

B. Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung

B.1 Sinn und Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung

B.1.1 Auslegung nach dem Wortsinn

Sowohl im Körperschaftsteuer- als auch im Einkommensteuergesetz ist die verdeckte Gewinnausschüttung kodifiziert.

§ 8 Abs. 3 KStG:

„¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. [...] ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.“

§ 20 Abs. 1 EStG:

„Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

1. Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, [...]. ²Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen. [...]“

§ 8 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG regeln, dass die Einkommensermittlung unabhängig von der Verwendung des Einkommens sein soll und neben offenen Gewinnausschüttungen auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Ausschüttungen auf Genussrechte das Einkommen nicht mindern dürfen. § 8 Abs. 3 S. 5 KStG schreibt vor, dass bei Dreieckssachverhalten zwischen Gesellschafter, Gesellschaft und nahestehender Person ebenfalls eine verdeckte Einlage zu korrigieren ist, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung an die nahestehende Person das Einkommen der

Gesellschaft gemindert hat.¹⁹ § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG stellt klar, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen auch unter die sonstigen Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG fallen. Dadurch hat § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG im Verhältnis zu S. 1 lediglich rein deklaratorische Wirkung.²⁰

Die Rechtsgrundlage in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und in § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG setzt demzufolge die Wirkung der Besteuerung dahingehend fest, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern darf und dass sie beim Empfänger als Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung und die Art und Weise, wie diese Wirkung erreicht werden soll, bleiben allerdings unbestimmt.²¹ Ebenso gibt die Rechtsgrundlage keinen direkten Hinweis auf den Sinn und Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung.

Dementsprechend ist die verdeckte Gewinnausschüttung auslegungsbedürftig. Durch das Instrument der Auslegung können der objektive Sinn und Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung bestimmt werden.²² Dabei ist mit dem Mittel der Auslegung nach dem Wortsinn zu beginnen.²³ Nachfolgend wird deshalb herausgearbeitet, welche Vorschriften zur Untersuchung des Wortsinns herangezogen werden können.

In dieser Arbeit steht die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft im Vordergrund. Wie oben verdeutlicht, gibt § 20 EStG, der die Einkommensbesteuerung auf Ebene der Anteilseigner regelt, keine weiteren Hinweise zum Verständnis des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung. Zur körperschaftsteuerlichen Auslegung kann die

¹⁹ Vgl. **Rengers, Jutta**, in: Blümich EStG KStG GewStG Nebengesetze, hrsg. von Bernd Heuermann/Peter Brandis, 128. Egl., Mai 2015, München: § 8 KStG, hier Rn. 187; **Roser, Frank**, in: Körperschaftsteuergesetz, hrsg. von Dietmar Gosch, 3. Aufl., München 2015: § 8, Rn. 1–144, hier Rn. 125.

²⁰ Vgl. **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 5; **Schulze zur Wiesche, Dieter**: Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, Müssen Einkommensteuererhöhungen bei der Kapitalgesellschaft und Vorteilszuwendungen an den Gesellschafter betragsmäßig identisch sein?, in: GmbHR, 81. Jg. (1990), S. 44–47, hier S. 45; **Gesetzentwurf** der Fraktionen der CDU/CSU und FDP: Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 v. 19.04.1988, in: BT-Drs. 11/2157, hier S. 147.

²¹ Vgl. **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, in: StuW, 89. Jg. (2012), S. 281–296, hier S. 290.

²² Vgl. **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin 1995, hier S. 25–26 und 139–140; Larenz unterscheidet dabei zwischen einem historisch bzw. subjektiven Zweck, der durch den Gesetzgebungsprozess geprägt ist, und einem objektiven Zweck bzw. normativen Sinn einer Norm, der das Innere System des Gesetzes verkörpert; im Detail abweichend **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, 6. Aufl., München 2011, hier S. 422–423, die keinen eigenständigen „Willen des Gesetzes“ anerkennen möchten.

²³ Vgl. **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 431; **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 141.

einkommensteuerliche Regelung dadurch nur äußerst begrenzt beitragen.²⁴ § 8 Abs. 3 S. 5 KStG steht zwar in unmittelbarem Zusammenhang zur Rechtsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, trägt aber ebenfalls nicht zur Definition des Rechtsinstituts bei, da dieser Rechtssatz der Regelung der verdeckten Einlage dient. Lediglich der Hinweis, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen möglich sind, ist zu berücksichtigen. Auch in den weiteren Vorschriften des EStG und des KStG, die auf die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Rechtsfolgen zurückgreifen, findet sich keine Definition der verdeckten Gewinnausschüttung.²⁵ Dadurch sind auch diese bei der Auslegung nicht hilfreich. Die Suche nach dem Begriffskern, der Funktionsweise und dem Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung beschränkt sich somit auf § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.²⁶

Allerdings ist nicht der vollständige § 8 Abs. 3 S. 2 KStG für die Auslegung relevant. § 8 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 KStG kann von der Untersuchung ausgenommen werden, da die Regelung, dass verdeckte Ausschüttungen auf Genussrechte ebenso nicht das Einkommen mindern dürfen, lediglich als Tatbestandserweiterung zu verstehen ist. Diese Tatbestandserweiterung ist für die Untersuchung nicht von Bedeutung.²⁷

Für die Auslegung nach dem Wortsinn verbleibt nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG demzufolge:

„Auch verdeckte Gewinnausschüttungen [...] mindern das Einkommen nicht.“

Das ‚Auch‘ am Satzanfang setzt die Regelung zur verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug zur Vorschrift der Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 3 S. 1 KStG. Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt somit ein Beispiel der Einkommensverwendung dar.²⁸ Durch den Ausdruck ‚verdeckt‘ wird ein Sachverhalt dargestellt, bei dem dem Begünstigten ein Vorteil zugeführt wird, ohne dass dieser als Gewinnverwendung bezeichnet wurde.²⁹ Der Begriff ‚Gewinnausschüttung‘ lässt darauf schließen, dass ein Gewinn vorliegen muss, der ausgeschüttet werden

²⁴ I. E. auch **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 7.

²⁵ So bspw. nicht in § 27 KStG a. F. im Rahmen des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens; vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, hrsg. von Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, 254. Egl., November 2012, Köln: § 8 KStG, Rn. 100–169, hier Rn. 100.

²⁶ Ebenso **Westerfelhaus, Herwarth**: Die Definition der verdeckten Gewinnausschüttung - eine steuerliche Studie mit Blick auf das Gesellschaftsrecht, in: GmbHR, 85. Jg. (1994), S. 224–232, hier S. 225.

²⁷ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen auch durch Nicht-Kapitalgesellschaften?, in: FR, 72. Jg. (1990), S. 1–9, hier S. 3–4.

²⁸ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 23–24.

²⁹ Vgl. **Pezzler, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Erfassung Voraussetzung Rechtsfolgen Rückgängigmachung, Köln 1986, hier S. 34–35; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 6; **Frotscher, Gerrit**,

soll. Im folgenden Kapitel wird allerdings aufgezeigt, dass eine derart einschränkende Betrachtung der verdeckten Gewinnausschüttung verfehlt ist.³⁰ Zudem ergibt sich aus dem verbliebenen Rechtssatz, wie zuvor erwähnt, die Rechtsfolge, dass das Einkommen nicht gemindert werden darf.

Eine allg. Definition der verdeckten Gewinnausschüttung lässt sich aus diesen wenigen Ansatzpunkten jedoch nicht gewinnen.³¹ Deshalb kann noch kein konkreter Hinweis auf die Tatbestandsvoraussetzungen des Gesetzesbegriffs, die zur Einkommenskorrektur vorliegen müssen, gefunden werden.³² Dass eine Definition allein mit Hilfe des Wortlauts auch verfehlt wäre,³³ wird im folgenden Kapitel bei der Betrachtung der Entstehungsgeschichte und der systematischen Eingliederung der Norm aufgezeigt.

B.1.2 Historisch-teleologische und systematische Auslegung

Der zu untersuchende Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wurde nicht durch den Gesetzgeber geschaffen, sondern durch die Rechtsprechung eingeführt.³⁴ Aus diesem Grund ist bei der historisch-teleologischen und systematischen Auslegung der verdeckten Gewinnausschüttung neben dem Gesetzgebungsakt auch die diesem vorhergehende Rechtsprechung relevant.

Bereits Ende des 19. Jh. beschäftigte sich das PrOVG³⁵ mit der der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegenden Problematik. Dabei befasste sich das Gericht mit über dem Marktpreis liegenden Zuckerrübenlieferungen der Gesellschafter an deren Zuckerrübenaktiengesellschaft,³⁶ mit der Angemessenheit von Warenrückvergütungen bei genossenschaftlichen

in: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 11): Anhang zu § 8 KStG, hier Rn. 14.

³⁰ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 23; eingehender **Frotscher, Gerrit**, in: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 11): Anhang zu § 8 KStG, hier Rn. 14; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 6.

³¹ Vgl. **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 6; ebenso **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 34.

³² Vgl. **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, Eine rechtssystematische Untersuchung, Diss. München 1967, hier S. 25.

³³ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 6–7; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 23–24.

³⁴ Vgl. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 34; **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 6.

