

Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Das BMF hat am 04.09.2024 den folgenden koordinierten Ländererlass veröffentlicht:

I. Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Inkongruente – also vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende – Gewinnausschüttungen sind steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind (BFH vom 28. September 2022, VIII R 20/20, BStBl 2024 II S. xxx). Dies ist insbesondere in den folgenden Fällen gegeben:

1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

a) Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

Es wurde im Gesellschaftsvertrag gemäß § 29 Absatz 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile festgesetzt und die Ausschüttung entspricht diesem Verhältnis. Für eine nachträgliche Änderung des Gesellschaftsvertrags zur Regelung einer inkongruenten Gewinnverteilung ist die Zustimmung derjenigen Gesellschafter erforderlich, die von der Veränderung nachteilig betroffen sind.

b) Öffnungsklausel für abweichende Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

Der Gesellschaftsvertrag enthält eine Klausel, nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann, und der Beschluss ist mit den erforderlichen Gesellschafterzustimmungen und der ggf. im Gesellschaftsvertrag bestimmten Mehrheit gefasst worden.

c) Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss

Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabauschüttung, der von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist nach dem Urteil des BFH vom 28. September 2022, VIII R 20/20, BStBl II 2024 als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss liegt vor, wenn seine Wirkung sich in der betreffenden Maßnahme als Einzelakt erschöpft, sodass die Satzung durch den Beschluss zwar verletzt wird, aber nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll.

Ein satzungsdurchbrechender Gesellschafterbeschluss, der einen vom Regelungsinhalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung (und sei es auch nur für einen begrenzten Zeitraum) begründet, ist (selbst im Fall eines einstimmig gefassten Beschlusses) nichtig, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (insbesondere die notarielle Beurkundung und Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister gemäß § 53 Absatz 3 Satz 1, § 54 Absatz 1 GmbHG) eingehalten werden (BFH vom 28. September 2022, VIII R 20/20, BStBl 2024 II m. w. N.).

d) Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung

Im Urteil vom 28. September 2021, VIII R 25/19, BStBl 2024 II, hat der BFH entschieden, dass ein zivilrechtlich wirksamer Gesellschafterbeschluss, nach dem der auf den Mehrheitsgesellschafter gemäß seiner Beteiligung entfallene Anteil am Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern in eine gesellschafterbezogene

Gewinnrücklage eingestellt wird, grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen ist. Dies gilt auch dann, wenn zugleich die Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern ausgeschüttet werden. Die Einstellung eines Gewinnanteils in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage führt auch bei einem beherrschenden Gesellschafter nicht zum Zufluss von Kapitalerträgen nach § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 in Verbindung mit § 11 Absatz 1 Satz 1 EStG.

Diese Urteilsgrundsätze stehen nicht im Widerspruch zu den in H 20.2 Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen - Beherrschender Gesellschafter/Alleingesellschafter EStH 2023 aufgeführten BFH-Entscheidungen. Im Urteilsfall wurde im Rahmen der Gewinnverwendung für einzelne Gesellschafter gerade keine Ausschüttung, sondern ausdrücklich eine Einstellung des Gewinnanteils in eine gesellschafterbezogene Gewinnrücklage beschlossen. Hier stellt sich mangels Gewinnausschüttungsbeschlusses für diese Gesellschafter die Frage der Fälligkeit nicht.

2. Aktiengesellschaft (AG)

Bei einer AG sind inkongruente Gewinnausschüttungen nur anzuerkennen, wenn in der Satzung gemäß § 60 Absatz 3 AktG ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital (§ 60 Absatz 1 AktG) abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt wurde und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht. Eine inkongruente Gewinnausschüttung aufgrund einer Öffnungsklausel in der Satzung oder eines satzungsdurchbrechenden Beschlusses erfüllen diese Voraussetzung nicht.

II. Anwendungsregelung

Dieses BMF-Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2013 - IV C 2-S 2750-a/11/10001 - (BStBl 2014 I S. 63) und ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zur Ansicht und zum Abruf bereit und wird im Bundessteuerblatt I veröffentlicht.

Trotz der Möglichkeit eines punktuell satzungsdurchbrechenden Beschlusses empfehlen wir zur Rechtssicherheit die Aufnahme einer Öffnungsklausel in der Satzung.

Auszug aus einer Betriebsprüfungsanordnung

Systemdokumentation

Detaillierte Verfahrensdokumentation (s. BMF-Schreiben vom 28.11.2019, Rzn. 151 ff, aktuell und historisch)

- Beschreibung des internen Kontrollsystems (IKS)
- Beschreibung des Dokumenten-Management-Systems (DMS)
- Dokumentationsunterlagen zum EDV-System (nur bei EDV im Haus)
- Stammdatenübersichten mit Änderungen, Funktionspläne, Verarbeitungs- und Fehlerprotokolle

Für Vorsysteme/elektronische Aufzeichnungssysteme (z. B. Registrierkasse, Taxameter, Warenwirtschaftssystem) zusätzlich:

- Bedienerhandbuch/Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch
- Einrichtungsprotokolle (Grundprogrammierung/Customizing)
- Änderungsprotokolle
- Datensatzbeschreibung
- Programmbeschreibungen/Programmrichtlinien/Programmieranleitung

Wie schon des Öfteren von uns hingewiesen, fordert die Finanzverwaltung zur Sicherstellung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung eine Verfahrensdokumentation im Sinne des obigen BMF-Schreiben. Bisher wurde diese Forderung noch nicht aktiv von der BP eingefordert. Aufgrund der Aufnahme in die Prüfungsanordnung ist aber davon auszugehen, dass sich dies in Zukunft ändern könnte. Für den Aufbau einer Verfahrensdokumentation gibt es zahlreiche Mustervorlagen. Eine aus Sicht der Finanzverwaltung, fehlerhafte, unvollständige Dokumentation ist aber immer noch deutlich vorteilhafter, als gar keine Dokumentation. Wir können daher nur dringend empfehlen die Erstellung nun ernsthaft anzugehen.

In eigener Sache:

Aus technischen Gründen können wir am Montag, den 02.12.2024 keine E-Mails empfangen und auch keine E-Mails versenden. Wir bitten um Verständnis.

Ihre Steuerberater

Steuertermine November 2024

- 11.11. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Vierteljahreszahler (mit Dauerfristverlängerung)
- 11.11. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 15.11. Gewerbesteuer

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief