

Schriften zum Gesellschafts-, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht

Herausgegeben von Joachim Hennrichs

Andreas Gerten

Angemessenheit und Steuern

Verdeckte Einkommensverwendung
bei Kapitalgesellschaften
im internationalen Vergleich

SGBU 17

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Einleitung	1
A. Problemstellung	1
B. Zielsetzung der Untersuchung	3
C. Methodik und Gang der Darstellung.....	5
1. Teil: Die verdeckte Gewinnausschüttung im deutschen Steuerrecht	9
A. Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuersystem..	9
I. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern ..	9
1. Besteuerung der Kapitalgesellschaft	10
2. Besteuerung der Gesellschafter	12
II. Rechtsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung.....	13
III. Verhältnis zu anderen Grundsätzen und Tatbeständen der Besteuerung	14
1. Berichtigung von Einkünften (§ 1 AStG).....	15
a. Fremdvergleichsmaßstab.....	15
b. Funktionsverlagerung.....	16
c. Konkurrenzverhältnis zur vGA.....	17
2. Abgrenzung außerbetrieblicher Vorgänge	18
a. Liebhaberei	18
b. Außerbetriebliche Sphäre	20
c. Stellungnahme	22
d. Folgen der Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre ..	23
3. Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs	25
a. Meinungsspektrum.....	26
b. Stellungnahme	27

4. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO).....	28
IV. Zusammenfassung.....	30
B. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	31
I. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	32
1. Vermögensnachteil der Kapitalgesellschaft	32
a. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmeh- rung	32
aa. Vermögensminderung	32
bb. Verhinderte Vermögensmeh- rung.....	34
b. Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 I 1 EStG.....	35
c. Eignung zum Beteiligungsertrag.....	38
d. Ausschluss eines Vermögensnachteils	40
2. Vermögensvorteil des Gesellschafters	44
a. Vorteilszuwendung an den Gesellschafter	44
b. Zurechnung der Vorteilsgewährung an Dritte	44
c. Ausschluss eines Vermögensvorteils.....	46
II. Zurechenbares Verhalten	47
III. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögens- verlagerung.....	49
1. Veranlassung und subjektive Voraussetzungen	50
2. Mittelbare Feststellung der Veranlassung	51
a. Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	51
aa. Konkreter Fremdvergleich	52
bb. Hypothetischer Fremdvergleich	52
cc. Verdoppelung des Fremdvergleichs.....	53
dd. Grenzen des Fremdvergleichs	53
b. Sonderkriterien für beherrschende Gesellschafter.....	54
c. Näheverhältnis bei Leistung an Dritte.....	56
d. Sonstige Hilfskriterien.....	57
aa. Unüblichkeit und fehlende Ernsthaftigkeit	57
bb. Liebhaberei	58
cc. Vorteilsausgleich.....	59
3. Beweisrechtliche Bedeutung der Hilfskriterien	61
a. Anscheinsbeweis.....	61
b. Indizienbeweis	62
c. Reduzierung des Beweismaßes.....	63

d. Stellungnahme	63
IV. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	65
1. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft	65
2. Rechtsfolgen beim Gesellschafter	66
3. Verknüpfung der Besteuerungsebenen	67
a. Verfahrensrechtliche Verknüpfung	68
aa. Hintergrund der Neuregelung	68
bb. Kritik an der Neuregelung	69
cc. Stellungnahme	70
b. Materiellrechtliche Verknüpfung	71
aa. Hintergrund der Neuregelung	71
bb. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	73
V. Zusammenfassung	75
C. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung	76
I. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	77
1. Einzelne Vergütungsbestandteile	77
a. Grundvergütung	77
b. Pensionszusagen	79
c. Tantiemen	80
2. Gesamtausstattung	81
3. Rechtsfolgen	83
II. Darlehensverhältnisse	83
1. Darlehen an den Gesellschafter	83
a. Korrektur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung	84
b. Wertberichtigung oder Verzicht auf Darlehensforderung	84
c. Unangemessen niedrige Verzinsung des Darlehens	85
2. Darlehen an die Gesellschaft	85
a. Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung	85
b. Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG)	86
III. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters	88
1. Vorrang der Einkünftezurechnung	89
2. Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung	90
a. Formale Abgrenzungskriterien	90
b. Wettbewerbsverbot	91
c. Geschäftschancenlehre	92
IV. Zusammenfassung	95

