

STEUERLICHE ANERKENNUNG INKONGRUENTER GEWINNAUS- SCHÜTTUNGEN EINER GMBH

EIN ÜBERBLICK ÜBER DIE UNTERSCHIEDLICHEN RECHTLICHEN MÖGLICHKEITEN

VON DR. LENNART NECKENICH

BMF-SCHREIBEN V. 4.9.2024 – IV C 2-S 2742/19/10004 :003

Die Verteilung des Gewinns einer GmbH zwischen den Gesellschaftern erfolgt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nennbeträge ihrer Geschäftsanteile. Weichen die Gesellschafter von einer Verteilung des Gewinns nach den Beteiligungsverhältnissen ab, spricht man von einer disquotalen Gewinnverteilung. Der BFH hat in der jüngeren Vergangenheit wiederholt entschieden, dass eine disquotale Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern einer GmbH steuerlich anzuerkennen ist.¹ Nun hat sich auch die Finanzverwaltung dieser Auffassung angeschlossen und die ertragsteuerliche Anerkennung unterschiedlicher Möglichkeiten disquotaler Gewinnausschüttungen zusammengefasst.² Auf die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten haben Layer/Matenaer bereits ausführlich hingewiesen.³

I. Einführung

Während Kapitalgesellschaften ertragsteuerlich Abschirmwirkung entfalten, sind Personengesellschaften ertragsteuerlich teilweise transparent. Dies gilt zumindest dann, wenn die Personengesellschaft nicht von der Möglichkeit der Besteuerung als Kapitalgesellschaft gemäß § 1a KStG Gebrauch macht (sogenannte Körperschaftsteueroption).⁴ Im Unterschied zur

Besteuerungssituation bei Kapitalgesellschaften erfolgt die Zurechnung von Gewinnanteilen bei der Personengesellschaft – sofern sie nicht zur Körperschaftsteuer optiert hat – unabhängig davon, ob die Gewinne ausgeschüttet werden. Viele Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften beinhalten daher neben dem Gesellschafterdarlehenskonto bereits seit langer Zeit Regelungen zu einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto sowie zu gesellschafterbezogenen Rücklagenkonten (individuelle Gewinnrücklage).

Bei der Kapitalgesellschaft – und entsprechend auch bei der GmbH – führt hingegen erst die Gewinnausschüttung zu einer Zurechnung von Einkünften beim Gesellschafter. Vor diesem Hintergrund ist bei Kapitalgesellschaften für steuerliche Zwecke zwischen der Ergebnis- bzw. Gewinnverwendung und der Ergebnis- bzw. Gewinnverteilung zu differenzieren. Soweit der Gewinn an die Gesellschafter fließen soll, fassen die Gesellschafter üblicherweise einen Ausschüttungsbeschluss.

1 BFH, Urt. v. 28.9.2022 – VIII R 20/20, BFH/NV 2023, 196; ders., Urt. v. 28.9.2021 – VIII R 25/19, BFH/NV 2022, 267.

2 BMF-Schreiben v. 4.9.2024 – IV C 2-S 2742/19/10004 :003, DStR 2024, 2125.

3 Layer/Matenaer, FuS 2022, 191–195.

4 Matenaer, FuS 2022, 31–33.

INHALT

- I. Einführung
- II. Gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten zur Abweichung der gesetzlichen Verteilungsregelung
 1. Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag
 2. Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag
 3. Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss
 4. Gespaltene Gewinnverwendung
- III. Steuerliche Anerkennung
 1. Sonderfall: Aktiengesellschaft
 2. Erbschaftsteuerliche Behandlung
- IV. Zusammenfassung

II. Gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten zur Abweichung der gesetzlichen Verteilungsregelung

Für die Verteilung des im Ausschüttungsbeschluss festgeschriebenen Betrags etabliert § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG den Grundsatz, dass die Ausschüttung nach dem Verhältnis der Nennbeträge der Geschäftsanteile auf die Gesellschafter zu verteilen ist. Gesellschaftsrechtlich stellt § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG allerdings nur eine gesetzliche Auffangregelung dar. Vor diesem Hintergrund kann zivilrechtlich auf unterschiedliche Weise von der Regelung abgewichen werden:

1. Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

Die erste Möglichkeit besteht darin, im Gesellschaftsvertrag gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung festzuschreiben. In diesem Fall richtet sich die Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern der GmbH nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, sondern nach der im Gesellschaftsvertrag gesondert festgeschriebenen Verteilungsregelung.

2. Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

Beinhaltet der Gesellschaftsvertrag selbst keine abweichende Gewinnverteilungsregelung oder aber verweist er auf den gesetzlichen Gewinnverteilungsmaßstab, so kann er dennoch eine Öffnungsklausel beinhalten, nach der mit Zustimmung der betroffenen Gesellschafter eine von der vorgegebenen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, sofern die im Gesellschaftsvertrag vorgegebene Beschlussmehrheit erfüllt wird.

3. Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss

Schließlich kann zivilrechtlich auch ohne gesellschaftsvertragliche Öffnungsklausel und entgegen der im Gesellschaftsvertrag getroffenen oder gesetzlichen Grundregel eine abweichende Gewinnverteilung erfolgen, sofern diese auf einem wirksamen satzungsdurchbrechenden Gesellschafterbeschluss beruht. Zivilrechtlich wirksam sind dabei nur punktuell satzungsdurchbrechende Beschlüsse, wenn also die Wirkung der betreffenden Maßnahme sich im Einzelakt erschöpft und damit keine generelle Satzungsänderung für die Zukunft verbunden sein soll. Soll hingegen eine dauerhafte Änderung erfolgen, so muss der Beschluss den Voraussetzungen der Gesellschaftsvertragsänderung einer GmbH genügen, insbesondere also die notarielle Form einhalten.

4. Gespaltene Gewinnverwendung

Eine weitere Möglichkeit besteht dahin gehend, sich bei der Kontengestaltung an der bereits längeren Praxis der Personengesellschaften zu orientieren. Die Gesellschafter sind frei bei der Ausgestaltung der Eigenkapitalkonten einer GmbH. Entsprechend besteht die Möglichkeit – wie auch bei der Personengesellschaft –, eine gesellschafterbezogene Rücklage zu

bilden. Sodann kann auf Grundlage eines Gesellschafterbeschlusses der prozentuale Gewinnanteil eines Gesellschafters ausgeschüttet und der übrige Gewinnanteil des thesaurierenden Gesellschafters in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage eingestellt werden. Dies setzt selbstverständlich voraus, dass die Möglichkeit einer individuellen, also gesellschafterbezogenen Rücklage von Beginn an im Gesellschaftsvertrag angelegt oder im Rahmen einer Gesellschaftsvertragsänderung nachgeholt wird.

III. Steuerliche Anerkennung

Während die im Gesellschaftsvertrag festgeschriebene, abweichende Gewinnverteilung (s. Ziff. II.1. und II.2.) bereits ertragsteuerlich anerkannt wurde, bestand hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der übrigen dargestellten Varianten Streit. Der BFH hat in zwei jüngeren Entscheidungen die vorstehenden beiden Konstellationen aber steuerlich anerkannt.⁵ Die Finanzverwaltung hat sich nunmehr mit dem BMF-Schreiben vom 4. September 2024 dieser Rechtsauffassung angeschlossen und angeordnet, die Rechtsprechung in allen offenen Fällen anzuwenden.⁶ Die bisherige Auffassung⁷ der Finanzverwaltung ist damit überholt.

Zu beachten sind allerdings folgende Besonderheiten:

1. Sonderfall: Aktiengesellschaft

Bei einer Aktiengesellschaft sind inkongruente Gewinnausschüttungen nur anzuerkennen, wenn dies in der Satzung gemäß § 60 Abs. 3 AktG explizit als abweichender Gewinnverteilungsschlüssel vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital festgelegt wurde. Bei einer Aktiengesellschaft ist es also nicht möglich, gesellschafterbezogene Rücklagen festzuschreiben noch durch eine Öffnungsklausel oder einen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschluss von der festgeschriebenen Gewinnverteilung abzuweichen.

