

**c) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis**

Maßgebliches Kriterium für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung durch das Gesellschaftsverhältnis. Für den Großteil der entschiedenen Fälle ermittelt der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis mittels eines **Fremdvergleichs**. Der BFH nimmt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in ständiger Rspr. an, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der **Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters** (vgl. § 93 Abs. 1 AktG, § 43 Abs. 1 GmbHG, § 34 Abs. 1 GenG) einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.<sup>21</sup> Der Fremdvergleich bezieht sich nicht nur auf die Angemessenheit der **Höhe** nach, sondern auch auf die Ernsthaftigkeit und Üblichkeit der Vereinbarungen dem **Grunde** nach.<sup>22</sup> **Maßgeblicher Zeitpunkt** für die Beurteilung der Angemessenheit ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.<sup>23</sup>

Der BFH stellt zudem nicht allein auf die Gesellschaft ab. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann auch vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft mit ihrem Gesellschafter eine an sich für sie günstige Vereinbarung trifft, ein gedachter fremder Dritter aber einer solchen Vereinbarung nie zugestimmt hätte.<sup>24</sup> In dem entschiedenen Fall sagte eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Geschäftsführertätigkeit nur die künftige Zahlung einer Pension zu. Dass bei der Prüfung der Veranlassung eines Vorgangs durch das Gesellschaftsverhältnis die Interessen beider Vertragspartner in den anzustellenden Fremdvergleich einzubeziehen sind, bedeutet jedoch nicht, dass allein die Zahlung einer unüblich niedrigen Vergütung zur Annahme einer vGA führen kann.<sup>25</sup> Vereinbaren Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft z.B. ein vergleichsweise niedriges Geschäftsführergehalt, lässt sich daraus nicht ableiten, die Gehaltsvereinbarungen seien in ihrer Gesamtheit von vornherein nicht ernstlich gemeint und gesellschaftlich veranlasst gewesen.<sup>26</sup>

Besonderheiten hinsichtlich der Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gelten bei Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und einem **beherrschenden Gesellschafter**. In diesen Fällen ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis i.d.R. auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.<sup>27</sup> Das gilt auch dann, wenn die Leistungsbeziehung ansonsten dem Grunde und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhielte.<sup>28</sup> Grund dafür ist der wegen des Beherrschungsverhältnisses fehlende Interessengegensatz zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, so dass es dem

21 Ständige Rspr. seit *BFH* BStBl III 1967, 626; zuletzt *BFH/NV* 2017, 134 f.

22 *BFH/NV* 2005, 1633.

23 *BFH* BStBl II 1997, 301.

24 *BFH* BStBl II 1996, 204.

25 *BFH/NV* 2010, 1127.

26 *BFH/NV* 2005, 1374 f.

27 R 8.5 Abs. 2 S. 1 KStR 2015.

28 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 202.

Gesellschafter möglich ist, ein bestimmtes Rechtsgeschäft zu erzwingen.<sup>29</sup> Etwas anderes kann im Anwendungsbereich eines **DBA** gelten. Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entfaltet bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber den vorgenannten formellen Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter, weil den Vergleichsmaßstäben des „dealing at arm's length“ eine Gewinnkorrektur fremd ist, die sich nicht nur auf die Angemessenheit des Vereinbarten hinsichtlich der Höhe erstreckt, sondern gleichermaßen auf dessen Grund in Form der Üblichkeit der Konditionen und deren Ernsthaftigkeit abstellt.<sup>30</sup>