2. Teil: Die verdeckte Gewinnausschüttung im internationalen Vergleich..... 97

A. Österreich 97

 I. Stellung der verdeckten Ausschüttung im Steuersystem 98

 1. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern 99

 a. Besteuerung der Kapitalgesellschaft 99

 b. Besteuerung der Gesellschafter 100

 2. Rechtsgrundlage der verdeckten Ausschüttung 101

 3. Verhältnis zu anderen Grundsätzen und Tatbeständen der Besteuerung 102

 a. Grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen (§ 6 Z 6 öEStG) 102

 b. Abgrenzung außerbetrieblicher Vorgänge 105

 aa. Liebhaberei 105

 bb. Außerbetriebliche Sphäre 106

 c. Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs 110

 d. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 22 BAO) 110

 II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Ausschüttung .. 112

 1. Vorliegen einer Vermögensverlagerung 113

 a. Zuwendung eines vermögenswerten Vorteils 113

 b. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung 114

 c. Auswirkung auf das Einkommen 115

 d. Gesellschafter als Vorteilsempfänger 116

 aa. Gesellschafterstellung des Leistungsempfängers 116

 bb. Zurechnung der Vorteilsgewährung an Dritte 116

 e. Ausschluss einer Vermögensverlagerung 117

 aa. Rückgewährverpflichtung 117

 bb. Vorteilsausgleich 119

 2. Zurechenbares Verhalten 119

 3. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögensverlagerung 121

 a. Veranlassung und subjektive Voraussetzungen 121

 b. Feststellung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis 122

 aa. Formaler Fremdvergleich 123

 bb. Materieller Fremdvergleich 123

c. Beweisrechtliche Bedeutung.....	124
4. Rechtsfolgen.....	126
a. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft.....	126
b. Rechtsfolgen beim Gesellschafter.....	127
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Ausschüttung	128
1. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	128
a. Einzelne Vergütungsbestandteile.....	129
aa. Pensionszusagen	129
bb. Tantiemen.....	130
b. Gesamtausstattung	131
c. Rechtsfolgen.....	131
2. Darlehensverhältnisse	132
a. Darlehen an den Gesellschafter	132
aa. Korrektur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung... ..	132
bb. Wertberichtigung oder Verzicht auf die Darlehensforderung.....	132
cc. Unangemessen niedrige Verzinsung des Darlehens	133
b. Darlehen an die Gesellschaft.....	133
aa. Grundsätze der verdeckten Ausschüttung	134
bb. Verdecktes Eigenkapital	134
3. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters.....	135
a. Formale Abgrenzungskriterien	135
b. Wettbewerbsverbot	136
c. Geschäftschancenlehre	136
IV. Zusammenfassung.....	137
B. Schweiz	139
I. Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuersystem	140
1. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern	140
a. Besteuerung der Kapitalgesellschaft.....	141
b. Besteuerung der Gesellschafter.....	142
2. Rechtsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung	143
3. Verhältnis zu anderen Grundsätzen und Tatbeständen der Besteuerung	144
a. Abgrenzung außerbetrieblicher Vorgänge	144
aa. Liebhaberei.....	145
bb. Geschäftsmäßig nicht begründeter Aufwand an Dritte.....	145

b. Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs	146
c. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.....	147
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinn-	
ausschüttung.....	148
1. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	149
a. Leistung der Kapitalgesellschaft	150
b. Begünstigung eines Gesellschafters oder nahe-	
stehenden Dritten	150
c. Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung...	150
aa. Fremdvergleich als Bewertungsmaßstab	151
bb. Nichtaufgriffsgrenzen der Finanzverwaltung	152
d. Minderung des Saldos der Erfolgsrechnung	153
e. Ausschluss einer Vermögensverlagerung.....	155
aa. Ausgleichsansprüche	155
bb. Vorteilsausgleich.....	157
2. Zurechenbares Verhalten	157
3. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögens-	
verlagerung.....	158
a. Inhalt der kausalrechtlichen Verknüpfung und	
subjektive Voraussetzungen.....	158
b. Feststellung der gesellschaftsrechtlichen Motivation.....	159
aa. Fremdvergleich	159
bb. Beherrschende Stellung des Gesellschafters	160
cc. Näheverhältnis bei Leistung an Dritte.....	161
dd. Erkennbarkeit des Leistungsmissverhältnisses.....	162
c. Beweisrechtliche Bedeutung.....	163
4. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	165
a. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft.....	165
b. Rechtsfolgen beim Gesellschafter	166
aa. Leistung an den Gesellschafter	166
bb. Leistung an eine nahestehende Person.....	167
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinn-	
ausschüttung.....	169
1. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	169
a. Fremdvergleich als Angemessenheitsmaßstab	170
b. Hilfsweiser Rückgriff auf mathematische Modelle	170
aa. Fromer-Formel	171
bb. Walliser-Methode.....	171
cc. Henneberger/Ziegler-Modell	172
2. Darlehensverhältnisse	173

