

StB Dipl.-Kfm. Dr. iur. Ludger-H. Hermes, LL.M., Oldenburg

# Die zeit-inkongruente Gewinnabrede bei der GmbH als steuerliches Gestaltungsinstrument in der Unternehmensnachfolge

– Zugleich ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Innenfinanzierung –

StB Dipl.-Kfm. Dr. iur. Ludger-H. Hermes, LL.M. ist Partner in der Kanzlei Hermes & Partner Steuerberater in Oldenburg.

Kontakt: [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

Die Unternehmensnachfolge bei KapGes.-Anteilen stellt sich häufig als ein zeitlich gestreckter Prozess dar, bei dem unterschiedliche Interessen zwischen Altgesellschafter und Neugesellschafter zum Ausgleich gebracht werden müssen. Eine liquiditätsschonende Anteilsübernahme soll dem Nachfolger ermöglicht werden, dem aber der Versorgungsaspekt des Anteilsübertragenden häufig gegenübersteht. Parallel kommen liquiditätsschonende Aspekte innerhalb der Gesellschaft hinzu. Neben diesen wirtschaftlichen Optimierungszielen treten in aller Regel steuerrechtlich motivierte Ziele.

## I. Einleitung

So lassen sich steuerliche Vorteile nicht nur bei der Übergabe von Anteilen an KapGes. durch Progressionseffekte erzielen, sondern ebenso durch zeitlich gestreckte Gewinnausschüttungen.<sup>1</sup> Während disquotale Gewinnabreden schon bisher unter bestimmten Voraussetzungen gesellschaftsrechtlich zulässig sind, haben diese nunmehr auch steuerrechtlich ihre Anerkennung gefunden.<sup>2</sup> Hier geht es allerdings in aller Regel um die disquotale Gewinnabrede in Form einer überproportionalen Gewinnbeteiligung (Ausschüttung), also eine vom Geschäftsanteil des Gesellschafters abweichende Partizipation am Gewinn. Die zeitverschobene Gewinnausschüttung zwischen den Gesellschaftern berücksichtigt allerdings den Aspekt der Gewinnausschüttung an die Gesellschafter sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Diese zeitverschobene Gewinnausschüttung, die ebenso in die rechtliche Nahtstelle zwischen Gewinnverwendung und Gewinnverteilung fällt, zählt steuerlich zur Kategorie der inkongruenten Gewinnausschüttungen.<sup>3</sup> Inwieweit solche zeitlich inkongruenten Gewinnausschüttungen durch das BMF-Schreiben vom 17.12.2013 gedeckt sind, ist zweifelhaft. Aktuell ist hierzu ein Verfahren, ausgelöst durch das FG Niedersachsen,<sup>4</sup> beim VIII. Senat des BFH anhängig.<sup>5</sup> Zur Behandlung von zeit-inkongruenten Gewinnabreden wird im Folgenden Stellung genommen.<sup>6</sup>

1 Zwar unterliegen Gewinnausschüttungen grds. der sog. Abgeltungssteuer gem. § 32d Abs. 1 EStG; eine sog. Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 4 EStG sollte jedoch regelmäßig erfolgen.

2 BMF vom 17.12.2013, BStBl. I 2014 S. 63 = DB 2014 S. 23.

3 So auch: Ostermayer, BB 2017 Heft 43 S. Ml.

4 FG Niedersachsen vom 04.07.2019 – 10 K 181/17, Rev. eingelegt, EFG 2019 S. 1583.

5 Anhängig beim BFH: VIII R 25/19.

6 Eine Abgrenzung und die Behandlung disquotaler Einlagen erfolgt nicht; siehe hierzu für viele: Hübner/Friz/Grünwald, DStR 2019 S. 1945.

## II. Interesse an gesellschaftsrechtlich inkongruenter Gewinnabrede

### 1. Grundsatz der beteiligungsentsprechenden Gewinnzuordnung

§ 29 Abs. 1 GmbHG enthält ein „beschlussdispositives Vollausschüttungsgebot“<sup>7</sup>. Danach haben die Gesellschafter Anspruch auf Ausschüttung des Jahresüberschusses zzgl. eines Gewinnvortrags und abzüglich eines etwaigen Verlustvortrags, soweit nicht ein mit der einfachen Mehrheit des § 47 Abs. 1 GmbHG gefasster Thesaurierungsbeschluss ergeht.<sup>8</sup> § 47 Abs. 3 GmbHG erklärt die Verteilung nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile, soweit im Gesellschaftsvertrag kein anderer Maßstab festgesetzt wurde.

### 2. Interesse an einer abweichenden Gewinnabrede

Die Motive für eine vom Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter abweichende Gewinnverteilung sind vielfältig. So dürfte die Abgeltung von Sonderleistungen einzelner Gesellschafter für eine erhöhte Gewinnbeteiligung sprechen. Die Vermeidung progressionsbedingter Belastungen könnte dann ausschlaggebend sein, wenn die Kapitalanteile zu einem Betriebsvermögen gehören und es zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 EStG kommt.<sup>9</sup> Die optimale Ausnutzung von Verlustvorträgen gerade dann, wenn einzelne Gesellschafter über Verluste aus anderen Einkunftsarten verfügen, die mit positiven Einkünften verrechenbar sind, stellt ein weiteres Motiv dar.

Außersteuerliche Gründe ergeben sich gerade bei kleinen, eigentümergeführten und mittelständischen KapGes. Sie erlangen ihren Bestand und das nachhaltige Wachstum häufig über eine stringente Selbstfinanzierung mit entsprechender Reduktion der Entnahme- bzw. Ausschüttungsrechte ihrer Gesellschafter.<sup>10</sup> Besteht in diesen Fällen keine familieninterne Übertragung der Geschäftsanteile auf die nächste Generation, bleibt nur die Möglichkeit einer Anteilsübertragung – vollständig oder sukzessive – auf einen fremden Dritten als Neu-Gesellschafter i.d.R. gegen eine Kaufpreiszahlung.<sup>11</sup> Der Alt-Gesellschafter, der die bisher und auch zukünftig erwirtschafteten Gewinne häufig in Gewinnrücklagen oder aber als Gewinnvortrag thesauriert hat bzw. weiterhin thesaurieren möchte, verfolgt weiterhin das Ziel, die Eigenkapitalbasis

7 Priester, DStR 2001 S. 795 (796); Hommelhoff/Priester, ZGR 1986 S. 463 (505 f.).

8 Priester, DStR 2001 S. 795 (796).

9 Kamchen/Kling, NWB 2015 S. 819; Erhart/Riedel, BB 2008 S. 2266 (2266 f.).

10 Werner, Die Familiengesellschaft, 2015, S. 5.

11 Zu den verschiedenen Möglichkeiten und Voraussetzungen der Aufnahme eines Gesellschafters s. Scherrer (Hrsg.), Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. 2020; Riedel (Hrsg.), Praxishandbuch Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2018.

des Unternehmens zu stärken, um so auch die Liquidität im Unternehmen aufrechtzuerhalten. Die Innenfinanzierung seiner unternehmerischen Tätigkeit soll sichergestellt sein. Bei Eintritt eines Neu-Gesellschafters möchte er auch in Zukunft seine anteiligen Ansprüche an den in den Gewinnrücklagen bzw. Gewinnvorträgen eingestellten Gewinnanteilen und auch den zukünftig erwirtschafteten Gewinnanteilen nicht verlieren und erst bei vollständigem Ausscheiden aus der Gesellschaft einen Zahlungsanspruch geltend machen.<sup>12</sup> Hier steht die Unternehmensfinanzierung in Form der Innen- bzw. Selbstfinanzierung im Vordergrund. Dem steht das Refinanzierungsbegehren der erworbenen Beteiligung eines Neu-Gesellschafters gegenüber. Der Neu-(Jung-)Gesellschafter wird die zukünftig erwirtschafteten Gewinne nutzen wollen, um so den Zins- und Tilgungsdienst der Refinanzierung seiner Beteiligung bedienen zu können. Die unternehmerische Entscheidung über eine Gewinnrücklagenbildung dem Grunde und der Höhe nach mit dem Ziel einer für die unternehmerische Tätigkeit zu erreichenden angemessenen Eigenkapitalausstattung mündet mithin in einer Ermessensentscheidung.<sup>13</sup> Hier zeigt sich die Notwendigkeit einer gesellschaftsvertraglichen zeit-inkongruenten Gewinnabrede, um so auch weiterhin, zumindest mit den Gewinnanteilen des Alt-Gesellschafters, die Selbstfinanzierung aufrechtzuerhalten. Um dieses Ziel zu erreichen, bedarf es also eines sog. gespaltenen Gewinnverwendungsbeschlusses mit der Folge, dass die Gewinnanteile des Altgesellschafters auf dem personenbezogenen Gewinnvortrags- bzw. Gewinnrücklagenkonto erfasst werden und die Gewinnanteile des Neu-Gesellschafters zur Ausschüttung gelangen.

