

gemeint ist – nämlich der Spezialist, Experte, Fachmann u.Ä.

Außerdem sollte – und kann – festgeschrieben werden, dass ein solcher Zusatz nur für höchstens zwei und zudem nur für eng umgrenzte Rechtsgebiete zulässig ist. Einen Spezialisten für „Allgemeines Zivilrecht“ hat das Bundesverfassungsgericht ebenso wenig gewollt wie einen „Spezialisten“, der sich auf mehreren Gebieten tummelt und die gewählte Begrifflichkeit damit selbst ad absurdum führt.

Schließlich sollte – und kann – festgelegt werden, dass die Begriffe Spezialist, Experte, Fachmann u.Ä. nicht für ein Rechtsgebiet geführt werden dürfen, das bereits von einer Fachanwaltschaft belegt ist. Der „Spezialist für Verwaltungsrecht“ wäre damit unzulässig. Zulässig sein müsste allerdings der Bezug auf klar abgrenzbare, eigenständige Untergliederungen eines Fachgebiets, also etwa der „Spezialist für Beamtenrecht“.

Arbeitshilfen

Steuerrechtliche Fragen im Rahmen von Zugewinn, Vermögensauseinandersetzung und Unterhalt

Ralf Engels, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuer- und Familienrecht, Euskirchen

1. Selbstgenutzte Immobilien

1.1 § 23 EStG

Die Behandlung von **selbstgenutzten Immobilien** im Rahmen der Regelung der Trennungs- und Scheidungsfolgen, sei es auf der Grundlage der güterrechtlichen Auseinandersetzung, sei es im Rahmen der allgemeinen Vermögensauseinandersetzung wirft in der Praxis immer wieder Probleme auf, die häufig nicht oder nicht rechtzeitig erkannt werden.¹ Der hierbei zu berücksichtigende § 23 EStG, der seit dem Steueränderungsgesetz 1999 ff. den Titel „**Private Veräußerungsgeschäfte**“ (bisher: Spekulationsgewinne) trägt, enthält vielfältige Fallstricke im Rahmen der Abwicklung. Es ist deshalb besonders wichtig, sich diesem Aspekt unmittelbar bei Annahme des familienrechtlichen Mandates zu widmen, um Nachteile für die Beteiligten zu vermeiden.

Die Vorschrift betrifft ausschließlich private Veräußerungsgeschäfte.² § 23 EStG schöpft **Werterhöhungen** ab, die der Steuerpflichtige innerhalb der relevanten Stichtage erzielt hat. Innerhalb dieser Stichtage muss der Anschaffungsvorgang liegen sowie die Veräußerung. Die Darstellung beschränkt sich auf die Gesetzeslage ab 1999.³ Durch diese **Gesetzesänderung** wurde die Spekulationsfrist von 2 auf 10 Jahre erweitert. In diesem Zeitraum nachträglich fertig- oder hergestellte Gebäude werden nunmehr in den Gewinn aus der Veräußerung einbezogen und nicht mehr isoliert erfasst. Anknüpfungzeitpunkt ist die Anschaffung des Grund und Bodens. Hierdurch fließen Wertsteigerungen durch in fertigem oder teilfertigem Zustand veräußerte Häuser und Ausbauten in die Besteuerung ein. Die gilt im Übrigen auch bei Wertsteigerungen an dem Grund und Boden selbst, wenn z.B. durch planungsrechtliche Änderungen aus dem zunächst erworbenen Ackerland oder Bauerwartungsland Bauland wird.

Von besonderer Bedeutung ist im Fall von Trennung oder Scheidung und damit einhergehender Regelungen bezüglich der Immobilie § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Soweit das Objekt nach dieser Vorschrift im Jahr der Veräußerung (zwin-

