

macht, bleibt abzuwarten. Es ist in diesen Verfahren besonders zu beachten, dass die einstweilige Anordnung nur einen Vollstreckungstitel schafft, das der Entscheidung zu Grunde liegende Rechtsverhältnis zwischen den Parteien jedoch ungeregelt lässt.⁴⁷ Auf Antrag der anderen Partei kann die Regelung auch noch rückwirkend abweichend gestaltet werden. Es gibt keine verbindliche Tatsachenfeststellung, so dass bei einem Abänderungsantrag alle Umstände ohne Bindung an eine frühere Beurteilung erneut auf dem Prüfstand stehen. Ob unter diesen Umständen neben der einstweiligen Anordnung auch noch ein Verfahren zur Hauptsache durchzuführen ist, wird in jedem Einzelfall zu prüfen sein.

VII. Fazit

In den Familienstreitsachen bringt das FamFG nur punktuell grundlegende Veränderungen. Diese betref-

fen in erster Linie die umfassende anwaltliche Vertretung, das Kostenrecht, die einstweilige Anordnung sowie das Verfahren in der Beschwerde. Bei den stark verzahnten Vorschriften von FamFG und ZPO ist es dabei nicht immer einfach, das jeweils geltende Recht festzustellen. Die in allen Abschnitten zu findenden Sonderregeln erschweren den Überblick. Ob das Wechselspiel zwischen den Verfahrensordnungen die Rechtsanwendung erleichtert, lässt sich daher bezweifeln. In jedem Fall wird es die Fehleranfälligkeit begünstigen.⁴⁸ Letztlich wird das neue Recht unverändert ein Recht für Spezialisten bleiben.

Heinrich Schürmann, Vors. Richter am OLG Oldenburg

47 Zum bisherigen Recht Dose, *Einstweiliger Rechtsschutz in Familiensachen* 2. Aufl. 2005 Rdn. 42
48 Rasch, *FPR* 2006, 426, 427

*Bernd Kuckenburg /
Renate Perleberg-Kölbel*

Haftungsfall Unternehmensteuerreform 2008

Auch der Familienrechtler hat wichtige Neuerungen im **Unternehmensteuerreformgesetz 2008**¹ zu beachten. Inhaltlich ergeben sich insbesondere folgende Änderungen:

I. Einkommensteuer

1. Besonderer Steuersatz für nicht entnommene Gewinne

§ 34 a EStG eröffnet für Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Möglichkeit, thesaurierte Gewinne, also nicht entnommene Gewinne, mit einem besonderen Steuersatz zu belegen.

Auf **Antrag** des Steuerpflichtigen kann der Anteil des Gewinns, den er im Wirtschaftsjahr nicht entnimmt, anstatt mit seinem persönlichen progressiven, mit einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 % zuzüglich des Solidaritätszuschlages und ggfs. der Kirchensteuer besteuert werden (so genannter **Thesaurierungssteuersatz**).

Die steuerliche Systematik und Belastung von Personenunternehmen soll damit denen von Kapitalgesellschaften angeglichen werden. Die Vergünstigung

kann allerdings nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach §§ 4 Abs. 1 S. 1 oder 5 EStG ermitteln.

Ist der Steuerpflichtige **Mitunternehmer**, kann er den Antrag unter der Voraussetzung stellen, dass sein Anteil am Gewinn mehr als 10 % beträgt oder den absoluten Betrag in Höhe von 10 000 € übersteigt.

Wird der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG über die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen, gilt der Thesaurierungssteuersatz allerdings nicht für Gewinne aus Veräußerungsvorgängen.

Ebenso wenig kann die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen werden, soweit in dem zu versteuernden Einkommen Gewinne enthalten sind, die auf Grund einer außerbilanziellen Hinzurechnung entstanden sind, wie z. B. bei der Gewerbesteuer und den Zinsen, die wegen der neuen, weiter unten behandelten Zinsschranke nach § 4 h EStG nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können.

Werden die begünstigt besteuerten Gewinnanteile in späteren Jahren entnommen, erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 % zuzüglich des Solidaritätszuschlages und ggfs. der Kirchensteuer.