³⁵ Die damalige oberste Spruchbehörde in Steuersachen war der Steuersenat des PrOVG: siehe **Leidel, Herbert**: Die Begründung der Reichsfinanzverwaltung, Diss. Bonn 1964, hier S. 44.

³⁶ Vgl. bspw. **PrOVG** v. 07.10.1893, V A 2023/93, in: **PrOVGE** 2, S. 219ff; **PrOVG** v. 06.12.1895, V A 131/94, in: **PrOVGE** 4, S. 217ff.

Unternehmen³⁷ und mit der Abzugsfähigkeit von Gehältern für Gesellschafter-Geschäftsführer.³⁸ Das ProVG stellte aber noch keinen Zusammenhang zwischen diesen einzelnen Sachgebieten her, wodurch sich zunächst noch keine Hinweise auf eine Definition oder die systematische Einordnung der verdeckten Gewinnausschüttung gewinnen lassen.³⁹ Insofern ist in der Rechtsprechung des ProVG auch noch keine Bildung eines umfassenden Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung zu beobachten.⁴⁰

In der daran anschließenden Rechtsprechung (ab 1919) unterließ der RFH nach und nach die Bezugnahme auf verschiedene zuvor genutzte Steuervorschriften und entwickelte die verdeckte Gewinnausschüttung zu einem selbständigen Rechtsinstitut.⁴¹ Diese Entwicklung findet ihre Bestätigung in der Aufnahme des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung in § 6 S. 2 KStG i. d. F. von 1934.⁴²

Der Gesetzgeber wollte mit der Aufnahme in das KStG nicht den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung normieren, sondern lediglich den durch die Rechtsprechung geprägten Rechtsbegriff gesetzlich verankern.⁴³ Aus diesem Grund verzichtete er auf eine Definition des Begriffs. Demzufolge ist, wie im vorherigen Kapitel angedeutet, eine durch den Wortlaut eingeschränkte Betrachtung der verdeckten Gewinnausschüttung unzureichend.⁴⁴

³⁷ Vgl. bspw. **ProVG** v. 14.10.1897, VI G 300/96, in: ProVGE 6, S. 385ff; **ProVG** v. 09.04.1904, V A 107/02, in: ProVGE 11, S. 217ff.

³⁸ Vgl. bspw. **ProVG** v. 22.06.1899, VI G 248/98, in: ProVGE 8, S. 388ff; **ProVG** v. 06.12.1897, VI G 402/96, in: ProVGE 6, S. 435ff; zusammenfassend **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 5; weiterführend **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 7–12.

³⁹ Vgl. **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 5–6; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 36; **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 11–12.

⁴⁰ Vgl. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 36; **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 11–12.

⁴¹ Vgl. **RFH-Urteil** v. 01.05.1925, I A 102/24, in: RFHE 16, S. S. 302ff; tiefergehend **Ballerstedt, Kurt**: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949, hier S. 21–23; **Westerfelhaus, Herwarth/Glade, Anton**: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2. Aufl., Düsseldorf 1961, hier S. 31–32; **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 12–15.

⁴² Vgl. **Fröhlich, Eberhard**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 32), hier S. 16; **Ballerstedt, Kurt**: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, a.a.O. (Fn. 41), hier S. 23.

⁴³ Vgl. **Begründung** zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1031) v. 16.01.1935, in: RStBl 1935, S. 81–88, hier S. 84; **Rüd, Eberhard**: Verdeckt ausschütten (vGA), ohne auszuschütten?, Kritische Überlegungen zur aktuellen Doktrin der vGA, in: FR, 91. Jg. (2009), S. 703–711, hier S. 710; **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 17; **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 4–5.

⁴⁴ Siehe Kapitel B.1.1.

Einen Hinweis auf den objektiven Sinn und Zweck der Regelung wird aber durch die Betrachtung des Kontexts,⁴⁵ in den die Regelung zur verdeckten Gewinnausschüttung eingebettet wurde, erkennbar. §§ 5 – 7 KStG i. d. F. von 1934 stellen die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften dar.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wird dabei in § 6 KStG i. d. F. von 1934 erfasst:

„¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, [...]. ²Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.“

Wie aus dem Aufbau des § 6 KStG i. d. F. von 1934 erkennbar ist, diente § 6 S. 2 KStG i. d. F. von 1934 dem Zweck der Einkommensermittlung und stellte klar, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch Bestandteil des Einkommens der Gesellschaft ist.⁴⁶

Die systematische Zuordnung des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung wurde in der Neufassung des KStG von 1977 beibehalten. Auch hier befindet sich die Regelung im Umfeld der Einkommensermittlung. Der Gesetzgeber nahm lediglich redaktionelle Veränderungen vor.⁴⁷

Sowohl die vorherigen Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung⁴⁸ als auch die aktuell geltende Fassung des § 8 Abs. 3 S. 1 und 2 KStG bestimmen, dass jegliche Einkommensverwendung für die Einkommensermittlung außer Betracht bleibt. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird dabei der offenen Gewinnausschüttung gleichgesetzt.⁴⁹ Für die systematische Auslegung sollte es unbedeutend sein, ob dem § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dabei gegenüber § 8 Abs. 3 S. 1 KStG lediglich deklaratorische Wirkung zukommt, da der Regelungsgehalt des S. 2 bereits durch den S. 1 erfüllt ist, oder ob diese Vorschrift einen konstitutiven Charakter besitzt und die

⁴⁵ Nach **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 145–149: Auslegung nach dem Bedeutungszusammenhang des Gesetzes; **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 438–463: Systematische Auslegung.

⁴⁶ Vgl. **Pezzler, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 38; bestätigt auch durch **Begründung** zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 1031) v. 16.01.1935, a.a.O. (Fn. 43), hier S. 84.

⁴⁷ Vgl. **Gesetzesentwurf** der Bundesregierung: Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 09.01.1974, in: BT-Drs. 7/1470, hier S. 341.

⁴⁸ Vgl. **Gesetzesentwurf** der Bundesregierung: Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 09.01.1974, a.a.O. (Fn. 47), hier S. 341.

⁴⁹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 75; **BFH-Urteil** v. 14.08.1975, IV R 30/71, in: BFHE 117, S. 44ff, unter 2. c) bb): Gleichbehandlung ist verfassungsrechtlich geboten; dem zustimmend **Rüd, Eberhard**: Verdeckt ausschütten (vGA), ohne auszuschütten?, a.a.O. (Fn. 43), hier S. 710; ebenso **Reimer, Ekkehart/Waldhoff, Christian**: Mitgliederbegünstigung bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, in: FR, 84. Jg. (2002), S. 318–326, hier S. 323.

Einkommensermittlung erweitert.⁵⁰ Selbst wenn die Vorschrift als rein deklaratorisch zu betrachten ist, stellt diese dennoch die Trennung von Einkünfteerzielung und Einkünfteverwendung klar.

Als Ergebnis der historisch-teleologischen und systematischen Auslegung ist demnach festzuhalten, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG der Einkommensermittlung und deren Trennung von der Einkommensverwendung bei Körperschaften dient.⁵¹

B.1.3 Objektiv-teleologische Auslegung

Da die Untersuchung der Norm der verdeckten Gewinnausschüttung anhand der Auslegungsmittel dazu dient, den objektiven Zweck der Regelung festzustellen,⁵² sind die Ergebnisse der durchgeführten Auslegung nach dem Wortsinn, dem historischen Telos des Gesetzgebers und der systematischen Einordnung im Folgenden zusammenzufassen.⁵³ Grundlegende Hinweise auf den objektiven Normzweck hat vor allem die Einordnung in das Regelungsgefüge (systematische Auslegung) gegeben.

Das Steuerrecht erkennt die zivilrechtliche Selbständigkeit von Körperschaften an und unterstellt diese einer eigenen Steuerpflicht. Daraus ergibt sich, im Vergleich zur transparenten Besteuerung von Personengesellschaften, eine getrennte Besteuerung der Gesellschaft bzw. Körperschaft und ihrer Mitglieder bzw. Anteilseigner (sog. Trennungsprinzip).⁵⁴

⁵⁰ Streitpunkt in der Literatur: Vertreter der rein deklaratorischen Wirkung **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 3–6; **Rüd, Eberhard**: Verdeckt ausschütten (vGA), ohne auszuschütten?, a.a.O. (Fn. 43), hier S. 710; Vertreter des konstitutiven Charakters bspw. **Wassermeyer, Franz**: Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, in: DB, 40. Jg. (1987), S. 1113–1120, hier S. 1113–1114; **Wassermeyer, Franz**: Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, in: StVj, 5. Jg. (1993), S. 208–226, hier S. 215–216; dem folgend **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 49–51.

⁵¹ Zustimmend **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, in: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, hrsg. von Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 205–256, hier S. 205; **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, in: StuW, 73. Jg. (1996), S. 337–355, hier S. 343.

⁵² Vgl. **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 139–140; im Detail abweichend **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 422–428, die nicht zwischen historischem und objektivem Telos unterscheiden; siehe Kapitel B.1.1.

⁵³ Vgl. allg. **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtstheorie mit Juristischer Methodenlehre, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 426.

