

BARTHOLOMÄI + GRAF
Steuerberater Partnerschaft mbB
Diplom-Betriebswirte (FH)
Klaus Bartholomäi + Nina Graf
Ludwigsstraße 6 | 55116 Mainz
Fon 06131-28637-0
info@steuerberater-mz.de
www.steuerberater-mz.de
Sitz Mainz | PR 20279 | AG Koblenz
USt-IDNr. DE309259524

Merkblatt

Verdeckte Gewinnausschüttung

Inhalt

1 Begriff und Funktion

2 Voraussetzungen

2.1 Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung

2.2 Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

2.3 Auswirkung auf die Einkommenshöhe

2.4 Kein Zusammenhang mit offener Ausschüttung

2.5 Vorteilseignung

2.6 Besonderheiten beim beherrschenden Gesellschafter

3 Rechtsfolgen

3.1 Auf Ebene der Gesellschaft

3.2 Auf Ebene des Gesellschafters

3.3 Beispiel zur Steuerbelastung bei einer vGA

1 Begriff und Funktion

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) ist gesetzlich nicht bestimmt, wird jedoch sowohl im Steuerrecht als auch im Handels- und Gesellschaftsrecht verwendet. Vor allem die Finanzgerichte versuchen, mit diesem Begriff Vermögensverlagerungen zwischen einer Körperschaft und ihren Anteilseignern zu erfassen und sachgemäß zu besteuern.

Im **Steuerrecht** versteht man unter einer vGA eine Vermögensminderung oder die Verhinderung einer Vermögensmehrung auf Ebene der Kapitalgesellschaft, die

- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt,
- in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht und
- geeignet ist, beim Gesellschafter einen Beteiligungsertrag zu bewirken.

Demgegenüber liegt im **Handels- und Gesellschaftsrecht** dann eine vGA vor, wenn die Gesellschaft einzelnen oder allen Gesellschaftern Leistungen aus dem Gesellschaftsvermögen ohne äquivalente Gegenleistung gewährt.

Dieser Unterschied beruht darauf, dass das Steuerrecht mittels der vGA die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft erfassen will, während die vGA im Handels- und Gesellschaftsrecht dazu dient, Gläubiger und Mitgesellschafter zu schützen.

Auf den folgenden Seiten beleuchten wir den **steuerrechtlichen** Begriff der vGA.

2 Voraussetzungen

2.1 Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung

Von einer Vermögensminderung spricht man, wenn die Kapitalgesellschaft Aufwendungen tätigt, denen **keine angemessene Gegenleistung** gegenübersteht. Eine verhinderte Vermögensmehrung ist gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft für eine Leistung, die sie erbracht hat, **auf ein angemessenes Entgelt verzichtet**.

Hinweis

Die Vermögensminderung bzw. die verhinderte Vermögensmehrung muss durch die Kapitalgesellschaft veranlasst worden sein. Dies ist grundsätzlich bei Handlungen vertretungsberechtigter Organe einer Kapitalgesellschaft und bei Handlungen beherrschender Gesellschafter der Fall.

Demgegenüber ist ein Vorgang dann nicht durch die Gesellschaft veranlasst, wenn beispielsweise eine Vermögensminderung auf der Handlung eines nicht beherrschenden

den Gesellschafters beruht, der weder die Geschäftsführung noch die übrigen Gesellschafter zugestimmt haben.

Eine Vermögensminderung wird – ebenso wie eine verhinderte Vermögensmehrung – mit Hilfe einer **fiktiven Steuerbilanz** ermittelt. Maßgebliche Bezugsgröße ist dabei der sogenannte **Unterschiedsbetrag** (das ist der Steuerbilanzgewinn).

Erhält die Kapitalgesellschaft für ihre Leistung eine angemessene Gegenleistung, die in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit ihrer Leistung steht, so entfällt insoweit die Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung.

Beispiel

Eine Kapitalgesellschaft mietet von einem Gesellschafter, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, ein Grundstück. Der vereinbarte Mietzins beträgt 100.000 €, angemessen wären aber 70.000 €.

Der Gesellschafter bezieht in Höhe von 70.000 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In Höhe von 30.000 € liegt eine vGA vor.