2. Erbschaftsteuerliche Behandlung

Das BMF-Schreiben hält ausschließlich fest, dass disquotale Gewinnverteilungen nach den oben dargestellten Methoden »

⁵ BFH, Urt. v. 28.9.2022 – VIII R 20/20, BFH/NV 2023, 196; ders., Urt. v. 28.9.2021 – VIII R 25/19, BFH/NV 2022, 267.

⁶ BMF-Schreiben v. 4.9.2024 – IV C 2-S 2742/19/10004 :003, DSfR 2024, 2125.

⁷ BMF-Schreiben v. 17.12.2013 – IV C 2-S 2750-a/11/10001, BStBl. I 2014, 63.

ertragsteuerlich anerkannt werden. In den vorstehenden Konstellationen droht zukünftig keine abweichende steuerliche Zurechnung von Gewinnausschüttungen an Gesellschafter und auch keine Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung. Die Finanzverwaltung sieht in der disquotalen Gewinnverteilung zudem keinen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO.

Weitere steuerlichen Folgen wurden im BMF-Schreiben hingegen nicht behandelt. Dies gilt insbesondere für die schenkungsteuerliche Behandlung der disquotalen Gewinnverteilung. Sowohl die Neueinführung einer abweichenden Gewinnverteilungsregelung im Gesellschaftsvertrag, die Nutzung einer im Gesellschaftsvertrag festgeschriebenen Öffnungsklausel als auch ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss können jedoch je nach Sachverhalt Wertverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaftern begründen und damit schenkungsteuerpflichtig sein. Dies gilt jedenfalls dann, wenn an der betreffenden Gesellschaft (ggf. mittelbar) mehrere natürliche Personen beteiligt sind.

Etwas anderes dürfte bei (richtiger) Nutzung einer individuellen Kapitalrücklage gelten. Sofern sichergestellt wird, dass die Ausschüttung der in einer individuellen Kapitalrücklage thesaurierten Gewinne ausschließlich an den betreffenden Gesellschafter erfolgen darf und spätestens im Rahmen der Verteilung eines Liquidationserlöses gesellschafterbezogen berücksichtigt wird, fehlt es in diesem Fall an einer Wertverschiebung zugunsten der Anteile der übrigen Gesellschafter. Die personenbezogene Kapitalrücklage ist nur bei der Bewertung des Anteils des betreffenden Gesellschafter werterhöhend zu berücksichtigen (R E 97.6 Abs. 2 ErbStR 2019). Mithin liegt in dem Beschluss über die anteilige Ausschüttung und anteilige Einstellung in die individuelle Rücklage richtigerweise weder eine freigebige Zuwendung zwischen den Gesellschaftern nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG noch eine die Anteile der übrigen Gesellschafter werterhöhende Leistung an die Gesellschaft gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG.

IV. Zusammenfassung

Nicht selten bestehen im Gesellschafterkreis unterschiedliche Interessen. Einerseits gibt es Gesellschafter, die an einer Ausschüttung interessiert sind, da sie – sei es aus privaten oder unternehmerischen Gründen – dringenden Finanzierungsbedarf haben. Andere Gesellschafter wollen das Vermögen bewusst thesaurieren, um das Vermögen beispielsweise zeitnah schenkungsteuerlich begünstigt zu übertragen. Die disquotale Gewinnverteilung – und insbesondere die gespaltene Gewinnverwendung – eröffnet Möglichkeiten, um solchen divergierenden Gesellschafterinteressen in Zukunft besser Rechnung zu tragen. Das BMF-Schreiben bestätigt die jüngere Rechtsprechung, schafft damit für die Zukunft weitere Rechtssicherheit und stützt die ausführlich bereits von *Layer/Matenaer* dargestellten weiteren Gestaltungsoptionen.⁸ ◆

⁸ Layer/Matenaer, FuS 2022, 191, 193 ff.



Dr. Lennart Neckenich ist Rechtsanwalt im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

disquotale Gewinnverteilung • inkongruente Gewinnausschüttung • ertragsteuerliche Anerkennung