

Andreas Gerten

Angemessenheit und Steuern

Verdeckte Einkommensverwendung
bei Kapitalgesellschaften
im internationalen Vergleich

SGBU 17

Einleitung

A. Problemstellung

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) steht es den Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, ihre rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine möglichst geringe Steuerbelastung ergibt. Die gewählte zivilrechtliche Gestaltung ist grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen.¹ Dieser Grundsatz der steuerlichen Gestaltungsfreiheit gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Für Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter findet er seine Grenzen unter anderem dort, wo diese als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind.

Zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner fehlt es typischerweise an den zwischen unabhängigen Dritten bestehenden wirtschaftlichen Interessengegensätzen. Durch entsprechende Ausgestaltung von Rechts- und Leistungsbeziehungen ergeben sich Möglichkeiten zur Einkommensverlagerung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner, mit dem Ziel eine möglichst günstige steuerliche Gesamtbelastung zu erreichen. Die Kapitalgesellschaft kann überhöhte Leistungsvergütungen an den Anteilseigner als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend machen oder zugunsten des Gesellschafters auf die Erzielung von Einnahmen verzichten. Verbundene Unternehmen können durch entsprechende Ausgestaltung von Leistungsbeziehungen das Verbot der intersubjektiven Verlustverrechnung außerhalb der Organschaft umgehen oder Gewinne ins Ausland verlagern.

Vermögensverlagerungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter dürfen jedoch, soweit sie dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnen sind, das steuerliche Ergebnis der Kapitalgesellschaft nicht beeinflussen und sind beim Anteilseigner als Beteiligungsertrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen. Regelungsziel des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung ist es, dem Bereich der Einkommensverwendung zuzuordnende verdeckte

1 BFH Urteil vom 12.9.1995 IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 *juris*-Tz. 12 (im Folgenden in []).

Vermögensverlagerungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter als solche zu identifizieren und deren steuerliche Gleichstellung mit offenen Gewinnverwendungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft wie auf Ebene des Anteilseigners sicherzustellen.

Die gesetzliche Regelung der verdeckten Gewinnausschüttung beschränkt sich für beide Ebenen der Besteuerung auf eine Bestimmung der Rechtsfolgen. Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen nach § 8 III 2 KStG das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Beim Gesellschafter sind verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 20 I Nr. 1 S. 2 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Auf Tatbestandsseite hat es der Gesetzgeber hingegen bei der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der verdeckten Gewinnausschüttung belassen.

Der finanzgerichtlichen Rechtsprechung kommt daher seit jeher die Aufgabe der inhaltlichen Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs der verdeckten Gewinnausschüttung zu. Der BFH hat in jahrzehntelanger Rechtsprechung eine Begriffsbestimmung der verdeckten Gewinnausschüttung entwickelt, diese immer wieder modifiziert und weiter ausdifferenziert. Den vorläufigen Schlusspunkt der Rechtsprechungsentwicklung bilden seit Aufgabe der früheren für beide Besteuerungsebenen geltenden Einheitsdefinition jeweils eigenständige Bestimmungen des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung für die Ebene der Kapitalgesellschaft durch den *I. Senat* und für die Ebene des Anteilseigners durch den *VIII. Senat* des BFH.

Das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung wird von einer nur schwer überschaubaren Vielzahl an Einzelfallentscheidungen beherrscht. Die höchstrichterliche Rechtsprechung ist dabei um die Aufstellung und Fortentwicklung allgemeingültiger Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung ebenso bemüht wie um die Gewährleistung eines Höchstmaßes an Einzelfallgerechtigkeit. Dieser Zielkonflikt hat zur Entwicklung eines hochdifferenzierten Systems von Rechtsprechungsgrundsätzen für die steuerliche Anerkennung von Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern geführt. Umfang und Komplexität des vorhandenen Fallmaterials erschweren zunehmend die Anwendung der Rechtsprechungsgrundsätze in der Praxis. Durch die Fülle an Detailvorgaben für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nimmt die Rechtsprechung erheblichen Einfluss auf die konkrete Vertragsgestaltung. Änderungen in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung haben immer wieder zu Verunsicherungen aufseiten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater geführt und vielfach eine mit erheblichen Transak-

tionskosten verbundene Neuausrichtung bestehender Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern erforderlich gemacht.

