

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Gerhard Ege,*  
Leitender Regierungsdirektor

*Prof. Dr. Wulf Goette,*  
Richter am Bundesgerichtshof

*Dr. Dietmar Gosch,*  
Richter am Bundesfinanzhof

*Helmut Messing,*  
Steuerberater, vereidigt. Buchprüfer

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 35

Seiten 1457 - 1500

39. Jahrgang • 2001

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer *Volker Fasolt* · Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* · Ministerialdirektor a.D. *Paul G. Flockermann*  
Richter am BVerfG a.D. *Prof. Dr. Paul Kirchhof* · Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* † · Vors. Richter am BFH a. D. *Dr. Max Rid*  
Steuerberater Dipl.-Volkswirt *Dr.h.c. Heinz Sebiger* · *Prof. Dr. Horst Vogel*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Walter Niemann,*  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

*Dr. Thomas Rödder,*  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

## STEUERRECHT

### AUFSÄTZE

## Die verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

Von *Prof. Dr. Mark Binz* und *Dr. Martin H. Sorg*, beide  
Stuttgart\*

Die Unternehmenssteuerreform beinhaltet einen Systemwechsel vom Körperschaftsteuerrichtlichen Vollanrechnungssystem zum klassischen Körperschaftsteuersystem mit Halbeinkünfteverfahren auf Anteilseignerebene. Der nachfolgende Beitrag stellt die Belastungswirkungen einer vGA nach altem und neuem Recht dar und untersucht, welche Rolle die vGA zukünftig spielen wird. Neben den Rechtsgrundlagen und steuerlichen Auswirkungen einer Rückabwicklung der vGA wird auch auf die Besonderheiten bei der Aktiengesellschaft eingegangen, die sich seit einigen Jahren zunehmender Beliebtheit erfreut.

### 1. Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

#### 1.1 Die vGA als Abgrenzungsproblem

Gewinnausschüttungen dürfen das Einkommen einer Körperschaft nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Dies gilt nicht nur für offene, sondern auch für verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Die vGA ist im Gesetz nicht definiert. Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung ist unter einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle nimmt der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis an, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt

eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte<sup>1</sup>. Hierbei geht es meistens – aber nicht ausschließlich – darum, ob Leistungsvergütungen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter auf Grund von Austauschverträgen (z. B. Anstellungsverträge) in (verdeckte) Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren sind. Klassischer Streitpunkt ist zum Beispiel die Angemessenheit von Geschäftsführerbezüge. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA außerdem dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt<sup>2</sup>.

Vor der Körperschaftsteuerreform vom 31. 8. 1976, die am 1. 1. 1977 in Kraft getreten ist, bestand ein besonderer Anreiz, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer/Einkommensteuer durch die bewusste Umqualifizierung von Kapitaleinkünften in andere Einkunftsarten zu vermeiden. Um die ertragsteuerliche Doppelbelastung zu sichern, wurde seinerzeit von der Finanzverwaltung das Institut der vGA entwickelt<sup>3</sup>. Dessen ursprünglicher Zweck ist durch die Körperschaftsteuerreform 1977 entfallen, weshalb die Finanzverwaltung seither immer wieder aufgefordert wurde, eine vGA nur noch aufzugreifen, soweit das Gewerbesteueraufkommen oder die Besteuerung für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner gefährdet sind. In der Praxis geschah allerdings das Gegenteil: Die vGA wurde zum Lieblingskind des Betriebsprüfers<sup>4</sup>.

Das Institut der vGA dient seit 1977 nur noch der einkunftsmäßigen Abgrenzung von Gesellschafts- und Gesellschafter-Ebene, insbesondere der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens. Die steuerliche Brisanz der vGA entsteht da-

\* *Prof. Dr. Mark Binz*, Rechtsanwalt, und *Dr. Martin H. Sorg*, Wirtschaftsprüfer, sind Partner der Anwaltskanzlei Binz & Partner in Stuttgart.

1 Vgl. BFH v. 21. 12. 1994, I R 98/93, BStBl II 1995, 419, m. w. N., DStR 1995, 600.

2 Vgl. BFH v. 17. 12. 1997, I R 70/97, BStBl II 1998, 545, m. w. N.

3 Vgl. Pezzer, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 1.

4 Vgl. Streck, KStG, 5. Aufl. 1997, § 8, Rn. 61.

durch, dass Leistungsvergütungen aus Austauschverträgen und Gewinnausschüttungen steuerlich unterschiedlich behandelt werden, und zwar sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf derjenigen der Gesellschafter.