- 14 Eine beherrschende Stellung eines Gesellschafters ist im Regelfall dann anzunehmen, wenn dieser die Mehrheit der Stimmrechte besitzt.<sup>31</sup> Unter Umständen kann aber auch eine Beteiligung von 50 % oder weniger für eine beherrschende Stellung ausreichen, wenn weitere Umstände hinzutreten, die eine Beherrschung begründen.<sup>32</sup> Entscheidend ist, dass der Gesellschafter in der Gesellschaft seinen Willen durchsetzen kann. Wirken mehrere Gesellschafter einer Gesellschaft zusammen, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen, ist auch ohne das Hinzutreten weiterer Umstände eine beherrschende Stellung dieser Gesellschafter anzunehmen.<sup>33</sup> Maßgeblicher Zeitpunkt für die Frage, ob der Gesellschafter eine beherrschende Stellung inne hat, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung der Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung.<sup>34</sup> Zur Einhaltung der (formellen) Anforderungen für Geschäfte mit beherrschenden Gesellschaftern (und diesen nahe stehenden Personen), muss folglich gewährleistet sein, dass den steuerlich Verantwortlichen die Informationen zur Verfügung stehen, die es ihnen ermöglichen, Gesellschafter als beherrschend zu qualifizieren.
- 15 Eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kommt nicht nur bei der Gewährung eines Vorteils an den Gesellschafter, sondern auch bei Gewährung von Vorteilen an dem Gesellschafter **nahe stehende Personen** in Betracht. Insoweit ist zu fragen, ob die Kapitalgesellschaft der nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahe steht, nicht gewährt hätte.<sup>35</sup> Auch wenn in diesen Fällen der Vorteil der nahe stehenden Person unmittelbar zufließt, handelt es sich doch um eine Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Die Zuwendung zu Lasten der GmbH ist so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahe stehende Person weitergegeben.<sup>36</sup> Der Kreis

---

29 Herrmann/Heuer/Raupach/Wilk § 8 KStG, Rn. 144; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 200.

30 BFH BStBl II 2013, 1046; BStBl II 2016, 261, 263 f.

31 BFH BStBl II 1990, 454.

32 BFH BStBl II 1986, 195, 197.

33 BFH BStBl II 1982, 139; BStBl II 1990, 454.

34 R 8.5 Abs. 2 S. 2 KStR 2015; Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 209 verstehen dies so, dass auf den Zeitpunkt des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung nur abzustellen sein soll, wenn es an einer vorherigen Vereinbarung fehlt.

35 BFH BStBl II 1997, 301 f. m.w.N.

36 BFH/NV 2006, 722.

der nahe stehenden Personen wird vom BFH weit gezogen. Zur Begründung des „Nahe stehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein.<sup>37</sup> Als nahe stehend kommen insoweit u.a. Ehegatten, eingetragene Lebenspartner, nahe Verwandte, sonstige Angehörige (auch wenn sie nicht unter § 15 AO fallen), Freunde, außereheliche Lebenspartner, Schwester-, Mutter-, Tochter-, Enkelgesellschaften oder langjährige Geschäftspartner in Betracht.<sup>38</sup> Um vGA an nahe stehende Personen zu verhindern, bietet es sich an, alle als nahe stehend in Betracht kommenden Personen zu identifizieren und Leitlinien für Geschäfte mit diesen Personen aufzustellen, welche die Fremdüblichkeit der mit diesen Personen getroffenen Vereinbarungen sicherstellen.

Weil eine vGA nicht rückgängig gemacht werden kann (vgl. Rn. 10), ist bei Verträgen zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person bereits im Vorfeld auf die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen sowohl aus Sicht der Gesellschaft, als auch des Vertragspartners zu achten. Insofern bietet es sich z.B. an, vor einer Veräußerung von Wirtschaftsgütern, für die nicht ein offensichtlicher Marktpreis besteht, ein entsprechendes Wertgutachten einzuholen. Vor einer Darlehensvergabe könnte ein vergleichbares Angebot einer Bank eingeholt werden. Bei Miet- und Pachtverträgen sollte eine Orientierung an der ortsüblichen Vergleichsmiete erfolgen. Schließt die Gesellschaft gleichartige Verträge auch mit Nichtgesellschaftern, so ist dies ein Indiz, das gegen eine gesellschaftliche Veranlassung spricht.<sup>39</sup> Es ist daher darauf zu achten, dass den Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen im Vergleich zu anderen Vertragspartnern keine günstigeren „Sonderkonditionen“ eingeräumt werden.

