

Inkongruente Gewinnverwendung und Gewinnverteilung bei Kapitalgesellschaften

- Aspekte der Beratungs- und Gestaltungspraxis -

Dr. Ralph Obser LL.M. (London)

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht / Fachanwalt für Steuerrecht /
Steuerberater

Inkongruente Gewinn**verwendung**

- Unterschiedlicher Liquiditätsbedarf einzelner Gesellschafter
 - Mehrheitsgesellschafter lässt „seinen Gewinnanteil“ in der KapGes, (einzelne) Minderheitsgesellschafter erhalten Gewinnausschüttung.
 - Senior lässt aus Liquiditätsgründen „seinen Gewinnanteil“ in der Familienkapitalgesellschaft, während die Gesellschafter der Nachfolgeneration eine Gewinnausschüttung erhalten.
- Unterschiedliche steuerliche Situation der einzelnen Gesellschafter
 - „Verlustgesellschafter“: Verrechnung der Gewinnausschüttung (soweit nicht nach § 8b KStG/§ 9 Nr. 2a GewStG zu 95% steuerfrei oder Abgeltungssteuer) mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen.
 - Gesellschafter = natürliche Person: Progressionsbedingte Steuerbelastungsvorteile, die aufgrund niedriger persönlicher Steuersätze gehoben werden können.
 - Gesellschafter = KapGes: Steuerbelastungsvorteile, wenn bspw. durch anstehende Verwässerung ab dem nächsten VZ/EZ keine 95%-ige Steuerbefreiung mehr
 - < 10% Beteiligung am Grund-/Stammkapital (§ 8b Abs. 4 KStG) bzw. < 15% Beteiligung am Grund-/Stammkapital (§ 9 Nr. 2a GewStG)

Inkongruente Gewinn**verteilung** / Disquotale Gewinnausschüttung

- Gleiche Motive wie für inkongruente Gewinnverwendung.
- Kompensation von inkongruenten Gesellschaftereinlagen
 - z.B. auch im Zusammenhang mit der Einbringung von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen von § 20 UmwStG (Einbringung von Mitunternehmeranteilen in KapGes) oder § 25 UmwStG (Formwechsel einer PersGes in eine KapGes)
- Kompensation von besonderen persönlichen Leistungsbeiträgen eines Gesellschafters
- Kompensation für unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern (z.B. Grundstück, IP)
- Gewinnbeteiligung einzelner Gesellschafter nur für bestimmte Geschäftsbereiche der KapGes

- **Ergebnisermittlung**
- **Ergebnisverwendung** (§ 29 Abs. 1 GmbHG, § 58 AktG)
 - (teilweise) Gewinnausschüttung
 - (teilweise) Thesaurierung
 - insbes. Einstellung in die Gewinnrücklage der Kapitalgesellschaft (**bilanziell** sind **Gewinnrücklagen** (§ 266 Abs. 3 A. III. HGB) **gesellschaftsbezogen**, nicht **gesellschafterbezogen**)
 - **buchhalterisch** gesellschafterbezogene, quotenabweichende Zuordnung mittels entsprechender Unterkonten möglich
- **Ergebnisverteilung** (§ 29 Abs. 3 GmbHG, § 60 AktG)

	GmbH	AG
Gesetzlicher Grundsatz	Verteilung [des Gewinns] erfolgt nach Verhältnis der Geschäftsanteile (§ 29 Abs. 3 S. 1 GmbHG)	Anteile der Aktionäre am Gewinn bestimmen sich nach ihren Anteilen am Grundkapital (§ 60 Abs. 1 AktG)
Abweichende Satzungsbestimmung möglich: Inkongruente Gewinnverteilung	Im Gesellschaftsvertrag kann ein anderer Maßstab der Verteilung festgesetzt werden (§ 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG)	Satzung kann eine andere Art der Gewinnverteilung bestimmen (§ 60 Abs. 3 AktG)
- Konkrete Satzungsregelung Bsp.: • Gewinnvoraus iHv [x]% für einzelne Gesellschafter • Vorzugsanteile • versch. Anteilsklassen (A-Anteile, B-Anteile, C-Anteile) • <i>Tracking Stocks</i>	zulässig	zulässig
- Abstrakte Satzungsregelung: Öffnungsklausel	zulässig	<u>nicht</u> zulässig (h.M.)

