

Ralf Kohlhepp

Verdeckte Gewinnausschüttung

Ralf Kohlhepp

Verdeckte Gewinnausschüttung

Erkennen, Gestalten, Vermeiden



Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: RA Andreas Funk

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.

www.gabler-steuern.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0567-3

Vorwort

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) taucht in der Rechtsprechungspraxis der höchsten deutschen Gerichte bereits im Jahr 1893 auf – damals noch nicht unter diesem Begriff und in Verbindung mit Verrechnungspreisen bei Rübenlieferungen. Seither hat sich die Besteuerung der Kapitalgesellschaften mehrfach grundlegend gewandelt. Zuletzt bedeutete die Abschaffung des Anrechnungs- und die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens eine wesentliche Veränderung für die Systematik der Körperschaftbesteuerung. Auch die Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte ab dem Veranlagungszeitraum 2009 bringt erhebliche Bewegung in das geltende Steuerrecht.

All diese Veränderungen sind auf die Grundlagen des Rechtsinstituts der vGA ohne entscheidenden Einfluss geblieben. So lange es Besteuerungsdifferenzen zwischen Aufwand und Ausschüttungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft und Kapital- und sonstigen Einkünften auf Ebene des Gesellschafters gibt, werden vGA in der Rechtspraxis eine bedeutende Rolle spielen. Insbesondere im Rahmen der Betriebsprüfung bei Kapitalgesellschaften besteht die Gefahr einer erhöhten Steuerbelastung durch die Feststellung von vGA. Aber die Finanzverwaltung hat ihr Augenmerk inzwischen auch auf andere Körperschaftsteuersubjekte gerichtet. So ist insbesondere der Betrieb gewerblicher Art (BGA) der Körperschaften des öffentlichen Rechts in den Fokus geraten.

Die vorliegende Arbeit versucht den Spagat zwischen einer dogmatischen Aufarbeitung der vGA und einem Nachschlagewerk für die Rechtspraxis. Sie kann im Gegensatz zu Großkommentaren nicht den Anspruch erheben, alle Details der vGA-Problematik abzudecken. Allerdings soll der Rechtsanwender für die Praxisprobleme der vGA sensibilisiert werden und in der Lage sein, die Besonderheiten der gängigsten Konstellationen nachzuverfolgen. Im vorliegenden Band sind sowohl die Grundlagen der vGA als auch die im Rahmen der täglichen Beratung wesentlichsten Detailfragen kompakt sowohl aus der Warte der Körperschaft als auch aus der Warte des Anteilseigners erläutert. Das Werk kommt somit dem Bedürfnis der Praxis entgegen, auch die Rechtsfolgen einer vGA auf Seiten des Empfängers in die Beurteilung eines Sachverhaltes mit einbeziehen zu können.

Dank gebührt Herrn RA Andreas Funk für die Betreuung und Lektorierung der Arbeit. Insbesondere danke ich meiner Ehefrau RAin Christina Weidmann, die mich in jeder Hinsicht unterstützt hat sowie meinem Vater RA/StB/WP Hubert Kohlhepp für fachliche Diskussionen und die Ermöglichung des Projektes. Frau Prof. Dr. Johanna Hey danke ich für die Initiierung der ersten Gedanken zur vGA. Schließlich bin ich Herrn Norman Hofmeister für Recherchearbeiten sowie Herrn William P. Gately, CPA, Wayland MA, für die Hinweise zum US-amerikanischen Steuerrecht zu Dank verpflichtet.

Stuttgart im Januar 2008

Dr. Ralf Kohlhepp
RA/FA f. StR/StB

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	14
Literaturverzeichnis	16
§ 1 Einführung	19
A. Allgemeines	21
I. Bedeutung der vGA im deutschen Steuerrecht und Skizzierung	23
1. Definition der verdeckten Gewinnausschüttung	23
2. Die vier Grundfälle der vGA	25
3. Rechtsfolgen	26
4. Unterscheidung der vGA nach § 8 Abs. 3 KStG und § 20 Abs. 1 EStG	26
5. vGA im Anrechnungsverfahren, im Halbeinkünfteverfahren und nach der Unternehmenssteuerreform 2008	28
a) Anrechnungsverfahren VZ 1977 bis 2000	28
b) Halbeinkünfteverfahren VZ 2001 bis 2008	28
c) Unternehmenssteuerreform 2008	31
II. Ausländisches Recht	32
1. Österreich	33
2. Liechtenstein und Schweiz	33
3. Vereinigtes Königreich (UK)	34
4. Vereinigte Staaten von Amerika (USA)	34
5. Zusammenfassung	35
III. Internationales Steuerrecht	35
1. Deutsches Internationales Steuerrecht	37
2. Abkommensrecht	37
B. vGA und Steuerstrafrecht	38
I. Betroffene Steuerarten	39
II. Anknüpfungspunkte für einen Straftatbestand	39
1. vGA infolge einer strafbaren Handlung	39
2. Verwirklichung des Untreuetatbestandes (§ 266 StGB) durch eine vGA	40
3. Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) durch eine vGA	41
III. Verteidigungsstrategien	42
1. Tatbestandsebene	42
2. Vorsatzebene	43
C. Überblick über den Anwendungsbereich der vGA im KStG	43
I. Kleine und mittlere GmbH	43
II. AG und größere GmbH	44
III. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	45
IV. Stiftung	46
V. Weitere Körperschaftsteuersubjekte	47

VI.	Exkurs: Limited (ausländische Kapitalgesellschaften)	47
1.	Allgemeine Vorbemerkung	47
2.	VGA einer ausländischen Kapitalgesellschaft an einen inländischen Anteilseigner	49
3.	VGA-Probleme ausländischer Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland	49
4.	Deutsche Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft	50
5.	Leistungen einer deutschen Körperschaft an eine ausländische Gesellschaft	51
D.	Konkurrierende Vorschriften	52
I.	§ 1 AStG	52
II.	§ 42 AO	53
III.	§ 8a KStG bis VZ 2008	55
IV.	Liebhabelei	56
1.	Bei Kapitalgesellschaften	56
2.	Bei anderen Körperschaften	57
V.	§ 4 Abs. 5 EStG	58
VI.	Handelsrechtliche Vorschriften	59
§ 2	Voraussetzungen der vGA auf Ebene der Körperschaft	61
A.	Vermögensminderung / verhinderte Vermögensmehrung / Unterschiedsbetragsänderung / keine offene Ausschüttung	62
I.	Terminologie der Rechtsprechung und deren Bedeutung	63
1.	Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	63
2.	Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG	65
3.	In keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung	65
4.	Auswirkung auf das zu versteuernde Einkommen und Abweichungen von der BFH-Rechtsprechung	66
II.	Vorliegen einer Vermögensminderung	67
1.	Bilanzielle Vermögensminderung	67
2.	Rückgewähr / Kompensation durch Schadensersatzansprüche der Körperschaft	68
III.	Vorliegen einer verhinderten Vermögensmehrung	70
1.	Leistungen der Körperschaft an den Gesellschafter oder an Dritte	71
2.	Geschäftschancenlehre	71
3.	Kompensation durch Schadensersatzansprüche der Körperschaft	72
IV.	Vorteilsausgleich	73
B.	Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis	73
I.	Bedeutung des Tatbestandsmerkmals	74
1.	Ausschluss von Vorgängen ohne Zielrichtung	75
2.	Ausschluss von der Gesellschaft nicht objektiv zurechenbaren Vorgängen	75
3.	Stellung des Empfängers der vGA	77
II.	Sonderfall der nahestehenden Person / Zuwendung an Dritte	77
1.	Dem Gesellschafter nahestehende Personen	78