### III. Gewinnverwendung versus Gewinnverteilung

#### 1. Gesellschaftsrechtliche Grundsätze

##### a) Gewinnbezugsrecht versus Gewinnanspruch

Das Recht eines Gesellschafters auf die Teilhabe an dem Vermögenszuwachs der Gesellschaft wird durch sein Gewinnbezugsrecht/Gewinnstammrecht (§ 29 Abs. 1 GmbHG) als Vermögensrecht verkörpert. Es ergibt sich als unentziehbares Mitgliedschaftsrecht aus seiner Mitgliedschaft (Geschäftsanteil) an der KapGes.<sup>14</sup> Dieses Recht spiegelt das generelle Recht des Gesellschafters auf die von der KapGes. erwirtschafteten Gewinne wider.<sup>15</sup> Aus diesem Gewinnbezugsrecht erwächst der Gewinnanspruch, der in einen Zahlungsanspruch auf den beschlossenen auszuschüttenden Gewinn mündet und erst mit dem Wirksamwerden des Ergebnisverwendungsbeschlusses gem. § 29 Abs. 2 GmbHG entsteht.<sup>16</sup> Zuständig für die Beschlussfassung sind nach § 46 Nr. 1 GmbHG die Gesellschafter.

##### b) Gewinnverwendung (§ 29 Abs. 2 GmbHG)

Über die Ergebnisverwendung kann erst Beschluss gefasst werden, wenn zuvor das Jahresergebnis mittels eines Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, GuV, Anhang (§§ 242, 264 Abs. 1 HGB), ermittelt wurde. Die Verantwortung für die Aufstellung des Jahresabschlusses liegt bei den Geschäftsführern, § 42a GmbHG. Dem folgt die Feststellung durch die Gesellschafter gem. § 46 Nr. 1 GmbHG, vorbehaltlich einer

abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag. Erst der festgestellte Jahresabschluss, der wiederum gem. § 268 Abs. 1 HGB unter Berücksichtigung der vollständigen oder teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden kann, bildet die Grundlage für den Ergebnisverwendungsbeschluss.<sup>17</sup> Dieser Verwendungsbeschluss beinhaltet eine in die Zukunft gerichtete Entscheidung, inwieweit das Jahresergebnis i.S.v. § 266 Abs. 3 A V HGB zzgl. eines Gewinnvortrags bzw. abzüglich eines Verlustvortrags an die Gesellschafter ausgeschüttet werden oder aber in der Gesellschaft zur Stärkung der Eigenkapitalbasis verbleiben soll.<sup>18</sup>

##### c) Gewinnverteilung (§ 29 Abs. 3 GmbHG)

Enthält der Gesellschaftsvertrag keine Regelung zur Gewinnverteilung, erfolgt diese gem. § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile. Entsprechend dem allgemeinen Ordnungsprinzip der Gleichberechtigung der Gesellschafter ist der Nennbetrag der Geschäftsanteile maßgebend, unabhängig davon, ob die auf den Geschäftsanteil entfallende Einlage geleistet ist.<sup>19</sup> Grundlage für die Gewinnverteilung sind die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Gewinnanspruchs, mithin der Zeitpunkt der Fassung des Ergebnisverwendungsbeschlusses.<sup>20</sup> Diese Gewinnverteilungsart ist nicht zwingend, § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG.

##### d) Zwischenergebnis

Im Rahmen des Ergebnisverwendungs- und -verteilungsbeschlusses nach § 29 Abs. 2 und 3, § 46 Nr. 1 GmbHG können die Gesellschafter das Jahresergebnis ganz oder teilweise in die Bilanzposition Gewinnrücklagen einstellen oder als Gewinnvortrag vortragen. Besteht keine durch Satzung vorgeschriebene Rücklagenbildung,<sup>21</sup> können die Beträge in andere – freiwillige- Gewinnrücklagen gem. § 266 Abs. 3 A III 4 HGB oder gem. § 266 Abs. 3 A IV HGB als Gewinn vortragen werden, soweit sie nicht für eine Ausschüttung an die Gesellschafter vorgesehen sind. Bei diesen Bilanzpositionen handelt es sich jew. um Sammelposten, die damit zur Stärkung der Eigenkapitalbasis und damit zur Zukunftssicherung der Gesellschaft beitragen. Eine Zuordnung zu den Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen erfolgt nicht. Erst durch einen Gesellschafterbeschluss kommt es zur Auflösung der Rücklagen und dem folgend ggf. zur Verteilung an die Gesellschafter.<sup>22</sup>

#### 2. Individuelle Gesellschafterabreden

##### a) Grundsätze

Die Gesellschafterversammlung entscheidet gem. § 46 Nr. 1 GmbHG mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen – soweit der Gesellschaftsvertrag kein anderes Mehrheitsverhältnis vorsieht – über die Feststellung des Jahresabschlusses und über die Verwendung des erwirtschafteten Jahresergebnisses. Sie hat gem. § 42a Abs. 2 GmbHG für jedes Geschäftsjahr gesondert

12 Erhart/Riedel, BB 2008 S. 2266 (2267).

13 Einhaus/Selter, GmbHR 2016 S. 1177 (1182); OLG Hamm vom 03.07.1991 – 8 U 11/91, GmbHR 1992 S. 458 (459).

14 Strohn, in: Henssler/Strohn (Hrsg.), GesR, 4. Aufl. 2019, § 29 GmbHG Rn. 2.

15 Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002 S. 565 (566).

16 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 7, 32, 51.

17 BGH vom 14.09.1998 – II ZR 172/97, DB 1998 S. 2212 = GmbHR 1998 S. 1777 (1778); Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 32.

18 Ggf. sind weitere Beträge, die kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrags von der Ausschüttung ausgeschlossen sind, zu berücksichtigen.

19 Verse, in: Scholz (Hrsg.), Kommentar zum GmbH-Gesetz, 12. Aufl. 2018, § 29 Rn. 72; Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 47; anders im Aktienrecht, siehe hierzu § 60 Abs. 2 AktG.

20 Verse, a.a.O. (Fn. 19), § 29 Rn. 74.

21 Eine Verpflichtung zur gesetzlichen Rücklagenbildung besteht nur für die AG und KGaA (§150 Abs. 1 AktG).

22 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 26.

zu erfolgen.<sup>23</sup> Die Feststellung des Jahresabschlusses ist auch maßgebend für die Gewinnverteilung, § 29 Abs. 3 GmbHG.<sup>24</sup> Die Ergebnisverwendungs- und Ergebnisverteilungsregelungen in § 29 Abs. 2 und 3 GmbHG betreffen das Innenrecht der GmbH, sind mithin dispositiv und damit zugänglich für abweichende oder ergänzende Regelungen im Gesellschaftsvertrag bzw. über abweichende einstimmige Gesellschafterbeschlüsse.<sup>25</sup> In der Satzung kann also ein „anderer Maßstab der Verteilung“ bestimmt werden.<sup>26</sup> Dieser kann völlig von dem Geschäftsanteil oder der geleisteten Einlage gelöst sein (sog. inkongruente Gewinnausschüttung), sogar so weit, dass alle oder nur einzelne Gesellschafter ausgeschlossen werden.<sup>27</sup> Enthält der Gesellschaftsvertrag keine entsprechende Regelung, kommt eine nachträgliche Satzungsänderung in Betracht. Dies setzt einen Gesellschafterbeschluss mit einer  $\frac{3}{4}$ -Mehrheit (oder einer satzungsbestimmten höheren Mehrheit) voraus. Zudem bedarf es bei Neufestlegung des Gewinnverteilungsmaßstabs die Zustimmung des betroffenen Gesellschafters.<sup>28</sup> Der Beschluss bedarf der notariellen Beurkundung, § 53 Abs. 2 Satz 1 GmbHG. Eine ungleiche Ausgestaltung der Gewinnbeteiligung verstößt auch nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.<sup>29</sup> Außerdem gilt es die Interessen der Minderheitsgesellschafter bei der Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung angemessen zu schützen.<sup>30</sup>

#### b) Satzungsmaßige Öffnungsklausel

Alternativ kann die Satzung eine Öffnungsklausel zugunsten einer durch die Gesellschafterversammlung zu bestimmenden Gewinnverteilung enthalten.<sup>31</sup> Eine Öffnungsklausel ist die Ermächtigung in der Satzung der GmbH, die eine Veränderung/ Abweichung bestimmter materieller Satzungsbestandteile zulässt, ohne eine sonst notwendige Änderung der Satzung selbst herbeizuführen.<sup>32</sup> Auf diese Weise können die Gesellschafter vermeiden, sich bezüglich bestimmter Punkte in der Satzung festzulegen, und sich die Möglichkeit vorbehalten, ggf. von einer Regelung in der Satzung abzuweichen. Die Abweichung erfolgt durch Beschluss der Gesellschafterversammlung.<sup>33</sup> Der Abweichungsbeschluss bedarf gem. § 47 Abs. 1 GmbHG grds. der einfachen Stimmenmehrheit. Ein anderes Mehrheitsverhältnis kann in der Öffnungsklausel festgelegt werden.<sup>34</sup>

#### c) Satzungsdurchbrechende Beschlüsse

Satzungsdurchbrechende Beschlüsse, die bewusst von den Bestimmungen der Satzung abweichen und auch nicht durch

23 BayObLG vom 23.05.2001 – 3 Z BR 31/01, GmbHR 2001 S. 728.

24 BGH vom 14.09.1998, a.a.O. (Fn. 17).

25 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 2, 41, 48.

26 Ekkenga, in: MüKo-GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 29 Rn. 189; grundlegend: Walk, Die zweckmäßige Gewinnverwendungsklausel in der GmbH, 1993, S. 94 ff. (119 ff.).

