

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis.....	XIII
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
II. Rechtsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung	13
III. Verhältnis zu anderen Grundsätzen und Tatbeständen der Besteuerung	14
IV. Zusammenfassung.....	30
B. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	31
I. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	32
II. Zurechenbares Verhalten.....	47
III. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögensverlagerung.....	49
IV. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	65
V. Zusammenfassung.....	75
C. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung.....	76
I. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	77
II. Darlehensverhältnisse	83
III. Branchengleiche Tätigkeit des Gesellschafters	88
IV. Zusammenfassung.....	95

2. Teil: Die verdeckte Gewinnausschüttung im internationalen Vergleich	97
A. Österreich	97
I. Stellung der verdeckten Ausschüttung im Steuersystem	98
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Ausschüttung ..	112
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Aus- schüttung	128
IV. Zusammenfassung	137
B. Schweiz	139
I. Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuer- system	140
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinn- ausschüttung	148
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinn- ausschüttung	169
IV. Zusammenfassung	181
C. USA	183
I. Stellung der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuer- system	184
II. Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinn- ausschüttung	207
III. Ausgewählte Anwendungsfälle der verdeckten Gewinn- ausschüttung	226
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
II. Neuorientierung des Rechts der vGA im bestehenden System	276
III. Ergebnis	278
B. Auswertung des Rechtsvergleichs für Tatbestand und Rechts- folgen der vGA	278
I. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	279
II. Zurechenbares Verhalten	289

III. Gesellschaftsverhältnis als Rechtsgrund der Vermögensverlagerung	293
IV. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	309
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

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 Gewinnaus- schüttung	31
I. Vorliegen einer Vermögensverlagerung	32
1. Vermögensnachteil der Kapitalgesellschaft	32
a. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögens- mehrung	32
aa. Vermögensminderung	32
bb. Verhinderte Vermögensmehrung.....	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 Gewinnaus- schüttung	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 Darlehens- forderung	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 Aus- schüttung	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 Darlehens- forderung.....	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 Steuer- system	140
1. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesell- schaftern	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. Hilfweiser 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 verhinderter Vermögensmehrungen	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 Vermögensverlagerung	218
a. Veranlassung und subjektive Voraussetzungen	218
b. Feststellung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	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 Gewinnausschüttung	226
1. Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers	226
a. Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft	226
aa. Gesetzliche Abzugsbeschränkung für Gehaltszahlungen	227
bb. Vorgaben der treasury regulations zur Abzugsfähigkeit von Vergütungen	228
[1] Angemessenheit der Vergütung (amount test)	228
[2] Anstellungsverhältnis als Rechtsgrund der Zahlung (intent test)	229
cc. Angemessenheitskontrolle durch die Rechtsprechung	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