	2. Dritte, die dem Gesellschafter nicht nahestehen	79
	C. Vorteilsgeneigntheit	79
	I. Behandlung in der Rechtsprechung	80
	II. Reichweite der Vorteilsgeneigntheit	81
	III. Kritik	82
	IV. Exkurs: die Veranlassung von Nebenleistungen im Zusammenhang mit einer vGA	83
§ 3	Voraussetzungen der vGA auf Ebene des Gesellschafters	85
	A. Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Gesellschafter oder einen Dritten	86
	I. Zuwendung an den Gesellschafter	86
	II. Zuwendung an einen Dritten	86
	1. Verfügung über Vermögen als Zurechnungsgrund	87
	2. Beitrag des Begriffs der Vorteilsgeneigntheit	88
	III. Rückgewähr aufgrund zivilrechtlicher Verpflichtung	88
	B. Ohne Beschluss der Organe der ausschüttenden Körperschaft	89
	C. Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis	89
	I. Generelle Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis	89
	II. Abweichungen von der Behandlung auf Ebene der Körperschaft	91
	1. Abweichende Beurteilung durch Finanzämter oder -gerichte	92
	2. Fehlender Zufluss (unvollkommene vGA)	92
	3. Nachweisdifferenz	93
	III. Veranlassung im individuellen Gesellschaftsverhältnis	94
	IV. Zurechnungsprobleme in Mehrpersonenverhältnissen	95
§ 4	Feststellung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	97
	A. Feststellungslast	98
	I. Grundsätzliche Beweislastverteilung	98
	1. Kapitalgesellschaften	98
	2. Sonstige Körperschaften	99
	3. Gesellschafter	99
	4. Beweisführung	101
	II. Gegenbeweis Vorteilsausgleich	101
	1. Grundsatz	101
	2. Rechtlicher Zusammenhang	102
	III. Beweiserleichterung wegen Mitwirkungspflichten und Sphärenverantwortlichkeit	103
	B. Beherrschungsstellung (Sonderrechtsprechung)	104
	I. Anwendungsbereich	104
	1. Vorliegen einer Beherrschungsstellung	104
	2. Gleichgerichtete Interessen	106
	II. Vorheriger Abschluss (Nachzahlungsverbot)	106
	III. Klare und eindeutige Vereinbarung	107
	IV. Tatsächliche Durchführung	108
	V. Zivilrechtliche Wirksamkeit	109
	VI. Beweiskwirkung und Erschütterung	110

C.	Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter	111
I.	Gegenstand des hypothetischen Fremdvergleiches	112
II.	Der verdoppelte Geschäftsleiter	113
III.	Beweis und Gegenbeweis mittels konkretem Fremdvergleich	114
1.	Interner Fremdvergleich	114
2.	Externer Fremdvergleich	115
D.	Erweiterung des Fremdvergleichs	116
I.	VGA-spezifische Kriterien	116
II.	Einkommensteuerrechtliche Kriterien	118
E.	Ernsthaftigkeit	119
I.	Mängel der Durchführung als Hinweis auf fehlende Ernsthaftigkeit	120
II.	Unklare Vereinbarungen als Hinweis auf mangelnde Ernsthaftigkeit	121
III.	Unübliche Vereinbarungen als Hinweis auf mangelnde Ernsthaftigkeit	121
1.	Rechtsprechung des BFH	121
2.	Kritik an der Rechtsprechung des BFH	122
IV.	Tatsächliche Durchführung als Hinweis auf Ernsthaftigkeit	123
F.	Zuwendungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen	124
I.	Reichweite des Nahestehensbegriffes	125
II.	Auswirkungen des Nahestehens auf die Veranlassungsprüfung	126
G.	Indizien und Vermutungen für das Vorliegen einer vGA	126
I.	Vermutungen	126
II.	Indizien	127
H.	Die Bedeutung des „Dealing at Arm’s-Length-Principle“ für die vGA	127
I.	Unterschiede zum Veranlassungsprinzip	128
II.	Der verdoppelte Geschäftsleiter und das Arm’s-length-Principle	128
§ 5	Rechtsfolgen der vGA und typische Anwendungsfälle	130
A.	Bei der Körperschaft	130
I.	Allgemeine Rechtsfolgen	130
1.	Bewertung der vGA	131
a)	Allgemeines	131
b)	Besonderheiten der Bewertung der vGA bei bestimmten Leistungsbeziehungen	132
c)	Bewertung nach der Netto- oder Bruttomethode	134
2.	Totale und partielle vGA	135
3.	Körperschaftsteuererminderung / Körperschaftsteuererhöhung	136
4.	Indirekte Abgabefolgen bei der Umqualifizierung	136
a)	Umsatzsteuer als Nebenfolge und wertbestimmender Faktor	136
b)	Lohnsteuer	138
c)	Kapitalertragsteuer	138
d)	Sozialabgaben (Renten und KV-Beiträge)	139
e)	Gemeinnützigkeit	139
5.	Aktivierung von vGA	140
6.	Passivierung von vGA	142

