

Dr. Johanna Hey

Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

Der Übergang vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren läutet eine neue Ära der Körperschaftsbesteuerung ein. Doch bei all dem Neuen bleibt auch Altvertrautes. So wird die Angemessenheit von Leistungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter auch in Zukunft eines der Kernthemen der Betriebsprüfung sein, mögen sich dabei die Akzente auch z. T. verschieben. Der Beitrag untersucht, welche Auswirkungen die Systemumstellung auf die Figur der verdeckten Gewinnausschüttung hat.

Dabei verlangen drei Bereiche besondere Beachtung: (1.) Die Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf der Einkommensteuersebene, (2.) die steuerlichen Folgen von verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften und (3.) die Besonderheiten der Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen während des 15jährigen Übergangsregimes.

Dr. Johanna Hey ist wissenschaftliche Assistentin am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

I. Die Bedeutung der verdeckten Gewinnausschüttung im Halbeinkünfteverfahren

Mit dem Systemwechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungssystem zum Halbeinkünfteverfahren stellt sich die Frage, welche Rolle die verdeckte Gewinnausschüttung im neuen Recht spielen wird. War im Laufe der Reformdiskussion noch gelegentlich zu vernehmen, die Abkehr vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren werde das Streitthema verdeckte Gewinnausschüttung zurückdrängen, so hat sich mittlerweile die Erkenntnis durchgesetzt, daß die verdeckte Gewinnausschüttung auch im Halbeinkünfteverfahren eines der zentralen Themen der Betriebsprüfung bleiben wird¹. Tendenziell dürfte sich ihre Bedeutung sogar noch erhöhen. Denn anders als dem Vollanrechnungsverfahren, das seine Probleme mit der verdeckten Gewinnausschüttung in erster Linie der Gewerbesteuer und den nichtanrechnungsberechtigten Anteilseignern verdankte², ist dem Halbeinkünfteverfahren

als modifiziertem klassischem System das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung immanent³.

Leistungsvergütungen führen im Halbeinkünfteverfahren gegenüber Gewinnausschüttungen zu einer Reduktion der Steuerlast. Diese Wirkung resultiert wie im Anrechnungsverfahren zunächst aus der Minderung des Gewerbeertrags. Darüber hinaus kommt es in Zukunft aber – außer bei Anteilseignern, deren individueller Einkommensteuersatz exakt 40 % beträgt – durch die Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung zusätzlich zu den gewerbesteuerlichen Auswirkungen auch zu Verschiebungen im Rahmen der Einkommensteuer⁴. Die Vorteilhaftigkeit von Leistungsvergütungen errechnet sich in Abhängigkeit zum individuellen Einkommensteuersatz⁵. Je niedriger der individuelle Steuersatz des Anteilseigners, desto günstiger ist die Leistungsvergütung gegenüber einer Dividendenzahlung. Für Anteilseigner mit Einkommensteuersatz unter 40 % sind Leistungsvergütungen *unabhängig von der Gewerbesteuer* stets günstiger als Gewinnausschüttungen. Für Anteilseigner mit Steuersatz zwischen 40 % und 48,5 % ergeben sich durch das Halbeinkünfteverfahren zwar einkommensteuerliche Vorteile der Dividende gegenüber Leistungsvergütungen. Diese Vorteile bleiben aber hinter der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung der Dividende zurück. Bezieht man die gewerbesteuerliche Vorbelastung mit ein, so kommt es auch für Dividendenbezieher im Einkommensteuerspitzensatz zu Mehrbelastungen gegenüber anderweitigen Einkünften, und zwar auch gegenüber den nun durch § 35 EStG von der Gewerbesteuer entlasteten gewerblichen Einkünften. Selbst in den Fällen der häufigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ist die Belastung der Lei-

1 So etwa die Einschätzung von Neumann, EStB/GmbH-StB, Sonderheft zum StSenkG 2000, S. 3 (6); Sigloch, StuW 2000, 160 (173); van Lishaut, StuW 2000, 177 (184); Unvericht, BB 2000, 797 (798).

2 Bicanski/Brandis, FS für die FH für Finanzen in NW, 1997, S. 33 (45); Wichmann, BB 1996, 721 (722); Crezelius, Steuerrecht II, 2. Aufl. 1994, S. 253; Hey in Hermann/Heuer/Raupach, Einf. KSt Anm. 142.

3 Hey, BB 1999, 1197.

4 Unvericht, BB 2000, 797 (798).

5 Zur Berechnung der Belastungswirkungen unterschiedlicher Formen des Transfers von Gewinnen von der Körperschafts- auf die Einkommensteuersebene im Halbeinkünfteverfahren s. Ba-reis, StuW 2000, 133 (135); ff.; Sigloch, StuW 2000, 160 (173).

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

stungsvergütung (Zinszahlung) gegenüber einer entsprechenden Gewinnausschüttung auch für Anteilseigner im Einkommensteuerspitzenatz günstiger⁶. Nur bei extrem niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen können die einkommensteuerlichen Vorteile des Halbeinkünfteverfahrens die Zusatzbelastung der Dividende mit Gewerbesteuer kompensieren. Das in der Reformdebatte gelegentlich heraufbeschworene Problem „verdeckten Unternehmerlohns“ wird also, jedenfalls solange die Gewerbesteuer unverändert bleibt, so schnell nicht auftreten.

| Abb. 1: Vorteil von Ausschüttungen gegenüber Leistungsvergütungen eines Anteilseigners im ESt.-Spitzenatz unter dem Halbeinkünfteverfahren (Betrachtung von KSt. und ESt.) | | | |
|---|--------|--------|---------|
| | 2001 | 2003 | 2005 |
| ESt.-Spitzenatz | 48,5 % | 47 % | 42 % |
| Dividendenbelastung nach dem Halbeinkünfteverfahren (KSt. + 1/2 ESt.) | 43,2 % | 42,6 % | 40,75 % |
| Steuervorteil | 5,3 % | 4,4 % | 1,25 % |
| Nachteil bei Einbeziehung der GewSt.-Belastung (Hebesatz 400 %) | | | |
| Dividendenbelastung (GewSt., KSt., 1/2 ESt.) | 52,7 % | 52,2 % | 50,6 % |
| Steuernachteil | 4,2 % | 5,2 % | 6,6 % |