a. Darlehen an den Gesellschafter	173
aa. Korrektur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung ...	173
bb. Wertberichtigung oder Verzicht auf Darlehens-	
forderung.....	174
cc. Unangemessen niedrige Verzinsung des Darlehens	175
b. Darlehen an die Gesellschaft	175
aa. Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung ...	176
bb. Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Art. 65 DBG) ..	176
3. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters	178
a. Wettbewerbsverbot.....	178
b. Geschäftschancenlehre	180
IV. Zusammenfassung.....	181
C. USA	183
I. Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuer-	
system	184
1. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesell-	
schaftern	185
a. Besteuerung der Kapitalgesellschaft	186
b. Besteuerung der Gesellschafter.....	191
2. Rechtsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung	193
a. Gesetzliche Regelung gesellschaftlich veranlasster	
Vermögensverlagerungen.....	193
aa. Ebene der Kapitalgesellschaft	194
bb. Ebene des Gesellschafters	195
b. Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	196
c. Partielle Regelung in den Verwaltungsrichtlinien.....	197
3. Verhältnis zu anderen Grundsätzen und Tatbeständen	
der Besteuerung	198
a. Einkommenskorrektur nach Sec. 482 IRC.....	199
b. Abgrenzung außerbetrieblicher Vorgänge	202
aa. Außerbetriebliche Sphäre	202
bb. Liebhaberei.....	204
c. Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs	205
d. Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.....	206
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinn-	
ausschüttung.....	207
1. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	207
a. Vermögensnachteil der Kapitalgesellschaft.....	207
aa. Vorliegen einer Vermögensminderung	207

bb. Partielle Erfassung veränderter Vermögens-	
mehrerungen.....	208
cc. Ausschluss eines Vermögensnachteils.....	210
b. Vermögensvorteil des Gesellschafters	211
aa. Vorteilszuwendung an den Gesellschafter	211
bb. Zurechnung der Vorteilsgewährung an Dritte	212
cc. Folgen einer Rückgewährverpflichtung.....	214
2. Zurechenbares Verhalten.....	217
3. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögens-	
verlagerung.....	218
a. Veranlassung und subjektive Voraussetzungen	218
b. Feststellung der Veranlassung durch das Gesellschafts-	
verhältnis	219
aa. Vorteil des Gesellschafters (primary benefit test)	219
bb. Unmittelbarer Vorteil bei Leistung an Dritte (direct	
benefit test)	220
cc. Liebhaberei	221
dd. Fallgruppenspezifische Sonderkriterien.....	222
c. Beweisrechtliche Bedeutung	222
4. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung.....	225
a. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft.....	225
b. Rechtsfolgen beim Gesellschafter	225
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinn-	
ausschüttung.....	226
1. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	226
a. Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen auf Ebene der	
Kapitalgesellschaft.....	226
aa. Gesetzliche Abzugsbeschränkung für Gehalts-	
zahlungen.....	227
bb. Vorgaben der treasury regulations zur Abzugs-	
fähigkeit von Vergütungen.....	228
[1] Angemessenheit der Vergütung (amount test)	228
[2] Anstellungsverhältnis als Rechtsgrund der	
Zahlung (intent test)	229
cc. Angemessenheitskontrolle durch die Recht-	
sprechung.....	230
[1] Multiple-factor test	231
[2] Independent-investor test.....	235
b. Vergütung als vGA auf Ebene des Anteilseigners.....	238
2. Darlehensverhältnisse	238

