

Voraussetzungen für eine gemeinsame Veranlagung nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG vorliegen. Ausgeschlossen ist die Pflicht zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung nur, wenn eine gemeinsame Veranlagung zweifelsfrei nicht in Betracht kommt.<sup>113</sup>

Haben die Eheleute im Hinblick auf einen möglichen Versöhnungsversuch im Jahr nach der Trennung es bei der Steuerklasse III für den Ehemann und der Steuerklasse V für die Ehefrau be-

lassen, steht dem Ehemann ein Anspruch auf **Rückzahlung von überzahltem Unterhalt** zu, wenn die Ehefrau **abredewidrig** im Folgejahr die Einzelveranlagung wählt.<sup>114</sup>

(Den 3. und letzten Teil finden Sie in *FuR Heft 3*)

113 OLG Naumburg FamFR 2013, 19.

114 OLG Hamm FamRB 2013, 214.

## Berücksichtigung von AfA und Tilgungsleistungen beim Unterhalt?

von Renate Perleberg-Kölbel, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Familien-, Steuer- und Insolvenzrecht, Mediatorin sowie Gutachterin, Hannover

### I. Einleitung

Die im Beitragstitel aufgeworfene Fragestellung führt unweigerlich zum **Doppelverwertungsverbot**<sup>1</sup> wonach Tilgungsleistungen das zugewinnausgleichspflichtige Vermögen nicht erhöhen dürfen.

Der BGH<sup>2</sup> lässt eine zweifache Teilhabe an einem Vermögenswert über den Zugewinn und den Unterhalt nicht zu, wenn beim Unterhalt auch der Vermögensstamm herangezogen werden muss. Der BGH zieht damit eine Trennungslinie zwischen der Vermögens- und Einkommensebene. Diese Rechtsprechung hat der BGH<sup>3</sup> im Rahmen der Anrechnung der latenten Steuerlast bei der Unternehmensbewertung und dem Zugewinnausgleich sowie bei der Entwicklung seiner Grundsätze zum individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn konsequent fortgeführt.<sup>4</sup>

### II. Unterscheidungen der AfA des abnutzbaren Anlagevermögens

#### 1. Generell

Die AfA ist eine Methode der Bewertung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens.<sup>5</sup> Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht der AfA unterliegen, sind beispielsweise Grund und Boden, Beteiligungen oder Finanzanlagen.<sup>6</sup>

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG werden Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert (beispielsweise dem Einlagewert), vermindert um bestimmte Abzüge, angesetzt. Bei einer Nutzungsdauer von über einem Jahr werden diese Abzüge über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt.

Der Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, der auf ein bestimmtes Jahr entfällt, wird als AfA bezeichnet. In § 7 EStG werden die AfA Methoden unterschieden.

#### 2. AfA nach § 7g EStG

Kleinere und mittlere Betriebe werden nach 7g EStG gefördert.

##### a) Alte Rechtslage

Zur künftigen Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens konnten klei-

ne und mittlere Unternehmen gem. § 7g EStG eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden (sog. Ansparabschreibung). Diese durfte maximal 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes betragen, das der Unternehmer innerhalb der folgenden zwei (bei Existenzgründern fünf) Jahre anschaffen oder herstellen wollte. Die Rücklagenbildung war auf 154.000 € (für Existenzgründer auf 307.000 €) für jeden Betrieb des Steuerpflichtigen begrenzt. Die Bildung und Auflösung der Rücklage musste in der Buchführung verfolgbar sein.

Die Rücklage war gewinnerhöhend aufzulösen, wenn für das Wirtschaftsgut Abschreibungen vorgenommen wurden (ab dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Fertigstellung).

Wurde die geplante Investition nicht vorgenommen, musste spätestens am Ende des zweiten (bei Existenzgründern am Ende des fünften), auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres die Ansparrücklage gewinnerhöhend aufgelöst werden. Hierbei war der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wurde, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hatte, um 6 % (bei Existenzgründern um 0 %) des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen.

Für den Fall, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten niedriger als geplant ausfielen, musste der Gewinn ebenfalls um 6 % der Differenz zwischen Ansparabschreibung und tatsächlicher Abschreibung erhöht werden.

Die Rechtslage führte insbesondere bei finanziell schwachen Unternehmen zu Steuerstundungen ohne tatsächliche Planung und Durchführung von Investitionen. Ferner konnte eine Steuerprogression durch die Verschiebung von Gewinnen geglättet werden.

##### b) Neue Rechtslage

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008<sup>7</sup> wurden die bisherigen Regelungen zu den Ansparabschreibungen umge-

1 Siehe hierzu auch Viefhues *FuR* 2013, 610.

2 BGH *FuR* 2008, 295 m Anm. Kuckenburg *FuR* 2008, 270.

3 BGH *FamRZ* 2011, 622 und 1367.

4 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel: Verbot der Doppelverwertung von Steuernachzahlungen oder – Erstattungen im Unterhalt und Zugewinn, *FPR* 2012, 306.