Andererseits nimmt für Anteilseigner, deren individueller Einkommensteuersatz über der Thesaurierungsbelastung liegt, generell das Interesse daran ab, Gewinne aus der Gesellschaft herauszuziehen, sei es nun in Form von Leistungsvergütungen oder Dividenden⁷. Dies ist allerdings nicht eine Folge der Abkehr vom Vollarrechnungsverfahren, sondern resultiert aus der Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz. Zudem darf dieser Effekt nicht überschätzt werden, denn bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % kommt es erst ab Gewinnen von rd. 250 000 DM bzw. bei Zusammenveranlagung rd. 500 000 DM zu einem Vorteil der Thesaurierungsbelastung gegenüber dem Einkommensteuerspitzenatz. Im übrigen bedingt die letztlich jedenfalls in der Endstufe der Reform im Jahr 2005 nur noch relativ geringe Steuersatzspreizung lange Thesaurierungsperioden, um eine spätere Mehrbelastung von Gewinnausschüttungen – insbesondere im Hinblick auf die Gewerbesteuer – zu kompensieren. So muß auch der Anteilseigner im Einkommensteuerspitzenatz von 42 % (2005) bei einer angenehmen Unternehmensrendite von 15 % über eine Dauer von 26 Jahren, bei einer Rendite von beispielsweise nur 6 % sogar über 62 Jahre thesaurieren, um trotz der späteren Mehrbelastung der Dividende eine Nettodividende zu erzielen, die einer sofort bezogenen Leistungsvergütung entspricht⁸. Läßt sich der Plan, langfristig zu thesaurieren, wegen eines unerwarteten Ausschüttungsbedürfnisses nicht realisieren, so kann die Leistungsvergütung sich als Ausweg darstellen, die Mehrbelastung zu umgehen. Gerade deshalb wird weiterhin ein hohes Interesse daran bestehen, Gewinne der Kapitalgesellschaft als Leistungsvergütungen auf die Gesellschafterebene zu transferieren.

Aufgrund der Steuersatzspreizung ist ferner damit zu rechnen, daß Anteilseigner, deren persönlicher Einkommensteuersatz über dem sich aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zusammensetzenden Thesaurierungssatz liegt, versuchen werden, Konsumausgaben unter Ausnut-

zung der niedrigeren Thesaurierungsbelastung zu finanzieren, indem die Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter ein niedrigverzinsliches Darlehen gewährt⁹. Daher ist mit einer Zunahme verdeckter Gewinnausschüttungen zu rechnen, bei denen der Gesellschafter für eine Leistung der Gesellschaft (z. B. ein Darlehen) eine unangemessen niedrige Gegenleistung erbringt (verdeckte Gewinnausschüttung in der Variante der verhinderten Vermögensmehrung)¹⁰.

II. Besteuerungsfolgen verdeckter Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren

1. Zeitlicher Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens auf verdeckte Gewinnausschüttungen

Auf verdeckte Gewinnausschüttungen ist das Halbeinkünfteverfahren bereits ab 2001 anwendbar (§ 34 Abs. 10a S. 1 Nr. 2 KStG i. V. m. § 52 Abs. 4a EStG), bei einem vom Kalenderjahr abweichendem Wj. ab dem Wj. 2001/2002 (s. § 34 Abs. 1a KStG i. V. m. § 34 Abs. 10a S. 1 Nr. 2 KStG). Damit gilt das Halbeinkünfteverfahren für verdeckte Gewinnausschüttungen ein Jahr früher als für offene Gewinnausschüttungen. Grund hierfür ist, daß verdeckte Gewinnausschüttungen außer im Hinblick auf das frühere EK02 nicht in die Übergangsregelung der zeitlich befristeten Fortgeltung des Anrechnungsverfahrens einbezogen sind¹¹.

2. Besteuerungsfolgen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft

Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft führt die Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu einer Hinzurechnung zum Einkommen der Körperschaft in Höhe des nicht angemessenen Teils der Vergütung. Hieraus resultiert eine entsprechende Erhöhung der Gewerbe- und Körperschaftsteuer sowie des Solidaritätszuschlags. Soweit die Kapitalgesellschaft Leistungen zu unangemessen niedrigem Entgelt erbringt, liegt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßte verhinderte Vermögensmehrung vor, die ebenfalls nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu einer Erhöhung des Einkommens und der hierauf entfallenden Steuern der Körperschaft führt.

Anders als unter dem Anrechnungsverfahren kommt es im Halbeinkünfteverfahren auf die Unterscheidung zwischen verdeckten Gewinnausschüttungen, die zu einem Mittelabfluß führen, und solchen, die sich lediglich bilanziell auswirken (z. B. überhöhte Pensionsrückstellung)¹², nicht mehr an, weil die Ausschüttung – soweit die Körperschaft nicht über Alt-EK02 verfügt¹³ – keinen Einfluß auf die Höhe der Körperschaftsteuer nimmt.

⁶ Krawitz, DB 2000, 1721 (1724); van Lishaut, StuW 2000, 177 (184).

⁷ Neumann, EStB/GmbH-StB, Sonderheft zum StSenkG 2000, S. 3 (7); Sigloch, StuW 2000, 160 (173).

⁸ Unter der Prämisse eines GewSt.-Hebesatzes von 425 %. S. auch Tischer, FR 2000, 1009.

⁹ S. auch Neumann, EStB/GmbH-StB, Sonderheft zum StSenkG 2000, S. 3 (7).

¹⁰ Seeger, StuB 2000, 667 (668).

¹¹ S. unten III.

¹² Zur alten Rechtslage s. Frotscher in Frotscher/Maas, Anhang vGA zu § 8 Rn. 247.

¹³ Hierzu unten III.

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

Abb. 2: Vergleich der Besteuerungsfolgen der vGA unter dem Anrechnungs- und im Halbeinkünfteverfahren (ohne Gewerbesteuer)

| | Anrechnungs- verfahren | Halbeinkünfte- verfahren |
|---|---------------------------|-----------------------------|
| <i>Ebene der Gesellschaft</i> | | |
| zu versteuerndes Einkommen der Körperschaft, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG | 1 000 DM | 1 000 DM |
| Tarifbelastung | ./ 400 DM | ./ 250 DM |
| KSt.-Minderung (10/60 von 600 DM) | - 100 DM | |
| KSt.-Erhöhung (3/7 von 300 DM) | + 128 DM | |
| Gesamtbelastung KSt. | 428 DM | 250 DM |
| <i>Ebene des Gesellschafters</i> | | |
| <i>zunächst</i> Einkünfte z. B. aus VuV (§ 21 EStG) | 1 000 DM | 1 000 DM |
| ESt. (48,5 %) | ./ 485 DM | ./ 485 DM |
| Einkommen nach Steuern | 515 DM | 515 DM |
| <i>nach Aufdeckung der vGA</i> | | |
| Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG | 1 000 DM | 1 000 DM |
| anrechenbare KSt. (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG) | + 428 DM | - |
| stpfl. Einkünfte | 1428 DM | 500 DM |
| ESt. (48,5 %) | 693 DM | 242 DM |
| Anrechnung KSt. | ./ 428 DM | - |
| Anrechnung gezahlte ESt. | ./ 485 DM | ./ 485 DM |
| Steuererstattung | 220 DM | 243 DM |
| Einkommen nach Steuern | 780 DM | 758 DM |

Auf die verdeckte Gewinnausschüttung, und zwar auf den vollen Betrag (s. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) ist auf der Ebene der Körperschaft Kapitalertragsteuer (nach-) zuentrichten, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung aufgedeckt wird und die Besteuerung beim Gesellschafter nicht gesichert ist¹⁴. Jedenfalls aber haftet die Körperschaft für die Besteuerung beim Anteilseigner¹⁵.

