

DISQUOTALE GEWINN- VERTEILUNG BEI GMBHS

GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN AUF BASIS DER AKTUELLEN RECHTSPRECHUNG DES BFH

VON DR. BERTRAM LAYER UND DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

Der BFH hat sich in einem aktuellen Urteil mit Fragen zur disquotalen Gewinnverteilung bei einem Unternehmen in der Rechtsform der GmbH auseinandergesetzt. Dabei geht es um die steuerliche Anerkennung von Gewinnverteilungsregelungen, die vom gesellschaftsrechtlichen Grundmodell einer Verteilung des Gewinns nach dem Beteiligungsverhältnis abweichen. Zunächst werden im Überblick die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Gewinnverwendung und der Gewinnverteilung dargestellt und ferner die von der Rechtsprechung des BFH sowie von der Finanzverwaltung geforderten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilung aufgezeigt. Auf dieser Grundlage sollen Gestaltungsmöglichkeiten bezüglich der Gewinnverteilung aufgezeigt werden, die sich aus dieser Rechtsprechung ableiten.

I. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Die Bildung verschiedenster Rücklagen ist bei Personengesellschaften gängige Praxis. Viele Gesellschaftsverträge beinhalten Regelungen zu einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto sowie zu gesellschafterbezogenen Rücklagenkonten (individuelle Gewinnrücklagen). Im Unterschied zur Besteuerungssituation bei Kapitalgesellschaften erfolgt aber die Zurechnung von Gewinnanteilen bei der Personengesellschaft unabhängig davon, ob die Gewinne den Gesellschaftern auf einem Rücklagenkonto gutgeschrieben oder an die Gesellschafter ausgeschüttet bzw. entnommen werden. Dies gilt zumindest dann, wenn die Personengesellschaft nicht von der Möglichkeit der Besteuerung als Kapitalgesellschaft Gebrauch macht (s. hierzu die gesetzliche Neuregelung in § 1a KStG).¹

Bei der GmbH hingegen führt grundsätzlich erst die Gewinnausschüttung zu einer Zurechnung von Einkünften beim Gesellschafter. Vor diesem Hintergrund ist zwischen der Ergebnis- bzw. Gewinnverwendung und der Ergebnis- bzw. Gewinnverteilung zu differenzieren.²

Nach § 29 Abs. 2 GmbHG haben die Gesellschafter grundsätzlich die Möglichkeit, das Ergebnis aus dem festgestellten Jahresabschluss ganz oder teilweise in die Gewinnrücklagen einzustellen, als Gewinnvortrag in das folgende Geschäftsjahr zu übertragen oder an die Gesellschafter auszuschütten, soweit dieses nicht in die Rücklagen eingestellt oder als Gewinn vorgetragen wurde.

Die Verteilung des Gewinns erfolgt unter Hinweis auf § 29 Abs. 3 GmbHG grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile. Im Gesellschaftsvertrag kann auch ein abweichender Gewinnverteilungsmaßstab verankert werden, z.B. eine Verteilung nach Köpfen, nach geleisteten Einlagen oder nach einem individuell im Ausschüttungsbeschluss geregelten Aufteilungsmaßstab. Auch der Zeitpunkt der Ausschüttung kann für einzelne Gesellschafter unterschiedlich gehandhabt werden. Solche vom gesetzlichen Grundmodell abweichende Gewinnverteilungen werden auch als inkongruente bzw. disquotale Gewinnausschüttungen bezeichnet. Voraussetzung für eine disquotale Gewinnausschüttung ist eine Verankerung einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag, sei es in Gestalt einer konkreten Regelung zur Verteilung oder in Gestalt einer Öffnungsklausel, die es erlaubt, auf Beschluss von einer im Gesetz oder im »

INHALT

- I. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen
- II. Steuerliche Anerkennung
 1. Rechtsprechung des BFH
 2. Auffassung der Finanzverwaltung
- III. Gestaltungsoptionen
 1. Gespaltene Gewinnverwendung
 2. Disquotale Ausschüttung oder Rücklagenbildung zum Aufbau einer Beteiligung
 3. Nutzung von Verlustvorträgen auf Gesellschafterebene
 4. Schenkungsteuerliche Gestaltungsoptionen

¹ Vgl. hierzu auch Matenaer, FuS 2022, 31–33.

² Vgl. Strecker, Körsdi 2022, 22657, 22659.

Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Gewinnverteilung abzuweichen.