### 1.2 Kein Nachteil gegenüber der Personengesellschaft

Das Institut der vGA stellt im Vergleich zur Personengesellschaft grundsätzlich keinen Nachteil der Kapitalgesellschaft dar, sondern relativiert lediglich einen Vorteil dieser Rechtsform. Dieser Vorteil liegt darin, dass sämtliche Zahlungen, die eine Personengesellschaft an ihre Gesellschafter leistet, bei diesen wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den gewerblichen Einkünften gerechnet werden und damit auch gewerbesteuerpflichtig sind<sup>5</sup>, während vergleichbare Zahlungen einer GmbH bei ihren Gesellschaftern zu der jeweils vom Zahlungsgrund abhängigen Einkunftsart gehören, also zum Beispiel eine Gewinnausschüttung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und ein Geschäftsführergehalt zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit. Dieser Unterschied hat die zwangsläufige Folge, dass seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH im Zweifel ein Interesse daran besteht, Einkünfte nicht – als gewerbesteuerpflichtiger Gewinn – auf der Gesellschaftsebene, sondern auf der gewerbesteuerfreien Gesellschafterebene anfallen zu lassen, zum Beispiel durch Bezahlung überhöhter Geschäftsführergehälter.

## 2. Belastungswirkung der vGA

### 2.1 Wirkungsweise des Instituts der vGA

Bei der Darstellung der Belastungswirkung der vGA sind zwei Effekte zu unterscheiden:

- Die Umqualifizierung der Leistungsvergütung in eine Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (Umqualifizierungseffekt)
- Eine etwaige Mehrbelastung der vGA im Vergleich zur offenen Gewinnausschüttung (Divergenzeffekt).

Diese Unterscheidung ist wichtig, da aus der Sicht der Beteiligten die Handlungsalternative meistens nicht darin besteht, auf die Zuwendung eines Vermögensvorteils der Gesellschaft an den Anteilseigner zu verzichten. Vielmehr geht es darum, eine optimale – also möglichst niedrige – Gesamtbelastung dieser Zuwendung zu erreichen. Könnten die Beteiligten die spätere Behandlung als vGA durch die Finanzverwaltung antizipieren, würden sie deshalb zum Beispiel den überhöhten Teil der Leistungsvergütung als Gewinnausschüttung vorsehen. Hieraus folgt, dass der Umqualifizierungseffekt als notwendiges Übel eines gewollten Geldtransfers von der Gesellschaft auf die Gesellschafterebene hinnehmbar ist, nicht jedoch der Divergenzeffekt, der durch eine vorbeugende Gestaltung vermieden werden kann.

Das eigentliche Problem der vGA ist deshalb der Divergenzeffekt, der einen Strafcharakter aufweist. Die Körperschaftsteuerreform 1977 hat diesen Strafcharakter der vGA im Wesentlichen beseitigt, indem sie die verdeckten mit den offenen Gewinnausschüttungen gleichgestellt hat.

<sup>5</sup> Seit In-Kraft-Treten der Unternehmenssteuerreform gilt dies wegen der Gewerbesteueranrechnung gemäß § 35 EStG freilich nur noch eingeschränkt.

### 2.2 Belastungswirkung beim Anrechnungsverfahren

Vollständig ist der Differenzeffekt durch das Anrechnungsverfahren allerdings nicht beseitigt worden, da eine vGA weniger verwendbares Eigenkapital liefert, als für sie erforderlich ist. Steht nämlich nicht in ausreichendem Umfang belastetes Eigenkapital zur Verfügung, um diese Lücke zu schließen, werden vGA mit bis zu 82,86 %<sup>6</sup> Körperschaftsteuer belastet. Zur Extrembelastung kommt es, wenn eine vGA insgesamt aus EK02 oder EK03 finanziert werden muss (zum Beispiel bei negativem EK40)<sup>7</sup>. In diesen Fällen, die besonders im Gründungsstadium, in einer anhaltenden Verlustphase oder bei regelmäßiger Vollausschüttung gegeben sind, werden also vGA auf Gesellschaftsebene um 42,9 %-Punkte höher besteuert als offene Gewinnausschüttungen. Hierbei handelt es sich allerdings nicht um eine echte steuerliche Mehrbelastung, sondern nur um einen Liquiditätsnachteil, da sich die höhere Steuer im Liquidationsfall durch die entsprechend geringere Auskehrung von EK0 wieder ausgleicht<sup>8</sup>.

Ein weiteres Problem ergibt sich aus der zusätzlichen Begünstigung desjenigen Gesellschafters, der die vGA erhalten hat. Dieser erlangt nämlich außer dem Betrag der vGA auch noch das hierauf entfallende anrechenbare Steuerguthaben von 3/7 (= 42,86 %), wird also auf Grund des Systems des Anrechnungsverfahrens, und zwar auf Kosten der anderen Gesellschafter, durch die vGA zusätzlich begünstigt.

Die Belastungswirkung der vGA im Vergleich zur Leistungsvergütung ist aus Tabelle 1 ersichtlich, der – wie auch den folgenden Ausführungen – folgende Prämissen zu Grunde liegen:

- Der Anteilseigner erhält eine Bruttozuwendung von 100
- Der Anteilseigner unterliegt mit seinen Einkünften dem Einkommensteuerspitzenatz
- Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag bleiben außer Ansatz
- Gewerbesteuerhebesatz: 400