3. Besteuerungsfolgen auf der Ebene des einkommensteuerpflichtigen Anteilseigners

Auf der Ebene des Anteilseigners erfolgt eine Umqualifizierung der Leistungsvergütung in eine Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Damit greift gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG das Halbeinkünfteverfahren ein. Der Anteilseigner erhält folglich gegenüber der Leistungsvergütung bei isolierter Betrachtung der Einkommensteuer insoweit einen Vorteil, als er nur die Hälfte der Bezüge der Einkommensteuer unterwerfen muß (s. Abb. 2).

4. Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften

Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Kapitalgesellschaften führen im neuen Körperschaftsteuersystem grundsätzlich nur zu einer personellen Verschiebung, jedoch bezogen auf die Körperschaftsteuer nicht zu einer Erhöhung der Steuerlast. Während das Einkommen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG um die verdeckte Gewinnausschüttung zu erhöhen ist, mindert sich das Einkommen der empfangenden Körperschaft entsprechend, da Gewinnausschüttungen gemäß § 8 b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.

Zusatzbelastungen ergeben sich – jedenfalls bei Ausschüttungen an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften – auch nicht im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer. Zwar bestimmt § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, daß auch auf Ausschüttungen an andere Körperschaften Kapitalertragsteuer zu erheben ist, obwohl diese bei der Empfängerin gemäß § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei sind. Damit unterliegen auch verdeckte Gewinnausschüttungen als „sonstige Bezüge“ i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug¹⁶. Allerdings ist fraglich, ob die Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug mit der Konsequenz einer Nacherhebung oder Haftung nach § 44 Abs. 5 S. 1 EStG für die verdeckte Gewinnausschüttung in Zukunft überhaupt noch Bedeutung haben wird. Die Kapitalertragsteuer dient allein der Sicherung der Versteuerung der Kapitalerträge beim Empfänger. Steht von vornherein fest, daß die Bezüge bei der Empfängerin nicht steuerpflichtig sind, so gibt es für die Erhebung der Kapitalertragsteuer keine Berechtigung. Zudem ist die Haftung nach § 44 Abs. 5 EStG akzessorisch und setzt daher einen zu sichernden Steueranspruch voraus¹⁷. Ist deshalb schon bisher in der Praxis auf den Erlaß von Nachforderungsbescheiden nach § 167 Abs. 1 S. 1 AO bzw. Haftungsbescheiden nach § 44 Abs. 5 EStG, § 73 g EStDV i. V. m. § 191 AO verzichtet worden, wenn es bei der Empfängerin zu einer Veranlagung kam¹⁸, so muß dies unter der neuen Rechtslage erst recht gelten. Sind die Kapitalerträge bei der Empfängerin gemäß § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei und besteht ein Anspruch der Empfängerin auf Erstattung der vollen¹⁹ Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 S. 1, 2. Alt. EStG, so ist für eine Nacherhebung der Kapitalertragsteuer kein Raum²⁰. In dem vergleichbaren Fall der Freistellung nach § 44 c EStG sieht die Finanzverwaltung schon

14 Hingegen kann auf den Kapitalertragsteuerabzug verzichtet werden, wenn die Besteuerung beim Gesellschafter gesichert ist, s. BFH v. 7.7.1984 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842 (843) = GmbHR 1985, 201; BFH v. 23.10.1985 – I R 248/81, BStBl. II 1986, 178 (179) = GmbHR 1986, 281.

15 BFH v. 4.7.1984 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842 (843) = GmbHR 1985, 201.

16 BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (357) = GmbHR 1988, 159; FG Hessen v. 21.4.1994 – 4 V 596/94, EFG 1995, 393 f.

17 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 191 AO Tz. 15.

18 Grundsatz des Vorrangs des Veranlagungs- vor dem Abzugsverfahren, s. schon BFH v. 28.11.1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107; hierzu auch Hauber in Ernst & Young, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Fach 3 A Rn. 248; Boeker, in Lademann, § 44 Rn. 26.

19 Etwas anders muß allerdings in den Fällen gelten, in denen Empfänger der vGA eine steuerbefreite Körperschaft ist, die die Kapitalertragsteuer gemäß § 44 c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte erstattet erhalten. In diesem Fall ist die Nacherhebung bzw. Haftung der ausschüttenden Körperschaft für die nicht abgeführte Kapitalertragsteuer sachgerecht.

20 Zwar kommt es insoweit zu einem gewissen Wertungswiderspruch zu offenen Ausschüttungen, die – obwohl sie ebenfalls bei der Empfängerin steuerfrei sind – dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Die blinde Übernahme der Erstreckung der

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

jetzt von einer nachträglichen Erhebung der Kapitalertragsteuer ab²¹. Zu einer Nacherhebung der Kapitalertragsteuer bzw. dem Erlass eines Haftungsbescheids kann es demnach im Fall der nachträglich aufgedeckten verdeckten Gewinnausschüttung nur noch dann kommen, wenn an eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft ausgeschüttet wird²² und die Voraussetzungen des § 44 d EStG nicht vorliegen.

Damit kann festgehalten werden, daß die verdeckte Gewinnausschüttung zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in Zukunft – klammert man etwaige Verschiebungen im Rahmen der Gewerbesteuer durch Hebesatzdifferenzen aus – keine steuerlichen Mehrbelastungen nach sich zieht. Im Gegenteil, die Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung kann sich – im Rahmen der Gewerbesteuer – sogar steuermindernd auswirken, nämlich dann, wenn Fremdkapitalzinsen in Dividenden umqualifiziert werden. Bei der empfangenden Muttergesellschaft kommt es in vollem Umfang zu einer Erstattung der Gewerbesteuer, da die Dividende gemäß § 8 b Abs. 1 KStG steuerfrei ist und diese Steuerfreiheit auch auf den Gewerbeertrag nach § 7 GewStG durchschlägt²³. Bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft wirkt sich die Ausschüttung zwar gewinnerhöhend und damit auch gewerbesteuererhöhend aus. Zu einer Mehrbelastung kommt es jedoch durch die Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung nur in Höhe der Hälfte des Ausschüttungsbetrags, weil die Dauerschuldzinsen die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Nr. 1 GewStG zuvor nur zur Hälfte gemindert haben.

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen im Rahmen der Übergangsregelungen §§ 36 ff. KStG

Besondere Augenmerk verlangt die verdeckte Gewinnausschüttung im Hinblick auf die gesetzliche Ausgestaltung des Übergangs vom Vollerrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren.

Im Rahmen der Übergangsregelung (§§ 36 ff. KStG) findet für vor der Systemumstellung erwirtschaftete Altgewinne für den Zeitraum von einem Jahr auf beiden Ebenen, d. h. sowohl im Rahmen der Körperschaft- als auch der Einkommensteuer, weiterhin das Vollerrechnungssystem Anwendung. In den darauf folgenden 15 Jahren wird das Anrechnungsverfahren beschränkt auf die Ebene der ausschüttenden Körperschaft in der Weise fortgeführt, daß anhand eines nach Umgliederung (§ 36 KStG) der im Umstellungszeitpunkt vorhandenen EK-Bestandteile ermittelten Guthabens Ausschüttungen Körperschaftsteuererminderungsansprüche (§ 37 KStG) oder, soweit früheres EK 02 ausgeschüttet wird, Körperschaftsteuererhöhungsansprüche (§ 38 KStG) auslösen. Auf diese Weise wird die Belastung von Altgewinnen auf 30% herab- bzw. hochgeschleust²⁴.