Das einzig „richtige“ angemessene Entgelt wird sich jeweils kaum feststellen lassen. Geringe Abweichungen führen jedenfalls nicht automatisch zur Unangemessenheit und Fremdunüblichkeit der Vereinbarungen.<sup>40</sup> Der BFH hat insoweit hinsichtlich der Gesamtvergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers eine Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um mehr als 20 % als vGA angesehen.<sup>41</sup> Häufig wird es aber schwierig sein, auch nur die richtige Bandbreite zu finden oder darüber mit der Finanzverwaltung Einigkeit zu erzielen. Vor diesem Hintergrund sollten die steuerlich Verantwortlichen dafür Sorge tragen, dass für Geschäfte zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter stets die Grundlagen, auf denen eine Gegenleistung vereinbart wurde, dokumentiert werden und auch die Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarung möglichst nachvollziehbar belegt wird. Gleiches gilt für Geschäfte zwischen der Gesellschaft und solchen Personen, die dem Gesellschafter nahe stehen. Dies setzt natürlich voraus, dass die steuerlich Verantwortlichen über das Nahe stehen informiert sind, was nicht immer der Fall sein wird. Hier gilt es, sowohl bei der Kapitalgesellschaft als auch bei den Gesellschaftern eine gewisse Sensibilität für das Thema zu verankern. Ansonsten kann es in Betriebsprüfungen zu allseitig unerwünschten Ergebnissen kommen.

37 BFH BStBl II 1997, 301 f. m.w.N.

38 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 500ff.; Gosch § 8 Rn. 228.

39 BFH/NV 1999, 972.

40 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 113.

41 BFH BStBl II 1989, 854, 856.

**d) Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG**

- 18 Die vGA muss sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken. Insoweit ist zu beachten, dass Kapitalgesellschaften nach Ansicht des BFH über **keine steuerliche Privatsphäre** verfügen, so dass es an der Möglichkeit einer Entnahme mangelt, weshalb sämtliche Aufwendungen begrifflich Betriebsausgaben sind und somit zu einer Minderung des Unterschiedsbetrages i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG führen.<sup>42</sup>
- 19 Ursprünglich verlangte der BFH keine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG, sondern eine Auswirkung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung auf das Einkommen.<sup>43</sup> Das Abstellen auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG führt dazu, dass außerbilanzielle Korrekturen für die Feststellung einer vGA unerheblich sind. Das führt dazu, dass auch Vermögensminderungen und verhinderte Vermögensmehrungen im Zusammenhang mit **steuerfreien Einnahmen** zu einer vGA führen können.<sup>44</sup> Denn steuerfreie Einnahmen sind zwar geeignet, den Unterschiedsbetrag zu mehren, wirken sich jedoch, weil sie außerbilanziell zu korrigieren sind, nicht auf das Einkommen aus.<sup>45</sup>

**e) Eignung, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen**

- 20 Jedoch ist nicht jede durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Unterschiedsbetragsminderung eine vGA. Nach jüngerer Rspr. des BFH setzt die Annahme einer vGA zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen.<sup>46</sup>

**3. Bewertung**

- 21 Die Höhe der vGA bemisst sich in erster Linie nach der Höhe der Vermögensminderung bzw. der verhinderten Vermögensmehrung, soweit sich diese auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausgewirkt hat.<sup>47</sup> In welcher Höhe dem Gesellschafter ein Vorteil zufließt, ist für die Bemessung der vGA bei der Gesellschaft unerheblich.<sup>48</sup> Es ist zwischen der vGA „dem Grunde nach“ und der vGA „der Höhe nach“ zu unterscheiden.
- 22 Bei einer **vGA dem Grunde** nach hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine entsprechende Vermögenseinbuße insgesamt nicht hingenommen, so dass in vollem Umfang eine vGA vorliegt.<sup>49</sup> Das gilt auch in Fällen, in denen die Gesellschaft einem beherrschenden Gesellschafter aufgrund einer zivilrechtlich unwirksamen oder nicht im Voraus klar und eindeutig abgeschlossenen Vereinbarung

---

42 Gosch § 8 Rn. 247; Niehus/Wilke S. 53.

43 BFH BStBl II 1989, 522.

44 Herrmann/Heuer/Raupach/Wilk § 8 KStG Rn. 165.

45 Gosch § 8 Rn. 247.

46 BFH BStBl II 2004, 131.

47 BFH BStBl II 1989, 475.

48 Jäger/Lang S. 232.

49 Gosch § 8 Rn. 280.

einen Vorteil zuwendet oder hinsichtlich der Zuwendung des Vorteils nicht entsprechend einer solchen Vereinbarung verfahren wird.<sup>50</sup>

Ist die Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter hingegen **der Höhe nach** 23 unangemessen, besteht der Vermögensnachteil und damit die vGA in dem Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen und einer angemessenen Vergütung, d.h. nur der unangemessen hohe Teil ist eine vGA.<sup>51</sup>