⁵⁴ Vgl. **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21), hier S. 289; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 3; **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 13; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, Eine kritische Bestandsaufnahme der jüngeren BFH-Rechtsprechung, in: StuW, 69. Jg. (1992), S. 270–276, hier S. 275.

Die körperschaftsteuerliche Einkommensermittlung dient der Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Körperschaft, die den Ansatzpunkt für den Steuerzugriff darstellt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit resultiert aus den Vermögensmehrungen und Vermögensminderungen, die im Zuge der Teilnahme am Marktgeschehen entstanden sind (Einkommenserzielung).⁵⁵ Eine Vermögensverteilung an die Mitglieder (Einkommensverwendung) stellt hingegen keine Markttätigkeit dar, sondern ist Handeln aus mitgliedschaftlichen Gründen.⁵⁶ Deshalb ist die Vermögensverteilung für die Gewinnermittlung – als Grundlage der Einkommensermittlung⁵⁷ – unbeachtlich.⁵⁸

Aus der Anwendung des Trennungsprinzips ergibt sich ferner, dass Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich anerkannt werden können.⁵⁹ Da die Gesellschafter auf Grund ihrer besonderen Stellung zur Körperschaft diese Rechtsbeziehungen beeinflussen können, entstehen zwischen der Gesellschaft und ihren Anteilseignern Möglichkeiten zur Vermögensverlagerung.⁶⁰ Es besteht die Gefahr, dass eine Vermögensverlagerung von der Gesellschaft auf die Gesellschafter im Mantel einer steuerlich anzuerkennenden Rechtsbeziehung stattfindet, dadurch ‚verdeckt‘ wird und als Resultat daraus der Gewinn der Gesellschaft geschmälert wird.⁶¹ Eine solche Vermögensminderung wäre insofern nicht durch die Teilnahme am Marktgeschehen entstanden, sondern lediglich durch die Einflussnahme der Gesellschafter. Eine Berücksichtigung dieser Vermögensminderung im Einkommen

⁵⁵ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 24; zur gegebenen Leistungsfähigkeit von Körperschaften vgl. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Rechtfertigung und Rechtsnatur der Körperschaftsteuer, in: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, hrsg. von Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 5–20, hier S. 12–14; a. A. **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, in: GmbHR, 89. Jg. (1998), S. 157–163, hier S. 159: Dieser stellt in Frage, ob der durch Bilanzierung ermittelte Gewinn überhaupt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

⁵⁶ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 213–214.

⁵⁷ Vgl. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 342; **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Der Gesellschafter-Geschäftsführer und die verdeckte Gewinnausschüttung vor dem Richterstuhl Franz Wassermeyers, in: DSiZ, 93. Jg. (2005), S. 97–102, hier S. 98.

⁵⁸ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 24.

⁵⁹ Vgl. **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 13.

⁶⁰ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 3: Dieser spricht allerdings von Gewinnverlagerungsmöglichkeiten.

⁶¹ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 214; ähnlich **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 13–14; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 82.

der Gesellschaft ist nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar.⁶² Aus diesem Grund müssen auch die verdeckten, wie die offenen Vermögensverlagerungen bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft unberücksichtigt bleiben.

Unter Hinzuziehung des Wortsinns ist zu erkennen, dass der Rechtssatz zur verdeckten Gewinnausschüttung mit seiner Funktion diesem Besteuerungskonzept folgt, indem dort die ‚verdeckte‘ Vermögensverlagerung ‚auch‘, wie eine offene Vermögensverlagerung, der Sphäre der Einkommensverwendung zugeordnet wird. Infolgedessen ist die einkommensmindernde Wirkung dieser Vermögensverlagerung ausgeschlossen.⁶³ Aus der Verwendung des Begriffs ‚Gewinnausschüttung‘ lassen sich hingegen keine Hinweise auf den Normzweck ableiten.⁶⁴ Zum einen hat der Gesetzgeber, wie zuvor ausgeführt, den Begriff lediglich von der Rechtsprechung übernommen und nicht selbst gewählt. Zum anderen ist auch nicht anzunehmen, dass er durch eine bewusste Begriffsverwendung, die Einkommenswirkung auf Sachverhalte beschränken wollte, bei denen ein Gewinn vorliegt und eine Ausschüttung an die Gesellschafter stattfindet. Dies verdeutlicht der Fall einer Darlehensvergabe an den Gesellschafter mit unangemessen niedrigen Zinsen, der in § 20 KStDV i. d. F. von 1934 als Beispiel einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgeführt ist.⁶⁵ Bei einem solchen Fall der verhinderten Vermögensmehrung liegt weder zwingend ein steuerbilanzieller Gewinn, noch eine Ausschüttung an den Gesellschafter vor.

⁶² Vgl. **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21), hier S. 289.

⁶³ I. E. auch **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 342; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 100.

⁶⁴ Vgl. **Frotscher, Gerrit**, in: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 11): Anhang zu § 8 KStG, hier Rn. 14.

⁶⁵ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, in: DB, 47. Jg. (1994), S. 1105–1109, hier S. 1105.

Daher ist festzuhalten, dass der objektive Zweck bzw. normative Sinn des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG die Ermittlung eines von den Gesellschaftern unbeeinflussten Einkommens der Gesellschaft ist.⁶⁶ Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit soll gewahrt bleiben.⁶⁷

Allerdings regelt § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht, wann eine Beeinflussung des Einkommens durch die Gesellschafter vorliegt, da es dem Rechtssatz an der Beschreibung der Tatbestände einer verdeckten Gewinnausschüttung fehlt.⁶⁸ Dass der Gesetzgeber weiterhin am unbestimmten Rechtsbegriff festhält, kann dahin verstanden werden, dass er die Ausfüllung der verdeckten Gewinnausschüttung bewusst der Rechtsprechung überlassen möchte.⁶⁹ Diese Absicht ist nachvollziehbar, da eine abstrakte gesetzliche Definition nicht alle Erscheinungsformen der verdeckten Gewinnausschüttung erfassen kann.⁷⁰ Die verdeckte Gewinnausschüttung ist folglich weiterhin ein unbestimmter Rechtsbegriff, dessen Inhalt von der Rechtsprechung ausgefüllt werden muss.⁷¹

⁶⁶ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 65), hier S. 1106; **Wassermeyer, Franz**: Wettbewerbsverbot in der GmbH, Replik von Prof. Wassermeyer, Richter am BFH, München, in: GmbHR, 84. Jg. (1993), S. 639–640, hier S. 639; **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Der Gesellschafter-Geschäftsführer und die verdeckte Gewinnausschüttung vor dem Richterstuhl Franz Wassermeyers, a.a.O. (Fn. 57), hier S. 98; **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: DStR, 36. Jg. (1998), S. 313–319, hier S. 314; ebenso **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21): Dieser bezeichnet den Zweck als Schließung einer Besteuerungslücke.

⁶⁷ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Grundsatz der Kapitalerhaltung, in: Festschrift für Arnd Raupach, hrsg. von Paul Kirchhof et al., 1. Aufl., Köln 2006, S. 363–374, hier S. 369–370.

⁶⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 80; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 206; **Wassermeyer, Franz**: Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 65), hier S. 1105–1106; **Wassermeyer, Franz**: Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, in: GmbHR, 84. Jg. (1993), S. 329–336, hier S. 333.

⁶⁹ Vgl. **BFH-Urteil v. 10.06.1987, I R 149/83**, in: BFHE 150, S. 524ff., unter II. B. 2. a); **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 1105: erachtet dies für möglich.

⁷⁰ Vgl. **Schmidt-Liebig, Axel**: Indiz und Rechtsanwendung im Steuerrecht bei "verdeckter Gewinnausschüttung" und "Gewerbebetrieb" in der neuen BFH-Rechtsprechung, in: FR, 85. Jg. (2003), S. 273–280, hier S. 278; i. d. S. auch **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 159.

⁷¹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, a.a.O. (Fn. 68), hier S. 333; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 100; i. E. auch **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 187; **Rüthers, Bernd/Fischer, Christian/Birk, Axel**: Rechtslehre mit Juristischer Methodenlehre, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 488–492; a. A. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 343.

Aus diesem Grund ist anschließend die von der Rechtsprechung entwickelte Definition der verdeckten Gewinnausschüttung daraufhin zu untersuchen, ob die Rechtsfortbildung im objektiv-teleologischen Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung verbleibt.⁷² Der dafür notwendige Überblick über die Rechtsprechungsentwicklung wird im folgenden Kapitel gegeben.

B.2 Entwicklung der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung

B.2.1 Abkehr von der Einheitstheorie

Die Basis für die noch heute in ihren Grundzügen bestehende Definition der verdeckten Gewinnausschüttung wurde im Jahr 1989 vom BFH gelegt.⁷³ Die zuvor angewandte Definition der verdeckten Gewinnausschüttung knüpfte an einem Vermögensvorteil beim Gesellschafter an, der außerhalb eines Gewinnverteilungsbeschlusses lag, und wurde sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene des Gesellschafters angewendet (sog. Einheitstheorie⁷⁴).⁷⁵

Nach der neuen Definition liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung hingegen vor, wenn

*„bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt von der Kapitalgesellschaft gezahlt werden soll“*⁷⁶.

