

Das Unterhaltsrecht in der familienrichterlichen Praxis

Die neueste Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und die Leitlinien der Oberlandesgerichte zum Unterhaltsrecht
und zum Verfahren in Unterhaltssachen

von

Philipp Wendl, Siegfried Staudigl, Hans-Joachim Dose, Dr. Regina Bömelburg, Dr. Peter Gerhardt, Werner
Gutdeutsch, Dr. Frank Klinkhammer, Dietrich Schmitz, Nicole Siebert, Ulrich Spieker, Christine Wönne

9. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 66498 4

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die zunächst durch die AfA eingetretene Einkommensminderung wird bei der Veräußerung durch die unterschiedlich hohen Veräußerungsgewinne auf den tatsächlichen Aufwand reduziert. Der bei der steuerlichen Einkommensermittlung erfasste **Veräußerungsgewinn** muss **unterhaltsrechtlich abgezogen** werden, soweit in den Vorjahren die degressive AfA unterhaltsrechtlich nicht anerkannt, das Einkommen also um die AfA-Differenz erhöht wurde.⁷⁵

Entsprechende Korrekturen sind erforderlich, wenn man gemäß der herrschenden Auffassung und der Rechtsprechung des BGH⁷⁶ die **Sonderabschreibung** nicht anerkennt. Durch die Sonderabschreibung erhöht sich das AfA-Volumen nicht. Es kann zwar zusätzlich zur linearen oder degressiven AfA die Sonderabschreibung vorgenommen werden, um diese verringert sich aber die verbleibende AfA (→ Rn. 213). Bei neben linearer AfA vorgenommener Sonderabschreibung ist das Wirtschaftsgut früher abgeschrieben, so dass nach steuerlicher Vollabschreibung noch ein unterhaltsrechtlicher Restwert abzuschreiben wäre, bei degressiver AfA wird früher als ohne Sonderabschreibung der Zeitpunkt erreicht, von dem ab die degressiven Raten unter denen der linearen AfA liegen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass in der Mehrzahl der Fälle der Unterhaltspflichtige nicht nur einige wenige Wirtschaftsgüter steuerlich absetzt und darüber hinaus außer bei Neugründung des Unternehmens die Anschaffungen über Jahre verteilt sind. Den steuerlich noch absetzbaren Wirtschaftsgütern steht in der Regel eine weitaus größere Zahl an noch genutzten aber längst voll abgeschriebenen Wirtschaftsgütern gegenüber, wie sich aus dem vorstehend (→ Rn. 351 f.) dargestellten Fall zeigt.⁷⁷

Macht der Unterhaltspflichtige von der Möglichkeit der **degressiven AfA** Gebrauch, wird er sich bei einem Teil derselben in der Anfangsphase mit über der linearen AfA liegenden Raten, bei anderen in der späten Phase mit geringeren Raten bewegen. Wirtschaftsgüter, die früher angeschafft und ganz oder teilweise abgesetzt worden sind und stille Reserven enthalten, werden im unterhaltsrechtlich maßgeblichen Zeitraum unter Erzielung eines Veräußerungsgewinns verkauft. Je umfangreicher also der Bestand abnutzbarer Wirtschaftsgüter und je kürzer die tatsächliche Nutzungsdauer ist, umso mehr wird die durchschnittliche steuerliche Abschreibung der tatsächlichen Wertminderung entsprechen.

Zu beachten ist bei der Beurteilung vermeintlich zu hoher AfA nicht nur die Kompensation bei der Veräußerung und die notwendige Berücksichtigung des nach steuerlich vollständiger Abschreibung auf Grund unterhaltsrechtlich längerer Nutzungsdauer noch zu berücksichtigenden restlichen „Wertverzehr“, sondern auch die durch die – vom Unternehmer mit der degressiven AfA im Jahr der Anschaffung und den folgenden Jahren beabsichtigte – **einkommenserhöhende Reduzierung der Ertragsteuern**: Durch die unterhaltsrechtlich vermeintlich **zu hoch angesetzte AfA** hat der Unternehmer einen entsprechend geringeren Gewinn, also eine **geringere Belastung** mit Gewerbe-, Einkommen- und Kirchensteuern, sowie Solidaritätszuschlag. Einer um 1000 EUR geringeren Jahres-AfA steht daher bei hohem zu versteuernden Einkommen eine Steuerminderung von bis zu 477 EUR⁷⁸ gegenüber, so dass die Auswirkung auf das unterhaltsrechtlich maßgebliche Einkommen nur etwas mehr als die Hälfte der beanstandeten AfA-Differenz ausmacht. Der BGH verneint jedoch im Allgemeinen die Notwendigkeit fiktiver Steuerberechnung (→ Rn. 977 ff.) bei Herabsetzung der AfA.