		Leistungsvergütung	Gewinnausschüttung
(1)	Ergebnis der KapG vor GewSt	100	171,4
(2)	abzgl. GewSt	0	-28,8
(3)	= Ergebnis der KapG nach Steuern	100	142,8
(4)	abzgl. KSt-Ausschüttungsbelastung (30 %):	0	-42,8
(5)	= Bruttozufluss beim Gesellschafter	100	100,0
(6)	zzgl. KSt-Guthaben	0	+42,8
(7)	EST-pflichtige Einkünfte	100	142,8
(8)	abzgl. EST des Gesellschafters	-48,5	-69,3
(9)	Anrechnung KSt-Guthaben	0	42,8
(10)	= Nettozufluss beim Gesellschafter	51,5	73,5
(11)	Gesamtsteuerbelastung	48,5 %	67,1 %

Tab. 1: Belastungswirkung nach altem Recht (zu Vergleichszwecken mit Einkommensteuerspitzenatz = 48,5 %)

<sup>6</sup> Bei der bis 1993 geltenden Ausschüttungsbelastung von 36 %: 106,25 % von 1994 - 1998: 87,86 %.

<sup>7</sup> Im Einzelnen Brönnel, Die Besteuerung der Gesellschaften, 17. Aufl. 1999, Rn. C 734; Dötsch, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 27 KStG Rn. 207.

<sup>8</sup> Dötsch, (Fn. 7), § 27 Rn. 208; Schirmer, GmbHR 1986, S. 52; Meyer-Arndt, GmbHR 1994, S. 34, 36.

## 2.3 Belastungswirkung beim Halbeinkünfteverfahren

### 2.3.1 In-Kraft-Treten

Auf eine vGA ist das Halbeinkünfteverfahren bereits ab 2001 anwendbar (§ 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 2 KStG i. V. m. § 52 Abs. 4a EStG), bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ab dem Wirtschaftsjahr 2001/2002 (§ 34 Abs. 1a KStG i. V. m. § 34 Abs. 10a Satz 1 Nr. 2 KStG).

### 2.3.2 Steuerliche Behandlung im Regelfall

Im neuen Recht werden offene und verdeckte Gewinnausschüttung gleich behandelt, so dass der Steuerpflichtige im Falle einer vGA regelmäßig so gestellt wird, wie wenn der entsprechende Betrag offen ausgeschüttet worden wäre. Es kommt auch nicht mehr darauf an, ob die vGA zu einem Mittelabfluss führt oder sich lediglich bilanziell auswirkt<sup>9</sup>. Die neue Rechtslage bringt also insoweit eine deutliche Verbesserung, als der Differenzeffekt nicht mehr auftreten kann<sup>10</sup>.

Im neuen Recht bleibt es allerdings beim Belastungsunterschied auf Grund des Umqualifizierungseffekts. Die Belastungswirkung der (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttung stellt sich im Vergleich zu Leistungsvergütungen wie folgt dar<sup>11</sup>:

		Leistungsvergütung	Gewinnausschüttung
(1)	Ergebnis der KapG vor GewSt	100	100,0
(2)	abzgl. GewSt	0	-26,7
(3)	= Ergebnis der KapG nach Steuern	100	133,3
(4)	abzgl. KSt-Ausschüttungsbelastung (25 %):	0	-33,3
(5)	= Bruttozufluss beim Gesellschafter	100	100,0
(6)	abzgl. ESt des Gesellschafters	48,5	-24,3
(7)	= Nettozufluss beim Gesellschafter	51,5	75,7
(8)	Gesamtsteuerbelastung	48,5 %	52,7 %

Tab. 2: Belastungswirkung nach neuem Recht (2001)

	Gewinnausschüttung	Leistungsvergütung	Differenz
2000	57,1 %	51,0 %	6,1 %
2001/2	52,7 %	48,5 %	4,2 %
2003/4	52,2 %	47,0 %	5,2 %
ab 2005	50,6 %	42,0 %	8,6 %

Tab. 3: Gesamtsteuerbelastung der vGA (ab 2001 nach neuem Recht)

Aus dieser Vergleichsrechnung lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen<sup>12</sup>:

- Die Gesamtsteuerbelastung einer Gewinnausschüttung ist auch nach neuem Recht höher als diejenige von Leistungsvergütungen. Allerdings verringert sich der Belastungsunterschied von 6,1 % nach altem Recht (unter Außerachtlassung eines etwaigen Divergenzeffekts) auf derzeit 4,2 %. Dieser Steuernachteil der Gewinnausschüttung gegenüber der Leistungsvergütung wird sich durch die bereits verabschiedete Absenkung des Einkommensteuerspitzenatzes in den Jahren 2003/2004 auf 5,2 % und ab 2005 sogar auf

8,6 % erhöhen, ab 2005 also größer sein als nach altem Recht.