gend)⁴ und in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt worden ist oder aber bei späterer Fertigstellung bis zur Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, erfolgt keine Besteuerung. Wenn das Objekt in diesem Zeitraum nur kurzfristig **fremdvermietet** wird, entfällt die Begünstigung. Tritt ein unvermeidbarer Leerstand zwischen Beendigung der Selbstnutzung und Veräußerung ein, ist dies unschädlich, soweit zuvor die Voraussetzungen der Selbstnutzung vorgelegen haben. Hierbei kann der Leerstand sogar vor Bezug und Veräußerung gegeben sein, wenn die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken beabsichtigt war.⁵ Der Leerstand darf jedoch nicht über das Kalenderjahr der Selbstnutzung hinausgehen, da die **Selbstnutzung im Veräußerungsjahr** zwingende Voraussetzung für die Begünstigung ist.⁶ Hierbei ist die unentgeltliche **Mitbenutzung** durch unterhaltsberechtigte Kinder und die unentgeltliche **Aufnahme von Angehörigen oder sonstigen Dritten**, z.B. des/der neuen Lebensgefährten/-in, unschädlich.⁷ Dies gilt ebenso bei Überlassung der ganzen Einheit an unterhaltsberechtigte Kinder. Ob die Überlassung an den Ehegatten (mit oder ohne Kinder) über das Jahr der Selbstnutzung hinaus unschädlich ist, ist zumindest problematisch. Hierauf wird nachfolgend noch gesondert eingegangen.

Betrachtet wird bei Miteigentum immer nur der jeweilige **Eigentumsanteil**. Für die Anwendung der Ausnahmeregelung ist deshalb auf den **eigengenutzten Anteil** abzustellen. Darüber hinaus wird der Anteil des Grund und Bodens nur in üblicher Größe anerkannt.⁸ Arbeitszimmer und/oder betrieblich genutzte Teile, insbesondere auch fremdvermietete, sind nicht begünstigt.

Schon aus diesen Eckpunkten wird deutlich, welcher Beratungs- und Handlungsbedarf bei vorhandenen und selbstgenutzten Immobilien bereits zu Beginn der Trennungsphase besteht, verschärft durch das zu diesem Zeitpunkt regelmäßig vorhandene hohe Konfliktpotenzial.

1.2 Anschaffung und Veräußerung

Unter Anschaffung wird der **entgeltliche Erwerb** einer Immobilie von einem Dritten verstanden, wobei eine geldwerte Gegenleistung ausreichend ist. Maßgeblich ist der Zeitpunkt des **schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes**. Erbfall und Schenkung sind keine entgeltlichen Erwerbe im Sinne der Vorschrift, lediglich für Schenkungen enthält das Gesetz jedoch eine Klarstellung, dass die Eigentumszeiten des Rechtsvorgängers seit dessen Erwerb anzurechnen sind. Von besonderer Bedeutung ist wiederum, dass Immobilien, die aus der **Auflösung einer Zugewinngemeinschaft** erlangt werden, ebenfalls den Anschaffungstatbestand erfüllen,⁹ insbesondere wenn der Übernahmepreis mit dem Zugewinnausgleichsanspruch verrechnet wird und das Grundstück ganz oder teilweise an Erfüllung statt für den Zugewinnausgleichsanspruch übertragen wird.¹⁰

1 Ausführlich mit Beispielen: Engels, in: Schwab/Hahne, Familienrecht im Brennpunkt, FamRZ Buch 20, 203 ff.

2 Vgl. zu Problemen des gewerblichen Grundstückshandels: Engels, in: Schröder/Bergschneider, Familienvermögensrecht, Rn 9.501 ff.

3 Vgl. im Einzelnen BMF, BStBl 2000 I, 1883; Schmidt/Heinicke, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 4, 17; beachte die Überprüfung der Verfassungsgemäßheit durch BVerfG – 2 BvL 14/029 – soweit auch für bereits abgelaufene Fristen eine Verlängerung von 2 auf 10 Jahre erfolgte.

4 Schmidt/Heinicke, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 18.

5 BMF, BStBl 2000 I, 1383, Rn 25; vgl. a. Karasek, FamRZ 2002, 591.

6 Karasek, FamRZ 2002, 591; BMF, BStBl 2000 I, 1383, Rn 25.

7 BMF, BStBl 2000 I, 1383, Rn 22, 23.

8 Laut BMF, BStBl 2000 I 1383, Rn 17 ff. bis 1000 m² (str.).

9 Schmidt/Heinicke, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 42, m.w.N.

10 BFH, BStBl 1977 II, 389 ff.; Büte, FuR 2003, 390, 392; Wälzholz, FamRB 2002, 382, 383 m.w.N.; Götz, FamRB 2004, 89; OFD München DB 2001, 1533 ff.

Werden im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung Wirtschaftsgüter übertragen und ist hierin der **eigene Miteigentumsanteil** verhaftet, gilt dieser insoweit nicht als angeschafft. Dies gilt auch für Vermögensübertragungen nach der Scheidung¹¹ und allgemein bei Realteilungen von Eigentümergemeinschaften.