Von gespaltenen Gewinnausschüttungen spricht man dagegen, wenn Gewinnanteile nicht an alle Gesellschafter ausgeschüttet werden und für die nicht an der Gewinnausschüttung teilnehmenden Gesellschafter eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage gebildet wird.³ Soll der Zeitpunkt der Ausschüttung je nach Beschluss der Gesellschafterversammlung unterschiedlich sein, bedarf es der Regelung von gesellschafterbezogenen Gewinnrücklagen, um nicht ausgeschüttete Gewinne einem Gesellschafter individuell zuordnen zu können.⁴

II. Steuerliche Anerkennung

1. Rechtsprechung des BFH

Der BFH hat in mehreren Urteilen die inkongruente Gewinnausschüttung ertragsteuerlich anerkannt, sofern diese zivilrechtlich wirksam gestaltet wurde (s. hierzu vorstehende Ausführungen). Zuletzt hat sich der BFH ausführlich auch mit der gespaltenen Gewinnausschüttung auseinandergesetzt, diese anerkannt und dabei auch die frühere Rechtsprechung zur inkongruenten Gewinnausschüttung bestätigt,⁵ sodass die Rechtsprechung des BFH im Hinblick auf die inkongruente Gewinnausschüttung zwischenzeitlich als ständige Rechtsprechung bezeichnet werden kann.

In dem genannten Urteil führt der BFH aus, dass ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss anzuerkennen ist, nach dem die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden, der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallende Anteil am Gewinn hingegen nicht ausgeschüttet wird. Der BFH nimmt dabei auch Bezug auf eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung in Gestalt einer von der Anteilsquote abweichenden Verteilung des Gewinns, die ebenfalls steuerlich anzuerkennen ist. Der BFH anerkennt in Zusammenhang mit der zeitlich gespaltenen Gewinnausschüttung ausdrücklich auch die Bildung einer gesellschafterbezogenen Gewinnrücklage, auf der nicht ausgeschüttete Gewinne gutgeschrieben werden können.⁶

³ Vgl. Strecker, Kösdli 2022, 22657, 22662.

⁴ Vgl. Doege/Weeg, StUB 2022, 256, 257. Auf die Möglichkeit und Problematik satzungsdurchbrechender Beschlussfassungen wird hier nicht näher eingegangen; s. hierzu Strecker, Kösdli 2022, 22657, 22660 f.

⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, 140 m.w.N. zur inkongruenten Gewinnausschüttung.

⁶ S. hierzu im Einzelnen die Urteilsbegründung des BFH im vorgenannten Urteil vom 28.9.2021, dort unter Rz. 15 der Urteilsgründe.

2. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich im BMF-Schreiben vom 17.12.2013 (IV C 2 – S 2750-a/11/10001, BStBl I 2014, 63) zur ertragsteuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen geäußert. In dem BMF-Schreiben wird einleitend auf das BFH-Urteil vom 19.8.1999 (IR 77/96, BStBl II 2001, 43) verwiesen, in dem der BFH inkongruente Gewinnausschüttungen und inkongruente Wiedereinlagen ertragsteuerrechtlich anerkennt und darin auch keine missbräuchliche Gestaltung sieht, auch wenn keine außersteuerlichen Gründe vorhanden sind.

Die Finanzverwaltung fordert aber in dem vorstehenden BMF-Schreiben über die Anforderungen der ständigen Rechtsprechung hinaus für die steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttung das Vorliegen beachtlicher wirtschaftlich vernünftiger außersteuerlicher Gründe. Darüber hinaus setzt die Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen aus Sicht der Finanzverwaltung deren zivilrechtlich wirksame Verankerung im Gesellschaftsvertrag voraus.

Zu der zeitlich gespaltenen Gewinnausschüttung hat die Finanzverwaltung nach unserem Kenntnisstand noch keine Stellung bezogen.

III. Gestaltungsoptionen

Die vorgenannte Rechtsprechung des BFH und deren grundsätzliche Anerkennung durch die Finanzverwaltung eröffnen verschiedene Gestaltungsoptionen für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH, die nachfolgend im Überblick dargestellt werden.

1. Gespaltene Gewinnverwendung

Um die sich aus dem zuvor genannten BFH-Urteil vom 28.9.2021⁷ ergebenden Gestaltungsmöglichkeiten aufzuzeigen, lohnt sich ein Blick auf den dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt und die Entscheidungsbegründung des BFH.