- Fehlt es an einer Satzungsregelung zur inkongruenten Gewinnverwendung/-verteilung, kommt ein satzungsdurchbrechender Beschluss in Betracht.
- **Punktuell** satzungsdurchbrechender Beschluss
 - **Satzungsändernde Mehrheit** erforderlich (mind. 75% der abgegebenen (gültigen) Stimmen (§ 53 Abs. 2 GmbHG, § 179 Abs. 2 AktG) bzw. durch Satzung erhöhtes bzw. verschärftes Mehrheitserfordernis).
 - GmbH: Keine notarielle Beurkundung und keine Handelsregistereintragung erforderlich (BGH v. 20.8.2019, II ZR 121/16, Rn. 24) ⇒ flexibles Gestaltungsinstrument, das bei eiligen Maßnahmen rasches Handeln ermöglicht (Minderheitenschutz: Anfechtungsklage).
 - AG: Notarielle Beurkundung und nach h.M. auch Handelsregistereintragung erforderlich.
- Von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss ist regelmäßig **punktuell** satzungsdurchbrechend, nicht dauerhaft/zustandsbegründend.

So auch ausdrücklich der Vorsitzende Richter des für das Gesellschaftsrecht zuständigen II. Zivilsenats beim BGH Manfred Born (in BeckOGK (2022) § 53 GmbHG Rn. 71):

- Ein von der Satzung abweichender Gewinn**verteilungs**beschluss ist zulässig.
- Dabei ist auf die **punktueller** Abweichung von der Satzung durch Beschluss und nicht auf die dauerhaften Auswirkungen auf den Vermögensstatus der GmbH abzustellen.
- Bei anderer Sichtweise käme dies einer Abschaffung der punktuellen Satzungsdurchbrechung gleich, da Beschlüsse für den Einzelfall in aller Regel Auswirkungen in die Zukunft haben dürften.
Der in diesem Zusammenhang häufig zitierte abweichende Beschluss des OLG Dresden in einem Handelsregisterbeschwerdeverfahren ist daher abzulehnen.
- Eine punktueller Satzungsdurchbrechung führt nach h.L. nicht zur Nichtigkeit des Beschlusses. Ggf. kommt eine Anfechtbarkeit nach § 243 Abs. 1 AktG (analog) in Betracht. Der Beschluss ist bzw. wird jedoch **wirksam**, wenn
 - alle Gesellschafter zugestimmt haben,
 - innerhalb der Anfechtungsfrist keine Anfechtungsklage erhoben wurde oder
 - eine Anfechtungsklage erfolglos war.

- BMF-Schreiben v. 17.12.2013 zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen
 - Weiterhin auf der sog. Positivliste der BMF-Schreiben (Stand: 09.03.2023)
- Inkongruente Gewinnausschüttungen sind steuerlich anzuerkennen, wenn
 - (1) die abweichende Gewinnverteilung **zivilrechtlich wirksam bestimmt** ist
 - GmbH
 - anderer (konkreter) Maßstab der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag festgesetzt (§ 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG) oder
 - Öffnungsklausel: alljährlich kann (i) mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder (ii) einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden
 - AG
 - anderer (konkreter) Maßstab der Gewinnverteilung in Satzung festgesetzt (§ 60 Abs. 3 AktG)
 - Nicht ausreichend: Öffnungsklausel (nach h.M. im Aktienrecht bei AG ohnehin unzulässig)
 - (2) kein Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO
 - bei Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht auszugehen, wenn für die vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung **beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe** nachgewiesen werden (Einzelfallprüfung)
 - Indiz für eine **unangemessene** Gestaltung kann sein, wenn Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird.

Zur finanzgerichtlichen Rechtsprechung vgl. vorhergehende Präsentation von Richter am BFH Dr. Christian Levedag, LL.M.

- Zeitlich inkongruente Gewinnverwendung / gespaltene Gewinnverwendung

Grundsatz: Gesellschafter sollen ihre „kongruenten“ / “quotalen“ Gewinnanteile zu unterschiedlichen Zeitpunkten erhalten.

- BFH v. 28.09.2021, VIII R 25/19: Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei **gespaltener Gewinnverwendung**

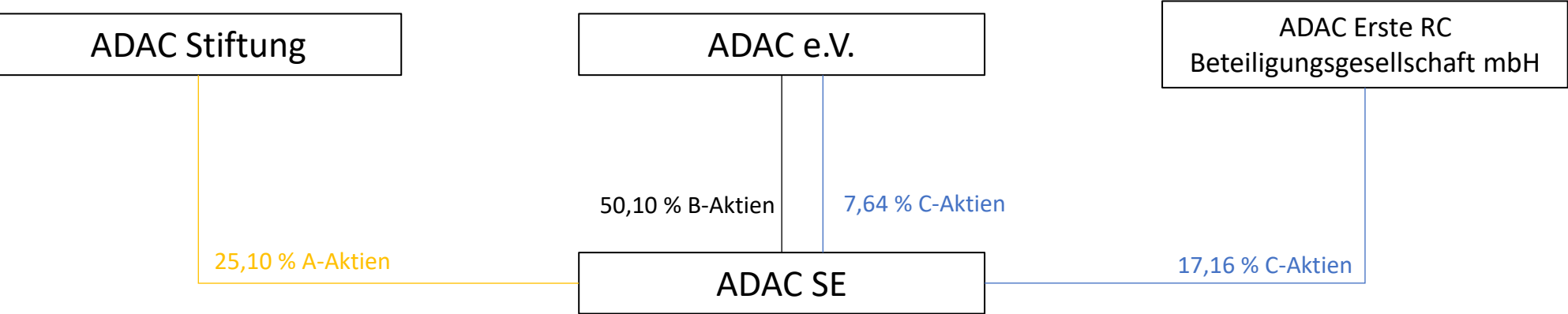
- (noch) nicht im BStBl. II veröffentlicht