⁷² Vgl. **Westerfelhaus, Herwarth/Glade, Anton**: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, a.a.O. (Fn. 41), hier S. 30–31; i. E. auch **Larenz, Karl/Canaris Claus-Wilhelm**: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, a.a.O. (Fn. 22), hier S. 187–188.

⁷³ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 100.

⁷⁴ Von der Literatur verwendeter Begriff: vgl. bspw. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 9; **Ahmann, Karin-Renate**: Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, in: DSfZ, 87. Jg. (1999), S. 233–237, hier S. 233; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 158; **Habhammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 29; **Scholtz, Rolf-Detlev**: Zur verdeckten Gewinnausschüttung - eine oder vier Definitionen?, in: FR, 72. Jg. (1990), S. 321–324, hier S. 323.

⁷⁵ Vgl. **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 18; **Ahmann, Karin-Renate**: Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, a.a.O. (Fn. 74), hier S. 233; **Wassermeyer, Franz**: Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, in: GmbHR, 80. Jg. (1989), S. 298–301, hier S. 298; **Scholtz, Rolf-Detlev**: Zur verdeckten Gewinnausschüttung - eine oder vier Definitionen?, a.a.O. (Fn. 74), hier S. 321; bspw. **BFH-Urteil** v. 24.01.1989, VIII R 74/84, in: BFHE 156, S. 126ff, unter 1; **BFH-Urteil** v. 18.02.1970, I R 12/67, in: BFHE 98, S. 538ff, unter 1; **BFH-Urteil** v. 03.12.1969, I R 107/69, in: BFHE 97, S. 524ff, unter Entscheidungsgründe.

⁷⁶ **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, in: BFHE 156, S. 155ff, unter II. A. 1.

Die neu eingeführte Definition wurde auch sogleich in weiteren Urteilen bestätigt.⁷⁷ Die wesentliche Änderung im Vergleich zur vorherigen Definition ist, dass das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft nicht mehr von einem Vermögensvorteil beim Gesellschafter, sondern nur noch von einer Vermögensminderung oder verhinderter Vermögensmehrung bei der Kapitalgesellschaft abhängig ist.⁷⁸

Der BFH fasste durch diese Neudefinition die Erkenntnisse der vorherigen Rechtsprechung zusammen⁷⁹ und verdeutlichte die Trennung der Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, einer anderen Ausschüttung nach § 27 KStG a. F.,⁸⁰ die einen Mittelabfluss voraussetzte, und einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters, die auf einen Mittelzufluss ausgerichtet ist.⁸¹

⁷⁷ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 22.02.1989, I R 9/85, in: BFHE 156, S. 428ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 22.02.1989, I R 44/85, in: BFHE 156, S. 177ff, unter 1.

⁷⁸ Vgl. **Söffing, Günter**: Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, in: DStZ, 87. Jg. (1999), S. 885–887, hier S. 885; **Ahmann, Karin-Renate**: Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, a.a.O. (Fn. 74), hier S. 233; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, in: DStZ, 86. Jg. (1998), S. 495–503, hier S. 495; **Wassermeyer, Franz**: Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 75), hier S. 298.

⁷⁹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 09.08.1989, I R 4/84, in: BFHE 158, S. 510ff, unter II. 5. a); ebenso **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 29.

⁸⁰ Wesentlicher Bestandteil der Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung im Körperschaftsteueranrechnungsverfahren. Für die aktuelle Diskussion weitestgehend irrelevant.

⁸¹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 10; **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 19; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 158; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, in: DStR, 28. Jg. (1990), S. 158–164, hier S. 159; **Gail, Winfried/Düll, Alexander**: Bilanzielle und steuerliche Überlegungen des GmbH-Geschäftsführers und seines Beraters zum Jahresende 1990 (I), in: GmbHR, 81. Jg. (1990), S. 485–495, hier S. 490; kritisch **Scholtz, Rolf-Detlev**: Zur verdeckten Gewinnausschüttung - eine oder vier Definitionen?, a.a.O. (Fn. 74), hier S. 323–324.

Die Voraussetzung der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung modifizierte der I. Senat im Juni 2002 insofern, als dass diese sich von nun an nicht mehr auf das Einkommen auswirken müssen, sondern auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG:

„Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die [...] sich auf die Höhe des sog. Unterschiedbetrages i.S. des § 4 Abs. 1 S. 1 Einkommensteuergesetzes (EStG) auswirkt“⁸².

Diese Modifikation wurde in weiteren Urteilen bestätigt und wird bis heute in ständiger Rechtsprechung angewendet.⁸³

B.2.2 Außerbilanzielle Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung

Da das Gesetz neben einer fehlenden Definition auch nur kurze Erläuterungen zu den Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung gibt,⁸⁴ befasste sich der BFH Mitte der 1990er Jahre mit der Korrektur, welche aus einer verdeckten Gewinnausschüttung folgen muss.⁸⁵

1994 urteilte der BFH, dass eine in der Handels- und Steuerbilanz passivierte Rückstellung, die steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, keinen fehlerhaften Bilanzansatz darstellt. Aus diesem Grund ist die durch den Rückstellungsaufwand entstandene verdeckte Gewinnausschüttung nicht innerhalb der Bilanz nach § 4 Abs. 2 EStG durch Auflösung der Rückstellung zu korrigieren, sondern außerhalb der Steuerbilanz dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen.⁸⁶ Diese Beurteilung wurde nicht nur durch die ständige Rechtsprechung des BFH bestätigt,⁸⁷ sondern auch durch das BMF anerkannt und anhand von Beispielfällen präzisiert.⁸⁸

⁸² **BFH-Urteil** v. 05.06.2002, I R 69/01, in: BFHE 199, S. 315ff, unter II. 1.

⁸³ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, in: BFHE 200, S. 197ff, unter II; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, in: BFH/NV 2005, S. 248ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 10/04, in: BFH/NV 2005, S. 2058ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, in: BFH/NV 2011, S. 1019ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, in: BFHE 236, S. 452ff, unter II. 2. a).

⁸⁴ Siehe Kapitel B.1.1.

⁸⁵ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 859.

⁸⁶ Vgl. **BFH-Urteil** v. 29.06.1994, I R 137/93, in: BFHE 175, S. 347ff, unter II. 2.

⁸⁷ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 12.10.1995, I R 27/95, in: BFHE 179, S. 88ff, unter 2. Leitsatz; **BFH-Urteil** v. 08.11.2000, I R 70/99, in: BFHE 193, S. 422ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 07.11.2001, I R 79/00, in: BFHE 197, S. 164ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 28.01.2004, I R 21/03, in: BFHE 205, S. 186ff, unter II. 4. b).

⁸⁸ Vgl. **BMF-Schreiben**: Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz v. 28.05.2002, IV A 2 - S 2742 - 32/02, in: BStBl I 2002, S. 603ff.

B.2.3 Keine außerbetriebliche Sphäre bei einer Kapitalgesellschaft

Bei der Ermittlung des von der Rechtsprechung entwickelten Verständnisses der verdeckten Gewinnausschüttung und vor allem ihrer außerbilanziellen Korrektur,⁸⁹ ist auch ein Urteil aus dem Jahr 1996 aufzugreifen. Hier qualifizierte der BFH Aufwendungen für die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts, das aus Interesse der Gesellschafter gehalten wurde, als verdeckte Gewinnausschüttung.⁹⁰ Dabei kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine Kapitalgesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre besitzt und deshalb alle Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen darstellen und die durch sie entstandenen Einkünfte stets dem Gewerbebetrieb zuzuordnen sind. Demzufolge sind auch alle Aufwendungen der Gesellschaft zunächst betrieblich veranlasst.⁹¹ Daraus ergibt sich weiter, dass die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung nicht innerhalb der Bilanz stattfinden kann, da diese sonst nicht mehr das Betriebsvermögen vollständig abbilden würde.⁹² Der BFH konstatiert zudem, dass kein Vorrang bei einer nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 EStG und einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG besteht. Auch eine kumulative Anwendung der Vorschriften ist nicht vorgesehen. Stattdessen überlagern sie sich, wodurch die eine Vorschrift nicht mehr angewendet werden muss, wenn die andere bereits den Gewinn korrigiert hat.⁹³

Der BFH weicht mit diesem Urteil bewusst von seiner vorherigen Rechtsprechung⁹⁴ ab, in der er eine außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft bejahte.⁹⁵ Diese Rechtsprechungsänderung wird bis heute beibehalten.⁹⁶

⁸⁹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen - Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, in: GmbHR, 93. Jg. (2002), S. 1–5, hier S. 2.

⁹⁰ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, in: BFHE 182, S. 123ff, unter 5. Leitsatz.