Fazit: Die Absetzung für Abnutzung ist ein notwendiges **Instrument des Bilanzsteuerrechts**. Da es bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht auf den Zu- und Abfluss von Geld oder Geldeswerten ankommt sondern auf die Ver-

⁷⁵ Klein FamRZ 1998, 1346; Weyhardt FamRZ 1999, 1407; Fischer-Winkelmann FamRZ 1999, 1403.

⁷⁶ BGH FamRZ 2003, 741 = R 590c.

⁷⁷ Fischer-Winkelmann FamRZ 1999, 1403.

⁷⁸ Die Gewerbesteuer bleibt hier unberücksichtigt, weil sie sich durch den Abzug als Betriebsausgabe und teilweise Anrechnung auf die Einkommensteuer beim einkommensteuerpflichtigen Unternehmer nicht auswirkt. Bei der fiktiven Steuerberechnung muss aber auch die Gewerbesteuer neu berechnet werden.

§ 1

Die Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens

änderung des Betriebsvermögens, muss dessen nutzungsbedingter Wertverlust gewinnmindernd erfasst werden.

Die Absetzung für Abnutzung ist der Einnahmen-Überschuss-Rechnung **wesensfremd**, da es nicht auf den Wert des Betriebsvermögens sondern nur auf den Geldfluss ankommt. Sie wird jedoch gemäß § 4 III EStG als **entsprechend anwendbar** erklärt. Da der Wertverzehr in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ohne Relevanz ist, ist die dogmatische Grundlage die **Aufwandsverteilungsthese**. Danach bezwecken die AfA-Vorschriften die Anschaffungskosten über die Nutzungsdauer zu verteilen. Der Zusammenhang zwischen Anschaffungskosten, Absetzung für Abnutzung und Veräußerungsgewinn gewährleistet, dass in jedem Fall – gleich welche AfA-Methode man wählt – die Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös gewinnmindernd erfasst wird. Wie immer man im Unterhaltsrecht mit der AfA verfährt, muss dieses auch hier gewährleistet sein. Denn diese Differenz ist berufsbedingter Aufwand.

- 359 **m) Absetzung für Abnutzung und Tilgung von Anschaffungskrediten.** In den meisten Fällen wird die Anschaffung von Wirtschaftsgütern mit mehrjähriger Nutzungsdauer nicht aus vorhandenen Mitteln sondern aus Anschaffungskrediten finanziert. Diese müssen nicht nur verzinst sondern auch getilgt werden.

Beispiel:

U hat einen ausschließlich betrieblich genutzten PKW für 36 000 EUR netto angeschafft und dafür in gleicher Höhe ein Darlehen aufgenommen. Vertragsgemäß zahlt er das Darlehen in 72 Monatsraten zu je 500 EUR zurück. Die Zahlungen leistet er durch Überweisung vom Guthaben des betrieblichen Girokontos.

Das Guthaben auf dem Girokonto mindert sich monatlich um 500 EUR, in gleicher Höhe reduziert sich das Darlehen; es liegt ein sogenannter Aktiv-Passivtausch vor. Die Höhe des Betriebsvermögens ändert sich nicht. Die buchhalterische Erfassung erfolgt ausschließlich auf Bestandskonten; die Gewinn- und Verlustrechnung wird nicht betroffen. Die Zahlung von **Tilgungsraten** ist **gewinnneutral** (→ Rn. 219).

Der PKW wird nach der gültigen AfA-Tabelle bei einer Nutzungsdauer von sechs Jahren mit jährlich 6000 EUR steuerlich abgeschrieben. Wenn man steuerliche AfA als Wertverzehr und die Tilgungsraten als unterhaltsrechtlich relevante Vermögensbildung anerkennt und nebeneinander ansetzt, werden dem U für die Nutzung des PKW in sechs Jahren insgesamt 36 000 EUR AfA und 36 000 EUR Tilgung als berufsbedingter Aufwand angerechnet, also die doppelten Anschaffungskosten. Tilgungsraten dürfen daher **unterhaltsrechtlich nicht angesetzt** werden, **soweit die AfA für das Wirtschaftsgut berücksichtigt** wird, dessen Anschaffungskosten mit dem Darlehen finanziert worden sind.⁷⁹

- 360 Die **Tilgung** von Bau- oder Anschaffungsdarlehen bei Gebäuden, bei denen die steuerliche AfA beim Unterhalt nicht einkommensmindernd berücksichtigt wird, hat der BGH zutreffend als Vermögensbildung angesehen, die im entschiedenen Fall den Unterhaltsberechtigten nicht angerechnet werden dürfe.⁸⁰ Ob der BGH im Umkehrschluss die Tilgung eines für den Bau oder Erwerb eines Gebäudes aufgenommenen Kredits einkommensmindernd berücksichtigen würde, wenn der Aufwand im Rahmen der eheprägenden Einkommensverhältnisse als angemessen anzusehen ist, lässt die Entscheidung nicht erkennen. In einer späteren Entscheidung⁸¹ hat der BGH entschieden, dass Tilgungsleistungen für ein Darlehen zum Erwerb einer Immobilie als Form zusätzlicher Altersversorgung zu berücksichtigen sein können.