II. typische Anwendungsfälle bei GmbH	143
1. Gründungskosten	143
2. Pensionszusagen	144
a) Besondere Anforderungen bei Beherrschungsstellung	145
b) Allgemeine Veranlassungsprüfung	145
aa) Wartezeit	146
bb) Finanzierbarkeit (Ernsthaftigkeit)	146
cc) Pensionseintrittsalter	147
dd) Erdienbarkeit	147
ee) Unverfallbarkeit	148
ff) Überversorgung (75%-Grenze)	148
gg) Abfindung einer Pensionszusage	149
3. Geschäftsführergehalt	150
a) Höhe der Gesamtvergütung	150
b) Höhe und Art der Tantieme	151
c) Überstundenvergütungen, Arbeitszeitkonten, Abgeltung nicht genommenen Urlaubs, Sonntags- Feiertags- und Nachtzuschläge	153
d) Kfz-Nutzung	154
4. Darlehen	154
a) Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft	154
b) Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter	154
c) Angemessene Zinsen	155
5. Dauerdefizitäre Tätigkeiten	156
III. Anwendungsfälle bei Stiftungen	157
1. Mögliche Empfänger von vGA	157
2. Partieller Vorrang des § 10 Nr. 1 KStG	158
IV. Anwendungsfälle bei Genossenschaften	159
V. Anwendungsfälle bei wirtschaftlicher Betätigung der öffentlichen Hand	160
1. Miet- und Pachtaufwand	162
2. Nicht ausreichende Eigenkapitalquote	163
3. Dauerverlustbetriebe	164
a) Eigengesellschaften	165
b) Betriebe gewerblicher Art	166
4. Querverbund	168
a) Eigengesellschaften	168
b) Betriebe gewerblicher Art	169
VI. Anwendungsfälle bei Vereinen	169
VII. Anwendungsfälle bei Auslandsberührung	170
1. Typische Fälle der vGA	170
a) Verrechnungspreise	170
b) Kostenübernahme	171
c) Fremdfinanzierung	172
2. Behandlung der vGA bei der Körperschaft	172
a) Besonderheiten bei ausländischen Gesellschaften	172
b) Insbesondere: Die Limited (Ltd.)	173

B. Beim Gesellschafter	173
I. Allgemeine Rechtsfolgen	173
1. Ebene des Gesellschafters	173
a) Umqualifizierung oder erstmalige Erfassung	174
b) Fiktiver Vorteilsverbrauch als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips	175
c) Aktivierung „der vGA“	176
d) Besteuerung der vGA beim Gesellschafter	177
aa) Besteuerung bis zum VZ 2006	177
bb) Besteuerung im VZ 2007/2008 (Einführung der materiellen Korrespondenz)	177
cc) Verfassungsrechtliche Bedenken	177
dd) Europarechtliche Bedenken	178
ee) Besteuerung ab dem VZ 2009	179
ff) Anwendung der materiellen Korrespondenz im Konzern	180
e) Korrektur einer bestandskräftigen, unzutreffenden Besteuerung (formelle Korrespondenz)	181
aa) Tatbestand des § 32a KStG	181
bb) Änderung aufgrund § 173 Abs. 1 AO zu Lasten des Steuerpflichtigen	182
cc) Entschließungsermessen	183
dd) Anwendung der Korrekturnorm auf den Steuerpflichtigen	184
ee) Anwendung auf Dritte/nahestehende Personen	185
f) Sonderfall des § 8b Abs. 1 S. 4 KStG	185
2. Besteuerung des Dritten	186
3. Bewertung der vGA	187
a) Zufluss im Privatvermögen des Gesellschafters	187
b) Zufluss im Betriebsvermögen des Gesellschafters	188
c) Zufluss bei einem Dritten	189
d) Immaterielle Vorteile	190
II. Steuererklärung	190
III. Anwendungsfälle	190
1. Rechtsformbedingte Besonderheiten	190
2. Überhöhte Tätigkeitsvergütung	191
a) Gehalt	191
b) Tantiemen	191
c) Pensionszusagen	191
3. Verstoß gegen Vorgaben für beherrschende Gesellschafter	192
4. Verzicht auf eine Pensionszusage	192
5. Zuwendung an Familienangehörige und sonstige nahestehende Personen	193
6. Unterhalten von Gegenständen / Einrichtungen des privaten Gebrauchs (Dauerverlustbetriebe)	194
7. vGA an juristische Personen des öffentlichen Rechts	194
a) Pachtzahlungen für notwendiges Betriebsvermögen an Trägerkörperschaften	194
b) Halten eines Verlustbetriebes	195

8.	Darlehen	195
a)	Gesellschafterfremdfinanzierung	195
b)	VGA wegen vergünstigten Darlehen der Körperschaft	196
9.	VGA bei Auslandsberührung – Behandlung des Begünstigten	196
a)	In Nicht-DBA-Fällen	197
b)	In DBA-Fällen	197
c)	Hinzurechnungsbesteuerung	198
d)	Quellenbesteuerung des im Ausland ansässigen Empfängers	198
C.	Besondere Beteiligungsformen	199
I.	Anwendungsfälle bei der GmbH & Co. KG	199
1.	Verhältnis zwischen GmbH und KG	199
2.	Vorgänge zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter	200
3.	Geminderter Gewinnanteil der GmbH bei Beteiligung am Vermögen	200
4.	Überhöhte Geschäftsführergehälter bei der KG	201
II.	Zuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen	202
1.	Zuwendungen der Enkel an die Muttergesellschaft	202
2.	Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften	203
III.	Anwendungsfälle bei Organschaft	203
D.	Verknüpfung der Besteuerungsebenen	205
I.	Korrespondenz der Veranlassungsprüfung	205
II.	Vorteilsgeneigtheit	206
III.	§ 32a KStG – „formelle Korrespondenz“	207
IV.	§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG und § 3 S. 1 Nr. 40 lit. d EStG – „Korrespondenz der Rechtsfolgen“	207
§ 6	Checklisten	208
A.	Kriterien bei Beherrschungsstellung	208
B.	Pensionszusage	208
C.	Geschäftsführervergütung	209
D.	Geschäftschancenlehre	209
E.	Betrieb gewerblicher Art	209
F.	Generelle vGA Prüfung	210
	Stichwortverzeichnis	211

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	Alter Fassung
aA	Anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft / Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AS	Abgeltungsteuer
AStG	Aussensteuergesetz
BA	Betriebsausgaben
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BFH	Bundesfinanzhof
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FS	Festschrift
GewSt	Gewerbsteuer
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoA	Geschäftsführung ohne Auftrag
HEV	Halbeinkünfteverfahren
HGB	Handelsgesetzbuch
idF	in der Fassung
Incl.	inklusive
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit	Litera
Ltd.	Limited liability Company (UK)
mwN	Mit weiteren Nachweisen
n.F.	Neuer Fassung
OECD-MA	Musterabkommen der OECD zur Doppelbesteuerung
OFD	Oberfinanzdirektion

rkr	rechtskräftig
S.	Seite / Satz
SolZ	Solidaritätszuschlag
StGB	Strafgesetzbuch
USt	Umsatzsteuer
USt-Vb.	Umsatzsteuer-Verbindlichkeit
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStRG	Unternehmensteuerreformgesetz
vE	Verdeckte Einlage
Verw.	Verwaltung
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
ZPO	Zivilprozessordnung
zzgl.	zuzüglich

Literaturverzeichnis

Bauschatz, Peter; Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH: §§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG, Berlin 2001

Beck'scher Bilanzkommentar; Handels- und Steuerbilanz, 6. Auflage München 2005.