Die Besteuerung knüpft an die **Veräußerung** an. Es muss sich um eine **entgeltliche Übertragung** einer Immobilie auf einen Dritten handeln, eine Spekulationsabsicht ist nicht erforderlich. Auch ein **äußerer Zwang** wird grundsätzlich erfasst (Zwangsversteigerung und damit auch die **Teilungsversteigerung** oder Enteignung ohne Ersatzbeschaffung)¹² sowie die Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld. Bei einem Zwang zur **Ersatzbeschaffung**, z.B. in Umlegungsverfahren, greift § 23 EStG unter Fortlauf der Fristen nicht. Die Möglichkeit einer freien Willensentscheidung muss hierbei jedoch ausgeschlossen sein.¹³ Von daher dürfte die **Übertragung durch das Familiengericht** gem. § 1383 Abs. 1 BGB nicht zu einer Steuerbefreiung führen, da kein äußerer Zwang besteht und die Möglichkeit der freien Willensentscheidung nicht ausgeschlossen ist.¹⁴ Im Hinblick auf weitere Gestaltungsmöglichkeiten (z.B. Verrechnung mit Unterhaltsansprüchen in Kombination mit dem Begrenzten Realsplitting) sowie der Aufspaltung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil wird vorliegend auf die Ausführungen von *Wälzholz* verwiesen.¹⁵

1.3 Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Der Gewinn aus der Veräußerung errechnet sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem **Veräußerungspreis** auf der einen Seite und den **Anschaffungs-/Herstellungskosten** auf der anderen Seite, berichtigt um die **Werbungskosten**, die mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehen.¹⁶ Zu den **Anschaffungskosten** zählen alle Aufwendungen, die erforderlich sind, um die Immobilie zu erwerben, insbesondere der Kaufpreis oder andere geldwerte Gegenleistungen. Die **Fremdfinanzierung** lässt die Anschaffungskosten unberührt¹⁷ und insoweit auch den Veräußerungspreis. **Nachträgliche Herstellungskosten**, wie die Errichtung eines Gebäudes, Sanierungen oder Um- und Anbauten sind hinzuzurechnen.

Der **Veräußerungspreis** bestimmt sich nach der Gegenleistung, die der Veräußerer in Geld oder geldwerten Vorteilen für die Immobilie erhält. **Werbungskosten** sind in Form von Maklerkosten, Notarkosten, Grundbuchkosten etc. abzuziehen. Hierzu zählen nicht die Zinsen für die Gebäudeeigennutzung¹⁸ und damit auch keine Vorfälligkeitszinsen.¹⁹ Die **Eigenheimzulage** führt nicht zu einer Minderung der Anschaffungskosten. Besonders zu beachten ist die so genannte „Muskelhypothek“, mit der durch **Eigenleistungen** oder unentgeltliche Fremdleistung im Einzelfall erhebliche Werterhöhungen geschaffen werden, denen keine entsprechenden Kosten gegenüberstehen. Diese werden über den Spekulationsgewinn **voll abgeschöpft**. Bei teilweise entgeltlich erworbenen und nur teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien sind **Aufteilungen** vorzunehmen.²⁰

1.4 Fortgesetzte Nutzung durch einen Ehegatten und/oder Kinder

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit seinem Schreiben zu **Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte v. 5.10.2000**²¹ ausgeführt, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen hat. Dies kann sogar die gesamte Wohneinheit sein, z.B. eine Studentenwohnung.

Die unentgeltliche **Überlassung der Wohnung** (ohne Eigennutzung) an andere Angehörige alleine, mithin auch die unterhaltsberechtigte Ehefrau, stellt damit laut BMF keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. Begünstigungsregelung dar.²²

Ob die Nutzung durch die Ehefrau und die Kinder gemeinsam begünstigt ist, erscheint damit entgegen der Auffassung von *Wälzholz* und *Feuersänger*²³ nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens zumindest fraglich. Derzeit muss in der Beratung vorsorglich von dem gegenteiligen Ergebnis ausgegangen werden, um schädliche Folgen sicher zu vermeiden.

