

Renate Perleberg-Kölbel

Die Rolle des Lohnsteuerabzugs- und Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens bei der Anwendung des sogenannten »In-Prinzips« im Unterhaltsrecht

I. Vorbemerkung

Immer wieder kommt es bei Gutachtenerstellungen zur Beantwortung der streitigen Frage, wie Lohnsteuerzahlungen bzw. Körperschaftsteuervorauszahlungen im Unterhaltsrecht anzusetzen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH¹ sind Steuern und Abgaben in der Regel jeweils in der tatsächlich entrichteten Höhe abzusetzen und spätere Veränderungen, z. B. wegen Abweichung der Veranlagung zur Einkommensteuer von der Vorauszahlung erst zu berücksichtigen, wenn diese Veränderungen tatsächlich eingetreten sind.

Die Einkommensteuerzahlungen und Einkommensteuererstattungen wie auch Einkommensminderungen und Einkommenserhöhungen sind zeitlich gesehen in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem sie ab- oder zugeflossen sind (sogenanntes »In-Prinzip«).

1. Definition des »Für-Prinzips«

Im Gegensatz hierzu steht das »Für-Prinzip«, wonach steuerliche Zahlungszuflüsse und Zahlungsabflüsse für den Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, für den sie geleistet wurden.²

2. Lohnsteuer- bzw. Körperschaftsteuerzahlungen als Einnahmen i. S. des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens?

Nach dem BGH sind zur Feststellung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens sowohl die Bestimmung der für einen Unterhaltsanspruch maßgeblichen Lebensstellung bzw. Lebensverhältnisse (§§ 1602, 1610 Abs. 1 und 1578 Abs. 1 BGB) als auch bei Ermittlung der Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners (§§ 1603, 1581 BGB) alle Einkünfte heranzuziehen, die dem Unterhaltsschuldner zufließen, gleich welcher Art diese Einkünfte sind und aus welchem Anlaß sie im einzelnen erzielt werden.³

Bei der allgemeinen vollständigen Ermittlung der unterhaltsrechtlich relevanten Einkunftsarten ist zu-

nächst von der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auszugehen. Auch andere Arten von Einkünften sind bei einer vollständigen Erfassung zur Ermittlung des unterhaltsrechtlich relevanten Einkommens heranzuziehen.

Neben den in §§ 2 und 22 EStG aufgeführten und der Steuerpflicht unterliegenden Einkunftsarten, die enumerativ und abschließend sind, sind Anknüpfungspunkte ganz allgemeiner Art zur vollständigen Erfassung z. B. auch: Lohnnebenleistungen, Lohnzuschläge, Entgelte für berufsbedingte Aufwendungen, Sachbezüge mit geldwertem Vorteil, Sozialleistungen mit Lohnersatzfunktion, Lohnleistungen mit Unterstützungs- und Förderfunktion, Bafög, Leistungen nach Bundeserziehungsgeldgesetz, Renten und Beihilfen, Krankengeld, Pflegegeld, vermögenswirksame Leistungen, Wohngeld, Einkünfte aus Liebhaberei, freiwillige Zuwendungen Dritter, steuerrechtliche Vorteile und Einkünfte aus Unterhaltsleistungen.⁴

Häufig kommt es auch vor, daß ein Unterhaltspflichtiger geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH ist.

Er bezieht demnach in der Regel als Geschäftsführer Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. als beherrschender Geschäftsführer gewerbliche Einkünfte.

Unsicherheiten treten bei Familienrechtlern immer wieder bei der Frage auf, wie die Lohnsteuern und Körperschaftsteuern im Rahmen des »In-Prinzips« zu berücksichtigen sind.

II. Lohnsteueranrechnung

Ist ein Gesellschafter bei der Gesellschaft als Geschäftsführer der GmbH (bzw. als Vorstand der AG) oder in einer anderen Position angestellt, sind unterhaltsrechtlich die entsprechenden steuerrechtlichen »Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit« als Bruttoeinkommen zu berücksichtigen.

»Berufsbedingte Aufwendungen« sind hiervon abzusetzen, sofern sie einzeln belegt werden.⁵

Die von der GmbH einbehaltene Lohnsteuer als Quellensteuer wird dem Geschäftsführer auf seiner Lohnsteuerkarte bescheinigt.

Sie wird im Rahmen seiner Einkommensteuer-Veranlagung wie eine Steuervorauszahlung auf seine Ein-

1 Vgl. BGH FamRZ 2003, S. 744

2 Vgl. Fischer-Winkelmann, FamRZ 1993, S. 880 ff

3 BGH FamRZ 1987, S. 46, 48; Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, FuR 2004, S. 160, 161

4 Bolt in FamRZ 1994, S. 21 ff

5 Vgl. Kuckenburg, »Der Selbständige im familienrechtlichen Verfahren«, Luchterhand Verlag GmbH, 2001, S. 7 ff

kommensteuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 S. 2 EStG).