Bei **Annuitätendarlehen** wird ein fester Monatsbetrag auf Zins- und Tilgungsraten gezahlt. Infolge des Tilgungsanteils reduziert sich laufend der Zins; der Tilgungsanteil wird höher. In der Gewinn- und Verlustrechnung wird **nur der Zinsanteil** erfasst; der Tilgungsanteil geht in die Bilanz ein.

- 361 **n) Abschreibungsbedingte Steuerermäßigung im Unterhaltsrecht.** Nach der Rechtsprechung des BGH sind dem Unterhaltsberechtigten die Steuervorteile zu belassen,

⁷⁹ BGH FamRZ 2004, 1179 = R. 613.

⁸⁰ BGH FamRZ 2005, 1159 = R. 623.

⁸¹ BGH FamRZ 2005, 1817 = R. 632.

5. Abschnitt: Gewinneinkünfte im Unterhaltsrecht

§ 1

die auf Grund tatsächlicher einkommensmindernder, unterhaltsrechtlich jedoch nicht anerkannter Aufwendungen gewährt werden. Dies ist bereits 1986 im „Bauherrenmodellfall“⁸² entschieden. Dort stellt der BGH fest, dass

„zwar einerseits die in diesem Rahmen anfallenden Zins- und Tilgungsaufwendungen nicht als einkommensmindernd berücksichtigt werden dürfen, dass aber andererseits auch die dadurch erzielte Steuerersparnis außer Betracht bleiben muss.“

In seiner Entscheidung vom 1.12.2004⁸³ hat der BGH diese Auffassung bestätigt.

362

Wo der BGH die AfA nicht anerkennt oder kürzt, weil er keinen Wertverzehr sieht, ist in den einschlägigen Entscheidungen von einer fiktiven Steuerberechnung nicht einmal die Rede. Das unterhaltsrechtlich maßgebliche Einkommen wird um den nicht anerkannten Teil der AfA erhöht, die **abschreibungsbedingte Steuerersparnis wird nicht korrigiert**.

Für die **Sonderabschreibung** hat der BGH dies ausdrücklich entschieden⁸⁴ und zusätzlich damit begründet, dass im entschiedenen Fall die Steuerersparnis wegen geringer Einkünfte in den Folgejahren endgültig erhalten geblieben sei. Dies ist aber im Allgemeinen nicht so: auch bei Vornahme von Sonderabschreibungen wird insgesamt nur der tatsächliche Wertverlust während der Nutzung steuermindernd berücksichtigt (→ Rn. 213).

363

Zur Behandlung der Steuerbelastung im Fall der Bildung der bis 2007 steuerlich zulässigen **Ansparrücklage** nach § 7g III EStG hat der BGH⁸⁵ zwar zunächst zutreffend festgestellt, dass es sich um eine Rückstellung für künftige abschreibungsfähige Investitionen handele; die sich als vorgezogene Abschreibung darstelle. Es heißt dann:

„Sie stellt sich als vorgezogene Abschreibung und damit wirtschaftlich als eine befristete Kreditierung der Steuerschuld dar. Sie dient der Verbesserung der Liquidität und Eigenkapitalausstattung kleinerer und mittlerer Betriebe und soll diesen die Vornahme von Investitionen erleichtern.“

„Bereits daraus ist ersichtlich, dass der Zweck dieser Vorschrift weitgehend durchkreuzt würde, wenn die hierdurch erhöhte Liquidität des Unternehmens automatisch eine erhöhte Unterhaltsschuld des Unternehmers zur Folge hätte, da die zusätzlich zur Verfügung stehenden liquiden Mittel gerade nicht in den privaten Konsum fließen sollen, was das letztlich vom Fiskus übernommene Insolvenzrisiko erhöhen würde.“

Nicht anders ist es aber im Fall der **Sonderabschreibung** und der **degressiven AfA**: auch hier wird durch gegenüber der linearen AfA frühere Abschreibung dem Unternehmer durch zinsfreie Kreditierung der Steuerschuld ein **Liquiditätsvorteil**, gewährt. Die zunächst durch höhere AfA ersparte Steuer zahlt er in den Jahren zurück, in denen die AfA gegenüber der regulären linearen AfA geringer und der für die Einkommensteuer maßgebliche Gewinn entsprechend höher ausfällt (→ Rn. 213). Der Widerspruch ist bisher ungeklärt.