- Der Anteilseigner wird durch die vGA nach wie vor begünstigt. Ursache hierfür war nach altem Recht das Anrechnungsguthaben. Neuerdings ist es die zwangsläufige Folge des Halbeinkünfteverfahrens, dass Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner nur halb so hoch besteuert werden wie Leistungsvergütungen. Der Steuervorteil des Anteilseigners lag nach altem Recht bei 22 % und beläuft sich derzeit auf 24,2 %; er wird sich 2003/2004 auf 23,5 % und ab 2005 auf 21 % ermäßigen. In Fällen der hälftigen Zurechnung von Leistungsvergütungen (Zinszahlungen) gemäß § 8 Abs. 1 GewStG vermindert sich der Vorteil entsprechend<sup>13</sup>. Je niedriger der individuelle Steuersatz des Anteilseigners ist, desto günstiger ist die Leistungsvergütung gegenüber einer Gewinnausschüttung.
- Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft führt die vGA gegenüber der Leistungsvergütung unverändert zu einer erheblichen Mehrbelastung von 60 % gegenüber 71,4 % nach altem Recht. Diese Mehrbelastung liegt darin begründet, dass Leistungsvergütungen als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, während Gewinnausschüttungen aus versteuertem Einkommen zu leisten sind, also der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer unterliegen.
- Ohne Gewerbesteuerbelastung der Kapitalgesellschaft, z. B. bei lediglich vermögensverwaltender Tätigkeit, ist die Gesamtsteuerbelastung bei der vGA nur dann höher als bei Leistungsvergütungen, wenn der individuelle Einkommensteuersatz des Anteilseigners unter 40 % liegt.

Dem Grunde nach hat es diese Effekte, nämlich die höhere Steuerbelastung der vGA auf der Ebene der Gesellschaft sowie die Begünstigung auf der Ebene des Anteilseigners, bereits vor der Unternehmenssteuerreform gegeben. Die Belastungsunterschiede sind jedoch zum Teil größer (Gesamtsteuerbelastung ab 2005), im übrigen kleiner geworden.

### 2.3.3 Übergangsregelung

Die Neutralität der Besteuerungsfolgen von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen greift allerdings erst ein, wenn ein etwaiges Körperschaftsteuerguthaben gemäß § 37 Abs. 1 KStG verbraucht ist oder mit Ablauf der 15jährigen Übergangsfrist gemäß § 37 Abs. 2 Satz 3 KStG verfällt. Gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 KStG tritt die Körperschaftsteuermindernung um jeweils 1/6 der Gewinnausschüttung nämlich nur bei solchen Ausschüttungen ein, „die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen“. Bei vGA wird die Körperschaftsteuermindernung demgegenüber nicht gewährt. Es bleibt folglich bei der Regelbelastung von 25 % Körperschaftsteuer, während offene Gewinnausschüttungen, solange die Körperschaftsteueranrechnung reicht, mit lediglich 8,33 % Körperschaftsteuer belegt sind. Dieser Nachteil der vGA – 3fache Körperschaftsteuerbelastung gegenüber der offenen Gewinnausschüttung – ist zwar meistens nur temporärer Natur, kann aber unter ungünstigen Umständen auch definitiv werden.

Die Ungleichbehandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen ist unseres Erachtens nicht gerechtfertigt<sup>14</sup>. Da sie in der Gesetzesbegründung nicht problematisiert wird, liegt möglicherweise ein Versehen des Gesetzgebers vor.

9 Vgl. Hey, GmbHR 2001, S. 1, 2.

10 Nach Schmitz, DB 2001, 1166, soll es ausnahmsweise bei einer vGA im Konzern in Form einer Nutzungsüberlassung über eine gemeinsame Muttergesellschaft ohne Organschaft zu einer systemwidrigen Dreifachbesteuerung kommen.

11 Es gelten die selben Prämissen wie unter 2.2.

12 Vgl. Hey, (Fn. 9), S. 1, 2; Jost, DStR 2001, 961, 965.

13 Vgl. Hey, (Fn. 9), S. 1, 2; Kowitz, DB 2000, 1721, 1724; van Lishant, StuW 2000, 177, 184.

## AUFSÄTZE

Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, weshalb die vGA zwar von der Körperschaftsteuererminderung des § 37 KStG ausgenommen ist, nicht aber von einer Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG<sup>14</sup>. Auf Grund der Verwendungsfiktion in § 38 Abs. 1 Satz 5 KStG kann eine Körperschaftsteuererhöhung nämlich auch dann eingreifen, wenn die Kapitalgesellschaft noch über Körperschaftsteuererminderungspotential gemäß § 37 Abs. 1 KStG verfügt.

### 3. Rückabwicklung der vGA

#### 3.1 Rechtsgrundlage

Ein Anteilseigner wird durch eine vGA gegenüber der Gesellschaft und seinen Mitgesellschaftern aus steuerlicher Sicht in der Regel weiterhin deutlich besser gestellt als er ohne vGA stünde. Dies beruhte beim Anrechnungsverfahren auf dem Anrechnungsanspruch gemäß § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG. Nach neuem Recht ergibt sich der zusätzliche Vorteil aus der Umqualifizierung in einen, gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG nur zur Hälfte der Einkommensteuer unterliegenden Beteiligungsertrag. Anders als beim Anrechnungsverfahren ist der Vorteil beim Halbeinkünfteverfahren vom individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners abhängig. Er gibt sich bei diesem auf Grund eines anderweitigen Verlustausgleichs bzw. -abzugs kein zu versteuerndes Einkommen, entfällt der Vorteil also ganz.