Für zusätzliche Rechtsunsicherheit und Erschwerung der praktischen Handhabung des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung sorgt die oftmals zögerliche Haltung, mitunter auch die Weigerung der Finanzverwaltung Entscheidungen des BFH anzuerkennen und als allgemeinverbindlich im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen.² In den vergangenen Jahren ist die verdeckte Gewinnausschüttung zudem auch wieder in den Fokus gesetzgeberischer Aufmerksamkeit gerückt. Zu nennen sind hier neben der Regelung zur Aufrechterhaltung der Verwaltungspraxis zum steuerlichen Querverbund³ insbesondere die Vorschriften zur formell und materiell korrespondierenden Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft und des Gesellschafters⁴.

B. Zielsetzung der Untersuchung

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung ist bereits Gegenstand einer Vielzahl monographischer Untersuchungen⁵ und auch die

2 So ist etwa die Grundsatz-Entscheidung des BFH vom 29.6.1994 I R 137/93 zur Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen außerhalb der Steuerbilanz erst nach einer Prüfungszeit von acht Jahren im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden (BStBl. II 2002, 366). Ferner hat die Finanzverwaltung bislang keine der seit dem grundlegenden Urteil des BFH vom 30.8.1995 I R 155/94 zur Geschäftschancenlehre ergangenen Entscheidungen im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

3 § 8 VII - X KStG (eingefügt durch JStG 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, S. 2794), mit denen der Gesetzgeber auf eine Entscheidung des BFH reagiert hat, nach der die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich regelmäßig die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zur Folge hat (BFH Urteil vom 22.8.2007 I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 [12]). Mit der Neuregelung soll die bisherige Verwaltungspraxis der Zulässigkeit einer Ergebnisverrechnung im steuerlichen Querverbund von Gewinn- und Verlustbetrieben bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gesetzlich festgeschrieben werden (RegE JStG 2009, BT-Drs. 16/10189, S. 94 f.).

4 § 32a I, § 8b I 2 - 4 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 lit. d S. 2 - 3 EStG (eingefügt durch JStG 2007 vom 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2878) sowie § 32d II Nr. 4 EStG (eingefügt durch JStG 2010 vom 8.12.2010, BGBl. I 2010, S. 1768).

5 Vgl. *Fröhlich*, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1968; *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990; *Fiedler*,

Kommentarliteratur hat sich umfassend mit der Thematik auseinandergesetzt, sich um eine Systematisierung der Rechtsprechung des BFH bemüht und kritisch zu vielen Einzelfragen Stellung bezogen⁶. Was es zum Problemkreis der verdeckten Gewinnausschüttung zu sagen gibt, scheint bereits gesagt zu sein.

Es stellt sich daher die Frage nach Rechtfertigung und Zielsetzung einer weiteren monographischen Befassung mit der Frage der verdeckten Einkommensverwendung bei Kapitalgesellschaften im Allgemeinen und dem Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung im Besonderen. *Klaus Tipke* hat einmal die mangelhafte Wissenschaftsorganisation und Wissenschaftsplanung im Steuerrecht beklagt. Wer es geschehen lasse, dass manche Äcker der Rechtswissenschaft mit Theoretikern so überbevölkert sind, dass die gleichen Schollen immer wieder umgewendet werden, gleichzeitig aber andere Äcker weitgehend im Urzustand oder als Brachland herumliegen lasse, der organisiere und plane schlecht und verschwende Steuergelder.⁷

Ungeachtet des beeindruckenden Bestands an Rechtsprechung und Stellungnahmen im steuerrechtlichen Schrifttum wird der gegenwärtige Zustand des Rechts der verdeckten Gewinnausschüttung jedoch von vielen Rechtsanwendern nach wie vor als unbefriedigend angesehen. Die verdeckte Gewinnausschüttung zählt, dies belegt die konstant hohe Entscheidungsdichte instanz- und höchstgerichtlicher Finanzrechtsprechung, weiterhin mit zu den streitanfälligsten Problemkreisen des deutschen Ertragsteuerrechts. Die zwischen den beteiligten Kreisen verlau-

Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994; *Habammer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung, 1995; *Walter*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, 1998; *Stolze*, Verdeckte Gewinnausschüttung und nahestehende Person, 1999; *Bauschatz*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich, 2001; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttung unter besonderer Berücksichtigung von Pensionszusagen, 2008; *Böhmer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei beherrschenden Gesellschaftern, 2011; *Karkmann*, Die Zweistufige Gewinnermittlung unter besonderer Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, 2011; *Zimmermann*, Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen, 2011.