Die Bewertung der vGA erfolgt auf der Grundlage eines Fremdvergleichs, was in der Regel zum Ansatz des **gemeinen Wertes** führt und einen **angemessenen Gewinnaufschlag** einbezieht.<sup>52</sup> Bei der Hingabe von Wirtschaftsgütern ist insoweit grundsätzlich auf deren gemeinen Wert abzustellen, also den Erlös, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei einer Veräußerung an einen Nichtgesellschafter hätte erzielen können.<sup>53</sup> Bei Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen ist auf die **am Markt erzielbare Vergütung** abzustellen.<sup>54</sup> Mit einzubeziehen ist auch eine durch die vGA entstehende **Umsatzsteuer**. Sie ist als Teil der vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG hinzuzurechnen. Eine zusätzliche Hinzurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG erfolgt hingegen nicht, weil sie dann doppelt erfasst würde.<sup>55</sup>

#### 4. Rechtsfolgen bei der Gesellschaft

Eine verdeckte Gewinnausschüttung mindert das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 S. 2 25 KStG). Das Einkommen ist also zu korrigieren, soweit sich der Gewinn der Gesellschaft durch die vGA gemindert oder nicht erhöht hat, wobei diese Korrektur außerhalb der Steuerbilanz erfolgt.<sup>56</sup> Die vGA wird dementsprechend außerbilanziell hinzugerechnet. Der tatsächliche Zufluss eines Vorteils beim Gesellschafter oder dessen Höhe ist für die Korrektur der vGA bei der Gesellschaft hingegen unerheblich.

**Laufende Betriebsausgaben** sind also entsprechend in der unangemessenen Höhe hin- 26 zuzurechnen. Zahlt die Gesellschaft einem Gesellschafter für ein von diesem gemietetes Grundstück 20 000 EUR Miete, obwohl nur 15 000 EUR angemessen wären, sind 5 000 EUR außerbilanziell hinzuzurechnen. Kauft die Gesellschaft ein Wirtschaftsgut von ihrem Gesellschafter zu einem unangemessen hohen Preis, so sind nur die angemessenen **Anschaffungskosten** zu aktivieren. Der sich dadurch in Höhe der Differenz zwischen angemessenem und unangemessenem Kaufpreis ergebende Aufwand ist außerbilanziell zu korrigieren.<sup>57</sup> Die Abschreibungsbeträge sind ausgehend von den (geminderten) angemessenen Anschaffungskosten zu berechnen.<sup>57</sup>

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen für den Gesellschafter Einnahmen i.S.v. § 20 27 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dar und unterliegen damit genau wie offene Gewinnausschüttungen grundsätzlich dem **Kapitalertragsteuerabzug** (§ 43 Abs 1 S. 1 Nr. 1 EStG) i.H.v. 25 % (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Tatsächlich dürfte in der Praxis jedoch in den seltensten Fällen Kapitalertragsteuer einbehalten werden, weil sich die Beteiligten des

50 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 432.

51 BFH BStBl II 1995, 549.

52 BFH/NV 2011, 1019.

53 Jäger/Lang S. 232.

54 BFH BStBl II 1990, 649; zur Nutzungsüberlassung eines KfZ für private Zwecke: BMF BStBl I 2012, 478.

55 R 8.6 KStR 2015.

56 BFH BStBl II 2002, 366.

57 BFH/NV 1986, 116 f.

Vorliegens einer vGA regelmäßig nicht bewusst sind. In diesen Fällen hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Kapitalertragsteuer nachzuerheben, wobei sie gem. § 44 Abs. 5 EStG entweder den Schuldner der Kapitalerträge (Gesellschaft) oder den Gläubiger der Kapitalerträge (Gesellschafter) in Anspruch nehmen kann. In der Zeit vor der Einführung der Abgeltungssteuer unterblieb in diesen Fällen regelmäßig eine Nacherhebung der Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft, wenn sichergestellt war, dass die vGA im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters erfasst würde.<sup>58</sup> Nicht vollends geklärt ist die Rechtslage nach Einführung der Abgeltungssteuer.<sup>59</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung hat der Steuerpflichtige Kapitalerträge, die aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterlegen haben (u.a. verdeckte Gewinnausschüttungen) nach § 32d Abs. 3 S. 1 EStG in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben.<sup>60</sup> Dies könnte für eine Beibehaltung der bisherigen Handhabung sprechen.<sup>61</sup> Da eine vGA wie dargelegt nicht rückgängig gemacht werden kann, führt eine Rückgewähr des erlangten Vorteils auch nicht dazu, dass eine etwaig einbehaltene oder nacherhobene Kapitalertragsteuer zu erstatten wäre.<sup>62</sup>