1.5 Folgen für die Praxis

- Verkaufen die Eheleute das im gemeinsamen Eigentum stehende Haus im Trennungsjahr, ergeben sich keine negativen Auswirkungen auf Grund der bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Alleinnutzung.
- Überträgt ein Ehegatte seinen Hausanteil an den anderen Ehegatten im Trennungsjahr, ergeben sich aus den gleichen Gründen keine negativen Auswirkungen. Etwaige Ausgleichszahlungen oder Verrechnungen auf den Zugewinn sind unschädlich.
- Zieht ein Ehegatte nach der Trennung aus und überträgt dem anderen Ehegatten das Haus im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung nach Ablauf des Trennungsjahres, ggf. unter teilweiser Verrechnung von Zugewinnausgleichsansprüchen auf den Übernahmepreis, ist der Vorgang für den Übertragenden steuerschädlich, wobei in Höhe des Zugewinnanteils im Rahmen der Veräußerung ebenfalls eine Gegenleistung zu verzeichnen ist.
- Ein Getrenntleben im Haus²⁴ ist möglich, aber über die Konfliktsituation hinaus auch steuerlich je nach Größe des Objektes im Hinblick auf den selbstgenutzten Teil problematisch (schädliche Aufteilung denkbar).
- Die Überlassung an Kinder und Ehegatten gemeinsam über das Trennungs- und Auszugsjahr hinaus kann ebenfalls nach BMF als schädlich anzusehen sein.²⁵
- Gestaltungen in Form einer Stundung der Zugewinnausgleichsforderung²⁶ oder einer einseitigen Kaufoption sind generell Bedenken im Hinblick auf Umgehungssachverhalte (§ 42 AO) ausgesetzt.

Damit muss derzeit, um schädliche Übertragungen zu vermeiden, die gemeinsame oder die hälftige Veräußerung in einem Jahr erfolgen, in dem das Objekt durch den/die Veräußerer noch selbst genutzt wird. Schon bei einer Aufteilung des Objektes im Rahmen einer „Trennung von Tisch und Bett“ oder einer teilweisen gerichtlichen Wohnungszuweisung über das Trennungsjahr hinaus kann eine Aufteilung auch im Rahmen der Besteuerung erfolgen, da der andere Teil nicht mehr selbstgenutzt ist. Muss der Nutzende

11 FinVerw, BStBl 2001 I, 1298.

12 Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 55.

13 *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 56.

14 So aber *Schröder*, FamRZ 2002, 1010; a.A. *Feuersänger*, FamRz, 2003, 645, 646; vgl. a. *Büte*, FuR 2003, 383.

15 *Wälzholz*, FamRB 2002, 382, 383 sowie BFH, BStBl 2001 II, 756 und OFD München, DB 2001, 1533.

16 *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 82, m.w.N.

17 *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 75.

18 *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 82.

19 Vgl. zu weiteren Werbungskosten u.a. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 82 ff.; BMF, BStBl 2000 I, 1383, Rn 38; *Büte*, FuR 2003, S. 391 f.

20 Vgl. hierzu BMF, BStBl 2000 I, 1383, Rn 28 ff.

21 BStBl 2000 I, 1383, Rn 23.

22 Vgl. auch *Feuersänger*, FamRZ 2003, 645, 646; vgl. auch *Schmidt/Heinicke*, EStG, 23. Aufl., § 23 Rn 18.

23 *Wälzholz*, FamRB 2002, 382, 384; *Feuersänger* unter Hinweis auf ältere OFD-Verfügungen, FamRZ 2003, 645, 646, Fn 3.

24 So *Karasek*, FamRZ 2002, 592; vgl. a. *Büte*, FuR 2003, 391.

25 A.A. wohl *Wälzholz*, FamRB 2002, 383, 384.

26 So *Karasek*, FamRZ 2002, 592.

für den Eigentumsanteil des Ehegatten eine Nutzungsschädigung zahlen, könnte bereits nach der Trennung eine schädliche Nutzung zulasten des ausziehenden Ehegatten – vergleichbar einer Miete – anzunehmen sein, die eine steuerfreie Veräußerung seines Anteils ausschließt. In der Praxis wird das Finanzamt von diesen Sachverhalten jedoch selten Kenntnis erlangen.

Auswirkungen ergeben sich hierbei auch aus der zukünftigen **Einzelveranlagung** nach dem Trennungsjahr, da eine etwaige auf den Veräußerungsvorgang entfallende Steuer dann nach der Grundtabelle ermittelt wird, wodurch zusätzliche Liquiditätsprobleme auftreten können.