27 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 48; Ekkenga, a.a.O. (Fn. 26), § 29 Rn. 68 ff.; der Grundsatz der Verbandsouveränität ist allerdings zu beachten, vgl. Hommelhoff/Priester, ZGR 1986 S. 463.

28 Ekkenga, a.a.O. (Fn. 26), § 29 Rn. 175.

29 Baumbach/Hueck/Kersting, 22. Aufl. 2019, § 29 Rn. 35 ff., Rn. 43 ff.

30 Auf den allgemeinen Grundsatz der gesellschaftsrechtlichen Treupflicht verbunden mit einer vernünftigen kaufmännischen Entscheidungsfindung ist hinzuweisen, vgl. hierzu: Einhaus/Selter, Die Treupflicht des GmbH-Gesellschafters zwischen Ausschüttungs- und Thesaurierungsinteresse, GmbHR 2016 S. 1177; Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 43 ff.

31 Pörschke, DB 2017 S. 1165.

32 OLG München vom 18.05.2011 – 31 Wx 210/11, MittBayNot 2011 S. 416; Heckschen/Heidinger, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, 2018, S. 476, Rn. 730; Lawall, DStR 1996 S. 1169.

33 BayObLG vom 23.05.2001 – 3 Z BR 31/01, GmbHR 2001 S. 728; Heckschen/Heidinger, a.a.O. (Fn. 32), S. 476, Rn. 731.

34 Lawall, DStR 1996 S. 1169; Priester, ZHR 151 (1987) S. 40/41.

eine entsprechende Öffnungsklausel gedeckt sind, können trotz Nichtigkeit dennoch gesellschaftsrechtliche Bindungswirkung entfalten.<sup>35</sup> So können solche nichtigen Beschlüsse grds. in wirksame, schuldrechtliche Nebenabreden umgedeutet werden,<sup>36</sup> die auch steuerrechtlich anzuerkennen sein können.<sup>37</sup>

### 3. Ergebnis

Zivilrechtlich kann durch entsprechende Satzungsregelungen, mindestens durch eine entsprechende satzungsmäßige Öffnungsklausel von dem Grundsatz der kapitalmäßigen Beteiligung gem. § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG abgewichen werden, womit inkongruente Gewinnabreden unter den Gesellschaftern getroffen werden können. Es bleibt die Frage, inwieweit eine individuelle Gewinnverwendung zwangsläufig auch zu einer Abweichung vom gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel führt, wenn Gesellschafter „ihren“ Gewinnanteil in eine personenbezogene Gewinnrücklage einstellen, während andere Gesellschafter wiederum „ihren“ Gewinnanteil zur Ausschüttung bringen. Damit verbunden ist die Frage zu klären, inwieweit eine „personenbezogene Gewinnrücklage“ als Eigen- oder Fremdkapital zu beurteilen ist.<sup>38</sup>

## IV. Gesellschafterbezogene Eigenkapitalpositionen als Abgrenzungsproblem von Eigen- und Fremdkapital

### 1. Begriff und Wesen des Eigenkapitals

Nach dem übereinstimmenden Verständnis der deutschen wie auch der gängigen internationalen Rechnungslegungsvorschriften ist das Eigenkapital primär als residuale Wertgröße definiert.<sup>39</sup> Nach dem HGB ergibt es sich als Differenz zwischen dem Wert der Vermögensgegenstände, aktiver Rechnungsabgrenzung und eventuellen Bilanzierungshilfen einerseits und demjenigen der Schulden und passiven Rechnungsabgrenzung andererseits (§§ 246, 247 HGB). Dieser Definition entspricht die Bestimmung des Equity nach den IFRS als Unterschiedsbetrag zwischen den Assets und den Liabilities.<sup>40</sup> Mit diesem formellen Eigenkapitalbegriff ist sein materieller Gehalt gerade in Abgrenzung zum Fremdkapital zu bestimmen.

Das HGB gibt keine allgemeine Definition des Terminus „Eigenkapital“. Vielmehr setzt § 247 Abs. 1 HGB ein Verständnis dieses Begriffs voraus. Auch § 272 HGB als Spezialnorm für KapGes. zählt lediglich Beispiele für Eigenkapitalbestandteile auf. Eine Definition des Eigenkapitalbegriffs muss somit abstrakt aus dem Sinn der Bilanzierung als zielgerichtete Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage des Kaufmanns hergeleitet werden, wobei insb. das Gläubigerschutzprinzip und als Ausfluss daraus die Zielsetzung der Ausschüttungsbegrenzung (Grundsatz der Kapitalerhaltung) zu beachten sind.<sup>41</sup> Damit bilden alle diejenigen Mittel das Eigenkapital einer Unternehmung, welche folgende Kriterien erfüllen:

35 Ulmer/Casper, in: Ulmer/Habersack/Löbbe (Hrsg.), GmbHG, 2016, § 53 Rn. 69; Pörschke, DB 2017 S. 1165.

36 Heckschen/Heidinger, a.a.O. (Fn. 32), S. 476, Rn. 730.

37 FG Köln vom 14.09.2016 – 9 K 1560/14, EFG 2016 S. 1875, anhängig beim BFH: VIII R 28/16..

38 Auf das Problem bereits hinweisend: Priester, in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, S. 293 (297); Priester, DStR 2001 S. 795 (798).

39 Heymann, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand: Dezember 2019, B 231 Eigenkapital, Rn. 1 ff.

40 Heymann, a.a.O. (Fn. 39), Rn. 1.

41 Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilbd. 6 (1998), § 246 Rn. 79 ff., im Folgenden kurz: ADS; Heymann, a.a.O. (Fn. 39), Rn. 2.

- Verlustteilnahme: Die Mittel müssen mit künftigen Verlusten der Unternehmung verrechnet werden können (Voraushaftung/Schuldendeckungspotenzial).
- Nachrangigkeit: Eine Ausschüttung/Rückzahlung kann im Falle der Insolvenz nicht als Insolvenzforderung geltend gemacht werden und bei einer Liquidation erst nach Befriedigung aller Gläubiger erfolgen.
- Längerfristigkeit (Bindungsdauer): Die Mittel sollten der Unternehmung nachhaltig zur Verfügung stehen, um so eine dauerhafte Finanzierung dem Unternehmen zu gewährleisten.
- Erfolgsabhängigkeit: Erfolgt eine Vergütung für die Kapitalüberlassung bzw. für die personenbezogene Gewinnrücklage, muss diese unter der Bedingung stehen, dass sie nur aus dem Jahresüberschuss der Unternehmung geleistet werden darf.
- Verfügungsbeschränkung: Die Mittel können nicht einseitig von einem Gesellschafter abgezogen werden. Ein Abzug in Form einer Ausschüttung bedarf eines Gesellschafterbeschlusses.<sup>42</sup>

Die genannten Kriterien zeigen, dass eine Zuordnung zum Eigenkapital immer dann erfolgen kann, wenn eine „Kapitalüberlassung“, sei sie von „außen“ oder von „innen“, nicht mit Forderungsrechten, wie sie außenstehenden Gläubigern zustehen, verknüpft sind.<sup>43</sup> Besteht mithin ein Schuldverhältnis i.S.v. § 241 Abs. 1 BGB,<sup>44</sup> das dem Kapitalüberlassenden (Gläubiger) berechtigt, die dem Inhalt dieses Verhältnisses gemäße Leistung zu fordern, kann mit dem überlassenen Kapital kein Eigenkapital im bilanzrechtlichen Sinne für die Gesellschaft begründet werden.

## 2. Grundsätze der bilanziellen Eigenkapitalgliederung

Für den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis des Eigenkapitals von KapGes. sind neben den Vorschriften des HGB, die gesellschaftsspezifischen Regelungen des GmbHG, die vor allem die Gewinnverwendung etc. betreffen, zu beachten. Von den Vorschriften für alle KapGes. sind dies § 266 Abs. 3 A. I., § 268 Abs. 1 und 3, § 270 sowie § 272 HGB. Sie regeln Inhalt und Ausweis des Eigenkapitals. Die Struktur der Eigenkapitalposten gem. § 266 Abs. 3 A HGB gibt Auskunft darüber, welche Posten dauernd gebunden sind und welche für Ausschüttungen zur Verfügung stehen:<sup>45</sup>

### A. Eigenkapital

#### I. Gezeichnetes Kapital

#### II. Kapitalrücklage

#### III. Gewinnrücklagen

##### 1. gesetzliche Rücklage<sup>46</sup>

##### 2. Rücklage für Anteile an (...) Unternehmen

##### 3. satzungsmäßige Rücklagen

##### 4. andere Gewinnrücklagen

#### IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

#### V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Diese vom Gesetz verlangte Aufschlüsselung für KapGes. geben Auskunft über die Herkunft der Finanzmittel. So handelt es

sich bei den Positionen I. und II. um Vermögenszuflüsse aus der Gesellschaftersphäre, also von außen (Außenfinanzierung), während die Positionen III., IV. und V. im Unternehmen erwirtschaftete Gewinne ausweisen (Innenfinanzierung). Sämtliche Positionen sind Sammelposten, deren Zusammensetzung sich aus dem Rechenwerk (Buchführung) des Unternehmens ergeben. Die Art der Eigenkapitalgliederung gibt gleichzeitig Auskunft über die Bindung/Fristigkeit des Eigenkapitals, mithin auch über die im Rahmen von Ergebnisverwendungsbeschlüssen gem. § 29 Abs. 2 GmbHG gebildeten Gewinnrücklagen. Ihre Bildung unterliegt keiner gesetzlichen Pflicht und beruht so gem. § 29 Abs. 2 i.V.m. § 46 Nr. 1 GmbHG auf der Grundlage einer sachlichen Rechtfertigung durch den Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafter, der – wenn die Satzung nichts anderes bestimmt – mit einfacher Mehrheit erfolgt (Investitionen durch Innenfinanzierung).<sup>47</sup>

