

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 71

Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH

§§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG

Von

Peter Bauschatz



Duncker & Humblot · Berlin

PETER BAUSCHATZ

**Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich
im Steuerrecht der GmbH**

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 71

Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH

§§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG

Von
Peter Bauschatz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Bauschitz, Peter:

Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht
der GmbH : §§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG / von Peter Bauschitz. –
Berlin : Duncker und Humblot, 2001
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 71)
Zugl.: Augsburg, Univ., Diss., 2000
ISBN 3-428-10337-8

Alle Rechte vorbehalten

© 2001 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-10337-8

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Inhaltsverzeichnis

Einführung	11
<i>1. Abschnitt</i>	
Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich	
nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG – unter besonderer Berücksichtigung der	
Grundfälle der Rechtsprechung zur Gesellschafterfremdfinanzierung	13
A. Einordnung der verdeckten Gewinnausschüttung in das System der Einkommensermittlung von Kapitalgesellschaften	13
I. Vorbemerkung	13
II. Die Vermögensphären der GmbH im Vergleich zu natürlichen Personen und Personengesellschaften	14
B. Überblick über die Entwicklung des Tatbestandes der verdeckten Gewinnausschüttung	17
I. Vorbemerkung	17
II. Historische Entwicklung	17
III. Unterscheidung der drei Stufen der verdeckten Gewinnausschüttung ..	18
IV. Entwicklung der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung in der Rechtsprechung des BFH	18
C. Veranlassungsprinzip und/oder Fremdvergleich als Grundlage der verdeckten Gewinnausschüttung?	20
I. Vorbemerkung	20
II. Frühere Einordnung des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung im Überblick und Stellungnahme	22
1. Die frühere Einordnung der verdeckten Gewinnausschüttung im Überblick	22
2. Stellungnahme	22
III. Die Definition des I. BFH-Senats	24
1. Darstellung des Veranlassungsprinzips nach §§ 4 Abs. 4; 9 Abs. 1 S. 1 EStG	25
a) Dogmatische Fundierung und Prüfungsmaßstab	25
b) Inhaltliche Ausfüllung des Prüfungsmaßstabes	26
2. Ausfüllung des Merkmals der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis im Rahmen der Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen durch die Rechtsprechung	28
a) Vorbemerkung	28
b) Prüfungsschritte der Rechtsprechung	28

3. Vereinbarkeit der Bestimmung der gesellschaftlichen Veranlassung durch die Rechtsprechung mit dem Veranlassungsprinzip nach §§ 9 Abs. 1 S. 1; 4 Abs. 4 EStG	31
a) Vorbemerkung	31
b) Auffassungen in der Literatur	31
c) Eigene Auffassung	32
4. Auffassungen in der Literatur zur Fundierung des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung und zur Ausgestaltung des Abgrenzungsmaßstabes	35
a) Vorbemerkung	35
b) Abgrenzung nach dem „reinen“ Veranlassungsprinzip	35
c) Abgrenzung nach dem „modifizierten“ Veranlassungsprinzip	36
d) Abgrenzung nach dem Verursachungsprinzip	38
e) Abwägung und eigene Auffassung	39
IV. Zusammenfassung	44
D. Die inhaltliche Ausgestaltung des Fremdvergleichsprinzips anhand der Prüfungsschritte der Rechtsprechung	44
I. Vorbemerkung	44
II. Fremdvergleich anhand des Maßstabes eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (zweiter Schritt)	45
1. Auffassung der Rechtsprechung und der h.M. in der Literatur	45
2. Objektiv-subjektive Auffassung	46
3. Subjektive Auffassung	47
4. Finale Handlungslehre	48
5. „Reiner“ objektiver Fremdvergleich	48
6. Abwägung und eigene Auffassung	50
a) Ablehnung der subjektiven Auffassungen von <i>Lange</i> und <i>Pezzer</i>	50
b) Abwägung hinsichtlich des objektiven Maßstabes des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	51
III. Ernsthaftigkeit der Gestaltung (dritter Schritt)	58
1. Vorbemerkung	58
2. Darstellung der Lösungsmöglichkeiten und eigene Auffassung	59
a) Lösungsmöglichkeit 1: Einordnung des dritten Schritts als „formaler Fremdvergleich“	59
b) Lösungsmöglichkeit 2: Einordnung als Unterfall der §§ 41 Abs. 2, 42 AO	60
c) Lösungsmöglichkeit 3 und eigene Auffassung: Ernsthaftigkeit als Prüfungspunkt im Rahmen der Veranlassungsprüfung	61
3. Zwischenergebnis	63
IV. Fremdvergleich aus der Sicht des Anteilseigners (vierter Schritt)	63
1. Vorbemerkung	63
2. Einbeziehung der sich auf die Höhe der gegenseitigen Zuwendungen auswirkenden Bedingungen aus der Sicht des Anteilseigners	64