Bertelsmann Stiftung; Handbuch Stiftungen: Ziele, Projekte, Management, rechtliche Gestaltung, 2. Auflage, Wiesbaden 2003.

Brinkmeier, Thomas / Mielke, Reinhard; Die Limited : (Ltd.) ; Recht, Steuern, Beratung, Wiesbaden 2007.

Doralt, Werner; Steuerrecht 2006, Ein systematischer Überblick, 7. Auflage, Wien 2006.

Dötsch, Ewald / Jost, Werner F. / Pung, Alexandra / Witt, Georg; Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung; Stand 11/2007.

Ernst & Young; Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 30. Aktualisierung Oktober 2007, Bonn, Berlin; teilweise zitiert nach 29. Aktualisierung August 2007

Frotscher, Gerrit; Einkommensteuergesetz Kommentar Version 4.1, Fassung 2007.

Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst; KStG/UmwStG Kommentar, Version 4.1, Fassung 2007

Gosch, Dietmar; Körperschaftsteuergesetz, München 2005

Habammer, Christoph; Die verdeckte Gewinnausschüttung : Tatbestandsermittlung, Rechtsfolgenprobleme und Rückgewähr, Regensburg 1995.

Hardtke, Frank; Steuerhinterziehung durch verdeckte Gewinnausschüttung : unrichtige Feststellung nach § 47 KStG als Steuervorteilerlangung, Baden-Baden 1995.

Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin; Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung (AO, FGO), Kommentar, Stand 2006, Köln.

IDW-Verlag; WP Handbuch 2006 Bd. 1. (Wirtschaftsprüferhandbuch). Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, 13. Auflage, Düsseldorf 2006

Jacobs, Otto H.; Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 5. Auflage, München 2002.

Janssen, Bernhard / Lange, Joachim; Verdeckte Gewinnausschüttungen – Systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen; begründet von Joachim Lange; 9. Auflage, Herne 2007.

Kirchhof, Paul; EStG-KompaktKommentar : Einkommensteuergesetz, 6. Auflage, Heidelberg / München 2006.

Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf; Einkommensteuergesetz Kommentar, Heidelberg 2004, (Kirchhof/Söhn)

Knobbe-Keuk, Brigitte; Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993.

Kohlhepp, Ralf; Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht – Systematik, Ratio Legis und Verknüpfung der Besteuerungsebenen; Wiesbaden 2006.

Locher, Peter; Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz; 3. Auflage, Bern 2005.

Mihm, Asmus; Strafrechtliche Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen, Berlin 1998.

Neumann, Ralf; VGA und verdeckte Einlagen, 2. Auflage, Köln 2006

Niemann, Ursula; Verdeckte Gewinnausschüttung und Halbeinkünfteverfahren – Verfahrensrechtliche Fallstricke für die Ausschüttungsempfänger, IFSt Schrift Nr. 414, Bonn 2004.

OECD; Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001.

Oppenländer, Steffen; Verdeckte Gewinnausschüttung : Systematik und Stellung des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, Köln 2004

PricewaterhouseCoopers; International Transfer Pricing 2006

Rasch, Stephan; Konzernverrechnungspreise im nationalen, binationalen und internationalen Steuerrecht, Köln 2001.

Rosenberg, Leo; Die Beweislast, 5. Auflage, München 1965

Schachtschneider, Karl Albrecht; Steuerverfassungsrechtliche Probleme der Betriebsaufspaltung und der verdeckten Gewinnausschüttung : Rechtsgrundsätze versus Gerichtspraxis, Berlin 2004

Schillhorn, Ulf; Hinterziehung von Körperschaftsteuer, Baden-Baden 2001.

Schmidt, Ludwig; Einkommensteuergesetz, 26. Auflage, München 2007.

Schulze zur Wiesche, Dieter / Ottersbach, Jörg H.; Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen im Steuerrecht, Berlin 2004

Schwarz, Bernhard; AO-Kommentar, Version 4.1, Fassung 2007

Schwarz, Bernhard; Schwarz, FGO Kommentar, Version 4.1, Fassung 2007

Stache, Ulrich; Besteuerung der GmbH, Wiesbaden 2007.

Terra, Ben J. M. / Wattel, Peter J.; European Tax Law, 4. Auflage, The Hague 2005.

Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich; Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Stand 2007, Köln.

Tipke, Klaus / Lang, Joachim; Steuerrecht, 18. Auflage, Köln 2005.

Vogel, Alfred / Schwarz, Bernhard; UStG Kommentar, Version 4.1, Fassung 2007

Weigell, Jörg / Brand, Jürg / Safarik, Frantisek J.; Investitions- und Steuerstandort Schweiz – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen; 2. Auflage, München/Bern 2007.

§ 1 Einführung

Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gehört zu den umstrittensten und – auch deswegen – unübersichtlichsten Themen des Steuerrechts. Dies gilt sowohl für die Definition der vGA als solche, der sich bereits zahlreiche Bearbeitungen widmen¹, als auch und insbesondere für die Ausgestaltung des Rechtsinstituts in der Rechtspraxis. Schrittmacher der Entwicklung ist seit jeher der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich insbesondere unter seinem Vorsitzenden Franz Wassermeyer um eine klare Linie und um eine Weiterentwicklung des Rechtsinstituts verdient gemacht hat. Auch nach dem Wechsel des Vorsitzes im I. Senat ist die eingeschlagene Linie beibehalten worden.

1

In jüngerer Zeit hat der VIII. Senat des BFH, der für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, und damit für die beim Gesellschafter zu versteuernden verdeckten Gewinnausschüttungen zuständig ist, seine Definition der vGA, die von derjenigen des I. Senats (zu Recht) abweicht, präzisiert und sich teilweise bewusst von einigen vom I. Senat aufgestellten Rechtssätzen abgegrenzt. Insbesondere hat der VIII. Senat deutlich gemacht, dass die vGA nach § 20 Abs. 1 EStG nicht zwingend eine vGA nach § 8 Abs. 3 KStG voraussetzt. Diese Entwicklung ist von der Finanzverwaltung bislang noch nicht aufgegriffen worden.