## 5. Rechtsfolgen beim Gesellschafter

- 28 Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Gehört die Beteiligung an der Gesellschaft zum Betriebsvermögen bei einer Gewinneinkunftsart, stellen verdeckte Gewinnausschüttungen hingegen Betriebseinnahmen dar (§ 20 Abs. 8 EStG). Unter Umständen kann es dadurch zu einer Umqualifizierung hinsichtlich der Einkunftsart kommen. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der z.B. ein unangemessen hohes Geschäftsführergehalt bezieht, erzielt nur in Höhe des angemessenen Gehaltes Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 EStG, in Höhe des unangemessenen Teils jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- 29 Befindet sich die Beteiligung im **Privatvermögen**, ist die Einkommensteuer auf die verdeckte Gewinnausschüttung als Kapitalertrag gem. § 43 Abs. 5 EStG mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. Regelmäßig wird es jedoch an einem Kapitalertragsteuerabzug auf verdeckte Gewinnausschüttungen fehlen (vgl. Rn. 27). In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die vGA nach § 32d Abs. 3 S. 1 EStG in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben (s.o.).<sup>60</sup> Die Einkommensteuer auf die vGA beträgt dann 25 % (§ 32d Abs. 3 S. 2 i.V.m. Abs. 1 S. 1 EStG). Die vGA unterliegt hingegen der tariflichen Einkommensteuer, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG).
- 30 Ist die Beteiligung **Betriebsvermögen**, so gilt das **Teileinkünfteverfahren**. Die vGA ist damit nach § 3 Nr. 40d) EStG zu 40 % steuerfrei, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat.
- 31 Ist die Beteiligung **Betriebsvermögen einer Körperschaft** so gilt § 8b KStG. Bei Beteiligungen, die zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital betragen haben, ist die vGA voll steuerpflichtig (§ 8b Abs. 4

---

58 OFD Münster FR 2008, 47 unter Verweis auf BFH BStBl II 1969, 4.

59 Ausführlich Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 638 ff.

60 BMF BStBl I 2016, 85, Rn. 144.

61 Ebenfalls für die Beibehaltung der bisherigen Handhabung: Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 640; Niehus/Wilke S. 70.

62 Dötsch/Pung/Möhlenbrock/Lang/Klingebiel § 8 Abs. 3 Teil C KStG Rn. 642.

KStG). In den übrigen Fällen ist die vGA gem. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerfrei, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Jedoch gelten 5 % gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgaben, so dass die vGA letztlich zu 95 % steuerfrei ist.

## 6. Verdeckte Gewinnausschüttungen im Konzern

Gerade in Konzernstrukturen ist das Auftreten von vGA keine Seltenheit, weil die Konzernmitglieder aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit regelmäßig nahe stehende Personen sind. Auch bei vGA im Konzern gelten die oben beschriebenen Grundsätze. Die Komplexität dieser Fallgestaltungen ergibt sich jedoch aus der Vielzahl der Beteiligten, weil bei einer vGA im Konzern regelmäßig mehr als nur die Gesellschaft und ein unmittelbarer Gesellschafter betroffen sind. Hier wirkt es sich aus, dass bei einer Vorteilsgewährung an eine nahe stehende Person die vGA dennoch stets dem Gesellschafter zuzurechnen ist, sofern die nahe stehende Person nicht selbst Gesellschafterin ist (s.o. Rn. 15). Bei Vertragsgestaltungen zwischen Konzerngesellschaften ist daher in dieser Hinsicht besondere Vorsicht geboten. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind dabei auf verschiedene Weise denkbar. Zum einen kann es zu einer Vorteilsgewährung innerhalb desselben Konzernstrangs kommen, also zum Beispiel wenn die Enkelgesellschaft der Muttergesellschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis überlässt. Daneben sind aber auch Dreieckssachverhalte denkbar, also Vorteilsgewährungen einer Tochtergesellschaft an eine Schwestergesellschaft, die die gleiche Muttergesellschaft hat. Beide Varianten lassen sich natürlich auch kombinieren.