Der Kläger war geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter verschiedener zu einer Firmengruppe gehörender GmbHs. In den Satzungen der Gesellschaften waren identische Regelungen zur Gewinnverteilung enthalten. Diese hatten vorgesehen, dass der auszuschüttende Gewinn grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile auf die Gesellschafter zu verteilen war (folglich keine disquotale

⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, 140.

Gewinnverteilung). Die Gesellschafterversammlung konnte aber mit einfacher Mehrheit beschließen, dass der Gewinn eines Gesellschafters (auch des Mehrheitsgesellschafters) nicht ausgeschüttet, sondern auf ein personenbezogenes Rücklagenkonto gutgeschrieben wird. Der betroffene Gesellschafter (also auch ein Minderheitsgesellschaftler) musste dieser Regelung zustimmen. Die dem personenbezogenen Rücklagenkonto gutgeschriebenen Gewinne konnten durch einen mit einfacher Mehrheit zu fassenden Gesellschafterbeschluss zu einem späteren Zeitpunkt an diese Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Im Streitjahr 2012 stellten die Gesellschafter die Jahresabschlüsse 2011 bzw. 2011/2012 (einige GmbHs hatten abweichende Geschäftsjahre) fest und beschlossen, dass die auf die Minderheitsgesellschaftler entfallenden Gewinnanteile an diese ausgeschüttet werden sollten. Der auf den Mehrheitsgesellschaftler entfallende Gewinnanteil wurde hingegen nicht ausgeschüttet und den personenbezogenen Rücklagen gutgeschrieben.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dem Kläger (Mehrheitsgesellschaftler) seien die den personenbezogenen Rücklagen gutgeschriebenen Gewinnanteile im Jahre 2012 zugeflossen. Das FG Niedersachsen hat der Finanzverwaltung in der vom Kläger erhobenen Klage recht gegeben.⁸ Der Bundesfinanzhof hat hingegen in der Revisionsentscheidung vom 28.9.2021 die Rechtsauffassung des Klägers bestätigt und das Urteil des FG aufgehoben.

Zur Begründung verweist der BFH zunächst auf die Unterscheidung zwischen Gewinnverwendungsbeschluss (§ 29 Abs. 2 GmbHG) und Gewinnverteilungsbeschluss (§ 29 Abs. 3 GmbHG).⁹ Sodann erläutert der BFH unter Hinweis auf das zivilrechtliche Schrifttum, dass die Gesellschafter im Rahmen der Gewinnverwendung auch beschließen können, dass nur die Anteile bestimmter Gesellschafter am Gewinn ausgeschüttet werden, während die Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschaftlerbezogene Gewinnrücklage eingestellt werden können. Voraussetzung für die gesellschaftsrechtliche Anerkennung ist nach Auffassung des BFH, dass eine derart gespaltene Gewinnverwendung in der Satzung der GmbH geregelt ist (somit auch die Möglichkeit der Bildung eines personenbezogenen Rücklagenkontos) und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen.

Des Weiteren führt der BFH aus, dass ein zivilrechtlich wirksam gefasster Beschluss im Hinblick auf eine derart gespaltene Gewinnausschüttung (im Urteilsfall wurden die Gewinnanteile des Mehrheitsgesellschaftlers thesauriert) auch steuerlich anzuerkennen ist, und verweist in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des BFH zur inkongruenten (d.h. von den Beteiligungsverhältnissen abweichenden) Gewinnausschüttung.

Der BFH sieht in einer solchen Beschlussfassung auch keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i.S.v. § 42 AO, da eine partielle Gewinnthesaurierung der Innen- und Selbstfinanzierung dient und daher auf anzuerkennenden wirtschaftlichen Gründen beruht.

Im Ergebnis bestätigt der BFH die Rechtsauffassung des Klägers, dass die auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto des Klägers zivilrechtlich wirksam zugeführten Gewinnanteile diesem nicht nach § 20 EStG zugeflossen sind, auch wenn der Kläger als Mehrheitsgesellschaftler diesen Beschluss ohne Mitwirkung der übrigen Gesellschafter fassen konnte. Nach Auffassung des BFH entsteht der Auszahlungsanspruch des Klägers erst durch einen auf Ausschüttung gerichteten Gesellschafterbeschluss. Eine Ausschüttungsfiktion hält der BFH für unzulässig und führt u.a. zur Begründung an, dass der Kläger als Mehrheitsgesellschaftler nicht sicher sein kann, dass er in späteren Jahren die Ausschüttung aus seinem Rücklagenkonto trotz seiner beherrschenden Stellung durchsetzen kann. Beispielsweise kann die Ausschüttung aufgrund einer Verlustsituation der GmbH unmöglich werden.