Die Rechtsprechung zur vGA ist also in Bewegung und insbesondere das Zusammenspiel der beiden mit dieser Materie befassten Senate des BFH könnte in Zukunft noch die ein oder andere überraschende Entscheidung oder gar eine Divergenzvorlage an den Großen Senat zur Folge haben². Die Rechtsprechung des BFH ist aus diesem Grunde für die verdeckte Gewinnausschüttung von erheblicher Bedeutung.

Literatur und Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung sind inzwischen fast unüberschaubar geworden. Geradezu einen Boom erleben die ABCs der vGA³ aber auch ganze Kommentare⁴ widmen sich ausschließlich diesem Rechtsinstitut. Die Fülle der bestehenden Literatur und Rechtsprechung vereinfacht die Bewältigung einer vGA-Problematik nicht. Zumal auch in jüngster Zeit noch von „babylonischer Sprachverwirrung“, und „Erfindungsreichtum der Rechtsprechung“ im Zusammenhang mit vGA die Rede ist.⁵

In der Beratungspraxis ist es zum einen entscheidend, bereits im Vorfeld zu erkennen, wo ein vGA-Problem drohen könnte – und gegenzusteuern. Zum anderen muss ein bereits aufgetretenes vGA-Problem in den Gesamtzusammenhang eingeordnet werden, damit die Situation zutreffend eingeschätzt werden kann. Aber schon im Rahmen der Gründungsberatung ist auf mögliche vGA-Sachverhalte zu achten, denn bereits in der Gründungsverfassung einer Körperschaft können die Wurzeln für spätere vGA liegen.⁶

2

Diesen Beratungsansätzen soll mit Hilfe des vorliegenden Bandes nähergetreten werden. Der erste Teil gibt einen grundlegenden Überblick über die verdeckte Gewinnausschüttung bei der

1 Jüngste Bearbeitungen zu diesem Thema: Bauschatz, 2001; Oppenländer, 2004; Kohlhepp, 2006.

2 Zuletzt angedeutet von wfr in DB 2007, 1956.

3 Aktuell insbesondere in Lange/Janssen, 2007; Neumann, 2006 und Ottersbach / Schulze zur Wiesche, 2004 oder die Ausführungen bei Stache, § 6 ab Rz. 39.

4 Ernst & Young; sehr ausführlich auch Gosch, KStG und Frotscher in Frotscher/Maas, KStG sowie Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG.

5 Weidemann, wistra 2007, 201, 203.

6 Der „Klassiker“ in diesem Zusammenhang ist die Übernahme der Gründungskosten durch die GmbH ohne eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag entgegen § 26 Abs. 2 AktG; vgl. BFH Urteil vom 11.02.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711.

Körperschaft und beim Gesellschafter. Dabei wird zusammenfassend aufgezeigt, bei welchen Körperschaften überhaupt, und wenn ja, welche, vGA-Probleme entstehen können. Denn unterschiedliche Steuersubjekte haben eine höchst unterschiedliche Anfälligkeit für verdeckte Gewinnausschüttungen. Zunächst werden aber die Rechtswirkungen der vGA aufgezeigt und insbesondere die strafrechtlichen Folgerungen aus vGA dargelegt, die für die Beratungspraxis von elementarer Bedeutung sind. Schließlich sind die Konkurrenzverhältnisse zu anderen Korrekturvorschriften darzustellen.

Die §§ 2, 3 und 4 widmen sich der Definition der vGA und weisen den Weg zu einer Subsumtion unter den abstrakten Rechtsbegriff. Dabei ist entsprechend der differenzierten Rechtsprechung des BFH von einer abweichenden Definition auf Ebene der Körperschaft und auf Ebene der Anteilseigner auszugehen.

§ 5 schließt mit einer detaillierten Darstellung einzelner Schwerpunkte der vGA an. Die Darstellungsform orientiert sich bewusst nicht an den vielfach vorhandenen ABCs der vGA. Vielmehr sollen typische vGA-Konstellationen aus den relevanten Beratungsfeldern aufgegriffen werden. Die Darstellung kann hier keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben, sondern beschränkt sich auf die wichtigsten Konstellationen für die Beratungssituation. § 6 schließlich liefert die für die Untersuchung der wesentlichsten Bereiche dienlichen Checklisten zur vGA.

- 3 Die gewählten Beispiele sind fast ausschließlich aus dem Bereich der Kapitalgesellschaften und hier aus dem Bereich der GmbH gegriffen. Dies dient zum einen der Vereinfachung. Soweit bei anderen Körperschaftsteuersubjekten analoge Fallgestaltungen auftauchen können, ist die Rechtsform der Körperschaft austauschbar. Zum anderen tritt die vGA rein quantitativ überwiegend bei der GmbH auf, was alleine schon in der großen Verbreitung dieser Rechtsform im deutschen Rechtsraum begründet liegt. Es erscheint daher gerechtfertigt, bei allgemeinen Beispielen auf die GmbH abzustellen.
- 4 Die Darstellung beschränkt sich – wie die weitaus größte Mehrzahl der verfügbaren Literatur – auf die Auseinandersetzung mit den negativen Folgen der vGA. In der Praxis taucht die vGA zu meist unvermittelt im Rahmen einer Betriebsprüfung auf. Es muss daher auf die entsprechende Argumentation der Finanzbehörde reagiert werden. Auch bei der Vertragsgestaltung, etwa bei der Erstellung von Anstellungsverträgen, Austauschverträgen mit verbundenen Unternehmen oder Gesellschaftssatzungen wird man die vGA als Damoklesschwert empfinden.

Es darf aber nicht verschwiegen werden, dass eine vGA durchaus auch als Gestaltungsmittel gewollt sein kann. Steuerlich kann die vGA eine inkongruente Gewinnausschüttung ermöglichen. Die vGA kann auch dazu genutzt werden, ohne formellen Gesellschafterbeschluss Gewinne auszuschütten. Insbesondere kann mittels der vGA aber auch eine ansonsten gegebenenfalls bestehende Veröffentlichungspflicht durch unmittelbaren Einfluss auf die Unternehmenskennzahlen vermieden werden. Zudem kann durch dieses Instrument der handelsrechtlich auszuweisende Gewinn gegebenenfalls im Interesse der Gesellschafter gesteuert werden. In all diesen Fällen wird die vGA unmittelbar Eingang in die Steuererklärung der Gesellschaft finden, da die damit verbundenen Zwecke durch eine Offenlegung nicht vereitelt werden. Es handelt sich dann um eine „offene“ verdeckte Gewinnausschüttung. Da um ihr Vorliegen nicht gestritten wird, findet sie nicht den Weg zu den Gerichten.