Stellen Geschäftsführer bei Aufstellung der Bilanz Beträge in die Rücklagen (§§ 270 Abs. 2 HGB, 42a GmbHG) oder erfolgt die Rücklagenbildung gem. § 29 Abs. 2 GmbHG durch die Gesellschafter im Gewinnverwendungsbeschluss<sup>48</sup>, so wird dadurch nicht nur der Bilanzgewinn bzw. Jahresüberschuss gekürzt, sondern Geschäftsführer bzw. Gesellschafter bringen mit der Rücklagenbildung zum Ausdruck, dass diese Mittel als Eigenkapital der Gesellschaft zur Verfügung stehen sollen. Ihre Bildung mindert den an die Gesellschafter ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn.<sup>49</sup> Es müsste als treuwidrig angesehen werden, könnten die Gesellschafter trotz dieser Zweckbestimmung die Mittel jederzeit wieder dem Gesellschaftsvermögen entnehmen.<sup>50</sup> Diese Rücklagen bleiben dennoch ungebundenes, für Auszahlungen/Ausschüttungen an die Gesellschafter nicht gesperrtes Eigenkapital.<sup>51</sup> wobei die o.g. Eigenkapitalkriterien neben dem Grundsatz der Kapitalerhaltung gem. § 30 Abs. 1 GmbHG weiterhin zu beachten sind.

Während die Position V. Jahresüberschuss Gegenstand der Feststellung des Jahresabschlusses ist (§ 42a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 GmbHG),<sup>52</sup> unterliegen wiederum die Positionen IV. Gewinn- und Verlustvortrag und V. Jahresüberschuss dem Gewinnverwendungsbeschluss gem. § 29 Abs. 2 GmbHG, sofern der Jahresabschluss nicht unter Berücksichtigung der Ergebnisverwendung gem. § 268 Abs. 1 HGB aufgestellt wurde.<sup>53</sup> Gewinn- und Verlustvortrag und Jahresüberschuss bilden als Jahresergebnis<sup>54</sup> die zur Gewinnverwendung anstehende

47 Winnefeld, a.a.O. (Fn. 45), Kapitel D, Rn. 1882; Einstellungen in bzw. Entnahmen aus Gewinnrücklagen sind gem. § 270 Abs. 2 HGB bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Wird bei der GmbH die Einstellung in die Gewinnrücklage anlässlich der Feststellung des Jahresabschlusses beschlossen, kann diese noch in dem der Beschlussfassung zugrunde liegenden Abschluss berücksichtigt werden. Unterliegt der Jahresabschluss der gesetzlichen Pflichtprüfung gem. § 316 HGB, ist dann eine Nachtragsprüfung gem. § 316 Abs. 3 HGB erforderlich, siehe hierzu auch: Farr, in: HDJ, 1992, Rn. 36 zu Abt. III/2.

48 § 29 GmbHG sieht für die Rücklagenbildung ein Wahlrecht vor. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Ergebnisverwendung aufgestellt, so erfolgt die Rücklagenbildung gem. § 270 Abs. 2 HGB bei Aufstellung der Bilanz. Zuständig sind dann gem. § 42a GmbHG die Geschäftsführer. Die Gesellschafter können aber diese Rücklagenbildung im Feststellungsbeschluss korrigieren, vgl. hierzu MüKoBilanzR/Suchan, 1. Aufl. 2013, HGB, § 268 Rn. 9 ff.

49 Störk/Taetzner, in: Beck Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 270 Rn. 15; Winnefeld, a.a.O. (Fn. 45), Kapitel D, Rn. 1882; Ehlike, DB 1987 S. 671 (677).

50 So auch Renkl, BB 1988 S. 2069 (2070).

51 Priester, a.a.O. (Fn. 38), S. 293 (294).

52 MüKoGmbHG/Fleischer, 3. Aufl. 2019, GmbHG § 42a Rn. 21.

53 Die Aufstellung mit vollständiger oder teilweiser Ergebnisverwendung können aufgrund satzungsmäßiger Regelungen oder einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss erfolgen, vgl. Grottel/Waubke, in: Beck Bil-Komm., § 268 Rn. 4 f.

54 Gesetzlicher Sprachgebrauch des Bilanzrechts (§ 268 Abs. 1 HGB, § 270 Abs. 2 HGB); OLG Nürnberg vom 09.07.2008 – 12 U 690/07, DB 2008 S. 2415.

42 Die genannten Kriterien lehnen sich teilweise an die Kriterien der bilanziellen Behandlung von Genußrechtskapital als Eigenkapital, siehe hierzu: IDW, HFA 1/1994, S. 269 (270); vgl. Heymann, a.a.O. (Fn. 39), Rn. 2.; Priester, DB 1991 S. 1917 (1921).

43 ADS, a.a.O. (Fn. 41), § 246 Rn. 83.

44 MüKoBGB/Bachmann, 8. Aufl. 2019, BGB § 241 Rn. 10.

45 Winnefeld, Bilanz-Handbuch, Einf., Rn. 27.

46 Für die GmbH besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Rücklagenbildung.

hende Dispositionsmasse.<sup>55</sup> Ein Gewinnvortrag ist also nicht zwingend auszuschütten, kann vielmehr weiter vorgetragen werden und nimmt damit die Funktion einer Rücklage ein.<sup>56</sup> Die Höhe des Gewinnvortrags ergibt sich bei der GmbH als Restgröße aus der Gewinnverwendung gem. Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Jahresergebnisses des Vorjahres.<sup>57</sup> Bei vollständiger Verwendung des Jahresergebnisses führt die Bilanzaufstellung dazu, dass nach Berücksichtigung der Ergebnisverwendung weder ein Bilanzgewinn noch ein Bilanzverlust verbleibt.<sup>58</sup> Mit der Zuordnung von Jahresergebnissen zu Gewinnrücklagen der Gesellschaft sind die dort ausgewiesenen Beträge der Gesellschaft nicht für immer zur Verfügung gestellt. Eine Ausschüttung, Rückzahlung oder Entnahme aufgrund eines Beschlusses der Gesellschaft unter Beachtung des Gesellschaftsvertrags kann grds. jederzeit erfolgen. Zu beachten sind die gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen.<sup>59</sup>

### 3. Personenbezogene Gewinnrücklagen und -vorträge in Abgrenzung zum Fremdkapital

#### a) Bilanzrechtliche Implikationen

Über § 29 Abs. 2 GmbHG wird den Gesellschaftern die Möglichkeit geboten, im Rahmen des Beschlusses über die Verwendung des Ergebnisses Beträge in Gewinnrücklagen einzustellen.<sup>60</sup> An diesen Rücklagen der Gesellschaft sind die Gesellschafter grds. im Verhältnis ihrer Anteile am Stammkapital beteiligt. Ihre Bildung erfolgt gemäß dem satzungsmäßigen Mehrheits- bzw. Einstimmigkeitsprinzip durch Beschluss der Gesellschafter.

Der Ausweis im Jahresabschluss der KapGes. erfolgt nach den Regeln der Bilanzierung in komprimierter Form. So handelt es sich bei dem nach §§ 266 Abs. 3 A, III, 272 Abs. 3 Satz 1 HGB in der Bilanz als Gewinnrücklagen ausgewiesenen Betrag um die Summe der Beträge, die im laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind.<sup>61</sup> Besondere Regelungen zur Darstellung des Eigenkapitals – insb. des einzelnen Gesellschafters einer KapGes. – bestehen, abgesehen von § 266 Abs. 1, 3 HGB und § 272 HGB, nicht. Daher kann nur die Buchführung als Ordnungssystem des Unternehmens und der darauf aufbauenden Bilanzierung Aufschluss über die maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich Höhe, Struktur und Veränderung nicht nur des Vermögens und des Fremdkapitals, sondern auch der gesellschafterlichen Zuordnung des Eigenkapitals geben.<sup>62</sup> Hier sind neben den handelsrechtlichen (§ 238 ff. HGB) Regelungen, die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags und der Gesellschafterbeschlüsse umzusetzen.

Die in der Bilanz ausgewiesenen komprimierten Rücklagen können in der Buchführung mittels Unterkonten weiter aufgegliedert sein.

55 Ekkenga, a.a.O. (Fn. 26), GmbHG § 29 Rn. 11.

56 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 20; OLG Koblenz vom 15.10.2013 – 3 U 635/13, NZG 2014 S. 998 (999).