5 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel *Unterhaltseinkommen* B Rn. 174 ff.

6 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel a.a.O. B Rn. 239 mit Beispiel.

7 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, *BGB I* 2007, S. 1912.

staltet und vereinfacht und zugleich auf eine Existenzgründer-rücklage verzichtet:

Der Höchstbetrag der Summe der in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge (bislang Ansparabschreibungen) wurde von 154 000 € auf 200 000 € erhöht.

Auch nicht mehr neuwertige WG werden begünstigt.

Es wurde ein zusätzlicher den Gewinn mindernder Abzug von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Investitionen geschaffen und die bislang für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g EStG geforderte vorherige Bildung von Ansparabschreibungen bzw. Investitionsabzugsbeträgen entfiel.

Die geplante Investition muss genau beschrieben werden. Die Bezeichnung »Studiobedarf« ist z.B. unzureichend.<sup>8</sup> Eine Aufteilung des Einsatzes des Wirtschaftsgutes in mehreren Unternehmen ist nicht zulässig.<sup>9</sup>

### III. Rechtsprechung des BGH

Der BGH nimmt in seiner Entscheidung vom 19.02.2003<sup>10</sup> die ältere Rechtsprechung des BGH<sup>11</sup> aus dem Jahr 1980 auf und stellt für das Unterhaltsrecht weiterhin darauf ab, ob die Abschreibung einem tatsächlichen Werteverzehr entspricht. Er vertritt die Auffassung, dass bei der linearen Abschreibung die von der Finanzverwaltung herausgegebenen amtlichen AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter<sup>12</sup> regelmäßig dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen.

Die Entscheidung äußert sich nicht zur degressiven AfA, sodass bei Anwendung der degressiven AfA-Regeln der Anwalt des Unternehmers die Notwendigkeit der degressiven AfA unter Beweistritt darzulegen hat. Trotz der oben genannten Bedenken verlieren Wirtschaftsgüter zu Beginn ihrer Nutzung erheblich mehr an Wert, als dieses in den späteren Jahren der Fall ist. Die degressive AfA kann deshalb in vielen Fällen dem tatsächlichen Werteverzehr entsprechen.

Bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 7g EStG a.F. ist entsprechend der Vorgabe des BGH folgendes zu beachten:

Werden im unterhaltsrelevanten Zeitraum Ansparabschreibungen gewinnerhöhend aufgelöst bzw. gewinnmindernd gebildet und keine entsprechenden Investitionen vorgenommen, sind die Ansparabschreibungen zu eliminieren. Gleichzeitig ist unterhaltsrechtlich eine fiktive Steuerentlastung bzw. Steuerbelastung zu berücksichtigen.

Der BGH hat sich bislang nicht mit dem neuen § 7g EStG befasst.

Da die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, sind keine fiktiven Steuerberechnungen mehr notwendig, um das Unterhaltseinkommen zutreffend darzustellen.

Hinzu kommt, dass die Anwendung des § 7 EStG nach der Unternehmensteuerreform 2008 nur dann Sinn macht, wenn die Investitionen auch tatsächlich vorgenommen werden.

Bei tatsächlichen Investitionen ist die vorgezogene Abschreibung mit der damit korrespondierenden Steuerentlastung daher auch unterhaltsrechtlich zu akzeptieren.

Bei Nichtvornahme der Investitionen ist unterhaltsrechtlich beachtlich, dass die betroffenen und vergangenen Veranlagungszeiträume unter Vollverzinsung (§§ 233a, 238 AO) neu beschieden werden, sodass sich hierauf auch der unterhaltsrechtliche Auskunft- und Beleganspruch beziehen muss. Es ergehen korrigierte Steuerbescheide für die vergangenen Jahre, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Die Gewinnerhöhung ergibt sich somit rückwirkend für den Betrachtungszeitraum und einer Nachversteuerung für das korrigierte Wirtschaftsjahr. Wegen der unterschiedlichen Ergebnisse im Rahmen des In- bzw. Für-Prinzips ist hierauf das Augenmerk zu richten.

Bei Nichtinvestition bringt die neue Regelung lediglich eine Steuerpause.<sup>13</sup>

### IV. Tilgungsleistungen

Ein Vorteil optimierter Finanzierungslaufzeiten liegt in der Wechselwirkung von Tilgung und Abschreibung. Die Tilgungen sollten nicht höher sein als die planmäßigen Abschreibungen, weil die Höhe der Abschreibungen auf den Jahresüberschuss und damit auf die Besteuerungsgrundlage und den Cashflow Einfluss nimmt.