⁹¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 2; ebenso zusammenfassend **Wassermeyer, Franz**: Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in: Festschrift für Arnd Raupach, hrsg. von Paul Kirchhof et al., 1. Aufl., Köln 2006, S. 565–576, hier S. 574; **Wassermeyer, Franz**: Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, in: Internationale Verrechnungspreise, hrsg. von Andreas Oestreicher, 1. Aufl., Herne/Berlin 2003, S. 73–94, hier S. 80; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen - Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, a.a.O. (Fn. 89), hier S. 2; **Gosch, Dietmar**: Außerbetriebliche Sphäre der KapGes, - BFH-Urt. v. 4.12.1996 - I R 54/95 -, in: NWB, 51. Jg. (1997), S. 2271–2272, hier S. 2271; a. A. **Weber-Grellet, Heinrich**: Die verdeckte Gewinnausschüttung als Instrument der Fehlerkorrektur, a.a.O. (Fn. 9), hier S. 2265–2267.

⁹² Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen - Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, a.a.O. (Fn. 89), hier S. 2.

⁹³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 1; ebenso zusammenfassend **Gosch, Dietmar**: Außerbetriebliche Sphäre der KapGes, a.a.O. (Fn. 91), hier S. 2271.

⁹⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 02.11.1965, I 221/62 S, in: BFHE 85, S. 121ff, unter 3; **BFH-Urteil** v. 04.03.1970, I R 123/68, in: BFHE 98, S. 259ff, unter 1.

⁹⁵ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 2.

⁹⁶ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1.

B.2.4 Korrespondierender Vermögensvorteil beim Gesellschafter

Eine weitere Modifikation der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung durch die Rechtsprechung vollzog sich im August 2002. In einem Urteil zur Rückdeckung einer als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilenden Pensionszusage ergänzte der BFH seine seit 1989 bestehende Definition mit der zusätzlichen Voraussetzung, dass „die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.“⁹⁷ Für dieses Kriterium hat die Literatur sowohl den Begriff der Vorteilsgeneigntheit,⁹⁸ als auch den des Korrespondenzprinzips⁹⁹ geprägt. Als weiterer Bestandteil der ständigen Rechtsprechung¹⁰⁰ resultiert hieraus eine Relativierung der strikten Trennung der Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre, die durch die Aufgabe der Einheitstheorie im Jahr 1989¹⁰¹ vollzogen wurde.¹⁰² Die ausschließliche Betrachtung der Ebene der Gesellschaft wird dahingehend durchbrochen, dass der Vermögensnachteil auf Ebene des Gesellschafters zumindest geeignet sein muss, einen korrespondierenden Vermögensvorteil herbeizuführen. Ein tatsächlicher Zufluss beim Gesellschafter ist allerdings keine Voraussetzung.¹⁰³ Insofern verbleibt weiterhin eine Divergenz zur ehemaligen angewendeten Einheitsdefinition und der grundsätzlichen Trennung der Sphären.¹⁰⁴

⁹⁷ **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II.

⁹⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113; **Bohne, Jochen**: Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, in: DStR, 46. Jg. (2008), S. 2444–2447, hier S. 2445; **Rose, Gerd**: Die "Vorteilsgeneigntheit" als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, in: DB, 58. Jg. (2005), S. 2596–2598, hier S. 2597.

⁹⁹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 168; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 24; **Musil, Andreas**: Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, in: DStZ, 91. Jg. (2003), S. 649–653, hier S. 651; **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2668.

¹⁰⁰ Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 21.07.2011, I B 27/11, in: BFH/NV 2011, S. 2116f, unter II; **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, in: BFH/NV 2008, S. 1534ff, unter II. 2. und 3; **BFH-Beschluss** v. 25.01.2005, I R 8/04, in: BFHE 2009, S. 199ff, unter II. 2. c) aa).

¹⁰¹ Siehe Kapitel B.2.1.

¹⁰² Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113.

¹⁰³ Vgl. **Bohne, Jochen**: Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, a.a.O. (Fn. 98), hier S. 2446; **Rose, Gerd**: Die "Vorteilsgeneigntheit" als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 98), hier S. 2597; **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2669.

¹⁰⁴ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 170; **Musil, Andreas**: Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 99), hier S. 651.

B.2.5 Definition der aktuellen Rechtsprechung als Arbeitsgrundlage

Die vorgestellten Urteile stellen zwar nur eine sehr begrenzte Auswahl der zur verdeckten Gewinnausschüttung ergangenen Rechtsprechung seit 1989 dar. Allerdings bestimmen diese Entscheidungen grundlegend die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung, die durch den Gesetzgeber offen gelassen wurden.

Aus der vorhergehenden Zusammenfassung der Rechtsprechung ist festzuhalten, dass bei einer Kapitalgesellschaft, deren Aufwendungen zunächst in vollem Umfang betrieblich veranlasst sind, eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung gegeben ist, die sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt, in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und die Eignung besitzt, beim Gesellschafter einen Vermögensvorteil auszulösen. Die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung muss den Steuerbilanzgewinn außerbilanziell wieder erhöhen.

Abb. 1: Zusammenfassung der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung nach der aktuellen Rechtsprechung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung besteht, wenn...

- eine **Vermögensminderung** oder eine **verhinderte Vermögensmehrung** vorliegt, die sich zusätzlich...
 - auf den **Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG** auswirkt und
 - in **keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung** steht und
- diese **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** ist und
- die Eignung hat, einen **Vermögensvorteil beim Gesellschafter** auszulösen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt,

ist die verdeckte Gewinnausschüttung **außerbilanziell dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen**.

Die von der Rechtsprechung entwickelten Tatbestandsmerkmale der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung, der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und der Vorteilsgeneigtheit, bilden die Eckpfeiler der weiteren Untersuchung des Rechtsinsti-

tuts der verdeckten Gewinnausschüttung. Die darauf aufbauende Betrachtung der Ausprägungen der Tatbestandsmerkmale durch die weitere Rechtsprechung vervollständigt die Untersuchung.

B.3 Tatbestandsmerkmale nach der aktuellen Rechtsprechung

B.3.1 Vermögensminderung und verhinderte Vermögensmehrung

B.3.1.1 Funktion der Tatbestandsvoraussetzung

Wie ausgeführt, dient das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung der Trennung der Ebene der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung, um eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Das Einkommen der Gesellschaft, das der Besteuerung zu Grunde liegt, soll nicht durch Vermögensverlagerungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, beeinflusst bzw. vermindert werden.¹⁰⁵ Zur Beurteilung, inwiefern eine die Leistungsfähigkeit beeinflussende Vermögensverlagerung vorliegt, untersucht der BFH seit 1989 in ständiger Rechtsprechung,¹⁰⁶ ob eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt, die nicht in Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht, und seit 2002¹⁰⁷, ob diese zusätzlich den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG mindert. Mit anderen Worten hat das Merkmal der Vermögensminderung bzw. der verhinderten Vermögensmehrung die Aufgabe, zu bestimmen, ob der Vermögenszuwachs der Gesellschaft, der als Grundlage für die Ermittlung der Leistungsfähigkeit gilt, beeinflusst bzw. vermindert wurde.¹⁰⁸

Der BFH prüft dies in ständiger Rechtsprechung anhand einer Steuerbilanz, die ohne die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG unter Anwendung der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 EStG aufzustellen ist. Diese ist mit der Steuerbilanz zu vergleichen, die diesen Vorteil für den

¹⁰⁵ Siehe Kapitel B.1.3.

¹⁰⁶ Vgl. **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, a.a.O. (Fn. 76), unter II. A. 1; **BFH-Urteil** v. 22.02.1989, I R 9/85, a.a.O. (Fn. 77), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 22.02.1989, I R 44/85, a.a.O. (Fn. 77), unter 1; bestätigt durch bspw. **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a).

¹⁰⁷ Vgl. **BFH-Urteil** v. 05.06.2002, I R 69/01, a.a.O. (Fn. 82), unter II. 1; bestätigt durch bspw. **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 10/04, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a).

¹⁰⁸ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 24; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Grundsatz der Kapitalerhaltung, a.a.O. (Fn. 67), hier S. 367–369; Prüfung des Vermögensnachteils muss erster Schritt in der Untersuchung der verdeckten Gewinnausschüttung sein.

Gesellschafter als offene Ausschüttung erfasst.¹⁰⁹ Durch den Verweis auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz wird ersichtlich, dass die Vermögensminderung auf Basis der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist. Da aber nicht der handelsbilanzielle Ansatz ausschlaggebend sein soll, sondern die Steuerbilanz zum Vergleich herangezogen wird, sind bei der Ermittlung evtl. zusätzlich bestehende Spezialvorschriften des Steuerrechts zu beachten, die die Vermögensminderung beeinflussen.¹¹⁰

Da der Vermögensnachteil demzufolge ein steuerbilanziell abzubildender sein muss, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung z. B. nicht vorliegen, wenn der Geschäftsvorfall nur zu einer Aktivierung führt.¹¹¹ Allerdings betrachtet der BFH nicht nur den Bilanzsaldo, um einen Vermögensnachteil festzustellen, sondern richtet den Fokus auf die einzelnen Geschäftsvorfälle.¹¹² Bspw. liegt bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsguts an einen Gesellschafter zu einem unangemessenen niedrigen Preis in Höhe der Zahlung des Gesellschafters an die Gesellschaft bilanziell kein Vermögensnachteil vor. Der separat zu betrachtende Geschäftsvorfall der Übertragung des Wirtschaftsguts führt aber zu einer Vermögensminderung. Es ist demnach zweckmäßig die Geschäftsvorfälle getrennt zu betrachten und somit den Tatbestand des Vermögensnachteils zu bestätigen.¹¹³ Ansonsten würde evtl. ein offenkundig gesellschaftlich veranlasstes Geschäft nicht als verdeckte Gewinnausschüttung deklariert.¹¹⁴

Seit der Rechtsprechungsänderung 1989 bildet dieses Merkmal die einzig notwendige Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung zur Beurteilung, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft vermindert wurde.¹¹⁵ Die zuvor herangezogenen Merkmale des Vermögensabflusses bei der Gesellschaft und des Vorteilszuflusses beim Gesellschafter wurden

¹⁰⁹ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 23.06.1993, I R 72/92, in: BFHE 172, S. 51ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 14.09.1994, I R 6/94, in: BFHE 175, S. 412ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, in: BFHE 221, S. 201ff, unter B. III. 2. a).