Schuldner der Lohnsteuer ist der Geschäftsführer als Arbeitnehmer (§ 38 Abs. 2 EStG), die GmbH hat jedoch die Verpflichtung, den Lohnsteuerabzug für den Arbeitnehmer vorzunehmen (typische Quellensteuer).

Da die Gehälter der Geschäftsführer in der Regel das in § 46 Abs. 2 EStG vorgesehene Einkommen überschreiten, haben die Geschäftsführer für das abgelaufene Kalenderjahr eine Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 EStG). Sie sind als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer zur Einkommensteuer gemäß § 46 Abs. 1 EStG zu veranlagern.

Ist der Arbeitnehmer ausnahmsweise nur eingeschränkt einkommensteuerpflichtig, d. h., überschreitet er nicht die Grenzen des in § 46 Abs. 1 EStG festgelegten Einkommens, so wird **keine** Veranlagung durchgeführt. Die Einkommensteuer auf den Arbeitslohn ist durch den Lohnsteuerabzug abgegolten (§ 50 Abs. 5 S. 1 EStG).

Eine Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG findet **nicht** statt, d. h., die Einkommensteuerpflicht ist durch den Vorwegabzug der Lohnsteuer abgegolten.⁶

Soweit die Einkünfte nicht steuerfrei sind, ist eine Einkommensteueranrechnung durchzuführen und die **Bezüge** aus der Geschäftsführertätigkeit als Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, wie bereits oben dargelegt, anzusetzen.

Bei der Gesellschaft werden die Gehälter für den Geschäftsführer bzw. den Vorstand als »Personalaufwand« verbucht. Sie mindern somit den zu ermittelnden Gewinn der Gesellschaft.

Aus dem oben Dargelegten ergibt sich, daß die von der Körperschaft für den Geschäftsführer abgeführte Lohnsteuer als Vorauszahlung bereits bei den von dem Unterhaltsschuldner beizubringenden Kontoauszügen des Finanzamtes als Steuervorauszahlung berücksichtigt ist.

Allein der Kontoauszug des Finanzamtes, der die Steuerzahlungen bzw. Steuererstattungen des Unterhaltspflichtigen für einen bestimmten Zeitraum darstellt, gibt daher Aufschluß über die in den einzelnen Kalenderjahren zu berücksichtigenden Einkommensteuerzahlungen und Einkommensteuererstattungen nach dem so genannten »In-Prinzip«.

Der Einkommensteuerbescheid weist dies im einzelnen nicht aus.⁷

Hieraus folgt:

Die von der Körperschaft für den Gesellschafter gezahlte Lohnsteuer darf nicht noch einmal vom zu berücksichtigenden unterhaltsrechtlichen Einkommen

abgesetzt werden, wie dies manche Familienrechtler in Unterhaltsstreitigkeiten immer wieder aus gewisser Unkenntnis fordern. Sie beziehen sich insoweit oftmals auf den hinter dem Unterhaltsschuldner stehenden »steuerrechtlichen Berater«, dem der Unterschied zwischen dem steuerrechtlich und dem unterhaltsrechtlich relevanten Einkommen meistens nicht bekannt ist. Diesem ist insbesondere die Differenzierung zwischen Steuer- und Unterhaltsrecht fremd, insbesondere die Differenzierung zwischen »In-Prinzip« und »Für-Prinzip«.

III. Anrechnung der Körperschaftsteuer

Als Gesellschafter hat der Unterhaltspflichtige darüber hinaus wegen der ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Rechtslage vor 2001

Das **Anrechnungsverfahren** hat seine gesetzliche Grundlage im vierten Teil des KStG 1999 (§§ 27 bis 47 KStG 1999). Die Anrechnung besteht darin, daß von der auf eine Gewinnausschüttung entfallenden Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) des Anteilseigners die auf der Ebene der Körperschaft erhobene Körperschaftsteuer abgezogen wird.

Dabei werden die Gewinne einer Körperschaft zunächst mit 40 v. H. Körperschaftsteuer belastet (= **Tarifbelastung**). Im Fall der Gewinnausschüttung wird die Steuerbelastung auf 30 v. H. Körperschaftsteuer abgesenkt (= **Herstellung der Ausschüttungsbelastung**).

Sind Gewinne steuerfrei, wird bei der Ausschüttung ebenfalls eine Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 v. H. hergestellt. Hiervon sind lediglich steuerbefreite ausländische Einkünfte ausgenommen.

Die so belasteten Gewinne unterliegen bei dem Anteilseigner der Besteuerung mit seiner individuellen Steuerbelastung. Als steuerpflichtige Einnahme des Anteilseigners ist der Betrag der Barausschüttung um die Ausschüttungsbelastung zu erhöhen.

Weil durch dieses Verfahren die Körperschaftsteuerbelastung vollständig beseitigt wird, verbleibt nach der Anrechnung nur noch die individuelle Einkommenssteuerbelastung des Anteilseigners aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse.

