebnis dieser Korrekturen stellt das Unterhaltseinkommen dar.

Hierbei ist zwischen Unterhaltseinkünften und Unterhaltseinkommen zu unterscheiden.

**Das Unterhaltseinkommen ergibt sich aus der Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer.** **2**

Während die Unterhaltseinkünfte und das Unterhaltseinkommen allein auf steuerlichen Einkünften und Einkommen basieren, umfasst das „unterhaltsrechtlich relevante Einkommen“ auch die weiteren dem Unterhaltsschuldner zufließenden und fiktiven Einkünfte, wie z.B. Wohnvorteile.<sup>3</sup>

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

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

**Warum benötigen Familienrechtler bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens Kenntnisse vom Steuer- und Bilanzrecht?** **3**

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

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

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

Bei der Ermittlung der Unterhaltseinkünfte wird in der Literatur kritisch hinterfragt, ob bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften schon wegen der dem Unternehmen obliegenden Liquiditätsverpflichtungen von einer Vollausschüttung der Gewinne auszugehen ist.<sup>4</sup>

Betriebswirtschaftlich zeigt der Gewinn nämlich nicht nur den kalkulatorischen Unternehmerlohn,<sup>5</sup> sondern ist auch Entgelt für die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Ausgleich des unternehmerischen Risikos.

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

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

2 BGH FamRZ 2007, 405, 406.

3 Kleffmann/Klein/Kleffmann, Kap 1, Rn 111 ff. Rn 122 ff.

4 BGH FamRZ 2011, 761, Tz 18; BGH FamRZ 2011, 1367, Tz 32; ausführlich *Kuckenburg*, Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis, FuR 2011, 515, 516; *Schürmann*, Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit im Unterhaltsrecht, FamRB 2006, 149; *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 12; *Kuckenburg*, Anmerkungen, insb. auch Sicht des Unternehmensbewerbers, zu BGH vom 6.2.2008, FuR 2008, 270, 271.

5 BGH FuR 2008, 293, mit Anm. *Kuckenburg*.

Ferner sind die Angemessenheit von Bezügen (gilt auch im Steuerrecht gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG) bei Gesellschaftern/Geschäftsführern, Manipulationen und „Schwarzgeld“ zu prüfen bzw. aufzudecken.

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

Da hilft es auch nicht, den Steuerberater zu fragen, weil diesem die unterhaltsrechtlichen Differenzierungen fremd sind.<sup>6</sup>

Diesem fehlen die grundsätzlichen unterhaltsrechtlichen Kenntnisse und Differenzierungen zur interdisziplinären Diskussion.

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

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

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

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

**Familienrechtliche Modifizierungen aus dem Steuerrecht werden innerhalb des jeweiligen Ermittlungsschrittes behandelt.**

#### 4 Was unterscheidet Unterhaltseinkünfte vom Steuereinkommen?

Das Steuerrecht geht von der realen Leistungsfähigkeit,<sup>7</sup> das Unterhaltsrecht von der potenziellen Leistungsfähigkeit aus.<sup>8</sup>

Dieses erläutern auch die relevanten Definitionen:<sup>9</sup>

Die **Unterhaltseinkünfte** basieren auf den steuerrechtlich ordnungsgemäß ermittelten Einkünften/Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts nach deren unterhaltsrechtlicher Modifikation.

Die Summe der Unterhaltseinkünfte nach Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer ergeben das **Unterhaltseinkommen**.

Über das Unterhaltseinkommen hinaus umfassen das **unterhaltsrechtlich relevante Einkommen** auch alle anderen dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkommenspositionen wie fiktive Einkünfte<sup>10</sup> und Wohnvorteile.<sup>11</sup>

6 Strohal, Unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen bei Selbstständigen, Rn 272.

7 „Niemand ist verpflichtet, sein Vermögen so zu verwalten oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, dass dem Staat darauf Steuern zufließen.“ Preußisches Oberverwaltungsgericht 1906.

8 Fischer-Winkelmann, FamRZ 1993, 880 ff.; Kuckenburg, Der Selbstständige, S. 2.

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

10 Kleffmann/Kein/Kleffmann, Unterhaltsrecht, Kap 1 Rn 122 ff.

11 Kleffmann/Kein/Kleffmann, Rn 111 ff.

## II. Wichtige Reformen und Rechtsprechung zum Steuerrecht

### 1. Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG)

Am 1.1.2007 ist das Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006<sup>12</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 unter **unternehmensregister.de**. Die dort zur Verfügung stehenden Informationen über die Jahresabschlüsse von Unternehmen können lästige und langwierige Auskunftsklagen vermeiden.

5

### 2. Unternehmensteuerreform 2008 (für Jahresabschlüsse ab 2009)

Ein besonderer Steuersatz gilt für nicht entnommene Gewinne für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (**Thesaurierungsbegünstigung**) bei Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs mit 28,25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer sowie einer zusätzlichen Nachversteuerung im Falle der Ausschüttung in Höhe von 25 % Einkommensteuer (diese ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

6

Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (ersetzt die Ansparabschreibung der alten Fassung) mit einem Höchstbetrag von 200.000 EUR und jetzt auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Abzugsbetrag von 40 %. Bei Nichtinvestitionen erfolgt eine Neuveranlagung mit Nachverzinsung für die Veranlagungszeiträume, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Nur bei vorgenommener Investition kommt es zu erheblicher Steuerentlastung!

#### Achtung

Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den, dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung »einzureichenden Unterlagen« und damit nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein zusätzlicher unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch auf dieses Dokument gegeben ist.

Bei nicht durchgeführter Investition erfolgt eine Neuveranlagung der betroffenen VZ unter Vollverzinsung (§§ 233a; 238 AO). Diese geänderten Einkommensteuerbescheide müssen auch verlangt werden (Auskunfts- und Beleganspruch)!

7

Der **Körperschaftsteuersatz** wurde von 25 % auf 15 % vermindert.

8

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

Unterhaltsrechtlich ist die Gewerbesteuer als tatsächliche Belastung aber abzuziehen, sodass vom betrieblichen und nicht vom steuerlichen Gewinn auszugehen ist.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist aber zu bedenken, dass eine abgemilderte Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer des Steuerpflichtigen erfolgt. Dies wirkt sich aber nur bei positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb aus.

(Beachte: unterschiedlicher Anrechnungszeitpunkt bei Anwendung des „In-Prinzips“ bzw. des „Für-Prinzips“!)

<sup>12</sup> BGBl I 2006, 2553.

*Beispiel:*

zu versteuerndes Einkommen vor Gewerbesteuer	124.500 EUR
Gewerbesteuerhebesatz: 440 %	
Gewerbesteuerfreibetrag für Personengesellschaften	24.500 EUR
Gewerbeertrag nach Freibetrag	100.000 EUR
Gewerbesteuermessbetrag	3.500 EUR
<b>Gewerbesteuer</b>	<b>15.400 EUR</b>
zu versteuerndes Einkommen vor Gewerbesteuer	124.500 EUR
Einkommensteuer gemäß § 32a EStG im VZ 2012	44.118 EUR
Anrechnungsfaktor: 3,8	
<b>Anrechnung (Faktor X Gewerbesteuermessbetrag)</b>	<b>13.300 EUR</b>
ESt nach Anrechnung	30.818 EUR
SolZ	1.695 EUR
absolute Steuerbelastung	47.913 EUR
Steuerquote	<b>38,5 %</b>

Die Nettomehrbelastung aus der Gewerbesteuer beim Hebesatz von 440 % errechnet sich aus der Differenz zwischen der Gewerbesteuer (15.400 €) und der Anrechnung (13.300 € zzgl.  $13.300 \text{ €} \times 5,5 \% = 731,50 \text{ € SolZ}$ ) mit 1.368,50 €.

Beispiel wurde *Grashoff/Kleinmanns*<sup>13</sup> entnommen.

- 9 Das bisherige Halbeinkünfteverfahren wurde zum **Teileinkünfteverfahren** (60 % des Gewinns sind steuerpflichtig) und gilt nur noch für Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinne etc. im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Diese Gesellschaften müssen sich im Betriebsvermögen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften befinden oder es muss sich um Gewinne handeln, die sich aus der Veräußerung privater Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG ergeben (Beteiligung von mindestens einem Prozent am Gesellschaftskapital innerhalb der letzten 5 Jahre).
- 10 **Geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG): Die Abschreibung wurde von 410 EUR auf 150 EUR herabgesetzt worden; bei Anschaffungskosten zwischen 150 EUR und 1.000 EUR ist ein Sammelposten zu bilden, der unabhängig von der Haltedauer des Wirtschaftsgutes über 5 Jahre linear abzuschreiben ist (beachte unten Jahressteuergesetz 2010).

### 3. Jahressteuergesetz 2009

- 11 Das Jahressteuergesetz 2009 führt die **degressive AfA** für bewegliche Wirtschaftsgüter wieder ein: für angeschaffte Wirtschaftsgüter vor dem 1.1.2006 damit 20 %, 2006 und 2007 je 30 %, 2008 mit 0 %, 2009 und 2010 je 25 %, ab 2011 Rechtsstand wie vor der zeitlich befristeten Wiedereinführung, also wieder 0 %.
- 12 **Abgeltungssteuer** für Kapitaleinkünfte im Privatvermögen unterliegen ab 2009 (Quellenbesteuerung) einem Steuersatz von 25 %, zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag und damit insgesamt 26,38 % (d.h. bei 8 % Kirchensteuer beträgt die Abgeltungssteuer 27,82 %; bei 9 % Kirchensteuer 27,99 %). Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne. Die abgeltende Wirkung führt dazu, dass die Einkünfte in der Einkommensteuererklärung nicht mehr anzugeben sind. Es gibt eine Veranlagungsoption bei Verlusten oder einem niedrigeren Steuersatz als 25 %. Der Abzug von Werbungskosten ist nicht mehr möglich. Lediglich ein Sparerpauschbetrag von 801 EUR für Ledige bezie-

13 Aktuelles Steuerrecht 2013, Rn 364.

hungsweise 1.602 EUR für Ehepaare ist abzugsfähig, der aber tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht.

#### **Achtung**

Durch die Einführung der Abgeltungssteuer entsteht ein weiterer und neuer Auskunfts- und Beleganspruch, weil die Kapitaleinkünfte grundsätzlich (Ausnahme Veranlagungsoption) aus den Einkommensteuererklärungen und -bescheiden nicht mehr ersichtlich sind. Tatsächliche Aufwendungen müssen vorgetragen und belegt werden. Die abgeltende Wirkung führt dazu, dass die Einkünfte in der Einkommensteuererklärung nicht mehr anzugeben sind.

#### **4. Jahressteuergesetz 2010, insb. Auswirkung für Kinder, Familie, Unterhalt und Krankenversicherung gemäß Wachstumsbeschleunigungs- und Bürgerentlastungsgesetz**

Der **Grundfreibetrag** wurde auf 8.004 EUR für Alleinstehende und für Ehepaare auf 16.009 EUR angehoben. **13**

**Faktorverfahren:** Ehepaare haben zusätzlich zu den Steuerklassenkombinationen III/V bzw. IV/IV die Möglichkeit, auf der Lohnsteuerkarte jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor eintragen zu lassen. Ab 2010 gibt es also eine dritte mögliche Kombination: IV-Faktor/IV-Faktor. **14**

Der Vorteil des Splitting-Tarifs kann schon beim monatlichen Abzug der Lohnsteuer auf beide Ehepartner verteilt werden. Dies soll dem weniger verdienenden Ehepartner den Anreiz geben, eine steuer- und sozialversicherungspflichtige Beschäftigung aufzunehmen.

Das **Kindergeld** wird für jedes Kind um 20 EUR erhöht auf 184 EUR für das 1. und 2. Kind, 190 EUR für das 3. Kind und 215 EUR für jedes weitere Kind. Die Freibeträge für Kinder werden bei zusammen veranlagten Eltern für jedes Kind von insgesamt 6.024 EUR auf 7.008 EUR angehoben (das heißt Kinderfreibetrag 2.184 EUR und Betreuungsfreibetrag 1.302 EUR je Elternteil). **15**

Die **Kranken- und Pflegeversicherung** war zusammen mit den anderen sonstigen Vorsorgeaufwendungen bisher nur begrenzt abzugsfähig. Der Höchstbetrag beträgt 2.800 EUR. Voll abziehbar sind aber alle Krankenkassenversicherungsbeiträge, die ein Leistungsniveau absichern, das denen der gesetzlichen Kranken- und der sozialen Pflegepflichtversicherung entspricht (keine Chefarztbehandlung). **16**

Dies gilt sowohl für privat als auch für gesetzlich Krankenversicherte und kann bereits im Lohnsteuerverfahren Berücksichtigung finden.

Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung und zu den berufsständischen Versorgungen sowie zur sogenannten **Rürup-Rente** wurden zu 70 % steuerfrei gestellt und können als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn die Versicherung zertifiziert ist. **17**

**Begrenztes Realsplitting:** Der Höchstbetrag der Unterhaltszahlungen (Sonderausgaben) an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner erhöhte sich von 13.805 EUR um die für den Empfänger übernommenen Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegepflichtversicherung. **18**

**Außergewöhnliche Belastungen:** Der Höchstbetrag gem. § 33a Abs. 1 S. 2 EStG für Unterhaltszahlungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte und ihnen gleichgestellte Personen wurde von 7.680 EUR auf 8.004 EUR angehoben. Auch dieser Betrag erhöht sich um übernommene Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegeversicherung. **19**

Hat die unterhaltene Person eigene Einkünfte und Bezüge, so vermindert sich die Summe der Unterhaltsaufwendungen um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 EUR im Kalenderjahr übersteigen, § 33a Abs. 1 S. 5 1. Hs. EStG.

Bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind auch im Jahr 2012 die Beiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung mindernd abzuziehen.<sup>14</sup>

**20** Die **Erbschafts-/Schenkungssteuersätze** der Steuerklasse II werden 2010 von 30 % bis 50 % auf 15 % bis 43 % gesenkt. Dies entlastet Geschwister und Geschwisterkinder. So beträgt der Steuersatz beim Wert bis zu 75.000 EUR nur noch 15 % statt bislang 30 %.

**21** **GWG:** Die alte Regelung wird wieder eingeführt mit der Sofortabschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 EUR. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 EUR ist ein besonderes Verzeichnis zu führen.

Es besteht ein Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung bis 410 EUR und Bildung des Sammelpostens für Wirtschaftsgüter bis 1.000 EUR, der über eine Dauer von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist. Wirtschaftsgüter bis 150 EUR können in den Sammelposten aufgenommen werden.

## 5. Steuervereinfachungsgesetz 2011

**22** ■ **Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 EStG):** Es wurde gesetzlich klargestellt, dass die Veräußerung derartiger Gegenstände nicht steuerbar ist. Begründung ist, dass es »nicht sachgerecht« sei, derartige typische Verlustgeschäfte steuerlich wirksam werden zu lassen.

■ **Außerordentliche Einkünfte/Bemessung des ermäßigten Steuersatzes (§ 34 Abs. 3 S. 2 EStG):** Es wurde sichergestellt, dass ermäßigt zu besteuernde Einkünfte (Veräußerungsgewinne) mindestens dem Eingangssteuersatz unterworfen werden.

■ Der **Arbeitnehmerpauschbetrag** wurde von 920 EUR auf 1.000 EUR erhöht. Die **Kinderbetreuungskosten** werden nur noch einheitlich als Sonderausgaben und nicht mehr auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben behandelt.

■ Es wurde eine **Betriebsfortführungfiktion bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung**, § 16 Abs. 3a und 3b EStG, eingeführt.

■ **Vollentgeltlichkeit der Vermietung und Verpachtung** bei verbilligter Überlassung bei 66 % der ortsüblichen Miete, § 21 Abs. 2 EStG

■ **Wegfall der Einkünfte- und Bezügelgrenze für volljährige Kinder** nach § 32 Abs. 4 EStG

## 6. Weitere Änderungen ab 2013

**23** Reduzierung der **Veranlagungsarten** nach §§ 26, 26 a EStG: Nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011<sup>15</sup> gibt es nur noch vier Veranlagungsarten, nämlich die Einzelveranlagung, das Verwitweten-Splitting, das „Sonder-Splitting“ im Trennungsjahr und die Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting.

Statt einer getrennten Veranlagung ist ab VZ 2013 eine Einzelveranlagung nach §§ 26a, 52 Abs. 68 EStG vorzunehmen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG (gemeinsame Zurechnung bei der Zusammenveranlagung) wurden bei der getrennten Veranlagung den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet. Bei der Einzelveranlagung

<sup>14</sup> FG Sachsen, Urt. v. 14.8.2013 – 2 K 946/13, Revision zugelassen, Quelle: NWB Datenbank.

<sup>15</sup> BGBI I 2011, 2131.

werden nun Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen demjenigen zugeordnet, der sie wirtschaftlich getragen hat.

Beim Abzug der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG wird die zumutbare Belastung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte eines jeden Ehegatten bestimmt und nicht, wie bisher bei der getrennten Veranlagung, nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten.

Nach dem Gesetz zum Abbau der kalten Progression erhöht sich ab 2013 der **Grundfreibetrag** auf 8.130 EUR und ab 2014 auf 8.354 EUR. Der **Eingangsteuersatz** bleibt mit 14 % unverändert. **24**

Ab dem 1.1.2013 ersetzt das neue so genannte **ELStAM-Verfahren** grundsätzlich die alte Lohnsteuerkarte aus Papier. Steuerliche Daten, wie z.B. Kinderfreibeträge, Steuerklassen und die Religionszugehörigkeit eines Arbeitnehmers, werden elektronisch gespeichert und vom Arbeitgeber übermittelt. **25**

Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen auch auf **eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften** anzuwenden. Die Änderungen im Einkommensteuergesetz sind am 19.7.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend zum VZ 2001 in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013<sup>16</sup> in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.<sup>17</sup> **26**

Art. 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften<sup>18</sup> ergänzt mit Wirkung vom 30.6.2013 u.a. § 33 Abs. 2 EStG: Ab dem VZ 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (**Prozesskosten**) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“, §§ 33 Abs. 3a, 52 Abs. 45 EStG neu. **27**

Ab dem Veranlagungsjahr 2013 können folglich private Prozesskosten nur noch dann als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden, wenn ein Rechtsstreit geführt wird, um die Existenzgrundlage oder lebensnotwendige Bedürfnisse des Steuerpflichtigen zu sichern. Die künftigen Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechungen werden zeigen, wie weit diese Begriffe auszulegen sind.

### Achtung

Bis einschließlich VZ 2012 lässt die neue Rechtsprechung des **BFH**<sup>19</sup> generell die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastungen unabhängig von dessen Streitgegenstand zu.

Bei der Frage der Zwangsläufigkeit wird nicht mehr auf die Unausweichlichkeit abgestellt. Es ist nach Ansicht des BFH lebensfremd voraussagen zu können, ob ein Rechtsstreit Erfolg haben werde oder nicht. Kosten sind allerdings nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozess einlässt. Bei der Beurteilung ist auf die Sicht eines verständigen Dritten abzustellen.

16 BVerfG FamRZ 2013, 1103.

17 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.7.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

18 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG G. v. 26.6.2013, BGBI I 2013, 1809.

19 BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, NJW 2011, 3055; *Kuckenburg/Perleberg-Köbel*; Kostenschaukel, FuR 2012, 123.

- 28** Nach dem Nichtanwendungserlass des **BMF**<sup>20</sup> ist das Urteil des BFH nicht anzuwenden. Begründet wird dies damit, dass der Finanzbehörde keine Instrumente zur Verfügung stehen, die Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses eindeutig, zuverlässig und rechtssicher einzuschätzen.

Die Finanzgerichte haben inzwischen auf die neue BFH-Rechtsprechung unterschiedlich reagiert:

So ergibt sich eine Anerkennung der Aufwendungen anlässlich des Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastungen über die zwangsläufigen Kosten hinaus nach dem **FG München**,<sup>21</sup> nicht aus der vorgenannten neuen Rechtsprechung des BFH vom 12.5.2011, weil der BFH zu Kosten für einen Zivilprozess wegen Krankentagegeld entschieden habe. Das FG München orientiert sich weiterhin an der zu den Aufwendungen anlässlich eines Ehescheidungsverfahrens ergangenen und seiner Auffassung weiterhin gültigen Rechtsprechung des III. Senats des BFH.<sup>22</sup>

Das **FG Düsseldorf**<sup>23</sup> hingegen will die im Rahmen eines Scheidungsverfahrens angefallenen Anwalts- und Gerichtskosten in vollem Umfang steuerlich berücksichtigen. Das Finanzamt hatte zuvor die Kosten für den Zugewinnausgleich und die Kosten für die Durchsetzung von Unterhaltsansprüchen nicht anerkannt.

Alle Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten), die mit einer Ehescheidung verbunden sind, können nach der Entscheidung des FG Düsseldorf abgesetzt werden, weil das Recht der Ehe (Eheschließung und -scheidung einschließlich der daraus folgenden Unterhalts-, Vermögens- und Versorgungsfragen) allein dem staatlich dafür vorgesehenen Verfahren unterliegt. Ein anderes, billigeres Verfahren steht Eheleuten zur Beendigung einer Ehe nicht zur Verfügung. Der Verhandlungs- und Entscheidungsverbund bewirkt einen Zwang zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung.

Auf der Grundlage der aktuellen BFH-Rechtsprechung lässt auch das **FG Köln**<sup>24</sup> die geltend gemachten Anwaltskosten des Kindesvaters in einem gerichtlichen Unterhaltsabänderungsantrag der Kindesmutter für sich und das gemeinsame Kind in vollem Umfang als eine außergewöhnliche Belastung zu. Nach summarischer Prüfung bot die beabsichtigte Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten – bei ex ante Betrachtung – hinreichende Aussicht auf Erfolg. Sie erschien auch nicht mutwillig.

Das **FG Schleswig-Holstein**<sup>25</sup> hält darüber hinaus die Kosten eines in einem Scheidungsfolgenverfahren beauftragten britischen Rechtsanwalts und die mit dem Verfahren in Zusammenhang stehenden Reisekosten als außergewöhnliche Belastungen für abzugsfähig, wenn die Kosten nach landestypischen Gesichtspunkten angemessen sind und keine Kostenerstattung erfolgt.

- 29** Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften führt u.a. auch die Einführung einer **Lohnsteuer-Nachschau** nach § 42g EStG **ab dem 30.6.2013** ein. Diese schafft für eine Prüfung ohne vorherige Ankündigung eine Rechtsgrundlage und soll die Beteiligung von Lohnsteuer-Außenprüfern an Einsätzen der „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ erleichtern. Die Nachschau ist keine Prüfung i.S.v. §§ 193 ff. AO, sondern dient der zeitnahen kursorischen Kontrolle, die die Außenprüfung nicht verdrängen soll.

- 30** Mit Urteil v. 21.3.2013<sup>26</sup> hat der **BFH zur 1 %-Regelung** entschieden, dass die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für

20 BMF-Schreiben v. 20.12.2011 – IV C 4 – S2284/07/0031 002, BStBl II 2011, 1249.

21 FG München 21.8.2012 – 10 K 800/10, openJur 2013, 3453, Datenbank BayernRecht.de.

22 BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl II 1996, 596.

23 FG Düsseldorf 19.2.2013 – 10 K 2392/12 E; NRW (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH – VI R 16/13, www2.nwb.de.

24 FG Köln, 26.6.2013 – 7 K 2700/12 NRW (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH VI R 29/13.

25 FG Schleswig-Holstein v. 17.4.2013 – 5 K 156/12, Rev.: BFH VI 26/13.

26 BFH DB 2013, 1528.

dessen Privatnutzung unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt, zu einem lohnsteuerlichen Vorteil führt. Der Anwendungsbereich der in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG normierten 1 %-Regelung ist damit neu bestimmt worden. In zwei weiteren Entscheidungen vom 21.3.2013<sup>27</sup> sowie vom 18.4.2013<sup>28</sup> hat der BFH nochmals verdeutlicht, dass die 1 %-Regelung aber erst zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung tatsächlich überlassen hat. Das Finanzgericht hat sich hiervon mit der erforderlichen Gewissheit zu überzeugen. Ein Beweis des ersten Anscheins kann diese Feststellungen nicht ersetzen.

## 7. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ab VZ 2014

Im Zuge der **Reform des steuerlichen Reisekostenrechts**<sup>29</sup> gibt es neue Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung. Diese gelten auch für bereits bestehende doppelte Haushaltsführungen und verlangen das „Innehaben einer Wohnung“ des Arbeitnehmers am Hauptwohnsitz sowie seine „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG n.F.

31

Nicht anerkannt wird damit das Bewohnen nur eines Zimmers im Haushalt der Eltern, weil der Arbeitnehmer eine eigene Wohnung innehaben muss.

### AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG)

32

Infolge des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes (AIFM-StAnpG)<sup>30</sup> wurde § 33a Abs. 1 S. 1 EStG dahingehend geändert, dass sich der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen gemäß § 33a Abs. 1 S. 1 EStG an der Höhe des Grundfreibetrages für die Veranlagungszeiträume 2013 und 2014 orientiert, d.h. **8.130 EUR für VZ 2013** und **8.354 EUR für VZ 2014**.

## 8. Geplante Gesetzesänderungen (Stand Ende März 2014)

### Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften veröffentlicht (BMF)

Das BMF hat den Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften veröffentlicht. Neben den Regelungen zum EU-Beitritt enthält das Gesetz redaktionelle Anpassungen nach anderen Gesetzgebungsverfahren und Vereinfachungsregelungen.

33

### Hervorzuheben sind folgende Regelungen:

34

#### Anpassungen an EU-Recht:

- Umsetzung der RL 2013/13/EU (Beitritt Kroatiens zur EU und der damit einhergehende Änderungsbedarf von EU-RL) in nationales Recht (§§ 43b und 50g EStG)
- Anpassung des Umwandlungssteuergesetzes an kodifizierte Fusionsrichtlinie (§§ 1, 3, 13, 20, 21 UmwStG)

27 BFH DB 2013, 1526.

28 BFH DB 2013, 1887.

29 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188.

30 BGBl. I, 2013, 4318.

**Redaktionelle Anpassungen:**

- Zusammenführung der §§ 52 und 52a des Einkommensteuergesetzes unter gleichzeitiger Straffung der Vorschriften
- Neuregelung der Anwendungsvorschriften im Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz (§ 34 KStG, § 36 GewStG)
- Folgeänderungen nach Reisekostenreform (§§ 3, 8, 9, 10, 37b, 40, 41b EStG)

**Vereinfachungen und sonstige Maßnahmen:**

- Wiedereinführung der Fifo-Methode beim Handel mit Fremdwährungsbeträgen (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
- Gewerbesteuerfreistellung von Einrichtungen ambulanter Rehabilitation (§ 3 Nr. 20 GewStG)
- Einführung einer eigenständigen Umsatzsteuerbefreiungsnorm für Arbeitsmarktdienstleistungen nach dem SGB II und SGB III (§ 4 Nr. 15b UStG)

(Quelle: BMF online).

**B. Einkommensermittlung****35 Wie wird das Unterhaltseinkommen aus Steuerunterlagen, Bilanz, G & V und EÜR ermittelt?**

Wenn das unterhaltsrechtlich relevante Einkommen mit dem steuerrechtlich relevanten Einkommen nicht identisch ist, aber korreliert, so wird das Unterhaltseinkommen aus dem steuerrechtlichen Einkommen abgeleitet. Nach Feststellung des steuerrechtlich relevanten Einkommens erfolgen unterhaltsrechtliche Korrekturen.<sup>31</sup>

Der Bearbeiter des familienrechtlichen Falls benötigt deshalb sowohl Kenntnisse des Steuerrechts und auch des Bilanzsteuerrechts, weil das unterhaltsrechtlich relevante Einkommen auf dem steuerrechtlichen fußt.

Steuern sind kraft Legaldefinition (§ 3 AO) Geldleistungen ohne Gegenleistung zur Erzielung von Einnahmen eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens. Steuern haben also Abschöpfungscharakter (Sprichwort: Was Tüchtigkeit gewinnt, im Steuersack zerrinnt!). Es gilt vor allem der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 85 AO, das Amtsermittlungsprinzip, sog. Untersuchungsgrundsatz, nach § 88 AO und demgegenüber bestehen Mitwirkungspflichten der Beteiligten nach § 90 AO.

„Die Kunst der Besteuerung besteht ganz einfach darin, die Gans so zu rupfen, dass man möglichst viele Federn bei möglichst wenig Geschrei erhält.“ (Jaen Baptiste Colbert, 1619–1683, Finanzminister Ludwig XIV. und Schöpfer des volkswirtschaftlichen Steuerungsinstruments des „Merkantilismus“)

**I. Einführung****1. Rechtsgrundlagen****36 Für die Einkommensteuer sind Rechtsgrundlagen das Einkommensteuergesetz (EStG) und die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV).**

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

31 BGHZ 87, 36, 39; BGH NJW 1994, 21 ff.; BGH FamRZ 2003, 741 ff.; *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel*, Unterhaltseinkommen, Einleitung Rn 1; *Strohhal* erwägt sogar eine Unterhaltsbilanz, Rn 34, 244.

Die Einkommensteuer ist somit eine Personensteuer und entsteht,

- wenn eine natürliche Person einkommensteuerpflichtig ist

**und**

- ein zu versteuerndes Einkommen erzielt hat.