In der Praxis der Steuerberatung hat allerdings insbesondere die vGA in Folge einer Betriebsprüfung erhebliche Bedeutung. Insoweit muss es erklärtes Ziel der Beratung sein, mögliche vGA zu vermeiden, oder den Mandanten zumindest auf bestehende Risiken hinzuweisen.

A. Allgemeines

Ursache der verdeckten Gewinnausschüttung ist die je nach der gewählten Gestaltungsform unterschiedliche kumulierte Steuerbelastung von Einkünften, die Gesellschafter über Ihre Beteiligung an Kapitalgesellschaften erzielen. Es steht Gesellschaftern grundsätzlich frei, ob sie ihrer Gesellschaft im Wege eines Austauschverhältnisses wie fremde Dritte gegen Entgelt gegenüber-treten, oder ob sie unentgeltlich tätig werden und damit den Gesellschaftsgewinn mehren und eine Gesellschafterleistung erbringen.⁷ Diese Entscheidung können Gesellschafter von Fall zu Fall neu treffen. Besteht keine Vereinbarung, so wird davon ausgegangen, dass die Leistung unentgeltlich im Rahmen der Gesellschafterstellung erbracht wird. Die zugrundeliegende Entscheidung ist grundsätzlich im Vorfeld der Tätigkeit zu treffen und der Gesellschafter muss sich an den steuerlichen Folgen seiner Entscheidung festhalten lassen.

Welche Entscheidung der Gesellschafter getroffen hat, lässt sich für Aussenstehende, mithin auch für den Steuerfiskus, aber nur schwer und lediglich anhand von Indizien beurteilen. Es ergeben sich jedoch Belastungsunterschiede, je nachdem, ob versteuerte Gewinne ausgeschüttet und als Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Gesellschafter versteuert werden, oder ob der Auszahlungsbetrag Aufwand auf Ebene der Körperschaft und Einkommen auf Ebene des Gesellschafters darstellt. So lange Kapitalgesellschaften als eigenständige Steuersubjekte behandelt werden, wird aus diesen Belastungsunterschieden Abgrenzungsbedarf zwischen Anteilseigner und Gesellschaftsebene entstehen.

Kapitalgesellschaften verfügen nach der neueren Rechtsprechung des BFH⁸ nicht über eine private Sphäre.⁹ Daher sind sämtliche von ihnen getätigte Aufwendungen zunächst als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Erst auf der zweiten Stufe ist dann eine gegebenenfalls „private“ Veranlassung der Aufwendung zu berücksichtigen¹⁰. „Privat“ in diesem Sinne kann nur bedeuten, dass die Aufwendung im Interesse der Gesellschafter erfolgte, denn die Körperschaft selbst hat weder Neigungen noch private Wünsche. Insbesondere kann es für eine Kapitalgesellschaft auch keine „Liebhaberei“ geben. Jede Tätigkeit der Körperschaft ist grundsätzlich steuerverstrickt.

Die Trennung zwischen Gesellschafterebene (also der „nicht betrieblichen Ebene“ der Kapitalgesellschaft) und Gesellschaftsebene (also der betrieblichen Ebene) erfolgt durch das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung. So hat der BFH festgestellt, dass wegen § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG die Gesellschafterosphäre einer Kapitalgesellschaft steuerlich wie die private Sphäre einer natürlichen Person zu behandeln ist und dass insoweit der Rechtsgedanke des § 12 EStG – also der Nichtabziehbarkeit der Kosten der Lebensführung – Anwendung findet.¹¹ Daher ist grundsätzlich jede Aufwendung der Kapitalgesellschaft daraufhin zu untersuchen, ob sie eine vGA darstellt oder betrieblich veranlasst ist. Die selbe Frage stellt sich neben der Kapitalgesellschaft auch für jedes andere Körperschaftsteuersubjekt. Dabei sind jedoch die Schwerpunkte der Betrachtung unterschiedlich.

7 BFH Urteil vom 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949.

8 Seit BFH Urteil vom 04.12.1996 – I R 54/95, DStR 1997, 492; BFH Urteil vom 17.11.2004 – I R 56/03, DStR 2005, 594; BFH Beschluss vom 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, 502; BFH Urteil vom 22.8.2007 – I R 32/06, DStR 2007, 1954; (ständige Rechtsprechung).

9 Dies muss aber auch für alle übrigen Körperschaftsteuersubjekte wie Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. gelten, will man ein Auseinanderfallen der Steuersystematik vermeiden. Ausführlich, auch zum folgenden Kohlhepp, S. 33 ff.; Pezzer, StuW 1998, 76, 80; aA Hüttemann FS f. Raupach, 495 der wie vereinzelt andere Autoren eine private Sphäre auch bei Kapitalgesellschaften entgegen der Rechtsprechung bejahen möchte.

10 Wassermeyer FS Raupach, 565.

11 BFH Beschluss vom 11.08.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205.

- 7 Bei der klassischen GmbH, die mit einer Zahl von knapp 815.000 immer noch den Großteil der Unternehmen¹² und mit 77.530 Gewerbeanmeldungen im Jahr 2006 auch den Großteil der Neugründungen in Deutschland ausmacht¹³, stellen sich vor allem Probleme im Bereich der Zuwendungen an Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. deren nahestehende Personen sowie bei den größtenteils formalen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen GmbH und beherrschenden Gesellschaftern. Die knapp 145.000 Komplementär GmbHs in Deutschland dagegen bleiben von den Problemen der vGA weitestgehend verschont. Hier kann es allerdings dann zu einer vGA kommen, wenn etwa eine zu geringe Haftungsvergütung für die GmbH festgesetzt wird¹⁴, oder wenn die GmbH selbst ebenfalls operativ tätig ist.

Bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ergibt sich das Problem der vGA insbesondere im Bereich der Dauerverlustbetriebe und der Zulässigkeit eines etwaigen steuerlichen Querverbundes; Besonderheiten bestehen auch bei der Vermietung von notwendigem Betriebsvermögen des BgA durch die Trägerkörperschaft. Außerdem stellt sich die Frage, wann eine bestimmte Tätigkeit, hier das Unterhalten eines dauerhaft defizitären Betriebs gewerblicher Art, „betrieblich“ veranlasst ist. Allerdings sind bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts stets auch hoheitliche Belange zu berücksichtigen. Die vGA wird jedoch – ebenso wie die Umsatzsteuer – juristische Personen des öffentlichen Rechts in weit größerem Maße beschäftigen als in der Vergangenheit, zumal eine Tendenz besteht, bestimmte Aufgabenbereiche der öffentlichen Hand outzusourcen.¹⁵

