

124

ESt

Vom Beteiligungsverhältnis abweichende Gewinnausschüttung

EStG §§ 11, 20 ■ AO § 42

Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hat seinen Gewinnanteil bei Ausschüttung zu versteuern. Allgemein wurde bisher davon ausgegangen, dass dieser Zufluss bereits dann gegeben ist, wenn der Gewinnanteil dem Gesellschafter auf einem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde. Der BFH hat eine Möglichkeit aufgezeigt, wie diese Besteuerung hinausgeschoben werden kann, wenn der Gesellschafter auf die Auszahlung des Gewinnanteils nicht angewiesen ist und/oder bei der Gesellschaft Liquiditätsbedarf besteht.

Sachverhalt

An einer GmbH sind zwei Gesellschafter beteiligt: A mit 90 % und B mit 10 %. Der Gesellschaftsvertrag enthält eine Regelung, nach der die Gesellschafter eine vom Verhältnis der Geschäftsanteile abweichende Gewinnausschüttung beschließen können und der insoweit nicht ausgeschüttete Gewinn dann einer personenbezogenen Rücklage gutgeschrieben wird. Auch für Ausschüttungen aus dieser Rücklage ist ein ausdrücklicher Gesellschafterbeschluss mit einfacher Mehrheit erforderlich.

Für den Gewinn 2021 wurde wie folgt verfahren: Laut Gesellschafterbeschluss wurde vom Jahresüberschuss im Jahr 2022 ein Betrag von 10.000 Euro an B ausbezahlt und 90.000 Euro für A in eine Rücklage eingestellt.

Frage

Unterliegt der in die Rücklage eingestellte Gewinnanteil bei A bereits der Besteuerung?

Antwort

Der Gewinnanteil ist 2022 nicht steuerpflichtig.

Begründung

Der Gewinnanteil eines Gesellschafters gilt dann nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als zugeflossen, wenn der Gesellschafter über den Gewinnanteil verfügen kann (§ 11 Abs. 1 EStG). Dies ist auch der

Gutschrift auf Verrechnungskonto

Fall, wenn der Gewinnanteil einem Verrechnungskonto gutgeschrieben wird, auf das der Gesellschafter jederzeit Zugriff hat.¹ Diese Situation ist hier nicht gegeben, weil für die Auszahlung aus der personenbezogenen Rücklage ein ausdrücklicher Gesellschafterbeschluss erforderlich ist.

*Beherrschender
Gesellschafter*

Für einen beherrschenden Gesellschafter wird ein Zufluss darüber hinaus regelmäßig bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung angenommen, auch wenn der Beschluss einen späteren Zeitpunkt für die Auszahlung vorsieht.² Dies wird damit begründet, dass der beherrschende Gesellschafter es aufgrund seiner Stellung in der Hand hat, sich fällige Beträge auch auszahlen zu lassen.³ Diese Auffassung hat der BFH⁴ aktuell für den Fall bestätigt, dass sich die Gesellschaft im Ausland befindet. Vor diesem Hintergrund könnte die Auffassung vertreten werden, dass A auch hier aufgrund seiner beherrschenden Stellung mit dem von ihm maßgebend herbeigeführten Beschluss, seinen Gewinnanteil einer Rücklage zuzuführen, bereits über den Gewinnanteil verfügt hätte, sodass Zufluss anzunehmen wäre und die Besteuerung erfolgen müsste.

Etwas überraschend hat der BFH⁵ für den hier vorliegenden Fall allerdings anders entschieden. Entscheidend war für das Gericht dabei die handelsrechtliche Zulässigkeit der gewählten Konstellation.

*Zeitlich inkongruente
Gewinnausschüttung...*

Während die Gesellschafter im Gewinnverwendungsbeschluss (vgl. § 29 Abs. 2 GmbHG) darüber entscheiden, in welchem Umfang der Gewinn einer GmbH thesauriert oder ausgeschüttet wird, bestimmen sie im zweiten Schritt im Rahmen der Gewinnverteilung (vgl. § 29 Abs. 3 GmbHG), ob der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern gemäß ihren Geschäftsanteilen zusteht oder ob er anteilsabweichend verteilt wird (sog. disquotale bzw. inkongruente Gewinnverteilung). Im Fall der Thesaurierung kann der Gewinn in eine allgemeine Rücklage eingestellt oder als Gewinn vorgetragen werden. Eine vom Kapitalanteil abweichende Gewinnausschüttung ist handelsrechtlich zulässig, aber an die Zustimmung **aller beteiligten** Gesellschafter geknüpft (§ 53 Abs. 3 GmbHG). Im Schrifttum⁶ ist daher anerkannt,

1 BFH vom 08.10.1991 VIII R 48/88 (BStBl 1992 II S. 174).

2 H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH mit Hinweis auf BFH vom 17.11.1998 VIII R 24/98 (BStBl 1999 II S. 223).

3 Vgl. BFH vom 14.02.1984 VIII R 221/80 (BStBl 1984 II S. 480, 482) unter 2. B und vom 19.07.1994 VIII R 58/92 (BStBl 1995 II S. 362, 366) unter II. 2. b bb.