Nachdem bei der GmbH ein Rückgewähranspruch gemäß §§ 30, 31 GmbHG nur besteht, soweit das Stammkapital angegriffen wird<sup>15</sup>, hat es in der bisherigen Diskussion nicht an Vorschlägen gefehlt, um einen zivilrechtlichen Rückgewähranspruch der GmbH entweder bezüglich des die vGA begründenden überschüssenden Betrages (z. B. Differenz zwischen angemessener und überhöhter Vergütung), oder zumindest i. H. des erlangten Steuervorteils zu konstruieren, wobei in erster Linie auf die Vorschriften über die ungerechtfertigte Bereicherung (§§ 812 ff. BGB), der Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 677 ff. BGB) sowie auf die Grundsätze der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht oder auf das Institut des Wegfalls der Geschäftsgrundlage hingewiesen wurde<sup>17</sup>. Unseres Erachtens dürfte in erster Linie die sog. ergänzende Vertragsauslegung<sup>18</sup> zu interessengerechten Ergebnissen führen. Zunächst muss man nämlich klären, ob die Begünstigung des Empfängers der vGA allseits überhaupt gewollt war und die Mitgesellschafter lediglich die steuerliche Auswirkung übersehen hatten, die dann unter Zugrundelegung des hypothetischen Parteiwillens und des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Innenverhältnis der Gesellschafter zu korrigieren wäre.

Der Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hat an dieser Problematik nichts geändert. Der Empfänger einer vGA wird durch den Umqualifizierungs-

fikt auch im neuen Recht begünstigt, wobei der steuerliche Vorteil – wie dargestellt – sogar größer sein kann als beim Anrechnungsverfahren. Allerdings ist der Einkommensteuervorteil des Anteilseigners weder spiegelbildlich zur Nachbelastung der Gesellschaft, noch – anders als beim Anrechnungsverfahren – betragsmäßig fest, sondern von den individuellen einkommensteuerlichen Verhältnissen des Anteilseigners abhängig. Damit lässt sich ein Bereicherungsanspruch gemäß § 812 Abs. 1 BGB nur schwer konstruieren (es fehlt an der „Einheitlichkeit des Bereicherungsvorganges“), ohne Weiteres aber ein zivilrechtlicher Rückgewähranspruch nach den vorstehend erwähnten Grundsätzen der ergänzenden Vertragsauslegung. Denn der – in aller Regel von den Parteien nicht gewollte – Einkommensteuervorteil des Anteilseigners steht in untrennbarem Zusammenhang mit der steuerlichen Nachbelastung der Gesellschaft, so dass das Äquivalenzverhältnis des Vertrages „gestört“ ist. Das Halbeinkünfteverfahren basiert nämlich auf dem Gedanken, durch die Kombination zweier niedriger Steuerbelastungen eine den Verhältnissen bei der Personengesellschaft entsprechende, angemessene Gesamtbelastung herzustellen<sup>19</sup>.

Soweit sich nach dem maßgeblichen hypothetischen Parteiwillen der Rückgewähranspruch nicht auf den wirtschaftlichen Vorteil als solchen bezieht, sondern nur auf die ungewollte steuerliche Auswirkung, besteht er i. H. des tatsächlichen Einkommensteuervorteils des Anteilseigners. Die genaue Ermittlung dieses, der vGA zuzuordnenden Vorteils mag im Einzelfall mit Schwierigkeiten verbunden sein, etwa bei Verlusten aus anderen Einkunftsquellen. Derartige Wertungs- und Abgrenzungsfragen sind jedoch auch aus anderen Rechtsgebieten bekannt, z. B. im Schadensersatzrecht (Stichwort: Vorteilsausgleich, hypothetische Kausalität etc.) sowie bei der Anwendung sog. Steuerklauseln in Gesellschafts- und Unternehmenskaufverträgen. Dies ändert aber nichts daran, dass dem Grunde nach ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch besteht, der sich unseres Erachtens am besten auf das bewährte Institut der ergänzenden Vertragsauslegung stützen lässt.

Auf Grund der in der Praxis verbleibenden Unsicherheiten hinsichtlich Grund und Höhe eines derartigen Erstattungsanspruches dürfte es sich auf jeden Fall empfehlen, entweder im Gesellschaftsvertrag oder im jeweiligen Einzelvertrag (z. B. Beratungsvertrag) eine entsprechende Steuerklausel aufzunehmen<sup>20</sup>, wonach bei Annahme einer vGA durch die Finanzverwaltung nicht das gesamte Rechtsgeschäft hinfällig werden soll, sondern – sofern dies so gewollt ist – nur der steuerlich nicht anerkannte Vergütungs- oder Vertragsteil. Damit ist zunächst einmal Klarheit geschaffen über das zivilrechtliche Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander, insbesondere die Frage geregelt, ob der begünstigte Gesellschafter den vom FA behaupteten wirtschaftlichen Vorteil als solchen (mit der Folge, dass eine vGA von vornherein verhindert würde) oder zumindest die damit zwangsläufig verbundene Steuerersparnis der Kapitalgesellschaft bzw. den Mitgesellschaftern auszugleichen hat.

