

Thesaurierte Gewinne im Familienrecht

Von Renate Perleberg-Kölbel, Fachanwältin für Familien-, Steuer- und Insolvenzrecht, Hannover

Das Problem der thesaurierten Gewinne gewinnt im Rahmen der unterhaltsrechtlichen Fallbearbeitung immer mehr an Bedeutung. Oftmals geben Gesellschafter-Geschäftsführer nur ihre Einkünfte aus dem Dienstverhältnis an. Gewinne, die »in der Gesellschaft stecken«, also nicht ausgeschüttet werden, werden oft nicht erkannt und finden daher bei der Unterhaltsberechnung keine Berücksichtigung. Familienrechtler haben sich daher mit diesem Problem zu beschäftigen. Was ist unter »thesaurierten Gewinnen« zu verstehen und unter welchen Voraussetzungen werden sie unterhaltsrechtlich relevant?

I. Definition und Thesaurierungsvorgang

Erwirtschaftet eine Körperschaft in einem Wirtschaftsjahr einen Gewinn, müssen zunächst die etwaigen Verluste der Vorjahre ausgeglichen werden. Die Verwendung des darüber hinausgehenden Gewinns obliegt der Gesellschaft.

Wird im Gesellschaftsvertrag oder durch Gesetz nicht etwas anderes vorgeschrieben, hat die Gesellschaft die Möglichkeit,

- den Gewinn an die Gesellschafter auszuschütten,
- den Gewinn in eine Gewinnrücklage einzustellen oder
- den Gewinn einzubehalten, also zu thesaurieren.

Als Gewinnthesaurierung wird im Steuerrecht die Ansammlung von dem Gewinn einer Körperschaft verstanden. Sie vollzieht sich durch die Einbehaltung des in einem Wirtschaftsjahr erzielten Gewinns, d.h. des Gewinns nach Steuern, Abschreibung und Ausschüttung. Der einbehaltene Gewinn wird in diesem Fall den »Rücklagen« zugewiesen. Rücklagen sind variable Teile des Eigenkapitals in Bezug auf die Gewinnverwendung oder in Abhängigkeit vom Verwendungszweck, § 272 Abs. 3 Satz 2, 4 HGB, § 150 AktG.

Innerhalb von acht Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres oder bei einer kleinen GmbH innerhalb von elf Monaten muss durch Gesellschafterversammlung oder schriftliche Abstimmung über den Jahresabschluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und die Gewinnverwendung entschieden werden, § 42a Abs. 2 GmbHG, § 175 AktG. Grundsätzlich reicht für die Beschlüsse die einfache Mehrheit aus.

Bei Ein-Personen-GmbHs reicht der Beschluss, der unverzüglich zu protokollieren und vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu unterzeichnen ist, über den Jahresabschluss und die Gewinnverwendung.

Praxishinweis:

Eine Veröffentlichung des Jahresabschlusses und des Gewinnverwendungsbeschlusses erfolgt im Rahmen der für die GmbH geltenden Regelungen im elektronischen Bundesanzeiger unter www.unternehmensregister.de. Solange noch keine oder nur unzureichende Auskünfte vorliegen, dient das Unternehmensregister als erste Informationsquelle für den Familienrechtler.

II. Auswirkungen auf das Unterhaltsrecht

1. Zurechnung

Der BGH¹ hat schon 1982 entschieden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der vom Gewinn der GmbH abhängige Einkünfte bezieht, zur Vorlage von Bilanzen nebst Gewinn- und Verlust-Rechnungen verpflichtet ist. Damit macht der BGH deutlich, dass generell eine beschränkte Leistungsfähigkeit nur aufgrund ausgeschütteter Gewinne nicht hinzunehmen ist. Ein Anspruch gem. § 1361 Abs. 4 Satz 4, 1605 BGB kann letztlich nur dann begründet sein, wenn auch thesaurierte Gewinne grundsätzlich Unterhaltseinkommen darstellen. Anderenfalls reichte es aus, lediglich Gewinnverwendungsbeschlüsse und Einkommensteuererklärungen vorzulegen.

