

Bei korrekter Buchführung wird der Eigenverbrauch mit diesen Pauschalwerten als steuerpflichtige Einnahme erfasst.

**Beispiel:**

Der geschiedene Gastwirt lebt mit seiner Lebensgefährtin und deren beiden minderjährigen Kindern zusammen. Alle Mahlzeiten nehmen die vier Personen in der Gaststätte ein.

Die **Beköstigung eines Gastwirtes** im eigenen Betrieb wird im Jahresabschluss als **unentgeltliche Wertabgabe** erfasst. Sie beträgt 3105 EUR (→ Rn. 241) für jede erwachsene Person, die Hälfte für das minderjährige Kind. Der monatliche Eigenverbrauch der Beispielpersonen beträgt also  $3 \times 259 \text{ EUR} = 777 \text{ EUR}$  und ist wie folgt zu erfassen:<sup>29</sup>

Privat (Kapital)	891	S	Unentgeltliche Wertabgabe	777	H
			Umsatzsteuer	114	H

Dadurch dass die Entnahme der Lebensmittel als umsatzsteuerpflichtiger Erlös gebucht wird, wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so behandelt, als hätte er die für die Beköstigung seiner neuen Familie erforderlichen Lebensmittel zum Preis von 891 EUR monatlich = 9,90 EUR pro erwachsene Person und Tag aus versteuertem Einkommen erworben. Auf die Pauschalansätze wird man jedenfalls dann zurückgreifen können, wenn kein Mangelfall vorliegt.

Dagegen bedürfen die **Entnahmen von Anlage- oder Umlaufvermögen** einer sorgfältigen Prüfung, bei der man auch nicht immer auf den Teilwert abstellen kann. Es ist vielmehr festzustellen, was ein Nichtselbstständiger hätte aufwenden müssen. **326**

**Beispiel:**

U stellt Motorrasenmäher her. Er entnimmt einen davon aus dem Lagerbestand

a) für seinen eigenen Hausgarten,

b) als Geschenk für eine gemeinnützige Einrichtung.

In der Buchführung wird der Vorgang nicht erfasst. In der Inventur finden sich nur die noch im Lager befindlichen Rasenmäher, die – für diesen Typ – zutreffend mit 300 EUR bewertet wurden. Der Ladenverkaufspreis beträgt 500 EUR netto.

Steuerlich wäre die Entnahme in beiden Fällen mit dem Teilwert anzusetzen gewesen. Unterhaltsrechtlich wird man zumindest im Fall a) den Verkaufspreis ansetzen müssen.<sup>30</sup>

**cc) Nutzungsentnahmen.** Wenn der Unterhaltspflichtige sein Telefon auch privat benutzt, insbesondere wenn die Privatwohnung an die Telefonanlage des Betriebs angeschlossen ist, wird der Privatanteil vom Finanzamt in der Regel geschätzt und<sup>31</sup> als unentgeltliche Wertabgabe dem Gewinn zugerechnet.<sup>32</sup> Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind daher gemäß § 6 I Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Für die Feststellung des Entnahmewerts bei Nutzungen und Leistungen können die Grundsätze für die Bewertung von Sachbezügen herangezogen werden. Bei der Entnahme von selbst hergestellten Gütern und Nutzungsentnahmen erfolgt der Ansatz mit den Selbstkosten. **327**

Wenn die Schätzung zu großzügig erfolgt oder wenn der Unterhaltspflichtige von höheren Ansätzen ohne erklärbaren Grund abweicht, ist dies gegebenenfalls unterhaltsrechtlich zu korrigieren. Nach der Sonderregelung des § 6 I Nr. 4 S. 2 EStG ist für die private Nutzung eines zu mehr als 50% betrieblich genutzten Kfz pro Kalendermonat 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Durch eine Änderung von § 6 I 1 Nr. 4 S. 2, 3 EStG soll ab dem Veranlagungsjahr 2019 die Elektromobilität gefördert werden. Danach soll die private Nutzung betrieblicher Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge monatlich pauschal mit 1% des halbierten inländischen Bruttolistenpreises bewertet

<sup>29</sup> Zu den aktuellen Werten ab 2019 BMF v. 12.12.2018, BStBl I 2018, 1395.

<sup>30</sup> Zur Entnahme von Anlagevermögen vgl. das Beispiel → Rn. 301.

<sup>31</sup> Ggf. zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

<sup>32</sup> BFH BStBl. II 2018, 712.

werden. Die Regelung soll auf drei Jahre beschränkt sein und für Fahrzeuge gelten, die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden. Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeugen müssen die Voraussetzungen von § 3 II Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen.

