

## NEWSLETTER

Gesellschaftsrecht und Unternehmensrecht

Januar 2023

Steuerberatung / Jahresabschluss und betriebliche Steuern

---

### Thema dieser Ausgabe

Steuerliche Anerkennung eines punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses bei einer GmbH (BFH, Urt. v. 28.9.2022 – Az. VIII R 20/20)

---

Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen (entgegen BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63).

Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht.

Ob eine inkongruente Vorabgewinnausschüttung nach § 42 AO gestaltungsmisbräuchlich ist, ist bei zivilrechtlich wirksamen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlüssen nach denselben Maßstäben zu beurteilen, die für satzungsgemäße inkongruente Ausschüttungen gelten.

### Hintergrund

Der Einkommensteuer unterliegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, 20 EStG).

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch Gewinnausschüttungen einer GmbH.

Der Bundesfinanzhof hatte nun mit Urteil vom 28.9.2022 (Az. VIII R 20/20) zu entscheiden, ob eine inkongruente Gewinnausschüttung bei einer GmbH steuerlich anzuerkennen ist, also vom Empfänger der Ausschüttung zu versteuern ist, wenn die Möglichkeit für eine solche Ausschüttung nicht in der Satzung der GmbH geregelt ist, sondern aufgrund eines punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss erfolgt. Dies wird bislang von der Finanzverwaltung abgelehnt (vgl. BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63).

Eine inkongruente Gewinnausschüttung (oder auch „disquotale Gewinnausschüttung“) liegt vor, wenn der Gewinn nicht im Verhältnis der an der GmbH beteiligten Anteile ausgeschüttet, sondern ein davon abweichender Gewinnverteilungsschlüssel zwischen den Gesellschaftern vereinbart wird. Zu inkongruente Gewinnausschüttung kann es vor allem in Konstellationen kommen, in denen Gesellschafter unterschiedliche Gesellschafterbeiträge leisten, oder bei Familiengesellschaften.

### Maßgeblicher Gesetzestext

Die für die Entscheidung des BFH maßgeblichen gesetzlichen Regelung sind § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG und § 42 AO. Diese lauten wie folgt:

#### § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG

(1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

1. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Genossenschaften sowie an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes. Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. [...];

#### § 20 Abs. 5 EStG

Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 und 2 erzielt der Anteilseigner. 2 Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. Sind einem Nießbraucher oder Pfandgläubiger die Einnahmen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 oder 2 zuzurechnen, gilt er als Anteilseigner.

#### § 39 AO

(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.

2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

#### § 42 AO

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. 3 Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

### Urteil des Bundesgerichtshofs

Sein Urteil vom 28.9.2022 fasst der Bundesfinanzhof in der Pressemitteilung Nr. 61/22 vom 15.12.2022 wie folgt zusammen:

„Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63) der Besteuerung zugrunde zu legen. Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht nicht den Tatbestand der Einkünfterzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 28.09.2022 – VIII R 20/20 entschieden.

Der Kläger war in den Streitjahren 2012 bis 2015 zu 50% an einer GmbH 1 beteiligt. Weiterer 50%-

Gesellschafter war eine GmbH 2, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Die Gesellschafter der GmbH 1 fassten in den Streitjahren jeweils einstimmig Vorabausschüttungsbeschlüsse, mit denen die Vorabgewinne nur an die GmbH 2 verteilt wurden. Der Gesellschaftsvertrag der GmbH 1 enthielt keine Regelungen zur Gewinnverteilung. Diese waren daher entsprechend der Beteiligungsverhältnisse zu verteilen (§ 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG). Das Finanzamt sah die Ausschüttungsbeschlüsse wegen der inkongruenten Verteilung der Vorabgewinne als zivilrechtlich nichtig an und unterwarf die hälftigen Ausschüttungsbeträge beim Kläger als Einkünfte aus verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG der Besteuerung.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts gegen das zugunsten der Kläger ergangene Urteil des Finanzgerichts als unbegründet zurück. Die einstimmig gefassten Ausschüttungsbeschlüsse seien als zivilrechtlich wirksame Gewinnverwendungs- und -verteilungsbeschlüsse der Besteuerung zugrunde zu legen. Es lägen daher nur offene Gewinnausschüttungen der GmbH 1 an die GmbH 2 und keine Ausschüttungen an den Kläger vor. Eine Zurechnung der hälftigen Ausschüttungsbeträge beim Kläger aufgrund eines Gestaltungsmissbrauchs gemäß § 42 AO komme nicht in Betracht. Zivilrechtlich wirksam beschlossene inkongruente Ausschüttungen seien steuerlich anzuerkennen. Dem Kläger sei aufgrund der Ausschüttungen der GmbH 1 nur an die GmbH 2 auch kein gesetzlich nicht vorgesehener steuerlicher Vorteil i.S. des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO entstanden.“

## **Vorinstanz**

Vorinstanz war das Finanzgericht Münster, dessen Urteil vom 6.5.2020 (Az. 9 K 3359/18 E, AO) mit Revision angegriffen worden war.

