

Steuerberaterkammer Nürnberg

Inkongruente Ausschüttungen und inkongruente Einlage

23.10.2023, Nürnberg

Prof. Dr. Burkhard Binnewies

Partner, Köln



STRECK MACK SCHWEDHELM

FACHANWÄLTE FÜR STEUERRECHT
RECHTSANWÄLTE

KÖLN BERLIN MÜNCHEN

Inkongruente Ausschüttungen und Einlagen sind seit langem gesellschaftsrechtlich anerkannt. Ertragsteuerlich und schenkungssteuerlich waren sie lange Zeit umstritten. Nur ein Grundsatz ist unverändert anerkannt. Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gibt es keine Schenkung.

Die Kapitalgesellschaft hat keine Privatsphäre. Nach der ständigen Rechtsprechung des Ersten Senats des BFH sind sämtliche Einnahmen Betriebseinnahmen. Sämtliche Ausgaben sind Betriebsausgaben (BFH v. 6.4.2005 I R 15/04, BStBl. II 2006, 196). VGA als Korrektiv, aber: Darlegungs- und Beweislast liegt beim Finanzamt.

Die Kapitalgesellschaft kann **daneben** Schenkerin und Beschenkte iSv. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein (BFH v. 6.12.2016 I R 50/16, HFR 2017, 622, Pflegeheim-Entscheidung; FG Nürnberg v. 29.7.2010 4 K 392/09, EFG 2011, 361). Die Abgrenzung zu § 7 Abs. 8 ErbStG ist unklar, s.u.

BFH vom 28.9.2021 VIII R 25/19, DStR 2022, 140

Vereinfachter Sachverhalt:

A ist zu 70 %, B zu 30 % an der A-GmbH beteiligt. Gesellschafterbeschlüsse werden laut Satzung mit einfacher Mehrheit gefasst. Mit einfacher Mehrheit kann laut Satzung auch eine von der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung abweichende Gewinnausschüttung beschlossen werden. Mit Einverständnis des betroffenen Gesellschafters erlaubt die Satzung auch die Einstellung des Gewinnanteils in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage. Über die Auflösung und Ausschüttung der personenbezogenen Rücklage ist laut Satzung ebenfalls mit einfacher Mehrheit zu beschließen. A und B stellen den Gewinn für 2019 iHv. € 100.000 fest. € 30.000 werden an B ausgeschüttet, € 70.000 werden in eine für A gebildete Gewinnrücklage eingestellt.

Das **Finanzgericht Niedersachsen** ging davon aus, dass jedenfalls bei einem **beherrschenden Gesellschafter**, der es in der Hand, hat die **personenbezogene Gewinnrücklage** jederzeit aufzulösen und an sich auskehren zu lassen, im Zeitpunkt der Bildung der gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage bereits ein Zufluss iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 11 Abs. 1 EStG und damit eine steuerpflichtige Dividende gegeben sei.

Dies sieht der BFH anders. Nach Auffassung des BFH ist sowohl die zivilrechtlich wirksam beschlossene **inkongruente Ausschüttung** als auch die zivilrechtlich wirksam beschlossene **inkongruente Gewinnverwendung** steuerrechtlich anzuerkennen. Die Entscheidung des BFH ist außerordentlich erfreulich und eröffnet in der Praxis Gestaltungsspielräume.

Mit Ablauf des Geschäftsjahrs einer GmbH entsteht gem. **§ 29 GmbHG** ein mitgliedschaftlicher Anspruch auf **Feststellung des Jahresabschlusses** und auf Fassung eines **Gewinnverwendungsbeschlusses**. Im Rahmen des Gewinnverwendungsbeschlusses entscheiden die Gesellschafter, ob der Gewinn

- vorgetragen wird,
- in eine Gewinnrücklage eingestellt wird,
- an die Gesellschafter ausgeschüttet wird.

Im Rahmen der Gewinnverwendung haben die Gesellschafter einer GmbH auch die Freiheit, zu entscheiden, dass nur die **Gewinnanteile einzelner Gesellschafter** ausgeschüttet bzw. nicht ausgeschüttet, sondern in **gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen** eingestellt werden (gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung), wenn der Gesellschaftsvertrag dies zulässt.