D. h., ohne Solidaritätszuschlag und ggfs. Kirchensteuer beträgt die Einkommensteuer dann 53,25 %!!

Nur wer »ewig« thesaurieren kann und will, wird von dieser Regelung Gebrauch machen.

1 BGBl. I 2007, 1912

Wegen späterer Nachversteuerung ist jährlich der nachversteuerungspflichtige Betrag je Betrieb oder Unternehmensanteil nach §§ 179 ff AO gesondert festzustellen².

Gleiches gilt bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes sowie einem Rechtsformwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder beim Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Der Thesaurierungssteuersatz findet gemäß § 52 Abs. 48 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 Anwendung.

Unterhaltsrelevanz:

Der Antrag zur Besteuerung mit dem Thesaurierungssteuersatz wird sicherlich ein Instrument zur vermeintlichen Gewinnreduzierung im Unterhaltsrecht werden!

Um spätere Entnahmen und Besteuerungen zu erkennen, muss der Familienrechtler, der den Unterhaltsgläubiger vertritt, entsprechende Auskünfte verlangen und sich die jährlich ergehenden Feststellungsbescheide vorlegen lassen. Wer den Unterhaltsschuldner vertritt, sollte die Gründe für die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit der Thesaurierung substantiiert vortragen.

2. § 7g EStG

Die alte Vorschrift des § 7g EStG über Anparabschreibungen entfällt. An ihre Stelle tritt ein **Investitionsabzugsbetrag**. Gegenüber dem alten Recht ergeben sich folgende Änderungen:

- Anhebung des Höchstbetrages für die in Anspruch genommenen Abzugsbeträge von 154 000 € auf 200 000 €.
- Begünstigung von **nicht nur neuen** Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens, sondern **auch von gebrauchten**.
- Abzug in Höhe von 40 % vom Gewinn für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes.

Je Betrieb darf die Summe der im Abzugsjahr und in den beiden Vorjahren insgesamt abgezogenen und nicht wieder hinzugerechneten Beträge 200 000 € nicht übersteigen.

Nach § 7g Abs. 2 EStG ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsgutes der für dieses Wirtschaftsgut in Anspruch genommene Abzugsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen.

In diesem Jahr darf der Steuerpflichtige die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Wirtschaftsgutes um bis zu 40 % Gewinn mindernd herabsetzen.

Entsprechend reduziert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes.

Zusätzlich kann gemäß § 7g Abs. 5 EStG eine **Sonderabschreibung** vorgenommen werden, die insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen darf.

Hierfür ist jedoch Voraussetzung, dass der Betrieb bestimmte Größenmerkmale nicht überschreitet, das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen hinreichend bezeichnet ist und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angegeben wird.

Die Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages ist dann rückgängig zu machen, wenn die geplante Investition innerhalb des Zeitraumes von **zwei Jahren** nicht durchgeführt wird.

Der Ausweis erfolgt in den »einzureichenden Unterlagen« und damit nicht mehr in der Bilanz!!!

Bei nicht durchgeführter Investition wird die Veranlagung der Vorjahre mit einer Verzinsung nach § 233 a AO mit neuen Bescheiden korrigiert!

Neu ist folglich, dass die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist und nicht, wie nach bisherigem Recht, die Veranlagung des Wirtschaftsjahres der Auflösung.

Achtung: Es ergehen somit korrigierte Steuerbescheide für die vergangenen Jahre, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde.

Zusätzlich erfolgt eine Verzinsung der Steuernachforderung nach § 233 a AO, so dass bei **Nichtinvestition** die neue Regelung gegenüber der alten **kaum** noch steuerliche **Entlastung**, eher eine Steuerpause, darstellt.

Die Auflösung des Investitionsabzugsbetrages im Jahr 2010 führt zu einer Neuveranlagung für den Veranlagungszeitraum 2008 und einer für das In-Prinzip³ relevanten Zahllast frühestens in 2011.

Da die Veranlagung des Wirtschaftsjahres zu korrigieren ist, in dem der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen worden ist, sind fiktive Steuerbe-

² Perleberg-Kölbel in Pump/Leibner Rdn. 7 ff zu § 180 AO

³ Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Ist das In-Prinzip noch zu halten, FuR 2004, 160 mwN

rechnungen, wie sie der BGH⁴ für die bisherige Anparabschreibung im Fall ausschließlicher Auflösung vornimmt, obsolet!