Völlig andere vGA-Probleme wiederum haben international agierende Unternehmen und Konzerne, wobei auch hier wieder die Größenverhältnisse für die spezifischen vGA-Probleme maßgebend sind. Die in Deutschland zunehmend in Erscheinung tretende Limited Company by shares (Ltd.)¹⁶ vereinigt auf sich sowohl die Probleme der kleineren Kapitalgesellschaften als auch diejenigen der international agierenden Unternehmen. Internationale Konzerne, gleich welcher Rechtsform, haben vorwiegend mit der schwierigen Materie der Verrechnungspreise zu kämpfen, die noch durch die Tatsache verschärft wird, dass die nationalen Regelungen zueinander und in Bezug auf internationale Abkommen teilweise in Widerspruch stehen. Auch im Bereich der Verrechnungspreise ist § 8 Abs. 3 KStG eine maßgebende Vorschrift im nationalen Steuerrecht. Sie wird allerdings teilweise von der weitergehenden Rechtsfolge des § 1 AStG überlagert, der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 weitreichende Änderungen erfahren hat. Verfahrensrechtlich bestehen für Verrechnungspreise im Falle des Auslandsbezugs nach § 90 Abs. 3 AO besondere Anforderungen an die Dokumentation.

- 8 Vertiefte Kenntnisse über all diese vGA-Probleme vermag die vorliegende Bearbeitung nicht zu vermitteln, ohne den gesetzten Rahmen bei weitem zu sprengen.¹⁷ Die Problematik der vGA soll dennoch in dem Umfang dargestellt werden, der einen schnelle Zugriff und die Charakterisierung der zutreffenden vGA-Fallgruppe ermöglicht. Es wird daher sowohl ein umfassender Einblick in die sich in Deutschland stellenden Probleme der vGA gegeben, als auch ein kurzer

12 Quelle: IHK Hannover.

13 Statistisches Jahrbuch 2007, S. 488.

14 Wassermeyer, GmbHHR 1999, 18, 19. Allerdings wirkt § 8 Abs. 3 KStG nicht als Gewinnkorrekturvorschrift für die KG. D.h., dass zwar die GmbH einen höheren Gewinn zu versteuern hat, dass aber die Gewinnverteilung auf KG-Ebene zunächst unverändert bleibt. Sind Kommanditisten der KG und Gesellschafter der GmbH identisch, erfolgt aufgrund Sonderbetriebsentnahmen der Gesellschafter eine Hinzurechnung der vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zum einheitlich und gesondert festzustellenden Gewinn der KG.

15 Vgl. speziell zum Bereich der Krankenkassen Kohlhepp, Die Krankenversicherung 2007, 232 ff.

16 In 2005 6.625 Neugründungen in Deutschland lt. Statistischem Jahrbuch 2006, S. 488; In 2006: 8.643 lt. Statistischem Jahrbuch 2007, S. 488 Allerdings ist seit März 2006 eine „Trendumkehr“ zu verzeichnen; S:R 2007, 236.

17 Detailfragen werden besonders instruktiv dargestellt bei Neumann und im Ernst & Young Kommentar.

Überblick sowohl über internationale Regelungen als auch über die nationalen Bestimmungen im deutschsprachigen, im englischen sowie im amerikanischen Rechtsraum. Der „Ausflug“ in andere Rechtsordnungen wird auch durch die neu eingeführte Abhängigkeit der Rechtsfolgen der vGA bei grenzüberschreitenden Sachverhalten von der Behandlung der vGA im Ausland gerechtfertigt. Maßgebend für die getroffene Auswahl war zum einen die auch durch das Auftreten der Ltd. verstärkte internationale Verstrickung deutscher Unternehmen als auch die Ausrichtung zahlreicher Unternehmen über den nationalen Raum hinaus insbesondere in das deutschsprachige Ausland sowie in die USA.

I. Bedeutung der vGA im deutschen Steuerrecht und Skizzierung

1. Definition der verdeckten Gewinnausschüttung

Die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 KStG wird vom I. Senat des BFH in ständiger Rechtsprechung definiert als: 9

- Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- nicht in einer echten Gewinnausschüttung besteht,
- sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG auswirkt und
- die Eignung hat, beim Gesellschafter zu einem sonstigen Ertrag im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu führen.¹⁸

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hat der Bundesfinanzhof für den größten Teil der zu entscheidenden Fälle bejaht, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewendet hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der gemäß § 43 Abs. 1 GmbHG die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet.¹⁹

Diese mehr als komplexe Definition ist in der Literatur vielfach auf Kritik gestoßen.²⁰ Der BFH behält jedoch seine seit 1989 bestehende Linie bei. Ihm ist dabei zugutezuhalten, dass das Festhalten an der einmal gefundenen Linie zumindest der Rechtssicherheit dienlich ist. Gleichwohl erscheint die von der Rechtsprechung zugrunde gelegte Definition für die Anwendung in der Praxis nicht hilfreich und bedarf der Modifikation. Tatsächlich subsumiert auch der BFH nicht unter seine eigene Definition, sondern vermischt die Fragen der Vermögensminderung, der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis und der objektiven Zurechnung der Handlungen. Mit dieser Vorgehensweise schwindet der Vorteil einer konstanten Definition durch die Rechtsprechung und es entwickelt sich ein „Case-Law“ der vGA. Zeichen dieser Entwicklung sind die mehr und mehr in Erscheinung tretenden ABCs der vGA. 10

18 BFH Urteil vom 03.05.2006 – I R 124/04, BFH/NV 2006, 1729; BFH Urteil vom 28.06.2006 – I R 108/05, BFH/NV 2007, 107; BFH Urteil vom 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131 ff.

19 BFH vom 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058, m.w.N.

20 Siehe dazu ausführlich Kohlhepp, S. 91ff. mit einer Wiedergabe des Meinungsstandes.

- 11 Nicht zielführend ist allerdings eine teilweise noch immer vertretene Grundsatzkritik am Institut der verdeckten Gewinnausschüttung. So wird vorgebracht, das Rechtsinstitut der vGA verstoße wegen des vagen Gesetzeswortlauts gegen das Verfassungsprinzip des Gesetzesvorbehalts.²¹ Zudem verstoße die „Anmaßung“ der Gerichte, festzulegen, wann ein Gehalt angemessen ist, gegen das Willkürverbot.²² Ein solcher Ansatz vermag gegenüber einem 100 Jahre alten Rechtsinstitut, das durch die Rechtsprechung des PrOVG, des RFH und des BFH ausgeformt wurde, in der Praxis nicht zu überzeugen.²³
- 12 Kritik an der Definition der vGA kann allerdings berechtigterweise vor allem insoweit geltend gemacht werden, als ihr nicht entnommen werden kann, was der Kern der vGA ist, da sie überflüssige und zu wenig konkrete Tatbestandsmerkmale enthält. Die Definition lässt sich, ohne inhaltlich von der Rechtsprechung des BFH abzuweichen, bedeutend vereinfachen. Einfacher ausgedrückt liegt eine vGA immer dann vor, wenn das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft durch einen Vorgang gemindert wird, der seine Veranlassung in einer Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person hat. Erforderlich sind also die folgenden Elemente²⁴:
- Minderung (oder fehlende Erhöhung) des zu versteuernden Einkommens
 - Aufgrund eines Vorgangs, dessen Veranlassung in einer Leistung an den Gesellschafter (oder eine diesem nahestehende Person) liegt.