o) Sofortabschreibung GWG. Von der Möglichkeit, die Anschaffungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter im Jahr der Anschaffung voll abzuschreiben (→ Rn. 215) wird in der Praxis in der Regel Gebrauch gemacht. Zum einen führt die Sofortabschreibung zu sofortiger Gewinn- und Steuerminderung, zum andern erspart man sich Buchführungsaufwand. In aller Regel ist der Aufwand pro Jahr etwa gleich bleibend, so dass es sachgerecht ist, sie unterhaltsrechtlich zu übernehmen.⁸⁶

364

p) Telefon. Der Privatanteil an betrieblichen Telefonkosten wird in einem korrekten Jahresabschluss bei den Erlösen auf dem Konto „Unentgeltliche Wertabgaben“ erfasst (→ Rn. 324). Eine Korrektur bei unterhaltsrechtlich nicht akzeptablem steuerlichen Ansatz muss daher dort erfolgen.

365

q) Zinsaufwendungen. Steuerlich stellen Zinsen für Kredite zum Zwecke der Anschaffung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern Betriebsausgaben dar. Zu beachten ist, dass **steuerlich unerheblich** ist, **ob die Kreditaufnahme notwendig** ist. Betrieblich bedingte Kreditzinsen werden vom Finanzamt auch dann anerkannt, wenn der Steuer-

366

⁸² BGH FamRZ 1987, 36.

⁸³ BGH FamRZ 2005, 1159 = R. 623.

⁸⁴ BGH FamRZ 2003, 741 = R. 590c.

⁸⁵ BGH FamRZ 2004, 1177 = R. 615.

⁸⁶ Anders wird man entscheiden müssen, wenn ohne betrieblichen Anlass die Anschaffungskosten weit über denen früherer Jahre liegen.

§ 1

Die Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens

pflichtige das Wirtschaftsgut ohne Inanspruchnahme eines Kredites aus seinem Privatvermögen hätte bezahlen können.

- 367 Nach Einführung des § 4 IVa EStG idF des StBereinG 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) ist der Schuldzinsenabzug zweistufig zu prüfen. Es ist zunächst zu klären, ob der betreffende Kredit nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen eine betriebliche oder private Schuld ist. Sodann ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen nach § 4 IVa EStG idF des StBereinG 1999 abziehbar sind.

Private Verbindlichkeiten, deren Zinsen nach § 4 IV EStG nicht betrieblich veranlasst sind, sind bei der Ermittlung der Entnahmen iSd § 4 IVa EStG nicht zu berücksichtigen.

Werden eingehende Betriebseinnahmen zur Tilgung eines Sollsaldos verwendet, der aufgrund privater Zahlungsvorgänge entstanden ist oder sich dadurch erhöht hat, liegt hierin im Zeitpunkt der Gutschrift eine Entnahme, die bei der Ermittlung der Überentnahmen iSd § 4 IVa EStG idF des StBereinG 1999 zu berücksichtigen ist.⁸⁷

- 368 **r) Vorsteuer und gezahlte Umsatzsteuer.** Während Vorsteuer und Umsatzsteuerzahlungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht erscheinen,⁸⁸ werden sie in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung **als Betriebseinnahmen** bzw. **Betriebsausgaben** erfasst. Obwohl es sich wirtschaftlich um durchlaufende Posten handelt, da der Steuerpflichtige die eingekommene Umsatzsteuer abführen muss und die gezahlte Vorsteuer verrechnen kann, ergeben sich durch die Erfassung in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung unter Umständen erhebliche Gewinnverschiebungen.

Beispiel:

Der nicht bilanzierende selbstständige S kauft am 20.12.2002 einen neuen PKW zur ausschließlichen betrieblichen Nutzung für 50 000 EUR und eine EDV-Anlage mit Software für 25 000 EUR zuzüglich 8000 EUR + 4000 EUR Umsatzsteuer. Dadurch reduziert sich sein Gewinn um diese 12 000 EUR, nämlich die an die Lieferanten gezahlte Umsatzsteuer. Die kompensierende Gewinnerhöhung tritt erst im Jahr 2003 ein, wenn sich die als Betriebsausgabe zu buchende Umsatzsteuerzahlung um den anrechenbaren Vorsteuerbetrag vermindert.

Dass der Steuerpflichtige in einem solchen Fall die aus diesen 12 000 EUR resultierende Einkommensteuer erst ein Jahr später zahlen muss, trifft den Fiskus nicht besonders schwer. Wenn aber der Unterhaltsschuldner den Kauf in dem letzten für die Unterhaltsberechnung maßgeblichen Jahr ausführt, ist die Unterhaltseinbuße erheblich. Es ist meines Erachtens daher das einzig Sinnvolle, Umsatzsteuer, Vorsteuer und Umsatzsteuerzahlungen auch in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung außer Betracht zu lassen, da es sich letztlich um durchlaufende Posten handelt.⁸⁹

Bei Korrekturen der Vorsteuern und Umsatzsteuerzahlungen ist auch die Umsatzsteuer entsprechend zu korrigieren (→ Rn. 329).