Der in § 37 Abs. 2 KStG geregelte Körperschaftsteuererminderungsanspruch, durch den in Höhe von 40% vorbelastete Altgewinne bei Ausschüttung weiterhin auf die frühere 30prozentige Ausschüttungsbelastung herabgeschleust werden, gilt jedoch nur für offene Ausschüttungen. Zu Körperschaftsteuererhöhungen nach § 38 Abs. 2 S. 1 KStG, die aus früherem EK 02 resultieren, kann es hingegen auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen kommen. Aufgrund der Verwendungsfiktion des § 38 Abs. 1 S. 5 KStG, zieht eine verdeckte Gewinnausschüttung immer dann eine Körperschaftsteuererhöhung von 3/7 der ver-

deckten Gewinnausschüttung nach sich, wenn bei gleichzeitiger Existenz von Alt-EK 02 kein „neutrales“ Vermögen (Neugewinne, bzw. ursprüngliches EK 30, EK 01, EK 03) vorhanden ist. Die Erhöhung greift folglich auch dann ein, wenn die Körperschaft noch über Körperschaftsteuererminderungspotential nach § 37 Abs. 1 KStG verfügt. Allerdings kommt es zur Körperschaftsteuererhöhung nur dann, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung mit einem Mittelabfluß verbunden ist.

In der einseitigen Einbeziehung der verdeckten Gewinnausschüttung nur in die Körperschaftsteuererhöhung liegt in der Übergangsphase eine wesentliche Gefahr überhöhter Leistungsvergütungen. Der Versuch, EK 02 während der Übergangsphase nicht anzutasten, kann zunichte gemacht werden, wenn im nachhinein Leistungsvergütungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen umqualifiziert werden und die Gesellschaft nicht über ausreichend neutrales Vermögen verfügt. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in diesem Fall nicht nur in Höhe von 25%, sondern in Höhe von 30% vorbelastet, da sich § 38 Abs. 2 S. 1 KStG am alten Ausschüttungssteuersatz orientiert. Damit kann die verdeckte Gewinnausschüttung eine Gesellschaft, bei der Alt-EK 02 vorhanden ist, besonders teuer zu stehen kommen.

Dabei läßt sich die einseitige Einbeziehung der verdeckten Gewinnausschüttung in die Übergangsregelung nicht rechtfertigen²⁵. Der Ausschluß der verdeckten Gewinnausschüttung von der Körperschaftsteuererminderung kann nicht damit begründet werden, daß die verdeckte Gewinnausschüttung auf der Körperschaftsebene bereits dem neuen Recht und damit dem Körperschaftsteuersatz von 25% unterliegt. Denn der Gesetzgeber hat auf eine Kongruenz von Körperschaftsteuererminderung und Ausschüttung von

Kapitalertragsteuerpflicht auf die nach § 8 b Abs. 1 KStG steuerfreien Bezüge ist indes m. E. ihrerseits verfassungsrechtlich bedenklich. Zwar war bereits durch das StandOG v. 17. 9. 1993 (BGBl. I 1993, 1569) die Kapitalertragsteuerpflicht auch auf die nach § 8 b Abs. 1 KStG a. F. bei der Empfängerin steuerfreien Auslandsinkünfte ausgedehnt worden, obwohl es keinen zu sichernden Steueranspruch gab. Damals konnte man diese Regelung aber möglicherweise noch mit Praktikabilitäts Gesichtspunkten rechtfertigen unter dem Gesichtspunkt, daß Kapitalgesellschaften ihre Anteilseigner regelmäßig nicht kennen, so BT-Drucks. 12/4487, S. 35; ohne Kritik E. Lindberg in Blümich, EStG, § 43 Rn. 38a; Kreuz, Beteiligung an ausländischen Gesellschaften nach § 8 b KStG, 1997, S. 95, der – wenn er ausführt, die Kapitalertragsteuerpflicht führe im Hinblick auf die Erstattungsmöglichkeit nicht zu Nachteilen – den Liquiditätsnachteil verkennt.

21 OFD Frankfurt a. M., Vfg. v. 3. 1. 2000 – S 2410 A - 27 - St II 13, GmbHR 2000, 590.

22 S. hierzu BFH v. 4. 7. 1984 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842 (844) = GmbHR 1985, 201.

23 Rödder in Schaumburg/Rödder, Unternehmenssteuerreform 2001, 2000, S. 538.

24 Zur Funktionsweise der Übergangsregelung ausführlich s. *Behre/Mense*, StuB 2000, 243 ff.; *Brinkmeier*, GmbH-StB 2000, 220 ff.; *Neumann*, EStB/GmbH-StB, Sonderheft zum StSenKG 2000, 18 ff.; *Dötsch/Pung*, DB 2000 Beil. Nr. 4; *Dötsch/Pung*, DB 2000 Beil. Nr. 10; *Dörner*, INF 2000, 589 ff.; *Frotscher*, BB 2000, 2280 ff.; *Günkel/Fenzl/Hagen*, DStR 2000, 445 ff.; *Homburg/Theisen*, DB 2000, 1930 ff.; *Kiesel*, BB 2000, 1014 ff.; *Kulemann/Harle*, Gestaltende Steuerberatung 2000, 129 ff.; *Kulemann/Harle*, StuB 2000, 812 ff.; *Rödder/Schumacher*, DStR 2000, 353 ff.; *Rödder/Metzner*, DStR 2000, 960 ff.; *Schiffers*, GmbHR 2000, 901 ff.; *Schneeloch/Rahier/Trockels-Brand*, DStR 2000, 1619 ff.

25 Krit. auch *Frotscher*, BB 2000, 2280 (2286).

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

Altgewinnen gerade verzichtet, was sich u. a. daran zeigt, daß ab dem Jahr 2002 auch Vorabauschüttungen zur Körperschaftsteuererminderung führen, obwohl es sich auch hierbei um lediglich mit 25 % vorbelastete Gewinnanteile handelt²⁶. Zudem führte auch vor dem Systemwechsel – war genügend belastetes vEK vorhanden – die verdeckte Gewinnausschüttung zu einer Körperschaftsteuererminderung²⁷. Der Ausschluß der verdeckten Gewinnausschüttung läßt sich folglich weder im neuen noch im alten System rechtfertigen und verstößt damit gegen das Gebot der Systemgerechtigkeit.

Im übrigen ist kaum nachzuvollziehen, daß die verdeckte Gewinnausschüttung zwar nicht zu einer Körperschaftsteuererminderung führt, wohl aber zu einer Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG. Die schlichte Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG würde zu einer Besteuerung in Höhe von 25 % führen, die Erhöhung der Körperschaftsteuer um 3/7 der Ausschüttung nach § 38 Abs. 2 KStG resultiert hingegen in einer Belastung von 30 %. Dies wäre nur dann konsequent, wenn verdeckte Gewinnausschüttungen auch in die Körperschaftsteuererminderung einbezogen würden. Diese Ungleichbehandlung wirkt sich zu einer zusätzlichen Sanktion der verdeckten Gewinnausschüttung aus.

