

Unternehmer

Edition

Know-how für den Mittelstand

April 2014

Weitere Information zum
Thema finden Sie unter:
www.unternehmeredition.de



Cybercrime und Datenklau

Was es jetzt zu beachten gilt
S. 14

Vorsicht, Fettnäpfchen!

Wie Geschäftsleiter
Haftungsrisiken vermeiden
S. 26

Wolken am Horizont

Die EEG-Reform im Überblick
S. 38

Spezial

Steuern & Recht

Inkongruente Gewinnausschüttung

Während nach den bisherigen Verwaltungsregelungen disquotale Gewinnausschüttungen nur im Ausnahmefall steuerlich anerkannt werden sollten, sollen entsprechende Gestaltungen nunmehr im Grundsatz anerkennungsfähig sein. Damit reagiert das BMF auf ein Urteil des Bundesfinanzhofes von 1999. VON **FRANZ OSTERMAYER** UND **DR. STEFAN SIMON**

Beim Streitfall von 1999 waren die Klägerin und eine AG mit jeweils 48% bzw. 49% an einer GmbH beteiligt; die weiteren Anteilseigner hielten lediglich Zwerganteile. Der Gesellschaftsvertrag sah eine Gewinnausschüttung abweichend von den Beteiligungsver-

hältnissen vor, wonach die AG über mehrere Jahre hinweg über 90% der Gewinnausschüttungen erhielt (Schütt-Aus). Die Ausschüttungen erhöhten nach der Rechtslage im Streitjahr zwar den steuerlichen Gewinn der AG, wegen eines vorhandenen Verlustabzugs führten die Beteiligungserträge jedoch nicht zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer.

Im Gegenzug für die erhöhte Gewinnausschüttung verpflichtete sich die AG zu einer Rückzahlung in Höhe von 156,25% der Ausschüttung. Letztendlich führte die AG die entsprechenden Beträge den Rücklagen der GmbH zu (Hol-Zurück). In der inkongruenten Gewinnausschüttung und der Rückführung sah das Finanzamt einen Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO, da im Ergebnis damit der Gewinn steuerfrei einer Rücklage zugeführt wurde. In dem Rechtsstreit hat der Bundesfinanzhof (BFH) aber der Auffassung der Finanzverwaltung klar widersprochen. Nach dem Urteil des BFH ist weder in den einzelnen Gestaltungsetappen (inkongruente Gewinnausschüttung, Ausnutzung von Verlusten eines Anteilseigners, inkongruente Wiedereinlage des ausgeschütteten Betrages) noch in ihrer Gesamtheit ein Rechtsmissbrauch zu sehen.

Rechtliche Voraussetzungen

Aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht können inkongruente Gewinnausschüttungen folgendermaßen vereinbart werden:

■ **Regelung im Gesellschaftsvertrag** Es kann im Gesellschaftsvertrag bzw. in der Satzung gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG bzw. § 60 Abs. 3 AktG ein anderer Gewinnverteilungsmaßstab als das Verhältnis der Gesellschaftsanteile festgelegt werden. Für die nachträgliche Satzungsänderung zur Regelung einer ungleichen Gewinnverteilung ist bei der GmbH die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter (§ 53 Abs. 3 GmbHG), bei der AG die Zustimmung der benachteiligten Aktionäre (§ 179 Abs. 3 AktG) erforderlich.

■ **Öffnungsklausel in der Satzung** Die Satzung kann anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs aber auch eine Klausel enthalten, nach der alljährlich mit Zustimmung der beinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen und der Beschluss mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit gefasst wird.

Bei einer Aktiengesellschaft ist aufgrund der Satzungsstrenge eine Öffnungsklausel nicht möglich.