¹¹⁰ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Grundsatz der Kapitalerhaltung, a.a.O. (Fn. 67), hier S. 367.

¹¹¹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 11; **BFH-Urteil** v. 14.09.1994, I R 6/94, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 24.03.1998, I R 88/97, in: BFH/NV 1998, S. 1374f, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, a.a.O. (Fn. 109), unter B. III. 2. a); oder ein Passivum verringert wird.

¹¹² Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 398; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 108.

¹¹³ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 06.07.2000, I B 34/00, in: BFHE 192, S. 307ff, unter II. 2. b).

¹¹⁴ I. d. S. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 398.

¹¹⁵ Ähnlich **Ahmann, Karin-Renate**: Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, a.a.O. (Fn. 74), hier S. 234; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 12.

bewusst aus der Definition entfernt, um nur die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft zu beachten.¹¹⁶ Diese Entwicklung der Tatbestandsvoraussetzung ist im Sinne des herausgearbeiteten Telos der verdeckten Gewinnausschüttung.¹¹⁷ Für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft ist der Vermögensabfluss bzw. -zufluss beim Gesellschafter unbeachtlich. Allein die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung ist ausschlaggebend.¹¹⁸

B.3.1.2 Vermögensminderung

Am offensichtlichsten liegt ein Vermögensnachteil vor, wenn eine bilanzielle Vermögensminderung gegeben ist.¹¹⁹ Diese besteht, wenn sich in der Steuerbilanz ein Aktivposten vermindert oder ein Passivposten erhöht – ohne dass dieser Vorgang kompensiert wird.¹²⁰ Denkbar sind etwa unangemessene Gehaltszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer,¹²¹ ein überhöhtes Entgelt für anderweitige Dienstleistungen des Gesellschafters¹²² oder von ihm erhaltene Wirtschaftsgüter.¹²³ Da eine Passivmehrung ebenfalls das Vermögen der Gesellschaft verringert, kann eine Rückstellungsbildung bzw. -erhöhung eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn die Gesellschaft eine Pensionsrückstellung auf Grund einer Altersversorgungsverpflichtung gegenüber dem Gesellschafter bildet bzw. erhöht.¹²⁴

¹¹⁶ Näheres zur Begründung siehe **Wassermeyer, Franz**: Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 75), hier S. 298; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, a.a.O. (Fn. 81), hier S. 158–159.

¹¹⁷ Vgl. **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 495.

¹¹⁸ Vgl. **Fiedler, Stefan**: Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 46.

¹¹⁹ Vgl. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 344: dies zu erkennen ist „unproblematisch“.

¹²⁰ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 108.

¹²¹ Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 17.02.2010, I R 79/08, in: BFH/NV 2010, S. 1307ff, unter II. 1. a); **BFH-Urteil** v. 11.12.1991, I R 152/90, in: BFHE 167, S. 42ff, unter II. 5.

¹²² Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 09.07.2003, I R 100/02, in: BFHE 203, S. 77ff.

¹²³ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2.

¹²⁴ Bereits 1968 so beurteilt **BFH-Urteil** v. 11.09.1968, I 89/63, in: BFHE 93, S. 382ff, unter Entscheidungsgründe; bestätigt in **BFH-Urteil** v. 04.07.1984, I R 223/81, in: www.juris.de, unter 1; Hierin ist auch eine Bestätigung dafür zu sehen, dass der BFH mit seiner ‚neuen‘ Definition lediglich Erkenntnisse aus seiner vorherigen Rechtsprechung zusammengefasst hat (siehe Kapitel B.2.1); zu Rückstellungen allg. vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 20.08.2008, I R 19/07, in: BFHE 222, S. 494ff; **BFH-Urteil** v. 30.09.1992, I R 75/91, in: BFH/NV 1993, S. 330; **BFH-Urteil** v. 24.01.1996, I R 41/95, in: BFHE 180, S. 272ff; **BFH-Urteil** v. 08.11.2000, I R 70/99, a.a.O. (Fn. 87); **BFH-Urteil** v. 24.04.2002, I R 18/01, in: BFHE 199, S. 144ff; **BFH-Beschluss** v. 17.02.2010, I R 79/08, a.a.O. (Fn. 121), unter II: im Rahmen der Gesamtvergütung des Gesellschafters.

B.3.1.3 Verhinderte Vermögensmehrung

Das Merkmal einer bilanziellen Vermögensminderung kann jedoch nicht alle Fälle erfassen, bei denen die Möglichkeit besteht, Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter zu verlagern. Auch die der Gesellschaft entgangenen Vermögensmehrungen stellen einen Vermögensnachteil dar, der die Leistungsfähigkeit beeinflusst bzw. vermindert.¹²⁵ Um dementsprechende Fallkonstellationen erfassen zu können, hat der BFH in seine Definition die ‚verhinderte Vermögensmehrung‘ aufgenommen.¹²⁶

Dieser Vermögensnachteil ist zwar nicht unmittelbar steuerbilanziell durch eine Aktivpostenminderung oder Passivpostenmehrung zu beobachten.¹²⁷ Allerdings kann eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der verhinderten Vermögensmehrung auch anhand der Steuerbilanz ohne Beachtung der Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG im Vergleich zur Steuerbilanz, die die verhinderte Vermögensmehrung als Einnahme erfasst, ermittelt werden.¹²⁸ Die verhinderte Vermögensmehrung entsteht aus dem Verzicht der Gesellschaft auf eine angemessene Gegenleistung.¹²⁹ Fälle der verhinderten Vermögensmehrung sind bspw. eine Darlehensgewährung an die Gesellschafter zu einem Zinssatz unter dem Marktzins,¹³⁰ Erbringung einer Dienstleistung an die Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Entgelt¹³¹ oder fehlende Kostenübernahme durch die Gesellschafter für die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts, das nur aus Gesellschafterinteresse gehalten wird.¹³²

¹²⁵ Vgl. **Fiedler, Stefan**: Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 46.

¹²⁶ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, in: Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht: Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag, hrsg. von Peter Hommelhoff/Roger Zätsch/Bernd Erle, München 2001, S. 397–408, hier S. 398–400; **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, a.a.O. (Fn. 76), unter II. A. 1.

¹²⁷ Ähnlich **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 12–13; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, a.a.O. (Fn. 126), hier S. 399–400.

¹²⁸ Vgl. **BFH-Urteil** v. 23.06.1993, I R 72/92, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 29.06.1994, I R 137/93, a.a.O. (Fn. 86), unter II. 2.

¹²⁹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 23.06.1993, I R 72/92, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 12–13; **Wassermeyer, Franz**: Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, hrsg. von Werner Flume/Wolfgang Schön, Köln 1997, S. 541–553, hier S. 547–548; a. A. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 345–346.

¹³⁰ Vgl. **BFH-Urteil** v. 28.02.1990, I R 83/87, in: BFHE 160, S. 192ff, unter II; **BFH-Beschluss** v. 03.02.2003, I B 43/02, in: BFH/NV 2003, S. 1027f, unter II. 1.

¹³¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 23.06.1993, I R 72/92, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1.

¹³² Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 2. und 3.

B.3.1.4 Weitere Details des Tatbestandsmerkmals

B.3.1.4.1 Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

Seit 2002 prüft der BFH außerdem in ständiger Rechtsprechung, ob die Vermögensminderung oder die verhinderte Vermögensmehrung sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt.¹³³ Damit stellt der BFH klar, dass die Tatbestandsvoraussetzung des Vermögensnachteils nur noch auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung festzustellen ist. Auf der ersten Stufe wird der Unterschiedsbetrag anhand des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt. Dieser ist auf der zweiten Stufe um steuerfreie Einkünfte und Einlagen zu mindern und um nicht abziehbare Betriebsausgaben und Entnahmen zu erhöhen.¹³⁴ Daraus ergibt sich, dass die Ebene der Einkommensermittlung, die sich an die Gewinnermittlung anschließt, für die Feststellung eines Vermögensnachteils irrelevant ist.

Abb. 2: Zweistufige Gewinnermittlung¹³⁵

Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres	}	1. Gewinnermittlungsstufe
- Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		
= Unterschiedsbetrag		
+ Entnahmen; nicht abziehbare Betriebsausgaben	}	2. Gewinnermittlungsstufe
- Einlagen; steuerfreie Einkünfte		
= Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG		

¹³³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 05.06.2002, I R 69/01, a.a.O. (Fn. 82), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 10/04, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); siehe Kapitel B.2.1.