- Zurücktretende Gesellschafter sollten sich bewusst machen, dass die ihnen „**intern**“ zugeordnete **Gewinnrücklage** als Teil des Eigenkapitals in vollem Umfang dem **Verlustisiko** der KapGes (z.B. bei Krise/Insolvenz) ausgesetzt ist.

Gesellschafter		A GmbH	B	C	Gesamt
Beteiligungsquote		1/3	1/3	1/3	
Bruttoausschüttung	1.500	500	500	500	1.500
./. KESt, SolZ	26,375%	- 132	- 132	- 132	- 396
Nettoausschüttung		368	368	368	1.104

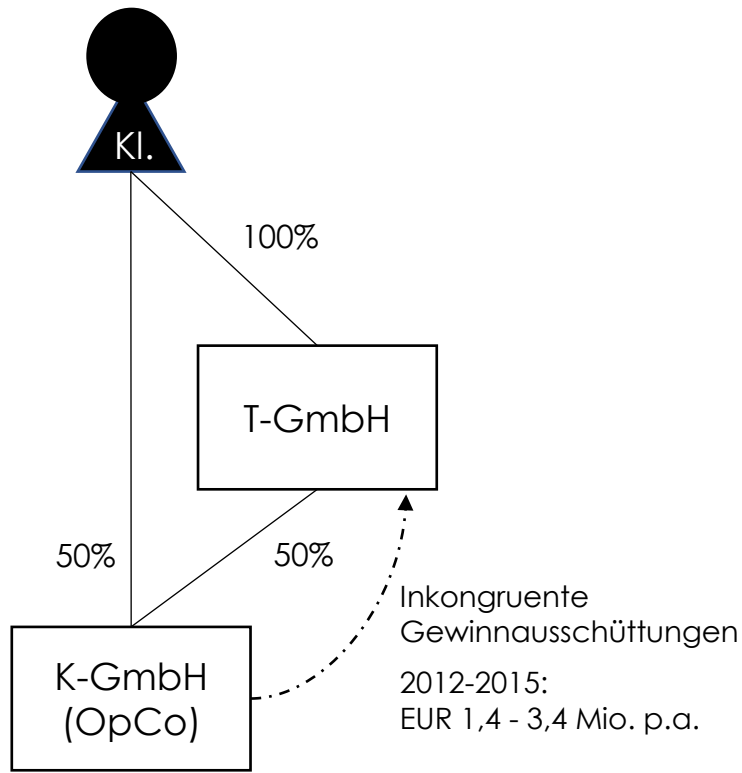
- Annahme: nur C hat Kapitalbedarf aus Gewinnausschüttung
 - Bei quotaler Gewinnausschüttung der 1.500 hat die KapGes einen Liquiditätsabfluss von 1.500.
 - A GmbH und B könnten der KapGes grds. nur die jeweilige Nettoausschüttung darlehensweise wieder zur Verfügung stellen
A GmbH: 95%-Steuerbefreiung (§ 8b KStG) führt erst im Folgejahr zur (teilweisen) Erstattung der KESt, sofern nicht NV-Bescheinigung (z.B. bei Holding oder gemeinnütziger Körperschaft)
 - Gestaltungsalternative: Inkongruente Gewinnverwendung
 - Gewinnausschüttung i.H.v. 500 nur an C ⇒ Besteuerung nur bei C
 - Einstellung der übrigen 1.000 in Gewinnrücklage der KapGes und insoweit buchhalterisch quotenabweichende Zuordnung auf Unterkonten an A GmbH und B (je 500) ⇒ kein Zufluss von Gewinnanteilen und damit keine Besteuerung bei A GmbH und B
- ⇒ Liquiditätsvorteil ggü quotaler Ausschüttung: 1.000
 ⇒ Liquiditätsvorteil ggü quotaler Ausschüttung + Darlehen: 264

Konstellation ADAC-Gruppe (Ausschnitt)