Mit dieser Entscheidung ermöglicht der BFH den Gesellschaftern einer GmbH sehr interessante Gestaltungsoptionen bzgl. der Gewinnverwendung. In der Sphäre eines Gesellschafters können sehr unterschiedliche Gründe dafür vorliegen, dass dieser an Gewinnausschüttungen interessiert sein kann oder auch nicht. Zu denken ist beispielsweise an die Refinanzierung eines Beteiligungserwerbs eines Gesellschafters, der zur Tilgung seiner Beteiligungsfinanzierung die Ausschüttungen benötigt, während ein anderer Gesellschafter diesen Finanzierungsbedarf nicht hat und an der Thesaurierung der Gewinne in der GmbH interessiert ist. Denkbar sind auch ungeklärte steuerliche Situationen bei einem Gesellschafter, der vorübergehend oder dauerhaft ins Ausland umgezogen ist und der möglicherweise zur Nutzung steuerlicher Entlastungen für Ausschüttungen (Quellensteuerreduzierungen) dafür erst noch die Voraussetzungen schaffen muss.

Soll von der Gestaltungsoption einer zeitlich gespaltenen Gewinnausschüttung Gebrauch gemacht werden, dann ►►

⁸ S. FG Niedersachsen, Urteil vom 4.7.2019, 10 K 181/17, DStRE 2019, 1445.

⁹ S. hierzu auch die vorstehenden Ausführungen unter I.

müssen in der Satzung der GmbH die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, indem die gespaltene Gewinnausschüttung (im Sinne einer unterschiedlichen Gewinnverwendung für einzelne Gesellschafter) ausdrücklich als zulässig geregelt wird und auch die Bildung eines personenbezogenen Rücklagenkontos in der Satzung vorgesehen ist. Auch die Mitwirkungsrechte des von der Nichtausschüttung betroffenen Gesellschafters müssen in der Satzung eindeutig geregelt sein.

Derzeit ist noch nicht bekannt, ob die Finanzverwaltung das Urteil des BFH anerkennen wird und ggf. den Erlass zur disquotalen Gewinnverwendung¹⁰ ergänzen bzw. neu fassen wird. Im Hinblick auf die eindeutige Rechtsprechung des BFH wäre dies wünschenswert.

2. Disquotale Ausschüttung oder Rücklagenbildung zum Aufbau einer Beteiligung

Der BFH hat im oben genannten Urteil auf die Unterscheidung zwischen Gewinnverwendung und Gewinnverteilung hingewiesen und in diesem Zusammenhang die ständige Rechtsprechung zur Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilung bestätigt. Deshalb sollen nachfolgend in Ergänzung vorstehender Ausführungen zu den Gestaltungsoptionen aus der gespaltenen Gewinnverwendung die Gestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt werden, die sich infolge einer disquotalen Ausschüttung von Gewinnanteilen ergeben.

Unter Verweis auf vorstehende Ausführungen und die Rechtsprechung des BFH bedarf auch eine disquotale Gewinnverteilung für ihre steuerliche Anerkennung einer Verankerung in der Satzung, sei es durch eine konkrete Regelung zu einer von den Beteiligungsverhältnissen abweichenden Gewinnverteilung oder einer Öffnungsklausel, die den Gesellschaftern eine entsprechende Beschlussfassung gestattet. Ferner bedarf es zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung vernünftiger außersteuerlicher Gründe, wenn kein Gestaltungsmissbrauch vorliegen soll.¹¹ Ob die Finanzverwaltung diese Anforderung angesichts der Rechtsprechung des BFH aufrechterhalten kann, ist zwar zu bezweifeln.¹² Zur Streitvermeidung sollte vorsorglich dennoch eine Dokumentation wirtschaftlicher Gründe angelegt werden.

Als wirtschaftliche Gründe für eine disquotale Gewinnausschüttung können beispielsweise besondere Tätigkeiten eines Gesellschafters für die Gesellschaft oder aber auch die Möglichkeit des „Hineinwachsens“ von neu in die Gesellschaft aufgenommenen Gesellschaftern in ihre Beteiligung angeführt werden. Im letzteren Fall erbringen die

neuen Gesellschafter im Zuge des Eintritts in eine GmbH als Gesellschafter nur eine Einlage in Höhe des Nennkapitals und finanzieren ihr Aufgeld durch disquotale Ausschüttungen nur zugunsten der Altgesellschafter über mehrere Jahre. Ggf. kann auch das Zurückbehalten einer höheren Gewinnbeteiligungsquote bei der schenkweisen Übertragung von GmbH-Anteilen im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge ein steuerlich anzuerkennender Anwendungsfall für die disquotale Gewinnbeteiligung sein¹³, wenngleich in diesem Fall auch schenkungsteuerliche Aspekte beachtet werden müssen.

Schenkungssteuerliche Folgen bei disquotalen Gewinnausschüttungen können sich nach Ansicht der Finanzverwaltung vor allem dann ergeben, wenn keine leistungsbezogenen Gründe für die disquotalen Gewinnausschüttungen vorliegen.¹⁴ Umso wichtiger ist es, leistungsbezogene bzw. wirtschaftliche Gründe disquotaler Gewinnausschüttungen darzulegen und zu dokumentieren.

3. Nutzung von Verlustvorträgen auf Gesellschafterebene

Der BFH hat sich bereits im Urteil vom 19.8.1999 mit einer sehr interessanten Frage beschäftigt.¹⁵ Gegenstand des Urteils war ob eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende (inkongruente) Gewinnausschüttung anerkannt werden kann, wenn diese disquotale Gewinnausschüttung dem begünstigten Gesellschafter eine Verrechnung mit den bei ihm aufgelaufenen steuerlichen Verlusten ermöglichen soll und der so begünstigte Gesellschafter die ausgeschütteten Gewinne anschließend wieder inkongruent in die GmbH einlegt. Dem Urteil lag ganz vereinfacht dargestellt folgender Sachverhalt zugrunde:

An der AB-GmbH waren in einem der Streitjahre (1983) die Gesellschafter A und B (eine AG) mit je 50% beteiligt. Beschlossen wurde in diesem Jahr eine Gewinnausschüttung, die zu 12,5% auf A und zu 87,5% auf B entfällt. Auch in den Folgejahren wurden vom Beteiligungsverhältnis abweichende Gewinnausschüttungen beschlossen. Seitens A und B wurden die überquotale erhaltenen Gewinnausschüttungen wieder der B-GmbH durch Gesellschafterbeschluss zugeführt (im Ergebnis in die offenen Rücklagen).¹⁶ Der BFH hat in dem genannten Urteil die disquotale Gewinnausschüttung und die anschließende inkongruente Einlage (sogenanntes Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren) steuerlich grundsätzlich anerkannt und sieht hierin keinen Miss-

10 S. hierzu die Ausführungen unter II.2. und das dort zitierte BMF-Schreiben.

11 S. hierzu die Ausführungen unter II.2. und das dort zitierte BMF-Schreiben; ferner Strecker, Kösdli 2022, 22657, 22665 f.

12 Zutreffend weist Strecker, Kösdli 2022, 22657, 22666 auf das BFH-Urteil vom 19.8.1999, I R 77/96, BStBl. 2001 II, 43 hin, wonach auch allein steuerlich motivierte disquotale Gewinnverteilungen nicht als missbräuchlich einzustufen sind.

13 Vgl. Grever, RNotZ 2019, 1, 12.

14 Die Finanzverwaltung geht unter Hinweis auf R E 7.5 Abs. 7 Sätze 10 und 11 der Erbschaftsteuerrichtlinien 2019 davon aus, dass im Falle von nicht leistungsbezogenen disquotalen Gewinnausschüttungen eine freigebige Zuwendung i.S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen kann; s. auch Strecker, Kösdli 2022, 22657, 22665.

15 Vgl. BFH; Urteil vom 19.8.1999, I R 77-96, BStBl II 2001, 43.

16 S. zu evtl. schenkungssteuerlichen Folgewirkungen die Ausführungen von Strecker, Kösdli 2022, 2265, 2268 sowie die nachfolgend unter 4. dargestellten Überlegungen.

brauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten, auch wenn dies mit dem Ziel erfolgt, die bei dem durch die disquotale Ausschüttung begünstigten Gesellschafter aufgelaufenen steuerlichen Verluste zu verwerten.