Sind die Abschreibungen niedrig, führt dies bei ansonsten gleichen Werten in der Gewinn- und Verlustrechnung zu einem niedrigeren Cash Flow.

Auch aus Liquiditätssicht sollten die Abschreibungen mindestens der Höhe der Tilgungen entsprechen. Sind die Tilgungen höher als die Abschreibungen, wird dem Unternehmen Geld entzogen und es kommt zu einer Verschlechterung der Liquidität.

Zu niedrige Abschreibungen führen bei positivem Ergebnis zu einem höheren Jahresüberschuss und damit zu höheren Steuerforderungen. Diese müssen zusätzlich zu den Tilgungsleistungen aufgebracht werden.

Darüber hinaus bewirken die Tilgungsleistungen einen Abbau von Verbindlichkeiten und Vermögensaufbau.

### V. Doppelverwertung bei gleichzeitiger Tilgung und AfA

Soweit es zu einer Berücksichtigung von AfA kommt, dessen Anschaffungskosten darlehensweise fremdfinanziert und getilgt werden, sind folgende Denkansätze zu beachten:

■ Abschreibungen verschaffen Liquidität, die zum Vermögensaufbau verwendet werden kann.

■ Tilgungsleistungen bewirken einen Abbau von Verbindlichkeiten und sind daher als Instrument des Vermögensaufbaus der Vermögenssphäre zuzuordnen.

Der BGH hat in seiner Rechtsprechung zum Verbot der Doppelverwertung<sup>14</sup> eine konsequente Trennung zwischen Vermögens- und Einkommenssphäre bei der Entwicklung seiner

8 BFH vom 19.10.2011, BFH/NV 2012, 718.

9 Niedersächsisches FG vom 03.11.2011, EFG 2012, 602; Revision eingelegt unter BFH X R 46/11.

10 BGH FamRZ 2003, 741 ff.

11 BGH FamRZ 1980, 780 ff.

12 BMF-Schreiben vom 15.12.2000, www.bundesfinanzministerium.de.

13 BMF-Schreiben vom 08.05.2009, www.bundesfinanzministerium.de.

14 BGH FamRZ 2011, 622.

Grundsätze zum individuellen kalkulatorischen Unternehmerlohn vorgenommen. Hieraus folgt, dass nur der Teil des Gewinns für Unterhaltszwecke in Frage kommt, der auf einer persönlichen Leistung des Unternehmers beruht. Der Gewinnanteil, der sich zugleich als Ausgleich für das unternehmerische Risiko und die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals ergibt, betrifft dagegen den Vermögensbereich.

## VI. Ergebnis

Eine Nichtberücksichtigung von Tilgungsleistungen neben einer Inanspruchnahme von AfA würde gegen das Doppelverwertungsverbot verstoßen.

# Die Europäische Unterhaltsverordnung und das Haager Unterhaltsprotokoll

– vom Verhältnis zu Drittstaaten, die durch das HUÜ 1973 gebunden sind<sup>1</sup> Art. 18 HUP<sup>2</sup>

von Rechtsanwalt Dr. Peter Finger, Privatdozent und Fachanwalt für Familienrecht, Frankfurt

Unsere Rechtsanwendung für familienrechtliche Rechtsverhältnisse mit Auslandsbezug ist vor allem durch das Zusammenspiel nationalen Rechts (etwa des EGBGB), völkervertraglicher Vereinbarungen (etwa des HUÜ 1973) und europarechtlicher Bestimmungen (EuUnterhaltsVO, VO Nr. 1259/2010 für das Kollisionsrecht der Ehescheidung) zunehmend unübersichtlich geworden, auch und gerade für Unterhaltsansprüche und Unterhaltspflichten. Zudem sind Bedeutung und Reichweite der jeweils maßgeblichen Regeln (insbesondere des Haager Unterhaltsprotokolls) für sich unklar und deshalb umstritten. So erscheinen auch manche Ergebnisse kaum einsichtig und bleiben jedenfalls unabgestimmt. Verwirrend ist schließlich der ständige, zeitlich aufgeschobene Wechsel für Ehescheidung, Unterhaltsansprüche (mit eigenen Einsatzzeitpunkten) und Güterrecht, wobei insoweit allerdings ebenfalls eine europäische Neuregelung ansteht. Sonst behandeln wir Scheidungsfolgen nach unseren bisherigen Regeln, vor allem also Art. 15 EGBGB.<sup>3</sup>