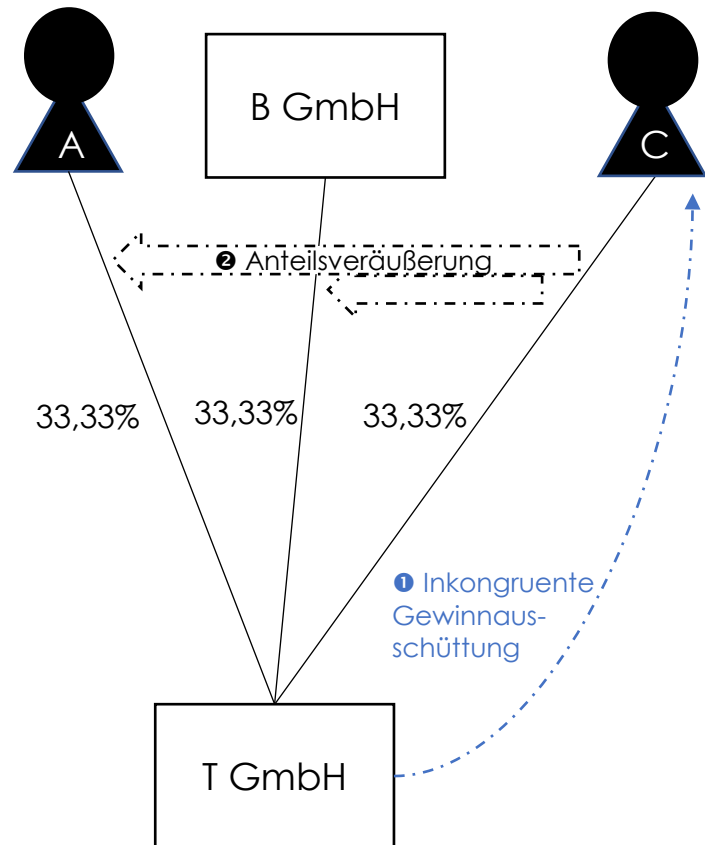


Aktien Gattung A	Aktien Gattung B	Aktien Gattung C
31.882	63.639	31.501
Gewinnvorab iHv EUR 5 Mio.	Gewinnvorab in Form einer Verzinsung der eingezahlten Kapitalrücklage	
Maximal Ausschüttung: EUR 10 Mio.		

Quelle: StB/FBfStR Axel Neumann-Tomm, Head of Tax ADAC SE



- BFH v. 28.09.2022, VIII R 20/20: Steuerliche Behandlung eines **punktuell satzungsdurchbrechenden inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses**
 - (noch) nicht im BStBl. II veröffentlicht
 - Motivation: Steuergünstige Verlagerung von Haftungsvolumen aus operativer K-GmbH (Risikoabschirmung/Asset Protection)
 - Satzungsänderung (z.B. Öffnungsklausel) wäre für KI. „einfach“ möglich gewesen.