Beispiel für Gewinnauswirkungen bei Investition:

Im Jahr 2008 für das Jahr 2010

geplante Investition 80 T €

Investition 2010 100 T €

Lösung

2008 – 1. Jahr:

Investitionsabzugsbetrag 40 % von 80T
= Aufwand 2008 32 T €

2010 – 2. Jahr:

Vorwegabzug 40 % von 100T 40 T €

Auflösung Investitionsabzug -32 T €

Differenz: 8 T €

Bemessungsgrundlage AfA 60 T €

Sonder-AfA nach § 7 g Abs. 5 EStG 20 % 12 T €

Normal-AfA 10 % 6 T €

Aufwand 2010! 26 T €

Gewinnreduzierender Gesamtaufwand
2008 und 2010 insgesamt! 58 T €

Unterhaltsrelevanz:

Dies entspricht in keiner Weise einem tatsächlichen Werteverzehr, sodass eine fiktive Abschreibungsliste gemäß der linearen AfA zu erstellen ist⁵.

Jahre abgeschrieben werden. Dies kommt unterhaltsrechtlichen Überlegungen zum tatsächlichen Werteverzehr entgegen. Zudem ist eine auskunftspflichtige Dokumentation zu erstellen.

Diese Neuregelung ist erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden. Bei den Überschusseinkünften aus Vermietung und Verpachtung, den Einkünften aus Kapitalvermögen und den sonstigen Einkünften bleibt es allerdings bei der Grenze von 410 € (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Die Grenze von 410 € gilt für die Investitionszulage weiterhin nach § 2 Abs. 1 S. 2 InvZulG.

Unterhaltsrelevanz:

Da im Rahmen von Gewinneinkünften nun alle Zugänge innerhalb eines Jahres mit Anschaffungskosten zwischen 150 € und 1000 € in einem **Sammelposten** erfasst und unabhängig von eventuellen Veräußerungen oder Entnahmen über **fünf Jahre** abgeschrieben werden, besteht auf das Verzeichnis des Sammelpostens ein unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch!

Weil darüber hinaus der Ausweis der geplanten Investitionen und der dazu benötigte Investitionsbetrag in den dem Finanzamt einzureichenden Unterlagen und damit nicht mehr in der Bilanz erscheinen, ist auch hier ein **Auskunfts- und Beleganspruch** zu beachten.

3. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Neu ist, dass der Steuerpflichtige jetzt **verpflichtet** ist, den betreffenden Aufwand für **geringwertige Wirtschaftsgüter** sofort als Betriebsausgaben geltend zu machen. Es besteht kein Wahlrecht mehr. Hierbei sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten **bei den Gewinneinkünften** von 410 € auf 150 € gesenkt worden.

§ 6 Abs. 2 a EStG sieht »zur Vereinfachung« für Gewinneinkunftsarten eine Vollbewertung vor. Dies bedeutet, dass alle Zugänge innerhalb eines Jahres mit Anschaffungskosten zwischen 150 € und 1000 € in einem **Sammelposten** erfasst und unabhängig von eventuellen Veräußerungen oder Entnahmen über **fünf**

4. Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter

Die **degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter**⁶ ist abgeschafft worden. Sie gilt nur noch für solche Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.2008 hergestellt oder angeschafft worden sind.

Für die jeweiligen Jahre gilt:

vor 1. 1. 2006	20 %
2006 und 2007	30 %
2008	0 %

ab 1.1.2009 durch »Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpaketes Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung«⁷ vom 5.11.2008 wird eine zunächst befristete Wiedereinführung für die Veranlagungszeiträume 2009/2010 geregelt mit einem Höchstsatz von 25 % (gilt nicht für GWG).

Auch wenn es sich bei der degressiven AfA um eine »Spielwiese« des Steuergesetzgebers zu handeln

4 BGH, FamRZ 2004, 1177 ff

5 BGH, FamRZ 2003, 741, 743, mit Beispiel Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, aaO, B, 233

6 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Unterhaltseinkommen, B, Rn. 203 ff

7 BStBl I 2008, 2794

scheint, ist diese uE unterhaltsrechtlich auch berücksichtigungsfähig, weil Wirtschaftsgüter zu Beginn ihrer Nutzung bekanntermaßen häufig mehr an Wert verlieren als später⁸.

5. Betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen und ihre Abzugsfähigkeit/Zinsschranke

Neu ist, dass **betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen** nur noch bis zur Höhe der Zinserträge uneingeschränkt als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Dies gilt aber nur bei Zinsaufwendungen von mehr als einer Million Euro und Konzernunternehmen (§ 4 h Abs. 1 EStG).

6. Abgeltungsteuer

Die Besteuerung von **Kapitaleinkünften in Privatvermögen** wird ab 2009 durch die so genannte Abgeltungsteuer vorgenommen.

a) Bisherige Rechtslage

Das bis zum 31.12.2008 geltende Recht sieht vor, dass Dividenden von Anlegern zur Hälfte der Einkommensteuer (andere Hälfte unterliegt der Körperschaftsteuer nach dem Halbeinkünfteverfahren), Zinsen dagegen im vollen Umfang versteuert werden. Dies gilt unabhängig davon, ob Anteile im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werden.

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, wie z. B. von Aktien, die im Privatvermögen gehalten werden, sind dagegen nur dann steuerpflichtig, wenn die Veräußerung innerhalb der »Spekulationsfrist« von einem Jahr stattfindet (§ 23 EStG).

b) Neue Rechtslage

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen ab 2009 generell einer Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %. Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne. Die Kapitalertragsteuer besitzt im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage **abgeltende Wirkung**.

Die **betreffenden Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung grundsätzlich nicht mehr anzugeben**. Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, sind weder in der Einkommensteuererklärung noch in dem Einkommensteuerbescheid zu erkennen.

Der Tatbestand der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist somit erweitert worden, denn zu den Einkünften gehören ab 2009 auch Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, und zwar unabhängig von der Halte-

dauer. Weder für die Dividenden noch für die Gewinne aus der Veräußerung von Aktien gilt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen das Halbeinkünfteverfahren.

Ein **Abzug von Werbungskosten**, wie z. B. Depotgebühren und Schuldzinsen ist nun nicht mehr möglich. Lediglich von den Einkünften aus Kapitalvermögen wird ein **Sparer-Pauschbetrag** von 801 € und im Falle der Zusammenveranlagung in Höhe von 1 602 € nach § 20 Abs. 9 EStG abgezogen.

Als **Gewinn bei Veräußerungsgeschäften** gilt die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten abzüglich Transaktionskosten. Weil für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ein eigener Steuersatz von 25 % gilt, dürfen **Verluste aus Kapitalvermögen** nicht mehr mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Verluste aus Kapitalvermögen sind daher künftig nur noch innerhalb dieser Einkunftsart vorzutragen. Es gibt aber eine so genannte **Veranlagungsoption**. Wenn der persönliche Einkommensteuersatz des Steuerpflichtigen unter 25 % liegt, können die Einkünfte aus Kapitalvermögen freiwillig der Veranlagung unterworfen werden. Allerdings ist auch hierbei der Abzug von Werbungskosten – wie auch bei dem Abzug der Kapitalertragsteuer – ausgeschlossen. Um Missbräuche zu verhindern, gibt es **Ausnahmen von der Abgeltungsteuer**. Sie gilt dann nicht, wenn

- es sich bei dem Gläubiger und Schuldner um nahe stehende Personen handelt,
- der Empfänger der Beträge zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist und eine so genannte **back to back Finanzierung** vorliegt.

Eine back to back Finanzierung liegt vor, wenn entweder

- die Kapitalanlage in **engem zeitlichen Zusammenhang** mit der Aufnahme eines Darlehens steht

oder

- die **Zinsvereinbarungen miteinander verknüpft** sind, es sei denn, die Zinskonditionen sind marktüblich

oder

- der Anleger einen Steuersatz von weniger als 25 % hat.

Die Abgeltungsteuer gilt nur für Kapitaleinkünfte im Privatvermögen und nicht, soweit die Kapitalerträge einer anderen Einkunftsart, wie etwa den Einkünften

⁸ Weyhardt, Die lineare AfA mindert den Gewinn des Selbständigen, FamRZ 1999, 1403, 1408

aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind.

Zeitpunkt für die neue Abgeltungsteuer:

Das neue Recht findet auf laufende Erträge aus Zinsen und Dividenden Anwendung, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31. 12. 2008 zufließen, auch wenn die zu Grunde liegenden Wertpapiere vor dem Jahr 2008 erworben worden sind.

Der Abgeltungsteuer unterliegen ferner **Veräußerungsgewinne**, wenn das betreffende Wirtschaftsgut nach dem 31. 12. 2008 erworben wird. Hieraus folgt:

Wertpapiere, die noch vor dem 1. 1. 2009 erworben worden sind, können nach Ablauf der in § 23 Abs. 1 EStG geregelten Jahresfrist auch weiterhin steuerfrei veräußert werden. Gleiches gilt für Finanzierungsinstrumente, deren Veräußerung bislang nach § 23 EStG steuerfrei, bzw. nicht steuerbar waren. Die Abgeltungsteuer ist hier nur anzuwenden, wenn das Wertpapier nach dem 31. 12. 2008 erworben wird.

Bei **beweglichen Wirtschaftsgütern** bleibt es grundsätzlich bei der einjährigen Veräußerungsfrist, es sei denn, es sind Einkünfte (§§ 13–22 EStG) damit erzielt worden (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 u. S. 2 EStG). Steuersparmodelle sollen damit verhindert werden. Hierbei handelt es sich z. B. um die Vermietung von Schiffscontainern und deren Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist. Hier gilt die 10-Jahresfrist.

Unterhaltsrelevanz:

Da Einkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, der Einkommensteuererklärung oder im Einkommensteuerbescheid grundsätzlich nicht mehr anzugeben bzw. erkennbar sind, muss ein Auskunfts- und Beleganspruch deshalb gesondert geltend gemacht werden!

7. Teileinkünfteverfahren für gewerbliche Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG

Anstelle des bisherigen Halbeinkünfteverfahrens gilt in Zukunft nun das so genannte Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG, wenn die Einkünfte der Ein-

kunftsart »**Gewerbebetrieb**« zuzuordnen sind. Hiernach sind in Zukunft nur noch 40 % der Einnahmen steuerfrei gestellt und es dürfen nur noch 40 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Dies gilt z. B. bei Zinsen und Dividenden aus Wertpapieren, die im Betriebsvermögen gehalten werden sowie bei Zinsen für ein Darlehen, das der Gesellschafter einer gewerblich tätigen Personengesellschaft seiner Gesellschaft gewährt hat.

Das Teileinkünfteverfahren gilt ferner für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft iSv § 17 EStG, d. h. bei Beteiligungen, die über 1 % liegen. Weiterhin sind Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, nur zu 95 % steuerfrei.

II. Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 wird der **Körperschaftsteuersatz** von zur Zeit 25 % auf 15 % gesenkt. Der Steuersatz von 15 % gilt generell erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2008. Wenn das Wirtschaftsjahr jedoch vom Kalenderjahr abweicht, gilt der neue Steuersatz erstmals in dem Wirtschaftsjahr, das in 2008 endet.

Die **Gewerbsteuer** ist als Betriebsausgabe nicht mehr abzugsfähig und die **Gewerbsteuermesszahl** wird auf 3,5 % gesenkt. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % wird sich die steuerliche Gesamtbelastung auf 29,83 % belaufen, was im internationalen Vergleich nur Durchschnitt ist.

III. Zusammenfassung

Die Unternehmenssteuerreform bringt insbesondere über den Investitionsabzugsbetrag, die Abgeltungsteuer und die Thesaurierungsmöglichkeit von Gewinnen beim Bilanzieren Einzel- und Personengesellschaften erhebliche Haftungsrisiken, wenn die oben geforderten Auskunfts- und Belegansprüche nicht geltend gemacht werden.

*Bernd Kuckenburg, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Familien- und Steuerrecht,
vereidigter Buchprüfer, Gutachter und
Renate Perleberg-Kölbel, Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Familien- und Steuerrecht,
Gutachterin, Hannover*