IV. Vermögensverschiebungen aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen

Auch unter dem Halbeinkünfteverfahren kommt es durch verdeckte Gewinnausschüttungen zu Vermögensverschie-

bungen zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene bzw. zwischen den Gesellschaftern. Unter dem Anrechnungsverfahren wurde der Gesellschafter zusätzlich zu der überhöhten Leistungsvergütung dadurch begünstigt, daß er neben der bar gezahlten Vergütung durch die Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung den Anrechnungsanspruch nach § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 EStG erwarb, für den in gleicher Höhe die Gesellschaft die Ausschüttungsbelastung herzustellen hatte (§ 27 Abs. 3 S. 2 KStG). Im Halbeinkünfteverfahren ergibt sich über die Barzahlung hinaus ein zusätzlicher Vorteil daraus, daß sich aufgrund der Umqualifikation in einen Beteiligungsertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Einkommensteuer des begünstigten Gesellschafters halbiert (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG). Während jedoch in der Vergangenheit unter dem Anrechnungsverfahren der Vorteil aus der verdeckten Gewinnausschüttung für jeden Gesellschafter gleich hoch war, variiert der Vorteil in der Zukunft in Abhängigkeit vom individuellen Einkommensteuersatz des Anteilseigners. So haben Anteilseigner, deren Einkommensteuersatz etwa aufgrund Verlustausgleichs oder -abzugs 0 % beträgt, aus der Umqualifikation der Leistungsvergütung in eine Dividende im Halbeinkünfteverfahren keinen Vorteil²⁸, während sie unter dem Anrechnungsverfahren eine Steuervergütung in Höhe von 30 Punkten der Bruttodividende erhielten. Demgegenüber steigt der Vorteil aus der Umqualifikation, je höher der individuelle Einkommensteuersatz des begünstigten Gesellschafters ist. „Finanziert“ wird dieser Vorteil durch die Nachentrichtung der Körperschaftsteuer auf der Gesellschaftsebene²⁹. Dabei sind auf der Ebene der Gesellschaft die Konsequenzen der verdeckten Gewinnausschüttung unabhängig vom individuellen Vorteil des jeweiligen Gesellschafters stets gleich.

V. Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen

Fraglich ist, ob die Systemumstellung an den zivil- und gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen der verdeckten Gewinnausschüttung etwas ändern wird. Grundsätzlich ist der Gesellschafter zur Rückgewähr der unangemessenen Leistungsvergütung verpflichtet, sei es aufgrund einer Satzungsklausel oder daß § 62 Abs. 1 S. 1 AktG, § 30 GmbHG eingreifen oder ein Rückgewähranspruch gemäß § 31 GmbHG analog angenommen wird³⁰. Unter dem Anrechnungsverfahren wurde die Rückgewährpflicht nicht nur auf die Barvergütung bezogen, sondern darüber hinaus auch die Herausgabe³¹ des mit dem Körperschaftsteueranrechnungsanspruch verbundenen Vorteils erwogen³².

Überträgt man diese Grundsätze auf das neue Recht, so stellt sich die Frage, ob der begünstigte Gesellschafter auch im Halbeinkünfteverfahren bezüglich des durch die Umqualifikation erlangten steuerlichen Vorteils, der sich betragsmäßig durchaus dem Anrechnungsguthaben nähern kann³³, ausgleichspflichtig ist. Zwar verhält sich unter dem Halbeinkünfteverfahren der Vorteil des Gesellschafters nicht mehr spiegelbildlich zur Nachbelastung der Gesellschaft, dennoch besteht ein Zusammenhang zwischen der Nachbelastung der Gesellschaft in Höhe von 25 % und der Halbierung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Denn das Halbeinkünfteverfahren basiert auf dem Gedanken, durch die Kombination zweier niedriger Steuerbelastungen eine Einmalbelastung herzustellen („zweimal halb = einmal voll“). Die hälftige Freistellung im Rahmen der Einkommensteuer rechtfertigt sich grund-

26 So auch *Schiffers*, GmbH 2000, 901 (910).

27 *Kiesel*, BB 2000, 1014 (1015).

28 Resultiert der niedrige Steuersatz auf der Verrechnung von Verlusten bzw. der Geltendmachung eines Verlustabzugs, so wirkt sich die Umqualifikation jedoch insofern vorteilhaft aus, als das Verlustverrechnungspotential nur zur Hälfte angetastet wird und damit in größerem Umfang für die Verrechnung mit zukünftigen Einkünften zur Verfügung steht.

29 Zu den Konsequenzen dieser Vermögensverschiebung s. auch *Schiffers*, GmbH 2000, 205 (211 f.).

30 Steuerrechtlich ist zu unterscheiden zwischen der die steuerlichen Folgen der vGA neutralisierenden Rückgängigmachung der vGA (BFH v. 10. 4. 1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255) und der Rückzahlung von vGA, die eine Einlage darstellt (BFH v. 29. 5. 1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92 = GmbH 1996, 779).

31 Als Rechtsgrundlage werden hierfür neben § 812 BGB (so *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 667), §§ 667 ff. BGB herangezogen (*Brezing*, DB 1976, 2079 [2080]).

32 *Brezing*, DB 1976, 2079 (2080); *Deppe*, DB 1977, 1155 (1158); *Fasold*, DStR 1976, 627 (634); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 667; *Thiel*, FR 1977, 267 (270); grds. auch *Streck*, KStG, 4. Aufl. 1995, § 8 Anm. 117; FG Hamburg v. 2. 12. 1988 – II 183/88, EFG 1989, 138 (139); *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, Anhang vGA zu § 8 Rn. 252, der im Fall der Abwicklung der vGA über einen gesetzlichen Rückgewähranspruch davon ausgeht, daß dieser auch die Rückgewähr des Anrechnungsguthabens teile; a. A. *Döllner*, BB 1983, 1 (4); *Sarrazin*, FR 1976, 499; differenzierend *Fiedler*, Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, 1994, S. 69, der danach fragt, ob die Rückabwicklung der vGA auch zwischen Gesellschaft und Finanzbehörden möglich sei. Eine solche Möglichkeit besteht im Halbeinkünfteverfahren anders als im Vollanrechnungsverfahren indes per se nicht mehr, da die Belastung bei der Körperschaft notwendiges Element der Dividendenbesteuerung ist.