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet und tragen so nicht zu einer Erhöhung des Unterhaltseinkommens bei, kommt es nach dem OLG Hamm² für eine unterhaltsrechtliche Zurechnung darauf an, ob der als Gesellschafter tätige Unterhaltsschuldner mit dem Unterlassen der Gewinnausschüttung die Grenzen seiner unternehmerischen Freiheit in einer Art und Weise überschreitet, die dem Unterhaltsschuldner – unter Berücksichtigung seiner Interessen auf Sicherstellung einer monatlichen Unterhaltsrente – nicht zumutbar ist. Bei einer Zumutbarkeitsabwägung sind sämtliche Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

Zur Problematik der Behandlung thesaurierter Gewinne im Familienrecht, die sowohl bei Überschusseinkünften als auch bei Gewinnermittlungseinkünften eine Rolle spielt, gibt es in der Literatur³ nur wenige Abhandlungen.

Für den unterhaltsrechtlichen Ansatz differenziert Fischer-Winkelmann⁴ zunächst zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern. Er orientiert sich dabei am Steuerrecht. Danach gilt ein Gesellschafter als beherrschend, wenn ihm die absolute Mehrheit der Stimmrechte bei der Gesellschaft zusteht, was in der Regel eine Beteiligung von mehr als 50 % voraussetzt.

Entgegen Nickl⁵, der von einer wesentlichen Beteiligung von 75 % ausgeht, liegt nach Fischer-Winkelmann bei mehr als 50 % eindeutig ein beherrschender Gesellschafter vor.

Sodann wird weiter zwischen Personengesellschaften und Körperschaften zu differenzieren sein. Beim Mehrheitsgesellschafter ist grundsätzlich auch der thesaurierte Gewinn dem Unterhaltseinkommen zuzurechnen. Dies gilt insbe-

1 BGH, Urt. v. 07.04.1982 – IVb ZR 678/80, FamRZ 1982, 680.

2 OLG Hamm, Urt. v. 30.10.2009 – 2 UF 43/08, FamRZ 2009, 981.

3 Fischer-Winkelmann/Maier, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1391 ff.; Wendl/Spieker, Unterhaltsrecht, § 1, Rn. 313; Kuckenburger/Perleberg-Kölbel, Thesaurierte Gewinne im Familienrecht, FuR 2008, 140; FA-FamR/Kuckenburger/Perleberg-Kölbel, Kap. 13, Rn. 73 ff.

4 Fischer-Winkelmann/Maier, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1391 ff.

5 Nickl FamRZ 1988, 133 ff.; Fischer-Winkelmann FamRZ 1996, 1392.

sondere, wenn es sich um einen Alleingesellschafter einer GmbH handelt.⁶ Es handelt sich also um die Frage, wann der Beteiligte auf die Ausschüttungspolitik der Gesellschaft Einfluss nehmen kann. Dies bedeutet konsequenterweise, dass die Höhe der Beteiligung am Gewinn, die nicht identisch mit der Gewinnbeteiligung sein muss, im Vordergrund steht.

Nach Spieker⁷ soll die Ermittlung des Unterhaltseinkommens eines alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers in gleicher Weise wie bei einem Selbstständigen erfolgen.

Eine »Ausschüttungsobliegenheit« wird insbesondere angenommen, wenn ein rechtliches Können nach § 29 GmbHG vorliegt und eine fiktive Ausschüttung zumutbar erscheint, § 254 AktG analog. Beim Minderheitsgesellschafter soll fiktiv geprüft werden, ob eine »Anfechtungsklage« gegen einen »Nichtausschüttungsbeschluss der Mehrheit der Gesellschafter« zum Erfolg geführt hätte. Die berechtigten Interessen der einzelnen Gesellschafter an einer hohen Gewinnausschüttung sind ferner gegenüber dem Interesse der Gesellschaft abzuwägen. Für diese gesellschaftsrechtlich nur eingeschränkt nachprüfbar Abwägung und in Betracht kommenden prognostischen Erwägungen wie z.B. bei einem Investitionsbedarf der Gesellschaft, ist dabei der Erkenntnisstand der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Beschlussfassung maßgebend.

Rechtsfolge:

Thesaurierte Gewinne sind generell dem Unterhaltseinkommen des Unterhaltsverpflichteten zuzurechnen, was auch mit einem Gleichbehandlungsgedanken zu anderen Gewerbetreibenden zu begründen ist. Regelmäßig wird auch beim Einzelunternehmer oder dem Gesellschafter einer Personengesellschaft der Gewinn als unterhaltsrechtliche Grundlage gesehen, ohne dass die Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen, Rückstellungen etc. besteht, selbst wenn dies vernünftiger kaufmännischer Beurteilung entspricht.