57 Schubert/Waubke, in: Beck Bil-Komm. 12. Aufl. 2020, § 266 Rn. 181.

58 Winnefeld, a.a.O. (Fn. 45), Kapitel G, Rn. 433.

59 ADS, a.a.O., (Fn. 41), § 246 Rn. 82 ff.

60 Begr. RegE, BT-Drucks. 9/1978 S. 107.

61 Störk/Rimmelspacher, in: Beck Bil-Komm., 12. Aufl. 2020, § 297 Rn.130.

62 Im Einzelnen siehe hierzu: Heymann, a.a.O. (Fn. 39), B 231 Eigenkapital Rn. 2 f, Werkstand: 60. EL Dezember 2019; Schön, in: Hommelhoff etc. (Hrsg.), Max Hachenburg – Fünfte Gedächtnisvorlesung 2002, 2004.

#### III. Gewinnrücklagen

##### 1. gesetzliche Rücklage<sup>63</sup>

##### 2. Rücklage für Anteile an (...) Unternehmen

##### 3. satzungsmäßige Rücklagen

##### 4. andere Gewinnrücklagen

0850 Gesellschafter A

0851 Gesellschafter B Sachkonten lt. Buchführung

0852 Gesellschafter C

....

#### IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

0951 Gesellschafter A

0951 Gesellschafter B Sachkonten lt. Buchführung

0952 Gesellschafter C

Diese Konten sind nicht mit den Kapitalkonten bei einer Pers-Ges. zu verwechseln; sie dienen lediglich der Definition der thesaurierten Gewinnanteile.<sup>64</sup> Erfolgt eine derartige gesellschafterbezogene Gewinnrücklagen- bzw. Gewinnvortragsbildung durch Satzung bzw. Beschluss sämtlicher Gesellschafter der Gesellschaft, so wird deutlich, dass diese personenbezogenen Gewinnrücklagen- bzw. Gewinnvortragskonten die o.g. Kriterien über die Behandlung als Eigenkapital erfüllen müssen.

Werden individuell zu thesaurierende Beträge in personenbezogene Gewinnvortragskonten eingestellt, besteht der bilanzrechtlich zwingende Nachteil, dass ein personenbezogener Gewinnvortrag in den Folgejahren zunächst mit etwaigen Jahresfehlbeträgen verrechnet wird.<sup>65</sup> In dieser bestehenden bilanzrechtlichen Verrechnungspflicht<sup>66</sup> zeigt sich der Eigenkapitalcharakter auch der personenbezogenen Gewinnvortragskonten. Ein Anspruch in Form eines Gläubigerrechts besteht insoweit für den Gesellschafter nicht.<sup>67</sup>

#### b) Zivilrechtliche Implikationen

Bestehen allerdings schuldrechtliche Abreden, die mit Forderungsrechten gem. § 241 Abs. 1 BGB verknüpft sind, verbieten diese eine Behandlung als Eigenkapital.<sup>68</sup> So darf auch kein einseitiges Rückforderungsrecht des Gesellschafters vor der Beendigung der Gesellschaft oder der Kündigung der Gesellschafterstellung bestehen. Gesellschafts-(schuld)rechtliche Regelungen zugunsten des den Gewinn thesaurierenden Gesellschafters müssten sich unter Hinweis auf § 241 Abs. 2 BGB auch erübrigen. Dort heißt es: „Das Schuldverhältnis (*hier: der Gesellschaftsvertrag mit seinem Vertragszweck*)<sup>69</sup> kann nach seinem Inhalt jeden Teil zur Rücksicht auf die Rechte, Rechtsgüter und Interessen des anderen Teils verpflichten.“<sup>70</sup> Diese Regelung versteht sich als Generalklausel und bedarf sicherlich einer Konkretisierung.<sup>71</sup> Unabhängig hiervon sind zu den Rücksichtnahmepflichten die Mitwirkungspflichten zu nennen, zu denen auch die sog. Loyalitäts- oder Treupflichten zählen.<sup>72</sup> Sie verpflichten jeden Beteiligten, den Vertrag gemäß Treu

63 Siehe Anmerkung in Fn. 46.

64 Koehler, GmbHR 2019 S. 1043 (1049); Priester, a.a.O. (Fn. 38), S. 293 (304).

65 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 20.

66 Heymann, a.a.O. (Fn. 39), B 231 Eigenkapital Rn. 122, Werkstand: 60. EL Dezember 2019.

67 Zum Anspruch auf Gewinnauszahlung siehe: Baumbach/Hueck/Kersting, a.a.O. (Fn. 29), GmbHG § 29 Rn. 49 f.

68 ADS, a.a.O. (Fn. 41), § 246 HGB Rn. 83.

69 Vom Verfasser eingefügt.

70 § 241 Abs. 2 BGB; mit dem Terminus „Schuldverhältnis“ ist nicht zwingend als Rechtsfolge das „Forderungsrecht“ verbunden, vielmehr kann sich ein Schuldverhältnis auf Rücksichtnahmepflichten beschränken; vgl. hierzu: Bachmann, a.a.O. (Fn. 44), BGB § 241 Rn. 3.

71 Bachmann, a.a.O. (Fn. 44), BGB § 241 Rn. 55 ff.

72 Bachmann, a.a.O. (Fn. 44), BGB § 241 Rn. 92, 101.

und Glauben abzuwickeln und dabei Rücksicht auf die Interessen des anderen zu nehmen. Sind sämtlichen Gesellschaftern der KapGes. die Bedeutung und Reichweite der Bildung von personenbezogenen Rücklagekonten unter Hinweis auf § 241 Abs. 2 BGB bewusst, steht der Qualifizierung des jeweiligen personenbezogenen Rücklagekontos als Eigenkapital während des Belassens wiederum nichts entgegen.<sup>73</sup> Beispielhaft lässt sich eine Satzungsklausel wie folgt formulieren:<sup>74</sup>

„Gesellschafterbezogenes Gewinnrücklagenkonto und Gewinnvortragskonto:

1. Zugunsten jedes Gesellschafter wird ein personenbezogenes Gewinnrücklagenkonto sowie ein personenbezogenes Gewinnvortragskonto geführt, auf dem dem einzelnen Gesellschafter seine Gewinnanteile im Rahmen der Jahresabschlussfeststellung bzw. die im Rahmen des Gewinnverwendungsbeschlusses zu thesaurierenden Beträge erfasst werden.
2. Eine Auskehrung aus dem personenbezogenen Rücklagenkonto bzw. Gewinnvortragskonto bedarf des Beschlusses der Mehrheit der in der Gesellschafterversammlung vertretenen Stimmen. Eine Auskehrung kann von einem Gesellschafter verlangt werden, soweit § 30 GmbHG beachtet wird.

Ergebnisverwendung:

1. Hinsichtlich der Ergebnisverwendung gelten grds. die gesetzlichen Bestimmungen. Die Ergebnisverteilung richtet sich nach der jeweiligen Beteiligungsquote des jeweiligen Gesellschafter am Stammkapital der Gesellschaft.“

#### c) Personenbezogene Ergebnisverwendung (die zeit-inkongruente Gewinnabrede)

Nach § 29 GmbHG entsteht bei der GmbH mit Ablauf des Geschäftsjahres zunächst der mitgliederschaftliche Anspruch auf Feststellung des Jahresabschlusses und Fassung eines Gewinnverwendungsbeschlusses. Ein möglicher Gewinnanspruch als reiner Zahlungsanspruch entsteht mithin erst mit dem Wirksamwerden eines Ergebnisverwendungsbeschlusses gem. § 29 Abs. 2 GmbHG, d.h., sobald über die Art der Verwendung des Gewinns entschieden wurde, muss in einem weiteren Schritt geklärt werden, in welchem Verhältnis ein ausschüttungsfähiger Gewinn an die Gesellschafter verteilt werden soll.<sup>75</sup> Hier kann festgelegt werden, dass einzelne Gesellschafter ihren Gewinnanteil als Gewinnausschüttung erhalten, während andere ihren Gewinnanteil in personenbezogene Rücklagen- bzw. Gewinnvortragskonten thesaurieren.<sup>76</sup> Diese Theasaurierung erfolgt unter den bilanzrechtlichen Kriterien für die Einstellung in den jeweiligen Eigenkapital-Bilanzpositionen.<sup>77</sup> Eine spätere „Entnahme“ aus dem personenbezogenen Gewinnrücklagenkonto obliegt unter der Beachtung der Kapitalerhaltungsgrundsätze gem. § 30 Abs. 1 GmbHG einem Beschluss der Gesellschafter im Rahmen der Abschlussfeststellung.<sup>78</sup> Bilanzrechtlich erfolgt die Auflösung der bzw. die Entnahme aus der Gewinnrücklage – hier aus dem personenbezogenen Gewinnrücklagenkonto- zugunsten des Bilanzgewinns. Dieser ermittelt sich wie folgt:<sup>79</sup>

73 ADS, a.a.O. (Fn. 41), § 246 HGB, Rn. 83.

74 Siehe hierzu Bisle, NWB 2019 S. 2519 (2522).

75 BGH vom 14.09.1998, a.a.O. (Fn. 17); Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 7, 32.

76 Schön, a.a.O. (Fn. 62), S. 31 (43); Priester, a.a.O. (Fn. 38), S. 296; ders., DStR 2001 S. 795 (797 f.).

77 Siehe hierzu oben unter Punkt IV. 1.

78 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 38; BGH vom 10.11.2009 – II ZR 196/08, NZG 2009 S. 1438, Rn. 4; Winnefeld, a.a.O. (Fn. 45), Kapitel D, S. 886, Rn. 1872; Koehler, GmbHR 2019 S. 1043 (1044).