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

## 2. Überblick über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Nach § 2 Abs. 1 bis 5 EStG wird das **zu versteuernde Einkommen** schrittweise wie folgt ermittelt: **37**

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG
- + Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG
- + Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 EStG
- + Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 EStG
- + Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG
- + Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG
- + sonstige Einkünfte gemäß § 22 EStG
- = *Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 EStG*
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG
- Freibetrag für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 EStG
- = *Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG*
- Verlustabzug nach § 10d EStG
- Sonderausgaben nach §§ 10, 10a, 10b, 10c EStG
- außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 – 33b EStG
- sonstige Abzugsbeträge wie z.B. nach § 7 FördG
- = *Einkommen nach § 2 Abs. 4 EStG*
- Freibeträge für Kinder nach §§ 31, 32 Abs. 6 EStG
- Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- = *zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG*

## 3. Erhebungsformen

Die Einkommensteuer wird durch **Veranlagung** als sog. Veranlagungssteuer festgesetzt bei: **38**

- Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit,
- Einkünften aus Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit
- Einkünften aus Kapitalvermögen bei Ausübung der Veranlagungsoption,
- Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,
- sonstige Einkünfte

teilweise wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug an der Quelle erhoben, wie z.B. bei der

- Lohnsteuer,
- Kapitalertragsteuer/Abgeltungsteuer,
- Zinsabschlagsteuer
- Abzug bei Bauleistungen (§§ 48 ff. EStG).

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

## II. Persönliche Steuerpflicht

### 1. Unbeschränkte Steuerpflicht

**39** Das Einkommensteuerrecht unterscheidet zwischen

- der unbeschränkten

**und**

- der beschränkten Steuerpflicht.

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

- im Inland einen Wohnsitz

**oder**

- ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

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

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

**und**

- dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen

**und**

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

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

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

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

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

**oder**

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

**und**

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

**41**

*Hinweis*

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

**42**

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

Sind sie nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt oder sind diese Staatsangehörigen nach § 1 Abs. 3 EStG als unbe-

schränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln, können sie **bestimmte Vergünstigungen** in Anspruch nehmen, wie z.B.

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

Nach dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007,<sup>32</sup> ist durch eine Änderung des § 1a EStG das Erfordernis aufgegeben worden, dass nahezu sämtliche Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen müssen, damit der Abzug von Unterhaltsleistungen an einen im EU/EWR- Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner in Anspruch genommen werden kann. Dies führt zu einer Gleichstellung von Unterhaltsleistungen an einen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen.

## 2. Beschränkte Steuerpflicht

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

43

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

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

### *Hinweis*

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

44

## 3. Wegzugbesteuerung/Erweiterte Steuerpflicht im Falle des Wegzuges

Bei einem Wohnsitzwechsel regelt § 6 AStG die sog. erweiterte Steuerpflicht im Falle des Wegzuges. Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen weisen das Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne dem Wohnsitzstaat zu. Damit besteht ohne besondere Regelungen die Gefahr, dass ein Steuerpflichtiger vor Realisierung seiner stillen Reserven seinen Wohnsitz in ein anderes Land verlagert. (europarechtlich höchst bedenklich, vergleichbare französische Regelung<sup>33</sup> europarechtswidrig).

45

Aus diesem Grunde ist § 6 AStG durch das „Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)“ geändert und bei Wegzug innerhalb der EU bzw. des EWR eine zinslose Stundung der anfallenden Steuer, bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung oder einer Wohnsitzverlegung in ein Land außerhalb der EU bzw. des EWR eingeführt.

32 BGBl I 2007, 3150 ff.

33 EuGH v. 11.3.2004 – C 9/02 (Lasteyne du Saillant).

### III. Unterhaltseinkünfte

#### 1. Gewinn- und Überschusseinkünfte/Liebhabelei

##### 46 Definitionen:

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

Die **Unterhaltseinkünfte** ermitteln sich aus der Summe des auf steuerlichen Einkünften basierenden unterhaltsrechtlichen modifizierten Einkommens.

Darüber hinaus umfasst das **unterhaltsrechtlich relevante Einkommen** auch die weiteren dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkünfte und geldwerten Vermögensvorteile wie Wohnvorteil und etwaiges fiktives Einkommen.<sup>34</sup>

Nach § 2 Abs. 2 EStG unterscheidet das Steuerrecht zwischen **Gewinneinkünften** und **Überschusseinkünften**. Letztere ermitteln sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

##### 47 Gewinneinkünfte sind:

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

##### 48 Überschusseinkünfte sind:

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

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

##### ■ Liebhabelei

##### 49 Beabsichtigen Steuerpflichtige langfristig keinen Gewinn bzw. keinen Überschuss zu erzielen, spricht man von **Liebhabelei (Hobby)**.

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

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

Der unterhaltsrechtliche Sachbearbeiter muss sich bei negativen Einkünften deshalb stets die Frage stellen, ob eine steuerrechtliche Liebhabelei vorliegt.

**Definition:** Im Steuerrecht spricht man von Liebhabelei, wenn es an einer Einkunftserzielungsabsicht fehlt, weil die entsprechenden Tätigkeiten häufig auch aus persönlicher Neigung (Hobby) ausgeübt werden (subjektives Tatbestandsmerkmal). Neben dieser Ausübung der Tätigkeit aus persönlicher Neigung muss auch ein objektiver Umstand der mehrjährigen Verlussterzielung vorliegen. Das **Tatbestandsmerkmal der Gewinnerzielungsabsicht** ist in § 15 Abs. 2 EStG normiert und ist in anderen Einkunftsarten ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

Typische Beispiele können Verluste mit Flugzeugen, Yachten, Ferienhäusern und Jagd sein.

Rechtsfolge ist das Verbot der Verrechnung mit positiven Einkünften.

<sup>34</sup> Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Unterhaltseinkommen, Einl. Rn 1; FA-FamR/Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, 13. Kap Rn 31.

*Beispiel*

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

*Lösung*

Erzielt ein Steuerberater über einen längeren Zeitraum Verluste und kann nach der Art der Betriebsführung nicht davon ausgegangen werden, dass die Kanzlei aus der Verlustzone herauskommt und nachträglich Gewinne erzielt, ist die Tätigkeit als Liebhaberei zu bewerten, mit der Folge, dass die Verluste steuerlich nicht anerkannt werden.<sup>35</sup>

*Beispiel*

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

*Lösung*

„Ein Rechtsanwalt betreibt auch dann seine Kanzlei in Gewinnerzielungsabsicht, wenn er seit 20 Jahren nur Verluste in Höhe von insgesamt einer Million DM erzielt. Denn ein Unternehmen dieser Art ist regelmäßig nicht dazu bestimmt und geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen“.<sup>36</sup>

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

Diese Entscheidung ist im Hinblick auf das objektive Tatbestandsmerkmal der Liebhaberei eindeutig falsch und deshalb „leider“ vom BFH<sup>37</sup> später aufgegeben worden.

*Hinweis*

Was steuerrechtlich als Liebhaberei einzuschätzen ist, kann mit positiven Einkünften unterhaltsrechtlich selbstverständlich nicht verrechnet werden. Ob eine Liebhaberei vorliegt, ist einem ggf. vorliegenden **Betriebsprüfungsbericht** (Auskunfts- und Beleganspruch) zu entnehmen. Unabhängig davon und darüber hinaus hat bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens eine autonome Überprüfung durch den Familienrechtler zu erfolgen. Problematisch ist der Umfang des Prognosezeitraums (z.B. bei der Einkommensart Vermietung und Verpachtung mit 30 Jahren). Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist es zudem auch noch zulässig, den Mietzins für Verwandte auf 60 % der ortsüblichen Miete zu senken, was naturgemäß leicht zu Verlusten führen kann. Bei negativer Prognose kann Teilentgeltlichkeit vorliegen.<sup>38</sup> Bei der Einkunftsart Landwirtschaft und Forsten kann beispielsweise bei einer Aufforstung mit Eichen erst mit der Abholzung und Nutzbarmachung nach ca. 100 Jahren mit positiven Einkünften gerechnet werden.

50

## 2. Einnahmen

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

51

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

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

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

37 BFH v. 14.12.2005, BStBl 2005 II, 392 ff.; so auch FG Münster in 3 Entscheidungen v. 14.12.2011 – 7 K 3913/09 E, – 7 K 1731/10 E und – 7 K 2134/11 E; FG Münster v. 22.8.2012 – 7 K 2000/11 E, BeckRS 2012, 96317.

38 BFH DStR 2003, 73 ff.; Stein, DStR 2002, 1419 ff.

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

**52** Diese sind z.B.:

- Leistungen aus Krankenversicherung, Pflegeversicherung und gesetzlicher Unfallversicherung, wie z.B. auch Renten aus Berufsgenossenschaften (§ 3 Nr. 1a EStG)
- Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz (§ 3 Nr. 1d EStG)
- Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Teilarbeitslosengeld, Winterausfallgeld und Arbeitslosenhilfe (§ 3 Nr. 2 EStG)
- Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung (§ 3 Nr. 14 EStG)
- Reisekostenvergütungen und dienstlich veranlasste Umzugskostenvergütungen an Angestellte im privaten Dienst und Bedienstete des öffentlichen Dienstes, wenn bestimmte Pauschbeträge nicht überschritten werden (§ 3 Nr. 16 EStG)
- Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke, soweit sie **2.100 EUR als Freibetrag im Jahr nicht überschreiten**.

#### *Hinweis*

Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung gibt es auch für Personen, die nebenberuflich die Pflege alter, kranker und behinderter Menschen übernommen haben (§ 3 Nr. 26 EStG)

- Werkzeuggeld, d.h. Entschädigungen für die betriebliche Nutzung von Werkzeugen eines Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 30 EStG)
- unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen seiner Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel (§ 3 Nr. 32 EStG)
- Vorteile eines Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG)
- Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist (§ 3 Nr. 51 EStG)
- Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz (§ 3 Nr. 58 EStG)
- Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers z.B. der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung des Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 62 EStG)
- Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz (§ 3 Nr. 67 EStG).<sup>39</sup>

### **3. Aufwand**

#### **a) Generelles**

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

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

<sup>39</sup> Zum Progressionsvorbehalt siehe BMF Mitteilung 30.4.2008.

*Hinweis*

54

Bei der Ermittlung der Einkünfte dürfen Aufwendungen für die allgemeine Lebensführung entsprechend § 12 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

**b) Betriebsausgaben**

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

55

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

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

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer der Steuerpflichtigen sind.
- Hierunter fallen auch Geschenke an Geschäftsfreunde, es sei denn, die
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einem Wirtschaftsjahr betragen weniger als 35,01 EUR (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG) sowie
- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG) aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen sind.
- Zudem muss die Höhe und die betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden. Hierzu müssen schriftliche Angaben gemacht werden, und zwar
  - zum Tag,
  - zum Ort,
  - zum Teilnehmer,
  - zum Anlass der Bewirtung sowie
  - zur Höhe der Aufwendung.
- Erfolgt die Bewirtung in einer Gaststätte, genügt es, wenn Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung erfolgen.
- Hierbei ist der Kassenausdruck über die Bewirtung beizufügen.

*Hinweis*

56

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

**Betriebsausgaben, die den Gewinn nicht mindern dürfen:**

57

- Aufwendungen für Gästehäuser, wenn sie sich außerhalb des Ortes eines Betriebes befinden
- Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten sowie für ähnliche Zwecke und die damit zusammenhängenden Bewirtungen
- Verpflegungsmehraufwendungen, wenn bestimmte Pauschbeträge überschritten werden nach § 4 Abs. 5 S. 5 EStG (Abwesenheit von 24 Stunden = **24 EUR**, Abwesenheit von mindestens 14 Stunden = **12 EUR**, Abwesenheit von mindestens 8 Stunden = **6 EUR**; ab VZ 2014: 24 Stunden Abwesenheit, **24 EUR** und ab 8 Stunden Abwesenheit, **12 EUR**)
- Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, wenn bestimmte Pauschbeträge überschritten werden
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung, soweit das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Betätigung darstellt
- andere Aufwendungen, wenn sie die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, wenn sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen sind
- vom Gericht oder einer Behörde festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder
- Zinsen auf hinterzogene Steuern (§ 235 AO)
- Ausgleichszahlungen nach §§ 14, 17 und 18 KStG

- Schmier- und Bestechungsgelder sowohl im In- als auch im Ausland
- Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO (nicht vorgelegte oder nicht verwertbare Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen).

58

*Hinweis*

Ab VZ 2009 sind die **Gewerbesteuern** (mit Beispiel siehe Rn 8) und die darauf entfallenen Nebenleistungen keine Betriebsausgaben mehr und damit nicht mehr in der steuerrechtlichen G&V, sondern nur noch in den Gewerbesteuererklärungen und –bescheiden und bei der Anrechnung auf die Einkommensteuer bei EU und Personengesellschaften erkennbar. (§ 4 Abs. 5b EStG, § 35 EStG). Seit dem VZ 2009 erfolgt diese Anrechnung in Höhe des 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages des Unternehmens, also des mit der Gewerbesteuermesszahl multiplizierten Gewerbeertrags. Die Anrechnung ist maximal auf die tatsächlich bezahlte Gewerbesteuer begrenzt. Davon profitieren auch Mitunternehmer, d.h. natürliche Personen als Gesellschafter einer Personengesellschaft.

**c) Werbungskosten**

59

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

Folgende **Voraussetzungen** müssen erfüllt sein:

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

und

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

60

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

- Schuldzinsen
- Steuern, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge bei Grundbesitz
- Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- Mehraufwendungen, die notwendig sind z.B. bei doppelter Haushaltsführung
- Aufwendungen für Arbeitsmittel
- Absetzungen für Abnutzung (AfA) sowie Substanzverringerung
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bilden, (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG)

**d) Aufwendungen für die private Lebensführung**

61

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

Hierzu zählen in der Regel:

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

*Hinweis*

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

62

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

Häufig kommt es zu sog. gemischten Aufwendungen. Diese sind teilweise betrieblich und teilweise privat veranlasst.

63

Bei Überschneidung von betrieblichem und privatem Bereich stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang die damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sind. Diese Kosten werden als gemischte Aufwendungen bezeichnet. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG, wonach Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt, auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, wurde lange so ausgelegt, dass auch der Teil der Aufwendungen nicht abgezogen werden kann, der betrieblich veranlasst ist.

*Beispiele*

1. Zur Geburtstagsfeier des Firmeninhabers werden Verwandte und Freunde, aber auch Geschäftspartner eingeladen. Mithin können die Kosten, auch soweit sie auf die Geschäftspartner entfallen, nicht abgezogen werden.

Das generelle Abzugsverbot galt aber schon länger nicht mehr, wenn die private Mitveranlassung von nur ganz untergeordneter Bedeutung ist.

2. Während einer zweitägigen Geschäftsreise nach Paris macht ein Unternehmer dort noch einen kurzen Besuch im Louvre. Da dieser Museumsbesuch nur von untergeordneter Bedeutung ist, steht dem vollständigen Abzug der Reisekosten als Betriebsausgaben nichts entgegen.

**Gemischte private/betriebliche Aufwendungen nach BMF-Schreiben vom 6.7.2010, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)<sup>40</sup>**

64

*Gemischte Aufwendungen eines Steuerpflichtigen können nach Maßgabe der folgenden Ausführungen grundsätzlich in als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbare sowie in privat veranlasste und damit nicht abziehbare Teile aufgeteilt werden, soweit nicht gesetzlich etwas anderes geregelt ist oder es sich um Aufwandspositionen handelt, die durch das steuerliche Existenzminimum abgegolten oder als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.*

*Eine Aufteilung der Aufwendungen kommt nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Einzelnen umfassend dargelegt und nachgewiesen hat. Bestehen gewichtige Zweifel an einer betrieblichen oder beruflichen (Mit-)Veranlassung der Aufwendungen, so kommt für die Aufwendungen schon aus diesem Grund ein Abzug insgesamt nicht in Betracht.*

*Die Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen hat nach einem an objektiven Kriterien orientierten Maßstab der Veranlassungsbeiträge zu erfolgen. Ist eine verlässliche Aufteilung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich, erfolgt die Aufteilung im Wege der Schätzung. Fehlt es an einer geeigneten Schätzungsgrundlage oder sind die Veranlassungsbeiträge nicht trennbar, gelten die Aufwendungen als insgesamt privat veranlasst.*

40 BMF, Schreiben v. 6.7.2010, IV C3 – S 2227/07/10003.

### **Nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung**

Nach § 12 Nr. 1 S. 1 EStG sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen vollständig vom Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug ausgeschlossen und demzufolge nicht in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Sie sind durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag, Freibeträge für Kinder) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen abziehbar.

Kosten der Lebensführung in diesem Sinne sind insbesondere Aufwendungen für

- Wohnung,
- Ernährung,
- Kleidung,
- allgemeine Schulausbildung,
- Kindererziehung,
- persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens, z.B. Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel,
- Zeitung,
- Rundfunk, TV oder
- Besuch kultureller und sportlicher Veranstaltungen.

Vollumfänglich nicht abziehbar und demzufolge nicht aufzuteilen sind ferner Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG. Das sind Aufwendungen für die Lebensführung, die zwar der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen können, die aber grundsätzlich die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, die mit dem persönlichen Ansehen des Steuerpflichtigen in Zusammenhang stehen, d.h. der Pflege der sozialen Verpflichtungen dienen (sog. Repräsentationsaufwendungen).

Ob Aufwendungen Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG oder (zumindest teilweise) Betriebsausgaben/Werbungskosten darstellen, ist stets durch eine **Gesamtwürdigung** aller Umstände des Einzelfalls festzustellen. Bei Veranstaltungen, die vom Steuerpflichtigen ausgerichtet werden, stellt ein persönlicher Anlass (z.B. Geburtstag, Trauerfeier) regelmäßig ein bedeutendes Indiz für die Annahme nicht abziehbarer Repräsentationsaufwendungen dar. Auch Aufwendungen für gesellschaftliche Veranstaltungen fallen in der Regel unter § 12 Nr. 1 S. 2 EStG.

Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG sind selbst im Falle einer betrieblichen/beruflichen Mitveranlassung nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar.

Aufwendungen sind dann Betriebsausgaben oder Werbungskosten, soweit sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind (z.B. § 4 Abs. 5 S. Nr. 6b EStG: Arbeitszimmer; § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG, Arbeitsmittel, typische Berufskleidung) oder ein abgegrenzter betrieblicher/beruflicher Mehraufwand gegeben ist. Die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG (Verpflegungsmehraufwendungen) und § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG (Doppelte Haushaltsführung) sind zu beachten.

### **Grundsätze der Aufteilung gemischter Aufwendungen<sup>41</sup>**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgaben) und § 9 Abs. 1 EStG (Werbungskosten) werden bei der Ermittlung der Einkünfte nur Aufwendungen berücksichtigt, die durch die Einkunfterzielung veranlasst sind. Ein Veranlassungszusammenhang in diesem Sinne besteht, wenn die Auf-

41 BMF, Schreiben v. 6.7.2010, IV C3 – S 2227/07/10003.

wendungen mit der Einkunftserzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in unmittelbarem oder mittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen.

Aufwendungen, die eindeutig und klar abgrenzbar ausschließlich betrieblich/beruflich oder privat veranlasst sind, sind unmittelbar dem betrieblichen/beruflichen oder privaten Teil der Aufwendungen zuzuordnen.

#### **Durch die Einkunftserzielung (mit-)veranlasste Aufwendungen**

Nicht von § 12 Nr. 1 EStG erfasste Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, aber einen nachgewiesenen abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Anteil enthalten, sind nach dem jeweiligen Veranlassungsanteil in abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen aufzuteilen.

**Bei einer untergeordneten betrieblichen/beruflichen Mitveranlassung (< 10 %) sind die Aufwendungen in vollem Umfang nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar.**

Wird ein Sachverhalt insgesamt als privat veranlasst gewürdigt und werden die Aufwendungen dementsprechend steuerlich nicht berücksichtigt, so können zusätzliche ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasste Aufwendungen für sich genommen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzuziehen sein.

#### **Beispiel**

Ein Steuerpflichtiger nimmt während seiner 14-tägigen Urlaubsreise 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, ggf. Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen), sind als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar.

**Bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung (<10 %) sind die Aufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar;** die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 EStG und § 9 Abs. 5 EStG bleiben unberührt.

Von einer untergeordneten privaten Mitveranlassung der Kosten für die Hin- und Rückreise ist auch dann auszugehen, wenn der Reise ein eindeutiger unmittelbarer betrieblicher/beruflicher Anlass zugrunde liegt (z.B. ein Arbeitnehmer nimmt aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers einen ortsgebundenen Pflichttermin wahr oder ein Nichtarbeitnehmer tätigt einen ortsgebundenen Geschäftsabschluss oder ist Aussteller auf einer auswärtigen Messe), den der Steuerpflichtige mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet.

#### **Höhe der abziehbaren Aufwendungen**

Sind die Aufwendungen sowohl durch betriebliche/berufliche als auch private Gründe von jeweils nicht untergeordneter Bedeutung veranlasst, ist nach Möglichkeit eine Aufteilung der Aufwendungen nach Veranlassungsbeiträgen vorzunehmen.<sup>42</sup>

Es ist ein geeigneter, den Verhältnissen im Einzelfall gerecht werdender Aufteilungsmaßstab zu finden. Der Maßstab muss nach objektivierbaren – d.h. nach außen hin erkennbaren und nachvollziehbaren – Kriterien ermittelt und hinsichtlich des ihm zugrunde liegenden Veranlassungsbeitrags dokumentiert werden.

42 BFH vom 21.4.2010 – VI R 66/04, BStBl 2010 II S. 685.

*Der betrieblich/beruflich und privat veranlasste Teil der Aufwendungen kann beispielsweise nach folgenden Kriterien ermittelt werden: Zeit-, Mengen- oder Flächenanteile sowie Aufteilung nach Köpfen.*

### **Beispiel**

An der Feier zum 30. Firmenjubiläum des Einzelunternehmens Y nehmen 100 Personen teil (80 Kunden und Geschäftsfreunde und 20 private Gäste des Firmeninhabers). Die Gesamtkosten der Feier betragen 5.000 EUR, auf Essen und Getränke entfallen 4.000 EUR.

*Aufgrund der Teilnahme privater Gäste handelt es sich um eine gemischt betrieblich und privat veranlasste Veranstaltung. Zwar liegt der Anlass der Veranstaltung im betrieblichen Bereich (Firmenjubiläum). Die Einladung der privaten Gäste erfolgte allerdings ausschließlich aus privaten Gründen, so dass die Kosten der Verköstigung und Unterhaltung der privaten Gäste als privat veranlasst zu behandeln sind. Sachgerechtes objektivierbares Kriterium für eine Aufteilung ist eine Aufteilung nach Köpfen. 80 Personen nehmen aus betrieblichen Gründen an dem Firmenjubiläum teil, 20 aus privaten Gründen. Damit sind 1.000 EUR (20 % der Gesamtkosten), die anteilig auf die privaten Gäste entfallen, nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Von den verbleibenden betrieblich veranlassten Kosten in Höhe von 4.000 EUR sind unter Berücksichtigung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG 3.040 EUR (80 % von 1.000 EUR + 70 % von 80 % von 4.000 EUR) als Betriebsausgaben abziehbar.*

### **Beispiel**

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

*Da Reisen nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH entgegen der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr in jedem Fall als Einheit zu betrachten sind, sind die Kosten für 2 Übernachtungen (von Dienstag bis Donnerstag) sowie die Kongressgebühren ausschließlich dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und daher vollständig als Betriebsausgaben abziehbar. Die Flugkosten sind gemischt veranlasst und entsprechend den Veranlassungsbeiträgen aufzuteilen. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der betrieblichen und privaten Zeitanteile der Reise (betrieblich veranlasst sind 3/9). Ein Abzug der Verpflegungskosten als Betriebsausgaben ist nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen für die betrieblich veranlassten Tage zulässig.*

### **Abwandlung**

Der Arzt fährt nicht als Zuhörer, sondern als Mitveranstalter zu dem Fachkongress.

*Die Kosten für die Hin- und Rückreise sind vollständig dem betrieblichen Bereich zuzurechnen und daher nicht aufzuteilen.*

*Bestehen keine Zweifel daran, dass ein nach objektivierbaren Kriterien abgrenzbarer Teil der Aufwendungen betrieblich/beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen (§ 162 AO). Ist also zweifelsfrei ein betrieblicher/beruflicher Kostenanteil entstanden, kann aber dessen jeweiliger Umfang mangels geeigneter Unterlagen nicht belegt werden, ist wie bisher eine Schätzung geboten.*

### **Nicht aufteilbare gemischte Aufwendungen**

*Ein Abzug der Aufwendungen kommt insgesamt nicht in Betracht, wenn die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden– betrieblichen/beruflichen und private Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich und eine Grundlage für die Schätzung*

nicht erkennbar ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt.

### Beispiel

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

*Die Kosten sind insgesamt nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Die betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge greifen so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist. Soweit die Zeitung nicht bereits durch das steuerliche Existenzminimum abgegolten ist, fehlt es an einer Aufteilbarkeit der Veranlassungsbeiträge. Denn keine Rubrik oder Seite einer Zeitung kann ausschließlich dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden, sondern dient stets auch dem privaten Informationsinteresse. Es fehlt damit an einer Möglichkeit zur Aufteilung nach objektivierbaren Kriterien.*

*Die für Auslandsgruppenreisen aufgestellten Abgrenzungsmerkmale gelten grundsätzlich weiter.<sup>43</sup>*

*Eine Aufteilung der Kosten und damit ein teilweiser Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten kommt bei solchen Reisen regelmäßig nur in Betracht, soweit die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abgrenzbar sind.<sup>44</sup>*

*Soweit der BFH bisher die Abziehbarkeit anderer gemischter Aufwendungen mangels objektiver Aufteilungskriterien abgelehnt hat, ist weiterhin von der Nichtabziehbarkeit auszugehen.*

### Beispiel

- Aufwendungen für Sicherheitsmaßnahmen eines Steuerpflichtigen zum Schutz von Leben, Gesundheit, Freiheit und Vermögen seiner Person<sup>45</sup>
- Aufwendungen eines in Deutschland lebenden Ausländers für das Erlernen der deutschen Sprache<sup>46</sup>
- Aufwendungen einer Landärztin für einen Schutzhund<sup>47</sup>
- Einbürgerungskosten zum Erwerb der deutschen Staatsangehörigkeit<sup>48</sup>
- Kosten für den Erwerb eines Führerscheins<sup>49</sup>

## Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte, sog. Entfernungspauschale/Pendlerpauschale 65

### Ermittlung der Pauschale:

Die Entfernungspauschale ist nur für die Tage anzusetzen, an denen der Arbeitnehmer (gilt auch für Unternehmer und ihre Betriebsausgaben) die Arbeitsstätte aufsucht. Die Pauschale wird für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt, auch wenn zusätzliche Fahrten wegen einer mehrstündigen Arbeitszeitunterbrechung durchgeführt wurden. Berücksichtigt werden zudem nur die vollen Kilometer der einfachen Entfernung, damit sind Hin- und Rückfahrt abgegolten. Angefangene Kilo-

43 BFH v. 27.11.1978 – BStBl 1979 II S. 213; zuletzt BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl 2010 II S. 687.

44 BFH v. 21.4.2010 – VI R 5/07, BStBl 2010 II S. 687.

45 BFH v. 5.4.2006 – BStBl 2006 II S. 541.

46 BFH v. 15.3.2007, BStBl 2007 II S. 814.

47 BFH v. 29.3.1979, BStBl 1979 II S. 512.

48 BFH v. 18.5.1984, BStBl 1984 II S. 588.

49 BFH v. 8.4.1964, BStBl 1964 III S. 431.

meter der Fahrtstrecke werden nicht berücksichtigt. Es gilt eine **Höchstgrenze von 4.500 EUR** im Kalenderjahr. Ein höherer Betrag kann geltend gemacht werden, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt hat oder im Falle von öffentlichen Verkehrsmitteln höhere Aufwendungen glaubhaft machen oder nachweisen kann (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 EStG).

#### **Höhe der Pauschale:**

- in den Kalenderjahren 2001 bis 2003
- 0,36 EUR für jeweils die ersten 10 Entfernungskilometer und
- 0,40 EUR für jeden weiteren Entfernungskilometer
- seit dem Kalenderjahr 2004
- 0,30 EUR für jeden Entfernungskilometer

#### **Maßgebliche Wohnung:**

Zwar steht es dem Arbeitnehmer grundsätzlich frei, wo er seine Wohnung nimmt und ob er von einem **Haupt- oder Zweitwohnsitz** zur Arbeit fährt, die Fahrten von einer weiter entfernt liegenden Wohnung werden aber steuerlich nur berücksichtigt, wenn diese den örtlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers darstellt und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 S. 6 EStG).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist dabei nicht unbedingt der Hauptwohnsitz, und obwohl die **melderechtlichen** Verhältnisse ein Indiz sind, ist die Finanzverwaltung an diese Feststellung nicht gebunden. Bei verheirateten Arbeitnehmern befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel am Wohnort der Familie. Bei Alleinstehenden besteht die Vermutung, dass sie den örtlichen Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen am Ort der Wohnung haben, von der aus sie sich überwiegend zur Arbeitsstätte begeben. Wo ein Alleinstehender den Lebensmittelpunkt tatsächlich besitzt, wird bestimmt durch die persönlichen Beziehungen zu diesem Ort und die Art und Weise, wie diese Beziehungen aufrechterhalten werden (z.B. durch besondere persönliche Bindungen an Personen, Vereine und andere Aktivitäten). Der Lebensmittelpunkt setzt jedoch stets voraus, dass der Arbeitnehmer sich dort nachhaltig aufhält.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb sowie die Gründe für die Wohnsitznahme am entfernteren Ort spielen keine Rolle. Allerdings darf die entferntere liegende Wohnung keine Zweitwohnung sein, die lediglich an Wochenenden und in den Ferien genutzt wird.