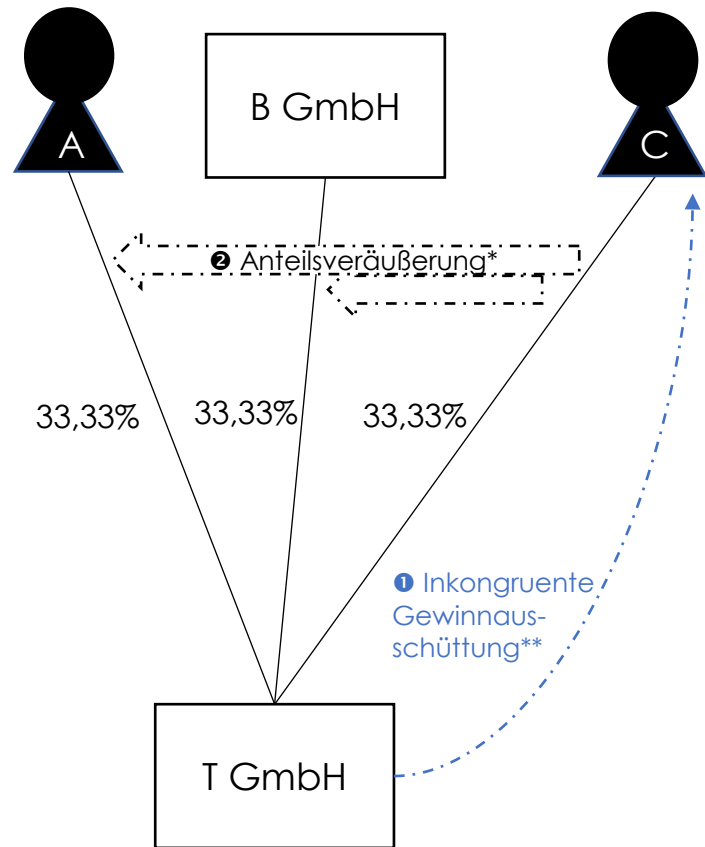


Interessenlage

- C beabsichtigt aus der T GmbH auszusteigen indem er quotal seine Geschäftsanteile an die verbleibenden Gesellschafter (A und B GmbH) veräußert.
 - Alternativ hierzu wären ggf. folgende Maßnahmen möglich:
 - Einziehung Geschäftsanteile des C mit dessen Zustimmung, Voraussetzungen des § 34 GmbHG zu beachten, formfrei möglich (keine notarielle Beurkundung)
 - Erwerb der Geschäftsanteile des C durch die T GmbH als eigene Anteile, Voraussetzungen des § 33 GmbH zu beachten, notarielle Beurkundung
- Zur Finanzierung des jeweiligen Kaufpreises würden die verbleibenden Gesellschafter ggf. Liquidität aus Ausschüttungen benötigen @ grds. KSt-Einbehalt ⇒ beide erhalten (zunächst) nur 73,625%.
- Daher Kaufpreisminderung durch Gewinnausschüttung – zur Schonung der Liquidität bei T GmbH Gewinnausschüttung inkongruent nur an C.

Rechtsprechung

- BFH v. 04.12.2014, IV R 28/11: Steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung
 - (noch) nicht im BStBl. II veröffentlicht
 - Die Vereinbarung einer inkongruenten (Vorab-)Gewinnausschüttung an einen ausscheidenden Gesellschafter in Höhe des dem ausscheidenden Gesellschafter zustehenden Anteils an den thesaurierten Gewinnen kann ohne weitere Anhaltspunkte weder als Scheingeschäft noch als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten beurteilt werden.
- BFH v. 13.03.2018, IX R 35/16: Steuerliche Berücksichtigung eines im Rahmen der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen vereinbarten disquotalen Vorab-Gewinnverteilungsbeschlusses
 - (noch) nicht im BStBl. II veröffentlicht, aber FM S-H v. 16.12.2019: Anwendungserrlass
 - Gewinnverteilung kann mit Zustimmung aller Gesellschafter disquotal/inkongruent und als noch nicht betragsmäßig bestimmte Vorab-Gewinnverteilung auf den Gewinn des laufenden Geschäftsjahres erfolgen und ist bei Zufluss nach Ausscheiden als (nachträgliche) Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerrechtlich anzuerkennen (Rn. 22). Vgl. § 20 Abs. 5 S. 2 EStG: Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile **im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen** sind.
- FG Köln v. 14.09.2016, 9 K 1560/14 (rkr.): Kein Gestaltungsmissbrauch bei vor Veräußerung von GmbH-Beteiligungen erfolgender Ausschüttung bislang thesaurierter Gewinne an die veräußernden Gesellschafter
 - Revision von Finanzverwaltung zurückgenommen (BFH v. 25.03.2021, VIII R 28/16).



„Kaufpreisfinanzierung“ durch inkongruente Gewinnausschüttung

- Könnte inkongruente Gewinnausschüttung an C derart erfolgen, dass C den vollständigen Betrag* für sein Ausscheiden (1.500 unter Berücksichtigung stiller Reserven und Firmenwert) als inkongruente Gewinnausschüttung erhält, obwohl auf ihn gemäß Bilanz (BW) nur Gewinn (inkl. Gewinnvorträge) iHv 1.000 entfällt?

* [Stammkapital betragsmäßig hier zu vernachlässigen. Geschäftsanteile des C werden bspw. zum Nennbetrag an A und B GmbH übertragen.]

Aktiva	BW		VW	Passiva	BW		VW
AV	1.700		3.200	EK	3.000		4.500
UV	1.800		1.800	Rückst.	100		100
				Verbind.	400		400
	3.500		5.000		3.500		5.000

Soweit ersichtlich ungeklärt, ob inkongruente Gewinnausschüttung anerkannt oder insgesamt oder teilweise in Veräußerungsgewinn „umqualifiziert“ wird.

- BMF würde wohl gesamte 1.500 umqualifizieren.
- Rspr. würde inkongruente Gewinnausschüttung auf jeden Fall iHv 1.000 anerkennen – mglw. sogar in voller Höhe.