- 369 **s) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag.** Beim Einzelunternehmer und bei gewerblichen Personengesellschaften wird hier die Gewerbesteuer erfasst. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Steuervorauszahlungen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr sowie der als Rückstellung (→ Rn. 388) gegengebuchte noch offene Betrag ausgewiesen. Gewerbesteuerzahlungen für frühere Jahre finden sich auf einem besonderen Konto, da es sich um periodenfremden Aufwand handelt.

In der Einnahmen-Überschuss-Rechnung werden alle im Laufe des Wirtschaftsjahres gezahlten Gewerbesteuern in der Regel auf ein Konto gebucht, gleichgültig, für welchen Zeitraum sie gezahlt wurden.

Seit 2008 gilt gemäß § 4 Vb EStG die Gewerbesteuer beim Einzelunternehmer und bei Personengesellschaften als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe. Die Korrektur erfolgt außerhalb der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Einnahme-Überschussrechnung. Als Ausgleich wird jedoch die Einkommensteuer ermäßigt.⁹⁰

⁸⁷ BFH DStR 2005, 2159.

⁸⁸ Mit Verbuchung der umsatzsteuerpflichtigen Forderung wird eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt, mit Verbuchung der vor steuerbelasteten Verbindlichkeit eine Forderung gegen das Finanzamt gebucht. Es werden also nur Bestandskonten, keine Erfolgskonten berührt.

⁸⁹ So auch OLG Celle FamRZ 2000, 1153.

⁹⁰ Im Einzelnen dazu → Rn. 854.

5. Abschnitt: Gewinneinkünfte im Unterhaltsrecht

§ 1

Wenn auf dem Konto Steuern vom Einkommen und Ertrag Einkommensteuern gebucht sind, verfälscht das den Gewinn, da Einkommensteuern Privatsteuern sind, die bei Zahlung aus dem Betriebsvermögen auf einem Privatkonto (→ Rn. 1/239) gewinnneutral gebucht werden müssen. **370**

t) Bildung von Sonderposten mit Rücklageanteil – § 6b – Rücklage. Durch Bildung eine Rücklage nach § 6b EStG soll verhindert werden, dass bei der Veräußerung von Betriebsvermögen ein steuerbarer Gewinn entsteht, wenn innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Veräußerung erfolgt ist, eine Re-Investition erfolgt (→ Rn. 232). Wenn der Veräußerungsgewinn als solcher nicht unterhaltsrechtlich relevant ist (→ Rn. 354) sind keine Korrekturen nötig.⁹¹ **371**

– in dieser Auflage nicht belegt –

372–379

VI. Bilanzposten in unterhaltsrechtlicher Betrachtung

1. Vorbemerkung

Die Bilanz als solche dient nicht der Gewinnermittlung sondern gibt den Stand des Betriebsvermögens am Bilanzstichtag zu steuerlichen Wertansätzen wieder (→ Rn. 178 ff.). Der in der Bilanz aufgeführte Gewinn ergibt sich theoretisch aus dem Betriebsvermögensvergleich mit Vorjahresbilanz; in der Praxis wird er aus der Gewinn- und Verlustrechnung eingebucht und separat beim Vorjahreskapital ausgewiesen (→ Rn. 200 f.). **380**

Aus der Bilanz ist jedoch zu ersehen, inwieweit in der Gewinn- und Verlustrechnung Aufwand gewinnmindernd aufgezeichnet ist, der noch nicht als Betriebsausgabe ab- bzw Einnahme noch nicht zugeflossen ist. Die Bilanz erspart daher die umständliche **Prüfung** einzelner Posten der Gewinn- und Verlustrechnung **auf Abweichungen vom In-Prinzip**.

Beispiel:

Die Gewinn- und Verlustrechnung 02 weist einen Aufwand für Gewährleistungen in Höhe von 100 000 EUR aus. Die Bilanz enthält eine Rückstellung für Gewährleistungen in Höhe von 20 000 EUR, die in der Bilanz 01 noch nicht enthalten ist.

Da die Rückstellung im Jahr 02 gebildet worden ist, ist der verbuchte Aufwand in dieser Höhe noch nicht als Betriebsausgabe abgeflossen.⁹² Eine bereits am Jahresbeginn bestehende Rückstellung wirkt sich auf den Gewinn nicht aus, da insoweit das Betriebsvermögen am Jahresanfang und am Jahresende gleich ist (→ Rn. 166).

Der Vergleich einzelner Posten in mehreren aufeinander folgenden Bilanzen lässt zumeist erkennen, ob die Bildung und Auflösung per Saldo zu Gewinnveränderungen geführt hat. Die **Änderung eines Bilanzposten** gegenüber dem Vorjahr **zeigt**, inwieweit sich innerhalb des Jahres eine **Gewinnauswirkung** ergeben hat. Häufig heben sich die Bildung von Bilanzposten und die Auflösung der Vorjahresposten auf.