## **Fazit**

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 19.8.1999 (Az. I R 77/96) entschieden, dass von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen steuerrechtlich anzuerkennen sind und grundsätzlich auch dann keinen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO darstellen, wenn

andere als steuerliche Gründe für solche Maßnahmen nicht erkennbar sind.

Auf Grundlage dieser Rechtsprechung forderte die Finanzverwaltung für die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung, dass eine vom Anteil am Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist (BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014, 63). Dies sei der Fall, wenn im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt wurde oder der Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Öffnungsklausel enthält, nach der alljährlich mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst worden.

Insofern bleibt nun abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf das aktuelle Urteil des BFH reagiert. Wird das Urteil von der Finanzverwaltung nicht für anwendbar erklärt, könnte sich der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung nicht auf das Urteil berufen, sondern müsste Klage vor den Finanzgerichten erheben, um zu seinem Recht zu kommen.

In der Praxis bleibt es aber schon aus gesellschaftsrechtlichen Gründen weiterhin empfehlenswert eine Öffnungsklausel im Gesellschaftsvertrag zu verankern, um eine evtl. Anfechtbarkeit des Gewinnverteilungsbeschlusses zu verhindern.

Als weiteres steuerliches Problem neben der Zurechnung der Einkünfte zu Anteilseignern stellen sich bei von den Beteiligungsverhältnissen abweichende inkongruente Gewinnausschüttungen ggf. auch die schenkungsteuerrechtliche Frage, ob der begünstigte Gesellschafter eine freigebige Zuwendung des belasteten Gesellschafters erhalten hat.

30.1.2023

Dr. Johannes Stehr  
Rechtsanwalt Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

## Ansprechpartner

Für alle Fragestellungen stehen Ihnen gerne zur Verfügung



**PETER STEHR sen.**  
Vereidigter Buchprüfer  
Steuerberater

kanzlei@stehr-stadler.de



**MICHAEL STADLER sen.**  
Vereidigter Buchprüfer  
Steuerberater

michael.stadler@stehr-stadler.de



**PETER STEHR jun.**  
Steuerberater

peter.stehr.jun@stehr-stadler.de



**ANNELIESE LINDNER**  
Steuerberater

anneliese.lindner@stehr-stadler.de



**PAUL PICHLER**  
Steuerberater

paul.pichler@stehr-stadler.de



**Dr. JOHANNES STEHR**  
Rechtsanwalt  
Steuerberater  
Fachanwalt f. Steuerrecht

johannes.stehr@stehr-stadler.de



**PATRICK STADLER**  
Steuerberater

patrick.stadler@stehr-stadler.de



**MICHAEL STADLER jun.**  
Steuerberater

michael.stadler.jun@stehr-stadler.de

**STEHR STADLER LINDNER PICHLER**  
**Vereidigte Buchprüfer Steuerberater**  
**Rechtsanwalt Partnerschaft mbB**

Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB  
Michael Stadler sen., Bw., vBP, StB  
Peter Stehr jun., Dipl.-Bw. (FH), StB  
Anneliese Lindner, StB  
Paul Pichler, StB  
Dr. Johannes Stehr, RA, StB, FAfStR  
Patrick Stadler, StB  
Michael Stadler jun., M.A., LL.M., StB

Badstraße 26, 83646 Bad Tölz  
Tel.: 08041 7678-0, Fax: 7678-22  
E-Mail: kanzlei@stehr-stadler.de  
Homepage: www.stehr-stadler.de

Sitz der Gesellschaft: Bad Tölz  
AG München, PR 498  
USt-Id.Nr.: DE233818164

**Landwirtschaftliche Buchstelle**  
Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB

**Kooperationen**  
Rechtsanwalt Rudolf Röck  
Badstraße 26, 83646 Bad Tölz