Praxishinweis:

Der Auskunfts- und Beleganspruch hat sich an diesen Vorgaben zu orientieren. So muss stets die Auskunft über die Beteiligungsverhältnisse an der Gesellschaft erteilt werden. Es sind alle Gesellschaftsverträge zu verlangen und vorzulegen. Nur so kann die Höhe der Beteiligung nachvollzogen werden. Eine Gewinnbeteiligung und die Höhe der Beteiligung am Unternehmen müssen nicht identisch sein. Der Anspruch muss sich konsequenterweise auch auf die Ergebnisverwendungsbeschlüsse gem. § 29 GmbHG beziehen, die bei der GmbH gem. § 46 Nr. 1 GmbHG obligatorisch sind. Ebenso hat sich der Anspruch auf die Erklärungen und die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung des Unternehmens zu beziehen.

2. Leitfaden

Ausgangslage für die Beurteilung einer beherrschenden Gesellschafterstellung ist der steuerliche Überschuss oder Fehlbetrag der letzten drei oder mehrerer Geschäftsjahre. Der Überschuss oder Fehlbetrag ist zunächst nach unterhaltsrechtlichen Grundsätzen zu prüfen und zu korrigieren.

Danach ist zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern zu unterscheiden, wobei bei beherrschenden Gesellschaftern unter Berücksichtigung der Entnahmepolitik, ggf. Gesellschafterdarlehensgewährung, zu prüfen ist, was Anknüpfungspunkt für das Unterhaltseinkommen sein kann.

Eine allgemeine Berufung auf gesellschaftliche Regeln und Gewinnverwendungsbeschlüsse, die eine Gewinnverwendung nicht vornehmen, kann im Zuge der Gleichbehandlung zu Einzelunternehmen oder Personengesellschaften keine Anerkennung finden. Als Lösungsansatz ist weiter auf »betriebswirtschaftlich angemessene Unterhaltseinkünfte« im Zuge einer begründeten Thesaurierung zu verweisen.

Das so korrigierte Jahresergebnis stellt Unterhaltseinkünfte aus Kapitalvermögen ggf. in Form einer betriebswirtschaftlich erforderlichen Thesaurierung oder einer fiktiven Gewinnausschüttung dar. Beim Ehegattenunterhalt ist zudem zu berücksichtigen, was den ehelichen Bedarf geprägt hat.

III. Besteuerung

Anders als bei Personengesellschaften, die nicht selbst der Einkommensteuer unterliegen und bei denen die erwirtschafteten Gewinne unabhängig von ihrer Auskehrung den Gesellschaftern als von ihnen zu versteuernde Einkünfte zugerechnet werden, haben die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften nur die tatsächlich an sie ausgeschütteten Gewinne zu versteuern.

IV. Vergleich der Versteuerung von Gewinnen bei der Personengesellschaft und Körperschaft

1. Ebene der Kapitalgesellschaft

Die Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft werden wie folgt der Besteuerung unterworfen:

Nicht ausgeschüttete Gewinne unterlagen bei Kapitalgesellschaften bis zum Veranlagungszeitraum 2000 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr auch noch im Veranlagungszeitraum 2001) dem sog. Anrechnungsverfahren mit einem Steuersatz von 40 % (sog. Tarifbelastung) der Körperschaftsteuer, soweit das Einkommen nicht aus Dividenden erträgen bestand.

Für ausgeschüttete Teile des Einkommens minderte sich die Körperschaftsteuer auf 30 % (sog. Ausschüttungsbelastung).

Zur genauen Ermittlung der tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung der zur Finanzierung der Ausschüttung herangezogenen Rücklagen war von den Kapitalgesellschaften für jeden Veranlagungszeitraum eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals zu erstellen. Wurde eine Ausschüttung z.B. aus dem zuvor mit 40 % besteuertem Einkommen finanziert, minderte sich die Körperschaftsteuer um 10 %.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2002) unterlag das Einkommen der Kapitalgesellschaften nach dem sog. Halbeinkünfteverfahren einem einheitlichen Steuersatz von 25 % unabhängig davon, ob die Gewinne thesauriert oder ausgeschüttet wurden.

Durch die Unternehmensteuerreform 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % gesenkt. Dies ist noch

⁶ Fischer-Winkelmann/Maier, Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft unter unterhaltsrechtlicher Perspektive, FamRZ 1996, 1397.

⁷ Wendl/Spieker, Unterhaltsrecht, § 1 Rn. 313.

die aktuelle Rechtslage. Zusätzlich fällt ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % an.

Praxishinweis:

Einbehaltene Gewinne einer Kapitalgesellschaft unterliegen in voller Höhe der Körperschaftsteuer.