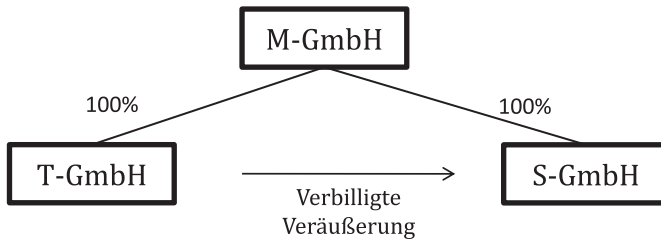
In internationalen Konzernen ist bei einer vGA zudem das jeweilige nationale bzw. internationale Steuerrecht zu berücksichtigen, wenn die Beteiligten in verschiedenen Staaten ansässig sind. Das ausländische Steuerrecht wird dabei nicht selten eine vom deutschen Steuerrecht abweichende Beurteilung der vGA vornehmen. Sollte im Ausland entgegen der inländischen Sichtweise keine vGA angenommen und somit auch keine Einkommenskorrektur vorgenommen werden, handelt es sich um eine vGA, die das Einkommen der ausländischen Kapitalgesellschaft gemindert hat. Die vGA ist dann beim inländischen Gesellschafter in voller Höhe steuerpflichtig (d.h. kein Teileinkünfteverfahren und kein § 8b KStG). Hier müssen die steuerlich Verantwortlichen neben dem inländischen Steuerrecht also zusätzlich das ausländische Steuerrecht im Blick haben und sich ggf. entsprechend beraten lassen, um zutreffende steuerliche Konsequenzen ziehen zu können.

In den einfachen **Dreieckskonstellationen** wendet eine Konzerngesellschaft einer Schwestergesellschaft einen Vorteil zu. Dabei handelt es sich um eine vGA an die gemeinsame Muttergesellschaft, denn die Schwestergesellschaft ist eine der Muttergesellschaft nahe stehende Person. In diesen Fällen kommt es häufig zu einer Kombination der vGA mit einer verdeckten Einlage seitens der Muttergesellschaft. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass es sich bei dem Vorteil um ein **bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut** handelt.<sup>63</sup> Veräußert z.B. die Tochtergesellschaft ein Wirtschaftsgut unter Wert an ihre Schwestergesellschaft, so liegt in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem angemessenen Kaufpreis eine vGA der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft vor. Zugleich kommt es in gleicher Höhe zu einer verdeckten

63 BFH BStBl II 1988, 348.

Einlage der Muttergesellschaft in die Schwestergesellschaft, wodurch sich die Anschaffungskosten der Muttergesellschaft für die Beteiligung an der Schwestergesellschaft erhöhen.<sup>64</sup>

- 35 **Beispiel 1:** Die M-GmbH ist zu jeweils 100 % an der T-GmbH und der S-GmbH beteiligt. Die T-GmbH veräußert ein Wirtschaftsgut mit einem gemeinen Wert von 100 000 EUR für 60 000 EUR an die S-GmbH.



**Rechtsfolgen bei der T-GmbH:**

- 36 In Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert und tatsächlichem Kaufpreis (hier: 40 000 EUR) liegt eine vGA (in Form einer verhinderten Vermögensmehrung) der T-GmbH an die M-GmbH vor. Diese ist außerbilanziell hinzuzurechnen, so dass das Einkommen der T-GmbH um 40 000 EUR zu erhöhen ist (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

**Rechtsfolgen bei der M-GmbH:**

- 37 Innerhalb der Bilanz: In Höhe der vGA (40 000 EUR) liegt ein Beteiligungsertrag vor. In gleicher Höhe entstehen der M-GmbH nachträglich Anschaffungskosten auf ihre Beteiligung an der S-GmbH.
- 38 Außerhalb der Bilanz: Die verdeckte Gewinnausschüttung ist nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG i.H.v. 95 % (38 000 EUR) steuerfrei, so dass eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur vorzunehmen ist.