#### **Verkehrsmittel:**

Im Gegensatz zur früher geltenden Kilometerpauschale kann die Entfernungspauschale unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel geltend gemacht werden. Das heißt, sie gilt nicht nur für Auto- und Motorradfahrer, sondern auch für Nutzer der Eisenbahn, der Straßenbahn, des Omnibusses, eines Bootes, des Fahrrades und für Fußgänger. Eine Ausnahme besteht für die Nutzung eines Flugzeugs oder Taxis.

#### **Fahrtstrecke:**

Das Gesetz stellt zur Berechnung grundsätzlich auf die Entfernungskilometer der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt wird. Eine Verbindung ist verkehrsgünstiger, wenn durch sie die Arbeitsstätte – trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen – in der Regel schneller und pünktlicher erreicht wird.

#### *Hinweis*

Die **Steuerberaterkosten** gehören ab 2006 nicht mehr zu den Sonderausgaben. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG ist somit entfallen. Bei den Steuerberaterkosten handelt es sich um gemischte Auf-

wendungen, die nur noch als Betriebsausgaben für die Ermittlung der Gewinneinkünfte oder als Werbungskosten für die Ermittlung der Überschusseinkünfte abgezogen werden können. Somit sind Steuerberatungskosten, die z.B. für das Ausfüllen bestimmter Steuererklärungen (Einkommensteuermantelbogen, Erbschaftsteuererklärung) anfallen oder Beratungen in Kinderfragen (z.B. Ausfüllen der Anlage Kinder) Aufwendungen der Lebensführung. Sie sind nicht mehr abziehbar. Nach einem BMF-Schreiben vom 21.12.2007,<sup>50</sup> erfolgt aber aus Vereinfachungsgründen eine Zuordnung bei Aufwendungen für gemischte Steuerberaterkosten bis 100 EUR im Veranlagungszeitraum zum betrieblichen Bereich.

#### IV. Buchführung/Rechnungslegung zur Erfassung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle

##### 1. Warum und was muss der Familienrechtler über betriebliches Rechnungswesen wissen?

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

66

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

##### **§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB/Generalnorm für die Buchführung (Parallelvorschrift in § 140 AO):**

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

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

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

##### **§ 264 Abs. 2 S. 1 und 2 HGB/Generalnorm für den Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit Haftungsbeschränkung**

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

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

Ergänzt wird dies noch durch die Formvorschrift des § 243 Abs. 2 HGB, wonach der Jahresabschluss klar und übersichtlich sein muss (GOB=Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung).

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

##### *Hinweis*

Das Rechnungswesen stellt Parteivortrag dar, da es von der buchführungspflichtigen Verfahrenspartei eigenständig oder mithilfe eines Erfüllungsgehilfen erstellt wird.<sup>51</sup>

67

50 BMF-Schreiben v. 21.12.2007, IV B2 – S 2144/07/0002.

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

Der insoweit häufig zu findende „Beweisantrag“, Zeugnis: Steuerberater, stellt dabei eine Wiederholung des Parteivortrages dar.<sup>52</sup>

- 68** Der Familienrechtler muss sich mit Normen zur Regelung der Buchführungspflicht (und damit der AO und des HGB) und dem Steuerrecht sowie dem Bilanzsteuerrecht befassen, wenn die relevanten Einkunftsgruppen betroffen sind.

#### *Hinweis*

Bei den Normen des Steuerrechts und des Handelsrechts handelt es sich um anzuwendendes **Recht**, dass der Rechtsanwalt zur Vermeidung von Haftungsfehlern zu kennen und ordnungsgemäß anzuwenden hat. Dass diese Teilrechtsgebiete für Familienrechtler eine „schwer verdauliche Kost“<sup>53</sup> darstellen, entlastet nicht.

Dabei haben Gericht und anwaltlicher Berater zunächst mit einem **betrieblichen Rechnungswesen** zu tun, das die Geschäftsvorfälle erfasst, speichert und betriebswirtschaftlich relevante Informationen über realisierte oder geplante Geschäftsvorfälle und -ergebnisse liefert.<sup>54</sup> Die Kodifizierung der Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 HGB bzw. §§ 140 ff. AO verdeutlicht, dass es dem Gesetzgeber um eine übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle geht, damit im Rahmen des Jahresabschlusses eine zusammenhängende Auskunft über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens möglich wird. Diesen grundlegenden Zweck der Buchführung subsumieren wir unter den Begriff der **Dokumentation**.<sup>55</sup>

- 69** Neben dem oben genannten nach Handelsrecht verpflichteten Personenkreis regelt das Steuerrecht (mit Größenklassen), wer zur Buchführung verpflichtet ist in § 141 Abs. 1 AO:

- Umsätze, einschließlich der steuerfreien Umsätze, von **mehr als 500.000 EUR** im Kalenderjahr (nach Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz –BilMoG-)
- selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert i.S.d. § 46 Bewertungsgesetz von **mehr als 25.000 EUR** oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von **mehr als 50.000 EUR** im Wirtschaftsjahr oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von **mehr als 50.000 EUR** im Kalenderjahr

- 70** ■ Ordnungsvorschriften finden sich auch in §§ 146, 154 AO und in § 239 HGB.

- 71** ■ Weitere originäre Aufzeichnungspflichten:

Aufzeichnung des Wareneingangs (§ 143 AO)

Aufzeichnung des Warenausgangs (§ 144 AO)

Aufzeichnung bestimmter Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 und 7 EStG)

Aufzeichnung geringwertiger Anlagegüter, GWG (§ 6 Abs. 2 EStG)

- umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG)

- 72**

#### *Hinweis*

Wichtig für den **unterhaltsrechtlichen Auskunfts- und Beleganspruch**:

Neben der allgemeinen Buchführungspflicht ergibt sich aus Gesetzen und Verordnungen noch eine Vielzahl von Aufzeichnungspflichten für bestimmte Berufsgruppen. Verstöße gegen diese außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen den Verstößen gegen steu-

52 BGH FamRZ 1985, 357, 359; FuR 2004, 35, 37.

53 Kogel, Buchbesprechung Fachanwaltshandbuch, FamRZ 2011, 1207 f.

54 Baetge, Kirsch, Thiele, Bilanzen S. 1 f., 96 ff.

55 Baetge u.a., Bilanzen, S. 97.

erliche Buchführung- und Aufzeichnungspflichten gleich und können nach § 162 Abs. 2 AO (Schätzung) und § 379 Abs. 1 AO (Verfolgung wegen Steuergefährdung) geahndet werden.

Auf diese Unterlagen besteht ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch, da sie die Ordnungsgemäßheit der Gewinnermittlungen dokumentieren und belegen.

### Beispiele

Apotheker	Herstellungsbücher
Banken	Depotbücher
Bauträger und Baubetreuer	Bücher nach der Gewerbeordnung
Fahrschulen	Fahrschüler-Ausbildungsbücher
Gebrauchtwarenhändler	Gebrauchtwagenbücher
Handelsmakler	Tagebuch nach HGB
Heimarbeiter	Entgeltbücher
Hotel, Gaststätten und Pensionsgewerbe	Fremdenbücher
Metallhändler	Einkaufsbücher
Reisebüro	Bücher nach der Gewerbeordnung
Vieh- und Fleischverkäufer	Bücher gemäß Vieh- und Fleischgesetz
Winzer	Kellerbücher und Weinlagerbücher gemäß Weingesetz

73

### Kosten- und Leistungsrechnung

74

Diese dient in erster Linie der internen Informationsbereitstellung für die kurzfristige operative Planung von Kosten und Erlösen sowie deren Kontrolle anhand von Plan-, Soll- und Istdaten. Die langfristige strategische Planung erfolgt mit Hilfe der Investitionsrechnung.

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

75

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

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

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

76

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

77

*Hinweis*

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

## 2. Buchführungssysteme

78

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

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

79

Bei Vollkaufleuten und »bestimmten anderen Gewerbetreibenden« gelten außerdem die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften. Hier regelt § 5 EStG Einzelheiten der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unter Berücksichtigung der Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung (GOB).

Gemäß §§ 238 bis 245 HGB, § 5 EStG sind die **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung** zu beachten:

- jeder Geschäftsvorfall muss erfasst werden,
- jeder Geschäftsvorfall muss sachlich richtig aufgezeichnet werden,
- die Geschäftsvorfälle müssen zeitgerecht in Grundaufzeichnungen dokumentiert werden,
- die Geschäftsvorfälle müssen durchgängig in der vorgesehenen Ordnung festgehalten werden,
- Änderungen von Buchungen müssen so vorgenommen werden, dass die Ursprungsbuchung erkennbar bleibt. EDV-Systeme dürfen nicht zulassen, dass eine ursprüngliche Buchung gelöscht wird. Eine Korrektur muss nur aufgrund einer Änderungsbuchung zu erfolgen,
- alle Bücher und sonstigen Unterlagen einschließlich der Belege sind geordnet und zugänglich während bestimmter Zeiträume aufzubewahren (§§ 146, 147 AO).

### ■ Rechtsfolgen bei Verletzung der Buchführungspflichten:

80

Bei schweren Verstößen gegen diese Grundsätze kann die Buchführung verworfen werden und der Gewinn ganz oder teilweise nach § 287 ZPO bzw. § 162 AO geschätzt werden (siehe „Gewinn-schätzung“, Rn 914 ff.).

Kriterium ist dabei der § 238 Abs. 1 S. 2 HGB, wonach es einem sachverständigen Dritten in kürzester Zeit möglich sein muss, sich durch das Rechnungswesen einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Ist das nicht möglich, kann geschätzt werden.

Es wird zwischen einfacher und die doppelter Buchführung unterschieden. Die kameralistische Buchführung, die auf die Verrechnung von im Haushaltsplan vorgeschriebenen Einnahmen und Ausgaben mit den tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben abstellt, wird auch in der öffentlichen Verwaltung nicht mehr zur Anwendung gebracht.

### a) Einfache Buchführung

81

Die einfache Buchführung ist dadurch gekennzeichnet, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle lediglich mit einer Buchung, d.h. ohne Gegenbuchung erfasst werden. In einer Grundaufzeichnung (heute meist Excel-Tabelle) werden die Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge meist differenziert nach Ertrag- und Aufwandverbuchungen aufgezeichnet. Ein Kassenbuch dient der Dokumentation der Barvorgänge. Die einfache Buchführung ist in der Praxis lediglich für Gewerbetreibende

i.S.d § 15 EStG mit geringem Geschäftsumfang (Handwerkerbuchhaltung/Größenklassen siehe oben) und Selbstständigen i.S.d § 18 EStG von Bedeutung, da die Aussagekraft und Kontrollmöglichkeiten über die geschäftlichen Vorgänge in einem Unternehmen erheblich eingeschränkt sind.<sup>56</sup>

#### *Hinweis*

Gerade bei Selbstständigen nach § 18 EStG besteht nach Steuerrecht aufgrund der Einführung der **Anlage „EÜR“** ab VZ 2005 (Übersendung per Datenfernübertragung auf amtlich vorgeschriebenen Datensatz, § 60 Abs. 4 EStDV) die Möglichkeit, wieder auf die einfache Buchführung 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 intern- 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 der Selbstständigen 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 (beide ab VZ 2009).

In den vorgenannten Fällen kann deshalb eine einfache Buchführung per Excel vorliegen (ohne gesonderte Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Überschussrechnung), da der gesetzlichen Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG allein durch die Nutzung des Formulars „EÜR“ genüge getan wird.

82

### b) Doppelte Buchführung

Im Gegensatz zu der einfachen Buchführung werden durch die doppelte Buchführung die Geschäftsvorfälle nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht gesondert festgehalten. Jeder Geschäftsvorfall wird nach dem System der Doppik auf zwei Konten, und zwar einmal im Soll und einmal im Haben, festgehalten. Dabei werden Bestands- und Erfolgskonten geführt. Der Periodenerfolg ergibt sich sowohl aus der Bilanz als auch aus der G&V-Rechnung. Die doppelte Buchführung stellt nunmehr das handelsrechtlich allein zulässige Buchführungssystem dar, da jeder Kaufmann gemäß § 242 HGB einen mindestens aus Bilanz und G&V-Rechnung bestehenden Jahresabschluss aufzustellen hat.<sup>57</sup>

83

### c) Kontenarten und Kontenrahmen

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

84

Daneben gibt es als weitere Untergliederungen die **Debitorenbuchführung** und die **Kreditorenbuchführung**.

Debitorenbuchhaltung wird jener Teil der Aufbauorganisation von Unternehmen genannt, der sich mit der Erfassung und Verwaltung der offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder sämtlicher Forderungen befasst.

<sup>56</sup> Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2013/2014, A, Rn 271.

<sup>57</sup> Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2013/2014, A, Rn 272.

Die Kreditorenbuchhaltung ist speziell für die Buchführung der Kontokorrentbeziehungen zwischen dem eigenen Unternehmen und den Kreditoren (externe Lieferanten bzw. externe Anbieter einer Dienstleistung) zuständig.

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

	Sachkonten				
	Bestandskonten		Erfolgskonten		
Aktiva		Passiva	Aufwand		Ertrag
	Bilanz			G&V	

Die Bestandskonten dienen dazu, Veränderungen des Vermögens- und des Kapitalbestandes festzuhalten (Beispiel: Kauf eines Lieferwagens). Die Bestandskonten bilden die Basis für die Bilanz.

Erfolgskonten hingegen werden gebucht, sobald das Eigenkapital verändert wird, ein Geschäftsvorfall also direkt den Gewinn oder einen möglichen Verlust beeinflusst. Hier erscheinen somit die Aufwendungen und Erträge, aus denen die Gewinn- und Verlustrechnung besteht.

- 86** *Hinweis*

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

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

**Datev SKR 03**

Kontenklasse 0

Kontenklasse 1

Kontenklasse 2

Kontenklasse 3

Kontenklasse 4

Kontenklasse 7

Kontenklasse 8

Kontenklasse 9

**Datev SKR 04**

Kontenklasse 0–1

Kontenklasse 2–3

Kontenklasse 4

Kontenklasse 5

Kontenklasse 6

Kontenklasse 7

Kontenklasse 9

**Prozessgliederungsprinzip**

Anlage- und Kapitalkonten

Finanz- und Privatkonten

Abgrenzungskonten

Wareneingangs- und Bestandskonten

betriebliche Aufwendungen

Bestände an Erzeugnissen

Erlöskonten

Vortragskonten

**Abschlussgliederungsprinzip**

Aktiva

Passiva

betriebliche Erträge

Materialaufwendungen sowie Fremdleistungen

sonstiger betrieblicher Aufwand

sonstige Erträge und Aufwendungen

Vortragskonten

**d) Doppelte Buchführung (Doppik) nach Luca Pacioli und Prüfung von Verbuchungen und Buchungssätzen**

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

*Hinweis*

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

89

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

90

Das oben schon dargestellte Buchführungssystem der doppelten Buchführung wurde bereits im Jahre 1494 von dem Zisterziensermönch und Mathematikprofessor **Luca Pacioli**<sup>58</sup> entwickelt und wird heute noch, auch von modernsten EDV-Systemen, angewendet.

Der englische Begriff der Doppik, nämlich „double entry“, charakterisiert die doppelte Buchführung markant. Es werden zwei Konten angesprochen, um einen Geschäftsvorfall in den Büchern zu erfassen.

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

Danach wird jeder Buchungssatz erstellt, bzw. kann damit überprüft werden.

Da die doppelte Buchführung zwei Eintragungen haben muss, spricht man von Soll und Haben. Als Konvention bezeichnet Soll die linke Seite und Haben die rechte Seite eines Kontos. Dabei bedeutet Soll nicht immer das, was da sein soll, und Haben nicht nur das, was man hat.

Dieses ermöglicht Buchungen ohne Plus- und Minuszeichen.

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

91

**1 aktive Bestandskonten**

Anfangsbestand steht links

Endbestand steht rechts

Zugang steht links

Abgang steht rechts

**2 passive Bestandskonten**

Abgang steht links

Anfangsbestand steht rechts

Endbestand steht links

Zugang steht rechts

**3 Buchungssätze (formale Regel)**

erst Soll-Konto,

dann Haben-Konto nennen

**4 Aufwand**

Aufwand wird links gebucht

**5 Ertrag**

Ertrag wird rechts gebucht

58 Pacioli, Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita, 1494.

**6 G&V**

Aufwand wird links gebucht  
(Zusammenfassung der Regeln 4 und 5)

Ertrag wird rechts gebucht

**7 Eigenkapital**

Endbestand steht links  
Abgang steht links  
(wie Regel 2, weil passives Bestandskonto)

Anfangsbestand steht rechts  
Zugang steht rechts

*Beispiele***Geschäftsvorfall 1:**

Eine Maschine im Wert von 119.000 EUR wird auf Ziel gekauft, also finanziert.

Es werden die Regeln 1 und 2 tangiert.

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

Der Buchungssatz lautet dann:

*„Anlagevermögen 100.000 EUR*

*und*

*Vorsteuerforderung 19.000 EUR*

*an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 119.000 EUR“*

**Geschäftsvorfall 2:**

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

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

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

*„Forderungen (Umlaufvermögen/Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, 10.000 EUR, und 1.900 EUR Vorsteuerforderung) 11.900 EUR an Erträge 10.000 EUR und an Umsatzsteuerverbindlichkeiten 1.900 EUR“<sup>59</sup>*

**V. Gewinn- und Überschussermittlungsmethoden nach Einkunftsarten**

**92** Drei Gewinnermittlungsmethoden werden im Einkommensteuergesetz unterschieden.

Das Einkommensteuergesetz kennt den

- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG,
- die Überschussrechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG, sowie
- die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG.

<sup>59</sup> Wer noch üben möchte, sei auf die Beispiele bei *Wend/Dose*, § 1 Rn 133 ff. und folgendes Beispiel zur Bilanzentwicklung verwiesen!

## 1. Betriebsvermögensvergleich

Nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der **Gewinn** beim Betriebsvermögensvergleich (ausführlich zu dieser Gewinnermittlungsart siehe Rn 136 ff.)

93

- der **Unterschiedsbetrag** zwischen dem **Betriebsvermögen** am Schluss des Wirtschaftsjahres und
- dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zuzüglich
- dem Wert der Entnahmen und abzüglich
- dem Wert der Einlagen.

### Beispiel

Gemäß Bilanz zum 31.12.2012 beträgt das Betriebsvermögen des Unterhaltsschuldners S, der Gewerbetreibende ist (Schlachtereibetrieb), 100.000 EUR und gem. der Bilanz zum 31.12.2011 50.000 EUR.

Während des Jahres 2012 hat S für 5.000 EUR Waren (Wurst und Fleischwaren) entnommen und in seinem Haushalt verbraucht.

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

### Lösung

Der Gewinn von S durch Betriebsvermögensvergleich wird wie folgt ermittelt:

Betriebsvermögen (BV) am Schluss des Wirtschaftsjahres (31.12.2012)	100.000 EUR
- BV am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (31.12.2011)	50.000 EUR
= Unterschiedsbetrag	50.000 EUR
+ Entnahme	5.000 EUR
- Einlage	- 10.000 EUR
<b>= Gewinn aus Gewerbebetrieb 2012</b>	<b>45.000 EUR</b>

Eine Pflicht zur Feststellung des Betriebsvermögensvergleichs ergibt sich aus handelsrechtlichen und/oder steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften (im Wesentlichen aus §§ 238 ff. HGB, der auf § 141 AO verweist; siehe Rn 66).

94

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

- ihre Umsätze mehr als 500.000 EUR im Kalenderjahr

oder

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

oder

- die selbstbewirtschafteten land- bzw. forstwirtschaftlichen Flächen mit einem Wirtschaftswert von mehr als 25.000 EUR nach § 46 BewG

betragen.

### Hinweis

Eine Ausnahme gilt per Tatbestand bei selbstständig Tätigen i.S.d. § 18 EStG nach § 141 AO.

95

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

- 96** Unter Land- und Forstwirtschaft versteht man die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie der Verwertung der dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse (R 15.5 Abs. 1 S. 1 EStR 2012).

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

- 97** Folgende Arten der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind nach

§ 13 Abs. 1 EStG zu unterscheiden:

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

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

Zu den Einkünften gehören auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Die Einkünfte aus dem Nebenbetrieb müssen dem Hauptbetrieb dienen.

- 98** *Beispiel*

Die Verarbeitung von Produkten, die aus der Landwirtschaft kommen, zum Beispiel der Verkauf von hausgemachter Marmelade, zählt nicht zu dem Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, da dieser Verkauf der Landwirtschaft nicht dient.

Einzelheiten zu der Einkunftsart Landwirtschaft und Forstwirtschaft ergibt sich aus der **Anlage L**,<sup>60</sup> auf die ein **Auskunfts- und Beleganspruch** besteht.

Dort finden sich dezidiert Informationen zu:

- Zusammenfassung des Ergebnisses, des Gewinns,
- Veräußerungsgewinnen,
- Saldo der Entnahmen und Einlagen,
- Schuldzinsen zum Anlagevermögen,
- Antrag und inhaltliche Voraussetzung für die Anwendung des § 13a EStG,
- Gesonderte Angaben für Gewinne zur Forstwirtschaft und Holznutzungen.

- 99** Die Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft können nach **Durchschnittssätzen** (siehe Rn 471 ff.) **nach § 13a EStG** ermittelt werden, wenn

1. keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz besteht,
2. die selbstbewirtschaftete Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen 20 Hektar nicht überschreitet,

<sup>60</sup> Anlage L: <http://www.steuertipps.de/steuererklaerung-finanzamt/themen/anlage-l-einkuenfte-aus-land-und-forstwirtschaft>.

3. die Tierbestände insgesamt 50 Vieheinheiten nicht übersteigen und
4. der Wert der selbstbewirtschafteten Sondernutzungen (nach § 13a Abs. 5 EStG) nicht mehr als 2.000 DM (ca. 1.022 EUR) je Sondernutzung beträgt.

### Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a Abs. 3–6 EStG

100

Nach § 13a Abs. 3 EStG ist Durchschnittssatzgewinn die Summe aus

1. dem Grundbetrag (Abs. 4),
2. den Zuschlägen für Sondernutzungen (Abs. 5: Sonderkulturen sind: Hopfen, Spargel und andere Sonderkulturen),
3. den nach Abs. 6 gesondert zu ermittelnden Gewinnen,
4. den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen,
5. den vereinnahmten Kapitalerträgen, die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen im Sinne des Abs. 6 S. 1 Nr. 2 ergeben.

Davon abzusetzen sind verausgabte Pachtzinsen und diejenigen Schuldzinsen und dauernden Lasten, die Betriebsausgaben sind. Die abzusetzenden Beträge dürfen insgesamt nicht zu einem Verlust führen.

Die Höhe des Grundbetrags nach § 13a Abs. 4 EStG richtet sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung ohne Sonderkulturen nach dem Hektarwert (§ 40 Abs. 1 S. 3 des BewG) der selbst bewirtschafteten Fläche. Je Hektar der landwirtschaftlichen Nutzung sind anzusetzen

1	bei einem Hektarwert bis 300 Deutsche Mark	205 EUR,
2	bei einem Hektarwert über 300 Deutsche Mark bis 500 Deutsche Mark	307 EUR,
3	bei einem Hektarwert über 500 Deutsche Mark bis 1 000 Deutsche Mark	358 EUR,
4	bei einem Hektarwert über 1 000 Deutsche Mark bis 1 500 Deutsche Mark	410 EUR,
5	bei einem Hektarwert über 1 500 Deutsche Mark bis 2 000 Deutsche Mark	461 EUR,
6	bei einem Hektarwert über 2 000 Deutsche Mark	512 EUR.

Als Sondernutzungen i.S.d § 13a Abs. 5 EStG gelten die in § 34 Abs. 2 Nr. 1b bis e BewG genannten Nutzungen, die in § 34 Abs. 2 Nr. 2 BewG genannten Wirtschaftsgüter, die Nebenbetriebe (§ 34 Abs. 2 Nr. 3 BewG) und die Sonderkulturen (§ 52 BewG). Die Werte der Sondernutzungen sind aus den jeweils zuletzt festgestellten Einheitswerten oder den nach § 125 BewG ermittelten Ersatzwirtschaftswerten abzuleiten. Bei Sondernutzungen, deren Werte jeweils 500 Deutsche Mark übersteigen, ist für jede Sondernutzung ein Zuschlag von 512 EUR zu machen. Letzteres gilt nicht bei der forstwirtschaftlichen Nutzung.

101

In den Durchschnittssatzgewinn nach § 13a Abs. 6 EStG sind über die nach den Abs. 4 und 5 zu ermittelnden Beträge hinaus auch Gewinne, soweit sie insgesamt 1.534 EUR übersteigen, einzubeziehen aus

102

1. der forstwirtschaftlichen Nutzung,
2. der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden sowie der im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung stehenden Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens,

3. Dienstleistungen und vergleichbare Tätigkeiten, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und nicht für andere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erbracht werden,
4. der Auflösung von Rücklagen nach § 6c und von Rücklagen für Ersatzbeschaffung.

## 103

*Hinweis*

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in der Einkommensteuererklärung im Mantelbogen einzutragen und ergeben sich dezidiert aus der Anlage L zur Einkommensteuererklärung.

Diese Einkunftsart kennt auch zusätzliche betriebswirtschaftliche Jahresabschlüsse zur Beantragung von Subventionen. Auf diese besteht auch ein familienrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch.

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 13a EStG ist unterhaltsrechtlich unbrauchbar, weil sie aus Vereinfachungsgründen ein unterhaltsrelevantes Ergebnis nicht ermittelt. Diese Einkünfte sind durch eine EÜR zur Erfüllung der Darlegungs- und Beweislast nachzuweisen.

### 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)

## 104

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

Dazu gehören insbesondere die Gewinne aus gewerblichen Einzelunternehmen wie z.B. Handwerksbetriebe, Einzelhandelsbetriebe, Großhandelsbetriebe, Industriebetriebe, Handelsvertreter oder Handelsmakler (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

## 105

Ein **Einzelunternehmer** oder eine **Mitunternehmerschaft** erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn er/sie

- eine **selbstständige** Betätigung ausübt,
- diese Betätigung **nachhaltig** erfolgt,
- mit **Gewinnerzielungsabsicht**,
- sich dabei am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt** und
- wenn die Betätigung
  - weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft
  - noch als Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Arbeit
  - noch als bloße Vermögensverwaltung anzusehen ist.

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften erzielen grundsätzlich gemäß § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine unternehmerische Tätigkeit ist Voraussetzung für die Annahme von gewerblichen Einkünften. Nicht erforderlich sind feste Einrichtungen oder ein fester Ort, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Einkünfte aus Gewerbebetrieb können auch erzielt werden, wenn eine Tätigkeit gegen gesetzliche Verbote verstößt.

## 106

*Hinweis*

Eine steuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte erfolgt nicht beim Unternehmen (kein ertragsteuerliches Steuerrechtssubjekt<sup>61</sup>), sondern bei dem Unternehmer bzw. Mitunternehmer als na-

61 BFH BStBl II 1995, 617.

türliche Person, für dessen Rechnung und Gefahr ein gewerbliches Unternehmen betrieben wird.

Körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften sind demgegenüber **Steuerrechtssubjekt**.

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

### **Thesaurierungsbegünstigung/besonderer Steuersatz für nicht entnommene Gewinne**

107

Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 gilt für Jahresabschlüsse ab 2009 der besondere Steuersatz für nicht entnommene Gewinne für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (**Thesaurierungsbegünstigung**) bei Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs mit 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer sowie einer **zusätzlichen Nachversteuerung** im Falle der Ausschüttung in Höhe von weiteren 25 % (diese ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

Die Thesaurierungsbegünstigung kann steuerlich nur von Interesse sein, wenn das Unternehmen langfristig keine Gewinne ausschütten will und muss (vermögensverwaltende Gesellschaften).

#### *Hinweis*

Die Höhe dieses Steuersatzes hat vermutlich verhindert, dass diese Gestaltungsmöglichkeit im Unterhaltsrecht große Bedeutung erlangt hat.

**Mitunternehmer** ist, wer Mitgesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann und das unternehmerische Risiko trägt. Die Einkünfte werden den einzelnen Mitunternehmern zugerechnet.<sup>62</sup>

108

#### *Hinweis*

Die Zurechnung erfolgt entsprechend dem Gesellschaftsvertrag, **Ergebnisverwendungsbeschluss** oder Gesetz. Auf den Gesellschaftsvertrag und jährlichen Ergebnisverwendungsbeschlüsse besteht folglich ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**, denn die jährlichen Ergebnisse können auch der Quote nach variieren, weil Gewinnverteilung und Beteiligung an der Gesellschaft keineswegs identisch sein müssen (Haftungsfalle!)

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

### **a) Sonderbetriebsvermögen (SBV)/Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben**

Die Einkünfte eines Mitunternehmers können als Unterhaltseinkünfte nur dann vollständig beurteilt werden, wenn auch das Ergebnis aus dem Sonderbetriebsvermögen herangezogen wird (vgl. Rn 384 ff.).

109

**Sonderbetriebsvermögen (SBV)** ist ein steuerrechtlicher Begriff für Wirtschaftsgüter, die im Eigentum von einem oder mehreren Mitunternehmern einer Personengesellschaft stehen. Die Wirtschaftsgüter gehören zum **Sonderbetriebsvermögen I**, wenn sie **unmittelbar dem Betrieb der Mitunternehmerschaft dienen**. Zum **Sonderbetriebsvermögen II** gehören Wirtschaftsgüter, die **unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden und damit die Beteiligung des Gesellschafters fördern**. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen ist möglich, wenn das Wirtschaftsgut geeignet ist, dem Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft oder der Beteiligung zu dienen. Die Willkürung erfolgt durch Aktivierung in der Sonderbilanz. Die **Sonderbilanz** weist aktive und passive Wirt-

62 BFH BStBl II 1993, 616.

schaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I und II aus. Die **Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung** weist Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben aus. Hierunter fallen bspw. Sondervergütungen der Mitunternehmerschaft an den Mitunternehmer, sonstige Sonderbetriebseinnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen oder Sonderbetriebsausgaben beim Sonderbetriebsvermögen.<sup>63</sup>

Als Sonderbetriebseinnahmen bezeichnet man die neben den Gewinnanteilen auch alle zufließenden Vergütungen. Diese Sonderbetriebseinnahmen werden ebenfalls den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Als Aufwand mindern sie zwar den Handelsbilanzgewinn der Gesellschaft, nicht aber den steuerlichen Gewinn (damit auch Beispiel für das Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz).