33 S. oben Abbildung 2.

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

sätzlich nur dann, wenn es auch tatsächlich zur Vorbelastung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft gekommen ist. Andererseits hat der Gesetzgeber auf die Sicherstellung einer in diesem Sinne ausreichenden Vorbelastung außer in den Fällen des AStG verzichtet. Im Ergebnis reicht die eher theoretische Verknüpfung von Körperschaftsteuerlicher Vorbelastung und einkommensteuerlicher Begünstigung für eine Rückabwicklung bezogen auch auf den einkommensteuerlichen Vorteil des begünstigten Gesellschafters daher wohl nicht aus, obwohl sich gezeigt hat, daß aus der Sicht des Gesellschafters der Vorteil aus der Umqualifikation in eine Gewinnausschüttung ähnlich groß sein kann wie im Anrechnungsverfahren. Zudem fehlt es etwa für eine Rückabwicklung gemäß § 812 BGB bzgl. der Halbierung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage an einer unmittelbaren und zweckgerichteten Leistung der Gesellschaft³⁴. Vielmehr handelt es sich um eine rein steuerrechtliche Folge. Dies zeigt sich schon daran, daß die Höhe des Vorteils in Abhängigkeit zum progressiven Einkommensteuertarif steht. Zudem kann die Körperschaftsteuer – anders als dies im Anrechnungsverfahren der Fall war – auch nicht mehr materiell als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer gesehen werden. Damit fehlt es an dem für eine Einbeziehung in die Rückabwicklung erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Nachversteuerung auf der Ebene der Körperschaft und dem Einkommensteuervorteil.

VI. Sonderprobleme

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8a KStG

Als Maßnahme der Gegenfinanzierung³⁵ und um die Umgehung der durch das Halbeinkünfteverfahren intendierten Einmalbelastung zu verhindern³⁶, kommt es im Zuge der Unternehmenssteuerreform auch zu einer drastischen Verschärfung von § 8a KStG. Das Fremd-/Eigenkapitalverhältnis, ab dem eine verdeckte Gewinnausschüttung fingiert wird, reduziert sich auf 1,5:1 (§ 8a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG) bzw. auf 3:1 (§ 8a Abs. 4 S. 1 KStG) im Fall der Holding. Nimmt damit einerseits die Gefahr der Umqualifikation von Zinsen in Leistungsvergütungen zu, weil das nunmehr vorausgesetzte Eigen-/Fremdkapitalverhältnis auf unrealistischen Annahmen beruht³⁷, so nimmt andererseits mit der Annäherung der nationalen Körperschaftsteuerbelastung auf ein internationales Niveau das Interesse einer bewußten Ertragsverlagerung ins Ausland ab. Thin capitalisation rules haben aber in erster Linie dann eine Berechtigung, wenn verhindert werden soll, daß Gewinne aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland verlagert werden³⁸. Nur als Mißbrauchsvermeidungsvorschrift³⁹ kann § 8a KStG sich über die vom Bundesfinanzhof anerkannte⁴⁰ unternehmerische Finanzierungsfreiheit hinwegsetzen. Im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der Europäischen Union dürfte die Anwendung von § 8a KStG sogar europarechtswidrig sein. Die vom FG Münster artikulierten Zweifel an der Vereinbarkeit von § 8a KStG a.F. mit den Grundfreiheiten⁴¹, werden durch die Verschärfung der Vorschrift noch vertieft. Hinzu kommt aus europarechtlicher Perspektive, daß die Vorschrift weiterhin nur für Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner gelten soll, obwohl im neuen System auch unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner durch die Vereinbarung von Fremd- statt von Eigenkapitalvergütungen steuerliche Vorteile haben können⁴². Ob bei einem aufgrund sinkender Steuersätze im Inland abnehmenden Interesse an einer Gewinnverlagerung eine – dazu noch eu-

roparechtlich fragwürdige – Verschärfung von § 8a KStG erforderlich war, kann daher bezweifelt werden.

2. Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG auf verdeckte Gewinnausschüttungen

Unverändert ordnet § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG n.F. an, daß verdeckte Gewinnausschüttungen zu den Dividenden gleichgestellten sonstigen Bezügen i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG n.F. gehören. Hieraus ergeben sich Probleme, wann immer das Gesetz lediglich von Dividenden spricht, ohne zugleich die sonstigen Bezüge zu nennen. So ist, da § 8b Abs. 5 KStG n.F. – anders als der frühere § 8b Abs. 7 KStG⁴³ – nicht mehr auf die Befreiung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen verweist, die auch verdeckte Gewinnausschüttungen umfaßt⁴⁴, nunmehr unklar, ob die 5%ige Pauschalbesteuerung bei Auslandsdividenden auch für aus dem Ausland empfangene verdeckte Gewinnausschüttungen gilt. § 8b Abs. 5 KStG n.F. spricht nur noch von Dividenden, zu denen aber nach nationalem Recht verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gehören. Dennoch wird man davon ausgehen müssen, daß – auch ohne gesetzgeberische Korrektur – die Pauschalbesteuerung des § 8b Abs. 5 KStG auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen Anwendung findet⁴⁵. Zumindest eine

34 So schon für den Anrechnungsanspruch nach altem Recht *Döllerer*, BB 1983, 1 (4); *Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, S. 200 ff.: Es fehle an einer zweckgerichteten und unmittelbaren Vermögensverschiebung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Eine GoA sei zu verneinen, weil die Gesellschaft gegenüber dem Finanzamt ausschließlich in Erfüllung eigener Pflichten tätig werde (*Wellenhofer*, FR 1978, 257 [260]).

35 Dies scheint die Haupttriebfeder gewesen zu sein. Daneben wurde aber auch eine angebliche Anpassung an international üblicherweise strengere safe haven Regeln als Begründung genannt, s. BT-Drucks. 14/2683, S. 124.

36 So schon die Anregung der Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), S. 61.

37 *Perridon/Steiner*, Finanzierung der Unternehmung, 1999, S. 527.

38 Das der Vorschrift des § 8a KStG vorausgehende Grundproblem liegt in dem Auseinanderfallen der Verteilung des Steueraufkommens zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat bei der Dividendenbesteuerung einerseits, der Zinsbesteuerung andererseits. Hier müßte die Lösung des Problems ansetzen, s. *Wiss. Beirat* beim BMF, Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe Heft 65 (1999), S. 112.

39 Zu dieser Zielsetzung des Gesetzgebers s. BT-Drucks. 12/4158, S. 36 u. BT-Drucks. 12/4487, S. 36. S. ferner *Müller-Gattermann* in *Herzig* (Hrsg.), Die Unternehmensbesteuerung im StandOG, 1994, S. 57 (59); s. dagegen aber *Prinz, Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 8a KStG Anm. 7; *Herzig*, StuW 1990, 237 (240).

40 BFH v. 5. 2. 1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536) = GmbHHR 1992, 382; BFH v. 8. 12. 1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 (197); s. ferner auch BGH v. 19. 9. 1988 – II ZR 255/87, GmbHHR 1989, 19.

41 FG Münster v. 24. 1. 2000 – 9 V 6384/99 K, EFG 2000, 397 f. = GmbHHR 2000, 623. Zu einer Vorlage gemäß Art. 234 EGV ist es nicht gekommen, da es sich um ein Verfahren im einstweiligen Rechtsschutz handelte. Zur Frage der Europarechtswidrigkeit von § 8a KStG s. *Prinz* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 8a KStG Anm. 10.

42 S. die europarechtlichen Bedenken von *Dautzenberg*, StuB 2000, 863 (869).

43 In der auf das Steuerbereinigungsgesetz 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I 1999, 2601) zurückgehenden Fassung.