2. Ebene des Anteilseigners

a) Anteilseigner ist eine natürliche Person

aa) Anteil im Privatvermögen

Nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens blieben Barausschüttungen und die von der Kapitalgesellschaft für Rechnung des Anteilseigners einzubehaltende Kapitalertragsteuer bei einem Zufluss vor dem 01.01.2009 zur Hälfte steuerfrei. Dementsprechend waren auch mit den Dividenden zusammenhängende Werbungskosten nur zur Hälfte abzugsfähig.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2009 unterliegen Gewinnausschüttungen auf hinsichtlich der im Privatvermögen gehaltenen Anteile an Kapitalgesellschaften der Abgeltungsteuer. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften ab dem 01.01.2015 mit natürlichen Personen als Anteilseignern können zudem dem Kirchensteuerabzug unterliegen. Werbungskosten wie z.B. Depotgebühren, Finanzierungskosten etc. können nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden.

Der Steuerabzug erfolgt als Quellensteuer und hat grundsätzlich abgeltende Wirkung. Die Abgeltungsteuer beträgt 25 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag und damit insgesamt 26,38 %. Im Falle der Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Abgeltungsteuer um 25 % der Kirchensteuer (d.h. bei 8 % Kirchensteuer: 27,82 %; bei 9 % Kirchensteuer 27,99 %).

Ausnahmsweise steht dem Gesellschafter ein **Wahlrecht** zum Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer zu,

- wenn er entweder zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an der GmbH beteiligt und für diese beruflich tätig ist, z.B. als Geschäftsführer.

Auf Antrag kann auf die Anwendung der Abgeltungsteuer verzichtet werden. Rechtsfolge ist, dass die Einkünfte nach dem **Teileinkünfteverfahren**, also unter 40 %-iger Steuerfreistellung einerseits dem individuellen Steuersatz zu unterwerfen sind. Die Ausschüttung wird dabei folglich als Einnahme aus Kapitalvermögen nur zu 60 % erfasst.

Bei dieser Einbeziehung in das Veranlagungsverfahren des Anteilseigners werden die Gewinnausschüttungen zu 60 % als steuerpflichtige Einnahmen erfasst, sodass auch 60 % der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

bb) Anteil ist im Betriebsvermögen

Befinden sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft in dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft, unterliegen die Gewinnausschüttungen nicht der Abgeltungsteuer, sondern dem Teileinkünfteverfahren.

Die einzubehaltende Kapitalertragsteuer ist dann auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners bzw. der Gesellschafter der Personengesellschaft anzurechnen.

b) Anteilseigner ist eine Körperschaft

Ist der Anteilseigner eine inländische Körperschaft, waren die Gewinnausschüttungen nach Auslaufen des Anrechnungsverfahrens ohne Rücksicht auf die Beteiligungsquote steuerbefreit. Für die nach dem 28.02.2013 zufließenden Dividenden gilt dies nur, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres mind. 10 % des Grund- oder Stammkapitals der ausschüttenden Gesellschaft betragen.

Von den steuerfreien Gewinnausschüttungen gelten allerdings 5 % der Erträge pauschal als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe tatsächlich im Zusammenhang mit der Ausschüttung bei der Körperschaft Aufwendungen anfallen.

Die Bezüge werden handelsrechtlich bei der Körperschaft innerhalb der Bilanz als Ertrag erfasst und bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens außerhalb der Bilanz wieder abgezogen. Auf die Körperschaftsteuer des Anteilseigners ist die erhobene Kapitalertragsteuer in voller Höhe anrechenbar.

Bei einem im Ausland ansässigen Gesellschafter galt die auf die von einer inländischen Körperschaft ausgeschüttete Dividende entfallende Körperschaftsteuer durch die Erhebung der 25 %-igen Kapitalertragsteuer als abgegolten, so dass sie bei einer Beteiligung von unter 10 % definitiv wirkte. In dieser im Vergleich zu einem inländischen Gesellschafter ungünstigeren Behandlung sah der EuGH⁸ einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 21.03.2013⁹ reagiert. Danach sind Dividenden, die einer Körperschaft nach dem 28.02.2013 aus einer Beteiligung von unter 10 % zufließen, in vollem Umfang körperschaftsteuerpflichtig.

c) Besteuerungsvorgang

aa) Kapitalertragsteuer

Die durch Gewinnausschüttungen entstehende Kapitalertragsteuer ist von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft für Rechnung des Anteilseigners einzubehalten und abzuführen. Dieser kann sie auf seine persönliche Einkommensteuer anrechnen.