a. Darlehensgewährung an den Anteilseigner	239
aa. Korrektur im Zeitpunkt der Darlehensgewährung ...	239
bb. Wertberichtigung oder Verzicht auf Darlehens-	
forderung.....	242
cc. Unangemessen niedrige Verzinsung des Darlehens	243
[1] Traditionelle Position der Rechtsprechung.....	244
[2] Reaktion des Gesetzgebers (Sec. 7872 IRC:	
Below-Market Loans)	246
b. Darlehen des Anteilseigners an die Gesellschaft	249
aa. Gesetzliche Abzugsbeschränkungen für Zinsauf-	
wand	250
bb. Umqualifizierung von Fremdkapital in Eigen-	
kapital	253
3. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters	259
a. Grundsätze der Einkommenszurechnung	260
b. Geschäftschancenlehre	261
IV. Zusammenfassung.....	264
3. Teil: Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung de	
 lege ferenda	267
A. Reform des Unternehmensteuerrechts vs. Neuorientierung im	
bestehenden System	267
I. Ansatzpunkte einer Reform des Unternehmensteuerrechts ...	267
1. Steuersubjektivität von Kapitalgesellschaften	268
a. Integration von Körperschaftsteuer und Einkommen-	
steuer.....	268
b. Laissez-faire Ansatz zur Integration von Körperschaft-	
und Einkommensteuer.....	269
c. Stellungnahme und Bewertung	270
2. Belastungsvorteil verdeckter Einkommensverwendung	271
a. Option zur Körperschaftsteuer und transparente	
Entnahmebesteuerung.....	271
b. Stellungnahme und Bewertung	272
3. Methode der Erfolgsabgrenzung	273
a. Getrennte Gewinnermittlung vs. Formelhafte Gewinn-	
verteilung	273
b. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-	
Bemessungsgrundlage	273
c. Stellungnahme und Bewertung	276

II. Neuorientierung des Rechts der vGA im bestehenden System.....	276
a. Entbehrlichkeit eines weiteren Versuchs einer Begriffsbestimmung.....	277
b. Rahmen, Möglichkeiten und Grenzen des Rechtsvergleichs.....	277
III. Ergebnis.....	278
B. Auswertung des Rechtsvergleichs für Tatbestand und Rechtsfolgen der vGA.....	278
I. Vorliegen einer Vermögensverlagerung.....	279
1. Vermögensnachteil der Kapitalgesellschaft.....	279
a. Beurteilung aus Sicht der Kapitalgesellschaft.....	279
b. Geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise.....	280
c. Erfassung verhinderter Vermögensmehrungen.....	282
d. Erfordernis einer Einkommensminderung.....	283
2. Vermögensvorteil des Gesellschafters.....	286
3. Ausschluss einer Vermögensverlagerung.....	287
4. Zwischenergebnis.....	289
II. Zurechenbares Verhalten.....	289
1. Handlungszurechnung bei der Kapitalgesellschaft.....	290
2. Handlungszurechnung beim Anteilseigner.....	292
3. Zwischenergebnis.....	292
III. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögensverlagerung.....	293
1. Veranlassungsprinzip als der vGA zugrunde liegendes Prinzip.....	293
a. Eignung zum Beteiligungsertrag.....	294
b. Motivation durch das Gesellschaftsverhältnis.....	295
2. Feststellung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.....	296
a. Fremdvergleich.....	296
aa. Konkreter Fremdvergleich.....	297
bb. Hypothetischer Fremdvergleich.....	298
cc. Verdoppelung des Fremdvergleichs.....	300
b. Nähebeziehung bei Vorteilszuwendung an Dritte.....	301
aa. Rechtsvergleich des steuerrechtlichen Begriffs des Nahestehens.....	301
bb. Rechtsvergleich mit Normen der externen Rechnungslegung.....	302

cc. Folgen für den Nahestehensbegriff im Recht der vGA	305
c. Entbehrlichkeit von Sonderkriterien für beherrschende Gesellschafter.....	305
3. Beweisrechtliche Bedeutung und Rangverhältnis der Hilfskriterien	307
4. Zwischenergebnis	309
IV. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	309
1. Rechtsfolgen bei Kapitalgesellschaft und Gesellschafter	310
2. Verknüpfung der Besteuerungsebenen	310
3. Zwischenergebnis	312
V. Ergebnis.....	313
C. Übertragung der Ergebnisse auf ausgewählte Anwendungsfälle der vGA	314
I. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	314
II. Darlehensverhältnisse	316
III. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters	318
IV. Ergebnis.....	319
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	321
Literaturverzeichnis.....	325