79 Winnefeld, a.a.O. (Fn. 45), Kapitel D, S. 890, Rn. 1898.

Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag	
+/-	Gewinnvortrag/ Verlustvortrag aus dem Vorjahr
+	Entnahmen aus der Kapitalrücklage (§ 270 Abs. 1 HGB)
+	Entnahmen aus der Gewinnrücklage (§ 270 Abs. 2 HGB)
-	Einstellung in Gewinnrücklagen (§ 270 Abs. 2 HGB)
=	<b>Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust</b>

Der zu fassende Gewinnverwendungsbeschluss bezieht sich mithin auf den Bilanzgewinn gem. § 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG. Dieser ist die maßgebliche Ausgangsgröße als verteilungsfähiger Gewinn (Verwendungsmasse), der den personenbezogenen Gewinnanteil enthält.

Die Idee der (quotenabweichenden) individuellen Zuordnung thesaurierter Gewinnanteile einzelner Gesellschafter (personenbezogene Gewinnanteile), die durch Gesellschafterbeschluss zur Ausschüttung freigegeben worden sind, ist unter Hinweis auf § 241 Abs. 2 BGB für die übrigen Gesellschafter zeitverschoben dem jeweiligen Gesellschafter bzw. seinem Anteil zuzuordnen. Eine solche individuelle Gewinnverwendung führt mithin zu einer disquotalen, zeit-inkongruenten Gewinnverteilung/-ausschüttung.<sup>80</sup>

#### 4. Einfluss der Zivilrechtsprechung

##### a) Darstellung der Rspr.

Mit der Behandlung einer Gewinnrücklage bzw. eines Gewinnvortrags einer Einpersonen-KapGes. haben sich das OLG Koblenz<sup>81</sup> wie auch das LG Hamburg<sup>82</sup> im Zusammenhang mit deren insolvenzrechtlichen Einstufung als „gleichgestellte Forderungen gem. §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 Abs. 1 InsO“ auseinandergesetzt. Nach Auffassung der Gerichte soll auch der nicht ausgeschüttete und in die Gewinnrücklage eingestellte oder als Gewinnvortrag verwendete Jahresüberschuss in einer Einpersonen-KapGes. einem Gesellschafterdarlehen gleichzustellen sein. Auch wenn der Gewinnanspruch eines Alleingesellschafter (oder Mehrheitsgesellschafters)<sup>83</sup> aus der Beteiligung an der KapGes. seinem Vermögen erst in dem Zeitpunkt zugeordnet werden könne, in dem die Gesellschafterversammlung den Gewinnverwendungsbeschluss gefasst hat, sei der Gewinnanspruch als Gläubigeranspruch dennoch entstanden. Es bestehe vor dem Gewinnverwendungsbeschluss wenn auch kein der Höhe nach bestimmtes Gläubigerrecht zumindest ein mitgliederschaftlicher Anspruch gem. § 29 GmbHG auf den Gewinn.<sup>84</sup> Auch wenn erst mit dem Gesellschafterbeschluss ein Gewinn zur Ausschüttung kommt und damit ein der Höhe nach bestimmter Zahlungsanspruch des Gesellschafter gegen die Gesellschaft entsteht, der Gegenstand einer Darlehensgewährung sein kann, so sei bereits das Stehenlassen des Gewinns durch Gewinnvortrag durch den Alleingesellschafter als Gesellschafterdarlehen zu behandeln. Ein Alleingesellschafter unterliege keinen gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen. Er habe es selbst in der Hand, eine ihm gewünschte Gewinnverteilung jederzeit durchzusetzen und darüber zu entscheiden, ob und wann er einen Gewinnverwendungsbeschluss fassen möchte oder ob und wie lange er von einer Verteilung vorübergehend absieht.<sup>85</sup> Die Entscheidung des OLG Koblenz ist rechtskräftig.

80 So auch Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002 S. 616; Priester, a.a.O. (Fn. 38), S. 293 (295 f.); ders., DStR 2001 S. 795 (797 f.).

81 OLG Koblenz vom 15.10.2013 – 3 U635/13, NZG 2014 S. 998.

82 LG Hamburg vom 18.06.2015 – 301 01/15, ZIP 2015 S. 1795.

83 Ergänzung durch den Verfasser.

84 OLG Koblenz vom 15.10.2013 – 3 U635/13, NZG 2014 S. 998 (999).

85 Vgl. Fn. 73.

Die eingelegte Revision hat der BGH verworfen.<sup>86</sup> Auch das LG Hamburg<sup>87</sup> hat sich in einer späteren Entscheidung den Feststellungen des OLG Koblenz angeschlossen.

#### b) Stellungnahme

Das OLG Koblenz wie auch das LG Hamburg gehen in ihren Urteilen davon aus, dass auch in einer Einpersonen-KapGes. – die Ergebnisse müssen insoweit auch für den Mehrheitsgesellschafter einer Mehrpersonen-KapGes. gelten – grds. von einer kreditierenden Handlung auszugehen ist, wenn die Gesellschafter Gewinne vortragen oder in die Gewinnrücklage einstellen.<sup>88</sup> Sie setzen sich damit über die gesellschafts- und bilanzrechtlichen Regelungen hinweg, wonach die Gesellschafter zwar grds. nach § 29 Abs. 1 GmbHG Anspruch auf den Gewinn haben. Entscheiden sie sich aber für eine Thesaurierung, dann werden durch den Ergebnisverwendungsbeschluss die Gewinne nach § 29 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 GmbHG von der Verteilung an die Gesellschafter ausgenommen und entweder der Gewinnrücklage (§ 266 Abs. 3 Position A III 4 HGB) oder dem Gewinnvortrag (§ 266 Abs. 3 Position A IV HGB) zugewiesen. Bei den der Gesellschaft dadurch – im Fall des Gewinnvortrags grds. auch nur vorübergehend bis zum nächsten Ergebnisverwendungsbeschluss – zur Verfügung gestellten Mitteln handelt es sich aus bilanzrechtlicher Sicht um Eigenkapital der Gesellschaft. Dies muss auch dann gelten, wenn eine zeit-inkongruente Gewinnabrede bei einer Mehrpersonen-KapGes. getroffen wurde. Auch aus der Systematik der gesellschafts- und bilanzrechtlichen Regelungen können Gewinne der Gesellschaft, die aufgrund eines Ergebnisverwendungsbeschlusses nicht für Ausschüttungen zur Verfügung stehen, nicht als Darlehen passiviert werden, nur weil der Alleingesellschafter oder der Mehrheitsgesellschafter es möglicherweise selbst in der Hand hat, jederzeit eine Gewinnausschüttung herbeizuführen.

Entscheidet sich der Allein- oder Mehrheitsgesellschafter für eine Thesaurierung, ggf. auch nur des Gewinnanteils, der seiner Beteiligungsquote entspricht, so bleibt dieser bis zum nächsten Ergebnisverwendungsbeschluss als Eigenkapital gebunden. Sollte der Gewinnanteil als Gewinnvortrag eingestellt sein, so besteht zudem das Risiko, dass dieser durch einen Jahresfehlbetrag der nächstfolgenden Periode vollständig aufgezehrt wird. Wird der Gewinn in die Rücklage eingestellt, muss diese vor Ausschüttung durch gesonderten Beschluss aufgelöst werden. Negative Wirkungen auf die Bilanzrelationen wie Eigenkapitalquote, Verschuldungsgrad etc. sowie der sich zwangsläufig ergebende Liquiditätsabfluss aufgrund der Herstellung der Ausschüttungsbelastung wären weitere Folgen der von den Gerichten vorgenommenen Umqualifizierung. Zusätzlich ergäbe sich eine Gegenläufigkeit zur gesetzten Zielsetzung der Stärkung des Eigenkapitals und der damit verbundenen Innenfinanzierung.

#### 5. Auswirkungen auf die Steuerbilanz

§ 5 Abs. 1 EStG postuliert für die steuerrechtliche Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen haben, den handelsrechtlichen Maßgeblichkeitsgrundsatz. Hiernach ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres

das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist.