Auch das Steuerrecht stellt bei Selbständigen Angemessenheitsprüfungen hinsichtlich des genutzten PKW an. Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen nach § 4 V 1 Nr. 7 EStG ist darauf abzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer angesichts der erwarteten Vorteile die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Bei Beschaffung und Unterhaltung eines Kfz, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte. Die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers ist im Rahmen eines geringfügigen – zwischen Ehegatten geschlossenen – Beschäftigungsverhältnisses (§ 8 I Nr. 1 SGB IV) fremdunüblich und daher als Aufwand nicht abziehbar.<sup>33</sup>

Zu den unter das Abzugsverbot des § 4 V 1 Nr. 7 EStG fallenden Kraftfahrzeugaufwendungen gehört vor allem die AfA nach § 7 I EStG. Diese kann nur insoweit als Betriebsausgabe abgezogen werden, als sie auf den als „angemessen“ anzusehenden Teil der Anschaffungskosten entfällt. Die übrigen Betriebskosten (Kfz-Steuer und Versicherung, Kraftstoff, Instandsetzungs-, Wartungs- und Pflegekosten, Garagenmiete usw.) werden in der Regel nicht als „unangemessen“ iSd § 4 V 1 Nr. 7 EStG anzusehen sein, da diese Aufwendungen auch für ein „angemessenes“ Fahrzeug angefallen wären.<sup>34</sup>

Auch unterhaltsrechtlich hat das OLG Hamm eine Herabsetzung der steuerlichen Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW vorgenommen, weil aus betrieblichen Gründen ein besonders repräsentatives Fahrzeug zur Verfügung gestellt worden war.<sup>35</sup>

- 328 i) Zinsen und sonstige Kapitalerträge.** Zinsen für betriebliche Bankguthaben oder sonstige Erträge aus angelegtem Betriebsvermögen sind immer Gewinneinkünfte gemäß § 2 II Nr. 1 EStG und nicht Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG (→ Rn. 163). Eine Korrektur ist nicht geboten. Zu beachten ist, dass die Zinsen nicht außerhalb der Gewinneinkünfte noch einmal als Zinseinkünfte erfasst werden. Dies ist ausgeschlossen, wenn man die Gesamteinkünfte anhand der Steuerbescheide überprüft.
- 329 j) Umsatzsteuer.** Die mit der bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit den Forderungen erfasste Umsatzsteuer ist gewinnneutral, da ihr eine identische Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt gegengebucht wird (→ Rn. 192, 226). Sie wird als nicht fällige Umsatzsteuer gegengebucht, wenn dem Unternehmer gemäß § 20 UStG vom Finanzamt die **Ist-Versteuerung** gestattet ist,<sup>36</sup> dh zwar ihre Einkünfte periodengerecht erfassen und versteuern müssen, jedoch die Umsatzsteuer erst bei Vereinnahmung abzuführen haben.

Die **Umsatzsteuer** stellt jedoch in der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** zum Zeitpunkt des Zuflusses des Erlöses eine **Betriebseinnahme** dar und erhöht den Gewinn (→ Rn. 259). Da sie auch hier nur ein durchlaufender Posten ist, sollte sie bei der Ermittlung des unterhaltsrechtlichen Einkommens abgezogen werden.<sup>37</sup>

Unterhaltsrechtliche Änderungen bei der Umsatzsteuer müssen zwingend auch bei der Vorsteuer und den Umsatzsteuerzahlungen (→ Rn. 368) vorgenommen werden.

<sup>33</sup> BFH NJW 2019, 10.

<sup>34</sup> EStH H 4.10 (12) (Zu § 4 EStG).

<sup>35</sup> OLG Hamm FamRZ 2008, 281.

<sup>36</sup> Die Sonderregelung gilt ua für freiwillig bilanzierende Selbstständige.

<sup>37</sup> Vgl. den Beispielsfall in → Rn. 259.

## 2. Aufwand/Betriebsausgaben

**a) Allgemeines.** Bei allen Betriebsausgaben ist grundsätzlich die Frage zu stellen, ob es sich jeweils um berufsbedingten Aufwand handelt oder sie nur den persönlichen Bedarfsvorstellungen entsprechen. Dies gilt zB für die Größe und Ausstattung der Praxis oder des Büros von Freiberuflern. Obwohl die Anschaffungskosten von Anlagevermögen als solche den Gewinn nicht beeinflussen, wirken sie sich über Gebrauchs- und Unterhaltungskosten, AfA und eventuell Zinsen für Anschaffungskredite auf den Gewinn aus. Für die steuerliche Anerkennung sind weder Notwendigkeit, noch Angemessenheit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit Voraussetzung, es sei denn eine Zuordnung allein zum betrieblichen Bereich (ohne private Lebensführung)<sup>38</sup> ist nicht möglich oder es handelt sich um eine Liebhaberei, die nicht von einer Totalgewinnabsicht getragen ist.<sup>39</sup>

Soweit durch die Betriebsausgaben die private Lebensführung des Steuerpflichtigen berührt wird, erfolgt nach § 4 V 1 Nr. 7 EStG EStG eine Angemessenheitsprüfung.<sup>40</sup> Diese erfolgt im Allgemeinen recht großzügig.

