

Ausgabe 36

12. September 2024

steuern + recht aktuell

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Inhalt

Neues aus der Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 12. September 2024

Keine Relevanz der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft für die Feststellung eines im Wege der Anwachsung von einer Personengesellschaft übernommenen Gewerbeverlusts

Begünstigungstransfer bei der Erbschaftsteuer

Terminplaner

creance.ai - Your Very Own AI Compliance Superpower

Noch Fragen?

Neues aus Gesetzgebung & Finanzverwaltung

BMF: Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) äußert sich in Reaktion auf ein früheres BFH-Urteil aus 2022 im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen. Demnach sollen inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen sein, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind. Des Weiteren erläutert die Behörde in dem aktuellen Rundschreiben die Grundsätze und Besonderheiten anhand verschiedener Konstellationen.

Hintergrund

Im Urteil vom 28. September 2022, VIII R 20/20, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss **entgegen der Sichtweise der Finanzverwaltung** der Besteuerung zugrunde zu legen ist (hierzu unser [Blogbeitrag vom 16.12.22](#)). Ein Gesellschafter, an den nach einem solchen Beschluss kein Gewinn verteilt wird, verwirklicht nicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Die Finanzverwaltung ging in ihrem Schreiben bislang davon aus, dass eine nur kurzzeitig geltende oder wiederholt geänderte Gewinnverteilungsabrede zu einer unangemessenen Gestaltung führen könne (BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2013).

Das aktuelle BMF-Schreiben

Auf der Grundlage des o. g. BFH- Urteils hat das BMF nun sein früheres Rundschreiben aus dem Jahr 2013 zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen überarbeitet und aktualisiert. Diese grundsätzlich anzuerkennen sein, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind. Dies soll insbesondere in den nachfolgenden Fällen gegeben sein.

I. Gesellschaft mit beschränkter Haftung

a) Abweichende Regelung der Gewinnverteilung im Gesellschaftsvertrag

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, so soll die inkongruente Gewinnausschüttung steuerlich anzuerkennen sein. 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

Enthält der Gesellschaftsvertrag eine Klausel, nach der mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder gesetzlichen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann und wurde der Beschluss ist mit den erforderlichen Gesellschafterzustimmungen und der ggf. im Gesellschaftsvertrag bestimmten Mehrheit gefasst worden, so soll die inkongruente Gewinnausschüttung steuerlich anzuerkennen sein.

c) Punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss

Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorbausschüttung, 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 28.9.2022, VIII R 20/20 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).

d) Gespaltene Gewinnverwendung, zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung

Im Urteil vom 28.9.2021, VIII R 25/19 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 (vgl. [Blogbeitrag vom 28.1.22](#)). 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. Hier stellt sich mangels Gewinnausschüttungsbeschlusses für diese Gesellschafter die Frage der Fälligkeit nicht.

II. Aktiengesellschaft

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.

III. Anwendung

Das Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 17.12.2013 und ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 4. September 2024 ([**IV C 2 - S 2742/19/10004 :003**](#)).

Eine englische Zusammenfassung dieses Schreibens finden Sie [**hier**](#).

Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 12. September 2024

Urteil II R 22/21: Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

10. April 2024

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit. Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist nach den Regeln des § 11 des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Dazu ist der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen. Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung bildet die Obergrenze für die Werterhöhung des Anteils nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.

[Zum Urteil](#)

Urteil I R 2/21: Vorteilseignung einer vGA aufgrund ersparten Aufwands

22. Mai 2024

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung kann sich eine Vorteilseignung daraus ergeben, dass der Gesellschafter eigenen Aufwand erspart. Die Aufwandsparsparnis kann sich auch aus dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Erstattungs- beziehungsweise Ausgleichsanspruchs ergeben. Der Ansatz einer verhinderten Vermögensmehrung hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem der Vermögensvorteil, der zu erzielen unterlassen wurde, hätte bilanziert werden müssen.

[Zum Urteil](#)

Urteil VIII R 13/20: Pauschalbesteuerung der Erträge aus thesaurierenden "schwarzen" Fonds

18. Juni 2024

§ 6 Abs. 2 des Investmentsteuergesetzes (InvStG 2004) ist auch auf thesaurierende intransparente (Dach-)Fonds anzuwenden. In diesem Fall muss der Steuerpflichtige insbesondere die ausschüttungsgleichen Erträge des Fonds erklären und nachweisen. Sie sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Hat das Finanzgericht die vom Steuerpflichtigen nicht beigebrachten Angaben durch Auswertung der Rechenschaftsberichte der Fonds selbst ermittelt, können sie der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden und schließen auch die Anwendung von § 6 Abs. 1 InvStG 2004 nicht aus, wenn nicht nachvollziehbar begründet worden ist, dass die Angaben nach deutschem Recht ermittelt worden sind.

