



DEUTSCHES WISSENSCHAFTLICHES INSTITUT
DER STEUERBERATER E.V.

Gutachten
des
Wissenschaftlichen Arbeitskreises des
DWS-Instituts

**„Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich
festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung“**

1. Ausgangslage

Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft schließen in der Regel auch Verträge mit ihrer Kapitalgesellschaft ab. Dabei handelt es sich beispielsweise um Arbeitsverträge oder Darlehensverträge. Diese gegenseitigen Verträge werden grundsätzlich auch steuerlich anerkannt. Das bedeutet, dass die Entgelte z. B. für Dienstleistungen des Gesellschafters im Rahmen einer Geschäftsführungsfunktion bei der Gesellschaft Betriebsausgaben darstellen und beim Gesellschafter zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen. Vergleichbares gilt für Schuldzinsen. Gibt der Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen, so sind die Schuldzinsen, die die Gesellschaft zahlt, bei ihr Betriebsausgaben und zählen beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist jedoch, dass die Gesellschaft-Gesellschafter-Verträge wie zwischen fremden Dritten durchgeführt werden und dass die Kriterien des § 8a KStG zur Einschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nicht vorliegen.

2. Rechtsfolgen bei Unangemessenheit

2.1. Allgemeine Regelungen

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wird das Einkommen der Körperschaft durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gemindert. Nach Abschnitt 31 der Körperschaftsteuerrichtlinien können gegenseitige Verträge zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter aufgrund einer Vielzahl von Bedingungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen. Ein formaler Grund könnte darin liegen, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter die Vereinbarungen nicht von vornherein schriftlich niedergelegt worden sind, denn bei einem beherrschenden Gesellschafter ist es unzulässig, rückwirkende Vereinbarungen zu schließen. Wenn die formalen Voraussetzungen eingehalten wurden, so können die Entgelte dennoch verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, weil sie beispielsweise unangemessen hoch sind oder weil das Vertragsverhältnis aus anderen Gründen einem Fremdvergleich nicht standhält. In diesem Fall stellt nicht das Entgelt als Ganzes, sondern lediglich der unangemessene Teil eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Zu verweisen ist hier beispielsweise auf die umfangreiche Rechtsprechung zur Tantieme oder zur Pensionszusage. Einem Darlehens-

vertrag könnte schon deshalb die Anerkennung versagt werden, weil keine Sicherstellung wie unter fremden Dritten erfolgt oder weil die Zinsen nicht regelmäßig pünktlich gezahlt werden.

Um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt es sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wenn eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte.

2.2. Rechtsfolgen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wird das Einkommen durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht gemindert. Das bedeutet, dass der unangemessene Teil des Gehaltes oder bei Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot ggf. auch das gesamte Gehalt dem Gewinn bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens wieder hinzugerechnet wird. Das heißt, dass die entsprechenden Zahlungen bei der Kapitalgesellschaft keine Betriebsausgaben darstellen, sondern Bestandteil des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens werden. Entsprechend werden sie bei der Gesellschaft sowohl der Gewerbesteuer als auch der Körperschaftsteuer unterworfen. Sie unterliegen damit auf der Ebene der Kapitalgesellschaft einer Steuerlast von knapp 40 %. Dies entspricht der gleichen Steuerbelastung, wie sie für den normalen laufenden Gewinn anfällt.

2.3. Rechtsfolgen auf der Ebene des Gesellschafters

2.3.1. Rechtsfolgen während der Anwendung des Anrechnungsverfahrens

Während der Anwendung des Anrechnungsverfahrens wurde auf der Ebene der Kapitalgesellschaft auch für die verdeckte Gewinnausschüttung die Ausschüttungsbelastung hergestellt, d. h. es kam auf der Ebene des Gesellschafters zur Anrechnung zusätzlicher Körperschaftsteuer. Darüber hinaus mussten die Einkünfte umqualifiziert werden. Aus

Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurden solche aus Kapitalvermögen. Diese Umqualifizierung der Einkünfte hatte i. d. R. keine Auswirkungen auf die Höhe der festzusetzenden Steuer. Deshalb war die Anrechnung der einbehaltenen Körperschaftsteuer meist die einzige Rechtsfolge für den Einkommensteuerbescheid des betroffenen Gesellschafters. Eine eventuelle Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides war deshalb während der Gültigkeit des Anrechnungsverfahrens unbedeutend, weil lediglich die festgesetzte Steuerschuld in Bestandskraft erwächst und diese durch die Umqualifizierung der Einkünfte und die Tatsache der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht tangiert war. Das Einkommen und damit die Steuer erhöhte sich allenfalls um die anrechenbaren Steuern, die selbst ebenfalls zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehörten. Die Anrechnung jetzt neu bescheinigter anzurechnender Steuern war deshalb trotz eventueller Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides möglich.