#### Beispiel

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

Nach den handelsrechtlichen Vorschriften wird der Bilanzgewinn der KG ermittelt und beträgt 500.000 EUR für das Kalenderjahr 2012.

A ist gleichzeitig als Geschäftsführer der KG tätig und erhält für seine Tätigkeit in 2012 einen Betrag in Höhe von 60.000 EUR.

B hat der KG ein Darlehen in Höhe von 150.000 EUR zur Verfügung gestellt, für das er im Jahr 2012 15.000 EUR Zinsen erhalten hat. Außerdem hat B der KG Räumlichkeiten gegen Zahlung einer Jahresmiete von 30.000 EUR überlassen.

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

#### Lösung

A und B haben folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

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

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

## 110

#### Hinweis

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

Der **Auskunfts- und Beleganspruch** bezieht sich auf das handelsrechtliche und das steuerrechtliche Ergebnis.

Auf die gesellschaftsvertragliche bzw. schuldvertragliche Regelung bezüglich des Sonderbetriebsvermögens, der Sonderbetriebseinnahmen und der Sonderbetriebsausgaben besteht zu Beurteilung der Unterhaltseinkünfte ein **Auskunfts- und Beleganspruch**.

<sup>63</sup> Gabler, Wirtschaftslexikon, Stichwort: Sonderbetriebsvermögen.

Gleiches gilt für die bei Personengesellschaften fakultativen Ergebnisverwendungsbeschlüsse. Hier besteht eine **Haftungsfalle**, weil Beteiligung an der Gesellschaft und Gewinnbeteiligung nicht identisch sein müssen.

*Beispiel*

A erhält seinen Gewinnanteil für 2012 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) in 2013 ausgezahlt.

*Lösung*

Weil der Gewinn im Veranlagungszeitraum 2012 erzielt worden ist, hat A seinen Gewinnanteil im Veranlagungszeitraum 2012 zu versteuern.

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr wird der Gewinn bei Gewerbetreibenden in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG). **111**

*Beispiel*

A ist Gesellschafter der X-OHG. Der Gewinnanteil für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 (1.4.2012 bis 31.3.2013) beträgt 10.000 EUR.

*Lösung*

Hier gilt, dass der Gewinn in Höhe von 10.000 EUR für A im Kalenderjahr 2013 als bezogen gilt, weil das Wirtschaftsjahr auch 2013 endet.

*Hinweis*

Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH<sup>64</sup> stärkt die Möglichkeit der Buchwertübertragung von Sonderbetriebsvermögen bei Schenkung des Mitunternehmeranteils, bei Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaften und bei Übertragung in das Gesamthandsvermögen. Bei Umwandlungen kann es deshalb zur Buchwertfortführung, zum Ansatz von Zwischenwerten und zum Ansatz des Teilwerts, also unter (teilweiser) Aufdeckung der stillen Reserven, kommen.

## b) Atypisch/typisch stille Gesellschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören weiterhin auch **Einkünfte unechter (atypischer) stiller Gesellschafter**. Unechte stille Gesellschafter gelten deshalb als Mitunternehmer, weil sie nicht nur am Gesellschaftserfolg, sondern auch am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und am Geschäftswert, d.h. Firmenwert, beteiligt sind. **112**

*Hinweis*

Die Einkünfte unechter (atypischer) Gesellschafter werden den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, Einkünfte echter (typischer) stiller Gesellschafter den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG zugeordnet. **113**

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

Zur Beurteilung dieser Frage besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** auf das vertragsrechtliche Statut (Gesellschaftsvertrag) und die jährliche Ermittlung des Gewinnanteils.

64 BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11; v. 21.6.2012 – IV R 1/08 und v. 19.9.2012 – IV R 11/12.

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

### c) Veräußerungsgewinne

**114** Gewinne, die bei der **Veräußerung eines Betriebes** (siehe unten ausführlich unter „sonstige Einkünften“ nach § 22 EStG) erzielt werden, gehören nach § 16 Abs. 1 S. 1 EStG ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wobei sich die Veräußerung beziehen kann auf:

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

**115** *Hinweis*

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

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

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

Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten abzüglich Wert des Betriebsvermögens/Reinvermögens (Vermögen *.l.* Schulden) = **Veräußerungsgewinn**

#### *Beispiel*

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

Er veräußert seinen Betrieb in 2012 im Ganzen für 300.000 EUR. Er stellt gleichzeitig seine gesamte gewerbliche Tätigkeit auf Dauer ein.

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

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

#### *Lösung*

Der Veräußerungsgewinn für A wird für den Veranlagungszeitraum 2012 wie folgt ermittelt:

Veräußerungspreis	300.000 EUR
<i>.l.</i> Veräußerungskosten	10.000 EUR
<i>.l.</i> Wert des Betriebsvermögens	90.000 EUR
<b>= Veräußerungsgewinn</b>	<b>200.000 EUR</b>

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

**118** *Hinweis*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Veräußerungsgewinnen aus Gewerbebetrieb sind in der Anlage G 2012 in Tz 31 ff. auszuweisen. Auf dieses Formular und die Dokumentation der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

#### d) Betriebsaufspaltung

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

119

##### Definition der Betriebsaufspaltung:

Eine Betriebsaufspaltung liegt dann vor, wenn wirtschaftlich einheitliche Unternehmen in grundsätzlich zwei der Rechtsform nach verschiedene Betriebe gegliedert werden,<sup>65</sup> d.h. wenn ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen in eine Betriebsgesellschaft und in eine Besitzgesellschaft gegliedert ist.

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

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

**Steuerrechtsfolge:** Die Einkünfte werden dann nicht mehr der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ nach § 21 EStG zugeordnet. Die Einkünfte sind vielmehr gewerblich i.S.d § 15 EStG.

Die Beurteilung aus steuerrechtlicher Sicht basiert darauf, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist.<sup>66</sup>

Eine Beteiligungsidentität ist nicht erforderlich,<sup>67</sup> sondern Voraussetzung ist allein, dass die Willensbildung bei beiden Unternehmen einheitlich ist und das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt.

Bei beiden Gesellschaften muss die gleiche Willensbildung möglich sein.<sup>68</sup>

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

Das Betriebsunternehmen kann auch eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen sein.

Ebenso ist eine Betriebsaufspaltung zwischen zwei Personengesellschaften möglich.

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

120

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH ist jedes Grundstück, das die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet und es ihr ermöglicht, den Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben, eine wesentliche Betriebsgrundlage.<sup>69</sup>

65 Vgl. BFH BStBl II 1972, 63.

66 BFH BStBl II 1981, 39.

67 BFH BStBl II 1975, 266.

68 BFH BStBl II 1973, 447.

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

Eine **wesentliche Betriebsgrundlage** liegt somit vor, wenn das Grundstück nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und besonderes Gewicht für die Betriebsführung hat. Es ist nicht mehr erforderlich, dass eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck vorliegt (sog. branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung). Ohne Belang sind auch Maßstäbe, die von außen ohne Bezug auf die Betriebsstruktur an das Grundstück angelegt werden. Es spielt somit keine Rolle mehr, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte oder ob ein Ersatzgrundstück gekauft oder angemietet werden kann bzw. ob das Grundstück und die aufstehenden Baulichkeiten ursprünglich für die Zwecke eines anderen Betriebes genutzt und ohne nennenswerte Investitionen und Veränderungen in den Dienst der Gesellschaft gestellt werden.<sup>70</sup> Ebenfalls unerheblich ist, ob das Betriebsunternehmen von auch einem anderen gemieteten oder gekauften Grundstück aus hätte betrieben werden können.

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

Es reicht somit Beherrschungsidentität aus.<sup>71</sup>

Nach Ansicht des BFH<sup>72</sup> genügt es, wenn eine Besitzpersonengesellschaft von ihrem nicht mehrheitlich beteiligten alleinigen Gesellschaftergeschäftsführer beherrscht wird.

Eine personelle Verflechtung liegt nur dann nicht vor, wenn die Beteiligungsverhältnisse in Besitz und Betriebsunternehmen weit auseinander liegen, wie z.B. bei der Beteiligung von 98 % zu 2 % und umgekehrt. Ebenso liegt keine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch gleichzeitig Gesellschafter der Betriebsgesellschaft ist und nach dem Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft für alle Geschäfte im Zusammenhang mit den überlassenen Betriebsgrundlagen Einstimmigkeit herrschen muss.<sup>73</sup>

**122** Sind **Ehepartner** beteiligt, so galt nach früherer Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung, dass den Ehepartnern bei intakter Ehe ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille unterstellt wurde. Für die Ermittlung der Beherrschungsidentität wurden die Anteile der Ehepartner zusammengerechnet. Diesem Rechtsgedanken widersprach das Bundesverfassungsgericht.<sup>74</sup> Nach Ansicht des BVerfG darf eine Addition der Anteile nur dann noch erfolgen, wenn zusätzliche konkrete Umstände dies nahe legen.

Nach dem sog. **Wiesbadener Modell** liegt dann **keine** Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Ehepartner nur am Besitzunternehmen und der andere Ehepartner nur am Betriebsunternehmen beteiligt sind.<sup>75</sup>

**123**

#### *Hinweis*

Es sollte durch Scheidungsvereinbarungen vermieden werden, **Betriebsaufspaltungen** „entstehen“ zu lassen. Auch sollte vermieden werden, durch derartige Vereinbarungen eine Betriebs-

70 BFH/NV 2003, 41.

71 Vgl. BFH GmbHR 2000, 575.

72 BFH DStR 2000, 1431.

73 Vgl. BFH FR 1999, 596.

74 BVerfG BStBl II 1985, 475.

75 BFH BStBl II 1997, 28.

aufspaltung zu beenden. Hierdurch werden nämlich die stillen Reserven aufgedeckt und der Besteuerung zugeführt.<sup>76</sup>

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

#### 4. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Nach dem Einkommensteuergesetz werden in § 18 EStG beispielhaft Tätigkeiten aufgezählt, die unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu subsumieren sind. **124**

Es gelten zunächst die gleichen Voraussetzungen wie bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Jedoch muss ein Selbstständiger im Gegensatz zum Gewerbetreibenden auch bei Einsatz von Mitarbeitern aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein und der Arbeit sein Gepräge geben.

Nach H 15.6 EStH 2012 müssen folgende Merkmale für eine selbstständige Arbeit vorliegen: **125**

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

##### ■ Freiberufliche und selbstständige Arbeit:

Unterschieden wird nach Einkünften aus **freiberuflicher Arbeit** nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie Einkünften aus sonstiger **selbstständiger Arbeit** nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. **126**

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

##### ■ Beispiele für eine freiberufliche Tätigkeit:

- Selbstständige, wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit **127**

oder

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

oder

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

<sup>76</sup> BFH BStBl II 1994, 23; BFH BB 1993, 2356.

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

128

- Testamentsvollstrecker,
- Vermögensverwalter und
- Aufsichtsratsmitglieder.

Zur Abgrenzung der selbstständigen zur gewerblichen Tätigkeit wird auf H 15.6 EStH 2012 verwiesen.

129

**Besserstellung gegenüber Einkünften aus Gewerbebetrieb**

Es besteht keine Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG). Dies stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG dar.<sup>77</sup>

Freiberufler können die Art der Gewinnermittlung wählen: entweder die EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG oder den Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ohne allerdings die besonderen Vorschriften des Handelsgesetzbuches beachten zu müssen, da diese nur von Kaufleuten anzuwenden sind.

130

*Hinweis*

Einkünfte aus **selbstständiger Arbeit** sind in die Anlage S der Einkommensteuererklärung sowie bei EÜR in der Anlage EÜR, AVEÜR und SZE (Auskunfts- und Beleganspruch) einzutragen.

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

131

(ausführlich siehe Rn 438 ff.)

Sind Steuerpflichtige nicht verpflichtet,

- Bücher zu führen und
- Abschlüsse zu machen und
- leisten sie dies auch nicht freiwillig,

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

*Beispiel*

Unterhaltsschuldner S ist Facharzt für Augenheilkunde und hat in seiner Praxis im abgelaufenen Kalenderjahr 2012 Betriebseinnahmen in Höhe von 300.000 EUR und Betriebsausgaben in Höhe von 100.000 EUR.

*Lösung*

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

Betriebseinnahmen	300.000 EUR
Betriebsausgaben	-100.000 EUR
<b>= Gewinn des S aus selbstständiger Arbeit</b>	<b>200.000 EUR</b>

**6. Gewinnermittlungen nach Durchschnittssätzen**

132

Neben dem Betriebsvermögensvergleich und der Einnahmen-/Überschussrechnung kennt das Einkommensteuergesetz noch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG (vgl. oben Rn 100). Diese kommt allerdings **nur bei Land- und Forstwirten** in Betracht.

<sup>77</sup> BVerfG – 1 Bv1 2/04.

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

## 7. Gewinnermittlungszeitraum

Das Wirtschaftsjahr bzw. das Kalenderjahr bildet den Gewinnermittlungszeitraum, also der Zeitraum, für den regelmäßig der Gewinn ermittelt wird. Er umfasst grundsätzlich einen Zeitraum von 12 Monaten. **133**

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

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

### Hinweis

Das **Wirtschaftsjahr** bei Land- und Forstwirten umfasst grundsätzlich den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni und bei Gewerbetreibenden, die im Handelsregister eingetragen sind, den Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Falls sie nicht im Handelsregister eingetragen sind, ist das Kalenderjahr maßgeblich. Bei den Überschusseinkünften ist Ermittlungszeitraum stets das Kalenderjahr. Abweichende Ermittlungszeiträume gibt es hier nicht! **134**

§ 11 EStG regelt die **zeitliche Zurechnung** von Einnahmen- und Werbungskosten zu einem bestimmten Kalenderjahr. So gelten Einnahmen innerhalb eines Kalenderjahres als bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (sog. **Zuflussprinzip** nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Einnahmen gelten dann als zugeflossen, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann (Zahlung, Verrechnung bzw. Gutschrift). Bei einem Scheck gilt die Entgegennahme als Zufluss (H 11 EStH 2012 für Scheck, Scheckkarte).

### ■ Ausnahmeregelung

Eine Ausnahmeregelung gilt für wiederkehrende Einnahmen i.S.v. § 11 Abs. 1 S. 2 EStG. Danach werden z.B. Zinsen und Mieten, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zufließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, in dem Kalenderjahr als bezogen angesehen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (sog. **Zurechnungsprinzip**). Kurze Zeit ist hier regelmäßig ein Zeitraum bis zu 10 Tagen (H 11, Allgemeines, EStH 2012). **135**

### Beispiel

Der unterhalts- und steuerpflichtige Hauseigentümer S zahlt den für 2013 fälligen Gebäudeversicherungsbeitrag bereits am 23.12.2012 bar.

### Lösung

Weil es sich um eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe handelt, die kurz vor Beginn des Kalenderjahres 2013, zu dem sie wirtschaftlich gehört, abfließt, kann S diesen Versicherungsbeitrag in 2013 als Werbungskosten geltend machen.

## VI. Betriebsvermögensvergleich

### 1. Begriff des Betriebsvermögens

*„Diejenigen Ausreden, in denen gesagt wird, warum die Aktiengesellschaft keine Steuern bezahlen kann, werden in einer so genannten Bilanz zusammengestellt.“ (Kurt Tucholsky)* **136**

Der Begriff des Betriebsvermögens ist gesetzlich nicht definiert. Zum Betriebsvermögen gehören im Einkommensteuerrecht Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Art und nach ihrer Funktion in einem betrieblichen Zusammenhang stehen. Die Festlegung des Betriebsvermögens dient der Ermittlung

des zu versteuernden Gewinns. Fehlt ein betrieblicher Zusammenhang, werden die Wirtschaftsgüter dem Privatvermögen zugerechnet.

Beim Reinvermögen nach handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen dem Bruttovermögen und den Schulden des Betriebs<sup>78</sup>. Das Reinvermögen (auch Nettovermögen) entspricht dem Eigenkapital, welches die Residualgröße in der Bilanz darstellt. Zum Reinvermögen – und Eigenkapital – werden alle Gewinnanteile hinzugerechnet, auf deren Ausschüttung die Gesellschafter endgültig verzichtet haben. Nicht zum Eigenkapital und Reinvermögen gehören die aus Gewinnen gebildeten Rückstellungen. Diese vermindern das Reinvermögen, weil sie zu den Verbindlichkeiten gerechnet werden.<sup>79</sup>

#### Beispiel

Folgende Wirtschaftsgüter werden am Ende des Wirtschaftsjahres durch Inventar und Inventur ausgewiesen:

#### Vermögen

Betriebs- und Geschäftsausstattung	50.000 EUR	
Waren	30.000 EUR	
Forderungen aus L+L	20.000 EUR	
Kassenbestand	10.000 EUR	110.000 EUR

#### - Schulden

Verbindlichkeiten aus L+L	30.000 EUR	
Bankverbindlichkeiten	20.000 EUR	-50.000 EUR
<b>= positives Betriebsvermögen</b>		<b>60.000 EUR</b>

#### Lösung

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

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

#### Beispiel

Vermögen	300.000 EUR
- Verbindlichkeiten	-400.000 EUR
<b>= negatives Betriebsvermögen</b>	<b>-100.000 EUR</b>

#### Lösung

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

### ■ Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG

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

<sup>78</sup> BverwG, Urt. v. 30.6.2011 – 5 C 23.10.

<sup>79</sup> Lück/Bieg, Lexikon der BWL, 1986, S. 957.

**Beispiel**

Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres per 31.12.2013	100.000 EUR
- Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres per 31.12.2012	-50.000 EUR
<b>Gewinn</b>	<b>+50.000 EUR</b>

Ist das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres niedriger als am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, so ist der Unterschiedsbetrag negativ. Dieser Unterschiedsbetrag ist noch um die Entnahmen und Einlagen zu bereinigen, um das Jahresergebnis zu ermitteln (siehe folgendes Beispiel).

**139****■ Entnahmen**

Bei den **Entnahmen**, d.h. bei den Privatentnahmen, handelt es sich um alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt und für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (siehe im Einzelnen Rn 306 ff.).

**140****■ Einlagen**

Im Gegensatz hierzu handelt es sich um **Einlagen**, d.h. Privateinlagen, wenn der Steuerpflichtige im Laufe des Wirtschaftsjahres aus seinem Privatvermögen dem Betrieb Wirtschaftsgüter, wie z.B. Bargeld zugeführt hat (§ 4 Abs. 1 S. 2, S. 5 EStG; siehe im Einzelnen Rn 306 ff.).

**141**

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

*Beispiel*

Das Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden beträgt nach der Bilanz zum 31.12.2013 100.000 EUR und nach der Bilanz zum 31.12.2012 50.000 EUR.

Im Jahr 2013 hat der Steuerpflichtige für 20.000 EUR Waren entnommen und von seinem privaten Sparkonto 40.000 EUR abgehoben und damit Verbindlichkeiten des Betriebes beglichen.

*Lösung*

Der Gewinn für 2013 errechnet sich wie folgt:

Betriebsvermögen am Schluss des WJ 2013	100.000 EUR
- Betriebsvermögen am Schluss des WJ 2012	-50.000 EUR
= Unterschiedsbetrag	+50.000 EUR
+ Entnahmen 2013	+20.000 EUR
- Einlagen 2013	-40.000 EUR
<b>= Gewinn aus Gewerbebetrieb 2013</b>	<b>30.000 EUR</b>

**2. Betriebsvermögensvergleich i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG**

Diese Gewinnermittlungsart kommt nur für Land- und Forstwirte, die buchführungspflichtig sind oder freiwillig Bücher führen, sowie für selbstständig Tätige, die freiwillig Bücher führen, in Betracht.

**142**

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

**143**

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

- Umsätze von **mehr als 500.000 EUR** im Kalenderjahr

oder

- Gewinn aus Gewerbebetrieb von **mehr als 50.000 EUR** im Wirtschaftsjahr

144

#### *Hinweis*

Im Gegensatz zu der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht nur die einkommensteuerrechtlichen, sondern auch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften (siehe unten Rn 178 ff.) zu beachten. Für sie gelten z.B. bei der Bewertung des Umlaufvermögens die Grundsätze des **Niederstwertprinzips**. Nach dem Niederstwertprinzip müssen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgrund einer dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis (Teilwert) angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 HGB; R 6.8, Abs. 1 S. 3 EStR 2012).

Laut der Legaldefinition (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG sowie § 10 S. 2 BewG) handelt es sich dabei um den Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens dem jeweiligen Wirtschaftsgut zubilligen würde (Hauptschalter eines Kraftwerkes). Dabei ist von der Fortführung des Unternehmens (going-concern-prinzip) auszugehen. Im Regelfall entspricht der Teilwert dem Verkehrswert oder Marktpreis, wobei immer auf die besonderen Verhältnisse des Unternehmens abzustellen ist. Dadurch wird der Teilwert fast immer zu einem subjektiven Wert angesetzt. Das Steuerrecht kennt jedoch zahlreiche Teilwertfiktionen, die den Teilwert anhand fester Regeln von den Anschaffungskosten bzw. Herstellkosten ableiten. Der Teilwert entspricht dem im Handelsrecht gebräuchlichen niedrigeren beizulegenden Wert.

#### *Beispiel*

A ermittelt seinen Gewinn nach § 5 EStG.

Er hat Waren in Höhe von 30.000 EUR angeschafft.

Am Bilanzstichtag beträgt der Marktpreis (Teilwert) 10.000 EUR.

Die Wertminderung ist voraussichtlich von Dauer.

#### *Lösung*

A **muss** die Waren mit dem niedrigeren Teilwert, d.h. gewinnreduzierend um 20.000 EUR, auf 10.000 EUR abwerten und bilanzieren.

**Er hat kein Wahlrecht!**

#### a) **Bilanzaufbau nach § 266 HGB**

145

##### **Aktiva**

- A. Anlagevermögen
  - I. Immaterielle Wirtschaftsgüter
  - II. Sachanlagen
  - III. Finanzanlagen im Anlagevermögen
- B. Umlaufvermögen
  - I. Vorräte
  - II. Forderungen
  - III. Wertpapiere im Umlaufvermögen
  - IV. Liquide Mittel

##### **Passiva**

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

## C. Verbindlichkeiten

I. Verbindlichkeiten ggü Kreditinstituten

II. Verbindlichkeiten aus L&amp;L

III. sonstige Verbindlichkeiten

## C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

D. Passive Rechnungsabgrenzungsposten

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

146

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

*Hinweis*

Die Bilanz ist eine von statischen Gesichtspunkten geprägte Bestandsrechnung. Sie ist perioden- und stichtagsbezogen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen. Eine Entwicklung der einzelnen Bestandskonten lässt sich nur aus dem Vergleich mehrerer Bilanzen ableiten (auch unter „interner Betriebsvergleich“, siehe Rn 946 ff.).

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

147

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

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

148

*Beispiel zur Arbeitsweise des Betriebsvermögensvergleichs*

Rechtsanwalt R. macht sich selbstständig.

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

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

*Lösung*

Die Eröffnungsbilanz von R sieht wie folgt aus:

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Bank	200.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
		Darlehensverbindlichkeiten	150.000 EUR
Bilanzsumme	200.000 EUR	Bilanzsumme	200.000 EUR

149

*Ferner*

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

*Lösung*

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
Bank	200.000 EUR	Darlehensverbindlichkeiten	150.000 EUR
Vorsteuerforderung	19.000 EUR	Verbindlichkeiten aus L&L	119.000 EUR
Bilanzsumme	319.000 EUR	Bilanzsumme	319.000 EUR

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

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

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

Dies gilt umgekehrt auch für eine Forderungsverbuchung.

150

*Ferner*

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

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

*Lösung*

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	50.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Darlehensverbindlichkeiten	150.000 EUR
Bilanzsumme	200.000 EUR	Bilanzsumme	200.000 EUR

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

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

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

*Ferner*

151

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

*Lösung*

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen	100.000 EUR	Eigenkapital	80.000 EUR
Bank	100.000 EUR	Darlehensverbindlichkeiten	150.000 EUR
Forderung	35.700 EUR	Umsatzsteuerverbindlichkeit	5.700 EUR
Bilanzsumme	235.700 EUR	Bilanzsumme	235.700 EUR

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

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

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

*Ferner*

152

Am Jahresende zahlt R 100.000 EUR an Bankverbindlichkeiten zurück.

Die AfA beläuft sich auf 20 % des Anlagevermögens.

*Lösung*

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Anlagevermögen	80.000 EUR	Eigenkapital	60.000 EUR
Forderung	35.700 EUR	Darlehensverbindlichkeit	50.000 EUR
		Umsatzsteuerverbindlichkeit	5.700 EUR
Bilanzsumme	115.700 EUR	Bilanzsumme	115.700 EUR

Die vorstehende Bilanz ist die Abschlussbilanz des Geschäftsjahres zum 31.12.

Sie ist gleichzeitig auch Eröffnungsbilanz für das kommende Geschäftsjahr.

Das Anlagevermögen reduziert sich um 20.000 EUR durch die Abschreibung.

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

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

**Ergebnis des Beispiels: Das Eigenkapital am Schluss des Geschäftsjahres mit 60.000 EUR abzüglich 50.000 EUR, Eigenkapital zu Beginn des Geschäftsjahres, ergibt den Gewinn i.H.v 10.000 EUR.**

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

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

153

### c) Erfolgswirksamkeit bei Bilanzierung (Finanzbuchhaltung) versus EÜR

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

154

155

*Hinweis*

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

**Aus diesem Grund müsste von jedem Unternehmer, der eine EÜR erstellt, konsequenterweise unterhaltsrechtlich eine Bilanz verlangt werden!**

156

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

*Das Beispiel zeigt nur Erfolgsauswirkungen von Geschäftsvorfällen.*

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

Der Materialeinkauf ist nur bei der EÜR erfolgswirksam.

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

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

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

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

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

157

*Hinweis*

Ein Korrekturposten bei der Bilanzierung ist die Verbuchung der Bestandsveränderungen aufgrund der **Inventur**, so dass auch unterhaltsrechtlich ordnungsgemäße Inventurerstellung stets zu überprüfen ist.

Auf die Inventurunterlagen besteht wegen der Erfolgswirksamkeit ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch. Inventur** (von lateinisch *invenire* = etwas finden bzw. auf etwas stoßen) ist die Erfassung aller vorhandenen Bestände. Durch die Inventur werden Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag ermittelt und schriftlich niedergelegt. Das Ergebnis einer Inventur ist das Inventar, ein Bestandsverzeichnis, das alle Vermögensteile und Schulden nach Art, Menge und Wert aufführt.

### 3. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzänderungsgesetz (MicroBilG)

Mit dem **BilMoG** (vgl. unten auch Rn 246)<sup>80</sup> wird die weitreichendste Bilanzreform seit dem Bilanzrichtliniengesetz 1985 für handelsrechtliche Jahresabschlüsse ab 2010 umgesetzt.

158

(Zwischenzeitlich steht bereits ein Reformgesetz zum BilMoG an. Das Europäische Parlament, die Kommission und der Rat haben zugestimmt. Das Gesetz soll von den Mitgliedstaaten bis 2015 umgesetzt werden.)

Ziele der Reform sind: Bürokratieabbau durch Vereinfachung der Rechnungslegungsvorschriften; Schaffung von mehr Klarheit durch verbesserte Vergleichbarkeit der Abschlüsse von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen; Schutz der Bilanzadressaten durch hinreichende und leicht verständliche Informationen; Transparenz bei Zahlungen der mineralgewinnenden Industrie/Primärforstwirtschaft an staatliche Stellen (Country by Country Reporting); Konsolidierung der 4. und 5. RL zu einer neuen Richtlinie; bestehende Eröffnung für bestimmte IFRS (**International Financial Reporting Standards**) -Bewertungen, aber kein allgemeines Wahlrechts auf IFRS für KMU, Klein- und Mittelunternehmen.

Ziel des BilMoG ist weiter, das deutsche Bilanzrecht einerseits den international üblichen Methoden (IFRS) der Rechnungslegung anzunähern. So soll der handelsrechtliche Jahresabschluss an Aussagekraft und Vergleichbarkeit gewinnen. Auch die Bilanzierung bei mittelständischen Unternehmen wird in vielen Teilen an international übliche Rechnungslegungsprinzipien angenähert. Andererseits bleibt die HGB-Bilanz weiterhin Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung.

#### Ein Schwerpunkt der Reform liegt in der Deregulierung und Kostensenkung zugunsten kleiner und mittlerer Unternehmen.

Einzelkaufleute sind von der handelsrechtlichen Buchführungspflicht befreit, wenn sie nur einen kleineren Geschäftsbetrieb unterhalten. Dies soll gelten, wenn sie 500.000 EUR Umsatz und 50.000 EUR Gewinn an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten (§ 241a HGB, § 141 AO). Sofern diese Grenzen nicht überschritten werden, ist eine EÜR ausreichend.

Darüber hinaus wurden die Schwellenwerte des § 267 HGB, der die Einteilung von Kapitalgesellschaften in die drei Größenklassen klein, mittelgroß und groß vornimmt, für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse um 20 % angehoben. Die Größenklassen bestimmen unter anderem den Umfang der Informationspflichten der Unternehmen. Sie wirken sich außerdem auf die gesetzliche Prüfungspflicht aus, indem kleine Kapitalgesellschaften nicht prüfungspflichtig sind (Anlehnung an internationale Rechnungslegungsstandards).