■ **Schuldrechtliche Abreden** Grundsätzlich sind schuldrechtliche Abreden zwischen den Gesellschaftern zulässig. Für inkongruente Gewinnausschüttungen sind diese Abreden



ZU DEN PERSONEN

Franz Ostermayer – Diplomkaufmann sowie Wirtschaftsprüfer und Steuerberater – (franz.ostermayer@spitzweg.com) und **Dr. Stefan Simon** – Rechtsanwalt, Maître en Droit International et Européen sowie Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht – (stefan.simon@spitzweg.com) sind Partner der SPITZWEG Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer. Die Kanzlei betreut insbesondere mittelständische Unternehmen in allen rechtlichen und steuerlichen Fragen der Umstrukturierung sowie der Unternehmensnachfolge.

www.spitzweg.com



Das neue
BMF-Schreiben
erkennt inkongruente Gewinnausschüttungen im Grundsatz an.

aber ungeeignet, da sie die beteiligungsproportionale Besteuerung unberührt lassen. Bei AGs sind schuldrechtliche Abreden unzulässig.

■ **Satzungsdurchbrechende Beschlüsse**

Nur bei GmbHs ist es vom Grundsatz anerkannt, dass die Anteilseigner auch den Satzungsvorgaben widersprechende Beschlüsse fassen können und diese gesellschaftsrechtliche Bindungswirkung entfalten. Solche Beschlüsse liegen regelmäßig an der Nahtstelle zwischen einer formalen Satzungsänderung und einem Satzungsverstoß. In der Literatur wird zwischen punktuellen „Einmal-Maßnahmen“ und zustandsbegründenden „Dauer-Maßnahmen“ unterschieden. Nach vorherrschender Literaturauffassung sind punktuelle Abreden auch ohne notarielle Beurkundung rechtswirksam. Abreden über die einmalige Änderung des

Gewinnverteilungsschlüssels werden den „punktuellen Maßnahmen“ zugerechnet, wobei aber auch die nicht begünstigten Gesellschafter der inkongruenten Gewinnausschüttung zustimmen müssen. Eine klare Rechtsprechung hierzu fehlt.

Wo beginnt der Gestaltungsmissbrauch?

Die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung setzt zunächst voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Allerdings ist gemäß dem aktuellen Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BFM) vom 17.12.2013 eine zivilrechtliche Wirksamkeit nur bei einer Regelung direkt in der Satzung oder bei der GmbH mittels Öffnungsklausel zu unterstellen. Schuldrechtliche Abreden und satzungsdurchbrechende Beschlüsse werden von der Finanzverwaltung nicht anerkannt.

Zu begrüßen ist, dass laut BMF für disquotale Ausschüttungen richtigerweise nur noch eine gesellschaftsrechtlich wirksame Vereinbarung erforderlich ist. Die Grenze der Anerkennungsfähigkeit ist aber dort zu ziehen, wo die Grundsätze zum steuerlichen Gestaltungsmissbrauch greifen. Von einem Gestaltungsmissbrauch ist auszugehen, wenn für die vom gesetzli-

chen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung keine wirtschaftlich vernünftigen außersteuerlichen Gründe vorliegen. Als Indiz für eine unangemessene Gestaltung gilt, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.

Damit verbleiben die schon bisher bestehenden Unsicherheiten im Hinblick auf die Grenzziehung zum steuerlichen Gestaltungsmissbrauch. Das ist insbesondere deshalb unbefriedigend, da die BFH-Rechtsprechung inkongruente Gewinnausschüttungen zur Nutzung von Verlustvorträgen mit anschließender inkongruenter Wiederanlage ausdrücklich gutgeheißen hat. Darüber hinaus kennt das Steuerrecht sehr wohl bei verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) inkongruente Ausschüttungen an und lässt diese zu.

Folgerungen für die Praxis

Das neue BMF-Schreiben ist insoweit zu begrüßen, als das bisherige Ausnahmeverhältnis umgekehrt wird und inkongruente Gewinnausschüttungen im Grundsatz anerkannt werden. Um einem Gestaltungsmissbrauch entgegenzutreten, sollten wirtschaftliche Gründe für die Inkongruenz herausgearbeitet und dokumentiert werden. Je näher man sich an den vom BFH entschiedenen Sachverhalten orientiert, desto größer ist die Chance der steuerlichen Anerkennung. ■