2.3.2. Rechtsfolgen seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens

Seit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens unterliegen Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft beim Gesellschafter dem so genannten Halbeinkünfteverfahren. Das bedeutet, dass die Gewinnausschüttung nur zur Hälfte zu den Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehört. Die andere Hälfte ist steuerfrei nach § 3 Nr. 40 d) EStG. Da die Einkommensteuer des Gesellschafters also zusätzlich zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer der Gesellschaft erhoben wird, sind beide Steuerlasten zu addieren, um zur Gesamtbelastung des ausgeschütteten Gewinns zu kommen. Angesichts der Tatsache, dass nur rund 60 % des Gewinns ausschüttbar sind, weil der Rest Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer ist, also rund 30 % des Gewinns vor Steuern nochmals der Einkommensteuer unterliegen, ergibt sich je nach Einkommensteuersatz eine weitere Steuerbelastung von bis zu 12 % bezogen auf den ursprünglichen Gewinn, so dass sich die Gesamtsteuerbelastung des ausgeschütteten Gewinns auf rund 52 % addiert.

Dieses Verfahren gilt nicht nur für offene Gewinnausschüttungen, sondern auch für verdeckte Gewinnausschüttungen. Das bedeutet, dass der unangemessene Teil des Gehaltes auf der Ebene des Gesellschafters von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit umzuqualifizieren ist in Einkünfte aus Kapitalvermögen. Für die umqualifizierten Einkünfte ist § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden und die Hälfte dieses unangemessenen Gehaltsbestandteiles, der nunmehr eine Gewinnausschüttung darstellt, bleibt steuerfrei. Dementsprechend wird die

Einkommensteuer herabgesetzt. Erfolgt die Umqualifizierung nicht, so beträgt die Summe der Steuerbelastung aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer für den Teil der verdeckten Gewinnausschüttung deutlich über 60 Prozentpunkte und damit erheblich mehr als bei einer offenen Gewinnausschüttung.

3. Verfahrensrechtliche Probleme

3.1. Die Steuerbescheide der Kapitalgesellschaft

Die Steuerbescheide der Kapitalgesellschaft werden i.d.R. unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO ergangen sein, weil die Gesellschaft der Betriebsprüfung unterliegt und die Finanzverwaltung deshalb die Steuerbescheide der Kapitalgesellschaft nicht bestandskräftig werden lässt. Bei einer nachträglichen Einordnung der Vergütungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (z. B. im Rahmen einer Außenprüfung) werden die Gewerbesteuer-Messbescheide und Körperschaftsteuerbescheide der Kapitalgesellschaft gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert und die Steuern entsprechend höher festgesetzt.

3.2. Die Steuerbescheide des Gesellschafters

Die Einkommensteuerbescheide des Gesellschafters werden regelmäßig nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO stehen. Das bedeutet, dass eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO nicht möglich ist. Eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide kann deshalb nur nach den allgemeinen Berichtigungsvorschriften erfolgen. Sofern keine Berichtigung vorgenommen wird, kommt es bei einer Einordnung der Vergütung als verdeckte Gewinnausschüttung zu einer Doppelbelastung: Auf Ebene der Kapitalgesellschaft fällt Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer an, auf Ebene des Gesellschafters unterliegen die Vergütungen in vollem Umfang der Einkommensteuer. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG wird nicht gewährt, weil beim Gesellschafter unverändert von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder Zinseinkünften ausgegangen wird.

Bei der auf Ebene der Kapitalgesellschaft vorgenommenen Einordnung der Vergütungen aus Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen in verdeckte Gewinnausschüttungen könnte es sich um eine neue Tatsache handeln, die zu einer Änderung des Steuerbescheides nach

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führen würde. Schon die Rechtsfrage, ob es sich bei der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung um eine "Tatsache" handelt, ist höchst umstritten. Die zweite Frage ist, ob diese Tatsache für die Finanzverwaltung neu ist. Bezieht man dies auf das Vorhandensein des Arbeitsvertrages, so ist die Tatsache sicher nicht neu. Bezieht man es auf die möglicherweise unkorrekte Durchführung des Arbeitsvertrages, so ist dies neu, aber spätestens jetzt wird das grobe Verschulden des Steuerpflichtigen problematisiert werden. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO dürfte deshalb nur in absoluten Ausnahmefällen eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides ermöglichen.

Eine Berichtigung des Steuerbescheides nach § 174 AO setzt eine widerstreitende Steuerfestsetzung voraus. Die in § 174 AO genannten Fallgruppen erfassen allerdings den vorliegenden Fall nicht, weil es darum geht, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes im Rahmen der Veranlagung der Kapitalgesellschaft anders erfolgt als im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters. § 174 AO verlangt, dass offenkundig ist, dass ein bestimmter Sachverhalt in einem anderen Steuerbescheid hätte berücksichtigt werden müssen. Dies ist jedoch nicht der Fall, sondern es geht darum, einen zu Recht berücksichtigten Sachverhalt anders zu beurteilen.