44 Vgl. MA-Kommentar Ziff. 28 zu Art. 10 Abs. 3 OECD-MA.

45 A. A. *Werra*, FR 2000, 645 (649).

Verdeckte Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

an der Entstehungsgeschichte orientierte Auslegung ergibt, daß der verwendete Dividendenbegriff nicht der enge innerstaatliche des § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ist, sondern die weite doppelbesteuerungsrechtliche Dividenden- definition aufnimmt, die auch verdeckte Gewinnausschüttungen erfaßt⁴⁶. Auch im nationalen Recht gilt zudem der Grundsatz, daß verdeckte Gewinnausschüttungen ordentlichen Gewinnausschüttungen grundsätzlich gleichgestellt werden⁴⁷. Lehnt man hingegen eine Erstreckung von § 8 b Abs. 5 n. F. KStG auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen ab, müßte die Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen anhand von § 3 c Abs. 1 EStG entschieden werden.

46 Hierfür spricht auch der Anwendungsbereich der Mutter/Tochter-Richtlinie v. 23. 7. 1990 (Abl. EG Nr. L 225, S. 6), auf deren Art. 4 Abs. 2 S. 2 die Vorschrift offensichtlich rekurriert. Die Mutter/Tochter-RL gilt sowohl für offene als auch für verdeckte Ausschüttungen (E. Wied in Blümich, EStG, § 44 d Rn. 14).

47 Frotzcher, DStJG Bd. 20 (1997), 205 (245).

48 Dabei bleibt mit Spannung abzuwarten, ob der BFH seine vor Einführung von § 8 b Abs. 1 KStG a. F. zur Anwendung von § 3 c EStG a. F. entwickelte Rspr. zum Abzug von Aufwendungen, die in Zusammenhang mit steuerfreien Auslandsdividenden stehen (BFH v. 29. 5. 1996 – I R 15/94, BStBl. II 1996, 57; v. 29. 5. 1996 – I R 167/94, BStBl. II 1996, 60), auch nach der Ausdehnung von § 8 b Abs. 1 KStG auf innerstaatliche Dividendenzahlungen beibehalten wird.

Dies kann sich sowohl günstig als auch nachteilig auswirken⁴⁸, jedenfalls aber wäre die durch § 8 b Abs. 5 KStG bewirkte Rechtssicherheit hinsichtlich des Umfangs der Zuordnung nicht mehr gewährleistet.

VII. Zusammenfassung

Der Streit um die Angemessenheit von Leistungsvergütungen wird die Betriebsprüfung und die Finanzgerichte weiterhin beschäftigen. Zu den bekannten Vorteilen der Leistungsvergütung gegenüber einer Gewinnausschüttung im Rahmen der Gewerbesteuer treten unter dem Halbeinkünfteverfahren auch einkommensteuerliche Belastungsunterschiede hinzu. Entspannen wird sich der Streit um die Angemessenheit von Leistungsvergütungen allerdings, soweit Zahlungen an andere unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften betroffen sind. Besondere Schwierigkeiten und Steuerrisiken wirft die inkonsequente Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung im Rahmen der Übergangsregelung auf. Wie unter dem Anrechnungsverfahren kommt es auch im Halbeinkünfteverfahren zu Vermögensverschiebungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Der Anteilseigner erhält neben der Barzahlung einen einkommensteuerlichen Vorteil. Für eine Rückabwicklung auch des steuerlichen Vorteils gibt es jedoch im neuen Recht keine Grundlage mehr.

Dr. Gerd J. van Venrooy

Widersprüchliche Ausübung des arbeitsrechtlichen Direktionsrechts durch mehrere GmbH-Geschäftsführer

Der Entschluß von Gesellschaftern, nicht einen, sondern mehrere Geschäftsführer zu bestellen, muß von der Hoffnung getragen sein, daß diese die ihnen gemeinsam gestellte Geschäftsführungsaufgabe als einheitliche erkennen und behandeln. Arbeiten die Geschäftsführer nicht miteinander, sondern aneinander vorbei oder sogar gegeneinander, ist es bei der Hoffnung geblieben: Die Organisationsentscheidung der Gesellschafter erweist sich als falsch – vielleicht nicht grundsätzlich, jedoch zumindest was alle oder einzelne der konkret bestellten

Personen angeht. Mängel in der Zusammenarbeit unter Geschäftsführern äußern sich auch darin, daß Arbeitnehmer Weisungen von ihnen erhalten, die nicht miteinander vereinbar sind. Dieses mißliche Phänomen geht über die Bereiche Soziologie und Psychologie, aber auch Arbeitsrecht, hinaus: Es unterliegt GmbH-rechtlicher Beurteilung.

Dr. iur. Gerd J. van Venrooy ist Justitiar einer Unternehmensgruppe im Stahl-Bauelemente-Bereich in Düsseldorf.

A. Sachverhaltmaterial

I. Einleitung

Sind in einer GmbH mehrere Geschäftsführer, tritt typischerweise, und durchaus nicht nur gelegentlich, der Fall auf, daß widersprüchliche Weisungen an Arbeitnehmer¹

der GmbH ergehen. Das Thema findet sich, soweit ersichtlich, in Literatur und Rechtsprechung² nicht behandelt. Wahrscheinlich liegt der Einwand ganz einfach zu nahe, daß es hier nicht um eine Rechtsfrage gehe, sondern um nichts anderes als einen Organisationsmangel, den die Geschäftsführer kraft Amtspflicht zu vermeiden, jedenfalls

1 Die folgende Begriffsklärung nur zur Erinnerung:

(1) Arbeitnehmer sind Personen, die aufgrund privatrechtlichen Vertrags im Dienst eines anderen zur Arbeit verpflichtet sind.

(2) Arbeit im Sinn des Arbeitsrechts ist ein rein wirtschaftlicher Begriff, jedes menschliche Verhalten ist gemeint, das wirtschaftlich als Arbeit zu werten ist.

(3) Arbeit im Dienst eines anderen bedeutet persönliche Abhängigkeit; sie ist im Umkehrschluß aus § 84 Abs. 1 S. 2 HGB dahin zu definieren, daß der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Wesentlichen nicht frei gestalten und auch seine Arbeitszeit nicht bestimmen kann.

ausführlich: Zöllner/Loritz, Arbeitsrecht, 5. Aufl. 1998, § 4.

GmbH-Geschäftsführer als solche fallen nicht unter die geschilderte Definition; Richardi in Münch.Hdb. zum Arbeitsrecht, 2. Aufl. 2000, § 24 Rn. 114.

2 BAG v. 28. 10. 1970 – 4 AZR 481/69, AP §§ 22, 23 BAT Nr. 34, würde überinterpretiert, wenn man dieser Entscheidung einen allgemeinen Vertrauensschutz für Arbeitnehmer im Verhältnis zu zuständigkeitswidrigen Weisungen entnehmen wollte. Es wird sich allerdings im Rahmen dieser Untersuchung zeigen, daß GmbH-Arbeitnehmern keine GmbH-rechtlichen Interna entgegengehalten werden können (unten vor allem D.IV.2.b) aa) und bb)). Auf Vertrauensschutz wird dies aber nicht gestützt werden, sondern auf reine GmbH-rechtliche Überlegungen.