Beispiel:

1. U zahlt für eine Betriebsausfallversicherung jährlich gleich bleibend jeweils am 1. September 12 000 EUR.
2. Am 31.12.01 verzeichnet U gewinnerhöhend noch nicht bezahlte Forderungen in Höhe von 100 000 EUR. Die in der Vorjahresbilanz mit 80 000 EUR ausgewiesen Forderungen sind im Lauf des Jahres bezahlt worden. Seinen am 31.12.01 bilanzierten unbezahlten Verbindlichkeiten in Höhe von 40 000 EUR steht die Begleichung der Vorjahresverbindlichkeiten in Höhe von 50 000 EUR gegenüber.

Fall 1: Zum Bilanzstichtag ist für den auf das folgende Wirtschaftsjahr entfallenden Anteil eine Rechnungsabgrenzung (→ Rn. 227) in Höhe von 8000 EUR gewinnerhöhend ein-

⁹¹ Zum Zusammenhang zwischen Bildung und Auflösung von Rücklagen siehe → Rn. 321 und 390.

⁹² Vgl. zu den steuerlichen Grundlagen → Rn. 230.

§ 1

Die Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens

zubuchen. Sofern noch nicht in der Buchführung geschehen ist die Rechnungsabgrenzung in derselben Höhe aus der Vorjahresbilanz für die Monate 01–08 des abgelaufenen Jahres gewinnmindernd auszubuchen. Die Buchungen heben sich daher auf; im Ergebnis wird nur als Betriebsausgabe berücksichtigt, was für das jeweilige Wirtschaftsjahr gezahlt worden ist.

Fall 2: Der Saldo aus der Bilanzierung der Forderungen und der Auflösung der Vorjahresforderungen mit + 20 000 EUR, stehen – 10 000 EUR Saldo aus Erfassung und Auflösung von Verbindlichkeiten gegenüber.

Soweit nicht bereits durch derartige Vorgänge die Unterschiede zwischen der periodengerechten Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und der dem Zuflussprinzip weitgehend entsprechenden Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung im Lauf eines Jahres kompensieren, tritt dieser Effekt umso stärker ein, je länger der Zeitraum ist über den der Gewinn ermittelt wird. Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich führt nicht zu einem anderen Gewinn als die Einnahmen-Überschuss-Rechnung, er wird nur zeitlich verschoben erfasst.⁹³ Unterhaltsrechtlich ist die steuerliche Behandlung zu übernehmen, es sei denn, dass man die gesamte Gewinnermittlung auf das Zuflussprinzip umstellen will. Eine Umrechnung der Gewinn- und Verlustrechnung in eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist in der Regel nicht erforderlich.⁹⁴

381 Um festzustellen, ob eine Korrektur überhaupt eine nennenswerte Änderung des Gewinns ergibt, reicht es aus, beim zu überprüfenden Posten nur den Bestand am Beginn des Auskunftszeitraums mit dem Bestand an dessen Ende zu vergleichen, da nur die Änderung von Vermögensposten Auswirkung auf den Gewinn hat. Soweit die Bilanz des ersten Jahres des Auskunftszeitraums nicht die Vorjahreszahlen enthält, ergibt sich der Anfangsbestand aus dem entsprechenden Konto der Buchhaltung.

Beispiel:

In den Bilanzen des Auskunftszeitraums verzeichnet U folgende Gewährleistungsrückstellungen:

Jahr 1:	20 000 EUR
Jahr 2:	160 000 EUR
Jahr 3:	40 000 EUR

Aus dem Konto „Gewährleistungsrückstellungen des Jahres 1 ergibt sich ein Anfangsbestand von 34 000 EUR.

Für die Berechnung des unterhaltsrechtlichen Einkommens wird auf den Durchschnittsgewinn des Auskunftszeitraums abgestellt; dies ist ein Drittel des Gesamtgewinns. Der Gewinn ist nach der Definition des § 4 I EStG der Unterschied des Betriebsvermögens am Ende des Wirtschaftsjahres zu dem am Anfang des Wirtschaftsjahres. Mithin ist der Gesamtgewinn der Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Anfang und am Ende des Auskunftszeitraums.

Die Rückstellungen des U gehen in das Betriebsvermögen am Anfang des Auskunftszeitraums mit 34 000 EUR, am Ende mit 40 000 EUR ein, sie haben daher den Gesamtgewinn um 6000 EUR, den Durchschnittsgewinn um 2000 EUR vermindert. Falsch wäre es, Rückstellungen und ähnliche Bilanzposten für die Ermittlung des unterhaltsrechtlichen Einkommens zu eliminieren.