Spätestens beim Besuch der Betriebsprüfung kommt das Streitthema vGA auf den Tisch und oftmals bemängelt der Finanzbeamte insbesondere bei kleineren GmbH, dass die strikte Trennung zwischen Privat- und Gesellschaftsvermögen zu wenig beachtet wird. Eine vGA wirkt sich auf den Steuergewinn aus und steht in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung. Sie kann grundsätzlich in vier Fällen vorliegen:

1. Die GmbH wendet ihren Beteiligten etwas besonders günstig zu und würde dies fremden Dritten nicht gewähren.
2. Der Gesellschafter stellt seiner GmbH etwas übersteuert in Rechnung.
3. Leistungen zwischen GmbH und Beteiligten werden ohne entsprechende Vereinbarung ausgeführt.
4. Die Beteiligten handeln nicht nach oder abweichend von der zuvor getroffenen Vereinbarung.

Ist das Entgelt für Geschäftsführung, Darlehenshingabe oder die Vermietung eines Betriebsgebäudes zu hoch oder wird im Gegenzug eine von der GmbH an den Gesellschafter erbrachte Leistung zu niedrig abgerechnet, erfolgt hinsichtlich des **nicht angemessenen Teils** eine vGA. Insoweit muss das Einkommen der Gesellschaft außerhalb der Bilanz erhöht werden, was sich damit auf die Körperschaftsteuerlast sowie die nicht als Betriebsausgabe abziehbare Gewerbesteuer (inklusive eventueller Nebenleistungen wie Zinsen) auswirkt.

Hinweis

Kommt es im Rahmen einer Betriebsprüfung zu einer gütlichen Einigung über die Angemessenheit von Zahlungen zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern, heißt das noch

lange nicht, dass dieses Ergebnis auch für die Zukunft Bestand hat.

Die angemessene Höhe von Zahlungen im Zuge einer vorherigen Betriebsprüfung hat keine Bindungswirkung für nachfolgende Veranlagungszeiträume. Vermietet z.B. der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer ein Grundstück zu einem weit überhöhten Mietpreis und wurde bereits bei einer vorherigen Betriebsprüfung der Mietpreis durch Schätzung gemindert, kann sich im Anschluss immer noch herausstellen, dass auch die damals gefundene Schätzung viel zu hoch erfolgte. Dann kann die Einigung mit der vorherigen Betriebsprüfung über die angemessene Miethöhe durch eine weitere Anpassung nach oben zu einer neuen vGA führen.

Das Finanzamt ist durch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung grundsätzlich nicht an frühere Auffassungen gebunden, selbst wenn es zuvor aufgrund einer Außenprüfung anders verfahren ist.

2.2 Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Dies ist der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensvorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Dies wird anhand des sogenannten **Fremdvergleichs** ermittelt. Dabei stellt nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Üblichkeit einer Gestaltung ein Indiz dafür dar, dass diese dem Fremdvergleich standhält. Als unüblich gilt etwa eine Vereinbarung, nach der ein Gesellschafter für seine Geschäftsführungstätigkeit keine oder nur sehr geringe Festbezüge erhält.

Hinweis

Bei einer Gestaltung, die für die Gesellschaft zwar vorteilhaft, aber unüblich ist, kann die Unüblichkeit zur Annahme einer vGA führen.

Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter handelt zwar in der Regel gewinnorientiert. Aufgrund des ihm zustehenden weiten unternehmerischen Ermessensspielraums ist es ihm aber auch erlaubt, **Risikogeschäfte** einzugehen und trotz möglicher Verluste mit dem Geschäft verbundene Chancen wahrzunehmen. Die Wahrscheinlichkeit eines Risikofalls hat der Geschäftsleiter im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens zu berücksichtigen.

Hinweis

Erfolgen Risikogeschäfte im Interesse eines Gesellschafters, kann dies dazu führen, dass eine vGA angenommen wird.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis setzt in der Regel zwar voraus, dass der Empfänger der

Vorteilszuwendung bzw. der vorteilsgeeigneten Leistung Gesellschafter ist. In bestimmten Fällen kann aber auch bei einem **Nichtgesellschafter** eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben sein.

Hinweis

Beispielsweise kann eine Leistung auch dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, wenn sie an einen ehemaligen Gesellschafter oder eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgt. Nahestehende Personen können etwa Verwandte, Ehegatten, Arbeitnehmer, Enkelgesellschaften und Schwestergesellschaften sein.