Es fragt sich also, ob derartige Klauseln darüber hinaus schon das Entstehen einer vGA auch mit steuerlicher Wirkung verhindern können. Nach der Rechtsprechung des BFH, der derartigen Steuerklauseln jegliche steuerliche Wirkung ab-

14 Ebenso Hey, (Fn. 9), S. 1, 4; Frotzner, BB 2000, 2280, 2286; vgl. auch Jost, DStR 2001, 961, 965.

15 Vgl. Hey, (Fn. 9), 1, 5.

16 Anders dagegen bei der AG, bei der vGA regelmäßig zugleich einen Vorstoß gegen §§ 57, 58 AktG darstellen und einen Rückforderungsanspruch nach § 62 AktG begründen.

17 Zum Diskussionsstand vgl. grundlegend Buyer, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, (Fn. 7) Anh. zu § 27 KStG, insb. Rn. 26 ff.; Knobbe-Kenk, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 667; Pezzer, (Fn. 3), S. 199 ff.; Steink, (Fn. 4), § 8 Anm. 117.

18 Vgl. näher Palandt-Heinrichs, BGB 60. Aufl. 2001, § 157 Rn. 2 m. w. N.

19 Anderer Ansicht wohl Hey, GmbHR 2001, S. 1, 5.

20 So auch Priester, DStR 2001, 795, 798.

## AUFsätze

spricht, ist dies nicht der Fall. Wir halten diese Rechtsprechung zumindest dann für unzutreffend, wenn die betreffende Steuerklausel dazu führt, dass beispielsweise die endgültige Höhe einer Geschäftsführer- oder Beratervergütung auch mit zivilrechtlicher Wirkung von der bestandskräftigen bzw. rechtskräftigen Entscheidung einer Finanzbehörde abhängig gemacht wird und die steuerlichen Konsequenzen von den Beteiligten auch tatsächlich zeitnah gezogen werden. Denn dann ist ja der nach Auffassung der Finanzverwaltung überhöhte Vergütungsbestandteil schon zivilrechtlich niemals Vertragsinhalt geworden, sondern wirtschaftlich nur wie eine à conto-Zahlung anzusehen.

### 3.2 Steuerliche Auswirkungen einer Rückabwicklung

Streitig sind ferner die steuerlichen Auswirkungen im Fall der – freiwilligen oder unfreiwilligen – Rückzahlung einer vGA durch den begünstigten Gesellschafter. Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 1996 sah Regelungen über die Rückgewähr von vGA vor, die allerdings im weiteren Gesetzgebungsverfahren entfallen sind<sup>21</sup>. Nach der inzwischen h.M. stellt die Rückzahlung eine Einlage des betreffenden Gesellschafters dar<sup>22</sup>. Diese kann beim Gesellschafter nur im Rahmen des § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten des Gesellschafters auf seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft berücksichtigt werden. Die Rückzahlung führt hingegen nicht zu negativen Einnahmen des Gesellschafters bei den Einkünften aus Kapitalvermögen<sup>23</sup>.

## 4. vGA bei der Aktiengesellschaft?

### 4.1 Entwicklung des Instituts der vGA

Obwohl vGA bei allen mitgliederschaflich organisierten Körperschaften vorkommen können, ist hiervon ganz überwiegend die Rechtsform der GmbH betroffen. Die GmbH, deren Gesamtzahl inzwischen bei 850 000 liegen dürfte<sup>24</sup>, ist die mit Abstand verbreitetste Gesellschaftsform. Sie wird – als Kapitalgesellschaft – insbesondere bei kleineren Unternehmen typischerweise eingesetzt, um die unterschiedliche steuerliche Belastung von Leistungsvergütungen und Gewinnausschüttungen optimal zu kombinieren. Die Rechtsform der Aktiengesellschaft führte demgegenüber mit einer jahrzehntelang bei etwa 2000 stagnierenden Anzahl geradezu ein Schattendasein und war eher – börsennotierten – Großunternehmen vorbehalten, bei denen die Problematik naturgemäß selten anzutreffen war. Erst in den letzten 10 Jahren erfreute sich die AG, insbesondere auf Grund des Börsenbooms, einer zunehmenden Beliebtheit, wodurch deren Anzahl im vergangenen Jahr – mit weiter zunehmender Tendenz – erstmals die Schallgrenze von 10 000 überschritten hat<sup>25</sup>. Da die AG – als sog. kleine AG<sup>26</sup>,

die es nach dem Scheitern der Schaffung einer eigenständigen Rechtsform für den Mittelstand als solche überhaupt nicht gibt<sup>27</sup> – auf Grund diverser Gesetzesänderungen auch als Rechtsform für kleinere Gesellschaften, die sich bisher typischerweise als GmbH organisiert hatten, interessant geworden ist, steht zu befürchten, dass auch die AG zunehmend ins Blickfeld der vGA rücken wird.