6 Vgl. nur die umfangreichen Kommentierungen von *Blümich/Rengers*, § 8 KStG Rn. 220 ff.; *Lang/Klingebiel* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8 Abs. 3 KStG Teil C; *Lang/Rupp/Klingebiel* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8 Abs. 3 KStG Teil D; *Wilk* in *H/H/R*, § 8 KStG Rn. 100 ff.; *Frotscher/Maas*, KStG, Anh. § 8 KStG; *Janssen* in *Mössner/Seeger*, KStG, § 8 Rn. 191 ff.; *Kohlhepp* in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 8 Rn. 231 ff.; *Ernst & Young*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen.

7 *Tipke*, DStJG 3 (1980), S. 1.

fenden Fronten sind nach Jahren des Austauschs immer wieder derselben Argumente verhärtet. Die Fixierung auf das nationale Recht und hergebrachte Argumentationsmuster verspricht kaum zusätzlichen Erkenntnisgewinn. Gerade in einer solchen Situation kann ein Blick über die Grenze den Horizont erweitern und neue Ansätze und Impulse für den Diskurs im nationalen Recht liefern.⁸

Die steuerliche Erfassung verdeckter Einkommensverwendung bei Kapitalgesellschaften ist kein Problem allein des deutschen Ertragsteuerrechts, sondern stellt sich grundsätzlich in allen Steuerrechtsordnungen, die Kapitalgesellschaften eine eigene, von ihren Anteilseignern unabhängige Steuersubjektivität zuerkennen. Ansatzpunkt der vorliegenden Untersuchung ist es, den Blick vom nationalen Recht zu lösen und auf im Ausland gefundene Lösungsansätze zu richten. Es geht also, um im Bild von *Klaus Tipke* zu bleiben, nicht darum, das weite Feld der verdeckten Gewinnausschüttung aus nationaler Sicht erneut zu bestellen, sondern um die Bearbeitung von *terra incognita* mit dem Ziel, die Erfahrungen und Erkenntnisse fremder Steuerrechtsordnungen für das deutsche Recht nutzbar zu machen.

C. Methodik und Gang der Darstellung

Ausgangspunkt der Untersuchung ist im 1. Teil der Arbeit eine Bestandsaufnahme des deutschen Rechts der verdeckten Gewinnausschüttung, wie es sich *de lege lata* unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH und der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung gegenwärtig darstellt.

Die Bestandsaufnahme gibt dabei zugleich den Gegenstand und das Programm für die weitere Untersuchung vor. Der Untersuchungsgegenstand ist begrenzt auf die verdeckte Einkommensverwendung bei Kapitalgesellschaften als in der Rechtspraxis wohl bedeutendste Erscheinungsform verdeckter Gewinnausschüttungen. Wenngleich vGA nach deutschem Verständnis auch bei anderen Körperschaftsteuersubjekten, namentlich bei Genossenschaften, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, denkbar sind, handelt es sich insoweit um in den ausländischen Steuerrechtsordnungen weitgehend unbekannte Sonderkonstellationen, deren Einbeziehung in

⁸ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 14; *Mössner*, Liber Amicorum Luc Hinnekens, 2002, S. 305, 306; *Thuronyi*, Liber Amicorum Leif Mutén, 1999, S. 333, 339.

eine rechtsvergleichende Betrachtung nur begrenzten Ertrag verspräche. Die Untersuchung beschränkt sich ferner auf die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, während gewerbe-, umsatz- und schenkungsteuerliche Aspekte außer Betracht bleiben sollen.