2.3 Auswirkung auf die Einkommenshöhe

Die Voraussetzung, dass sich die Vermögensminderung bzw. die Verhinderung einer Vermögensmehrung auf die Höhe des Einkommens auswirkt, wird durch folgende ersetzt: Die Zuwendung muss sich auf den **Steuerbilanzgewinn** (Unterschiedsbetrag) auswirken.

Dadurch wird deutlich, dass die vGA einer Korrektur des zu versteuernden Einkommens im Hinblick auf mögliche Verschiebungen des Steuersubstrats (also des Gewinns) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dient. Zudem wird es so möglich, die verdeckte Ausschüttung steuerfreier Einnahmen zu korrigieren.

2.4 Kein Zusammenhang mit offener Ausschüttung

Die Vermögensminderung bzw. die verhinderte Vermögensmehrung darf mit keiner offenen Ausschüttung zusammenhängen. Dies bedeutet, dass sie für die Annahme einer vGA nicht auf der Basis eines Gewinnverwendungsbeschlusses erfolgen darf, der den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht.

2.5 Vorteilseignung

Schließlich setzt eine vGA auf Ebene der Kapitalgesellschaft grundsätzlich voraus, dass die Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung – objektiv betrachtet – beim Gesellschafter einen **Beteiligungsertrag** bewirken kann. Ein Zufluss beim Gesellschafter ist auf dieser Ebene nicht erforderlich.

2.6 Besonderheiten beim beherrschenden Gesellschafter

Unabhängig von den sonst geltenden Voraussetzungen für die Annahme einer vGA stellt die Leistung einer Kapitalgesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter nur dann keine vGA dar, wenn die Leistung auf einer zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung beruht,

- die im Voraus getroffen wurde,
- klar und eindeutig formuliert ist und
- tatsächlich durchgeführt wurde.

Hinweis

Ein Gesellschafter wird dann als beherrschend angesehen, wenn er über die einfache Stimmenmehrheit auf der Gesellschafterversammlung verfügt – es sei denn, der Gesellschaftsvertrag sieht für Gesellschafterbeschlüsse eine qualifizierte Mehrheit (d.h. mehr als 75 % der Stimmen) vor. Dann ist die qualifizierte Mehrheit für einen beherrschenden Einfluss maßgebend.

Selbst wenn der Gesellschafter nicht über die erwähnte Stimmenmehrheit verfügt, kann sich im Einzelfall aus besonderen Umständen eine Beherrschung ergeben.

3 Rechtsfolgen

3.1 Auf Ebene der Gesellschaft

Für die Bewertung einer vGA wird üblicherweise der **gemeine Wert** als Maßstab herangezogen, also der Wert der Vergütung, die am Markt erzielbar gewesen wäre.

Da Vergütungen, die als vGA qualifiziert werden, das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen nicht mindern dürfen, wird die vGA **außerbilanziell** in der Höhe und zum Zeitpunkt der unzutreffenden Gewinnminderung dem bilanziell ermittelten Gewinn der Gesellschaft hinzugerechnet.

Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt der **Körperschaftsteuer** (15 %) und der **Gewerbesteuer**, die ihrerseits innerbilanziell erfasst wird, aber außerbilanziell als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe angesetzt wird. Infolge der erhöhten Körperschaftsteuerbelastung erhöht sich auch der Solidaritätszuschlag.

Wird Kapitalertragsteuer erhoben, so hat die Gesellschaft diese grundsätzlich einzubehalten, abzuführen und eine Steuerbescheinigung auszustellen.

3.2 Auf Ebene des Gesellschafters

Liegt auf Gesellschaftsebene eine vGA vor, ist dies auch bei der Veranlagung des Gesellschafters zu berücksichtigen. Der Steuerbescheid eines Gesellschafters (oder einer nahestehenden Person) kann innerhalb eines Jahres nach Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids der leistenden Kapitalgesellschaft geändert werden, wenn Letzterer erlassen, aufgehoben oder geändert wird (sogenannte **formelle Korrespondenz**).