**Rechtsfolgen bei der S-GmbH:**

- 39 Innerbilanziell: Die S-GmbH hat das Wirtschaftsgut mit dem zutreffenden Wert zu aktivieren (100 000 EUR). In Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert des Wirtschaftsgutes führt dies zu einem Ertrag i.H.v. 40 000 EUR.
- 40 Außerbilanziell: In gleicher Höhe liegt eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die S-GmbH vor, so dass das Einkommen der S-GmbH i.H.v. 40 000 € außerbilanziell zu mindern ist (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).
- 41 **Beispiel 1:** Etwas anderes ergibt sich dann, wenn der zugewendete Vorteil nicht in einem bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgut, sondern zum Beispiel in **unentgeltlichen Nutzungen** besteht. In diesem Fall kommt eine verdeckte Einlage durch die Muttergesellschaft nicht in Betracht. Dennoch liegt auch hier eine vGA seitens der die Nutzungen gewährenden Gesellschaft an die gemeinsame Muttergesellschaft vor. Dieser Vorteil geht der Muttergesellschaft auch tatsächlich zu, er wird jedoch von ihr für Zwecke ihrer Beteiligung an der Schwestergesellschaft verbraucht (sog. **Vorteilsverbrauch**), so dass sich bei der Muttergesellschaft Ertrag (aus der vGA) und Aufwand (wegen des Vorteilsverbrauchs) in gleicher Höhe gegenüberstehen.<sup>64</sup>

64 BFH BStBl II 1988, 348, 356.



**Beispiel 2:** Wie im Beispiel 1 ist die M-GmbH zu jeweils 100 % an der T-GmbH und der S-GmbH beteiligt. Die T-GmbH überlässt der S-GmbH ein zinsloses Darlehen i.H.v. 100 000 EUR. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte der S-GmbH ein vergleichbares Darlehen nur zu einem Zinssatz von 5 % überlassen. 42

**Rechtsfolgen bei der T-GmbH:**

In Höhe der Differenz zwischen dem vereinbarten Zins (0 %) und dem Zinssatz zu dem ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Darlehen überlassen hätte (5 %) liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung i.H.v. 5 000 EUR vor. Diese ist außerbilanziell hinzuzurechnen, so dass das Einkommen der T-GmbH um 5 000 EUR zu erhöhen ist (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). 43

**Rechtsfolgen bei der M-GmbH:**

Innerhalb der Bilanz: In Höhe der vGA (5 000 EUR) liegt ein Beteiligungsertrag vor. 44 Weil der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinslos nutzen zu können, steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist, erhöhen sich jedoch – anders als im Beispiel 1 – nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung an der S-GmbH.<sup>65</sup> Vielmehr wird der zugewendete Vorteil für die Beteiligung an der S-GmbH verbraucht (Vorteilsverbrauch). Es ist daher ein Beteiligungsaufwand i.H.v. 5 000 EUR zu buchen.

Außerhalb der Bilanz: Die verdeckte Gewinnausschüttung ist nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG i.H.v. 95 % (4 750 EUR) steuerfrei, so dass eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur vorzunehmen ist. 45

**Rechtsfolgen bei der S-GmbH:**

Es liegt kein Fall einer verdeckten Einlage vor, so dass bei der S-GmbH weder innerhalb noch außerhalb der Bilanz Korrekturen vorzunehmen sind. 46

VGA im Konzern können daneben nicht nur zwischen Schwestergesellschaften, sondern auch innerhalb einer **Beteiligungskette** erfolgen. So ist die Vorteilszuwendung einer Enkelgesellschaft an die Muttergesellschaft regelmäßig eine vGA, weil es sich bei der Muttergesellschaft um eine der Tochtergesellschaft nahe stehende Person handelt. In diesem Fall wird der normale Weg der Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft an die ihr übergeordnete Tochtergesellschaft und der weiteren Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft abgekürzt. Die Tochtergesellschaft bedient sich der Enkelgesellschaft, um Gewinne an die Muttergesellschaft verdeckt auszuschütten während die Enkelgesellschaft dadurch, dass sie diese Aufgabe übernimmt, der Tochtergesellschaft einen Vorteil zuwendet.<sup>66</sup> 47

**Beispiel 3:** Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100 % beteiligt. Die T-GmbH ist ihrerseits an der E-GmbH zu 100 % beteiligt. Die E-GmbH veräußert an die M-GmbH ein Wirtschaftsgut mit einem gemeinen Wert von 100 000 EUR zu einem Kaufpreis von 60 000 EUR. 48

---

65 BFH BStBl II 1988, 348.

66 BFH BStBl II 1986, 195, 199.