3. Einbeziehung sonstiger Bedingungen aus der Sicht des Anteilseigners	65
a) Die Nur-Pensionszusage	65
b) Die Nur-Gewinntantieme	66
c) Die Umsatztantieme	67
4. Zusammenfassung	67
V. Einordnung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung an beherrschende Anteilseigner (erster Schritt)	67
1. Vorbemerkung	67
2. Abweichungen zur „allgemeinen“ Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen	68
3. Die Person des beherrschenden Anteilseigners	68
4. „Tatbestand“ der verdeckten Gewinnausschüttung an beherrschende Anteilseigner	69
5. Begründung der Rechtsprechung	69
6. Kritik der Literatur	70
7. Stellungnahme und eigene Auffassung	71
E. Weitere Einzelheiten zur inhaltlichen Ausgestaltung des Fremdvergleichsmaßstabes	74
I. Fremdvergleich und Üblichkeit	74
1. Untersuchung von Bilsdorfer	74
2. Weitere Literaturauffassungen	75
3. Stellungnahme und eigene Auffassung	76
II. (Teil-)unentgeltliche Leistungen der Anteilseigner	80
III. Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form der verhinderten Vermögensmehrung	81
IV. Existieren sonstige Sachverhaltskonstellationen, die nicht anhand des Fremdvergleichs gelöst werden können?	81
F. Zwischenergebnis – eigene Auffassung zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung	84
G. Darstellung und Einordnung der Grundfälle zur Gesellschafterfremdfinanzierung anhand der gefundenen Ergebnisse	85
I. Vorbemerkung	85
II. Grundfälle der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte zu Fremdkapitalgestaltungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	85
1. Darlehen eines Anteilseigners zu Gunsten der Gesellschaft	85
2. Darlehen der Gesellschaft an einen oder mehrere Anteilseigner	86
III. Einordnung der Grundfälle	88
1. Darlehen eines Anteilseigners zu Gunsten der Gesellschaft	88
2. Darlehen der Gesellschaft an einen oder mehrere Anteilseigner	89
3. Zusammenfassung	90

H. Übertragbarkeit der Fremdvergleichsgrundsätze des § 1 AStG auf die verdeckte Gewinnausschüttung	90
I. Vorbemerkung	90
II. Bedeutung und dogmatische Fundierung des § 1 AStG	90
III. Der Fremdvergleich nach § 1 AStG	91
1. Gegenstand des Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 1 AStG	91
2. Fremdvergleich anhand von Standardpreismethoden	92
a) Die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method)	94
b) Die Absatzpreismethode oder Wiederverkaufspreismethode (resale price method)	95
c) Die Kostenaufschlagsmethode (cost-plus-method)	96
d) Sonstige Methoden (other/forth methods)	97
e) Die Schätzung nach § 1 Abs. 3 AStG	97
3. Zusammenfassung	98
IV. Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt	99
V. Verhältnis des § 1 AStG zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	100
VI. Übertragbarkeit und Übertragung der Fremdvergleichsgrundsätze des § 1 AStG auf die Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen	101
1. Allgemein	101
2. Übertragbarkeit, sofern auch im Rahmen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG Geschäftsbeziehungen i.S. von § 1 Abs. 4 AStG zu beurteilen sind ..	106
3. Anwendbarkeit, sofern „Nicht-Geschäftsbeziehungen“ zu überprüfen sind	108

2. Abschnitt

Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich nach § 8a KStG	110
A. Einführung	110
B. Bedeutung der Fremdfinanzierung von Gesellschaften durch ihre Anteilseigner nach Einführung des Anrechnungsverfahrens	110
I. Im nationalen Rechtsverkehr	110
1. Für anrechnungsberechtigte Anteilseigner	110
2. Für nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner	111
II. Im transnationalen Rechtsverkehr	111
III. Zusammenfassung	112
C. § 8a KStG – Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung	112
I. Entstehung der Regelung	112
II. Überblick über die Regelung des § 8a KStG	114
III. Dogmatische Einordnung des § 8a KStG	115
1. Vorbemerkung	115
2. Gewinnbegriff und Gewinnermittlung im Körperschaftsteuerrecht ..	117