Dem Grunde nach bedeutet der Maßgeblichkeitsgrundsatz also nicht, dass die konkreten Ansätze und Werte der Handelsbilanz in das Steuerbilanzrecht zu übernehmen sind. Lediglich die „deutschen“ handelsrechtlichen GoB sind maßgeblich, die wiederum unter steuerrechtsspezifischen Wertungsgesichtspunkten auszulegen sind (Steuerrechtsvorbehalt).<sup>89</sup>

Dennoch erfolgt eine Orientierung am handelsrechtlichen Jahresabschluss (Bilanz im Rechtssinne) und den darin ggf. erfassten Ergebnissen über die Verwendung des Jahresergebnisses gem. § 268 Abs. 1 HGB. Inwieweit das Jahresergebnis für Ausschüttungen an die Gesellschafter zur Verfügung steht oder aber zur Stärkung des Eigenkapitals in Rücklagen auszuweisen ist, ist gleichzeitig Ausgangspunkt der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 EStG für die Steuerbilanz. Bestehen allerdings sog. steuerrechtliche Wahlrechtsvorbehalte gem. § 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 6 EStG und damit eine Vielzahl gesetzlicher und rechtsprechungsseitiger steuerlicher Besonderheiten, gehen diese dem Grundsatz der Maßgeblichkeit vor und führen so zu einer ansatz- bzw. bewertungsrechtlichen Änderung in der Steuerbilanz.<sup>90</sup>

#### V. Steuerrechtliche Anerkennung zeit-inkongruenter Gewinnabreden und ihre Rechtsfolgen

##### 1. Ertragsteuerrechtliche Anerkennungskriterien inkongruenter Gewinnabreden

###### a) Grundsätzliches zu inkongruenten Gewinnabreden dem Grunde und der Höhe nach

Die steuerliche Zulässigkeit inkongruenter Gewinnabreden/Gewinnausschüttungen ist grds. sowohl in der Finanzrechtsprechung als auch durch die Finanzverwaltung anerkannt.<sup>91</sup> Rspr. und Finanzverwaltung fordern hierfür eine zivilrechtlich wirksame Ergebnisverteilungsabrede. Voraussetzung ist also entweder die Vereinbarung eines abweichenden Gewinnverteilungsschlüssels in der Satzung oder eine wirksame Öffnungsklausel, auf deren Grundlage die Gesellschafter einstimmig oder mit Zustimmung des beeinträchtigenden Gesellschafters alljährlich über eine abweichende Gewinnverteilung beschließen können.<sup>92</sup>

###### b) Zeit-inkongruente Gewinnabreden

Auf Basis des Ergebnisverwendungsbeschlusses erfolgt hier dem Grunde nach die Ergebnisverteilung entsprechend den jeweiligen Anteilen am Stammkapital, nur mit dem Unterschied, dass für einen Gesellschafter bzw. eine Gesellschafter-Gruppe die Ergebnisverwendung eine Ausschüttung vorsieht und für den anderen Gesellschafter bzw. die andere Gesellschafter-Gruppe die Beschlussfassung in eine Thesaurierung in entsprechenden personenbezogenen Gewinnrücklagen-Konten bzw. Gewinn-Vortragskonten vorsehen. Eine solche individuelle Gewinnverwendung führt mithin zu einer disquotalen Gewinnverteilung der zur Ausschüttung bestimmten Beträge und in den Folgejahren auf der Grundlage eines neu zu

86 BGH vom 18.02.2014 – IX ZR 252/13.

87 LG Hamburg vom 18.06.2015 – 301 01/15, ZIP 2015 S. 1795.

88 So auch Heckschen/Kreusslein, RNotZ 2016 S. 351; zur Kritik vgl. Menkel, NZG 2014 S. 982.

89 Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, S. 72 ff.

90 Prinz/Kanzler, a.a.O. (Fn. 89), S. 72 ff.; Prinz, in: v. Schön/Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, 2020, S. 55.

91 BFH vom 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001 S. 43 ff. = DB 1999 S. 2448; BFH vom 28.06.2006 – I R 97/05, DB 2006 S. 18 = DStR 2006 S. 1938; BFH vom 04.04.2012 – VIII B 174/11, BFH/NV 2012 S. 1330; BMF vom 17.12.2013, a.a.O. (Fn. 2).

92 BMF vom 17.12.2013, a.a.O. (Fn. 2).

fassenden Gewinnverwendungsbeschlusses zu entsprechend entgegengesetzter disquotaler Gewinnausschüttung der bisher auf personenbezogenen Konten thesaurierten Beträge.<sup>93</sup>

## 2. Zeit-inkongruente Gewinnausschüttung im Licht der Finanzrechtsprechung

Auch wenn die anteilsabweichende Verwendung des Gewinns gesellschaftsrechtlich zulässig ist und auch steuerlich ihre Anerkennung findet,<sup>94</sup> ist wiederum die zeit-inkongruente Gewinnabrede nicht durch den BFH bestätigt. Hierzu ist zwischenzeitlich ein Verfahren beim BFH auf der Grundlage des Urteils des FG Niedersachsen vom 04.07.2019 – 10 K 181/17<sup>95</sup> mit dem Aktenzeichen VIII R 25/19 anhängig:

### a) FG Niedersachsen vom 04.07.2019 – 10 K 181/17 (Sachverhalt)

Die A-GmbH mit ihrem Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer ermöglichte in ihrer Satzung eine vom Verhältnis der Geschäftsanteile abweichende Gewinnverteilung. Die Gesellschafter der A-GmbH stellten mit Beschluss fest, dass ein ausschüttbarer Gewinn besteht und dass ein bestimmter Anteil hiervon ausgeschüttet wird. Die Gewinnanteile des Mehrheitsgesellschafters wurden nach dem Beschluss nicht ausgeschüttet und stattdessen der personenbezogenen Rücklage zugeführt. Hierfür wurde keine KapEst angemeldet. Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung wurde die Auffassung vertreten, dass die in die personenbezogene Rücklage eingestellten Gewinnanteile des Mehrheitsgesellschafters diesem als Einkünfte steuererhöhend zuzurechnen sind. Die Zuführung zur personenbezogenen Rücklage sei einem unmittelbaren Zufluss einer Gewinnausschüttung gleichzustellen, mit der Folge der Erhöhung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das zuständige FA erließ entsprechend einen geänderten Bescheid zur ESt. Hiergegen richtete sich die Klage.

Das niedersächsische FG wies die Klage als unbegründet ab. Es sieht die in der personenbezogenen Rücklage des Mehrheitsgesellschafters eingestellten Gewinnanteile bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung als zugeflossen, da ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, und begründet dies mit der ständigen BFH-Rspr. Dies gelte jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Der Zufluss von Gewinnanteilen gelte selbst dann im Zeitpunkt der Beschlussfassung, wenn ein späterer Fälligkeitszeitpunkt bestimmt war. Ein späterer Zuflusszeitpunkt der Gewinnanteile eines beherrschenden Gesellschafters kann nur dann angenommen werden, wenn die Satzung bindende Regelungen über eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs enthält. Fehlen hierzu Regelungen in der Satzung oder obliegt es der Gesellschafterversammlung, den Fälligkeitszeitpunkt frei zu bestimmen, so hat der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen GmbH es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs zu bestimmen. Er kann wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen. Das Hinausschieben der Fälligkeit ist bereits als Verfügung über den Gewinnanteil zu beurteilen. Er gilt als im Zeitpunkt der Beschlussfassung i.S.d. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen. Eine sog. gespaltene Gewinnverwendung, wonach auf Basis eines Gewinnverwendungsbe-

schlusses und anschließender Gewinnverteilung diese so erfolgt, dass einzelne Gesellschafter nicht unmittelbar den ihnen zugewiesenen Gewinnanteil als Ausschüttung erhalten, sondern eine Einstellung in ausschließlich gesellschafterbezogene Rücklagen erfolgt, steht der genannten Beurteilung nicht entgegen.

### b) Stellungnahme und Kritik

#### aa) Bilanzrechtliche Wertung

Die Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung kann drei verschiedene Beschlussinhalte haben: die Bildung von und die Einstellung in die Gewinnrücklagen, die Bildung eines Gewinn- und Verlustvortrags oder die Ausschüttung des (Rest-)Gewinns an die Gesellschafter.<sup>96</sup> Sieht die Beschlussfassung die Einstellung in Rücklagen (hier personenbezogene Rücklage) vor, mindert diese den ggf. gesellschafterbezogenen ausschüttungsfähigen (Bilanz-)Gewinn.<sup>97</sup> Diese Rücklagen sind grds. nicht mit Forderungsrechten der Gesellschafter versehen, auch dann nicht, wenn sie auf ein personenbezogenes Rücklagenkonto verbucht werden. Die eigentliche Buchung auf ein personenbezogenes Konto führt nicht zum Gewinnanspruch des Gesellschafters. Nur dann kann auch ein bilanzrechtlicher Ausweis im Eigenkapital der Gesellschaft erfolgen. Ein Gewinnvortrag wiederum entsteht automatisch, wenn der bestehende Jahresüberschuss nicht vollständig für Einstellungen in Rücklagen oder für Ausschüttungen verwendet wird.<sup>98</sup> Dieser Gewinnvortrag kann ebenso in personenbezogene Vortragskonten unterteilt sein. Gerade hier wird deutlich, dass ein Gesellschafter seinen auf dem personenbezogenen Vortragskonto verbuchten Gewinnanteil im Verlustfall verliert, denn ist in der Folgezeit ein Jahresfehlbetrag erwirtschaftet, nimmt der Gesellschafter die Aufrechnung seines Gewinnanteils mit dem entstandenen Jahresfehlbetrag in Kauf.<sup>99</sup> Während Jahresfehlbeträge bzw. der Verlustvortrag bilanzrechtlich grds. nicht mit wesentlich höheren Kapital- oder Gewinnrücklagen gedeckt werden müssen, also eine zwingende Rücklagenauflösung zu erfolgen hat, bleibt es dem Gesellschafter verwehrt, eine Ausschüttung aus seinem personenbezogenen Rücklagenkonto herbeizuführen, solange ein Verlustvortrag bzw. ein Jahresfehlbetrag besteht. Dies ergibt sich allein aus der Systematik des Bilanzrechts, wonach Entnahmen aus Gewinnrücklagen zwingend durch Auflösung zugunsten des Bilanzgewinns erfolgen, über den dann im Rahmen des Ergebnisverwendungsbeschlusses entschieden wird.