Als Untersuchungsansatz liegt der Arbeit ein abstrakt-funktionaler Rechtsvergleich zugrunde. Für alle in den Rechtsvergleich einbezogenen Rechtsordnungen soll das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung zunächst *abstrakt* in das jeweilige Steuersystem eingeordnet und in seinen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen dargestellt werden. Anhand ausgewählter praktischer Anwendungsfälle soll anschließend ausgehend vom steuerrechtlichen Problem der Angemessenheitskontrolle von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern in *funktionaler* Hinsicht untersucht werden, wie das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung, gegebenenfalls im Zusammenspiel mit anderen Grundsätzen und Tatbeständen der Besteuerung, diese Kontrollfunktion in der Praxis erfüllt.

Der 2. Teil der Arbeit ist ganz dem rechtsvergleichenden Blick über die Grenze gewidmet. Im Mittelpunkt der Untersuchung steht dabei die steuerliche Behandlung von verdeckten Einkommensverwendungen bei Kapitalgesellschaften in Österreich, der Schweiz und den USA.

Für die Auswahl der in den Rechtsvergleich einzubeziehenden Rechtsordnungen waren unter anderem traditionelle Unterschiede hinsichtlich der in den jeweiligen Vergleichsländern geltenden Körperschaftsteuersysteme maßgeblich. Mit der Schweiz und den USA sind Länder mit langjährigen klassischen Körperschaftsteuersystemen vertreten. Demgegenüber verfügt Österreich ebenso wie Deutschland seit Jahren über ein Körperschaftsteuersystem mit Voll- bzw. Teilentlastung auf Anteilseignerebene. Ferner war die Existenz eines dem deutschen Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung vergleichbaren Rechtsinstituts in den jeweiligen Steuerrechtsordnungen für die Auswahl der Vergleichsländer ausschlaggebend. Das Problem der verdeckten Einkommensverwendung bei Kapitalgesellschaften stellt sich zwar grundsätzlich in allen Steuerrechtsordnungen, die eine eigene Steuersubjektivität von Kapitalgesellschaften vorsehen, nicht alle Rechtsordnungen kennen jedoch ein der verdeckten Gewinnausschüttung vergleichbares Rechtsinstitut zur

steuerlichen Angemessenheitskontrolle von Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern.⁹

Die Einzeldarstellungen der Rechtslage in den jeweiligen Vergleichsländern orientieren sich in ihrem Aufbau an der für die Darstellung des deutschen Rechts gewählten Struktur. Dieser einheitliche Aufbau soll den Zugang zu der in allen Rechtsordnungen komplexen und detailreichen Materie erleichtern sowie parallele Entwicklungen und bestehende Unterschiede deutlicher in Erscheinung treten lassen.

Im 3. Teil der Arbeit sollen schließlich die Ergebnisse des Rechtsvergleichs für das deutsche Recht nutzbar gemacht und in einer *de lege ferenda*-Betrachtung die Möglichkeiten für eine Neuorientierung des Rechts der verdeckten Gewinnausschüttung unter Berücksichtigung der Erfahrungen anderer Steuerrechtsordnungen ausgelotet werden.

9 So kennt etwa das *französische* Steuerrecht auf Ebene der Kapitalgesellschaft ein Institut der verdeckten Gewinnausschüttung nicht. Eine korrespondierende Funktion übernehmen Abzugsbeschränkungen für bestimmte Gesellschafter-Vergütungen, Gewinnkorrekturvorschriften für international verbundene Unternehmen und das Rechtsinstitut der „anormalen Geschäftsführung“ (*l'act anormal de gestion*); vgl. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, S. 92 ff.; Fradin/Geffroy, Traité du droit fiscal de l'entreprise, S. 812 ff.; ferner aus dem deutschsprachigen Schrifttum Wolff-Diepenbrock, Verdeckte Gewinnausschüttungen im französischen Steuerrecht; Pelchen, Verdeckte Gewinnausschüttungen im französischen und deutschen Steuerrecht. Auch dem *italienischen* Steuerrecht ist ein Institut der verdeckten Gewinnausschüttung fremd. Eine in Teilen vergleichbare Funktion übernimmt hier der steuerrechtliche Grundsatz, dass Aufwendungen aus „unökonomischem Verhalten“ (*comportamento antieconomico*) den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen; vgl. Bozza-Bodden, Das deutsche und das italienische Körperschaftsteuersystem im Europäischen Binnenmarkt, S. 67; Specker, Zwischen Sondersteuerrecht und verdeckter Gewinnausschüttung, S. 170 ff.