¹³⁴ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, a.a.O. (Fn. 91), hier S. 565–566; **Wassermeyer, Franz**: Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 129), hier S. 549; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 159; Die Auffassung des BFH zur zweistufigen Gewinnermittlung ergibt sich aus **BFH-Urteil** v. 29.06.1994, I R 11/94, in: BFHE 175, S. 253ff, unter 1.

¹³⁵ Darstellung nach der Auffassung von **Wassermeyer, Franz**: Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, a.a.O. (Fn. 91), hier S. 566–567; **Wassermeyer, Franz**: Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, a.a.O. (Fn. 91), hier S. 74–79.

In den Jahren zuvor hatte der BFH neben der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung auch auf die zusätzliche Einkommenswirkung des Vermögensnachteils abgestellt.¹³⁶ Sowohl an der alten¹³⁷ als auch an der aktuellen Definition des Tatbestandsmerkmals wird in der Literatur z. T. heftige Kritik geübt. Der neuen Definition und dem einseitigen Abstellen auf eine Unterschiedsbetragsminderung wird entgegengehalten, dass durch diese Ausprägung des Tatbestandsmerkmals eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht gewährleistet ist und diese deshalb nicht mehr dem Zweck des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG folgt.¹³⁸ Die Leistungsfähigkeit der Körperschaft wird durch das zu versteuernde Einkommen und nicht allein durch einen Betriebsvermögensvergleich anhand der Unterschiedsbetragsermittlung erfasst.¹³⁹ Deutlich wird dies anhand steuerfreier Einkünfte einer Körperschaft. Diese erhöhen zwar das Betriebsvermögen, sollen aber nicht das Einkommen und die Leistungsfähigkeit der Körperschaft erhöhen.¹⁴⁰

Veräußert bspw. eine Tochterkapitalgesellschaft an ihre Muttergesellschaft Anteile der Einzelkapitalgesellschaft (>10 %) unter dem Fremdvergleichspreis („*Unterwertverkauf*“¹⁴¹), führt dies zu einer verhinderten Vermögensmehrung, die sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt. Grundsätzlich ist der Veräußerungsgewinn der Anteile an der Einzelgesellschaft nach § 8b Abs. 2 KStG aber steuerfrei. Lediglich 5 % des Veräußerungsgewinns müssten nach § 8b Abs. 3 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben versteuert werden.

Folgt man der Kritik hinsichtlich der ausschließlichen Abstellung auf den Unterschiedsbetrag, besteht in einem solchen Fall die Gefahr, dass der bei der Veräußerung an die Mutter nicht erzielte Veräußerungsgewinn durch die Korrektur dem Einkommen hinzugerechnet werden

¹³⁶ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, a.a.O. (Fn. 76), unter II. A. 1; **BFH-Urteil** v. 14.09.1994, I R 6/94, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 24.03.1998, I R 88/97, a.a.O. (Fn. 111), unter II. 1.

¹³⁷ Kritiker bspw. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 339: Bei Rechtslage, dass das Einkommen nicht gemindert wird, darf die Einkommensminderung gerade nicht Tatbestandsvoraussetzung der Vorschrift sein; in dieselbe Richtung **Meyer-Sievers, Jürgen**: Der "neue" Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung im Verhältnis zum Betriebsvermögensbegriff des § 4 Abs. 1 EStG und zum Bestandsvergleich, in: DStR, 28. Jg. (1990), S. 543–549, hier S. 544–545; nur noch auf Vermögensebene abzustellen: **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 158; Befürworter: bspw. **Lehmann, Matthias/Kirchgesser, Karl**: Meinungsverschiedenheiten zur verdeckten Gewinnausschüttung, in: DB, 47. Jg. (1994), S. 2052–2058, hier S. 2053–2054, nur auf Einkommensebene abzustellen; **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 40–42; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 498; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 132–140.

¹³⁸ Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung siehe Kapitel B.1.3.

¹³⁹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 136–137.

¹⁴⁰ Vgl. **Habammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 41.

¹⁴¹ **BFH-Beschluss** v. 06.07.2000, I B 34/00, a.a.O. (Fn. 113), unter I.

muss. Weiter folgt daraus, dass diese Gewinnkorrektur versteuert wird, da die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG nicht bei einer hinzugerechneten verdeckten Gewinnausschüttung ansetzt.¹⁴² Beim Vergleich mit der Steuerbilanz, in der dieser Vorfall als offene Gewinnausschüttung erfasst wird,¹⁴³ wie dies der BFH fordert,¹⁴⁴ kommt man zu einem abweichenden Besteuerungsergebnis. Der erzielte Veräußerungsgewinn, der anschließend offen ausgeschüttet werden soll, würde den Unterschiedsbetrag zwar erhöhen, aber auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung (bis auf die 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgabe) wieder abgezogen werden, da die Transaktion nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist. Somit würden die offene Gewinnausschüttung und die verdeckte Gewinnausschüttung nicht gleich behandelt werden und die Gesellschaft wäre nicht nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Eine Gleichbehandlung der offenen und verdeckten Gewinnausschüttung würde hingegen erreicht werden, wenn der Anknüpfungspunkt für die verdeckte Gewinnausschüttung lediglich das Einkommen wäre. Auf Grund mangelnder Einkommensminderung bei steuerfreien Einkünften wäre das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (von den 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgabe abgesehen) ausgeschlossen. Demnach soll das Einkommen der einzig richtige Anknüpfungspunkt für den Vermögensnachteil sein.¹⁴⁵

Eine Besteuerung des als verdeckte Gewinnausschüttung hinzugerechneten Veräußerungserlöses ist nach der Auffassung des BFH bei dem oben ausgeführten Sachverhalt allerdings nicht die Rechtsfolge. Bereits im Jahr 2000 urteilte dieser, dass die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen anzuwenden ist.¹⁴⁶ Diese Auffassung teilt auch die Finanzverwaltung.¹⁴⁷ Daraus ergibt sich als Besteuerungsergebnis, dass der Veräußerungsgewinn nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung hinzuge-rechnet wird, jedoch gleichzeitig wieder nach § 8b Abs. 2 KStG abgezogen wird.¹⁴⁸

¹⁴² Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 137.

¹⁴³ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 223–224; Veräußerung zum angemessenen Preis mit anschließender offener Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft.

¹⁴⁴ Siehe Kapitel B.3.1.1 und B.3.1.3 im Speziellen bei der verhinderten Vermögensmehrung.

¹⁴⁵ I. E. auch **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 137.

¹⁴⁶ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 06.07.2000, I B 34/00, a.a.O. (Fn. 113), unter Leitsatz; ebenso **Reiss, Wolfram**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, Zur nachträglichen Korrektur nicht erfasster verdeckter Gewinnausschüttungen, in: StW, 80. Jg. (2003), S. 21–39, hier S. 30; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 16–17.

¹⁴⁷ Vgl. **BMF-Schreiben**: Anwendung des § 8b KStG 2002 und Auswirkungen auf die Gewerbesteuer v. 28.04.2003, IV A 2-S 2750a-7/03, in: BStBl I 2003, S. 292ff, unter 21.

¹⁴⁸ I. E. auch **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 223–224.

Daher sind – entgegen der aufgeführten Kritik – durch die neue Definition des BFH die Gleichbehandlung von offener und verdeckter Gewinnausschüttung und infolgedessen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet.

Es ist deshalb nicht zu erwarten, dass der BFH im Fall weiterer steuerfreier Einkünfte eine andere Auffassung zur Anwendbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung vertreten wird.¹⁴⁹

Neben der nicht sachgerechten Besteuerung bei steuerfreien Einkünften führen die Befürworter des Abstellens auf eine Einkommensminderung eine weitere Fallkonstellation auf, die die Eignung des Unterschiedsbetrags als Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Frage stellen soll.¹⁵⁰ Auch bei einer Geldmittelzuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter aus einer offenen bereits besteuerten Rücklage liegt eine Vermögensminderung vor, die keine Einkommensminderung darstellt.¹⁵¹ Wird die verdeckte Gewinnausschüttung nicht beachtet, mindert die Geldmittelzuwendung das Vermögen und damit den Unterschiedsbetrag. Diese Zuwendung wird folglich auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung wieder als Entnahme hinzugerechnet, um den richtigen Gewinn nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu erhalten. Infolgedessen hat eine derartige Einkommensverwendung keine Auswirkung auf die Einkommensermittlung i. S. des § 8 Abs. 3 S. 1 KStG. Nach der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, die lediglich auf eine Vermögensminderung abstellt – so die Kritik – müssten die zugewendeten Mittel dem Gewinn hinzugerechnet werden. Daraus würden eine zweimalige Hinzurechnung zum Gewinn und eine Doppelbesteuerung der Geldmittel resultieren.¹⁵²

Bei Betrachtung des zusammengefassten BFH-Urteils aus dem Jahr 1996¹⁵³ zur außerbilanziellen Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung ist aber eine davon abweichende Rechtsfolge zu erkennen.¹⁵⁴ In dem Urteil wird ausgeführt, dass die Vorschriften zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG und den verdeckten Gewinnausschüttungen

¹⁴⁹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 17; **Wassermeyer, Franz**: Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, a.a.O. (Fn. 91), hier S. 84–87.