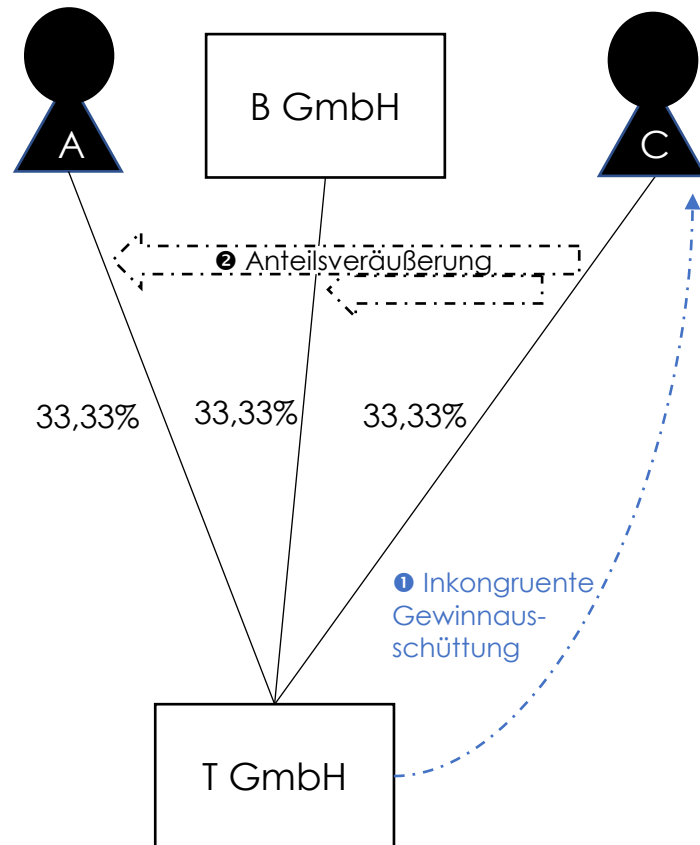
Transaktionskosten

- Aufteilung auf Veräußerungsgewinn und Gewinnausschüttung?
- Aufteilungsmaßstab? Beträge (Gewinnausschüttung – Kaufpreis) vs. Aufwand (Beraterstunden für einzelne Komponenten)
- Soweit Kosten auf Gewinnausschüttung bei natürlicher Person (C) entfallen, grds. Abgeltungssteuer und damit Abzugsverbot (§ 20 Abs. 9 S. 1 Hs. 2 EStG), sofern nicht Option zum TEV nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

* Anteilsveräußerung zum Nennbetrag

** Inkongruente Gewinnausschüttung iHv 1.500

Gestaltungsmöglichkeiten



Gesellschaftsvertrag/Satzung
T GmbH

Öffnungsklausel ⇒ abweichende
Gewinnverteilung

Ja.

Nein.

BFH: ☒

BMF: ☒ / ☒ ?

§ 42 AO?

- (-), wenn beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe? mE (+)
- Indiziell (+), wenn nur kurzzeitig - Anknüpfungspunkt?

Ja.

ggf. zunächst **Satzungsänderung**: Einfügung
Öffnungsklausel
(notarielle Beurkundung und Eintragung ins HReg)

Nein.

Punktuell **satzungsdurchbrechender
Beschluss** ⇒ abweichende Gewinnverteilung
(satzungsändernde Mehrheit, bei GmbH keine
weiteren Formerfordernisse)

Ja.

BFH: ☒

BMF: ☒

Variante

- November 2023 oder Januar 2024: Geschäftsanteilskauf- und -abtretungsvertrag und Vorab-Gewinnverteilungsbeschluss inkongruent an ausscheidenden C betr. betragsmäßig noch unbestimmtem anteiligem Gewinn des Wirtschaftsjahres 2023 der T GmbH
- Juni 2024: Feststellung JA 2023 der T GmbH und Zahlung Netto-Gewinnausschüttung an C

BFH & FM S-H: ☒

BMF: ☒

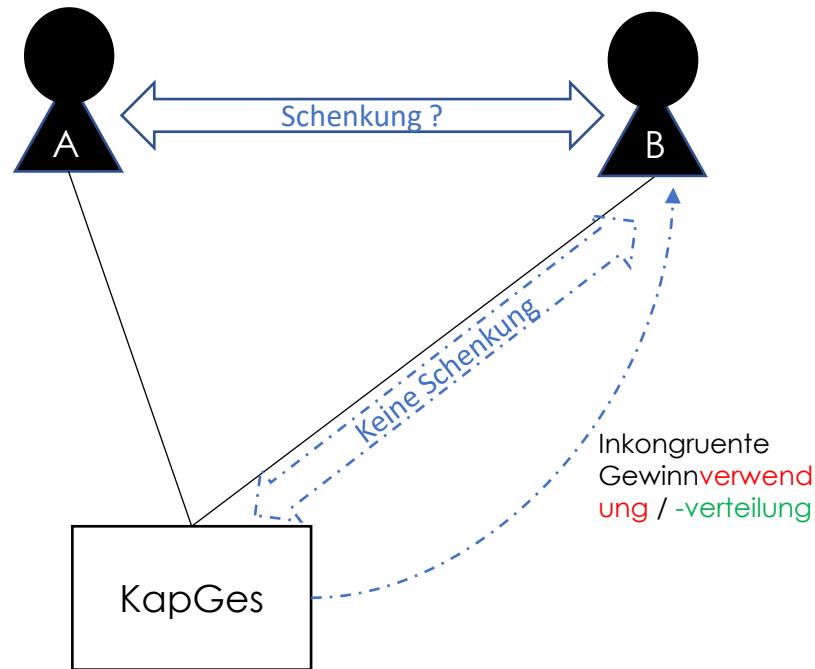
☒: inkongruente Gewinnverteilung anerkennen
☒: inkongruente Gewinnverteilung nicht anerkennen