Unterhaltsrechtlich sind engere Grenzen geboten als die nach Steuerrecht ausreichende „bloße Veranlassung“ durch den Beruf und/oder die Einkunftserzielung, vor allem wenn Aufwendungen in einem unangemessenen Verhältnis zu den Einnahmen und dem verbleibenden Gewinn stehen. Insbesondere ist bei erst nach der Scheidung angeschafften Wirtschaftsgütern stets auch zu prüfen, ob diese die ehelichen Lebensverhältnisse geprägt haben, sofern sich nicht die wirtschaftlichen Gegebenheiten nachhaltig verändert haben. Man sollte aber wie bei allen erforderlich erscheinenden Korrekturen im Auge behalten, ob sich die für notwendig erachteten Änderungen wirklich nennenswert auf den Unterhalt auswirken.

Das OLG Düsseldorf hat im Jahr 1981<sup>41</sup> geurteilt, der Unterhaltspflichtige habe bei seinen Investitionsentscheidungen vorrangig seine Unterhaltsverpflichtungen zu berücksichtigen. Diese Auffassung ist zu Recht auf Kritik gestoßen.<sup>42</sup> Eine Überprüfung ist nur dann zulässig und geboten, wenn die Investitionen gegenüber früheren Jahren erst bei Absehbarkeit der Trennung erheblich zugenommen haben und/oder auch den privaten Bedürfnissen dienen.<sup>43</sup> Auch wird im Mangelfall ein strengerer Maßstab anzulegen sein.

Grundsätzlich wird es dem Familienrichter schon mangels betriebswirtschaftlicher Sachkunde verwehrt sein, über das Unterhaltsrecht eine Investitionskontrolle nach den Kriterien der „Notwendigkeit“ oder „bloßen Nützlichkeit“ auszuüben. Es wird jedoch Sache des Unterhaltspflichtigen sein, in begründeten Fällen die **Berufsbedingtheit von Anschaffungen und Betriebsausgaben** darzulegen und nachzuweisen, insbesondere dann, wenn sich gegenüber der Zeit des Zusammenlebens gravierende Abweichungen ergeben oder die Investitionen oder Betriebsausgaben in einem offensichtlichen Missverhältnis zu den Erträgen stehen.

**b) Wareneinkauf.** Die Anschaffung von Vorratsvermögen wird in der Gewinn- und Verlustrechnung nur insoweit als Aufwand erfasst, als es im Geschäftsjahr verarbeitet oder verkauft worden ist. Dies erfolgt durch Erfassung der Bestandsveränderung mittels der **Inventur**<sup>44</sup> (→ Rn. 234 f.). Dabei werden auch Änderungen des Wertes des Umlaufvermögens erfasst. Schon weil der Stichtag für die Inventur bei der Überprüfung des Jahresabschlusses – sei es im Rahmen einer Betriebsprüfung (→ Rn. 303), sei es bei der Ermittlung des unterhaltsrechtlichen Einkommens – längst verstrichen ist, ist die Ermittlung des Warenbestands und die dadurch bedingte Gewinnveränderung nicht nachprüfbar. Eine unterhaltsrechtliche Kontrolle ist nur in eingeschränktem Maß möglich, in dem

<sup>38</sup> BFH DSStR 2014, 1590.

<sup>39</sup> BFH/NV 2014, 1359.

<sup>40</sup> BFH DSStR 2014, 1590.

<sup>41</sup> FamRZ 1982, 1108.

<sup>42</sup> Strohal UnterhaltsR Rn. 293.

<sup>43</sup> Pkw, Büroausstattung, betrieblich genutztes Flugzeug.

<sup>44</sup> Bestandsaufnahme am Ende des Wirtschaftsjahres.

man den Wareneinsatz über mehrere Jahre vergleicht. Anhand der vom Bundesfinanzministerium alljährlich für die Betriebsprüfung (→ Rn. 303) herausgegebenen **Richtsatzsammlung**<sup>45</sup> lässt sich das Verhältnis von Wareneinsatz und Gewinn prüfen. Gegebenenfalls wird man eine Auskunft des Finanzamtes einholen oder ein Gutachten erstellen lassen müssen.