1.6 Die Spekulationssteuer als latente Steuerbelastung im Endvermögen

Kogel und *Büte* haben, soweit ersichtlich, erstmals die Problematik der „Spekulationssteuer“ in Zusammenhang mit der Berechnung des Zugewinns aufgeworfen.²⁷ Der Berücksichtigungsfähigkeit dieser Steuer unter dem Gesichtspunkt der so genannten **latenten Steuerlast** ist auf der Grundlage der Rechtsprechung des BGH²⁸ grundsätzlich zuzustimmen. Gleichwohl ergeben sich im Hinblick auf private Wirtschaftsgüter, insbesondere Immobilien, Unterschiede,²⁹ da das **Betriebsvermögen** bis zu seiner Auflösung steuerverhaftet und latent steuerbelastet bleibt und das **private Wirtschaftsgut** derzeit nach Ablauf von 10 Jahren aus der „Spekulationsfrist“ und der Steuerverhaftung herausfällt.

Nach diesseitiger Auffassung muss berücksichtigt werden, ob der Eigentümer überhaupt die Veräußerung beabsichtigt, zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung möglicherweise die Spekulationsfrist abgelaufen ist oder überhaupt ein Zwang zur Veräußerung, z.B. aus wirtschaftlichen Gründen, vor Ablauf der Spekulationsfrist bestand. In all diesen Fällen wäre nach Auffassung von *Kogel* und *Büte* die latente Steuerlast zu berücksichtigen, obwohl sie sich nicht mehr realisiert oder ihre Realisierung zu vermeiden gewesen wäre. Dies scheint nicht zu einem sachgerechten Ergebnis zu führen.

Anders als bei Betriebsvermögen – mit Ausnahme besonderer Übertragungsformen – ist es vorliegend sicher, dass der Steuerzugriff nach 10 Jahren entfällt, so dass insbesondere bei einer grundsätzlichen Entscheidung, das Objekt zu halten, oder einem zwischenzeitlichen Ablauf der Frist, die Steuerbelastung ohne Ansatz bleiben sollte.

1.7 Wohnungsbauförderung

Das Eigenheimzulagegesetz³⁰ wird möglicherweise zum 1.1.2005 abgeschafft. Die Nichtbeachtung der in diesem Zusammenhang auftretenden Probleme führt deshalb nur noch zu eingeschränkten Folgen insbesondere in dem Bereich, wo einem Ehegatten die bisherige Wohnungsbauförderung erhalten werden soll. Im Bereich des Objektverbrauchs und der Nutzung der Förderung für ein Folgeobjekt wären die Voraussetzungen mithin nur noch bis zum 31.12.2004 zu beachten.

Im Rahmen der nunmehr geltenden **Eigenheimzulage** tritt der so genannte **Objektverbrauch**, d.h. der übertragende Ehegatte kann kein Folgeobjekt mehr in Anspruch nehmen, dann ein, wenn die Veräußerung nicht in dem Jahr erfolgt, in dem zum letzten Mal die Voraussetzungen der **Zusammenveranlagung** vorgelegen haben. Ehegatten konnten bisher grundsätzlich **zwei Förderobjekte** in Anspruch nehmen. Trennen sie sich und sind sie Miteigentümer eines Erstobjektes, besteht grundsätzlich die Möglichkeit für den übertragenden Ehegatten, für ein Folgeobjekt erneut die Förderung zu beanspruchen. Fallen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung während der Besitzzeit weg, tritt für beide Objektverbrauch ein, da jeder wie der Inhaber eines Objektes betrachtet wird. Der später Übernehmende kann

die Förderung für seinen Miteigentumsanteil fortsetzen. Erwirbt er im Rahmen der Zusammenveranlagung den Miteigentumsanteil des Ehegatten, kann er die gesamte Förderung bis zum Ablauf des Förderzeitraumes fortsetzen. Der Übertragende hat ebenfalls nur dann einen weiteren Anspruch, wenn der Zeitpunkt der Übertragung noch in dem Jahr liegt, in dem letztmals die Zusammenveranlagung durchgeführt wird. Diese **Befreiungswirkung** tritt selbst dann ein, wenn zum Übertragungszeitpunkt die Förderung bereits abgelaufen ist.³¹ Für das Folgeobjekt kann jedoch nur die dann geltende Förderung in Anspruch genommen werden. Anders als bei der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG ist die **Überlassung an den Ehegatten** zu dessen Wohnzwecken unschädlich.