Eine vGA ist beim Gesellschafter nur dann zu besteuern, wenn sie ihm auch **zugeflossen** ist. Insofern ist danach zu unterscheiden, ob die Beteiligung im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten wird. Bei einer Beteiligung im **Privatvermögen** ist hinsichtlich des Zuflusses zwischen einem beherrschenden und einem nicht-beherrschenden Gesellschafter zu differenzieren:

- Bei einem **beherrschenden Gesellschafter** fließt die vGA bei Fälligkeit der entsprechenden Zahlung zu, es sei denn, die Kapitalgesellschaft ist zahlungsunfähig.
- Handelt es sich um einen **nichtbeherrschenden Gesellschafter**, so spricht man von einem Zufluss, wenn er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Vermögensvorteil erlangt.

Wird die Beteiligung dagegen im **Betriebsvermögen** gehalten, so erfolgt der Zufluss grundsätzlich in dem Wirtschaftsjahr, in dem nach allgemeinen Grundsätzen eine Aktivierung des Zahlungsanspruchs zu erfolgen hat.

Handelt es sich beim Gesellschafter um eine **natürliche Person**, so ist hinsichtlich der einschlägigen Einkunftsart zu unterscheiden:

- Hält er seine **Beteiligung im Privatvermögen**, so bezieht er in Höhe der vGA **Einkünfte aus Kapitalvermögen**. Die vGA unterliegt dann – wie eine offene Ausschüttung – grundsätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer. Ist die auf die vGA entfallende Einkommensteuer bereits in anderer Form erhoben, fällt keine Kapitalertragsteuer an. Wird Kapitalertragsteuer erhoben, so hat diese abgeltenden Charakter. Die eventuell abgezogene Kapitalertragsteuer kann auf die Steuerschuld des Gesellschafters angerechnet werden.
- Demgegenüber bezieht der Gesellschafter in Höhe der vGA **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, wenn er seine **Beteiligung im Betriebsvermögen** hält. In diesem Fall gilt das sogenannte Teileinkünfteverfahren (Versteuerung von 60 % der Bezüge und entsprechende Abziehbarkeit von 60 % der Betriebsausgaben, die mit den Bezügen zusammenhängen).
- Im Fall eines **körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigners** sind die **Beteiligungserträge steuerfrei**. Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben 5 % der vGA als nicht abziehbare Betriebsausgaben außer Ansatz. Die Steuerfreiheit gilt aber nur, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs zu weniger als 10 % des Stamm- oder Grundkapitals bestanden hat.

Die partielle Steuerbefreiung (bei Teileinkünfteverfahren) bzw. die Besteuerung mit einem Sondersteuersatz von 25 % (Abgeltungsteuer) und die Steuerfreistellung der Beteiligungserträge auf Ebene des Gesellschafters setzen nach dem Prinzip der materiellen Korrespondenz voraus, dass die vGA das Einkommen der Gesellschaft, die den Vorteil gewährt hat, nicht gemindert hat.

Ist die vGA bei der Gesellschaft nicht besteuert worden, unterliegt sie beim Gesellschafter in vollem Umfang der Besteuerung.

3.3 Beispiel zur Steuerbelastung bei einer vGA

| | | |
|---|-----------|----------------|
| Beispiel | | |
| Eine GmbH zahlt an ihren ledigen Gesellschafter-Geschäftsführer, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, für seine Geschäftsführungstätigkeit im Jahr 2014 eine Vergütung von 200.000 €. Diese ist in Höhe von 40.000 € unangemessen und damit als vGA anzusehen. | | |
| GmbH | | |
| Zuschlag Körperschaft- und Gewerbesteuer (ca. 30 % von 40.000 € als vGA bei der GmbH) | | + 12.000 € |
| Gesellschafter | | |
| Einkommen bisher | 200.000 € | |
| Einkommensteuer Grundtarif 2014 | 75.761 € | |
| Einkommen neu | 160.000 € | |
| Einkommensteuer Grundtarif 2014 neu | 58.961 € | |
| Differenz Einkommensteuer | | - 16.800 € |
| vGA | 40.000 € | |
| darauf Abgeltungsteuer 25 % | 10.000 € | + 10.000 € |
| Belastung insgesamt | | 5.200 € |
| Die vGA von 40.000 € führt damit per saldo insgesamt zu 5.200 € mehr Steuern. Hinzu kommen noch die Auswirkungen beim Solidaritätszuschlag sowie möglicherweise bei der Kirchensteuer. | | |

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Mai 2014

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.