Bei der unterhaltsrechtlichen Auswertung der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** (→ Rn. 261) ist zu prüfen, ob der Wareneinkauf nennenswert gestiegen ist, um auf Kosten des unterhaltsberechtigten Partners schon für spätere Jahre einzukaufen. Die **Anschaffung von Umlaufvermögen** ist in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ohne Einschränkung nach dem Zuflussprinzip zu erfassen. Die Sonderregelung des § 4 III 4 EStG gilt nur für die Anschaffung von abnutzbarem **Anlagevermögen**. Beim Umlaufvermögen bietet sich eine Möglichkeit, durch **Vorverlagerung von Betriebsausgaben** das steuerliche Einkommen auf legale Weise erheblich zu mindern.

- 332 **c) Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe.** Bei den Roh- und Hilfsstoffen handelt es sich um fremdbezogene und noch unverarbeitete Stoffe. Bei den Betriebsstoffen handelt es sich um Güter, die im Herstellungsprozess und für die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft verbraucht werden. Der Aufwand für Rohstoffe geht als Hauptbestandteil in den herzustellenden Vermögensgegenstand bzw. in das herzustellende Wirtschaftsgut ein. Die Hilfsstoffe hingegen gehen als Nebenbestandteil in das Produkt ein und sind deshalb von untergeordneter Bedeutung. Bei den Betriebsstoffen handelt es sich um Verbrauchsgüter für die Produktion wie bzw. Schmier- und Reinigungsmittel oder Stromkosten für den Maschinenbetrieb.

Die Anschaffung von Hilfs- und Betriebsstoffen führt in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu einer Gewinnminderung. Sie werden zwar wie die zur Verarbeitung und/oder Weiterveräußerung bestimmten Waren bei der Anschaffung als Aufwand gebucht. Jedoch wird durch Inventur der Endbestand am Bilanzstichtag ermittelt und im Vergleich mit dem Vorjahresbestand festgestellt, was tatsächlich verbraucht worden ist. Auf diese Weise wird als Aufwand nur erfasst, was wirtschaftlich dem Geschäftsjahr zuzuordnen ist.

Im Gegensatz dazu gilt auch hier in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gilt das Zuflussprinzip. So werden zB die für die Anschaffung von Heizöl aufgewandten Kosten unabhängig von der Notwendigkeit der Anschaffung der jeweiligen Menge zum Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnung als Betriebsausgabe erfasst.

**Beispiel:**

H, der Inhaber einer kleinen Pension deckt sich üblicherweise im April mit Heizöl ein, da es zu diesem Zeitpunkt erfahrungsgemäß am billigsten ist. Nach der Trennung von seiner Ehefrau tankt er am 31.12. noch einmal voll und bezahlt den Kaufpreis von 3000 EUR noch am selben Tag.

Für die Einkommensermittlung sind diese 3000 EUR korrekt im laufenden Jahr gewinnmindernd einzubuchen. Legt man der Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens den zurückliegenden Dreijahreszeitraum zugrunde, reduziert sich das Durchschnittseinkommen um 1000 EUR p. a. Unterhaltsrechtlich wird man daher diesen Aufwand dem Einkommen zuschlagen müssen.<sup>46</sup>

Wäre der Hotelier zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet, müsste er in der Bilanz den Heizölbestand am Jahresende in der Bilanz gewinnerhöhend erfassen. Der Einkauf würde sich – jedenfalls bei korrekter Inventur – nicht auf den Gewinn auswirken.

- 333 **d) Personalkosten.** Bei Personalkosten<sup>47</sup> ist dann eine Überprüfung angesagt, wenn der neue Lebens- oder Ehepartner als Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen beschäftigt ist. Das Finanzamt prüft nicht, ob der Steuerpflichtige nur das betriebsnotwendige Personal eingestellt hat. Kontrolliert wird allenfalls

<sup>45</sup> BMF v. 5.7.2018 BStBl. I 2018, 724 (Richtsatzsammlung für 2017).

<sup>46</sup> Dasselbe Problem kann natürlich auftreten, wenn beim Unterhalt Vermietungseinkünfte eine Rolle spielen.

<sup>47</sup> Zur Anerkennung von Familiengesellschaften Einkommensteuerrichtlinien R. 15.9.

- ob ein Scheinarbeitsverhältnis mit einer nahen stehenden Person – etwa dem nicht verheirateten Lebenspartner – zum Zweck der Einkommensverlagerung (Vermeidung des Progressionsnachteils (→ Rn. 924)) vorliegt oder
- beim Ehegattenarbeitsverhältnis unter Fremden übliche Bedingungen gelten.

Auch wenn steuerlich nur wirksam vereinbarte, tatsächlich ausgeübte und einem Fremdvergleich standhaltende Arbeitsverhältnisse zwischen Familienangehörigen anerkannt werden, ist der Missbrauch nicht selten, sei es, dass das gesamte Arbeitsverhältnis fingiert ist, sei es, dass dem nahe stehenden Arbeitnehmer Bezüge oder Vergünstigungen gewährt werden, die aus der persönlichen Beziehung, nicht aber aus dem Arbeitsverhältnis resultieren, wie etwa Direktversicherung oder betriebliche Altersversorgung. Durch ein solches Arbeitsverhältnis können uU auch mittelbare Folgekosten verursacht werden, wie etwa zusätzlich Haftpflichtversicherungsprämien oder die Einrichtung eines zusätzlichen Arbeitsplatzes.

Abgesehen davon, dass das Finanzamt in der Regel kaum wissen wird, ob und mit welcher beschäftigten Person der nicht wiederverheiratete Steuerpflichtige eine private Beziehung unterhält, wird eine Feststellung des tatsächlich zu hohen Einkommens erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erfolgen, die zum Zeitpunkt der Auskunftserteilung noch in ferner Zukunft liegen wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>48</sup> ist die steuerrechtliche Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen zunächst davon abhängig, dass die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind, leicht nachprüfbar sind, die Gestaltung der Verträge dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich) und die Verträge tatsächlich auch entsprechend ihrem Wortlaut durchgeführt werden.

Die Beachtung der zivilrechtlichen Formerfordernisse bei Vertragsabschluss und die Kriterien des Fremdvergleiches bilden aber lediglich Beweiszeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 EStG) zugehörig sind.<sup>49</sup>

Soweit der neue Lebenspartner unverheiratet keinen Unterhaltsanspruch hat oder verheiratet dem bisherigen Ehepartner im Unterhaltsrang nachgeht, wird auch **bei einem tatsächlich ausgeübten Arbeitsverhältnis** zu prüfen sein, ob hier nicht die den früheren Ehepartner schützende gesetzliche Regelung der **Rangfolge unterlaufen** wird. Maßgeblich dürfte in einem solchen Fall sein, ob durch die Einstellung des Lebenspartners ein anderer Arbeitnehmer entlassen wurde oder die Einstellung eines anderen Arbeitnehmers eingespart werden konnte. Die Schaffung eines betrieblich nicht erforderlichen Arbeitsplatzes ist zwar steuerlich anerkennungsfähig, nicht aber unterhaltsrechtlich.

**e) Fahrzeugkosten.** Bei ordnungsgemäßer Buchführung wird der Anteil der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW bei den unentgeltlichen Wertabgaben (→ Rn. 324) einkommenserhöhend berücksichtigt, ebenso die Überlassung an den als Arbeitnehmer beschäftigten neuen (Ehe-)Partner. Eine Kürzung der Fahrzeugkosten kommt daher wohl nur in Betracht, wenn der Unternehmer ein unangemessen teures Fahrzeug mit entsprechend hohen Betriebsausgaben (feste Kosten, AfA, lfd. Kosten) benutzt (→ Rn. 330).

**f) Reisekosten.** Reisekosten werden bei Gewerbetreibenden und Selbstständigen in gleicher Weise kritisch auf private Veranlassung geprüft wie beim Arbeitnehmer. Dies geschieht aber in der Regel erst im Rahmen einer Betriebsprüfung, so dass eine unterhaltsrechtliche Prüfung bei ungeprüften Jahresabschlüssen geboten sein kann, wenn Anlass zur Annahme von missbräuchlichem Ansatz besteht. In der Regel wird der unterhaltsbegehrende Ehepartner die notwendigen Informationen aus der Handhabung von Geschäftsreisen während des ehelichen Zusammenlebens haben, die dem Finanzamt nicht gegeben wurden. Bei Ungereimtheiten ist substantiiert zu bestreiten, womit dem Auskunftspflichtigen obliegt, die Berufsbedingtheit der Aufwendungen spezifiziert darzulegen und zu beweisen.

**g) Bewirtungskosten.** Gemäß § 4 V Nr. 2 EStG sind Bewirtungsaufwendungen nur mit 70% als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, soweit sie angemessen und ihre betrieb-

<sup>48</sup> Vgl. BFH BFHE 205, 261; NJW 2016, 3470, jeweils mwN.

<sup>49</sup> Vgl. BFH BFHE 205, 261.

liche Veranlassung durch Angabe ua des Anlasses und der bewirteten Personen nachzuweisen.<sup>50</sup> Inwieweit darüber hinaus unterhaltsrechtlich Zurechnungen erfolgen müssen, wird man im Einzelfall entscheiden müssen. Bei unterhaltsrechtlichen Zurechnungen ist der steuerliche Pauschalabzug von 30% zu berücksichtigen, soweit er bei der steuerlichen Gewinnermittlung bereits erfasst sein sollte (→ Rn. 338). In einer ordnungsgemäßen Buchführung werden nicht abzugsfähige Bewirtungskosten und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben auf besonderen Konten erfasst, mindern aber nicht den im Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinn. Bei der Ermittlung des unterhaltsrechtlichen Einkommens ist daher darauf zu achten, dass dies nicht übersehen wird. Ein Vergleich des Gewinns mit dem im Steuerbescheid aufgeführten Einkünften aus Gewerbebetrieb ist immer geboten.