GmbH Rundschau

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH und GmbH & Co.

1. Januar 2001 1/2001 92. Jahrgang

S. 1-44

www.gmbhr.de

Aus dem Inhalt

Aufsätze und Beiträge

Dr. Johanna Hey, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform 1

Dr. Gerd J. van Venrooy, Widersprüchliche Ausübung des arbeitsrechtlichen Direktionsrechts durch mehrere GmbH-Geschäftsführer 7

GmbH-International

Prof. Dr. Gerhard Vorwold, Wahl und Besteuerung von Kapitalgesellschaften in den USA 19

GmbH-Beratung

Dr. Stephan Zilles, Handelsregisteranmeldung von Unternehmensverträgen bei Verschmelzung der herrschenden Gesellschaft 21

Rechtsprechung

Vor-GmbH: Unbeschränkte Innenhaftung auch der Gesellschafter einer unechten Vor-Gesellschaft (OLG Bremen v. 8.6.2000 mit Komm. **Prof. Dr. Karsten Schmidt**) 25

Verdeckte Sacheinlage: Zahlung rückständiger Mieten an nahe Angehörige nach Leistung der Bareinlage (LG Dresden v. 16.11.2000 mit Komm. **Alexandra Steinecke**) 29

Mitunternehmer: Keine Tarifbegünstigung eines Veräußerungsgewinns bei Ausscheiden wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven bzw. nur bei (anteiliger) Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens (BFH v. 6.9. u. 12.4.2000 mit Komm. **Marion Bickenbach**) 35, 38

Geschäftsführer: Keine Einbeziehung von Vordienstzeiten aus früherem Dienstverhältnis bei Bewertung einer Pensionsrückstellung (BFH v. 17.5.2000) 42

GmbHReport

Willi Winter, Steuerbegünstigte Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, wesentlichen Betriebsgrundlagen und zeitraumbezogene Betrachtung R 5

Ulrich Weber, Dreimonatige Verjährung für Ansprüche aus Wettbewerbsverstößen R 7

Gustav Figge, Änderungen im Sozialversicherungsrecht ab 2001 R 13

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Der Internet-Tip:
www.unternehmensteuerreform.de

GmbH Rundschau

Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH
und GmbH & Co.

Herausgegeben von der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt

Inhalt:

92. Jahrgang

Heft 1/2001

Aufsätze und Beiträge

Dr. Johanna Hey

Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform

1

Dr. Gerd J. van Venrooy

Widersprüchliche Ausübung des arbeitsrechtlichen Direktionsrechts durch mehrere GmbH-Geschäftsführer

7

GmbH-International

Prof. Dr. Gerhard Vorwold, Wahl und Besteuerung von Kapitalgesellschaften in den USA

19

GmbH-Praxis

GmbH-Beratung

Dr. Stephan Zilles, Handelsregisteranmeldung von Unternehmensverträgen bei Verschmelzung der herrschenden Gesellschaft

21

Centrale-Gutachtendienst

Veräußerungsgewinn: Von Freiberufler gehaltene Geschäftsanteile an Holding-GmbH als Betriebsvermögen?

23

Betriebsverpachtung: Beendigung des Pachtverhältnisses als Betriebsaufgabe der Verpachtung-GbR

24

Rechtsprechung

Gesellschaftsrecht

Vor-GmbH: Unbeschränkte Innenhaftung auch der Gesellschafter einer unechten Vor-Gesellschaft (OLG Bremen v. 8. 6. 2000 – 5 U 2/2000a)

25

Der GmbHR-Kommentar
von **Prof. Dr. Karsten Schmidt**

27

Verdeckte Sacheinlage: Zahlung rückständiger Mieten an nahe Angehörige nach Leistung der Bareinlage (LG Dresden v. 16. 11. 2000 – 46 O 32/00)

29

Der GmbHR-Kommentar
von **Alexandra Steinecke**

30

Neue Bundesländer: Anwendung der Sachgründungsvorschriften des GmbH-Gesetzes bei Umwandlung einer PGH in eine neu gegründete GmbH (BGH v. 24. 7. 2000 – II ZR 202/98)

31

Amtslöschung: Keine Löschung einer GmbH von Amts wegen bei Geschäftsunfähigkeit ihres alleinigen Gründungsgesellschafters (KG Berlin v. 14. 11. 2000 – 1 W 6828/99)

33

Liquidation: Rechtsschutzbedürfnis für eine Klage gegen GmbH i.L. (KG Berlin v. 30. 6. 2000 – 21 U 8550/99 [LS])

35

Rechtsprechung

Steuerrecht

Mitunternehmer: Keine Tarifbegünstigung eines Veräußerungsgewinns bei Ausscheiden wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven (BFH v. 6. 9. 2000 – IV R 18/99)

35

Mitunternehmer: Tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn nur bei (anteiliger) Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens (BFH v. 12. 4. 2000 – XI R 35/99)

38

Der GmbHR-Kommentar
von **Marion Bickenbach**

39

Gesellschafter: Entstehen nachträglicher Anschaffungskosten auch bei Inanspruchnahme aus Folge-Bürgschaft (BFH v. 23. 5. 2000 – VIII R 3/99)

40

Geschäftsführer: Keine Einbeziehung von Vor dienstzeiten aus früherem Dienstverhältnis bei Bewertung einer Pensionsrückstellung (BFH v. 17. 5. 2000 – I R 25/98)

42

Verwaltungsanweisung

Organschaft: Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Mehrmutterorganschaft – Anwendung der BFH-Urt. v. 9.6.1999 (GmbHR 2000, 43 und BFH/NV 2000, 347) BMF v. 4.12.2000 – IV A 2 - S 2770 - 3/00)

43

GmbH-Bibliothek

Zeitschriftenspiegel

Hinweise auf Beiträge zum Gesellschafts- und Steuerrecht der GmbH bzw. GmbH & Co. KG in anderen Fachzeitschriften

43

GmbHReport

RECHT
UND WIRTSCHAFT
FÜR DIE GMBH

EDITORIAL

R 1

STEUERPRAXIS

von Reg.Dir. a. D. Willi Winter, Bonn

Steuerbegünstigte Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, wesentlichen Betriebsgrundlagen und zeitraumbezogene Betrachtung

R 5

Zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer u.U. anrechenbar

R 5

ARBEITSRECHT

von Ulrich Weber, Fachanwalt für Arbeitsrecht, Köln

Dreimonatige Verjährung für Ansprüche aus Wettbewerbsverstößen

R 7

Mitteilungspflicht bei Beendigung einer Schwangerschaft

R 11

SOZIALRECHT

von Gustav Figge, Bremen

Änderungen im Sozialversicherungsrecht ab 2001

R 13

Freiwillige Beiträge zur Rentenversicherung für 2000 rechtzeitig überweisen

R 19

Jahresmeldungen für 2000 rechtzeitig erstatten

R 20

Wert der Kantinenmahlzeit im Jahre 2001

R 20

IMPRESSUM

R 20