2. § 24b EStG – Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Mit den Steueränderungsgesetzen zum 1.1.2004 wurde anstelle des **Haushaltsfreibetrages** nunmehr der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** geschaffen. Der alte Haushaltsfreibetrag sollte bekanntlich ab 2005 abgeschafft werden und mit ihm auch die hieraus resultierende Steuerklasse II. Für das Jahr 2004 wurde der Haushaltsfreibetrag auf 1.188 EUR je Kind gekürzt. Die Neuregelung führt nunmehr zu einem Entlastungsbetrag i.H.v. 1.308 EUR je Kind und behält die Steuerklasse II bei. Soweit die Steuerklasse II bereits im Jahr 2003 auf der Grundlage des alten Haushaltsfreibetrages eingetragen wurde, sind die nunmehrigen Voraussetzungen zu prüfen, da ansonsten Steuernachzahlungen drohen, weil die **Voraussetzungen** wesentlich enger sind und zu teilweise nicht nachvollziehbaren Ergebnissen führen. Zwischenzeitlich erfolgte sogar schon eine **Änderung der Neuregelung**.³²

Der Berechtigte muss mit mindestens einem Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG in einer **Haushaltsgemeinschaft** in einer **gemeinsamen Wohnung** leben. Das Kind durfte in der Ursprungsfassung das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und musste in der Wohnung mit **Hauptwohnsitz** gemeldet sein. Auf Grund der vorgenannten Änderung der Neuregelung kann der Entlastungsbetrag nunmehr auch von Personen in Anspruch genommen werden, die mit einem über 18 Jahre alten Kind in einer Haushaltsgemeinschaft leben, wenn sie für das Kind einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten. Das Kind muss in diesem Fall auch nicht mit dem Hauptwohnsitz bei dem Begünstigten gemeldet sein, wenn es z.B. wegen einer Ausbildung auswärtig untergebracht ist. Allerdings muss das Kind noch mit dem Nebenwohnsitz bei dem Begünstigten gemeldet sein.

Alleinstehend i.S.d. Vorschrift sind Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung gem. § 26 Abs. 1 EStG (Getrennte- oder Zusammenveranlagung) nicht erfüllt sind, die mithin dauernd getrennt leben oder geschieden sind. Diese Voraussetzungen liegen regelmäßig mit dem auf das Trennungsjahr folgenden Veranlagungszeitraum vor.

Es darf des Weiteren keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen Person vorliegen, es sei denn für diese Person besteht ein Anspruch auf den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld. Der Entlastungsbetrag

27 *Kogel*, FamRZ 2003, 808, 809; *Büte*, FuR 2003, S. 393; nunmehr auch Palandt/*Brudermüller*, 63. Aufl., § 1376 Rn 11; vgl. auch *Engels*, in: *Schwab/Hahne*, Familienrecht im Brennpunkt, FamRZ Buch 20, S. 214 ff.

28 NJW 1991, 1547, 1551; FamRZ 1999, 361, 364; vgl. auch Palandt/*Brudermüller*, 63. Aufl., § 1376 Rn 11; beachte aber BGH FamRZ 2003, 433 und *Fischer-Winkelmann*, FuR 2004, 433 ff.

29 Vgl. hierzu ausführlich mit Beispielen *Engels*, in: *Schwab/Hahne*, Familienrecht im Brennpunkt, FamRZ-Buch 20, S. 214 ff.

30 Vgl. *Engels*, in: *Schröder/Bergschneider*, Familienvermögensrecht, Rn 9.403 ff.

31 BMF-Schreiben v. 10.2.1998, BStBl 1998 I, 190, Rn 44 S. 3.

32 Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, BGBl 2004, 1753.

wird nur für die Monate berücksichtigt, in denen die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.

Anders als bisher ist eine **Übertragung** auf den anderen Elternteil oder die **Aufteilung** nicht mehr möglich. Hierdurch entsteht eine Benachteiligung, wenn der Berechtigte nicht über ausreichende Einkünfte verfügt oder in der Progression deutlich niedriger liegt. Dieser Nachteil wird um so gravierender, wenn man berücksichtigt, dass der betreuende Elternteil häufig nicht oder nur eingeschränkt einer Erwerbstätigkeit nachgehen kann oder allenfalls Unterhaltsleistungen im Rahmen des begrenzten Realsplittings zu versteuern hat, die über den Grundfreibetrag von 7.664 EUR hinausgehen müssen.