## I. Einleitung

Für Deutschland und die anderen Staaten der **europäischen Gesetzgebung**, also die EU-Staaten außer Dänemark, gelten seit dem 18.06.2011, dazu Art. 76 Abs. 2 S. 1 VO Nr. 4/2009, die Bestimmungen dieser (**EuUnterhaltsVO**),<sup>4</sup> die sich allerdings im Wesentlichen mit Verfahrensfragen und Fragen der Anerkennung und Vollstreckung ausl. Unterhaltsentscheidungen beschäftigt, dt. AusfG AUG. Art. 15 EuUnterhaltsVO legt aber auch die Rechtsanwendung anders fest als bisher und bringt so wichtige Veränderungen vor allem für Unterhaltsansprüche getrennt lebender und geschiedener Ehegatten, Art. 5 HUP,<sup>5</sup> für die bisher in Deutschland als inländische Ausprägung des HUÜ 1973 Art. 18 Abs. 4 EGBGB bestimmend war und das auf die Scheidung tatsächlich herangezogene Recht<sup>6</sup> zur Grundlage erklärte, wobei wir allenfalls Berichtigungen über Art. 6 EGBGB (ordre public) vornehmen konnten, wenn uns die so entwickelten Ergebnisse untragbar erschienen. Doch bleibt Art. 15 **EuUnterhaltsVO** knapp und eher unbestimmt. Das für Unterhaltspflichten maßgebliche Recht soll sich nämlich für die Mitgliedstaaten (sc.: der europäischen Gesetzgebung), die durch

Wird keine Investition vorgenommen, kommt es nicht zu einer Tilgungsleistung und zu einem Werteverzehr sowie der angesprochenen Problematik. Es erfolgt vielmehr eine Neuveranlagung mit entsprechender steuerlich belasteter Gewinnerhöhung des Steuerjahres, in dem der Investitionsabzugsbetrag zunächst berücksichtigt wurde. Das Unterhaltseinkommen des Betrachtungszeitraums wird zutreffend dargestellt.

das Haager Protokoll vom 23.11.2007 über das auf Unterhaltspflichten anzuwendende Recht gebunden sind, aus diesem Protokoll herleiten, dem die Gemeinschaft für die an der europäischen Gesetzgebung teilnehmenden Mitgliedstaaten mit Beschluss des Rates vom 30.11.2009 beigetreten<sup>7</sup> ist, so dass diese besonderen Regeln in die EuUnterhaltsVO einbezogen sind, aber eben nur so weit wie das HUP selbst reicht, vgl. dazu Art. 18 und 19 HUP. Besonderheiten haben wir daher im Verhältnis zum Iran (Vorrang des dt.-iran. Niederlassungsabk. 1929, vgl. Art. 19 Abs. 1 HUP) und zu den Staaten zu beachten, die an der europäischen Gesetzgebung nicht teilnehmen bzw. der EU nicht angehören, für die im Verhältnis zu uns aber das HUÜ 1973 als völkerrechtliche Vereinbarung maßgeblich war und bleibt, dazu Art. 18 HUP, vor allem also der Türkei und der Schweiz, dazu III 2b) und c). Dann sind dessen Vorschriften weiterhin zu beachten und daher vorrangig.<sup>8</sup> Für die Beteiligten können sich so überraschende Ergebnisse und unerwartete Vorteile ergeben, die gleichzeitig aber Nachteile für den anderen bringen, dazu Beispiele III. 2b) und c).<sup>9</sup>

1 BGH FamRZ 2013, 1366 = FamRBint 2013, 87 mit Anm. Dimmler, ausf. dazu unten III. 2; wichtig werden Einschränkungen vor allem im Verhältnis zur Türkei und zur Schweiz, und c).

2 Vorrangig ist auch das dt.-iran. Niederlassungsabkommen 1929, dazu Art. 19 Abs. 1 HUP und unten III. 2. b), für die Türkei und die Schweiz c).

3 Für das eheliche Güterrecht ist eine europ. Rechtsverordnung geplant (sowohl für Eheleute als auch für Lebenspartner), dazu erste Übersicht bei Finger FuR 2012, 10.

4 VO Nr. 4/2009 des Rates vom 18.12.2008 über die Zuständigkeit, das anwendbare Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Zusammenarbeit in Unterhaltssachen, ABl. 2009 L 7 S. 1, vgl. auch ABl. 2013 L 8 S. 19, inl. AusfG AUG v. 23.5.2011, BGBl. 2011 I, S. 898.

5 Dazu III. 5.

6 Das galt auch für ausländische Verfahren, wenn wir die Entscheidung im Inland anerkennen hatten.

7 ABl. 2009 L 331 S. 17.

8 Dazu BGH FamRZ 2013, 1366 = FamRBint 2013, 87 mit Anm. Dimmler.

9 Die auch sonst gar nicht so selten nach den Regeln der europ. Gesetzgebung eintreten können, wenn sich aus internat. Zuständigkeiten, die ein Beteiligter in Anspruch nehmen kann, weitreichende Auswirkungen in der Sache ergeben, so dass forum shopping zum law shopping wird, dazu etwa Gruber IPrax 2012, 381 (387) und Finger FamRBint 2013, 37, zur versteckten Rückverweisung Finger FuR 2009, 181.