Es ist allerdings anzumerken und so im Leitsatz des Urteils auch ausdrücklich vermerkt, dass bei den Gesellschaftern keine gleichgelagerten Interessen angenommen wurden. Im Falle nahestehender Personen oder aber eines beherrschenden Gesellschafters könnte sich eine andere Beurteilung ergeben. Unter Berücksichtigung der unter II.1. dargestellten aktuellen Rechtsprechung sollte aber zumindest die zeitlich gespaltene Gewinnausschüttung zur Verwertung eines auf Gesellschafterebene vorhandenen steuerlichen Verlusts eine Gestaltungsoption sein. Welche Voraussetzungen im Einzelnen auf Gesellschafterebene erfüllt sein müssen, um eine steuerlich sinnvolle Verlustverwertung zu ermöglichen, soll an dieser Stelle nicht vertiefend dargestellt werden.¹⁷

4. Schenkungsteuerliche Gestaltungsoptionen

Mit der Entscheidung vom 28. September 2021¹⁸ hat der BFH auch interessante Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung von wertverschiebenden verdeckten Einlagen bei Kapitalgesellschaften eröffnet. Bei Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften war es zur Vermeidung von Verschiebungen der Beteiligungsquoten schon bisher gängige Praxis, (verdeckte) Einlagen auf gesellschafterbezogene Rücklagenkonten zu erfassen. Auf diese Weise können Gesellschafterdarlehensforderungen ohne schenkungsteuerbare Wertverschiebungen zur Stärkung der Eigenkapitalbasis in Personengesellschaften eingelegt werden. Auf Grundlage der vorstehenden BFH-Rechtsprechung sollte dies nun auch für Kapitalgesellschaften zulässig sein.

Hierfür muss dem Gesellschafter eine in notariell beurkundeter Form im Gesellschaftsvertrag zu seinen Gunsten verankerte personenbezogene Kapitalrücklage eingeräumt werden.¹⁹ Spätere Rückzahlungen des Kapitals aus diesem gesellschafterbezogenen Rücklagenkonto, welches als Unterkonto der Kapitalrücklage geführt wird, dürfen dann nur an den einlegenden Gesellschafter erfolgen. Das auf diese Weise zugeführte Kapital wird also nur an denjenigen Gesellschafter verteilt, dem die betreffende Rücklage zuzurechnen ist.

Die verdeckte Einlage führt daher auch unter Verweis auf die Regelungen in den Erbschaftsteuerrichtlinien (s. R E 7.5 Abs. 10 und Abs. 11 ErbStR 2019) zu keiner schenkung-

steuerbaren Wertverschiebung, denn gemäß R E 7.5 Abs. 10 Satz 1 ErbStR 2019 fingiert § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nur eine Schenkung zwischen dem an eine Kapitalgesellschaft Leistenden und den natürlichen Personen, die an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, wenn deren Anteile an der Gesellschaft durch die Leistung im gemeinen Wert steigen. Die personenbezogene Kapitalrücklage ist jedoch nur bei der Bewertung des Anteils des einlegenden Gesellschafters werterhöhend zu berücksichtigen (R B 97.6 Abs. 2 ErbStR 2019), nicht aber bei den übrigen Gesellschaftern.

Unter den zuvor beschriebenen Voraussetzungen bzgl. der Verankerung einer personenbezogenen Kapitalrücklage und deren Rückzahlung führen gemäß R E 7.5 Abs. 11 Satz 14 ErbStR 2019 Leistungen einzelner Gesellschafter zu keiner nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern.

Auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 28. September 2021²⁰ und der ErbStR 2019 geht daher die herrschende Meinung in der Literatur davon aus, dass durch die Zuordnung der Einlageleistung zum Gesellschafter über eine gesellschaftsrechtlich wirksam verankerte personenbezogene Kapitalrücklage die Verwirklichung eines schenkungsteuerbaren Tatbestands, insbesondere im Sinne des § 7 Abs. 8 ErbStG, vermieden werden kann.²¹ ◆

20 Vgl. BFH, Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, 140.

21 Vgl. Riedel, FR 2022, 260; Scheufler/Stiegler, NWB 2020, 396, 398.



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

disquotale Gewinnverteilung • gespaltene Gewinnverwendung • Verlustvorträge • Schenkungsteuer

17 Hingewiesen sei beispielsweise auf die Voraussetzungen für den Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens anstelle der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Erst mit dem Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer können die Einkünfte aus der Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene mit Verlusten oder einem Verlustvortrag des Gesellschafters verrechnet werden.

18 Vgl. BFH, Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19, DStR 2022, 140.

19 S. auch bereits die Ausführungen zur zivil- und steuerlichen Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen unter I.