Die Vorschriften sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die **nach dem 31.12.2009** beginnen.

#### Leitidee des BilMoG:

159

Die **Aussagekraft** des handelsrechtlichen Jahresabschlusses soll verbessert werden. Wie der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist, erfolgt das durch eine Annäherung an die Bilanzierungsregeln nach IFRS, wobei aber insgesamt ein überschaubares eigenes Regelwerk beibehalten werden soll.

#### Wesentliche Änderungen:

160

- Durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf das HGB. Die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln in § 247 Abs. 3 HGB-a.F., § 273 HGB-a.F. und § 279 HGB-a.F. wurden aufgehoben bzw. abgeändert. Die Aufhebung der

80 BGBl 2009 I, S. 1102.

umgekehrten Maßgeblichkeit ist bereits beim Inkrafttreten des BilMoG unabhängig von den handelsrechtlichen Übergangsvorschriften wirksam geworden.

- Einführung eines Ansatzwahlrechts für selbst geschaffene immaterielle **Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens (u.a. Patente, Know-how), sofern sich die Herstellungskosten auf die Entwicklungsphase beziehen (§ 248 HGB und § 255 HGB).
- Veränderte Bewertung, insbesondere Abzinsung von Rückstellungen (z.B. Pensionsrückstellungen).
- Verbot für die Bildung von bestimmten Aufwandsrückstellungen.
- Aktivierungspflicht eines entgeltlich erworbenen Goodwills im Einzelabschluss.
- Anpassung der Herstellungskosten an die international üblichen produktionsbezogenen Vollkosten.
- Veränderte Vorschriften zur Währungsumrechnung.
- Neukonzeption der Abgrenzung latenter Steuern.
- Einbeziehungspflicht für Zweckgesellschaften in den Konzernabschluss und damit mehr Transparenz.
- Verpflichtende Anwendung der Neubewertungsmethode.
- Aktivierungspflicht des Goodwills im Konzernabschluss und planmäßige Abschreibung.

**161** Neben die materiellen Änderungen treten, hinsichtlich Ansatz und Bewertung, zahlreiche neue Anhangvorschriften, die für mehr Information sorgen sollen.

In einer Stellungnahme hat sich das IDW<sup>81</sup> zu den Übergangsregelungen des BilMoG geäußert.

#### Beispiel

für Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz: aktiviertes Patent, § 248 Abs. 2 HGB; steuerliches Aktivierungsverbot nach § 5 Abs. 2 EStG:

XY-GmbH	Handelsbilanz	Steuerbilanz	StBil-Ergebnis	steuerlicher Ausgleichsposten
Aktiva	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2010	31.12.2010
Patent	500.000 EUR	0 EUR	/. 500 000 EUR	
Abschreibung	50.000 EUR	0 EUR	+ 50.000 EUR	
Buchwert	450.000 EUR	0 EUR		/. 450.000 EUR

**162**

#### Hinweis

Der handelsrechtlich geprägte Ausweis nach BilMoG führt zu abweichenden Ergebnissen der Handelsbilanz gegenüber der Steuerbilanz und in der G&V. Die Einheitsbilanz aus Steuerbilanz und Handelsbilanz existiert nicht mehr, sodass bei Unternehmen, die die oben genannten Größenklassen überschreiten, auch ein familienrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** auf die handelsrechtlichen Jahresabschlüsse für die unterhaltsrechtlich relevanten Jahre besteht. Der Anwalt des Unternehmers hat das handelsrechtliche Ergebnis und die kaufmännischen Erforderlichkeiten für die Gewinnauswirkungen vorzutragen.

**163**

Der Gesetzgeber verfolgt mit dem **MicroBilG**<sup>82</sup> für Jahresabschlüsse ab 2012 das Ziel, über 500.000 Kleinstkapitalgesellschaften in Deutschland bei der Erstellung umfangreicher Jahresabschlüsse zu entlasten, ohne dabei das Informationsinteresse von Eigenkapital- und Fremdkapitalgebern der betreffenden Gesellschaften sowie der Allgemeinheit im Hinblick auf die relevanten Jahresabschlussdaten zu vernachlässigen. Dabei erhofft sich der Gesetzgeber durch das MicroBilG

81 IDW RS HFA 28.

82 BGBl 2012 I S. 2751.

Kosteneinsparungen bei den betreffenden Unternehmen von insgesamt 36 Millionen EUR. Den geplanten Ersparnissen soll ein einmaliger Umstellungsaufwand i.H.v. 9 Millionen EUR gegenüber stehen.<sup>83</sup>

Das Gesetz enthält Rechnungslegungserleichterungen, die **bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2012** in Anspruch genommen werden können! Dies bedeutet, dass in der familienrechtlichen Fallbearbeitung, diese Gewinnermittlungen sogleich wirksam werden.

### § 267a HGB Definition der Kleinstkapitalgesellschaft

164

Eine Kleinstkapitalgesellschaft i.S.d. MicroBilG liegt vor, wenn die betreffende Gesellschaft an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreitet:

- 350.000 EUR Bilanzsumme
- 700.000 EUR Umsatzerlöse
- 10 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

Es ist nicht erforderlich, dass an beiden Bilanzstichtagen die gleichen Größenklassen nicht überschritten werden.

### § 264c HGB Anwendung für bestimmte Personenhandelsgesellschaft

165

Die Erleichterung für Darstellung/Gliederungstiefe der Bilanz, die Kleinstkapitalgesellschaften in Anspruch nehmen können, gelten auch für die unter § 264c HGB fallenden Gesellschaften wie offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften im Sinne des § 264a HGB.

### § 264 Abs. 1 S. 5 HGB Verzicht auf einen Anhang

166

Zentrale Erleichterung ist, dass Kleinstkapitalgesellschaften dann auf die Aufstellung eines Anhangs verzichten können, wenn die folgenden Angaben „unter der Bilanz“ gemacht werden:

- Haftungsverhältnisse, §§ 251, 268 Abs. 7 HGB,
- Angaben zu Vorschüssen und Krediten für Mitgliedern von Organen der Gesellschaft, § 285 Nr. 9 Buchstabe c HGB
- Angaben zum Bestand eigener Aktien, § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG.

### § 266 HGB Gliederung der Bilanz

167

Kleinstkapitalgesellschaften wird eine verkürzte Darstellung der Bilanz gestattet. Dabei ist ausreichend, die Buchstabenposten aus § 266 Abs. 2 und 3 HGB aufzuführen.

Die Minimalbilanz einer Kleinstkapitalgesellschaft sieht demnach wie folgt aus (wegen der Gliederungstiefe der E-Bilanzen wird sich diese „Erleichterung“ jedoch nicht auf den Umfang der Buchführung auswirken):

#### Minimalbilanz

Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Rückstellungen
RAP	Verbindlichkeiten
	RAP

Folgende Angaben sind zusätzlich erforderlich:

- nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, § 268 Abs. 3 HGB,
- ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital, § 272 Abs. 1 HGB,
- eigene Anteile, § 272 Abs. 1a HGB,

168

83 Wikipedia: MicroBilG.

- Ausweis latenter Steuern bei freiwillige Anwendung des § 274 HGB,
- Ausweis von Verrechnungsvermögen bei insolvenzunsicheren Planvermögen für die Finanzierung von Altersvorsorgeverpflichtungen i.S.d § 264 Abs. 2 HGB.

Fraglich, da hier der Gesetzeswortlaut nicht angepasst wurde:

- Restlaufzeit bei Forderungen von mehr als einem Jahr, § 268 Abs. 4 HGB,
- Restlaufzeit bei Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr, § 268 Abs. 5 HGB,
- Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, § 42 Abs. 3 GmbHG.

### 169 G & V nach § 275 Abs. 5 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften

Durch den neu eingeführten § 275 Abs. 5 HGB wird dem Unternehmen das Wahlrecht eingeräumt, folgende vereinfachte Gliederung für die Darstellung der G & V zu verwenden:

- Nettoumsatzerlöse,
- sonstige Erträge,
- Materialaufwand,
- Personalaufwand,
- Abschreibungen,
- sonstige Aufwendungen,
- Steuern,
- Jahresergebnis.

#### *Beispiel*

für Reduzierung der Aussagekraft der G & V nach MicroBilG bei einer Finanzholding mit Ergebnisverwendungsvertrag:

vor MicroBilG		nach MicroBilG	
sonstige betriebl. Erträge	3.000 EUR		
sonstige betriebl. Aufwendungen	-15.000 EUR	sonstige Erträge	157.000 EUR
Erträge aus Beteiligungen	150.000 EUR		
sonstige Zinsen & ähnliche Erträge	4.000 EUR		
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-1.000 EUR		
Ergebnis d gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	141.000 EUR	sonstige Aufwendungen	-157.000 EUR
abgeführte Gewinne	-141.000 EUR		
Jahresüberschuss	0 EUR	Jahresüberschuss	0 EUR

### 170 § 326 HGB, Hinterlegung anstelle Offenlegung

§ 326 Abs. 2 HGB erlaubt es Kleinstkapitalgesellschaften, ihrer Offenlegungsverpflichtung 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.

Die Anforderung 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.**

#### 4. Betriebsvermögen

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

171

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

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

##### a) Notwendiges Betriebsvermögen

Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2012 gehören zum notwendigen Betriebsvermögen:

172

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

und

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

##### *Beispiel*

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

##### *Lösung*

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

##### b) Notwendiges Privatvermögen

Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2012 gehören zum notwendigen Privatvermögen:

173

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

und

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

##### *Beispiel*

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

##### *Lösung*

Hier gehört das Kraftfahrzeug im vollen Umfang zum notwendigen Privatvermögen, weil die private Nutzung mehr als 90 % beträgt (R 4.2 Abs. 1 S. 5 EStR 2012).

##### c) Gewillkürtes Betriebsvermögen

Nach R 4.2 Abs. 1 EStR 2012 gehören zum gewillkürten Betriebsvermögen:

174

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

und

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

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

175

*Hinweis*

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

*Beispiel*

Unternehmer A, der seinen Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermittelt, hat ein Kraftfahrzeug, das er zu 45 % betrieblich und zu 55 % privat nutzt.

*Lösung*

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

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

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

176

Wird z.B. ein **Gebäude** gemischt genutzt, ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut. Das Gebäude steht insoweit in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen (R 4.2 Abs. 4 S. 1 EStR 2012).

*Beispiel*

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

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

*Lösung*

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

Das erste Obergeschoss ist gewillkürtes Betriebsvermögen, das R entweder seinem Betriebsvermögen oder seinem Privatvermögen zuordnen kann (R 4.2 Abs. 9 EStR 2012).

177

*Hinweis*

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

## 5. Aktiva der Bilanz / Erfolgswirksamkeit durch Bewertung / Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) / Abschreibung (AfA)

### a) Bewertungsgrundsätze und Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung (GOB)

178

Zum Verständnis der Vorstellungswelt der Bilanzierung nach HGB und EStG, auch für die unterhaltsrechtliche Würdigung, ist es geboten, die wesentlichen Prinzipien der Bilanzierung nachvollziehen zu können. Diese sind konkretisiert in den Grundsätzen Ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung (GOB) und sind vielfach normiert.

- **True and Fair View:** Der Jahresabschluss kann in Inhalt und Aufbau seine Aufgabe nur erfüllen, wenn er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Diese Leitfunktion ist in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB normiert.

- **Fortführungsgrundsatz / Going Concern Prinzip:** Ansatz und Bewertung erfolgen unter der Prämisse der Fortführung des Unternehmens, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Ist die Fortführungsprognose für ein bilanzierendes Unternehmen negativ, hat die Bewertung der Vermögensgegenstände grundsätzlich unter Liquidationsgesichtspunkten zu erfolgen.<sup>84</sup>
- **Vollständigkeitsgrundsatz, Grundsatz der wirtschaftlichen Zurechnung und Saldierungsverbot:** Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu erfassen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Die Vollständigkeit kann nur durchbrochen werden durch Ansatzwahlrechte und Ansatzverbote. Die bilanzielle Zurechnung von Vermögensgegenständen erfolgt nach dem wirtschaftlichen Eigentum, das dem zivilrechtlichen Eigentum folgt, solange nicht im Einzelfall wirtschaftliche Gesichtspunkte eine abweichende bilanzielle Zurechnung gebieten (Leasing, Sale and Lease Back-Gestaltungen, unechtes Factoring, Treuhandverhältnis ohne Sicherungszweck). § 246 Abs. 2 HGB verbietet die Saldierung von Aktiva mit Passiva und von Aufwendungen mit Erträgen. Das hiermit zum Ausdruck gekommene Saldierungsverbot ist Bestandteil des Prinzips von Klarheit und Übersichtlichkeit von Jahresabschlüssen (§ 243 Abs. 2 HGB).
- **Einzelbewertungsgrundsatz** verlangt, dass Vermögensgegenstände und Schulden am Abschlussstichtag in der Regel einzeln zu bewerten sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 240 HGB).
- Vereinfachte Bewertungsverfahren: Der vorgenannte Grundsatz wird durchbrochen in gesetzlichen Fällen der Bewertung bestimmter Vermögens- oder Schuldengesamtheiten wie dem **Festwertverfahren** nach § 240 Abs. 3 HGB, der **Gruppenbewertung** nach § 240 Abs. 4 HGB und den **Bewertungsvereinfachungsverfahren** nach § 256 HGB.<sup>85</sup>
- **Anschaffungskostenprinzip:**<sup>86</sup> Die aufgewendeten Kosten für Anschaffung von Wirtschaftsgütern sind Grundlage der späteren Bewertung (zum Beispiel durch Abschreibungen). Der Wert kann auch bei Wertsteigerungen nicht höher sein als die historischen Anschaffungskosten. Diese stellen die Wertobergrenze dar. Werden die Güter durch das Unternehmen selbst hergestellt, wird von Herstellungskosten gesprochen (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB; siehe Rn 188 ff.)
- **Vorsichtsprinzip:** Es dient in der deutschen Rechnungslegung immer noch dem zentralen Element des institutionalisierten Gläubigerschutzes, wonach nach kaufmännischer Vorsicht zu bewerten ist. Ausprägung davon ist das Realisationsprinzip, wonach ohne Umsatz keine Gewinnrealisierung möglich ist. Demgegenüber werden nach dem Imparitätsprinzip Einzelrisiken für das Unternehmen bereits erfasst, wenn sie drohen und nicht erst wenn sie entstanden sind.
- **Wertaufholungsgebot:** Die Vorschrift des § 253 Abs. 5 S. 1 HGB schreibt bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung von Vermögensgegenständen eine Zuschreibung im Umfang der zwischenzeitlich eingetretenen Werterhöhung vor.
- **Bilanzidentität/Bilanzkontinuität:** Der Grundsatz der Bilanzidentität verlangt, dass die Werte der Abschlussposten aufeinander folgender Geschäftsjahre aneinander anschließen. Dies ist die formelle Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Die Bilanzkontinuität verlangt in aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen eine Darstellungsstetigkeit bei der Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten (§ 265 Abs. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB).
- **Stichtagsprinzip und Periodenabgrenzung:** Die Bilanz wird auf einen Stichtag erstellt. Sie ist damit stichtagsbezogen. Wesentliches Element der Bilanzierung ist die periodengerechte Gewinnermittlung, insbesondere mit ihren Ausprägungen der Rechnungsabgrenzungsposten und den Rückstellungen.

84 Klein/Kuckenburg, Familienvermögensrecht, Kap. 2, 1490 ff., 1552 ff.

85 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B. Rn 244 ff.

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

**179** Folgende Bewertungsmaßstäbe sind bilanzrechtlich zu unterscheiden:

**Handelsrecht**

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

**Steuerrecht**

Anschaffungskosten  
Herstellungskosten  
fortgeführte AK/HK  
Teilwert

**180** *Hinweis*

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

**b) Anschaffungs- und Herstellungskosten, § 255 HGB**

**181** Die **Anschaffungskosten** ergeben sich aus:

Kaufpreis (Anschaffungspreis)  
+ Anschaffungsnebenkosten (ANK)  
- Anschaffungspreisminderungen  
= **Anschaffungskosten (AK)**

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

bei Grundstücken:

- Maklerprovisionen netto
- Vermessungsgebühren netto
- Notar- und Rechtsanwaltsgebühren netto
- Grundbuchgebühren
- Grunderwerbsteuer (§ 11 GrEStG)

**183** Bei anderen Vermögensgegenständen:

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

**184** **Preisminderungen für die Anschaffungskosten sind:**

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

**185** *Hinweis*

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

*Beispiel*

Unternehmer A kauft 2013 ein Wirtschaftsgut des beweglichen Anlagevermögens.

Der Verkäufer V verteilt Rechnung wie folgt:

Wirtschaftsgut netto	100.000 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	19.000 EUR
<b>Rechnungsbetrag</b>	<b>119.000 EUR</b>

A zahlt diese unter Abzug von 2 % Skonto.

Für Transportkosten erhält er von F folgende Rechnung:

Transportkosten netto	10.000 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	1.900 EUR
<b>Rechnungsbetrag</b>	<b>11.900 EUR</b>

*Lösung*

Die Anschaffungskosten ermitteln sich wie folgt:

Kaufpreis netto	100.000 EUR
+ Anschaffungsnebenkosten	10.000 EUR
- Anschaffungspreisminderung netto (2 % von 100.000 EUR)	-2.000 EUR
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>108.000 EUR</b>

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

**186**

### ■ Herstellungskosten

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

**187**

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

+ Fertigungseinzelkosten

+ Sondereinzelkosten der Fertigung

= Wertuntergrenze der Herstellungskosten (HK)

Steuerrechtlich sind die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten, die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie die Materialgemeinkosten und die Fertigungsgemeinkosten in die zu aktivierenden Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 EStR 2012).

Zu den Materialgemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten gehören nach R 6.3 Abs. 2 EStR 2012 z.B. Aufwendungen für folgende Kostenstellen:

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

188

*Hinweis*

In die **Herstellungskosten** können allgemeine Verwaltungskosten wie z.B. Aufwendungen für die Geschäftsleitung oder das Rechnungswesen seit BilMoG eingerechnet werden. Ferner dürfen **nicht** mit einbezogen werden die Vertriebskosten (§ 255 Abs. 2 S. 6 HGB). Zu den Herstellungskosten können die Zinsen für Fremdkapital gehören.

Die Ermittlung erfolgt über den **Betriebsabrechnungsbogen (BAB)**.

Die Dokumentation dieser Ermittlung durch BAB ist wegen der Erfolgswirksamkeit der Ermittlung der AHK über die Abschreibungen und Wertberichtigungen Gegenstand des unterhaltsrechtlichen Auskunft- und Beleganspruchs.

189

**Herstellungskostenuntergrenze** seit BilMoG und R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012<sup>87</sup>

	HBG aF	HGB nF	R 6.3 EStR 2008	R 6.3 EStR 2012
Kosten der Forschung und Vertriebskosten	Verbot	Verbot	Verbot	Verbot
Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht	Gebot
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht	Wahlrecht	Gebot
Abschreibungen	Wahlrecht	Gebot	Gebot	Gebot
Fertigungs- und Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Gebot	Gebot	Gebot
Sondereinzelkosten d Fertigung, Fertigungseinzelkosten und Materialkosten	Gebot	Gebot	Gebot	Gebot

**c) Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

190

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

*Beispiel*

Anschaffungskosten	500.000 EUR
- AfA nach § 7 EStG	- 125.000 EUR
<b>= fortgeführte Anschaffungskosten</b>	<b>375.000 EUR</b>

**d) Systematisierung der einzelnen Wirtschaftsgüter/Vermögenswerte in der Steuerbilanz**

191

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

1. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

- Immaterielle Wirtschaftsgüter z.B. Geschäfts- oder Firmenwert
- Gebäude
- Maschinen
- Maschinelle Anlagen
- Kraftfahrzeuge
- Betriebs- und Geschäftsausstattung

<sup>87</sup> EStÄR in BMF Schreiben v. 25.3.2013 – IV C 6- S 2133/09/10001.

2. andere als in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannte Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG wie
  - Grund- und Boden
  - Beteiligungen
  - Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens
  - Vorräte (z.B. Waren)
  - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
  - Wertpapiere
  - Kassenbestand
  - Guthaben bei Kreditinstituten
3. Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG)
  - Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
  - Sonstige Verbindlichkeiten

#### ■ **Abgrenzung für die Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens:**

Wirtschaftsgüter, die am Bilanzstichtag dazu bestimmt sind, **dauernd** dem Betrieb zu dienen, gehören zum **Anlagevermögen** (R 6.1 Abs. 1 S. 1 EStR 2012). Dafür ist allein die Zweckbestimmung von Bedeutung. Zum **Umlaufvermögen** teilt man Wirtschaftsgüter ein, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, z.B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (R 6.1 Abs. 2 EStR 2012).

192

#### *Beispiel*

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

Wertpapiere einer Bank sind Umlaufvermögen.

Werthaltigkeit ist also ohne Relevanz.

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

#### e) **Teilwertabschreibung und ihre Bedeutung im Familienrecht**

##### ■ **Unterhaltsrelevanz**

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

193

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

Gerade der in Anspruch genommene Unterhaltsschuldner wird ein Interesse haben, seine Einkünfte über die Teilwertabschreibung zu reduzieren, was der allgemeinen Beachtung durch die Familienrechtler mangels Kenntnis des Instituts entgeht, woraus ein **Haftungsrisiko** resultiert.

##### ■ **Teilwert**

Was ist unter dem steuerrechtlichen Begriff des **Teilwerts** zu verstehen?<sup>88</sup>

194

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (gleichlautend § 10 BewG) ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut

<sup>88</sup> Kuckenburg, Teilwertabschreibung im Familienrecht, FuR 2008, 386.

ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (going-concern-Prinzip). Die Funktion des Teilwerts ist ein Wertansatz **anstelle** des Wertansatzes auf Basis der **Anschaffungskosten**. Dieser Wertansatz der Steuerbilanz gleicht dem sog. **beizulegenden Wert** der Handelsbilanz. Es muss aber eine voraussichtlich **dauernde Wertminderung** vorliegen, d.h. ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Wertes des Wirtschaftsgutes unter den maßgeblichen Buchwert. Eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus.<sup>89</sup>

Dabei besteht die Besonderheit, dass die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachvollzogen werden muss (Beispiel für Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanz).<sup>90</sup>

#### ■ Ziel der Teilwertabschreibung

**195** Überbewertungen der Wirtschaftsgüter und damit einhergehend ein zu hoher Ausweis des Vermögens oder Gewinns sowie die Bildung ungerechtfertigter stiller Reserven sollen vermieden werden.

#### ■ Teilwertabschreibung beim abnutzbaren Anlagevermögen

**196** Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts am Bilanzstichtag mindestens für eine **halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert** liegt.

Das gilt auch dann, wenn beabsichtigt ist, dass Wirtschaftsgut vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern.<sup>91</sup>

Die verbleibende Nutzungsdauer ist für Gebäude nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG, für andere Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen.<sup>92</sup>

#### *Beispiel*

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

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

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

#### *Lösung*

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

Die Minderung ist voraussichtlich auch von Dauer, weil der Wert des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren, d.h. erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht wird.<sup>93</sup>

**Faustregel für dauernde Wertminderung: Buchwert halbieren, wenn dann der Teilwert niedriger ist als der halbierte Buchwert, ist die Wertminderung dauernd.**

<sup>89</sup> BMF-Schreiben v. 25.2.2000, BStBl 2000 I 372, Rn 3.

<sup>90</sup> R 6.8 EStR i.d.F EStÄR 2012.

<sup>91</sup> BFH BStBl 2009 II 899.

<sup>92</sup> BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 6.

<sup>93</sup> BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 7, 8; weitergehend FG Münster, das die Teilwertabschreibung auch dann zulässt, wenn die Wertminderung durch Normal-AfA bei weniger als die Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht wird, EFG 2005, 683, siehe folgendes Beispiel.

*Abwandlung*

Der Teilwert beträgt 50.000 EUR.

*Lösung*

Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig.

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

### ■ Teilwertabschreibung beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen

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

197

Kursschwankungen von börsennotierten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stellen eine nur vorübergehende Wertminderung dar und berechtigen deshalb nicht zum Ansatz des niedrigeren Teilwertes.<sup>94</sup>

*Beispiel*

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

*Lösung*

Eine Teilwertabschreibung ist unzulässig.

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

Entgegen dieser Ansicht im BMF-Schreiben hat der BFH<sup>95</sup> eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG bei börsennotierten Aktien angenommen, die als Finanzanlagen gehalten werden, wenn der Börsenwert zum Stichtag **unter die Anschaffungskosten** gesunken ist **und** zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung **keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung** vorliegen (im Entscheidungsfall Anschaffungskosten von Infineon-Aktien mit 44,50 EUR pro Stück, Wert am Bilanzstichtag 22,70 EUR pro Stück und Wert bei Aufstellung der Bilanz 26,00 EUR pro Stück).

Überzeugend führt der BFH hier wörtlich aus:

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

### Im konkreten Beispielsfall war eine Teilwertabschreibung auf 26 EUR möglich!

Dem folgt das BMF mit seinem Schreiben vom 26.3.2009, indem es die Behandlung von Wertveränderungen innerhalb einer gewissen Bandbreite durch eine zeitliche und rechnerische Komponente ausfüllen will.

94 BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 11.

95 BFH v. 26.9.2007 – BFH/NV 2008, 432.

„Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist danach nur dann auszugehen, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter den Anschaffungskosten gesunken ist oder zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter den Anschaffungskosten gesunken ist.“

### ■ Teilwertabschreibung im Umlaufvermögen

- 198** Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch angeschafft. Demgemäß kommt dem Zeitpunkt der Verwendung oder Veräußerung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorausgegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer.<sup>96</sup>

#### *Beispiel*

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

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

#### *Lösung*

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

Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Ein unerwartetes Ereignis dieser Art ist jedoch keine „zusätzliche Erkenntnis“.<sup>97</sup>

### ■ Wertaufholungsgebot

- 199** Hat sich der Wert des Wirtschaftsgutes nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich (d.h. gewinnerhöhend) mit den oben genannten Einschränkungen zu erfassen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung weggefallen sind. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes. Gleiches gilt selbstverständlich auch, wenn die vorherige Teilwertabschreibung steuerlich nicht oder nicht vollständig wirksam wurde.<sup>98</sup>

### ■ Teilwertabschreibung versus Verlustrückstellung

**200**

#### *Hinweis*

Die Teilwertabschreibung ist durch die Rückstellungen für drohende Verluste (§ 249 Abs. 1 S. 1 2.HS HGB) nicht ausgeschlossen, obwohl nach Steuerrecht die Drohverlustrückstellung nicht gebildet werden darf (§ 5 Abs. 4a EStG). Dies schließt aber eine Teilwertabschreibung z.B. bei

<sup>96</sup> BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 23.

<sup>97</sup> BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 32, 33, 4, 23.

<sup>98</sup> BMF-Schreiben, a.a.O, Rn 34.

unfertigen Bauten und unfertigen Erzeugnissen (Werkverträgen) mit erheblicher Erfolgswirksamkeit nicht aus.

#### *Beispiel*

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

Beläuft sich die Teilwertabschreibung auf 60.000 EUR oder 100.000 EUR?

Der BFH führt hierzu aus:

*„Das Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste begrenzt eine mögliche Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag zulässig.“<sup>99</sup>*

#### *Lösung*

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

#### *Hinweis*

Eine erfolgte **Teilwertabschreibung** im Anlage-, bzw. Umlaufvermögen des bilanzierenden Unternehmens, ist insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen. Sie bedarf naturgemäß einer Dokumentation, weil den Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt die Darlegungs- und Beweislast trifft.<sup>100</sup> Wenn also bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens, bzw. des Gewinnes des Unternehmens des Unterhaltsschuldners, eine Teilwertabschreibung ersichtlich wird, muss diese bestritten und die Vorlage der entsprechenden Dokumentationen zur Erfüllung der Darlegungs- und Beweislast gefordert werden.

201

### f) Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Auf der Aktivseite der Bilanz ist gemäß § 266 HGB das Anlagevermögen der Gesellschaft ausgewiesen.

202

Nach der gesetzlichen Regelung des § 247 Abs. 2 HGB sind als Posten des Anlagevermögens nur die Gegenstände auszuweisen, die dauernd bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Für die dauernde Nutzung ist es nur erforderlich, dass das Unternehmen einen weiteren Gebrauch des Vermögenswertes für eine gewisse Zeit beabsichtigt, während die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens durch eine nur einmalige Nutzung (Verbrauch, Verarbeitung, Verkauf, Forderungen: Überführung in liquide Mittel) gekennzeichnet sind. Die Werthaltigkeit des Vermögenswertes ist kein Abgrenzungskriterium.

Diese Abgrenzung ist bedeutend, weil die erfolgswirksamen Maßnahmen wie AfA und/oder Teilwertabschreibung von der systematischen Einordnung abhängen, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

Nach der gesetzlichen Gliederungsvorschrift des § 266 Abs. 2 HGB wird zwischen 3 Hauptpositionen unterschieden: immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen.

<sup>99</sup> BFH DSiR 2005, 1975 ff.

<sup>100</sup> BMF-Schreiben, a.a.O., Rn 2.

Die **immateriellen Vermögensgegenstände** werden nach der vorgenannten Vorschrift bezeichnet und gegliedert als:

- selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte,
- entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten,
- Geschäfts- oder Firmenwert,
- geleistete Anzahlungen zu vorstehenden Positionen.