Eine Änderung gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO könnte erfolgen, wenn der Körperschaftsteuerbescheid der Gesellschaft insoweit ein Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters wäre. Eine derartige Bindungswirkung des Grundlagenbescheides muss aber gesetzlich angeordnet sein. Dies ist unstreitig nicht der Fall. Weder das Körperschaftsteuergesetz noch das Einkommensteuergesetz sehen eine entsprechende Bindungswirkung vor. Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO scheidet demgemäß aus.

Schließlich könnte es sich um ein rückwirkendes Ereignis handeln, das zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheides nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO führt. Sicher ist die Mitteilung über die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ein Ereignis, aber dieses Ereignis entfaltet keine Rückwirkung. Es ändert sich nicht der steuerlich maßgebliche Sachverhalt, sondern lediglich die Bewertung dieses Sachverhaltes unter körperschaftsteuerlichen Gesichtspunkten. Der Sachverhalt - Zahlung von Gehalt - bleibt gleich. Es ändert sich nur die steuerliche Wirkung. Bei der Zahlung handelt es sich nicht mehr um Einnahmen aus nicht-selbstständiger Arbeit, sondern um solche aus Kapitalvermögen. Damit handelt es sich nicht

um ein rückwirkendes Ereignis, sondern nur um eine andere steuerliche Bewertung des Sachverhalts. Deshalb scheidet auch eine Berichtigung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO aus.

Wägt man die verschiedenen Möglichkeiten gegeneinander ab, so kann man die Situation daraufhin konzentrieren, dass es darum geht, wie ein Steuerbescheid, der eine fehlerhafte rechtliche Würdigung enthält, geändert werden kann. Dabei stellen sich zwei Probleme:

1. Die Änderungsnotwendigkeit besteht, weil ein anderer späterer Steuerbescheid gegenüber einem anderen Steuerpflichtigen zu einer doppelten bzw. unzutreffenden Besteuerung führt.
2. Die spätere andere Beurteilung unterliegt ihrerseits möglichen Rechtsmitteln, so dass nicht sicher ist, ob der spätere Steuerbescheid letztendlich Bestand hat und der erste nicht doch der richtige war.

Auch wenn es für den Steuerpflichtigen nachteilig sein kann, sollte die Änderung des früheren Bescheides erst dann erfolgen, wenn der spätere rechtskräftig ist, ggf. also erst nach einem mehrjährigen Verfahren, das mit einem BFH-Urteil abgeschlossen wird. Als Ausgleich erhielt der Steuerpflichtige ggf. Zinsen.

Da es sich um ein Problem der Durchbrechung der Bestandskraft handelt, kann nur eine verfahrensrechtliche Lösung angestrebt werden. Dabei kann nicht der Körperschaftsteuerbescheid zum Grundlagenbescheid des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters gemacht werden, da dann im Regelfall der Grundlagenbescheid in der Regel nach dem Folgebescheid ergehen würde. Eine verfahrensmäßige Verknüpfung beider für den Regelfall – etwa: Einkommensteuerbescheid darf erst nach Erlass des Körperschaftsteuerbescheids ergehen – erscheint auch deshalb problematisch, weil nicht ein Element der Bemessungsgrundlage in einem Bescheid festgestellt und in einem anderen übernommen wird, sondern es sich vielmehr um eine rechtliche Würdigung handelt.

Der Ansatz kann entweder in § 173 AO, § 175 AO oder § 174 AO gefunden werden. Bei § 173 AO wäre eine Erweiterung von Tatsachen und Beweismitteln auf rechtliche Beurteilungen vorzunehmen, was einen elementaren Bruch in der dogmatischen Konstruktion dieser Vorschrift bedeuten würde. Bei § 175 AO müsste eine Erweiterung dergestalt erfolgen, dass es als Nr. 3 eine (nachträgliche) rechtliche Beurteilung in einem anderen

bestandskräftigen Steuerbescheid gibt, die zu einer doppelten Belastung führt. Auch dies dürfte sehr schwer in das bestehende System einzufügen sein.