Nur die **Änderung des Betriebsvermögens führt zu Gewinn oder Verlust**, nur die **Änderung eines Bilanzpostens hat daher Gewinnauswirkung**.

2. Anlagevermögen

382 Anschaffungskosten für Anlagevermögen wirken sich nicht unmittelbar (→ Rn. 204) sondern ausschließlich über die Absetzung für Abnutzung (→ Rn. 205 ff. und 341 ff.) gewinnmindernd aus. Bei der Veräußerung entsteht meistens ein Gewinn oder Verlust, da der Buchwert in der Regel nicht dem Veräußerungserlös entspricht (→ Rn. 315).

⁹³ Vgl. dazu nachfolgend → Rn. 384–391.

⁹⁴ Im Rahmen einer DATEV-Buchführung aber durchaus möglich.

3. Umlaufvermögen

Die Anschaffungskosten von Umlaufvermögen werden zwar als Aufwand gewinnmindernd erfasst. Durch Inventur und einzubuchende Bestandsveränderungen (→ Rn. 329) wirken sich im Jahresabschluss jedoch nur der tatsächliche Wareneinsatz und eventuelle Wertveränderungen auf den Gewinn aus. **383**

Beim Wertansatz des Umlaufvermögens ist ein nicht unerheblicher Beurteilungsspielraum gegeben, so dass die vom Steuerpflichtigen und die vom Finanzamt vorgenommenen Wertansätze sich häufig deutlich unterscheiden. Je niedriger das Umlaufvermögen bewertet wird, umso geringer fällt der Gewinn aus. Dies wird jedoch beim Verkauf durch einen entsprechend höheren Gewinn wieder kompensiert. Zutreffend hat der BGH⁹⁵ die Bewertung des Umlaufvermögens für entscheidungsunerheblich angesehen. Dies gilt jedoch uneingeschränkt nur dann, wenn die Veräußerung in angemessener Zeit erfolgt und nicht zu niedrig bewertete Waren gehortet werden.⁹⁶

4. Forderungen und Verbindlichkeiten

In aller Regel stellen die Bilanzposten „Forderungen“ und „Verbindlichkeiten“ vom Umfang her die größte Abweichung vom unterhaltsrechtlich maßgeblichen In-Prinzip dar. Für die Ermittlung des der Bilanz zugrundezulegenden Betriebsvermögens kommt es auf das Entstehen und nicht auf die Realisierung der Forderungen und Verbindlichkeiten an (→ Rn. 223). Dem wird in der der Gewinn- und Verlustrechnung zugrundeliegenden Buchführung Rechnung getragen, indem bereits die **Forderungen als Ertrag**, die **Verbindlichkeiten als Aufwand** erfasst werden. Der in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung festgestellte Gewinn basiert daher zu einem häufig nicht unerheblichen Teil auf noch nicht geflossenen Einkünften bzw noch nicht bezahlten Schulden.⁹⁷ **384**

Soweit Bildung und Auflösung der Forderungen und Verbindlichkeiten in demselben Wirtschaftsjahr erfolgen, heben sie sich auf. Es gibt also keinen Unterschied zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Erfolgt die Bezahlung der Forderung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr, führt dies aber zu einer Vorverlagerung des Gewinns zum Zweck der periodengerechten Gewinnermittlung, läuft also dem unterhaltsrechtlichen In-Prinzip konträr zuwider. Dies gilt bei der Buchung von Verbindlichkeiten und ihrer Begleichung im Folgejahr mit umgekehrten Vorzeichen entsprechend. Hier werden Betriebsausgaben gewinnmindernd vorgezogen.

Unterhaltsrechtliche Korrekturen sind in der Regel nicht erforderlich (→ Rn. 380, 381).

Aus dem Vergleich der Bilanzansätze für **Darlehen** ergibt sich die jährliche Tilgung. Tilgungsraten stellen keine quantitative Vermögensveränderung sondern nur eine Umschichtung – in der Regel vom Girokonto auf das Darlehenskonto – dar. Sie haben daher keine Gewinnauswirkung. Wenn sie nach dem Zuflussprinzip unterhaltsrechtlich als einkommensmindernde Vermögensbildung oder Rückführung eheprägender Verbindlichkeiten anzusetzen sind, muss dies daher unter Abänderung des unterhaltsrechtlichen Einkommens erfolgen.⁹⁸ **385**

5. Anzahlungen

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich werden **Anzahlungen als Passivposten** erfasst. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass entweder die Leistung, für die die Anzahlung erbracht ist, bereits vermögensmehrend gebucht oder aber noch geschuldet wird und damit das Betriebsvermögen vermindert. In der Einnahmen-Überschuss-Rechnung dagegen ist der als Anzahlung geleistete Geldeingang ohne Korrektur als Erlös erfasst. **386**

⁹⁵ BGH FamRZ 2003, 741 = R 590b.

⁹⁶ Anders in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung (→ Rn. 261).