Die **Sachanlagen** werden in der genannten Vorschrift bezeichnet und gegliedert als:

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken,
- technische Anlagen und Maschinen,
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- geleistete Anzahlung und Anlagenbau,

Die **Finanzanlagen** werden wie folgt bezeichnet und gegliedert als:

- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Ausleihungen an verbundene Unternehmungen,
- Beteiligungen,
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,
- Wertpapiere des Anlagevermögens,
- GmbH: Ausleihungen an Gesellschafter,
- sonstige Ausleihungen.

**203** Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert (beispielhaft dem Einlagewert), vermindert um bestimmte Abzüge, angesetzt. Erstreckt sich die Nutzung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von **mehr als einem Jahr**, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt.

**204** *Hinweis*

Die AfA ist eine Methode der **Bewertung** von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens. Die Bewertung im Umlaufvermögen folgt gänzlich anderen Regeln.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der AfA unterliegen, sind beispielsweise Grund und Boden, Beteiligungen oder Finanzanlagen.

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

**205** Hierbei werden **AfA-Methoden** angewendet, die nach § 7 EStG wie folgt zu unterscheiden sind:<sup>101</sup>

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

101 *Kuckenburg*, AfA-Arten und ihre steuerliche Berücksichtigung; FPR 2003, 415, zitiert bei Palandt/Brudermüller, 73. Aufl., § 1361 BGB Rn 3.

Unabhängig von der AfA ist im Anlagevermögen die Teilwertabschreibung (siehe oben Rn 193 ff.) zu beachten.

### g) AfA bei immateriellen Wirtschaftsgütern

Als unkörperliche, d.h. immaterielle Wirtschaftsgüter kommen Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile in Betracht (R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR 2012). Hierunter fällt auch der Goodwill/**Geschäfts- oder Firmenwert**, der wie folgt ermittelt wird:

206

#### Ermittlung des Geschäfts-/Firmenwerts/Goodwills

Kaufpreis

./. Buchwert

#### = Geschäfts- oder Firmenwert/Goodwill

Der **derivative**, d.h. der abgeleitete und erworbene **Firmenwert** ist steuerlich mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und linear abzuschreiben (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB). Diese Aktivierungspflicht besteht auch im **Steuerrecht** (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG), wonach von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes von **15 Jahren** auszugehen ist.

#### Beispiel

A erwirbt am 3.1.2013 ein Unternehmen mit einem Firmenwert. Die Anschaffungskosten hierfür betragen 150.000 EUR.

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

#### Lösung

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

#### Hinweis

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

**Die Abschreibungsdauer eines Praxiswertes, wegen seiner Personenbezogenheit, liegt zwischen drei und fünf Jahren bei Ausscheiden des Praxisinhabers bzw. sechs bis zehn Jahren bei dessen fortgesetzter Tätigkeit.**<sup>102</sup>

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

Das Unterhaltsrecht kann, wie so häufig, mit den stringenten steuerrechtlichen Regeln operieren, was insbesondere deshalb gilt, weil deren Abschreibungsdauer dem tatsächlichen Werteverzehr nach allgemeiner Erfahrung entspricht.<sup>103</sup> Auch hier entspricht die steuerliche Regelung jahrelanger Erfahrung der Finanzverwaltung.<sup>104</sup>

Die handelsrechtliche Aktivierungsfähigkeit des **originären Geschäftswerts/Goodwills** nach **BilMoG** (Handelsbilanz) beschränkt sich lediglich auf solche selbst erstellten immateriellen Werte, die die Kriterien eines Vermögensgegenstandes erfüllen. Wird die Vermögensgegenstandseigen-

207

102 H 7.1 EStH.

103 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, Praxis- und Firmenwertabschreibung im Unterhaltsrecht, FuR 2009, 187; dem folgend Palandt/*Brudermüller*, § 1361 BGB Rn 32.

104 Rechtsgedanke aus BGH FamRZ 2003, 741 ff.

schaft erfüllt, besteht für den originären Firmenwert ein **Aktivierungswahlrecht**, es sei denn, es handelt sich um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB).

Dabei bezieht sich das Aktivierungswahlrecht insbesondere auf die Entwicklungskosten.

Das Bestehen des Wahlrechts hängt davon ab, ob hierfür die handelsrechtlichen Kriterien eines Vermögensgegenstands erfüllt sind.

Nach Handelsrecht bestand nach § 248 Abs. 2 HGB a.F. ein Aktivierungsverbot für originäre Firmenwerte.

Das für den originären Firmenwert geltende generelle Aktivierungsverbot wurde durch das BilMoG im Mai 2009 abgeschafft. Seither besteht für den originären Firmenwert ein Aktivierungswahlrecht, dem nach § 266 Abs. 2 A I HGB mit der Bilanzposition „selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte“ ein formaler Bilanzansatz geschaffen wurde (Angleichung an internationale Rechnungslegung).

Werden derartige selbst geschaffene Firmenwerte aktiviert, sind sie automatisch mit einer Ausschüttungssperre nach § 268 Nr. 8 HGB belegt. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB und § 253 Abs. 5 S. 2 HGB **fingieren** lediglich den derivativen Firmenwert als **Vermögensgegenstand**, nicht jedoch den originären; das Aktivierungswahlrecht nach § 255 Abs. 4 HGB a.F. ist entfallen. Diese auf den derivativen Firmenwert beschränkte Fiktion führt dazu, dass bei Wahrnehmung des Aktivierungswahlrechts für einen originären Firmenwert die Eigenschaften eines Vermögensgegenstandes nachgewiesen werden müssen.

## 208

### *Hinweis*

Das Aktivierungswahlrecht für originäre Firmenwerte ist ein weiteres Beispiel für die Möglichkeit von Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanz!

Denkbar ist auch ein ausgewiesener **Badwill**. Der „Badwill“ ist im Rechnungswesen ein negativer Geschäfts- oder Firmenwert. Er entsteht im Rahmen der Kapitalkonsolidierung, wenn bei einem **Unternehmenskauf der Kaufpreis für das Unternehmen oder die Beteiligung unter dem Wert des Reinvermögens** liegt. Der „Badwill“ als „negativer Unterschiedsbetrag“ ist als negative Ertragsaussicht oder als „lucky buy“ zu erklären und nach § 301 Abs. 3 S. 1 HGB als Rückstellung zu passivieren („Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“). Er mindert also unter sonst gleichbleibenden Bedingungen das Reinvermögen des erwerbenden Unternehmens. Diese Rückstellung darf nur aufgelöst werden, wenn entweder die erwartete ungünstige Ertragsentwicklung eingetreten ist oder am Bilanzstichtag feststeht, dass der „Badwill“ einem realisierten Gewinn entspricht (§ 309 Abs. 2 HGB)<sup>105</sup>

## h) AfA bei Gebäuden

### aa) Lineare AfA

## 209

Ausgangspunkt für die Berechnung der Gebäudeabschreibung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude. Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören die anteiligen Grundstückskosten. Fallen Kosten auf die Einheit von Grundstück und Gebäude, so sind die Kosten aufzuteilen.

Maklerprovisionen, Notargebühren müssen zum Teil dem Gebäude und zum Teil dem Grundstück zugerechnet werden. Wurde im Kaufvertrag der Gebäudewert nicht vom Grundstück getrennt, ist

<sup>105</sup> Wikipedia, Geschäfts- oder Firmenwert; Badwill.

für die Abschreibung eine Aufteilung vorzunehmen. Der Wert des Grundstücks kann dabei an Hand von Bodenrichtwertkarten ermittelt werden. Informationen zu den Bodenrichtwerten geben die Bewertungsstellen des Finanzamts.

Wird ein Gebäude unterschiedlich genutzt, existieren selbstständige Gebäudeteile, die auch selbstständig abschreibungsfähig sind. Dabei können unterschiedliche Abschreibungsmethoden zur Anwendung kommen. In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) werden folgende selbstständige Nutzungen unterschieden: Nutzung zu eigenen Betriebszwecken, Vermietung für fremde Betriebszwecke, Vermietung zu fremden Wohnzwecken und Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Die lineare AfA beträgt nach § 7 Abs. 4 EStG:

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

Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen unter Nr. 1. weniger als 33 Jahre, in den Fällen Nr. 2a weniger als 50 Jahre, in den Fällen Nr. 2b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der angegebenen Abschreibungen die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Abschreibungen

#### *Beispiel*

A besitzt eine Halle, die zum Betriebsvermögen gehört. Sie ist am 5.2.2013 errichtet worden und stellt ein Wirtschaftsgebäude dar. Die Herstellungskosten haben 300.000 EUR betragen.

#### *Lösung*

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

#### *Hinweis*

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

#### *Beispiel*

A hat 2013 ein bebautes Grundstück gekauft. Die Anschaffungskosten betragen 450.000 EUR. Von den Anschaffungskosten entfallen auf das Gebäude, das 1952 fertig gestellt worden ist, 350.000 EUR.

#### *Lösung*

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

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

Bei Anschaffung im Laufe eines Jahres kann die lineare Gebäude-AfA für das erste Jahr nur **zeit-anteilig** vorgenommen werden. Dementsprechend ist auch im Jahr der Veräußerung zu verfahren (R 7.4 Abs. 2 EStR 2012).

#### *Hinweis*

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

### **bb) Degressive AfA**

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

Hierbei sind folgende **AfA-Staffeln mit verschiedenen Abschreibungssätzen nach dem Herstellungsjahr** (siehe in den folgenden Normen!) und der **Nutzungsart** zu unterscheiden (siehe Beispiel Rn 217):

- Staffel 81 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG
- Staffel 85 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG
- Staffel 89 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3a EStG
- Staffel 96 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3b EStG
- Staffel 04 – § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3c EStG

**215***Hinweis*

Die **Staffelnummern** bezeichnen die Jahre, in denen diese Staffeln erstmals anwendbar waren. Eine Anwendung höherer oder niedrigerer Staffelsätze ist bei der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ausgeschlossen (R 7.4 Abs. 6 EStR 2012). Die degressive AfA ist im Jahr der Fertigstellung bzw. Herstellung oder Anschaffung mit dem vollen Jahresbetrag abzuziehen, wenn das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Anderenfalls ist das Gebäude zeitanteilig abzuschreiben (R 7.4 Abs. 2 S. 1 EStR 2012).

**216**

Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Baufortschritt einen Bezug der Wohnung zulässt. Noch nicht fertig gestellt ist ein Gebäude z.B. dann, wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen.<sup>106</sup>

**217**

**Bemessungsgrundlage der AfA** sind die Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes

Staffel 04 ist **beispielsweise** anzuwenden, wenn

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

und

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

Folgende Beträge können unter diesen Voraussetzungen abgezogen werden:

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

*Beispiel*

A ließ 2007 ein Mietgrundstück bauen.

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

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

*Lösung*

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

Ferner wird das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet (R 7.4 Abs. 2 EStR 2012).

<sup>106</sup> H. 7.4, Fertigstellung EStH.

*Hinweis*

Für Mietwohngebäude, die degressiv nach § 7 Abs. 5 S. 3c EStG beschrieben werden, entfällt ab dem Veranlagungszeitraum 2006 die Abschreibungsmöglichkeit, soweit es sich um Neufälle handelt. Da die Wohnraumversorgung in Deutschland inzwischen angeblich über Bedarf liegen soll (?), entfällt diese Steuersubvention für Neufälle ab 2006. Es gilt jetzt nur noch der vereinheitlichte Abschreibungssatz von 2%, der dem tatsächlichen Wertverlust entsprechen soll.

218

**cc) Gebäudeabschreibung im Familienrecht**

Der BGH hat in seiner überkommenen Rechtsprechung eine **AfA für Wohngebäude** für unterhaltsrechtlich unbeachtlich erachtet, weil hier – unter Berücksichtigung der Marktentwicklung – ein tatsächlicher Werteverzehr nicht zu beobachten sei.<sup>107</sup>

219

Die genannte Entscheidung aus 1984 erging zur Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ bei einem Einfamilienhaus. Zu jener Zeit konnte der BGH argumentieren, der tatsächliche Substanzverlust werde durch einen steigenden Verkehrswert von Immobilien stets aufgefangen.<sup>108</sup> So wurde von der Literatur schon stets zu Recht eingewandt, dass sowohl der Substanzverlust als auch der Erhaltungsaufwand nicht gänzlich außer Acht bleiben dürften. Hierfür müssen Rücklagen gebildet werden.<sup>109</sup>

Weiter wird man noch differenzieren müssen,

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

Dies gilt insbesondere auch bei gewerblicher Nutzung von Gebäuden.

Liegen negative Einkünfte vor, ist zunächst weiter zu überprüfen, ob diese nicht auf steuerlichen Sonderabschreibungen beruhen, so dass diese ohnehin zu eliminieren wären.<sup>110</sup> Zudem wird die Frage zu prüfen sein, ob nicht Vermögensbildung zum Nachteil des Unterhaltsberechtigten vorliegt. Auch die obergerichtliche Rechtsprechung scheint sich einig zu sein, dass die unterhaltsrechtliche Berücksichtigung von steuerlicher AfA für Gebäudeabschreibungen ausscheidet.<sup>111</sup>

220

Die Literatur vertritt – die Rechtsprechung des BGH aufgreifend – teilweise die Ansicht, Abschreibungen für Gebäudeabnutzung berühren, ebenso wie Tilgungsbeträge, das unterhaltsrechtlich maßgebliche Einkommen nicht.<sup>112</sup>

Diese Rechtsprechung hat der BGH<sup>113</sup> präzisiert und seine ältere Rechtsprechung eingeschränkt. In dieser Entscheidung will der BGH Abschreibungen bei der Einkommensermittlung nur dann unberücksichtigt lassen, wenn es gleichwohl bei negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbleibt. Damit gibt es auch keine Möglichkeit, durch Nichtberücksichtigung der Abschreibungen zu geringeren, negativen Einkünften zu gelangen mit der Folge, dass ein Teil der auf die negativen Einkünfte entfallenden Steuervorteile dem Unterhaltsberechtigten zugutekommen.

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

108 Schürmann, FamRB 2006, S. 187.

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

110 Kuckenburg, a.a.O., S. 147.

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

112 Vgl. auch Wendl/Dose/Gerhard, a.a.O., § 1 Rn 300, 301.

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

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

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

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

In seiner neuesten Rechtsprechung lässt der BGH<sup>114</sup> ausdrücklich offen, ob er seine Ansicht der Nichtabzugsfähigkeit der Abschreibungen bei Gebäuden aufrechterhalten will, weil diese grundsätzliche Frage zur Entscheidung nicht anstand. Die Gebäude-AfA ist aber dann zu berücksichtigen, wenn sich z.B. durch Veräußerungsvorgang konkret feststellen lässt, dass die Immobilie einem Wertverlust in Höhe des Abschreibungsbetrages erfahren hat (stichtagsnaher Veräußerungspreis oder Wertgutachten).

Hier deutet sich eine Rechtsprechungsänderung an.

#### *Hinweis*

Auch wegen der geringen Höhe der Abschreibungssätze des Steuerrechts, die oben dargestellt worden sind, ist eine familienrechtliche Anerkennung der Abzugsfähigkeit der steuerlichen AfA geboten. Eine Rezeption der Abschreibungssätze des Steuerrechts ist möglich, weil auch diese Steuersätze langjähriger Erfahrung der Finanzverwaltung entsprechen. Dies muss wenigstens für die lineare Gebäudeabschreibung gelten.

#### ■ Daraus ergibt sich folgende Prüfungsfolge:

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

In diesem Kontext ist Schürmann zu folgen, der bei Nichtberücksichtigung der Abschreibungen und Zinsen von Gebäuden im Gegenzuge die Tilgungsleistung bei Bedarfsprägung als Ausgabe absetzen will.<sup>115</sup>

<sup>114</sup> BGH FuR 2012, 374 = NJW 2012, 1144.

<sup>115</sup> OLG Hamm FamRZ 1992, 1175; *Schürmann*, a.a.O., S. 187. Die obige Entscheidung des BGH FuR 2005, 361 ff. führt im Übrigen auch die Rechtsprechung zum Wohnvorteil fort, die die Vorteile aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils als Surrogat für das weggefallene Wohnrecht und damit als eheprägend ansieht und dies auch auf die Vorteile erstreckt, die sich ergeben, wenn ein Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an den anderen überträgt.

Lässt sich ein konkreter Werteverzehr durch Marktpreis oder Bewertung nachweisen, führt dieses zur Abzugsfähigkeit der Gebäudeabschreibung auch nach der Rechtsprechung des BGH.<sup>116</sup>

## i) AfA bei beweglichen Anlagegütern

### aa) Lineare AfA

Mit der Abschreibung erfasst man im betrieblichen Rechnungswesen planmäßige oder außerplanmäßige Wertminderungen von Vermögensgegenständen. **222**

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

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

**Lineare AfA = AHK : Nutzungsdauer** **223**

#### *Beispiel*

Die Anschaffungskosten einer Produktionsmaschine betragen 60.000 EUR.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

#### *Lösung*

Jährlicher linearer AfA-Betrag = 60.000 EUR / 10 Jahre = 6.000 EUR

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

**Linearer AfA-Satz (%) = 100 : Nutzungsdauer**

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

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

#### *Hinweis*

Bei allen abnutzbaren Wirtschaftsgütern und bei allen Einkunftsarten kann die lineare AfA zur Anwendung gelangen. Sie beginnt bei der Anschaffung mit dem Zeitpunkt der Lieferung und bei der Herstellung mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung (R 7.4 Abs. 1 EStR 2012). **224**

Wird ein Anlagegut im Laufe eines Wirtschaftsjahres angeschafft oder hergestellt, ist die AfA in diesem Wirtschaftsjahr zeitanteilig (pro-rata-temporis) anzusetzen. Sie wird auch entsprechend beim Ausscheiden eines Anlagegutes im Laufe eines Wirtschaftsjahres berechnet (R 7.4 Abs. 2 S. 1 EStR 2008 sowie R 7.4 Abs. 8 EStR 2012). Unterlassene AfA kann nicht nachgeholt werden, wenn ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens im Wege der Fehlerberichtigung erstmals als Betriebsvermögen ausgewiesen wird.<sup>117</sup> **225**

#### *Beispiel*

Ein Unternehmen erwirbt am 1.3.2013 eine Maschine mit Anschaffungskosten von 15.000 EUR, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 5 Jahre beträgt.

#### *Lösung*

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

AHK 15.000 EUR : 5 Jahre = 3.000 EUR Jahres-AfA

116 BGH FuR 2012, 374 = NJW 2012, 1144.

117 H 7.4 EStH mit Hinweis auf BFH BStBl 1981 II 255 & BStBl II 491.

Zeitanteiliger AfA-Betrag für 2013:  $3.000 \text{ EUR} / 12 \text{ Monate} = 250 \text{ EUR} \times 10 \text{ Monate} = 2.500 \text{ EUR}$

### bb) Degressive AfA

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

#### Beispiel

Die Anschaffungskosten für eine Maschine betragen 15.000 EUR am 31.12.2006.

Der degressive AfA-Satz beträgt 30 %.

#### Lösung

Die jährlichen Absetzungsbeträge werden wie folgt ermittelt:

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

- 227** Gesetzgeberische Entwicklung zu § 7 Abs. 2 EStG:

vor dem 1.1.2006	20 %
2006, 2007	30 %
2008	0 %
2009, 2010	25 % <sup>118</sup>
ab 2011	0 %

- 228**

#### Hinweis

Die Gesetzesänderungen machen deutlich, dass die degressive AfA ein steuergesetzgeberisches Regulierungsinstrument ist und dass sie damit nur bedingt einem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen kann. (Siehe unten Rn 264)

### cc) Wechsel der AfA-Methoden

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

**Linearer AfA-Betrag (EUR) = Restbuchwert : Restnutzungsdauer**

- 230**

#### Beispiel

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

Die tatsächliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre.

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

<sup>118</sup> Konjunkturpaket I, FuR 2009, 147.

*Lösung*

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

30 % von Restbuchwert 1.482 EUR = 445 EUR

Beim Übergang zur linearen AfA:

1.482 EUR: drei Jahre Restnutzungsdauer = 494 EUR

2013 findet folglich der Wechsel auf die lineare AfA statt.

*Hinweis*

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

231

**dd) Leistungsabschreibung**

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

232

Man teilt den abzuschreibenden Betrag (**AfA-Bemessungsgrundlage**) durch den geschätzten **Gesamtleistungsvorrat** und multipliziert die **Leistungsentnahme pro** Periode mit diesem Betrag.

*Beispiele*

1. So ergeben sich bei einer Maschine mit einem Nutzungsvorrat von 24 000 Laufstunden bei Anschaffungskosten von 480 000 EUR die folgenden Abschreibungsbeträge gemäß den Nutzungsstunden pro Jahr:

233

1. Jahr:	2.000 Stunden =	40 000 EUR
2. Jahr:	4.000 Stunden =	80 000 EUR
3. Jahr:	8.000 Stunden =	160 000 EUR
4. Jahr:	4.000 Stunden =	80 000 EUR
5. Jahr:	5.000 Stunden =	100 000 EUR
6. Jahr:	1.000 Stunden =	20 000 EUR
	<hr/>	
	24.000 Stunden =	480 000 EUR

2. Es wurde eine neuer Pkw für einen Nettobetrag von 60.000 EUR angeschafft. Die voraussichtliche Gesamtleistung soll bei 200.000 km liegen.

Abschreibungsbetrag je Leistungseinheit = 0,30 EUR pro km (60.000 EUR / 200.000 km)

Jahr	Jahresleistung	Abschreibungsbetrag	Restbuchwert (am Ende des Jahres)
1	65.000 km	19.500 EUR	40.500 EUR
2	45.000 km	13.500 EUR	27.000 EUR
3	50.000 km	15.000 EUR	12.000 EUR
4	40.000 km	12.000 EUR	0 EUR

Bei der Leistungsabschreibung gibt es keine Beschränkung in der Höhe der Abschreibung. Sinnvoll ist diese Methode nur, wenn sie steuerlich wenigstens günstiger ist als die lineare Abschreibung.

*Hinweis*

Wenn der BGH für die familienrechtliche Anerkennung der AfA einen entsprechenden tatsächlichen Werteverzehr verlangt, stellt gerade die Leistungsabschreibung ein unterhaltsrechtlich anerkennungswürdiges Institut dar.

234

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

**235** Unter Sonderabschreibungen sind Abschreibungen zu verstehen, die neben den normalen Absetzungen für Abnutzung, in Anspruch genommen werden können. Zurzeit ist jedoch nur die **Sonderabschreibung** zur Förderung von Investitionen von kleinen und mittleren Unternehmen von wesentlicher Bedeutung. Ansonsten kommen höchstens noch individuelle Sonderabschreibungen in Katastrophenfällen in Betracht, die aber nicht konkret gesetzlich fixiert sind.

Im Gegensatz zu Absetzung für Abnutzung (AfA), Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfA, § 7 Abs. 1 S.7 EStG) und zur Teilwertabschreibung steht die Sonderabschreibung in keiner Beziehung zur Wertminderung eines Wirtschaftsguts; ihr Zweck ist die Gewährung einer Steuervergünstigung durch Manipulation der Bemessungsgrundlage für den „Gewinn“. Von Sonderabschreibungen i.w.S. spricht man im Allgemeinen beim abnutzbaren Anlagevermögen; wird die Steuervergünstigung dabei anstelle der AfA nach § 7 EStG gewährt, so spricht das Gesetz i.d.R. von **erhöhten Absetzungen** (z.B. §§ 7 b–d, 7g, 7h, 7i, 7k EStG), während Sonderabschreibungen i.e.S. (Bewertungsfreiheiten) zusätzlich zur linearen AfA nach § 7 EStG in Betracht kommen (z.B. § 7f EStG, § 82f EStDV). Für die Wertherabsetzung beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen und beim Umlaufvermögen ist der Begriff „Bewertungsabschlag“ üblich. Dem Wesen nach stellen auch die Abzüge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6b EStG (sog. Reinvestitionszulage, **6b-Rücklage**) oder R 6.6 EStR (**Ersatzbeschaffungsrücklage**) Sonderabschreibungen dar.

### **236** *Hinweis*

Die Sonderabschreibungen entsprechen damit regelmäßig nicht einem tatsächlichen Werteverzehr im unterhaltsrechtlichen Sinne, vielmehr dienen sie steuerlicher Entlastung für volkswirtschaftlich förderungswürdige Zwecke.

### **237** **Übersicht der wesentlichen Sonderabschreibungen/erhöhten Absetzungen:**

Investitionsabzugsbetrag (siehe unten)	§ 7g Abs. 1–4 EStG
Sonderabschreibungen des Kohlen- und Erzbergbaus	§ 81 EStDV
Sonderabschreibungen für deutsche Schiffe und Luftfahrzeuge	§ 82f EStDV
Sonderabschreibungen für Gebäudeteile und Eigentumswohnungen, die eigenen Wohnzwecken und als Baudenkmal dienen oder in einem Sanierungsgebiet/Entwicklungsbereich belegen sind	§ 10f EStG
Gebäude in Sanierungs- oder städtebaulichen Entwicklungsbereich	§ 7h-i EStG
Gebäude mit Sozialbindung	§ 7k EStG
Gebäude in Berlin-West (Bauantrag vor dem 1.7.1991)	§§ 14, 15 BerlinFG
Zonenrandförderung (bis 1985/Ausbauten bis 1995)	§ 3 ZonenRFG
Fördergebietsabschreibungen (bis 1997)	§ 4 FördergebietsG

### **238** *Hinweis*

Bei Betriebsvermögensvergleich im Kontennachweis der G&V-Rechnung, in den Steuererklärungen und mit der Steuererklärung einzureichenden Unterlagen, in den jeweiligen Anlagen zu den Einkommensteuererklärungen erfolgt ein Hinweis bei Sonderabschreibungen auf die angewandten Normen.

Auf diese Unterlagen besteht ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**, um die Anwendung von Sonderabschreibungsvorschriften überprüfen zu können. Gleiches gilt für Dokumentation der Ermittlung der Höhe der Abschreibungssätze.

**(1) Voraussetzungen des § 7g EStG gF****§ 7g EStG Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (vgl. Rn 272)****239**

Die Regelung des Investitionsabzugsbetrags wurde durch die Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführt und ist ab Verkündung des Gesetzes am 18.8.2007 anwendbar.

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts *des* Anlagevermögens bis zu **40 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (**Investitionsabzugsbetrag**<sup>119</sup>).

Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn

**240**

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale **nicht** überschreitet:

a) bei **Gewerbebetrieben** oder der **selbstständigen Arbeit** dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 EUR;

b) bei Betrieben der **Land- und Forstwirtschaft** einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 EUR oder

c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 **EStG** ermitteln, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags einen Gewinn von 100 000 EUR;

2. der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich

a) in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden **drei Wirtschaftsjahren** anzuschaffen oder herzustellen;

b) mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer **inländischen Betriebsstätte** des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen und

3. der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in **den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen** seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt. Zwischenzeitlich sehen auch die Anlagen zur Einkommensteuererklärung, z.B. Anlage EÜR, die Angabe des Investitionsabzugsbetrags dort vor.

**Investitionsabzugsbeträge** können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein **Verlust** entsteht oder sich erhöht. Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Abs.2 hinzugerechnet oder nach Abs. 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 EUR nicht übersteigen.

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene **Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** gewinnerhöhend hinzuzurechnen; die Hinzurechnung darf den nach Absatz 1 abgezogenen Betrag nicht übersteigen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in S. 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach S. 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 2 und 2a EStG verringern sich entsprechend.

**241**

119 Zur bis 2008 geltenden Altfassung des § 7g EStG, der Anparabschreibung, vgl. mit Beispielen *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, Unterhaltseinkommen B. Rn 217, 276, 285.

Zu den Herstellungskosten nach R 6.3 EStR (in der Fassung EStR 2012 für die Veranlagungszeiträume ab 2012) gehören auch die angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtung des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung.

Soweit der **Investitionsabzugsbetrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 hinzugerechnet** wurde, ist der Abzug nach Absatz 1 **rückgängig** zu machen. Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende **Steuer- oder Feststellungsbescheid** insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet.

Wird in den Fällen des Absatzes 2 das **Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt**, sind der Abzug nach Abs. 1 sowie die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Abs. 2 rückgängig zu machen. Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 S. 2 Nr. 2b erstmals nicht mehr vorliegen. § 233a Abs. 2a AO ist nicht anzuwenden.

Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Abs. 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den **Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** in Anspruch genommen werden.

Die **Sonderabschreibungen** nach Abs. 5 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die **Größenmerkmale** des Abs. 1 S. 2 Nr. 1 nicht überschreitet, und
2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer **inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt** wird; Abs. 4 gilt entsprechend.

Bei **Personengesellschaften** und Gemeinschaften sind die Abs. 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.

Sonderabschreibungen im Sinne des § 7g EStG können nicht in Anspruch genommen werden, wenn beispielsweise eine Photovoltaikanlage zu mehr als 10 % für private Zwecke genutzt wird (R 4.3 Abs. 4 S 2 EStR 2012). Dabei ist die Photovoltaikanlage nach R 4.2. Abs. 3 S 4 EStR 2012 als selbstständiges, bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln.<sup>120</sup>

242

- Wegen der Vollverzinsung ist die Nichtvornahme der Investitionen kein sinnvolles Gestaltungsmittel zur Steuerentlastung.
- Etwas anderes gilt, wenn die Investition tatsächlich durchgeführt wird.

<sup>120</sup> Neufassung ab VZ 2012 der EStR durch EstÄR 2012.

*Hinweis*

243

- Unterhaltsrechtlich ist besonders zu beachten, dass bei Nichtvornahme der Investitionen die betroffenen und vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO) neu beschieden werden, sodass sich hierauf auch der unterhaltsrechtliche Auskunfts- und Beleganspruch beziehen muss. Es ergeben somit korrigierte Steuerbescheide für die vergangenen Jahre, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Bei **Nichtinvestition** bringt die neue Regelung gegenüber der alten **kaum** noch steuerliche **Entlastung**. Sie stellt eher nur noch eine Steuerpause dar. Der Ausweis erfolgt neben und nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein gesonderter Auskunftsanspruch familienrechtlich gegeben ist!