Bleibt folglich alleine eine Erweiterung von § 174 AO. Allerdings müsste auch hier eine Erweiterung von Sachverhalten zu rechtlichen Beurteilungen erfolgen. § 174 AO wäre dann wie folgt zu fassen:

„(2a) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn mehrere Steuerbescheide auf unterschiedlichen rechtlichen Beurteilungen in unvereinbarer Weise beruhen und dadurch zu einer widersprüchlichen Besteuerung eines wirtschaftlich einheitlichen Sachverhaltes bei einem oder mehreren Steuerpflichtigen führen.“

4. Notwendigkeit einer Änderung

Die Besteuerung als Eingriffstatbestand in die Rechte des Bürgers hat verfassungsrechtlichen Regeln zu folgen. Insbesondere die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind Ausprägungen dieses Verfassungsgrundsatzes. Eingangs ist deutlich gemacht worden, dass die Steuerbelastung ein und desselben Sachverhaltes erheblich voneinander abweicht, je nachdem, ob die Umqualifizierung auf der Ebene des Gesellschafters erfolgt oder nicht. Außerdem hat der Gesetzgeber Regelungen aufgestellt, nach denen die steuerliche Belastung von Gewinnausschüttungen aus einer Kapitalgesellschaft zu ermitteln ist. Diese Regelungen sind einzuhalten, weil anderenfalls eine willkürliche Ungleichbelastung die Folge wäre. Die Höhe der Steuerlast, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung lastet, kann nicht davon abhängig sein, ob aus möglicherweise anderen Gründen der Steuerbescheid des Gesellschafters abänderbar ist. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt, in jedem Fall sicherzustellen, dass Gewinnausschüttungen, seien sie offen oder verdeckt, so besteuert werden, wie der Gesetzgeber es vorsieht. Eine doppelte Besteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Ebene des Gesellschafters ohne Berücksichtigung der Vorbelastung ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten zumindest bedenklich.

Die Finanzverwaltung kann nur auf der Basis der vorhandenen gesetzlichen Regelungen handeln. Wie dargestellt gewährleisten die Vorschriften über die Änderung von Steuer-

bescheiden nicht ausreichend, dass die aus einer nachträglichen Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung resultierende Steuererhöhung bei der Kapitalgesellschaft mit einer Herabsetzung der Einkommensteuer des Gesellschafters korrespondiert. Dies hat das Finanzgericht Baden-Württemberg nunmehr in einer ersten rechtskräftigen Entscheidung festgestellt (FG Baden – Württemberg vom 9. Dezember 2004 (Az. 3 K 61/03), EFG 2005, 497).

Da sich im Rahmen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Änderung des Einkommensteuerbescheids beim Gesellschafter nur in absoluten Ausnahmefällen verwirklichen lässt (neue Fakten, kein grobes Verschulden des Gesellschafters), ist eine gesetzliche Neuregelung dringend geboten. Es muss eine gesetzliche Vorschrift geschaffen werden, die für den betroffenen Gesellschafter eine eigenständige Berichtigungsmöglichkeit eröffnet.

In Betracht kommen dabei zwei Vorgehensweisen:

- Dem Vorschlag des Instituts „Finanzen und Steuern“ folgend (IFSt-Schrift Nr. 414), könnte die Lösung in einer Erweiterung der materiellen Steuervorschriften liegen. Danach könnte einkommensteuerrechtlich als „Aufhänger“ vor allem § 3 Nr. 40 EStG (Halbeinkünfteverfahren) oder § 20 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen) in Betracht gezogen werden; körperschaftsteuerrechtlich müsste § 8b KStG (Beteiligungseinkünfte) geändert werden. Diese Vorschriften müssten dahingehend erweitert werden, dass die sich aus der Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter ergebenden Einkünfte aus Kapitalvermögen, unter Korrektur der früheren Steuerbescheide, auch dann als solche, also als Einkünfte aus Kapitalvermögen, zu behandeln sind, wenn die früheren Steuerbescheide bereits Bestandskraft erlangt haben.
- Der wissenschaftliche Arbeitskreis zieht allerdings eine Lösung im Rahmen der Abgabenordnung vor, da es sich bei dem Problem dem Inhalt nach um ein typisch verfahrensrechtliches handelt. Konsequenterweise müsste, wie im Abschnitt 3.2 ausführend dargestellt, eine verfahrensrechtliche Regelung geschaffen werden, die sicherstellt, dass in den dargestellten Fällen bei den Gesellschaftern die Einkommensteuerbescheide entsprechend korrigiert werden können, indem auch hier die verdeckte Gewinnausschüttung als solche nur zur Hälfte erfasst wird.

5. Verwaltungsverfahren bis zu einer gesetzlichen Änderung

Bis zu der Einführung einer gesetzlichen Korrektornorm ist es dringend erforderlich, dass die Finanzverwaltung, wie auch vom FG Baden-Württemberg gefordert, alle ihr zustehenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nutzt, insbesondere den ihnen durch die §§ 164, 165 AO eingeräumten Ermessensspielraum, um die betreffenden Bescheide der Gesellschafter offen zu halten und so nachträglich eine Änderungsmöglichkeit zu schaffen.

Berlin, April 2005

Prof. Dr. Mössner (Vorsitzender)

Prof. Dr. Pezzer

Prof. Dr. Flämig

Dr. Grürmann

Prof. Dr. Scheffler