Die auf Gewinnausschüttungen an ihre Anteilseigner einbehaltene Kapitalertragsteuer haben Kapitalgesellschaften für nach dem 31.12.2004 vorgenommene Ausschüttungen bereits in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem diese den Anteilseignern zufließen.

bb) Solidaritätszuschlag

Die ausschüttende Kapitalgesellschaft hat einen Solidaritätszuschlag auf die festgesetzte Körperschaftsteuer zu zahlen und auf die bei der Gewinnausschüttung entstehende Kapitalertragsteuer einzubehalten.

cc) Gewerbesteuer

Bei der Gewerbesteuer des Anteilseigners sieht das Gesetz eine Zurechnung der Dividenden zum Gewerbeertrag vor, wenn die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft unter 15 % liegt.¹⁰

⁸ Rechtssache C-284/09, <http://curia.europa.eu>.

⁹ BGBl. I 2013, 561.

¹⁰ Zur Anrechnung der Gewerbesteuer im Unterhaltsrecht s. Perleberg-Kölbel FuR 2015, 649.

3. Besteuerung Personengesellschaften im Vergleich

Die Gewinne einer Personengesellschaft werden den Gesellschaftern (Mitunternehmer) je nach Höhe ihrer Beteili-

gung zugerechnet. Wenn der Mitunternehmer eine natürliche Person ist, unterliegen diese Gewinne als gewerbliche Einkünfte wie beim Einzelunternehmer der Einkommensteuer.

Besteuerungen	Besteuerungsart und Besteuerungshöhe			Beispiel
Personengesellschaften	Gewinnbesteuerung nur auf Ebene des Unternehmers			Gewinn 100,00
	Spitzenbelastung von 48 %			ESt 48,00
	Belastung mit GewSt wegen § 35 EStG vernachlässigt			
Kapitalgesellschaften	Ebene der Kapitalgesellschaft	Gewinn mit 15 % KSt belastet	Gesamtbelastung aus beiden Ebenen ca. 49,94 %	Gewinn 100 KSt + GewSt 30,00
		unter Berücksichtigung der GewSt beträgt die Gesamtbelastung ca. 30 %		
	Ebene des Gesellschafters	wenn ausgeschütteter Gewinn dem Teileinkünfteverfahren unterliegt,		ausgeschütteter Gewinn (100-30) = 70,00 Steuerpflichtig (60 %) = 42,00
		d.h. zu 60 % steuerpflichtig ist		ESt = 18,90 SolZ = 1,04
bei Abgeltungsteuer i.H.v. 25 %		mit Abgeltungsteuer 48,46 %	ESt = 17,50 SolZ = 0,96	

V. Fazit

Thesaurierte bzw. einbehaltene Gewinne treten bei der Unterhaltsberechnung häufig nicht in Erscheinung und werden demzufolge nicht berücksichtigt. Sie werden jedoch generell

als fiktive Gewinnausschüttungen dem Unterhaltseinkommen zugerechnet. Die fiktive Steuerbelastung ist zu ermitteln.¹¹

¹¹ So auch Wendl/Spieker, Unterhaltsrecht, § 1 Rn. 273.

Arbeitshilfen 2016

Von Heinrich Schürmann, Vorsitzender Richter am Oberlandesgericht, Oldenburg

Die nachfolgenden Tabellen sollen der Praxis eine schnelle Orientierung zur Feststellung der Leistungsfähigkeit und des aus abhängiger Beschäftigung erzielbaren Monats- bzw. Jahreseinkommens ermöglichen. Alle Beträge bieten einen realistischen Anhaltspunkt, können aber die konkrete Berechnung im Einzelfall nicht ersetzen, da das Nettoeinkommen von zahlreichen individuellen Einflüssen abhängt.

1. Das zur Leistung des Mindestunterhalts erforderliche Einkommen

Die Tabelle ermöglicht eine Schätzung des zur Leistung des Mindestunterhalts (§ 1610a BGB) für bis zu 3 minderjährige Kinder erforderlichen Einkommens.¹ Angegeben sind die Summe des nach Abzug des hälftigen Kindergeldes zu zahlende Kindesunterhalts, das bereinigte Nettoeinkommen sowie das Bruttoeinkommen bei einer sozialversicherungspflichtigen Tätigkeit von 40 Wochenstunden. Bruttoverdienst und Stundenlohn sind gerundete Werte.

¹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 20.10.2009 – 1 BvR 443/09; FamRZ 2010 S. 183.