Bei der Prüfung der Frage, inwieweit eine Vermögensminderung (oder verhinderte Vermögensmehrung) bei der Gesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wird auf der Seite der Gesellschaft auf das Leitbild des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und in der Sache auf einen Fremdvergleich abgestellt. Auf die Höhe der Beteiligungsquote des Anteilseigners kommt es grundsätzlich nicht an. Allein das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters indiziert die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis<sup>28</sup>. Soweit für die Annahme einer vGA auf den Fremdvergleich abzustellen ist, gibt es grundsätzlich keine rechtsformbedingten Unterschiede.

Die objektive Beweislast für das Vorliegen von vGA liegt beim FA<sup>29</sup>. Dieses wird sich um so schwerer tun, je größer der Interessengegensatz zwischen der begünstigten Person einerseits und der Gesellschaft und den anderen Anteilseignern andererseits im Einzelfall ist. So fehlt es zum Beispiel beim Alleingesellschafter einer GmbH, der zugleich einziger Geschäftsführer ist, an jeglichem Interessengegensatz. Anders verhält es sich bei einem großem Gesellschafterkreis und einer mehrköpfigen Geschäftsleitung, insbesondere dann, wenn ein Überwachungsorgan installiert ist – eine Situation, die bei einer AG in Form des Aufsichtsrats typischerweise gegeben ist.

### 4.2 Besonderheiten bei der AG

Bei der AG bestehen zunächst insoweit Besonderheiten, als das Aktienrecht wesentlich strengere Form- und Kapitalerhaltungsvorschriften enthält als das GmbH-Recht. Beispielfhaft sollen nur die restriktiven Regelungen für Nachgründungen (§ 52 AktG), Vorbausschüttungen (§ 59 AktG), den Erwerb eigener Aktien (§ 71 AktG) und Vereinbarungen mit Aufsichtsratsmitgliedern (§ 114 AktG) erwähnt werden. Rechtsgeschäfte, bei denen gegen aktienrechtliche Schutzvorschriften verstoßen wird, sind zivilrechtlich nichtig. Werden sie zu Gunsten einzelner Aktionäre gleichwohl vollzogen, ist steuerlich von einer vGA auszugehen<sup>30</sup>.

Bei Rechtsgeschäften mit Aktionären, die dem Vorstand angehören, bestehen weitere Besonderheiten. Vorstandsmitglieder unterliegen einem Selbstkontrahierungsverbot, von dem – anders als bei der GmbH – keine Befreiung erteilt werden kann (§ 112 AktG). Bei Rechtsgeschäften mit einem solchen Aktionär muss die AG deshalb generell durch den Aufsichtsrat vertreten werden.

Auch die Grundsätze über die Angemessenheit der Bezüge des Geschäftsführers einer GmbH können nicht ohne Weiteres auf die Verhältnisse bei der AG übertragen

21 § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG des Regierungsentwurf, BT-Drs. 13/901, 13/1173; BR-Drs. 171/95.

22 Vgl. BFH v. 25. 5. 1999, VIII R 59/97, BStBl II 2001, 226, DStR 1999, 1306; v. 29. 5. 1996, I R 118/93, BStBl II 1997, 92 m. w. N., DStR 1996, 1445.

23 BFH v. 29. 8. 2000, VIII R 7/99, BStBl II 2001, 173, DStR 2000, 1994; a. A. noch Döllner, DStR 1989, 331, 334.

24 Vgl. Hansen, GmbHR 1999, S. 26, der bereits für das Jahr 1998 von 815 000 GmbHs ausging – mit weiter steigender Tendenz.

25 Vgl. AG 2001, R.67.

26 Gesetz für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts v. 2. 8. 1994, BGBl I 1994, 1961.

27 Vgl. Börsert, DStR 1994, 1423; Kindler, NJW 1994, 3041; Lutter, AG 1994, 429, 430.

28 Vgl. BFH v. 11. 2. 1998, I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262.

29 BFH v. 27. 10. 1992, BStBl II 1993, 569.

30 Vgl. BFH v. 17. 10. 1984, I R 22/79, BStBl II 1985, 69 (Einlagenrückgewähr); v. 16. 2. 1977, I R 163/75, BStBl II 1977, 572 (Erwerb eigener Aktien); v. 16. 11. 1965, I R 302/61 S, BStBl III 1966, 97 (Grundstückserwerb zu Sonderkonditionen).

## AUFSÄTZE

werden<sup>31</sup>. Bei der GmbH werden nämlich die Geschäftsführer von der Gesellschafterversammlung bestellt und abberufen, die auch über den Inhalt des Anstellungsvertrags entscheidet. Dies gilt auch dann, wenn bei der GmbH ein obligatorischer Aufsichtsrat nach dem BetrVG 1952 eingerichtet ist. Erst bei einer GmbH mit in der Regel mehr als 2000 Arbeitnehmern stehen diese Befugnisse zwingend dem – paritätisch besetzten – Aufsichtsrat zu (§ 31 MitbestG). Im Gegensatz hierzu liegt die Personalkompetenz für die Vorstandsmitglieder einer AG stets – also unabhängig von der Arbeitnehmerzahl – beim Aufsichtsrat.

Der Aufsichtsrat, der nur für beschränkte Zeit bestellt werden kann (§ 102 AktG), vertritt die AG beim Abschluss der Anstellungsverträge mit den Vorstandsmitgliedern (§ 112 AktG). Aufsichtsratsmitglieder können nicht zugleich Vorstandsmitglieder sein (§ 105 AktG). Der Aufsichtsrat ist nicht an Weisungen der Hauptversammlung gebunden. Im Gegensatz zur GmbH kann deshalb das Vorstandsmitglied einer AG, das zugleich (Mehrheits-)Aktionär ist, niemals selbst bei seiner Bestellung und Abberufung oder beim Abschluss seines Anstellungsvertrags mitwirken. Anders als bei der GmbH besteht also weder eine „Identität“ der für die Vertragsparteien handelnden Personen noch die Möglichkeit der unmittelbaren Einflussnahme des Aktionärs<sup>32</sup>.

Allerdings hat der die AG allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen beherrschende Aktionär die Möglichkeit, ihm genehme und seinen Wünschen geneigte Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern zu bestellen bzw. zu wählen, damit er als Vorstandsmitglied – auch wiederholt – bestellt wird und seine Bezüge entsprechend seinen Vorstellungen festgesetzt werden. Nach Ansicht des BFH ist die Sachlage bei der AG dennoch mit der bei einer GmbH nicht vergleichbar<sup>33</sup>. Der Aufsichtsrat ist als selbstständiges Organ nämlich nur der Gesellschaft gegenüber verpflichtet. Er darf dem Vorstand nur Bezüge genehmigen, die zu den Aufgaben des Vorstandes und der Lage der Gesellschaft in einem angemessenen Verhältnis stehen (§ 87 Abs. 1 AktG). Im Übrigen gilt für die Mitglieder des Aufsichtsrats hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflicht und Verant-

wortlichkeit die Vorschrift des § 93 AktG entsprechend (§ 116 AktG).

Die Strukturunterschiede zwischen GmbH und AG müssen sich erst recht auswirken, wenn auf das Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter abgestellt wird<sup>34</sup>. In diesem Kontext ist bei der AG nach der Rechtsprechung des BFH eine vGA nur ausnahmsweise denkbar, nämlich dann, wenn der Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied ist, (gegebenenfalls gemeinsam mit nahestehenden Personen) auf Grund des konkreten Sachverhalts die ihm gegebenen Einflussmöglichkeiten bei der Regelung von Rechtsverhältnissen zwischen ihm und der AG in erster Linie einseitig in seinem Interesse ausnutzen kann und auch tatsächlich ausgenutzt hat. Dabei kommt der Zusammensetzung des Aufsichtsrats besondere Bedeutung zu<sup>35</sup>. Sind die Mitglieder des Aufsichtsrats mit dem beherrschenden Aktionär verwandt oder zumindest befreundet, ist die Situation anders zu beurteilen, als wenn es sich bei den Aufsichtsratsmitgliedern durchweg um unternehmerisch erfahrene, finanziell unabhängige Persönlichkeiten des Wirtschaftslebens handelt.

## 5. Zusammenfassung

(1) Die Unternehmenssteuerreform hat das Rechtsinstitut der vGA in zweierlei Hinsicht entschärft: Zum einen entfällt die im alten Recht gefürchtete Mehrbelastung auf Grund des Divergenzeffekts, da das neue Recht offene und verdeckte Gewinnausschüttungen – außerhalb der Übergangsregelung in § 37 KStG – generell gleichbehandelt. Zum anderen sind die Belastungsunterschiede auf Grund des Umqualifizierungseffektes, die dem Grunde nach auch im neuen Recht bestehen, zum Teil größer (Gesamtsteuerbelastung ab 2005), im Übrigen aber kleiner geworden.

(2) Die vGA betrifft alle Kapitalgesellschaften und damit auch die Rechtsform der AG, die sich seit Jahren im Aufwind befindet. Auf Grund der strukturellen Besonderheiten der AG, insbesondere des obligatorischen Aufsichtsrates, können dort die tatbestandlichen Voraussetzungen der vGA nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen gegeben sein.

31 Vgl. BFH v. 30. 7. 1975, I R 119/72, BStBl II 1976, 74; v. 15. 12. 1971, I R 76/68, BStBl II 1972, 436; v. 15. 12. 1971, I R 5/69, BStBl II 1972, 438.

32 So auch BFH v. 15. 12. 1971, I R 76/68, BStBl II 1972, 437; *Dörsch*, (Fn. 7), Anh. zu § 8 KStG „Aktiengesellschaft“.

33 BFH v. 15. 12. 1971, I R 76/68, BStBl II 1972, 437; v. 15. 12. 1971, I R 5/69, BStBl II 1972, 440.

34 Ebenso BFH v. 15. 12. 1971, I R 76/68, BStBl II 1972, 437; *Sreck*, (Fn. 4), § 8 Rn. 150 „Aktiengesellschaft“; missverständlich aber BFH v. 30. 7. 1975, I R 119/72, BStBl II 1976, 74, wenn dort der alleinige Aktionär als Vorstandsvorsitzender undifferenziert dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH gleichgestellt wird.

35 BFH v. 15. 12. 1971, I R 76/68, BStBl II 1972, 436, 437.