337 **h) Geschenke.** Geschenke an Personen, die nicht seine Arbeitnehmer sind, dürfen den Gewinn nicht mindern, es sei denn, dass sie 35 EUR pro Empfänger und Jahr nicht überschreiten. Geschenke an Arbeitnehmer sind bei diesem lohnsteuerpflichtig, für den Arbeitgeber Personalkosten (→ Rn. 333).

338 **i) Gewerbesteuer.** Steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgabe ist nach § 4 Vb EStG auch die Gewerbesteuer. Sie mindert zwar noch den betrieblichen Gewinn, ist also in der Gewinn- und Verlustrechnung, bzw der Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnmindernd erfasst. Zur Berechnung des Einkommens aus Gewerbebetrieb in der steuerlichen Veranlagung wird sie jedoch dem betrieblichen Gewinn zugerechnet. Als Ausgleich erhält der Steuerpflichtige eine Gutschrift auf die Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer ist nach wie vor berufsbedingter Aufwand und damit unterhaltsrechtlich einkommensmindernd zu berücksichtigen.<sup>51</sup>

339 **j) Instandhaltungskosten/Instandsetzungskosten.** Den Positionen Instandsetzung und Instandhaltung ist jedenfalls dann unterhaltsrechtlich besondere Beachtung zu schenken, wenn diese außergewöhnlich hoch sind, insbesondere im Vergleich mit früheren Jahren. Selbst die **Generalüberholung** eines Gebäudes für etliche hunderttausend Euro kann unter steuerlichen Aspekten als sofort abzugsfähige Instandhaltung bei den Betriebsausgaben einkunftsminierend erfasst werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob diese Maßnahmen notwendig waren. Werterhaltenden Reparaturen in diesem Sinne dienen der laufenden Instandhaltung und stellen die Funktionsfähigkeit des Anlagegutes lediglich sicher. Die Funktion erfährt hierdurch keine Verbesserung oder Wertsteigerung. Deshalb handelt es sich bei rein werterhaltenden Instandhaltungsmaßnahmen um sofort abzugsfähigen Aufwand. Hiervon abzugrenzen sind im Einzelfall die Reparaturen, durch die der Gegenstand eine Verbesserung, Veränderung oder Substanzmehrung erfährt.<sup>52</sup> Dies ist bspw. bei Reparaturmaßnahmen an Anlagen und Maschinen der Fall, wenn deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer durch den Einbau umfangreicher und höherwertiger Ersatzteile erheblich verlängert wird. Diese nachträglichen Herstellungskosten gelten im Jahr des Anfalls als zu Beginn des Jahres entstanden und erhöhen damit den Buchwert zum Jahresbeginn. Die aufwandmäßige Berücksichtigung erfolgt über die Abschreibung auf die Restnutzungsdauer des Anlagegutes.<sup>53</sup>

Nach der Rechtsprechung des BGH sind Instandsetzungskosten bei Gebäuden unterhaltsrechtlich nur insoweit einkommensmindernd zu berücksichtigen, als es sich um **notwendigen Erhaltungsaufwand** handelt und nicht um solchen für Ausbauten und wertsteigernde Verbesserungen, die der Vermögensbildung dienen.<sup>54</sup>

Es ist durchaus nicht ausgeschlossen, dass der Unterhaltspflichtige in dem für den Unterhaltsbedarf maßgeblichen Zeitraum – zufällig oder absichtlich – einmalig langfristig werterhaltende Maßnahmen vornimmt, die sich der Unterhaltsberechtigte dann mit der Folge massiver Unterhaltskürzung anrechnen lassen müsste, wenn hier keine Korrekturen vorgenommen werden.

<sup>50</sup> EStR R. 4.10 (Zu § 4 EStG).

<sup>51</sup> Einzelheiten → Rn 854.

<sup>52</sup> BFH DStRE 2008, 142; BMF BStBl. I 2003, 386.

<sup>53</sup> BFH BStBl II 2003, 590.

<sup>54</sup> BGH FamRZ 2005, 1159 = R. 623.

Grundsätzlich ist bei Instandsetzungsmaßnahmen größeren Umfangs zu überlegen, ob diese nicht über einen längeren Zeitraum zu verteilen bzw bei unterschiedlich hohen Aufwendungen in mehreren Jahren mit dem zu errechnenden Mittelwert in Ansatz zu bringen sind.<sup>55</sup>

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich kommt bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich außerdem eine Rückstellung (→ Rn. 228 ff.; → Rn. 388) für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung in Betracht, wenn diese in den ersten drei Monaten des folgenden Jahres nachgeholt wird.