Ertragsteuerliche Bewertung von Anteilen mit disquotalen Gewinnbezugsrechten

- BFH v. 16.11.2022, X R 17/20: **Ertragsteuerliche Bewertung** eines GmbH-Anteils mit stark **disquotal ausgestalteten Rechten**
 - BStBl. II 2023, 484
 - Bleiben die Gewinnbezugsrechte und Stimmrechte, mit denen ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ausgestattet ist, erheblich hinter dem Anteil am Nominalkapital zurück, ist dies bei der Ermittlung des gemeinen Werts des Anteils regelmäßig wertmindernd zu berücksichtigen.
 - § 97 Abs. 1b BewG beschränkt sich auf Erbschaft- und Schenkungsteuer ⇒ keine Anwendung im Ertragsteuerrecht (Rn. 60 ff.)
 - § 97 Abs. 1b S. 4 BewG: Regelungen, die sich auf den Wert des Anteils auswirken, wie insbesondere eine vom Verhältnis des Anteils am Nennkapital (Grund- oder Stammkapital) **abweichende Gewinnverteilung**, sind bei der Wertermittlung des Anteils – vorbehaltlich § 9 Abs. 2 und 3 BewG, d.h. nicht ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse – **zu berücksichtigen**.
 - Allgemeine Bewertungsvorschriften des § 11 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 9 BewG sind gemäß § 1 Abs. 1 BewG auch für die Einkommensteuer anzuwenden (Rn. 64 ff.).
- **Disquotale Gewinnbezugsrechte**, die bereits **im Gesellschaftsvertrag** (Satzung) vereinbart wurden und daher nicht an die Person des konkreten Gesellschafters, sondern **an den Anteil als solchen gebunden** sind, stellen keine ungewöhnlichen oder persönlichen Umstände dar (Rn. 75 ff.). Kein ungewöhnlicher Umstand, weil § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG (§ 60 Abs. 3 AktG) eine Gewinnverteilung, die vom Verhältnis der Nennbeträge der Geschäftsanteile abweicht, ausdrücklich zulässt.

Keine Auswirkungen auf Regelungen, die Rechtsfolgen an Beteiligungs-/Stimmrechtsquoten anknüpfen

- Rechtsfolgen knüpfen bei zahlreichen (steuer-)rechtlichen Regelungen daran an, dass bestimmte Quoten erreicht, unter- oder überschritten werden. Diese Regelungen stellen regelmäßig auf die Beteiligung am Nenn-/Grund-/Stammkapital und/oder die Stimmrechte, nicht jedoch auf die ggf. abweichende Beteiligung am Gewinn ab.
- Vgl. z.B. § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a GewStG, § 43b EStG, § 8c KStG, § 10a S. 10 GewStG, § 8a KStG, § 14 KStG, § 17 EStG (iVm § 6 AStG), § 21 UmwStG, § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, § 1 Abs. 2b, 3, 3a GrEStG
- Bsp. für nichtsteuerliche Regelungen: § 20 GWG (Transparenzregister), Sozialversicherungsrechtlicher Status des Gesellschafter-Geschäftsführers, KMU-Qualifikation betr. „verbundene Unternehmen“ iSd KMU-Empfehlung