*Beispiel für Gewinnauswirkungen bei Investition*

244

Im Jahr 2010 für das Jahr 2012 geplante Investition	80.000 EUR
Investition 2012	100.000 EUR
<i>Lösung</i>	
2010–1. Jahr	
Investitionsabzugsbetrag 40 % von 80T = Aufwand 2010	32.000 EUR
2012–2. Jahr	
Vorwegabzug 40 % von 100T	40.000 EUR
Auflösung Investitionsabzug	-32.000 EUR
Differenz:	8.000 EUR
Bemessungsgrundlage AfA	60.000 EUR
Sonder- AfA nach § 7g Abs. 5 EStG 20 %	12.000 EUR
Normal- AfA 10 %	6.000 EUR
Aufwand 2012!	26.000 EUR
<b>Gewinnreduzierender Gesamtaufwand 2010 und 2012!</b>	<b>58.000 EUR</b>

- Da die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, sind **fiktive Steuerberechnungen**, wie sie der BGH<sup>121</sup> für die bisherige Anparabschreibung vornimmt obsolet, falls die Bildung und Auflösung des Investitionsabzugsbetrages nicht innerhalb des unterhaltsrelevanten Betrachtungszeitraumes vorgenommen wird. Es erfolgt eine Neuveranlagung!
- Die Gewinnerhöhung ergibt sich danach rückwirkend für den Betrachtungszeitraum mit einer Nachversteuerung **für** das korrigierte Wirtschaftsjahr.
- Dies gilt es wegen der unterschiedlichen Ergebnisse im Rahmen des In- bzw. Für- Prinzips zu beachten.
- (Zur erfolgswirksamen Bildung für **Rückstellungen für latente Steuern** im Zusammenhang mit dem Investitionsabzugsbetrag vgl. unten Rn 345)

*Hinweis*

245

Weil darüber hinaus der Ausweis der geplanten Investitionen und der dazu benötigte Investitionsbetrag in den beim „Finanzamt einzureichenden Unterlagen“ und damit nicht mehr in der Bilanz und G&V erscheinen, ist auch hier ein **Auskunfts- und Beleganspruch** zu beachten. Dies gilt auch für den Fall der Nichtinvestitionen für die Einkommensteuerbescheide der neu veranlagten VZ (unter Vollverzinsung nach §§ 233a; 238 AO).

121 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

Bei Investitionen wird die vorgezogene Abschreibung mit der damit korrespondierenden Steuerentlastung mangels Werteverzehr unterhaltsrechtlich nicht zu akzeptieren sein.

Dies verlangt dann eine fiktive AfA-Liste und eine fiktive Steuerberechnung.<sup>122</sup>

**246** Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, **BilMoG** (siehe oben Rn 158) führt zu einem Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanz.

Dies wird auch beim Investitionsabzugsbetrag deutlich.

#### *Beispiel*

Das Unternehmen nimmt in der Steuererklärung für 2008 ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 40.000 EUR in Anspruch und plant im Jahr 2010 eine neue Fertigungsmaschine mit voraussichtlichen AK von 100.000 EUR zu erwerben. Diese wird tatsächlich im Januar 2010 angeschafft (bei der Nutzungsdauer von 10 Jahren). Es sollen Investitionsabzugsbetrag, Sonderabschreibung und die AfA höchstmöglich in Anspruch genommen werden.

#### *Lösung*

außerbilanzielle Gewinnänderungen	2008 in EUR	2010 in EUR
voraussichtliche AK 100.000 EUR × 40 %, § 7g Abs. 1 EStG außerbilanzieller Abzug	/ 40.000	
außerbilanzielle Auflösung im Jahr der Anschaffung, § 7g Abs. 2 S. 1 EStG		+ 40.000
<b>2010</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>
Zugang der Maschine im Januar 2010	100.000	100.000
gewinnmindernde Absetzung von AK, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG (Wahlrecht)		/ 40.000
= AfA-Bemessungsgrundlage, § 7g Abs. 2 S. 2 EStG		= 60.000
degressive AfA 25 %	/ 25.000	/ 15.000
Sonderabschreibung max. 20 % der AK/HK, § 7g Abs. 5,6 EStG		/ 12.000
Buchwert 31.12.2010	75.000	33.000
Summe Gewinnauswirkungen 2008 & 2010	/ 25.000	/ 67.000

## (2) Sonderabschreibung und lineare AfA

**247** Wird lineare AfA neben einer Sonderabschreibung (siehe Beispiel Rn 244 und folgendes exemplarisches Beispiel nach § 7g EStG a.F. zur Ansparsabschreibung, siehe auch Rn 251) vorgenommen, ändern sich die Bemessungsgrundlagen und der AfA-Satz.

#### *Beispiel*

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

Dieses hat eine Nutzungsdauer von zehn Jahren.

<sup>122</sup> In konsequenter Weiterentwicklung von BGH FamRZ 2004, 1177 ff. und BGH FamRZ 2003, 741 ff.

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

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

#### Lösung

Die AfA wird im fünfjährigen Begünstigungszeitraum wie folgt vorgenommen:

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

#### Hinweis

Wird eine familienrechtliche Korrektur bei der Abschreibung mangels tatsächlichen Werteverzehr bei Sonderabschreibungen vorgenommen, stellt sich generell die Frage, ob in diesen Fällen, eine fiktive AfA-Liste mit fiktiver Steuerberechnung zu erstellen ist (siehe Rn 251). Dies wird zu bejahen sein.

248

### (3) Sonderabschreibungen und degressive AfA

Wird neben der Sonderabschreibung die degressive AfA vorgenommen, gilt das zuvor (siehe Rn 249) Dargestellte. Die Abschreibungsdauer verkürzt sich hier aber nicht, weil die degressive AfA – im Gegensatz zur linearen AfA – vom jeweiligen Restwert, d.h. Buchwert, berechnet wird. Für diesen Fall wird die Sonderabschreibung auch neben der degressiven AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen.

249

(Zur Frage der fiktiven AfA-Liste mit fiktiver Steuerberechnung siehe „Hinweis“ in Rn 249)

#### Beispiel

Sachverhalt wie vorstehend, nur mit degressiver Abschreibung.

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

*Lösung*

Entsprechend entwickelt sich die AfA im künftigen Begünstigungszeitraum wie folgt:

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

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

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

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

auf den jeweiligen Restwert angewandt.

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

	degressive AfA (30 % von 15.644 EUR)	4.693 EUR
	<b>Restwert 31.12.2012</b>	<b>10.951 EUR</b>

**(4) Ansparabschreibung nach § 7g EStG a.F. (vgl. „Sonderposten mit Rücklageanteil“)****250**

Das vorherige Beispiel (siehe Rn 250) macht deutlich, dass auch noch in den gegenwärtigen relevanten unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeiträumen die Altregelung der Ansparabschreibung hineinwirkt.

Auf den obigen Hinweis (siehe Rn 249) zur generellen Rechtsfrage, ob eine fiktive AfA-Tabelle mit fiktiver Steuerberechnung vorzunehmen ist, wird verwiesen.

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

**251***Hinweis*

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

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

#### *Hinweis*

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

252

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

253

#### *Hinweis*

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

254

#### *Beispiel*

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

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

Die Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre.

#### *Lösung*

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

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

#### *Hinweis*

Im Gegensatz zur Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 und 2 EStG ist es für die Bildung der **Rücklage** ohne Bedeutung, wie hoch der private Nutzungsanteil ist. Für die Rücklage gelten die Voraussetzungen des § 7g Abs. 2 Nr. 2 EStG, d.h. die verbleibende Frist und der Grad der betrieblichen Nutzung, nicht. Auch der geplante Erwerb eines neuen betrieblichen Kraftfahrzeuges, das voraussichtlich zu 50 % privat genutzt wird, ist somit rücklagefähig.

255

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

256

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

#### *Hinweis*

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

257

Für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, beträgt der Gewinnzuschlag 6 % des Betrages, zu dem die Rücklage nicht nach § 7g Abs. 4 S. 1 EStG aufgelöst wird (§ 7g Abs. 5 EStG). Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist der Gewinnzuschlag außerhalb der

258

Buchführung dem in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Gewinn hinzuzurechnen. Eine Buchführung für den Gewinnzuschlag entfällt jedoch.

259

*Hinweis*

(Zum ab 2009 geltenden Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG g.F. siehe oben Rn 239)

**j) AfA und Sonder-AfA im Familienrecht (bewegliche Wirtschaftsgüter) sowie Investitionsfreiheit, Rücklagenbildung, Gewinn  $\neq$  Einkommen**

260

Die Abschreibung ist ein immer wiederkehrendes und uraltes Problem in Unterhaltsrechtsstreitigkeiten und allen Beteiligten an derartigen Verfahren bestens bekannt. Die unterhaltsrechtlichen Leitlinien befassen sich mit der Fragestellung.

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

Das durch die Finanzierungsmargen wirtschaftlich teurere Leasing ist dem Unternehmer, der sich im unterhaltsrechtlichen Verfahren befindet, deshalb zu empfehlen.

In diesem Kontext darf auch die für den Unterhaltsberechtigten günstige Wirkungsweise der Verteilung der Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht verkannt werden. Demgegenüber fließen die Ausgaben des Unternehmens durch **Liquiditätsverlust sofort bei Vornahme der Investitionen** ab. Beim Leasing sind die laufenden Aufwendungen vollumfänglich sofort erfolgswirksam.

261

Dem ist zunächst einmal vorzuschicken, dass grundsätzlich dem Unternehmer ein betriebswirtschaftliches Ermessen einzuräumen ist, welche Investitionen er überhaupt vornimmt.<sup>123</sup>

Über die Abschreibungen, aber auch über die Zinsen für die Investition, kommt es zunächst zu Aufwendungen und erst zu einem späteren Zeitpunkt zu Einnahmen für das Unternehmen. Diese Einnahmen führen dann allerdings auch zu höherem Einkommen, die die Leistungsfähigkeit des Unternehmers erhöhen.

Darüber hinaus kann eine **Rücklagenbildung für spätere Investitionen** erforderlich sein, die die Liquidität des Unternehmens mit Kreditwürdigkeit nach Basel III<sup>124</sup> (und diskutierten Konsultationspapier nach Basel IV) erhöht und damit die Fremdfinanzierungskosten reduziert.

Eine unterhaltsrechtliche Überprüfung von Investitionen soll nur dann geboten sein, wenn eine erhebliche Veränderung des Investitionsverhaltens vorliegt oder die Investitionen privaten Interessen dienen oder ein Mangelfall vorliegt.<sup>125</sup> Eine allgemeine Angemessenheitsüberprüfung wird zu Recht abgelehnt.

Auch insoweit ist dem Gedanken der **Vollausschüttung** der Gewinne, wie sie das Unterhaltsrecht regelmäßig annimmt, entgegenzutreten.<sup>126</sup>

Selbst der unterhaltsrechtlich modifizierte steuerliche Gewinn ist nicht mit dem Unterhaltseinkommen gleichzusetzen. (**Gewinn  $\neq$  Einkommen!**)

123 *Strohhal* Rn 290 ff.; *Münch*, FamRB 2007, 150, 155; *Schwab/Borth*, IV, Rn 748, 760; BGH FamRZ 2011, 1367 & 622, m. Anm. *Kuckenburger*, FuR 2011, 512 & 515 im Zusammenhang mit dem individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn bei der Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleich.

124 [de.wikipedia.org/wiki/Basel\\_III](http://de.wikipedia.org/wiki/Basel_III).

125 *Münch*, a.a.O., S. 155.

126 *Kuckenburger*; Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren; FuR 2012, 278, 282 f.

*Hinweise*

1. Die Rechtsprechung des BGH<sup>127</sup> zum Zugewinnausgleich, der im Kontext zum individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn eine Differenzierung zwischen Einkommens- und Vermögenssphäre vornimmt, verlangt eine **Aufteilung** des auf steuerlichen Grundlagen basierenden und unterhaltsrechtlichen Korrekturen unterliegenden Gewinn in **Unterhaltseinkünfte** und **Vermögenselemente**. Element des Einkommens ist dabei der kalkulatorische Wert der Tätigkeit, während der Gewinn gleichzeitig den Ausgleich für das **unternehmerische Risiko** und die **Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals** zu repräsentieren hat.<sup>128</sup> Der BGH<sup>129</sup> will nur das der subjektiven Leistung entsprechende Einkommen unterhaltsrechtlich berücksichtigt wissen. Dies setzt dezidierten Vortrag des Anwalts des Unternehmers voraus, weil das Gericht von sich aus die entsprechende Differenzierung nicht vornehmen wird!

2. Der **Anwalt des Selbstständigen/Gewerbetreibenden** sollte beim Mandanten und seinem Steuerberater unterhaltsrechtliches Problembewusstsein wecken und bei anstehenden Gestaltungen (eventuell Änderung der AfA-Methode, Neuinvestitionen) darauf hinwirken, dass eine Abwägung zwischen Steuervorteilen durch möglichst hohe AfA und Unterhaltsproblemen erfolgt. Eine eher zurückhaltende Abschreibung kann im Unterhaltsprozess Gutachten und Rechtsmittel ersparen. Bei allen Investitionen, die die private Lebensführung berühren (Pkw), ist Zurückhaltung zu empfehlen. Es ist an die umfassende Darlegungslast des Selbstständigen zu denken.

Der **Anwalt des Gegners** muss sein Augenmerk demgegenüber darauf richten, dass möglichst viele vollständige Jahresabschlüsse mit Anlage- und Abschreibungsverzeichnissen vorgelegt werden. Er muss diese zutreffend auswerten (lassen) und verwerten. Oft ist es sinnvoll, detaillierte Erläuterungen vom Selbstständigen zu verlangen.

**aa) Unterhaltsrechtsprechung zur AfA (bewegliche Wirtschaftsgüter)**

Der BGH hat in seinem Urteil aus dem Jahre 1980<sup>130</sup> grundlegend zur AfA festgestellt, dass der durch das steuerliche Institut der Abschreibung pauschal zu berücksichtigte Verschleiß von Gegenständen des Anlagevermögens entspreche oft keine tatsächliche Wertminderung in Höhe des steuerlich anerkennungsfähigen Betrages, erst recht keine entsprechende Minderung des Einkommens.

Präzisiert wird diese Rechtsprechung aber durch das richtungweisende Urt. v. 19.2.2003.<sup>131</sup>

Der BGH hält dort an der **Werteverzehrthese** fest, vertritt aber nun die Auffassung, dass die zur **linearen Abschreibung** von der Finanzverwaltung herausgegebenen **amtlichen AfA-Tabellen allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter**<sup>132</sup> regelmäßig den tatsächlichen Werteverzehr wiedergeben.

Diese Auffassung löst aber nicht alle Probleme im Zusammenhang mit der AfA, nicht einmal die der linearen AfA. Dabei ist zunächst einmal zu beachten, dass der BGH sich ausschließlich mit der linearen Abschreibung befasst. Die Anwendung der **degressiven AfA** (siehe Rn 226), soweit nach Steuerrecht zulässig, wird nicht ausdrücklich ausgeschlossen.

127 BGH FamRZ 2011, 1367 und ausführlich hierzu *Kuckenburg*, Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis und der freiberuflichen GmbH, FuR 2011, 515, 516, Fn 100.

128 BGH FamRZ 2011, 1367 mHa *Kuckenburg*, Anmerkungen, insb. auch aus Sicht des Unternehmensbewerbers zu BGH – XII ZR 45/06, FuR 2008, 270.

129 BGH v. 6.2.2008 – XII ZR 45/06, FuR 2008, 295, NJW 2008, 1221 Rn 23 (Tierarztfall).

130 FamRZ 1980, 780 ff.

131 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

132 BMF-Schreiben v. 15.12.2000, bundesfinanzministerium.de.

Insbesondere die **Leistungsabschreibung** (siehe Rn 232) entspricht gerade einem tatsächlichen Werteverzehr!

264

*Hinweis*

Anwälte, die den unternehmerischen Unternehmer vertreten, sollten in derartigen Fällen die Gründe für eine etwaige Abweichung von der amtlichen AfA-Tabelle oder der Anwendung der degressiven AfA vortragen.

265

Bezüglich der **degressiven AfA** (siehe Rn 226) ist zunächst mit dem allgemeinen Erfahrungssatz zu argumentieren, dass der Werteverzehr von Wirtschaftsgütern in den ersten Nutzungsjahren höher ist als in den folgenden.

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

Auch hier bedarf es detaillierten Vortrags.

Die Rechtsprechung des BGH<sup>133</sup> führt zu zwei Folgeproblemen, die in den nächsten Abschnitten behandelt werden.

**bb) AfA-Tabellen für Wirtschaftszweige (Spezial-AfA-Tabellen)**

266

Der BGH hat ausschließlich die amtliche Abschreibungstabelle allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter erörtert und anerkannt. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass diverse Branchen über sog. „AfA Tabellen für Wirtschaftszweige“, also Spezial-AfA-Tabellen, verfügen. Diese AfA-Tabellen sind **im Internet unter [bundesfinanzministerium.de](http://bundesfinanzministerium.de)** auffindbar.

267

*Beispiele*

- „Abfallentsorgungs- und Recyclingwirtschaft“
- „Aluminiumfolienindustrie“
- „Baugewerbe“
- „Bekleidungsindustrie“
- „Beton- und Fertigteileindustrie“
- „Bimsbaustoffindustrie“
- „Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, fischwirtschaftliche Dienstleistungen“
- „Borstenzurichtung und Pinselindustrie“
- „Brauereien und Mälzereien“
- „Braunkohlenbergbau“
- „Brot- und Backwarenindustrie, Herstellung von Tiefkühl-/ Kombinationsbackwaren, Bäckereien, Konditoreien“
- „Chemische Industrie“
- „Chemische Reinigung, Wäscherei, Färberei“
- „Druckereien und Verlagsunternehmen mit Druckerei“

133 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

„Eisen-, Blech- und Metallwarenindustrie“  
„Eisen-, Stahl- und Tempergießereien“  
„Energie- und Wasserversorgung“  
„Erdölgewinnung“  
„Erdölverarbeitung“  
„Erfrischungsgetränke- und Mineralbrunnenindustrie“  
„Essig- und Senffabrikation“  
„Feinkeramische Industrie“  
„Feinmechanische und Optische Industrie“  
„Fernmeldedienste“  
„Fernseh-, Film- und Hörfunkwirtschaft“  
„Filmtheater“  
„Fischverarbeitungsindustrie“ und „Tierkörperbeseitigung“  
„Fleischmehlindustrie“  
„Fleischwarenindustrie, Fleischer, Schlachthöfe“  
„Forstwirtschaft“  
„Friseurgewerbe und Schönheitssalons“  
„Fruchtsaft- und Fruchtweinindustrie“  
„Garnbearbeitung in der Textilindustrie“  
„Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau“  
„Gartenbau“  
„Gastgewerbe“  
„Gesundheitswesen“  
„Gewerbliche Erzeugung und Aufbereitung von Spinnstoffen, Spinnerei, Weberei“  
„Glaserzeugende Industrie (Flachglas, Hohlglas und Glasfaser)“  
„Hafenbetriebe“  
„Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder“  
„Herstellung von Schreib- und Zeichengeräten“  
„Hochsee- und Küstenfischerei“  
„Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt“  
„Holzverarbeitende Industrie“  
„Hopfenanbau“  
„Hut- und Stumpenindustrie“  
„Hutstoff-Fabrikation“  
„Kaffee- und Teeverarbeitung“  
„Kalk-, Gips- und Kreideindustrie“  
„Kalksandsteinindustrie“  
„Kautschukindustrie“  
„Kies-, Sand-, Mörtel- und Transportbetonindustrie“

„Kraftfahrzeugindustrie“  
„Kreditwirtschaft“  
„Kunststoff verarbeitende Industrie“  
„Landwirtschaft und Tierzucht“  
„Lederindustrie (Ledererzeugung)“  
„Lederwaren- und Kofferindustrie“  
„Leichtbauplattenindustrie“  
„Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe“  
„Maler- und Lackiererhandwerk“  
„Maschenindustrie“  
„Maschinenbau“  
„Molkereien und sonstige Milchverwertung“  
„Mühlen (ohne Ölmühlen)“  
„Naturstein-Industrie für den Wege-, Bahn-, Wasser- und Betonbau“  
„Naturwerksteinindustrie, Steinbildhauer, Steinmetze“  
„NE-Metallhalbzeugindustrie (NE-Metallhalbzeugwerke und NE-Metallgießereien)“  
„Obst- und Gemüseverarbeitungsindustrie“  
„Ölmühlen und Margarineindustrie“  
„Papier und Pappe verarbeitende Industrie“  
„Personen- und Güterbeförderung (im Straßen- und Schienenverkehr)“  
„Rauchwarenverarbeitung“  
„Sägeindustrie und Holzbearbeitung“  
„Schiefer- und Tonindustrie“  
„Schiffbau“  
„Schrott- und Abbruchwirtschaft“  
„Schuhindustrie“  
„Seilschwebebahnen und Schleplifte“  
„Sektellereien“  
„Spielwarenindustrie“  
„Stahl- und Eisenbau“  
„Stahlverformung“  
„Steinkohlebergbau“  
„Süßwarenindustrie“  
„Tabakanbau“  
„Textilveredelung“  
„Torfgewinnung und -aufbereitung“  
„Uhrenindustrie“  
„Vertrieb von Erdölerzeugnissen“  
„Vulkanisierbetriebe“

„Waren- und Kaufhäuser“  
 „Weinbau und Weinhandel“  
 „Zahntechniker“  
 „Zellstoff, Holzstoff, Papier und Pappe erzeugende Industrie“  
 „Zementindustrie“  
 „Ziegelindustrie“  
 „Zigarettenindustrie“  
 „Zigarrenfabrikation“

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

268

Auch diese Spezial-AfA-Tabellen dürften den langjährigen Erfahrungswerten der Finanzverwaltung entsprechen, so dass auch diese Tabellen den angemessenen Werteverzehr unterhaltsrechtlich repräsentieren.<sup>134</sup> Auch unterhaltsrechtlich dürften die Abschreibungssätze und ihre Dauer dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen. Sollte es gleichwohl einmal zu **stillen Reserven** (Differenz zwischen Buchwert und Teilwert/„Verkehrswert“) gekommen sein, partizipiert der Unterhaltsgläubiger an der Aufdeckung derselben im Zeitpunkt der Veräußerung des Wirtschaftsguts. Dies setzt aber einen möglichst langen Betrachtungszeitraum für die Ermittlung des Unterhaltseinkommens voraus, um diese Aufdeckung der stillen Reserven zu erfassen. Auch der BGH<sup>135</sup> führt hierzu aus, dass bei ordnungsgemäßer Erlöserfassung eine etwaig überhöhte Absetzung ausgeglichen wird, so dass die unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit bei der Berücksichtigung mehrerer Jahre richtig wiedergegeben wird.

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

### cc) Fiktive Abschreibungsliste

Wenn der BGH<sup>136</sup> in den Abschreibungssätzen der AfA-Tabellen allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter einen angemessenen Werteverzehr sieht, führt das im Fall einer steuerlich korrekt vorgenommenen Sonderabschreibung stets dazu, dass zu unterhaltsrechtlichen Zwecken eine fiktive AfA Liste nach der amtlichen AfA Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter zu erstellen und vorzutragen ist. Die Entscheidung weist ausdrücklich darauf hin, ohne dass in der Praxis hierauf hinreichend geachtet wird. Das beinhaltet anwaltliche Haftungsrisiken, wenn die fiktive AfA-Liste, ggf. mit Hilfe des StB, nicht vorgetragen wird.

269

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

135 BGH FamRZ 2003, 741, 743.

136 BGH FamRZ 2003, 741, 743.

*Beispiel*

	tatsächliche AfA	fiktive AfA
Jahr 00 AHK	100.000 EUR	100.000 EUR
Jahr 01 Normal-AfA	20.000 EUR	20.000 EUR
Jahr 01 Sonder-AfA	20.000 EUR	
Buchwert 31.12.01	60.000 EUR	80.000 EUR
Jahr 02 Normal-AfA	20.000 EUR	20.000 EUR
Buchwert 31.12.02	40.000 EUR	60.000 EUR
Jahr 03 Normal-AfA	20.000 EUR	20.000 EUR
Buchwert 31.12.03	20.000 EUR	40.000 EUR
Jahr 04 Normal-AfA	19.999 EUR	20.000 EUR
Buchwert 31.12.04	1 EUR	20.000 EUR

**Erläuterung:**

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

Die fiktive Abschreibung in der rechten Spalte macht die Auswirkungen der fiktiven unterhaltsrechtlichen AfA-Ermittlung durch **Änderung der Bemessungsgrundlage** für die Folgejahre deutlich.

In diesem einfachen Beispiel gibt es erfolgswirksame Auswirkungen auf das Unterhaltseinkommen in den Jahren 01 und 05, in dem im letzten Jahr noch ein Abschreibungsvolumen von 19.999 EUR vorhanden ist bzw. ein buchhalterischer Erinnerungswert von 1 EUR verbleibt

Eine fiktive Steuerberechnung will der BGH<sup>137</sup> nicht vornehmen, da er in dieser Entscheidung auf die real geflossenen Steuern, dem In-Prinzip folgend, abhebt.

**dd) Fiktive Steuerberechnung im Unterhaltsrecht**

**270** Fünf Fälle fiktiver Steuerberechnung sieht die Rechtsprechung des BGH ausdrücklich vor. Dies stellt eine Durchbrechung des In-Prinzips dar, weil eine tatsächliche Veranlagung (Für-Prinzip) mit einer fiktiven verglichen wird:

- Verluste aus Bauherrenmodellen<sup>138</sup>
- Nichtausschöpfung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten<sup>139</sup>
- Eliminierung von Ansparabschreibungen<sup>140</sup>
- Eliminierung des Splittingvorteils des wieder verheirateten Ehegatten<sup>141</sup>
- Aufteilung der Steuerschuld zwischen Ehegatten nach § 207 AO<sup>142</sup>

**271** Die Entscheidung des BGH<sup>143</sup> vom 2.6.2004 zu **Ansparabschreibungen nach § 7g EStG a.F.** (vgl. Rn 251) bezieht sich ausschließlich auf den Fall, dass während des unterhaltsrelevanten Zeitraumes Ansparabschreibungen **zwar gewinnreduzierend gebildet**, jedoch **nicht gewinnerhöhend aufgelöst** worden waren und keine entsprechenden Investitionen vorgenommen wurden.

137 BGH FamRZ 2003, 741, 743.

138 BGH FamRZ 1987, 36, 37.

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

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

141 BGH ZFE 2005, 449 ff.; FuR 2007, 367; B VerfG FamRZ 2003, 1821 = FuR 2003, 507 = NJW 2003, 3466.

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

143 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

Bei dieser Eliminierung der Ansparabschreibung soll bei gewinnerhöhender unterhaltsrechtlicher Hinzurechnung dem Unternehmen der steuerliche Vorteil mit der Folge verbleiben, sodass eine fiktive Steuerberechnung vorzunehmen ist. Diese Steuervorteile sollen weiterhin der betriebswirtschaftlichen Liquidität des Unternehmens dienen.

Daraus folgt:

Der steuerliche Gewinn wird um die Ansparabschreibung unterhaltsrechtlich erhöht und um die fiktive Steuerersparnis reduziert.

Dabei hat sich der BGH ausschließlich zum Fall der Bildung der Ansparabschreibung im Betrachtungszeitraum geäußert, nicht jedoch zum umgekehrten Fall der ausschließlichen Auflösung oder den am häufigsten Fällen der parallel laufenden Bildung und Auflösung der Ansparabschreibungen.

In der Literatur wird, wenn die Ansparabschreibung im Betrachtungszeitraum nicht gebildet, sondern aufgelöst wird (umgekehrter Fall zum BGH), die Auffassung vertreten, eine Korrektur des Gewinns sei dann nicht angezeigt.<sup>144</sup>

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

Hierzu deutet der BGH<sup>145</sup> allerdings unter II, 2b an, auch hier eine vollständige Eliminierung der Ansparabschreibung vornehmen zu wollen, indem er einen länger als dreijährigen Betrachtungszeitraum, nämlich 5 Jahre, empfiehlt.

**Dies entspricht m.E. einer konsequenten Anwendung der Rechtsprechung des BGH zum tatsächlichen Werteverzehr von steuerrechtlicher Abschreibung!**

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

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

Die Unternehmenssteuerreform 2008 für VZ ab 2009 brachte eine Neuregelung des § 7g EStG,<sup>146</sup> deren Anwendung wirtschaftlich nur dann Sinn macht, wenn auch die Investitionen tatsächlich vorgenommen werden. Man spricht seitdem vom **Investitionsabzugsbetrag**<sup>147</sup> (vgl. Rn 239).

Das Tatbestandsmerkmal „künftige Anschaffung“ hindert nicht, dass der Investitionsabzugsbetrag nach Erstellung der Gewinnermittlung und noch im Einspruchsverfahren nachträglich geltend gemacht wird.<sup>148</sup> Die geplante Investition muss dabei genau beschrieben werden. Die Bezeichnung „Studiobedarf“ beispielsweise ist unzureichend.<sup>149</sup> Dabei ist die Aufteilung des Einsatzes des Wirtschaftsgutes in mehreren Unternehmen nicht zulässig.<sup>150</sup>

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

145 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

146 Kuckenburger/Perleberg-Kölbel, FuR 2009, 140 f. mit Beispiel; Kuckenburger, Haftungsfälle Unternehmenssteuerreform 2008 mit Beispiel, FuR 2009, 140, 141 f.