3. Darstellung der verschiedenen Auffassungen zur Einordnung des § 8a KStG	118
a) 1. Auffassung: § 8a KStG als Ausfluß des Fremdvergleichsprinzip	118
b) 2. Auffassung: § 8a KStG als reine Mißbrauchsverhinderungsvorschrift	119
4. Stellungnahme und eigene Auffassung	120
a) Ablehnung der Auffassung von Janssen	120
b) § 8a KStG als Ausfluß des Fremdvergleichsmaßstabes	121
D. Einordnung der safe haven in das gefundene System	125
I. Vorbemerkung	125
II. Die Auffassung der OECD zu sog. safe-haven-Regelungen	126
III. Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Fremdfinanzierungsgestaltungen im U.S.-amerikanischen Steuerrecht im Überblick	127
IV. Abwägung und eigene Auffassung	128
E. Der Grundtatbestand und der Fremdvergleich nach § 8a KStG	129
I. Der Grundtatbestand des § 8a KStG unter Zuordnung der einzelnen Erweiterungs- und Mißbrauchsregelungen	129
II. Erläuterungen des Grundtatbestandes nach § 8a KStG	131
1. Der Begriff des Fremdkapitals	131
2. Vergütung	134
3. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft	135
4. Nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigter Anteilseigner	137
a) Anteilseigner	137
b) Nichtanrechnungsberechtigter Anteilseigner	141
5. Wesentliche Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft	142
a) Grundtatbestand, § 8a Abs. 3 S. 1 KStG	142
b) Maßgeblicher Zeitpunkt der wesentlichen Beteiligung	143
6. Das anteilige Eigenkapital, § 8a Abs. 2 KStG	144
a) Maßgeblicher Zeitpunkt, § 8a Abs. 2 S. 1, 1. HS KStG	144
b) Neugründung einer Gesellschaft	145
c) Eintritt eines Anteilseigners im laufenden Wirtschaftsjahr	146
d) Bruchteil des einem Anteilseigner zuzuordnenden Eigenkapitals, § 8a Abs. 2 S. 1, 2. HS KStG	148
e) Die Bestimmung des Eigenkapitals, § 8a Abs. 2 S. 2 KStG	149
7. Safe haven für Fremdkapital mit nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessener Vergütung, § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG	151
a) Nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung	151
b) Höhe und Zuordnung des safe haven	152
c) Maßgeblicher Zeitpunkt	156

8. Safe haven für Fremdkapital mit in einem Bruchteil des Kapitals bemessener Vergütung, § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG	156
a) Ergebnisunabhängige Vergütung	157
b) Höhe und Zuordnung des safe haven	157
c) Maßgeblicher Zeitpunkt	158
9. Safe haven bei Vergütungen nach Nr. 1 und Nr. 2 (sog. Mischfinanzierungen), § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 letzter HS KStG	158
III. Der Fremdvergleich nach § 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG	159
1. Der „fremde Dritte“	160
2. Die „gleichen Umstände“	161
3. Einzel- oder Gesamtbetrachtung?	164
4. Maßgeblicher Zeitpunkt des Fremdvergleichs	165
IV. Beweislast	167
F. Verhältnis des § 8a KStG zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	167
G. Vergleich des Fremdvergleichs nach § 8a KStG und des Fremdvergleichs nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	171
I. Vorbemerkung	171
II. Grundsätzliches	171
1. Variante: Der Fremdvergleich dem Grunde nach als Prüfungspunkt der Ernsthaftigkeit einer Gestaltung	173
2. Variante: Der Fremdvergleich dem Grunde nach als echte Erweiterung des Fremdvergleichsmaßstabes nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ..	174
III. Beschränkung des § 8a KStG auf nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner sachgerecht?	175
IV. Keine Möglichkeit zur Führung des Fremdvergleichs bei Fremdkapital mit nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessener Vergütung	177
V. Beweislastverteilung	179
Zusammenfassung	180
A. Ergebnisse des 1. Abschnitts	180
B. Ergebnisse des 2. Abschnitts	182
Nachtrag zu § 8a KStG	185
Verzeichnis der Gesetzesmaterialien	190
Urteilsregister	191
BMF-Schreiben	196
OFD-Schreiben	196
OECD-Verlautbarungen	196
Literaturverzeichnis	197
Sachwortverzeichnis	211