➤ **Beispiel:**

Ein Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH vereinbart im Rahmen seiner Geschäftsführervergütung ein Gehalt, das sich zu 100 % am erwirtschafteten Gewinn der Gesellschaft orientiert.

Hier ist deutlich, dass die Geschäftsführervergütung eigentlich eine Gewinnverteilung und nicht eine Entlohnung für die aufgewandte Arbeitskraft des Geschäftsführers darstellt. Die Veranlassung der Geschäftsführervergütung liegt damit in der Gesellschafterstellung und ist nicht als betrieblich anzusehen. Ein Geschäftsführer der nicht Gesellschafter wäre hätte keine vergleichbare Vergütung erhalten.

- 13 Eine vGA kann umgekehrt auch darin zu sehen sein, dass das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft sich, veranlasst durch die Beziehung zu dem Gesellschafter oder zu einer diesem Gesellschafter nahestehenden Person, nicht erhöht.

➤ **Beispiel:**

Eine Kapitalgesellschaft veräußert an ihren Alleingesellschafter oder an dessen Bruder ein Wirtschaftsgut, dessen Verkehrswert sich auf 10.000 Euro beläuft für einen Betrag, von 5.000 Euro.

- 14 vGA können sowohl absichtlich, d.h. zum Zwecke der Verlagerung von Einkommen auf ein anderes Steuersubjekt, als auch unbeabsichtigt herbeigeführt werden. Mit der Feststellung einer vGA als solcher ist noch kein Unrechtsurteil verbunden. Freilich versucht die Rechtsprechung Hürden zu errichten, um eine gewollte Verlagerung von Einkommen zu unterbinden. Da bei einem im Vergleich zum individuellen Grenzsteuersatz höheren Körperschaft- und Gewerbesteuerersatz immer ein Anreiz für eine Verlagerung der Besteuerung auf die Einkommensteuer besteht,

21 Schachtschneider, S. 97.

22 Schachtschneider, S. 96, zumindest für das bis VZ 2000 geltende Anrechnungsverfahren.

23 Vgl. zur Geschichte der vGA insbesondere Fröhlich S. 7 ff.; Zusammenfassend auch Kohlhepp S. 81 ff.

24 Die terminologische Abweichung von der Rechtsprechung des BFH führt nicht zu einem inhaltlich abweichenden vGA-Begriff. Die Unterschiedbetragsminderung ist dem Vermögensvergleich entnommen und spiegelt auf Vermögensebene lediglich die Berührung der Gewinn- bzw. Verlustebene wieder.

werden an Rechtsbeziehungen zwischen beherrschendem Anteilseigner und Körperschaft besonders strenge Anforderungen gestellt. Werden diese Kriterien nicht erfüllt, liegt eine vGA bereits aus formalen Gründen vor.

Der VIII. Senat definiert die vGA nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in ständiger Rechtsprechung als

- Vermögensvorteil, den eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter
- außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zuwendet, soweit
- diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat.²⁵

Bei dieser Definition des VIII. Senats ist zunächst auffällig, dass die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis auch hier eine prägende Funktion hat. Allerdings ist im Gegensatz zur Definition des I. Senats auch der Fall der Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausdrücklich aufgeführt. Dagegen sind die übrigen Definitionsbestandteile der vGA nach § 20 Abs. 1 EStG von den auf Ebene der Körperschaft zu stellenden Fragen weitgehend unabhängig. Tatsächlich liegt in den meisten Fällen zwar sowohl eine vGA nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als auch eine vGA nach § 20 Abs. 1 EStG vor, zwangsläufig ist das aber nicht.²⁶

Die Definition des VIII. Senats des BFH ist bislang in der Literatur wenig diskutiert worden. Soweit dies geschehen ist, ergaben sich nur marginale Kritikpunkte, die eher auf eine Kritik der Anwendung dieser Definition als auf eine Kritik an der Definition selbst hinauslaufen. Im Ergebnis wird die Definition des VIII. Senats weitgehend akzeptiert.²⁷

2. Die vier Grundfälle der vGA

Im Anschluss an Döllerer²⁸ wird die vGA in vier Grundfälle unterteilt:

- Die Kapitalgesellschaft erwirbt von ihrem Gesellschafter ein Wirtschaftsgut gegen ein unangemessen hohes Entgelt.
- Die Kapitalgesellschaft nutzt Dienste, Kapital oder Wirtschaftsgüter des Gesellschafters gegen ein unangemessen hohes Entgelt.
- Die Kapitalgesellschaft veräußert Wirtschaftsgüter an den Gesellschafter gegen ein unangemessen niedriges Entgelt oder überlässt sie ihm unentgeltlich.
- Die Kapitalgesellschaft überlässt dem Gesellschafter Dienste, Kapital oder Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt.

Diese Grundkonstellationen werden verkompliziert, wenn der Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und einer dem Gesellschafter nahestehenden Person oder einem anderen Dritten erfolgt, darin aber gleichwohl eine Zuwendung an den Gesellschafter zu sehen ist bzw. die Veranlassung der Leistung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist.

Die Unangemessenheit des Entgelts lässt sich nur im Vergleich zu angemessenen Entgeltleistungen feststellen. Als angemessen akzeptiert die Rechtsordnung die zwischen fremden Dritten abgeschlossenen Verträge. Dieser Fremdvergleich ist allerdings ebensowenig wie ein „Angemessenheitsprinzip“ als das der vGA zugrunde liegende Prinzip misszuverstehen. Ob an die Unange-

25 Vgl. etwa BFH Urteil vom 13.12.2006 – VIII R 31/05, BFH/NV 2007, 820.

26 BFH Urteil v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954.

27 Vgl. Kohlhepp S. 263; Wassermeyer in Kirchhof/Söhn § 20 Rz. C 55; v Beckerath in Kirchhof EStG § 20 Rz. 71.

28 Vgl. Wochinger in Dötsch/Jost/Pung/Witt § 8 Abs. 3 KStG Rz. 7.