**k) Mieten und Pachten, Leasing, Disagio.** Die Ausführungen zu den Personalkosten (→ Rn. 333) gelten auch bei Miet- und Pachtzinsen, wenn Vermieter oder Verpächter eine nahe stehende Person ist. In solchen Fällen wird die Angemessenheit der Höhe der Miet- oder Pachtzinsen zu prüfen sein. Zu prüfen ist in solchen Fällen unter Umständen auch, ob das Objekt überhaupt benötigt wird, während dies bei Anmietung oder Anpachtung von Fremden sicherlich der unternehmerischen Entscheidung und nicht der unterhaltsrechtlichen Kontrolle unterliegt.

In der Einnahmen-Überschuss-Rechnung können wegen des Zu- und Abflussprinzips Mietvorauszahlungen (→ Rn. 260) unmittelbar als Betriebsausgabe gewinnmindernd angesetzt werden. Dies schafft die Möglichkeit, unterhaltsrechtlich irrelevante Betriebsausgaben in einem scheinbar unverdächtigen Posten unterzubringen. Dasselbe gilt für Leasing-Sonderzahlungen.

Entsprechend kann das Disagio in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sofort abzugsfähiger Aufwand sein, während es in der Bilanz über die Laufzeit des Darlehens aktiviert und zeitanteilig als Betriebsausgabe abgesetzt wird.

**Beispiel:**

1. A least im Jahr nach der Trennung einen Mercedes – Kaufpreis 45 000 EUR und leistet eine Leasingsonderzahlung von 10 000 EUR. Die Leasingraten betragen im ersten Jahr 14 400 EUR. Steuerlich sind für die Sonderzahlung und die laufenden Raten 24 400 EUR als Betriebsausgabe erfasst.
2. Für die Einrichtung eines neuen Behandlungszimmers nimmt er im Dezember ein Darlehen in Höhe von 40 000 EUR auf. Er erhält 90% ausgezahlt. Das Darlehen ist bei einer Laufzeit von 5 Jahren mit 6% zu verzinsen. Der Steuerberater hat die Zinsen für Dezember in Höhe von 400 EUR und das Disagio in Höhe von 4000 EUR als Betriebsausgabe gebucht.

Während derartige Aufwendungen in der Bilanz durch Rechnungsabgrenzungsposten auf mehrere Jahre verteilt werden, sind sie bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sofort abzugsfähiger Aufwand. Es erscheint sachgerecht, auch unterhaltsrechtlich derartige Aufwendungen zeitanteilig zu erfassen, auch wenn dies dem In-Prinzip widerspricht.

**l) Abschreibung/Absetzung für Abnutzung/AfA<sup>56</sup>** 341

**aa) Rechtsprechung und herrschende Auffassung.** Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Nutzung von Anlagevermögen bei der unterhaltsrechtlichen Einkommensermittlung zu erfassen, hat in der Vergangenheit erhebliche Schwierigkeiten gemacht und war deshalb in der Rechtsprechung und Literatur jahrelang eines der umstrittensten Themen.

Zu unterscheiden sind zunächst die sog. Zeitabschreibung und die sog. Leistungsabschreibung.<sup>57</sup> Erstere kann wiederum unterteilt werden in die sog. lineare Abschreibung und die sog. degressive Abschreibung; die erstere bemisst die Abschreibungsbeträge nach Zeitabschnitten, letztere nach tatsächlicher Nutzung, zB nach Stückzahlen. Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens konnte bis zum 31.12.2007 statt der linearen Abschreibung auch die degressive Abschreibung gewählt werden (§ 7 II EStG aF). Die degressive AfA für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ist abgeschafft. Ab dem 1.1.2008 ist somit nur noch die lineare AfA zulässig.

<sup>55</sup> Diese gelten auch bei Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung → Rn. 338.

<sup>56</sup> Eine umfassende Darstellung der Behandlung der AfA im Steuerrecht findet sich unter → Rn. 202 ff.

<sup>57</sup> Zu Beispielen weiterführender Art siehe Sorg StdB 23/2001, 1164; ab dem 1.1.2004 ist Vereinfachungsregel – Halbjahresregel – (R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003) nicht mehr zulässig.

Nach Auffassung des BFH dient § 7 I EStG nicht nur dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehr („Wertverzehrthese“) ohne Aufwand, sondern ist nach seinem Wortlaut und Zweck dazu bestimmt, Aufwendungen des Steuerpflichtigen in Gestalt von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut typisierend periodengerecht zu verteilen („Aufwandsthese“).<sup>58</sup> Der durch die AfA typisierte Wertverzehr bestimmt sich im Rahmen der Wertverzehrthese nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Beide AfA-Funktionen stehen in der Rechtsprechung des BFH aber gleichwertig nebeneinander.