4 BFH vom 14.02.2022 VIII R 32/19.

5 BFH vom 28.09.2021 VIII R 25/19 (BFH/NV 2022 S. 267).

6 Erhart/Riedel (BB 2008 S. 2266, 2267 f.), Hermes (DB 2020 S. 1302), Scheufler/Stiegler (NWB 2020 S. 395), Tavakoli (DB 2006 S. 1882, 1887 f.).

dass die Gesellschafter einer GmbH im Rahmen der Gewinnverwendung also auch beschließen können, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn in gesellschaftsbezogene Gewinnrücklagen eingestellt werden (sog. gespaltene bzw. inkongruente Gewinnverwendung). Durch einen weiteren Beschluss zur Ausschüttung aus der Rücklage wird der Gewinn an den betroffenen Gesellschafter erst später ausgeschüttet (sog. „zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung“).⁷ Die hier vorgenommene „gespaltene“ Gewinnverwendung war also gesellschaftsrechtlich zulässig, weil sie dem Gesellschaftsvertrag entsprach und ein entsprechender Beschluss gefasst war.

Ein gesellschaftsrechtlich zulässiger Gewinnverteilungsbeschluss ist aber auch steuerrechtlich anzuerkennen. Der BFH⁸ verweist auf umfangreiche Rechtsprechung,⁹ mit der deshalb die „inkongruente Gewinnausschüttung“ auch schon bisher steuerlich bestätigt wurde. Dabei wurde eine von der Kapitalbeteiligung und dem Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnausschüttung ebenfalls von der Finanzverwaltung¹⁰ anerkannt. Dies galt aber wohl nicht für den Fall, dass Gewinne gar nicht abweichend ausgeschüttet wurden, sondern der auf einzelne Gesellschafter entfallende Anteil für spätere Ausschüttungen zurückgehalten und – wie hier – einer Rücklage zugeführt wurde.

*... auch
steuerrechtlich
anzuerkennen*

Gleichwohl besteht nach Auffassung des BFH⁵ kein Grund, wie bei einer vollständigen Thesaurierung auch den Beschluss der Gesellschafter über eine partielle, nach Gesellschaftern differenzierende Thesaurierung steuerlich abzulehnen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass keine allgemeine, sondern eine gesellschaftsbezogene Gewinnrücklage gebildet wird.

*Partielle
Ausschüttung ...*

Letztlich kann in der hier gewählten Konstruktion auch kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gesehen werden, der eine Anerkennung nach § 42 AO ausschließen würde. Die partiellen Gewinnthesaurierungen können der Innen- bzw. Selbstfinanzierung dienen und damit auf anzuerkennenden wirtschaft-

... kein Missbrauch

7 Vgl. Hermes (Fußnote 6) S. 1307, Ostermayer (BB 2017 Nr. 43, Die erste Seite), vgl. auch Binnewies, (Der GmbH-Steuer-Berater 2021 S. 163, 164).

8 BFH vom 28.09.2021 (Fußnote 5), Rz. 15.

9 BFH vom 27.05.2010 VIII B 146/08 (BFH/NV 2010 S. 1865), vom 04.05.2012 VIII B 174/11 (BFH/NV 2012 S. 1330), vom 19.08.1999 I R 77/96 (BStBl 2001 II S. 43), vom 28.06.2006 I R 97/05 (BFH/NV 2006 S. 2207), unter II.2.C bb, vom 04.12.2014 IV R 28/11 (BFH/NV 2015 S. 495), Rz. 22, und vom 13.03.2018 IX R 35/16 (BFH/NV 2018 S. 936), Rz. 22.

10 BMF vom 17.12.2013 – IV C 2 – S 2750-a/11/10001 (BStBl 2014 I S. 63) unter Hinweis auf BFH vom 19.08.1999 (Fußnote 9).

lichen Gründen beruhen. Dabei ist es weder untypisch noch unangemessen, dass Gesellschafter unterschiedliche Interessen an der Ausschüttung von Gewinnen haben und die Gesellschafterversammlung Ausschüttungen nur zugunsten bestimmter Gesellschafter beschließt, während der Gewinn im Übrigen vorerst einbehalten wird.

Nach alledem liegt hier noch **keine Gewinnausschüttung** an A vor. Dem steht auch nicht entgegen, dass es sich bei A um einen beherrschenden Gesellschafter handelt. Mit der Gutschrift auf dem Rücklagenkonto ist noch kein konkreter, auszahlbarer Gewinnanspruch entstanden. Auch wenn A beherrschender Gesellschafter ist, kann er nicht sicher sein, dass er die Ausschüttung auch tatsächlich durchsetzen kann. Als Beispiel dafür nennt der BFH¹¹ den Verlustfall, der eine Ausschüttung unmöglich machen könnte.

Anmerkung: Auch wenn der BFH seine Entscheidung vom 28.09.2021¹² ausdrücklich im Einklang mit der Rechtsprechung zum Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter sieht, dürfte es in der Praxis nun relativ einfach sein, das Ergebnis einer späteren Versteuerung der Gewinnausschüttung zu erreichen. Neben einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag muss lediglich ein besonderer Beschluss über die spätere Ausschüttung herbeigeführt werden.

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (FH) Rainer Thierfeld, Steuerberater, Bremen

11 BFH vom 28.09.2021 (Fußnote 5), Rz. 24.

12 BFH vom 28.09.2021 (Fußnote 5), Rz. 22.