147 BMF-Schreiben v. 8.5.2009.

148 BFH vom 17.1.2012 – BFH/NV 2012, 1038.

149 BFH vom 19.10.2011 – BFH/NV 2012, 718.

150 Niedersächsisches FG, 11 K 435/10 v. 3.11.2011, EFG 2012, 602; Revision eingelegt unter BFH – X R 46/11.

272

*Hinweis*

Unterhaltsrechtlich ist besonders zu beachten, dass bei Nichtvornahme der Investitionen die betroffenen und vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO) neu beschieden werden, sodass sich hierauf auch der unterhaltsrechtliche **Auskunfts- und Beleganspruch** beziehen muss. Es ergehen somit korrigierte Steuerbescheide für die vergangenen Jahre, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. **Bei Nichtinvestition** bringt die neue Regelung gegenüber der alten kaum noch steuerliche **Entlastung**, sie stellt eher nur eine Steuerpause, dar. Der Ausweis erfolgt neben und nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein gesonderter Auskunftsanspruch familienrechtlich gegeben ist!

Da die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, sind fiktive Steuerberechnungen, wie sie der BGH<sup>151</sup> für die bisherige Ansparschreibung vornimmt obsolet, falls die Bildung und Auflösung des Investitionsabzugsbetrages nicht innerhalb des unterhaltsrelevanten Betrachtungszeitraumes vorgenommen wird. Es erfolgt eine Neuveranlagung.

Die Gewinnerhöhung ergibt sich danach rückwirkend für den Betrachtungszeitraum mit einer Nachversteuerung für das korrigierte Wirtschaftsjahr.

Dies gilt es wegen der unterschiedlichen Ergebnisse im Rahmen des In- bzw. Für- Prinzips zu beachten.

Weil darüber hinaus der Ausweis der geplanten Investitionen und der dazu benötigte Investitionsbetrag in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen/Einkommensteuererklärung und damit nicht mehr in der Bilanz erscheinen, ist auch hier ein **Auskunfts- und Beleganspruch** zu beachten.

*Hinweis*

Bei Investitionen wird die vorgezogene Abschreibung mit der damit korrespondierenden Steuerentlastung unterhaltsrechtlich nicht zu akzeptieren sein.

Daraus folgt unterer konsequenter Anwendung der BGH-Rechtsprechung<sup>152</sup> zur Ansparschreibung, dass bei durchgeführten Investitionen eine fiktive Steuerberechnung vorzunehmen ist.

**ee) Geringwertige Wirtschaftsgüter – GWG- im Steuer- und im Familienrecht**

273

Nach der Regelung des § 6 Abs. 2 EStG können (steuerliches Wahlrecht!) die sog. geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes 410 EUR (netto, VZ bis 2007) nicht übersteigt und es sich um selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt.

**Diese gesetzliche Regelung soll der Arbeiterleichterung und der Eigenfinanzierung des Unternehmens dienen und kann damit einem tatsächlichen Werteverzehr grundsätzlich nicht entsprechen.**

Insoweit ist durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (ab VZ 2009) eine erhebliche Änderung eingetreten. (Die im Folgenden dargestellte Regelung dürfte im Wesentlichen der Gegenfinanzierung der Herabsetzung der Körperschaftsteuer von 25 % auf 15 % dienen.)

Neu ist seitdem, dass nunmehr der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die betreffenden Kosten für geringwertige Wirtschaftsgüter sofort als Betriebsausgaben geltend zu machen. Es besteht kein Wahl-

151 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

152 BGH FamRZ 2004, 1177 ff.

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

In der Literatur hat beispielsweise das IDW<sup>153</sup> auch unterhaltsrechtlich relevante Bedenken geäußert, da durch die Bildung des Sammelpostens der Grundsatz der Einzelbewertung und der Grundsatz des Verbotes des Ausweises nicht mehr vorhandener Wirtschaftsgüter verletzt werden. Es wird deshalb verlangt, dass die Wirtschaftsgüter nur untergeordnete Bedeutung haben dürfen und dass eine **Wesentlichkeitsgrenze** beachtet werden müsse. Das IDW sagt allerdings nicht, wo die Wesentlichkeitsgrenze liegen soll. ME kann hier das Argument aus § 240 Abs. 3 HGB zur Festwertbewertung (vgl. Rn 289) herangezogen werden, nachdem die dort zusammengefassten Wirtschaftsgüter **nicht mehr als 10 % des Sachanlagevermögens** sowie der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe ausmachen dürfen.

#### *Hinweis*

Diese Wesentlichkeitsgrenze ist unterhaltsrechtlich auch zur Beachtung des Prinzips des tatsächlichen Werteverzehrs und der Angemessenheit zu beachten.

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

Das Jahressteuergesetz 2010 ändert § 6 Abs. 2 EStG für die VZ ab 2011 nochmals (siehe Rn 389).

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

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

274

Das Jahressteuergesetz 2010 führt für die VZ ab 2011 die alte Regelung mit der Sofortabschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 EUR wieder ein. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 EUR ist ein besonderes Verzeichnis zu führen. Es besteht ein **Wahlrecht** zwischen **Sofortabschreibung** bis 410 EUR und **Bildung des Sammelpostens** für Wirtschaftsgüter bis 1.000 EUR, der über eine Dauer von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist. Wirtschaftsgüter bis 150 EUR können in den Sammelposten aufgenommen werden. Beim Sammelposten ist unterhaltsrechtlich weiterhin die Wesentlichkeitsgrenze<sup>154</sup> zu beachten.

275

#### *Hinweis*

Steuerrechtlich handelt es sich bei § 6 Abs. 2 EStG um eine Vereinfachungsregelung, die schon wegen der Sofortabschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr nicht entsprechen kann.

276

153 IDW Fachnachrichten 2007, 506.

154 Beispiel nach BFH/NV 2009, 1879.

Es wird deshalb teilweise auch im Familienrecht die Ansicht vertreten, dass die GWG gemäß dem tatsächlichen Werteverzehr fiktiv linear abzuschreiben sind.<sup>155</sup> Die herrschende Meinung<sup>156</sup> erkennt die Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter auch im Unterhaltsrecht an, es sei denn, diese Anschaffungskosten liegen ohne betrieblichen Anlass weit über denen früherer Jahre.

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

Darüber hinaus wird eine „fiktive Abschreibung“ ähnlich der Rechtsprechung des BGH zur fiktiven AfA Tabelle<sup>157</sup> über fünf Jahre bei Überschreiten der Wertgrenze von 150 EUR vorgenommen. Auf die Dokumentation der sofort abgeschriebenene Wirtschaftsgüter und der über fünf Jahre abzuschreibenden Wirtschaftsgüter des Sammelpostens besteht ein **Auskunfts- und Beleganspruch**, da anderenfalls die in der Literatur geforderte Angemessenheitsüberprüfung nicht stattfinden kann. Zudem ist die Wesentlichkeitsgrenze mit 10 % vom Sachanlagevermögen (siehe Rn 274) in Rechtsanalogie zu § 240 Abs. 3 HGB zu beachten.

Diese steuerlichen Regelungen sind deshalb grundsätzlich unterhaltsrechtlich zu akzeptieren, weil sie restriktiv sind und beim Sammelposten der Idee des BGH zur fiktiven Abschreibungsliste entsprechen.

## 6. Gewinnauswirkungen und Bewertung weiterer aktiver Bilanzposten im Unterhaltsrecht

### a) Vorbemerkungen zu den Aktiva

**277** Die Darstellung folgt systematisch der handelsrechtlichen Regelungen zur Aktiva ohne Grundstücksrechte und bewegliches Anlagevermögen, die schon behandelt sind.

### b) Nicht abnutzbares Anlagevermögen

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

- Grund und Boden,
- Beteiligungen und
- andere Finanzanlagen

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

Wenn aufgrund voraussichtlich dauernder Wertminderung der Teilwert niedriger ist, müssen buchführende Gewerbetreibende den niedrigeren Teilwert ansetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG „Teilwertabschreibung“, siehe Rn 193 ff.).

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

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

156 Wend/Dose, § 1 Rn 257.

157 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

*Beispiel*

Der Handelsbücher führende Gewerbetreibende A hat 2011 ein unbebautes Grundstück für 400.000 EUR erworben. Dies gehört zum Betriebsvermögen.

Ende 2012 beträgt der Teilwert dieses Grundstücks aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung 380.000 EUR.

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

Ende 2013 beträgt der Teilwert des Grundstückes 410.000 EUR.

*Lösung*

Hier ist A verpflichtet, das Grundstück zum 31.12.2013 und in den Folgejahren mit den historischen Anschaffungskosten von 400.000 EUR zu bilanzieren (Zuschreibungspflicht).

*Hinweis*

Hiervon kann nur abgesehen werden, wenn A nachweist, dass der Teilwert tatsächlich dauernd niedriger ist.

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

**279****c) Umlaufvermögen und seine Bewertung****Unterhaltsrelevanz****280***Hinweis*

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

**aa) Abgrenzung zum Anlagevermögen und Grundsatz der Bewertung**

Während das Anlagevermögen dem Unternehmen **dauerhaft** zur betrieblichen Leistungserstellung dient, können die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (working capital) nur einmal ihrem Zweck entsprechend eingesetzt werden. Diese Vermögensgegenstände werden verbraucht, bzw. veräußert oder, z.B. bei Forderungen, in liquide Mittel überführt.

**281**

Vier wesentliche Gruppen werden dabei unterschieden:

- Vorräte
- Forderungen
- Wertpapiere
- liquide Mittel/Zahlungsmittel

*Hinweis*

Die Bewertung des Umlaufvermögens weist im Vergleich zum Anlagevermögen zwei wesentliche Unterschiede auf:

- keine planmäßigen Abschreibungen/AfA,
- aber Teilwertabschreibung (siehe Rn 193 ff.) und Gültigkeit des strengen Niederstwertprinzips.

**282**

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind generell mit den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten anzusetzen.

283

*Beispiel*

A ermittelt seinen Gewinn nach § 5 EStG. Er hat Waren mit Anschaffungskosten in Höhe von 100.000 EUR gekauft. Der Teilwert beträgt am Bilanzstichtag vorübergehend 90.000 EUR.

*Lösung*

Hier muss A in seiner Handelsbilanz den niedrigeren Teilwert von 90.000 EUR ansetzen, weil das strenge Niederstwertprinzip gilt.

Steuerrechtlich ist eine Teilwertabschreibung nur noch unter der Bedingung zulässig, dass die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist, was im Beispiel nicht der Fall ist. Dies führt zum Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

Wäre der niedrigere Teilwert dauerhaft 90.000 EUR, so hätte A für diesen Fall sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz diesen Wert anzusetzen (§ 253 Abs. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

Steuerrechtlich wie unterhaltsrechtlich kann man natürlich über die unbestimmten Rechtsbegriffe vorübergehender und dauerhafter Wertminderung trefflich streiten.

**bb) Vorratsbewertung durch Einzel- und Gruppenbewertung, wie  
Festwertverfahren/Durchschnittsmethode/Verbrauchsfolgevverfahren**

284

Als Vorräte eines Unternehmens werden alle auf Lager, in Arbeit oder auch unterwegs befindlichen Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens erfasst, die für die Leistungserstellung oder als Erzeugnisse, Leistungen oder Waren für die Veräußerung vorgesehen sind (working capital).

Üblicherweise werden diese untergliedert in:

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- unfertige Erzeugnisse
- unfertige Leistungen
- fertige Erzeugnisse und Waren
- geleistete Anzahlungen.

■ **Unterhaltsrelevanz**

285

*Hinweis*

Die Erhöhung dieser Bilanzposition (weitere Aktivierung) oder die Reduzierung dieser Positionen durch Wertberichtigung sind erfolgswirksam und haben damit unmittelbar Einfluss auf das Unterhaltseinkommen.

Die Vorräte sind oft „Spielwiese“ für Einkommensmanipulationen!

Das Gegenkonto des entsprechenden aktiven Bestandskontos ist also stets ein erfolgswirksames Konto aus der Gewinn- und Verlustrechnung.

286

Die im Folgenden erläuterten Verfahren der **Gruppenbewertung** sind, von der „familienrechtlichen Öffentlichkeit“ im Wesentlichen unbemerkt, durch den BGH<sup>158</sup> auch für das Unterhaltsrecht „akzeptiert“ worden.

Für die Bewertung gilt grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung, d.h. für fremd bezogene Gegenstände sind die Anschaffungskosten maßgebend. Da die individuelle Ermittlung der Anschaffungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens häufig daran scheitert, weil die

158 BGH FamRZ 2003, 741, 743, hier zur Bewertung von mehrjährigen Kulturen im Umlaufvermögen bei Einkünften aus Landwirtschaft- und Forstwirtschaft nach einem Erlass des Bundesministeriums der Finanzen, BStBl 1997 I, 369.

Zu- und Abgänge der Vermögensgegenstände nicht einzeln verfolgt werden können, hat der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen die Durchbrechung des Prinzips der **Einzelbewertung** zugelassen und eine **Gruppenbewertung** gestattet, die eine Sammelbewertung und damit eine nicht individuelle Bewertung darstellt (§ 240 Abs. 3 HGB; R 5.4 Abs. 3 und 4 EStR 2012).

Die Kriterien der möglichen Gruppenbildung finden sich handelsrechtlich in § 240 Abs. 4 HGB, wonach gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände zu einer Gruppe zusammengefasst werden dürfen.

#### Beispiele

- Bestecke und Handtücher in einem Hotel;
- Bierfässer einer Brauerei aus Holz, Metall oder Kunststoff

#### Folgende Verfahren kommen in Betracht:

287

- Festbewertung
- Durchschnittsmethode
- Verbrauchsfolgefiktionen

Nach der **Festbewertung** können Vermögensgegenstände mit einem festen Wert bewertet werden, wenn sie die folgenden Voraussetzungen erfüllen:

288

- weitgehend gleich bleibende Höhe des Bestandes,
- weitgehend gleich bleibender Wert des Bestandes,
- weitgehend gleich bleibende Zusammensetzung des Bestandes,
- nachrangige Bedeutung des Bestandes.

Zu Recht wird wegen der wirtschaftlichen Bedeutung gefordert, der Gesamtwert des Ansatzes mit Festwerten dürfe im Verhältnis zur Bilanzsumme max. 5 %;<sup>159</sup> bzw. 10 %<sup>160</sup> betragen.

#### Beispiele für Anwendungsgebiete für Festwerte:<sup>161</sup>

289

- kleine Baugeräte,
- Bestecke in gastronomischen Betrieben,
- Brennstoffvorräte,
- Büromöbel,
- Ersatzteile,
- Feuerlöschgeräte,
- Gerüst- und Schalungsteile,
- Hämmer,
- Hotelgeschirr, -einrichtung, -wäsche,
- Kantinenvorräte,
- Kleingeräte und Materialien,
- Laboreinrichtungen,
- Modelle,
- Rebstöcke im Weinbau,
- Sägeblätter,
- Schaufeln,
- Schreibmaschinen,
- Tische und Stühle,

159 Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B, Rn 532.

160 Finanzverwaltung gemäß BMF-Schreiben v. 8.3.1993, BStBl I 1993, 277.

161 Vgl. *Federmann*, Handbuch der Bilanzierung, Festwert, Stichwort 44.

- Treibriemen,
- Verbrauchsstoff,
- Werkzeuge,
- Zangen und Geräte.

#### *Hinweis*

In der familienrechtlichen Fallbearbeitung ist die Dokumentation der Ermittlung, d.h. die Berechnung der Festbewertung, zu verlangen. Darüber hinaus hat regelmäßig (alle drei Jahre) eine körperlichen Bestandsaufnahme/Inventur stattzufinden (R 5.4 EStR 2012), auf die ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** besteht.

**290** Bei der **Durchschnittsmethode** wird in der einfachsten Form der gewogene Durchschnittswert ermittelt, indem aus dem Anfangsbestand und den Zugängen jährlich ein gewogener Durchschnittsbetrag der Anschaffungskosten gebildet wird. Mit diesem Betrag ist der Endbestand zu bewerten.<sup>162</sup>

**291** **Verbrauchsfolgefiktionen** können gemäß § 256 HGB für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens gewählt werden.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.9 EStR 2012 ist nur die Lifo-Methode anerkannt (Lifo = last in – first out), bei der unterstellt wird, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vorräte zuerst veräußert und verbraucht werden und dass sich der Endbestand aus den zuerst erworbenen oder hergestellten Vermögensgegenständen zusammensetzt. Die am Bilanzstichtag vorhandenen Bestände werden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der letzten Lagerzugänge bewertet. Ist der Endbestand mengenmäßig größer als die zuerst erworbene oder hergestellte Menge, dann ist die zusätzliche Menge mit dem Betrag der nächsten Lieferung zu bewerten.

Nach § 256 HGB ist auch die fifo-Methode = first in – first out) zulässig. Auch dies führt zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

### cc) Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

#### ■ **Unterhaltsrelevanz**

**292** Um die unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit zu reduzieren, kann der Unterhaltsschuldner/Unternehmer bei langfristiger Fertigung, aber auch durch eine „Produktion auf Halde“, und Leistungserstellung den Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung buchen, ohne dass er schon die Gewinnrealisierung ausweist.

#### *Beispiel*

Bauunternehmer B hat keine teilfertigen Erzeugnisse in seiner Bilanz 2013 ausgewiesen, obwohl dieses rechtlich nach VOB geboten ist.

#### ■ **Definition**

**293** Zu den unfertigen Erzeugnissen gehören alle Vorräte, durch deren Be- oder Verarbeitung bereits Aufwendungen, insbesondere Materialaufwendungen und Fertigungslöhne, entstanden sind, denen aber die Verkaufsfertigkeit noch fehlt. Die Palette der unfertigen Erzeugnisse kann außerordentlich groß sein, da z.B. Material mit dem ersten Bearbeitungsschritt bereits zu einem unfertigen Erzeugnis wird und bis zum Abschluss des letzten Bearbeitungsschritts ein unfertiges Erzeugnis bleibt. Dazu gehören auch Produkte, die erst durch den Lagerungsprozess Verkaufsfähigkeit erlangen, wie z.B. Käse, bestimmte Weine und Spirituosen. Bei Dienstleistungsunternehmen tritt an die Stel-

<sup>162</sup> Beck'sches Steuerberaterhandbuch, A, Rn 290; R 6.8 Abs. 4 EStR 2012.

le der unfertigen Erzeugnisse der Begriff der unfertigen Leistungen. Insbesondere bei Großaufträgen, bei Montagen bei Kunden, haben sie besondere Bedeutung.

Es erfolgt eine Einzelbewertung zu Herstellungskosten. Sie stellen Aufwendungen dar, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung, die Erweiterung oder eine wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstanden sind (§ 255 Abs. 2 HGB; R 6.3 EStR 2012).

Um einmal, auch für den Familienrechtler, deutlich zu machen, was davon alles umfasst ist oder umfasst sein kann, wird die **Ermittlung nach dem Steuerrecht** dargestellt:

Materialeinzelposten

plus Fertigungseinzelkosten

plus Sonderkosten der Fertigung

plus notwendige Materialgemeinkosten

plus notwendige Fertigungsgemeinkosten

plus Werteverzehr des Anlagevermögens

= **Wertuntergrenze nach R 6.3 EStR 2012**

plus allgemeine Verwaltungskosten

plus Aufwendungen für soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung

plus Fremdkapitalzinsen des Fertigungsbereichs

plus Gewerbesteuer

= **Wertobergrenze Steuerrecht**

Eine **Ableitung** des Wertes ist aber auch retrograd **vom Verkaufswert** wie folgt möglich:

voraussichtlicher Verkaufserlös

minus bis zum Verkauf erwartete Aufwendungen

minus erwartete Erlösschmälerungen

= **vom Verkaufswert abgeleiteter Wert**

#### *Hinweis*

In der familienrechtlichen Fallbearbeitung ist die Dokumentation über die Ermittlung der teilfertigen Erzeugnisse/Leistungen nach obiger Struktur im Zuge der Auskunftserteilung zu verlangen.

Diese muss den mengenmäßigen Nachweis erbringen von Fertigungsmaterial, Fertigungslöhnen, Fertigungszeiten bei zu erbringenden Dienstleistungen und Sondereinzelkosten der Fertigung.

Wegen der Erfolgswirksamkeit dieser Positionen besteht auch ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

Soweit das bilanzierende Unternehmen seine Leistung erbracht hat, was selbstverständlich auch für selbstständig bewertbare Teilleistungen gilt, hat das Unternehmen eine erfolgswirksame Forderungsverbuchung vorzunehmen.

Dies wird aus unterhaltsrechtlichen aber auch aus steuerlichen Gesichtspunkten »gern unterlassen«, weil diese Aktivierungspflicht noch nicht unmittelbar mit Liquidität aus einer Gegenleistung korrespondiert.

Derartige Positionen werden deshalb auch bei der steuerlichen Betriebsprüfung stets einer besonderen Überprüfung unterzogen.

Auf die Vorlage des Betriebsprüfungsberichts besteht deshalb auch konsequenterweise ebenfalls ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

- 295** Bei langfristigen Fertigungen und natürlich auch Produktionen auf Halde kommt der Bestimmung des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung (im unterhaltsrechtlichen Betrachtungszeitraum!) besonders große Bedeutung zu. Das Bilanzrecht hat hierzu eine einheitliche Betrachtung bisher nicht gefunden. Die herrschende Meinung ist nach wie vor der Auffassung, dass ein Gewinn durch starre Einhaltung des Realisationsprinzips erst mit der endgültigen Abnahme des Gesamtprojekts oder Gewerks eines endgültig abrechenbaren Teilprojekts ausgewiesen werden darf. Zunehmend an Bedeutung gewinnt die von der internationalen Rechnungslegung beeinflusste Auffassung, wonach eine Teilgewinnrealisierung gemäß dem Projektfortschritt bereits während der Herstellungsphase zulässig ist.<sup>163</sup>

**dd) Fertige Erzeugnisse und Waren/Geleistete Anzahlungen**

- 296** Als fertige Erzeugnisse werden Vorräte ausgewiesen, deren Herstellung abgeschlossen ist und die verkaufs- und versandfertig sind.

Sie werden wie die unfertigen Erzeugnisse bewertet.

Geleistete Anzahlungen sind Vorauszahlungen an Dritte für noch zu erbringende Lieferungen und Leistungen.

**ee) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, deren Bewertung und Berichtigung, insbesondere Forderungen aus Lieferung und Leistung**

- 297** **Forderungen aus Lieferung- und Leistungen** sind Ansprüche aus zweiseitigen Verträgen,
- die im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit des Unternehmens geschlossen werden (Lieferung-, Werk-, Dienstleistungsverträge etc.) und
  - deren Erfüllung durch das bilanzierende Unternehmen bereits erfolgte, während die Leistung des Schuldners (Zahlung des Entgelts) noch aussteht.

Damit korrespondiert die Position Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit den als Umsatzerlösen ausgewiesenen Erträgen.

Die Forderung entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht wird und die Gefahr des zufälligen Untergangs oder der zufälligen Verschlechterung der gelieferten Ware auf den Käufer, bzw. Auftraggeber übergegangen ist. Dann ist sie erfolgswirksam zu buchen.

Forderungen dürfen nicht mit Verbindlichkeiten saldiert werden (§ 246 Abs. 2 HGB; Saldierungsverbot).

Sie sind mit den Anschaffungskosten, d.h.

- mit ihrem Nennwert
- nach Abzug von Rabatten, Umsatzprämien oder sonstigen Preisnachlässen

zu aktivieren.

Es gilt der **Grundsatz der Einzelbewertung** gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, R 6.3 EStR 2012.

Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlich eingehenden Wert zu bilanzieren und uneinbringliche Forderungen sind vollständig abzuschreiben (siehe Rn 193 ff., „Teilwertabschreibung“).

163 Vgl. m.w.N. Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B Rn 596.

Neben dieser Einzelbewertung kann auch eine Pauschalbewertung durchgeführt werden, z.B. bei einer großen Anzahl von beitragsmäßig geringen Forderungen.

Pauschalwertberichtigungen sind aufgrund von Erfahrungen in der Vergangenheit zulässig.

#### *Hinweis*

Bei Betriebsprüfungen und Umsatzsteuersonderprüfungen werden diese Positionen stets einer besonderen Überprüfung unterzogen.

Auf die Vorlage des Betriebsprüfungsberichts besteht deshalb auch konsequenterweise ebenfalls ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch**.

Für den Fall von Einzelwertberichtigungen sind für diese die Dokumentation und der Nachweis zu verlangen. Pauschalwertberichtigungen, die den Vorjahren entsprechen, dürften regelmäßig nicht zu beanstanden sein. Die Prüfung des Nachweises erfolgt auf Basis des Entstehungsgrundes, der Konditionen und der Besicherung des Vermögensgegenstandes „Forderung“. Die Regeln der Teilwertabschreibung (siehe Rn 193 ff.) zur dauernden Wertminderung sind zu beachten.

298

Gesondert auszuweisen sind

- Forderungen gegen verbundene Unternehmen,
- Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht und
- Forderungen an Gesellschafter.

299

Diese sind wie alle Verrechnungspreise auf die Frage hin zu überprüfen, ob sie einem Fremdvergleich standhalten und damit angemessen sind.

Letztlich sind hier noch die sonstigen Vermögensgegenstände zu nennen, wie beispielsweise Darlehen für Gehaltsvorschüsse, Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadensersatzansprüche etc.

#### *Hinweis*

In den Forderungen an Gesellschafter können als Darlehen getarnte Ausschüttungen und damit Einkommen enthalten sein. Bei diesen Gesellschafterdarlehen ist nach den allgemeinen Kriterien (schriftliche Vereinbarung, tatsächliche Durchführung gemäß dieser Vereinbarung, Fremdvergleich) die Überprüfung vorzunehmen. Um die Überprüfung möglich zu machen, ist ein **Auskunfts- und Beleganspruch** gegeben.

#### **ff) Wertpapiere**

Wenn die Wertpapiere, z.B. bei Banken und Finanzdienstleistern, nicht dauernd dem Unternehmen dienen, sind sie im Umlaufvermögen auszuweisen. Hierzu gehören auch Anteile an verbundenen Unternehmen, eigene Anteile und sonstige Wertpapiere. Ihre Bewertung folgt dem strengen Niederstwertprinzip, so dass auch vorübergehende Wertminderungen durch eine außerplanmäßige Abschreibung berücksichtigt werden müssen. Die Gründe für eine derartige Wertberichtigung sind durch Vorlage der entsprechenden Dokumentation darzulegen.<sup>164</sup>

300

#### **gg) Liquide Mittel**

Unter diesem Posten fasst das HGB beispielsweise Kassenbestände und Bankguthaben, Vermögensgegenstände höchster Liquidität zusammen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach dem Nennwert/Nominalprinzip. Schwierigkeiten können besonders Bestände an ausländischen

301

164 Vgl. auch Beck'sches Steuerberaterhandbuch, B, Rn 817, zur Teilwertabschreibung, B Rn 177 ff.

Währungen machen. Diese sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten und im Fall von Wertminderungen nach dem Niederstwertprinzip (siehe Rn 193 ff.) auszuweisen.

#### hh) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten/RAP

- 302** Nach § 250 Abs. 1 HGB sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite alle Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Sie sind ein klassisches Instrument der **periodengerechten Gewinnermittlung**, wie die Beispiele zeigen:

##### *Beispiel*

Ein Unternehmen schließt eine Haftpflichtversicherung für ein Kfz im Oktober 2012 ab. Im November erfolgt die Beitragsrechnung und Zahlung über 1.000 EUR für die Zeit für November 2012 bis Oktober 2013, also für 12 Kalendermonate.

##### *Lösung*

Nur die Versicherungsprämie für die ersten zwei Monate, den November und den Dezember 2012, stellt periodengerecht zurechenbaren Aufwand für 2012 dar.

Buchungssatz : Versicherungsaufwand an Bank 200 EUR.

Die restlichen 800 EUR, die im Jahr 2012 schon gezahlt werden, stellen Aufwand für das Jahr 2013 dar und sind in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen.

Buchungssatz: RAP an Bank 800 EUR.

Weitere **Beispiele für Rechnungsabgrenzungsposten**:

Vorauszahlungen von Miete/Pacht, Beiträgen, Zinsen und Honoraren, Gebühren, Lagerkosten, Zuschüssen, Disagio/Damnum.

#### ii) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

- 303** Ist das Eigenkapital durch Verluste (bei Personenhandelsgesellschaften und Einzelunternehmen auch durch Entnahmen) aufgebraucht und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist dieser Betrag als letzter Posten der Bilanz auf der Aktivseite (bei Kapitalgesellschaften unter der Bezeichnung „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“) auszuweisen (§ 268 Abs. 3 HGB). Dieser aktivische Ausweis stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, das Eigenkapital des Unternehmens geschlossen auf der Passivseite der Bilanz darzustellen. Dadurch wird aber verhindert, dass Beträge mit negativen Vorzeichen in der Bilanz aufgenommen werden müssen (Achtung: dies wird gelegentlich aber so gehandhabt!).

Dieser ausgewiesene Fehlbetrag stellt natürlich trotz des aktivischen Ausweises keinen Vermögensgegenstand dar! Es handelt sich vielmehr um eine rechnerische bilanzausgleichende Korrekturgröße.

Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist der Ausweis des negativen Kapitals nicht explizit geregelt; ein entsprechender Ausweis empfiehlt sich aber.

##### *Hinweis*

Bei Überentnahmen ist eine Dokumentation in der Einkommensteuererklärung wegen § 4 Nr. 4a EStG gegeben, auf die ein unterhaltsrechtlicher **Auskunfts- und Beleganspruch** besteht.