Zu unterscheiden ist andererseits nach der Veranlassung der Abschreibung zwischen Normalabschreibung, Sonderabschreibung und gemäß 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG der Möglichkeit zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (sog. Teilwertabschreibungen).<sup>59</sup> Teilwertabschreibungen sind Ausfluss des über die Maßgeblichkeit in das Steuerrecht übernommenen Imparitätsprinzips, welches gebietet, dass Verluste und Risiken bereits dann bilanziell zu berücksichtigen sind, wenn sie lediglich drohen (§ 252 I Nr. 4 HGB). Derartige Teilwertabschreibungen setzen das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung voraus. Sie sind damit auch Ausdruck der „Wertverzehrthese“. Schon die steuerliche Konkretisierung des Begriffes „erforderliche voraussichtlich dauernde Wertminderung“ ist hoch streitig.<sup>60</sup> Korrektiv ist die nach § 253 V 1 HGB bestehende Wertaufholungspflicht für alle Vermögensgegenstände, wenn nach außerplanmäßigen Abschreibungen gem. § 253 III und IV HGB aus den Vorjahren in nachfolgenden Perioden die Gründe für die außerplanmäßigen Abschreibungen ganz oder teilweise entfallen sind. Die vollständige oder teilweise Wertaufholungspflicht besteht unabhängig davon, ob in den Vorjahren für die außerplanmäßigen Abschreibungen ein Wahlrecht oder eine Pflicht bestand. Obergrenze der Wertaufholung bilden die um planmäßige Abschreibungen verringerten Anschaffungskosten und Herstellungskosten. Ausnahme dazu: Ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts ist nach § 253 V S. 2 HGB beizubehalten (Wertaufholungsverbot).<sup>61</sup>

Für das Unterhaltsrecht bedeutet dies, dass mindestens die nach dem BMF Schreiben erforderlichen steuerlichen Voraussetzungen vorliegen müssen und bei Anwendung des „In-Prinzips“ die dauernde Wertminderung im Sinne der „Wertverzehrthese“ darüber hinaus zumindest bereits greifbare Formen angenommen hat und nicht nur ein Wahlrecht für die außerplanmäßigen Abschreibungen besteht, sondern eine Pflicht.

- 343 Unterhaltsrechtlich geht es bei der Anerkennung der sog. lineare Abschreibung immer um die nach Anerkennung der Investitionsentscheidung als solches nachgelagerte Frage, ob der Aufwand nach der „Wertverzehrthese“ oder „Aufwandsthese“ gewinnmindernd anerkannt wird, denn die AfA ist nichts anderes als ein „zeitlich gestreckter“ Aufwand, lässt also den „Sofortabzug“ als Aufwand in voller Höhe im Jahr der Anschaffung nicht zu.<sup>62</sup> Herrschende Auffassung war, dass die **AfA für Gebäude** im Regelfall das unterhaltsrechtlich maßgebliche Einkommen nicht mindert. Dahinter steht wohl die Auffassung, dass ein Gebäude keinem „Wertverzehr“ unterliege und eine Verteilung des Aufwandes („Aufwandsthese“) nicht in Betracht komme. Zur AfA sonstigen Anlagevermögens vertritt der BGH im Urteil vom 23.4.1980<sup>63</sup> die Auffassung, dem durch das steuerliche Institut der Abschreibung pauschal berücksichtigten Verschleiß von Gegenständen des Anlagevermögens entspreche oft keine tatsächliche Wertminderung in Höhe des steuerlich anerkennungsfähigen Betrages, erst recht keine entsprechende Minderung des Einkommens, und gemäß dieser Auffassung hat er in **ständiger Rechtsprechung** den Ansatz einer verlängerten Nutzungsdauer und damit die Kürzung der jährliche AfA für geboten gehalten. Damit vertritt der BGH wohl entgegengesetzt zum Handels- und Steuerrecht im Normalfall nur die „Wertverzehrthese“.

<sup>58</sup> BFH BStBl. II 2008, 480; BVerfG, HFR 1986, 318.

<sup>59</sup> BMF BStBl. I 2016, 995; BFH BStBl. II 2014, 616.

<sup>60</sup> Zur steuerlichen Anerkennung BMF BStBl. I 2016, 995.

<sup>61</sup> Winkeljohann/Taetzner in BeckBilKo, § 253 Rn. 633 ff mwN.

<sup>62</sup> BVerfG HFR 1986, 318.

<sup>63</sup> FamRZ 1980, 770.