Besteht darüber hinaus eine **Haushaltsgemeinschaft** mit einer anderen Person, für die kein Anspruch auf den Kinderfreibetrag oder Kindergeld besteht, fällt der Entlastungsbetrag weg. Diese Person kann ein neuer Lebensgefährte sein, ein Kind mit eigenem Einkommen oder (pflegebedürftige) Eltern.³³ Diese Person kann sowohl mit Haupt- oder Nebenwohnsitz bei dem Berechtigten gemeldet sein. Auch eine nichteheliche Lebensgemeinschaft, in der Kinder leben, würde danach nicht mehr anspruchsberechtigt sein.

Insoweit kommt der Entscheidung des BFH vom 20.4.2004³⁴ für den Entlastungsbetrag keine Bedeutung zu. Jedoch hat der BFH im Hinblick auf den Kinderfreibetrag und den alten Haushaltsfreibetrag entschieden, dass für ein Kind des Partners einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft diese Freibeträge nicht berücksichtigt werden, da der Partner kein „Ehegatte“ ist und das Kind nicht als Stiefkind i.S.d. Gesetzes zu sehen sei. Hierin sei auch kein Verstoß gegen das Grundgesetz zu sehen.

3. Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003³⁵ ist § 24c EStG eingeführt worden. Ab dem 1.1.2004 muss diese Bescheinigung die für die Besteuerung der Kapitalerträge (§ 20 EStG) und privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG) erforderlichen Angaben enthalten. Die Geldinstitute haben danach für alle bei ihnen geführten Depots und Konten eine Jahresbescheinigung nach einem amtlich vorgeschriebenen Muster auszustellen. Da hier alle Depots und Konten zusammengefasst sind, ist diese Bescheinigung im Rahmen der verschiedenen familienrechtlichen Auskunftsansprüche zukünftig zu beachten.

4. Ansparabschreibungen gem. § 7g Abs. 3 EStG

Die Behandlung von Abschreibungen ist nach wie vor unterhaltsrechtlich in weiten Teilen umstritten. Umso mehr ist es zu begrüßen, dass der BGH³⁶ in einem wichtigen Teilbereich eine grundlegende Entscheidung getroffen hat, die auch über den zu entscheidenden Sachverhalt hinaus Bedeutung haben dürfte. Die Ansparabschreibung taucht in vielen Jahresabschlüssen von Unternehmen und Selbständigen auf und wirft Fragen bezüglich ihrer Handhabung auf. § 7g Abs. 3 EStG ist insbesondere bei Selbständigen ein beliebtes Betätigungsfeld um das Einkommen im Hinblick auf Unterhaltsverhältnisse zu „gestalten“. ³⁷ *Schürmann* sieht die Regelung als geeignetes Mittel der Gewinnmanipulation an.³⁸ Die bisherigen Standpunkte reichen von vollkommen unbeachtlich³⁹ bis zur Korrekturbedürftigkeit,⁴⁰ unter anderem deshalb, weil dieser Abschreibung kein Wertverzehr gegenübersteht. Die gesetzlichen Voraussetzungen der Ansparabschreibung können vorliegend nicht dargestellt werden.⁴¹

Der BGH bestätigt nunmehr eine Nichtberücksichtigung der Ansparabschreibung, setzt jedoch die auf den hierdurch fiktiv höheren Gewinn entfallende Steuer an. Hierbei weicht der BGH – auch für andere Fallgestaltungen relevant – von der grundsätzlichen Betrachtung eines Dreijahreszeitraums