⁹⁷ Vgl. dazu auch → Rn. 307.

⁹⁸ Zur Konkurrenz von AfA und Tilgung wird auf die Ausführungen unter → Rn. 359 verwiesen.

§ 1 Die Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens

Beispiel:

U hat einen Auftrag zur Herstellung und Montage von Fenstern für ein Bürogebäude erhalten. Der Festpreis beträgt 10 000 EUR, Liefertermin ist der 1.3.02. Nach Auftragserteilung am 20.12.01 hat er eine Anzahlung von 1500 EUR erhalten.

Das Betriebsvermögen hat sich zum 31.12. erhöht um die Einzahlung auf der Bank, es ist mit der Liefer- und Montageverpflichtung belastet, der nur noch die restliche Werklohnforderung gegenübersteht. Ein Unternehmenskäufer würde die Anzahlung kaufpreismindernd bewerten, da er die Gegenleistung insoweit unentgeltlich erbringen müsste.

6. Rechnungsabgrenzungsposten

- 387 Bei den Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich in den meisten Fällen – zB Kfz-Steuern, betriebliche Versicherungen – um Jahresbeiträge, die regelmäßig anfallen. Soweit sich nicht die Auflösung und die Neubildung decken und dadurch periodengerechter Aufwand und tatsächlicher Mittelabfluss übereinstimmen, erfolgt in der Regel ein kurzfristiger Ausgleich, so dass unterhaltsrechtlich kein Handlungsbedarf bestehen dürfte. Dies lässt sich durch den Vergleich der entsprechenden Bilanzposten kontrollieren, da ja nach dem System der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich **nur die Veränderung des Betriebsvermögens** zu Gewinn oder Verlust führt.

Beispiel:

U zahlt die Versicherungsbeiträge für seinen Taxibetrieb zu unterschiedlichen Zeitpunkten während des Geschäftsjahres. Während des unterhaltsrechtlichen Auskunftszeitraums 01–03 haben sich die Tarife und die Zahl der Versicherungsverträge mehrfach geändert. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind im Jahresdurchschnitt Versicherungsbeiträge von 8000 EUR erfasst. In den Bilanzen sind für die Versicherungsbeiträge folgende aktive Rechnungsabgrenzungen aufgeführt:

01	2800 EUR
02	3700 EUR
03	2700 EUR

Aus der Bilanz 01 ergibt sich der Vorjahresbetrag mit 2400 EUR.⁹⁹

In der Zeit vom Anfang 01 bis Ende 03 hat sich dieser Bilanzposten daher nur um 300 EUR erhöht (2700 EUR – 2400 EUR); bei konsequenter Anwendung des Zufussprinzips könnte U daher die Verringerung seines Einkommens um 300 EUR, jährlich also 100 EUR verlangen.

Das Resultat ergibt sich auch aus der Überlegung, dass zwar durch Bildung der aktiven Rechnungsabgrenzung (→ Rn. 227) in Höhe von 2700 EUR per 31.12.03 die tatsächlich abgeflommenen Versicherungsbeiträge um 2700 EUR gekürzt und erst in 04 als Aufwand gebucht werden dürfen, dass aber umgekehrt durch Auflösung des Bilanzpostens (→ Rn. 227) aus 00 im Jahr 01 ein gewinnmindernder Aufwand gebucht wurde, der tatsächlich bereits in 00 als Betriebsausgabe abgeflommen war.

7. Rückstellungen und Rücklagen

- 388 Für kurzfristige und regelmäßige Rückstellungen (→ Rn. 228 f.) gelten die Ausführungen zur Rechnungsabgrenzung (→ Rn. 387) entsprechend: Im Allgemeinen werden bei der Ermittlung des unterhaltsrechtlichen Einkommens keine Korrekturen notwendig sein.

Bei **Gewährleistungsrückstellungen** uä (→ Rn. 230, 380 f.) muss zunächst geprüft werden, ob und wann sie aufgelöst wurden. Erfolgte Bildung und Auflösung im Auskunftszeitraum, dann besteht kein Handlungsbedarf, weil sich im Ergebnis nur der tatsächliche Aufwand gewinnmindernd ausgewirkt hat. Da in aller Regel zwischen dem Stichtag für die letzte Bilanz und der Entscheidung über den Unterhalt erhebliche Zeit verstrichen ist, sind bis dahin möglicherweise in der letzten Bilanz enthaltene Rückstellungen gewinnneutral oder gewinnerhöhend aufgelöst.¹⁰⁰ Die unterhaltsrechtliche Behandlung ist unter-

⁹⁹ Der Betrag ist aus den Buchführungsunterlagen 01 zu entnehmen, da der Bilanzposten als Anfangsbestand in das Buchführungskonto übernommen werden musste.

¹⁰⁰ Vgl. dazu das Beispiel in → Rn. 230.