[Zum Urteil](#)



Rechtsprechung im Blog

Keine Relevanz der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft für die Feststellung eines im Wege der Anwachsung von einer Personengesellschaft übernommenen Gewerbeverlusts

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass ein ursprünglich im Betrieb einer Personengesellschaft entstandener und durch Anwachsung auf eine Kapitalgesellschaft übergegangener Gewerbeverlust nicht dadurch entfällt, dass die Kapitalgesellschaft den verlustverursachenden Geschäftsbereich im Wege eines Asset Deals weiterveräußert.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, hatte als Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG im Jahr 2011 deren Gewerbeverlust übernommen. Auslöser der Gesamtrechtsnachfolge war eine durch eine Verschmelzung verursachte Anwachsung des KG-Vermögens.

Die Klägerin führte den Betrieb der KG zunächst weiter. In den Feststellungsbescheiden zum vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 und 31.12.2012 blieb der zum 31.12.2010 festgestellte Gewerbeverlust der KG bei der Klägerin erhalten.

Zweifelhaft wurde dies im Streitjahr 2013, in dem sie ihr operatives Geschäft durch Übertragung aller Vermögenswerte (Asset Deal) veräußerte. Im Anschluss an eine Außenprüfung betrachtete das Finanzamt den von der KG herrührenden Gewerbeverlust bei der Klägerin als untergegangen und erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Das Sächsische Finanzgericht gab der von der Klägerin erhobenen Klage statt.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts bestätigt und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen.

Es bestehe keine Grundlage für das vom Finanzamt bejahte Entfallen des bei der GmbH nach der Anwachsung ununterscheidbar festgestellten Gewerbeverlusts. Insbesondere gehe eine solche weder aus § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) noch aus § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG hervor.

Von dem Grundsatz der Unerheblichkeit der Unternehmensidentität bei einer Kapitalgesellschaft sei nach geltendem Recht auch im Anschluss an eine Anwachsung keine Ausnahme zu machen. Die Veräußerung des von der KG übernommenen Geschäftsbetriebs habe nichts daran geändert, dass die bei der Klägerin verbliebene andere Unternehmenstätigkeit nach § 2 Abs. 2 Abs. 1 GewStG weiterhin in vollem Umfang als einheitlicher und zugleich identischer Gewerbebetrieb galt.

Um zu dem vom Finanzamt gewünschten Entfallen des von der KG übernommenen Gewerbeverlusts bei der GmbH zu gelangen, bedürfte es sowohl in materiellrechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht einer näheren Ausgestaltung durch den Gesetzgeber.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 24. April 2024 ([III R 30/21](#)), veröffentlicht am 5. September 2024, vgl. die [Pressemitteilung 035/24](#).



Begünstigungstransfer bei der Erbschaftsteuer

Der Transfer der Steuerbegünstigung für Betriebsvermögen, für vermieteten Wohnraum und für das selbstgenutzte Familienheim unter Miterben setzt voraus, dass die Übertragung der Vermögenswerte im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn die Teilung des Nachlasses mehr als sechs Monate nach dem Erbfall erfolgt (entgegen H E 13a.11 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019). Beruht der Entschluss, den Nachlass zu teilen und dabei begünstigtes (Betriebs-)Vermögen gegen nicht begünstigtes Vermögen zu übertragen, auf einer neuen Willensbildung der Erbengemeinschaft, die den Nachlass zunächst willentlich ungeteilt belassen hat, ist die Übertragung nicht begünstigt. Dies hat der BFH in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Der Kläger und sein Bruder sind zu je 1/2 Erben ihrer im Jahr 2015 verstorbenen Eltern. Zum Nachlass gehörten u.a. eine Kommanditbeteiligung des Vaters und mehrere Grundstücke. Das beklagte Finanzamt setzte gegenüber dem Kläger die Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei wurden ihm für den Erwerb des Betriebsvermögens und für einzelne Grundstücke Vergünstigungen gemäß §§ 13a-13c ErbStG gewährt. Weiterhin kam für eine nach dem Erbfall vom Kläger bewohnte Wohnung die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zur Anwendung.

Zum Zwecke der Erbauseinandersetzung trafen die Brüder im Jahr 2018 eine Vereinbarung. Der Bruder übertrug dem Kläger den hälftigen Eigentumsanteil an der vom Kläger bewohnten Wohnung sowie den anteiligen Kommanditanteil. Die Grundstücke wurden zwischen den Brüdern aufgeteilt. Anschließend beantragte der Kläger beim Finanzamt eine Änderung seiner Erbschaftsteuerfestsetzung. Nach der Vermögensaufteilung seien ihm die erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für das Betriebsvermögen und das Familienheim statt bisher zu 50 % in vollem Umfang zu gewähren.

Das Finanzamt lehnte eine Bescheidänderung ab. Eine Erbauseinandersetzung könne steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn sie zeitnah - also innerhalb von sechs Monaten - nach dem Erbfall erfolge. Im Streitfall seien zwischen dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung jedoch drei Jahre vergangen.