⁶ Vgl. Fischer-Winkelmann/Maier, »Einkünfte aus der Beteiligung an einer Person oder Kapitalgesellschaft aus unterhaltsrechtlicher Perspektive«, FamRZ 1996, S. 1398

⁷ Vgl. Strohal, »Unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen bei Selbständigen«, 2. Aufl. 2003, S. 186, Rdn. 333

Die anrechenbare Körperschaftsteuer zählt als Vorauszahlung zu den Einkünften des Anteilseigners aus Kapitalvermögen.⁸

Rechtslage nach 2002

Körperschaften sind als juristische Personen eigene Steuersubjekte. Die Körperschaftsteuer tritt als Definitivsteuer an die Stelle der Einkommensteuer von natürlichen Personen. Steuerbemessungsgrundlage ist der ggfs. um Freibeträge geminderte Gewinn, der nach dem EStG und nach dem Körperschaftsteuergesetz ermittelt wird.⁹

Körperschaften mit Sitz im Inland unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der Körperschaftsteuer (§ 1 KStG).

Anders als im Einkommensteuerrecht ist der Körperschaftsteuersatz einheitlich ab dem Veranlagungsjahr 2002 mit 25 % bestimmt (§ 23 KStG, 26,5 % ab 2003 Flutopfer/Solidaritätsgesetz).

Das Verhältnis zwischen den beiden Ertragsteuern, der Einkommen- und der Körperschaftsteuer, wird nach Ablösung des früheren Anrechnungsverfahrens heute von dem **Halbeinkünfteverfahren** (§ 3 Nr. 40 d EStG) bestimmt.

Erträge aus Körperschaften fließen bereits ertragssteuerlich belastet den natürlichen Personen, also dem Geschäftsführer zu und sind dort wieder als Erträge der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Die Körperschaftsteuer wird nicht auf die Steuerschuld des Anteilseigners angerechnet.

Eine steuerliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne wird durch die hälftige Steuerfreistellung der Dividenden in pauschaler Form vermieden.¹⁰

Die auf der Gesellschaftsebene gezahlte Körperschaftsteuer wird ab 2002 folglich nicht mehr auf die Einkommensteuer des Gesellschafters angerechnet.

Im Gegensatz zu der Rechtslage vor 2002 gehört die anzurechnende Körperschaftsteuer beim Gesellschafter nicht mehr zu den »Einkünften aus Kapitalvermögen«.

Demnach sind die Gewinnausschüttungen (bzw. bei der AG ein Dividende) von der Kapitalgesellschaft unterhaltsrechtlich als »Einnahmen aus Kapitalvermögen« als Einkommen zu berücksichtigen. Diese Einnahmen enthalten lediglich bis einschließlich 2001 auch die anzurechnende Körperschaftsteuer. Hieraus folgt, daß eine Anrechnung der Körperschaftsteuer vom Gesellschafter nicht mehr möglich ist und danach für die Veranlagungsjahre ab 2002 nicht mehr zu berücksichtigen ist.

IV. Zusammenfassung

Es bleibt festzuhalten, daß unterhaltsrechtlich die Lohnsteuer als Steuervorauszahlung zu betrachten ist. Sie darf deshalb nicht doppelt berücksichtigt werden.

Die Körperschaftsteuer ist ab dem Veranlagungsjahr 2002 bei den Gesellschaftern nicht mehr anzurechnen. Davor gehörte sie zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen beim Unterhaltspflichtigen.

Renate Perleberg-Kölbl, Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht, Rotekreuzstraße 12, 30627 Hannover

⁸ Vgl. Kuckenburg aaO S. 155

⁹ Vgl. Fischer-Winkelmann/Maier aaO S. 1396

¹⁰ Vgl. Strohal aaO, S. 191, Rdn. 358

Horst Deinert

Neue Pauschalvergütung für anwaltliche Berufsbetreuer

Das vom Bundestag am 18.2.2005 verabschiedete 2. Betreuungsrechtsänderungsgesetz¹ bringt mit Wirkung vom 1.7.2005 ein neues Vergütungsrecht mit sich. Im Nachfolgenden wird kurz dargestellt, was dies für anwaltliche Berufsbetreuer bedeutet.

Berufsbetreuer mit volljuristischer Ausbildung sind nach der bisherigen Vergütungsrechtsprechung in die

3. Stufe der bisherigen Betreuervergütung nach § 1 Abs. 1 BVormVG eingestuft². Dies bedeutete, daß seit dem 1.1.2002 (Datum der Umstellung auf Euro) ein Stundensatz von 31 Euro zu zahlen war. Unmittelbar galt dieser Stundensatz für mittellose Betreute; für vermögende Betreute (iS der §§ 1836 c, d BGB) war seit der BGH-Entscheidung vom 31.8.2000³ grundsätzlich ebenfalls dieser Betrag zu bewilligen, es war aber

¹ BT-Dr. 15/4874; Gesetz v. 25.4.2005, BGBl. I, S. 1073

² BayObLG BtPrax 2000, 81 = FGPrax 2000, 22 = FamRZ 2000, 844

³ BGH JurBüro 2001, 39 = FamRZ 2000, 1569 = NJW 2000, 3709 = FGPrax 2000, 233 = BtPrax 2001, 30 = Rpfleger 2001, 27