Ist der auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto erfasste Gewinnanteil mit einer schuldrechtlichen Abrede versehen, verbietet sich ein entsprechender Ausweis im Eigenkapital. Es erfolgt ein Ausweis als Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter gem. § 42 Abs. 3 GmbHG oder eine entsprechende Anhangsangabe, sollte der Betrag unter einer anderen Passiv-Bilanzposition erfasst sein.

Sieht der Beschluss wiederum die Ausschüttung des Gewinns vor, entsteht ein sofort fälliger Anspruch auf Auszahlung.<sup>100</sup> Kommt es nicht zur Auszahlung des beschlossenen Ausschüttungsbetrags, ist der jeweilige Gewinnauszahlungsanspruch auf dem entsprechenden Verbindlichkeitskonto des Gesellschafters zu erfassen.

96 Mock, in: Michalski/Heidinger/Leible/Schmidt (Hrsg.), GmbH-Gesetz, 3. Aufl. 2017, § 29 Rn. 150; Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 32.

97 Störk/Taetzner, in: Beck Bil-Komm, § 270 Rn. 15 ff.

98 Mock, a.a.O. (Fn. 96), § 29 Rn. 170.

99 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 38; Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002 S. 616 (617).

100 Strohn, a.a.O. (Fn. 14), § 29 GmbHG Rn. 51.

93 Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002 S. 616.

94 Siehe hierzu Fn. 91, 92.

95 FG Niedersachsen vom 04.07.2019 – 10 K 181/17, nrkr., EFG 2019 S. 1583.



## bb) Steuerrechtlicher Zuflusszeitpunkt

Einnahmen sind nach § 11 EStG innerhalb des Kalenderjahres dann bezogen, wenn sie dem Stpfl. zugeflossen sind, d.h. in dem er über diese wirtschaftlich verfügen kann. Dies gilt bei beherrschenden Gesellschaftern nicht nur im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem kreditorischen Sachkonto des Gesellschafters, sondern ist bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung bzw. im Zeitpunkt des Entstehens des Gewinnauszahlungsanspruchs anzunehmen.<sup>101</sup> Der beherrschende Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen.<sup>102</sup> Diese Zuflussregel gilt auch immer dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.<sup>103</sup>

## cc) Stellungnahme

Es bleibt die Frage zu klären, ob die durch Gewinnverwendungsbeschluss bestimmten, in personenbezogene Rücklagen einzustellenden Gewinnanteile dem Mehrheitsgesellschafter als zugeflossen gelten, er mithin jederzeit in der Lage ist, über diesen Gewinnanteil zu verfügen.

Es bleibt festzuhalten, dass grds. die Einstellung von Gewinnanteilen in Rücklagen nicht mit Forderungsrechten verknüpft sind. Der Gesellschafter kann nicht sicher sein, die Ausschüttung der auf einem personenbezogenen Rücklagen- bzw. Gewinnvortragskonto thesaurierten Gewinnanteile tatsächlich durchsetzen zu können. Es bedarf zum einen eines Beschlusses sämtlicher Gesellschafter und zum anderen verliert der thesaurierende Gesellschafter seinen Gewinnanteil, sollte die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Ausschüttung Verluste erwirtschaften. Das personenbezogene Rücklagen- bzw. Gewinnvortragskonto ist bei einem Ausschüttungsvorhaben zunächst zugunsten eines Bilanzgewinns aufzulösen. Sollte sich ein Bilanzverlust eingestellt haben, lässt sich ein Ausschüttungsanspruch nicht durchsetzen.<sup>104</sup> Die vom BFH entwickelten Grundsätze über den Zuflusszeitpunkt beim beherrschenden Gesellschafter lassen sich mithin nicht auf Gewinnanteile, die in personenbezogene Rücklagen- bzw. Gewinnvortragskonten eingestellt werden, übertragen. So wären bereits bei jedem Alleingesellschafter einer GmbH die in Rücklagen eingestellten Gewinne als Gesellschafter-Fremdkapital zu qualifizieren, mit der Folge einer sofortigen Besteuerung auf Gesellschafterebene. Der Thesaurierungsgedanke des Gesellschafters zur Selbstfinanzierung der Gesellschaft wäre ausgehöhlt, das strikte steuerrechtliche Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Gesellschafter durchbrochen. Dabei handelt es sich bei der zeit-inkongruenten Gewinnausschüttung um nichts anderes als eine Aneinanderreihung mehrerer disquotaler, wenngleich gegenläufiger Gewinnausschüttungen.

## 3. Rechtliche Gestaltungsgrenzen, insb. § 42 AO

§ 42 AO besagt, dass das Steuergesetz durch Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nicht umgangen werden kann. Ein

Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die zur Erreichung des erstrebten wirtschaftlichen Ziels unangemessen ist, der Steuerminde- rung dienen soll und durch wirtschaftliche und sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.<sup>105</sup> Liegt bereits das erste Merkmal, d.h. eine unangemessene Gestaltung, nicht vor, so scheidet ein Gestaltungsmissbrauch aus, ohne dass es auf das Vorliegen der weiteren Merkmale noch ankommt.<sup>106</sup> Eine eigene Definition der Unangemessenheit enthält § 42 AO nicht. Diese ergibt sich vielmehr aus der Teleologie des (potenziell) umgangenen Gesetzes bzw. spezieller Missbrauchsregelungen.<sup>107</sup>

Mit der rechtlichen Gestaltung einer zeit-inkongruenten Gewinnverwendungs- bzw. -verteilungsabrede ist das erste Merkmal schon dann nicht erfüllt, wenn der Stpfl. für die gewählte Gestaltung beachtliche wirtschaftlich und damit außersteuerliche Gründe nachweist, § 42 Abs. 2 Satz 2 AO. Die zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung wird gewählt, um zum einen dem Neugesellschafter eine fremdfinanzierungsunabhängige Kaufpreisaufbringung zu ermöglichen, die Gewinnanteile also für die Refinanzierung des Anteilskaufpreises verwandt werden. Zum anderen wird durch das Stehenlassen der Gewinnanteile des Alt-Gesellschafters die Innenfinanzierung der Gesellschaft weiterhin aufrechterhalten. Eine unangemessene Gestaltung könnte allerdings dann angenommen werden, wenn die Gewinnverteilungsabrede nur kurzzeitig gilt oder wiederholt geändert wird. Die Frage nach einem etwaigen Gestaltungsmissbrauch i.S.v. § 42 AO ist mithin für jeden Einzelfall zu prüfen.<sup>108</sup>

## VI. Fazit

Die Gewinnrücklagenbildung und hier die Einstellung der Gewinnanteile in personenbezogene Gewinnrücklage- bzw. Gewinnvortragskonten ist ein probates Instrumentarium, um zum einen die Innenfinanzierungskraft der Gesellschaft zu stärken und zum anderen dem Neu-Gesellschafter den Zins- und Tilgungsdienst der Refinanzierung seiner Beteiligung zu gewährleisten. Der Alt-Gesellschafter wird seine thesaurierten Gewinnanteile wiederum nicht verlieren wollen, weshalb die zeitverschobene Gewinnausschüttung, die letztlich zu einer disquotalen Gewinnausschüttung führt, im Gesellschaftsvertrag mindestens mittels einer sog. Öffnungsklausel erlaubt werden muss. Auch wenn zwischenzeitlich die disquotale Gewinnausschüttung nicht nur gesellschaftsrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ihre Anerkennung erlangt hat, liegt aktuell hinsichtlich der zeitverschobenen Gewinnabrede keine höchstrichterliche Rspr. vor. Ein Verfahren ist beim VIII. Senat des BFH anhängig. Bis dahin besteht für die steuerrechtliche Anerkennung derartiger Gestaltungen nur der Weg über die Einholung einer verbindlichen Auskunft.

## Redaktionelle Hinweise:

- Zur disquotalen Gewinnausschüttung vgl. *Pörschke*, DB 2017 S. 1165 = DB1237977;
- zu FG Niedersachsen vom 04.07.2019 – 10 K 181/17 vgl. auch *Kreft*, StR kompakt, DB1316289.

101 BFH vom 14.02.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984 S. 480; BFH vom 05.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005 S. 526, m.w.N.; FG Münster vom 04.09.2019 – 4 K 1538/16 E G, DStRE 2020 S. 204.

102 BFH vom 28.09.2011 – VIII R 10/08, BStBl. II 2012 S. 315 = DB 2012 S. 26; BFH vom 02.12.2014 – VIII R 2/12, DB 2015 S. 416 = DStR 2015 S. 402.

103 BFH vom 02.12.2014, a.a.O. (Fn. 102).

104 Siehe hierzu bereits: *Blumers/Beinert/Witt*, DStR 2002 S. 616 (618).

105 BFH vom 03.02.1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993 S. 426 = DB 1993 S. 1270.

106 BFH vom 26.03.1996 – IX R 51/92, BStBl. II 1996 S. 443 = DB 1996 S. 1707.

107 BFH vom 18.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014 S. 904.

108 BFH vom 04.05.2012 – VIII B 174/11, BFH/NV 2012 S. 1330.