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf hatte Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht ist zutreffend davon ausgegangen, dass dem Kläger die Steuerbegünstigung für das Betriebsvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG a.F.), für Wohnraum (§ 13c ErbStG a.F.) und für das eigengenutzte Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG) aufgrund des sogenannten Begünstigungstransfers in dem beantragten Umfang zu gewähren ist.

Die Voraussetzungen für die Übertragung der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens im Wege der Erbauseinandersetzung (§ 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F.) sind erfüllt.

Der sogenannte Begünstigungstransfer setzt nach § 13b Abs. 3 ErbStG a.F. voraus, dass die Übertragung des Betriebsvermögens auf den Miterben "im Rahmen der Teilung des Nachlasses" erfolgt. Die Begünstigung wirkt nur insoweit, als im Gegenzug nicht begünstigtes Vermögen hingegeben wird.

Eine Frist für die Teilung des Nachlasses oder weitere Voraussetzungen sieht die Vorschrift nicht vor. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, nach der die Auseinandersetzungsvereinbarung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgen muss (vgl. H E 13a.11 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 zur Nachfolgeregelung § 13a Abs. 5 Satz 3 ErbStG n.F. und BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 8), ist eine zeitliche Beschränkung für die Teilung des Nachlasses in § 13b Abs. 3 ErbStG a.F. nicht vorgesehen.

Ausreichend ist -wie vom Finanzgericht zutreffend erkannt-, dass ein innerer Zusammenhang zum Erbfall besteht. Beruht der Entschluss, den Nachlass zu teilen und dabei begünstigtes (Betriebs-)Vermögen gegen nicht begünstigtes Vermögen zu übertragen, auf einer neuen Willensbildung der Erbengemeinschaft, die den Nachlass zunächst willentlich ungeteilt belassen hat, erfolgt die Übertragung nicht im Rahmen der Teilung des Nachlasses und der Begünstigungstransfer ist ausgeschlossen.

Das Finanzgericht in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise im vorliegenden Fall davon ausgegangen, dass die Übertragung des zunächst vom Bruder des Klägers im Wege der Erbfolge erlangten anteiligen KG-Anteils gemäß § 13b Abs. 3 ErbStG a.F. "im Rahmen der Teilung des Nachlasses" erfolgte und für den übernommenen Anteil die Begünstigung des Betriebsvermögens nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. zu gewähren ist.

Die Steuerbegünstigung für Wohnraum (§ 13c Abs. 1 ErbStG a.F.) ist ebenfalls im Wege der Erbauseinandersetzung übertragen worden.

Das Finanzgericht ebenfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Begünstigungstransfer nicht deshalb ausgeschlossen ist, weil die Erbauseinandersetzung hinsichtlich des Grundvermögens erst etwas mehr als zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers erfolgte. Die Begünstigung des Klägers war daher auf die von ihm nach der Übertragung der Miteigentumsanteile im Alleineigentum stehenden Grundstücke zu beschränken und für diese Grundstücke in voller Höhe zu gewähren.

Schließlich ist auch die Steuerbegünstigung für das selbstgenutzte Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG) in dem beantragten Umfang zu gewähren.

Nutzt der erwerbende Dritte (Miterbe) die vormalis vom Erblasser genutzte Wohnung innerhalb angemessener Zeit für eigene Wohnzwecke, ist der Begünstigungstransfer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG unabhängig davon zu gewähren, ob die Erbauseinandersetzung zeitnah zum Erbfall erfolgt. Eine zeitliche Nähe zum Erbfall ist für die Teilung des Nachlasses nicht vorgeschrieben.

Deshalb kann bei einer Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften eine Begünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG auch zu gewähren sein, wenn die Auseinandersetzungsvereinbarung nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall geschlossen wird (BFH, Urteil vom 23.06.2015, II R 39/13, BStBl II 2016, 225, Rz 27). Ob die Übertragung im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt, ist auch im Rahmen dieser Vorschrift durch eine Gesamtwürdigung aller Tatsachen zu prüfen.

Das Finanzgericht hat einen Zusammenhang der Zuordnung mit der Teilung des Nachlasses damit begründet, dass der Kläger bereits vor der Auseinandersetzung das Familienheim selbst bewohnt hat und eine entsprechende Zuordnung unter den Erben von Anfang an beabsichtigt war. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Begünstigungstransfer ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Erbauseinandersetzung hinsichtlich des Familienheims erst etwas mehr als zwei Jahre nach dem Tod des Erblassers erfolgte.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 15. Mai 2024 ([II R 12/21](#)), veröffentlicht am 5. September 2024.

Terminplaner

creance.ai - Your Very Own AI
Compliance Superpower
Präsenzveranstaltung, 30.09.2024

ZUM SEMINAR

Wir freuen uns auf Sie!



Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

VERANSTALTUNGSSUCHE

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



Redaktion

Gabriele Nimmrichter
PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269
gabriele.nimmrichter@pwc.com

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930
gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen

© 2024 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.