ab, da hierin kein Dogma zu sehen sei. Die Heranziehung von Ergebnissen der Vorjahre sei dann ausnahmsweise nicht gerechtfertigt, wenn sie keinen zuverlässigen Schluss auf die Höhe des laufenden Einkommens zulassen. Würden sie nämlich durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt oder durch steuerliche Sonderzuflüsse verzerrt, die sich im maßgeblichen Dreijahreszeitraum offensichtlich nicht ausgleichen, sind sie außer Betracht zu lassen (insoweit wohl die Ansparabschreibung). Dabei sei auch nicht auf ein strenges Zu- und Abflussprinzip (bezüglich der Steuerlast) abzustellen, wenn offensichtlich ist, dass sich die Verschiebungen zwischen dem Entstehen der Steuerschuld und ihrer Begleichung innerhalb eines Dreijahreszeitraums, zumindest aber innerhalb eines Fünfjahreszeitraums, ausnahmsweise nicht weitestgehend ausgleichen. Auf Grund der steuerrechtlichen Abwicklung der Ansparabschreibung sei der Dreijahreszeitraum zu kurz. Deshalb könne der Durchschnitt des in den Vorjahren erzielten Betriebsgewinns vor Ansparabschreibung und Steuern nicht ohne Korrektur als Maßstab für den im Unterhaltszeitraum erzielten Gewinn zugrunde gelegt werden. Damit sei die Steuerbelastung zu berücksichtigen, die den Verpflichteten ohne die Ansparabschreibung getroffen hätte.

Aus der Entscheidung dürften sich aber auch Rückschlüsse auf anders gelagerte § 7g Abs. 3 EStG-Fälle ergeben. Bei einer Auflösung der Rücklage in dem Zeitraum von 3–5 Jahren wäre die Ansparabschreibung in diesem Jahr gewinnmindernd zu berücksichtigen und gleichzeitig nur die tatsächlich geringere Steuer in Ansatz gelangt. Das Ergebnis fließt wiederum in die Durchschnittsbetrachtung ein. Der einfachere Weg kann dadurch begangen werden, dass auf Grund des Ausgleichs im Betrachtungszeitraum die Grundlagen entsprechend der tatsächlichen Behandlung in den Jahresabschlüssen mit den sich hieraus ergebenden tatsächlichen steuerlichen Folgen zugrunde gelegt werden.

Erfolgt in dem Zeitraum von 3–5 Jahren die Investition, gilt das Vorstehende für den Ansparzeitraum entsprechend. Die Kompensation ergibt sich durch das Investitionsjahr im Rahmen der Durchschnittsberechnung. Auch hier ist grundsätzlich keine Korrektur zu Beginn und am Ende des Ansparzeitraumes notwendig. Im Investitionsjahr ist lediglich die dann zu berücksichtigende „normale“ AfA auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen.

Liegt die Auflösung, wie im Ausgangsfall des BGH, außerhalb des Betrachtungszeitraumes, kann dies bei einer Nichtinvestition nicht zulasten des Berechtigten gehen, da dieser fiktiv bereits mit der Steuer belastet wurde. Gleichzeitig kann er durch den sich dann ergebenden höheren Gewinn nicht begünstigt werden, da die Ansparabschreibung in den Vorjahren nicht berücksichtigt wurde. Im Zeitpunkt der Auflösung hat bei dieser Handhabung mithin eine Bereinigung der Einkünfte des Verpflichteten zu erfolgen durch einen Abzug des Auflösungsbetrages und eine fiktiv niedrigere Steuerbelastung. Das Ergebnis ist dann in eine erneute Durchschnittsbetrachtung einzubeziehen.

Dies gilt in gleichem Maße, wenn die Investition nach dem Betrachtungszeitraum durchgeführt wird. Der insoweit bereinigte Gewinn wird lediglich um die unterhaltsrechtlich anzuerkennende AfA gemindert.

33 In Bezug auf pflegebedürftige Angehörige hält *Weber-Grellet* diese Einschränkung für objektiv unbillig, *Schmidt*, EStG, 23. Aufl., § 24b Rn 10.

34 VIII-R-88/00.

35 BStBl I 2003, 710.

36 FamRZ 2004, 1177; Anm. *Engels* FamRZ 2004, 1355.

37 *Weyhardt*, FamRZ 1999, 1408, 1409.

38 Schnittstellen zwischen Steuer-, Familien- und Erbrecht, Bd. 1, S. 174.

39 *Kalthoener/Büttner/Niepmann*, Die Rechtsprechung zur Höhe des Unterhalts, 8. Aufl., Rn 947.

40 *Schöppe-Fredenborg*, HdB., 4. Aufl., Kap. 13, Rn 35 a.E.; *Schwab/Borth*, Handbuch des Scheidungsrechts, 4. Aufl., IV, Rn 761.

41 Vgl. Übersicht bei *Engels*, FamRZ 2004, 1356 m.w.N.