- **Freigebigige Zuwendung durch gespaltene / zeitlich inkongruente Gewinnverwendung?**
 - Kapitalgesellschaft an inkongruent begünstigten Gesellschafter? (-)
 - Zurücktretende(r) Gesellschafter an begünstigte(n) Gesellschafter? m.E. (-), da zurücktretende(r) Gesellschafter durch buchhalterische Zuordnung des nicht ausgeschütteten Betrags auf individuellem Rücklagenkonto seinen Gewinnanteil (vorbehaltlich Verlustrisiko) nur zu einem späteren Zeitpunkt erhält
- **Freigebigige Zuwendung durch inkongruente Gewinnverteilung?**
 - Kapitalgesellschaft an inkongruent begünstigten Gesellschafter? (-) [in diesem Sinne zur insoweit vglb. vGA: BFH v. 30.01.2013, II R 6/12; BFH v. 27.08.2014, II R 44/13; BFH v. 02.09.2015, II B 146/14; R E 7.5 Abs. 7 S. 1 ErbStR 2019]
 - Zurücktretende(r) Gesellschafter an begünstigte(n) Gesellschafter?
 - R E 7.5 Abs. 7 S. 11 i.V.m. S. 10 ErbStR 2019: ¹⁰Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch, liegt regelmäßig eine **freigebigige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Verzichtenden zugunsten des Mitgesellschafters** vor. ¹¹Entsprechendes **kann auch in Fällen einer nicht leistungsbezogen bestimmten disquotalen Gewinnausschüttung** vorliegen.
 - Bei Familiengesellschaften denkbar, wenn zurücktretender Gesellschafter ohne Gegenleistung oder spätere Kompensation auf seinen Gewinnanteil „verzichtet“.
 - In sonstigen Fällen sollte – zur zivilrechtlichen Absicherung der zurücktretenden Gesellschafter und zum Nachweis der fehlenden freigebigigen Zuwendung – vertraglich vereinbart werden, dass die zurücktretenden Gesellschafter zu einem späteren Zeitpunkt eine sie begünstigende inkongruente Gewinnverteilung verlangen können (z.B. als Gesellschaftervereinbarung).
- **Inkongruente Gewinnverteilung zur Vermeidung einer Schenkung**
 - Bei disquotaler Einlage kann einlegender Gesellschafter durch inkongruente Gewinnverteilung zu seinen Gunsten kompensiert werden, um Schenkung nach § 7 Abs. 8 ErbStG zu vermeiden.
 - Bsp.: B bringt im Rahmen der formwechselnden Umwandlung der PersGes in die KapGes ein Betriebsgrundstück, das sich im Sonderbetriebsvermögen der PersGes befindet, in die KapGes ein. A hat kein SBV, das er einbringen könnte. Daher regeln die beiden Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag der KapGes, dass B (dauerhaft?) einen Gewinnvoraus iHv [x]% erhält.
© Bewertung?

- In der Praxis möglichst **Satzungsregelung** zur inkongruenten Gewinnverwendung und/oder Gewinnverteilung.
 - Konkrete Regelung zur inkongruenten Gewinnverwendung/-verteilung.
 - Bei GmbH: Mehr Flexibilität und Vertraulichkeit durch **Öffnungsklausel** (ggf. flankiert durch Gesellschaftervereinbarung) – sinnvoller Klauselinhalt: nicht Einstimmigkeitserfordernis, sondern Zustimmung der benachteiligten Gesellschafter.
 - FG Münster v. 30.06.2021, 13 K 272/19 G,F (rkr.): Inkongruente Gewinnausschüttung aufschiebend bedingt auf die Eintragung einer Satzungsänderung in Form einer Öffnungsklausel im Handelsregister sei jedenfalls anzuerkennen.
- Sofern, bspw. wegen großem Gesellschafterkreis, Satzungsänderung insoweit schwierig, kann punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss in Betracht gezogen werden.

ggf. gerichtlicher Rechtsweg erforderlich, jedoch grds. mit guten Erfolgsaussichten
- Sofern inkongruenter Gewinnverwendungs- bzw. -verteilungsbeschluss **zivilrechtlich** bzw. **gesellschaftsrechtlich wirksam**, steuerliche Anerkennung – jedenfalls durch Rechtsprechung.
- In sämtlichen Fällen Dokumentation der wirtschaftlichen Gründe sinnvoll.

- Strecker, Steuergestaltung mit inkongruenten Gewinnausschüttungen und -verteilungen bei GmbHs, kösdi 2022, 22657
- Lauer/Weustenfeld, Inkongruente Gewinnausschüttungen oder „Gesellschaftsrecht vs. Finanzverwaltung“?, DB 2022, 985
- Birkenmaier/Obser, Neue Gestaltungs- und Handlungsspielräume für die inkongruente, disquotale bzw. gespaltene Gewinnverwendung und -verteilung bei der GmbH, GmbHR 2022, 850
- Ott, Kapitalgesellschaften: Gestaltungsmöglichkeiten mit inkongruenten Gewinnausschüttungen, GStB 2023, 64
- Beinert, JbFSt 2023 (Arbeitsbuch), 159
- Mirbach/Egelhof, Disquotale Gewinnausschüttungen in der steuerlichen Gestaltungspraxis, WPg 2023, 651
- Beck, Satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse im Gesellschaftsrecht und im Steuerrecht, GmbHR 2023, 597



Dr. Ralph Obser LL.M. (London)

Rechtsanwalt / Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht / Fachanwalt für Steuerrecht / Steuerberater

BIRKENMAIER & OBSER Rechtsanwälte

Viktualienmarkt 5

80331 München

T +49 89 23 23 87 19-2

E obser@birkenmaier-obser.de

W www.birkenmaier-obser.de