Einführung

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung scheint – so könnte man angesichts der schier uferlosen Zahl von Gerichtsentscheidungen und Literaturbeiträgen meinen – zumindest im Steuerrecht ein „alter Zopf“ zu sein. Wenn man weiter bedenkt, daß der I. BFH-Senat seit der Einführung des Anrechnungsverfahrens in fast stereotyper Wiederholung im Rahmen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG von derselben Definition der verdeckten Gewinnausschüttung ausgeht, könnte man zu der Annahme verleitet sein, daß die Problempunkte des Rechtsinstituts eigentlich geklärt sein müßten. Indes ist das Gegenteil der Fall. Die Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttung befindet sich augenblicklich im Fluß wie fast nie zuvor in ihrer Geschichte. Dies ist um so erstaunlicher, als es noch immer nicht gelungen ist, die Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung zu klären und in ein handhabbares System einzurichten. Das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung ist nach wie vor geprägt von zahlreichen Einzelentscheidungen und Einzelproblemen, was eine systematische Einordnung zusätzlich erschwert. Im Rahmen dieser Arbeit soll es nicht darauf ankommen, die nach wie vor bestehenden Einzelprobleme zu klären oder gar den Versuch zu unternehmen, das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung umfassend darzustellen. Vielmehr soll einzig der Kernfrage der verdeckten Gewinnausschüttung nachgegangen werden und zwar – in der Diktion des BFH – der Frage, wann eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines oder mehrerer ihrer Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist und welche Rolle der Fremdvergleich in diesem Zusammenhang spielt. Anhand der Prüfungsschritte der neueren Rechtsprechung des BFH wird versucht, eine Prüfungs- systematik der Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen zu entwickeln, die konsequenterweise auch die weitere Frage miteinbeziehen muß, in welchem Verhältnis der Fremdvergleichsmaßstab des § 1 AStG zu dem des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG steht.

Insgesamt soll sich die vorliegende Arbeit infolge des Umstandes, daß die verdeckte Gewinnausschüttung vor allem im Steuerrecht der Gesellschaften mit beschränkter Haftung relevant wird, allein mit dieser Gesellschaftsform beschäftigen. Die herausragende Relevanz der verdeckten Gewinnausschüttung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung gilt zudem nicht nur im Rahmen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, sondern vor allem auch im Bereich des neuen § 8a KStG, dessen Darstellung den zweiten

Abschnitt dieser Arbeit bildet. Auch hier soll jedoch keine Gesamtdarstellung der noch immer zahlreichen Einzelprobleme erfolgen, sondern ebenfalls vor allem der Frage nachgegangen werden, welche Rolle der Fremdvergleich bei § 8a KStG spielt und in welches Verhältnis die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8a KStG zu dem Tatbestand des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG einzuordnen ist. Der Grundtatbestand des § 8a KStG soll allerdings insoweit im einzelnen dargestellt werden, als dies für die Betrachtung und den Vergleich der beiden Rechtsgrundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung erforderlich ist.

1. Abschnitt

Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG – unter besonderer Berücksichtigung der Grundfälle der Rechtsprechung zur Gesellschafterfremdfinanzierung

A. Einordnung der verdeckten Gewinnausschüttung in das System der Einkommensermittlung von Kapitalgesellschaften

I. Vorbemerkung

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung verdankt seine Entstehung der eigenen Rechtspersönlichkeit (s. § 13 Abs. 1 GmbHG, § 1 Abs. 1 S. 1 AktG) und der an dieses Merkmal anknüpfenden¹ eigenen Steuerpflicht (s. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) der Kapitalgesellschaften. Die rechtliche Selbständigkeit hat zur Folge, daß zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilseignern Rechtsbeziehungen wie zwischen fremden Dritten bestehen können (sog. Trennungsprinzip)². Zu unterscheiden sind hiervon andererseits die gesellschaftsrechtlichen oder mitgliedschaftsrechtlichen³ Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilseignern, die gerade auf der gesellschaftlichen Verbundenheit der Anteilseigner in der Kapitalgesellschaft beruhen. Diese gesellschaftsrechtliche Differenzierung findet ihre Entsprechung im Steuerrecht wiederum darin, daß nur Rechtsbeziehungen der erstgenannten Art bei der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen sind, während die gesellschaftlichen Beziehungen für die zutreffende Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaften unberücksichtigt bleiben müssen. In der Diktion des KStG heißt das: „Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird“ (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG). Diese, die offenen Gewinnausschüttungen betreffende Vorschrift, bereitet indes keine Schwierigkeiten. Problematisch sind die Fälle, in denen die Gesellschaft ihren Gewinn nicht offen

¹ s. mit Bedenken hierzu im Vergleich zum US-amerikanischen Steuerrecht: Boles/Walz, GmbHR 1986, S. 435.

² Thiel, DStR 1993, S. 1801 (1802); Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rdn. 6; v. Wallis, FR 1968, S. 460 (461); s. schon RFH 17, 109 (110 f.).

³ Hambitzer, vGa, S. 2.