¹⁵⁰ Vgl. **Habhammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 41; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 138.

¹⁵¹ Vgl. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 62–63.

¹⁵² Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 138.

¹⁵³ Siehe Kapitel B.2.2.

¹⁵⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 1.

nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht kumulativ anzuwenden sind.¹⁵⁵ Dieses Verständnis zur Anwendung zweier Vorschriften, die demselben Zweck dienlich sind,¹⁵⁶ sollte auch für das Verhältnis einer Entnahmekorrektur nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG und einer Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gelten. Die Hinzurechnung der Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG dient i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG ebenso der Trennung der Einkommenserzielungsebene von der Einkommensverwendungsebene und damit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.¹⁵⁷ Zudem ist die Rechtsfolge sowohl bei der Korrektur durch Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung als auch der Entnahme dieselbe, sodass sich auch diese beiden Vorschriften in dem Sinne überlagern, dass die eine sich erübrigt, wenn der Gewinn durch die andere bereits korrigiert wurde.¹⁵⁸ Dadurch unterbleibt eine doppelte Hinzurechnung des Korrekturbetrags. Die neue Definition der verdeckten Gewinnausschüttung gewährt daher auch hier eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Schließlich lässt sich festhalten, dass die Unterschiedsbetragsminderung als Tatbestandsmerkmal¹⁵⁹ zur Ermittlung einer verdeckten Gewinnausschüttung geeignet ist und nicht zu unsystematischen Besteuerungsergebnissen führt.

B.3.1.4.2 Kein Zusammenhang zu einer offenen Gewinnausschüttung

Die zweite Tatbestandserweiterung, dass die Vermögensminderung bzw. die verhinderte Vermögensmehrung in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht, hat der BFH in seiner ständigen Rechtsprechung seit 1989 beibehalten. Eine offene Gewinnausschüttung liegt vor, wenn diese durch einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluss zur Gewinnverteilung vereinbart wurde.¹⁶⁰

¹⁵⁵ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 1.

¹⁵⁶ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung, Anm. zum BFH-Urteil vom 19.06.2007 - VIII R 54/05, DB 2007 S. 1954, in: DB, 60. Jg. (2007), S. 2446–2450, hier S. 68–69.

¹⁵⁷ Siehe Kapitel B.1.2 und B.1.3.

¹⁵⁸ Vgl. **BFH-Urteil** v. 04.12.1996, I R 54/95, a.a.O. (Fn. 90), unter II. 1: zur Überlagerung von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG und verdeckten Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

¹⁵⁹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 05.06.2002, I R 69/01, a.a.O. (Fn. 82), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 10/04, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); siehe Kapitel B.2.1.

¹⁶⁰ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, a.a.O. (Fn. 76), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 22.02.1989, I R 9/85, a.a.O. (Fn. 77), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 14.09.1994, I R 6/94, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 18.09.2007, I R 73/06, in: BFHE 219, S. 72ff, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a).

Entgegen der vorherrschenden Literaturmeinung ist diese Tatbestandserweiterung nicht überflüssig.¹⁶¹ Durch das Abstellen des BFH auf die Unterschiedsbetragsminderung bei der Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt diesem Merkmal klarstellende und vereinfachende Bedeutung zu. Bei einer offenen Gewinnausschüttung werden der Gesellschaft Vermögenswerte entnommen und an die Gesellschafter ausgeschüttet. Diese Vermögensverwendung mindert nach § 8 Abs. 3 S. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zunächst auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung den Unterschiedsbetrag durch eine Vermögensminderung und muss auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe als Entnahme wieder hinzugerechnet werden.¹⁶² Genauso verhält es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung. Dies bedeutet, dass bei einer Vermögensminderung, die den Unterschiedsbetrag berührt sowohl eine offene als auch eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen kann. Dadurch entsteht ein Konkurrenzverhältnis zwischen einer offenen und verdeckten Gewinnausschüttung. Mit anderen Worten käme bei jeder offenen Gewinnausschüttung auch die Korrektur durch eine verdeckte Gewinnausschüttung in Frage.

Auf Grund dessen stellt der BFH durch diese Tatbestandserweiterung klar, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn der Sachverhalt als offene Gewinnausschüttung beurteilt werden kann.

Wünschenswert wäre, dass der BFH diese Tatbestandserweiterung insofern öffnet, dass auch andere Zuwendungen aus dem Eigenkapital an die Gesellschafter, wie bspw. die zuvor beschriebene Zuwendung aus einer offenen bereits versteuerten Rücklage,¹⁶³ die nicht die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen einer offenen Gewinnausschüttung erfüllen,¹⁶⁴ erfasst werden. Dadurch müsste zumindest nicht der Zweck der beiden Vorschriften § 8 Abs. 3 S. 1 und 2

¹⁶¹ Vgl. h. M. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 344; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 158; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 15; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 153.

¹⁶² Vgl. **Heinicke, Wolfgang**, in: Schmidt Einkommensteuergesetz Kommentar, hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, 34. Aufl., München 2015: § 4, hier Rn. 42; a. A. **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 158: Offene Gewinnausschüttungen „mindern nämlich nicht den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.“; dem zustimmend **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 15.

¹⁶³ Siehe Kapitel B.3.1.4.1.

¹⁶⁴ Vgl. **Schallmoser, Ulrich**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, hrsg. von Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, 254. Egl., November 2012, Köln: § 8 KStG, Rn. 1–99, hier Rn. 93.

KStG bemüht werden, um ein Konkurrenzverhältnis und eine kumulative Anwendung beider Korrekturnormen auszuschließen.¹⁶⁵

B.3.1.5 Zwischenergebnis: Steuerbilanzieller Vermögensnachteil als Tatbestandsvoraussetzung

Nach Untersuchung der Tatbestandsvoraussetzung der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung und deren Erweiterung ist vor allem festzuhalten, dass der Vermögensnachteil durch einen Vergleich der Steuerbilanzen, die den zu untersuchenden Geschäftsvorfall einmal ohne Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und einmal als offene Ausschüttung erfassen, ermittelt wird. Dieser Vergleich ist durch eine geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise geprägt.

Für die in dieser Arbeit durchgeführte Untersuchung der betrieblichen Altersversorgung, bedeutet dies, dass zu erarbeiten ist, ob durch die Pensionszusage oder durch die Auslagerung dieser ein steuerbilanzieller Vermögensnachteil bei der Gesellschaft entstehen kann. Offenkundig ist, dass im Fall der Pensionszusage das Tatbestandsmerkmal der steuerbilanziellen Vermögensminderung durch etwaige Rückstellungsbildung oder einen Betriebsausgabenabzug erfüllt werden kann. Aus diesem Grund sind im Weiteren die einschlägigen Steuerregelungen zur Rückstellungsbildung und zum Betriebsausgabenabzug im Detail zu untersuchen.

B.3.2 Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

B.3.2.1 Sonderstellung des Gesellschafters und diesem nahestehende Personen

Liegt auf Ebene der Gesellschaft ein Vermögensnachteil vor, kommt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis grundsätzlich in Betracht, wenn an dem Rechtsgeschäft, das diesem Vermögensnachteil zu Grunde liegt, ein Gesellschafter beteiligt ist bzw. er dieses ausgelöst hat.¹⁶⁶ Der Generalbegriff ‚Gesellschafter‘ umfasst dabei diejenigen Personen, die gegenüber der Gesellschaft eine Sonderstellung innehaben. Diese Sonderstellung drückt sich zum einen dadurch aus, dass die Person am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist und zum anderen, dass die Person auf die Entscheidungen der Gesellschaft Einfluss nehmen kann. Dadurch fehlt der zwischen fremden Dritten typische Interessengegensatz.¹⁶⁷ Infolgedessen rückt die steuerliche

¹⁶⁵ Siehe wie in Kapitel B.3.1.4.1 zuvor durchgeführt.

¹⁶⁶ Vgl. **Söffing, Günter**: Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 885; **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, in: DStZ, 86. Jg. (1998), S. 357–368, hier S. 362.

¹⁶⁷ Vgl. **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21), hier S. 289.

Gesamtbetrachtung der Einkommen der Gesellschaft und der Person mit der Sonderstellung in den Vordergrund.¹⁶⁸ Als klarstellender Vergleich kann hier ein fremder Geschäftsführer (Fremdgeschäftsführer), der nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, herangezogen werden. Dieser ist grundsätzlich nicht am Gewinn beteiligt – Gewinnbeteiligung außen vor gelassen – und außerdem an die Weisungen der Gesellschafterversammlung gebunden. Seine persönliche Steuerbelastung ist daher i. d. R. unabhängig von der Steuerbelastung der Gesellschaft. Außerdem unterliegen Rechtsgeschäfte zwischen ihm und der Gesellschaft der Aufsicht durch die Gesellschafterversammlung.

Die Sonderstellung ist demnach die Grundlage des Anreizes zur verdeckten Gewinnausschüttung, da diese in einer Gesamtbetrachtung steuerlich günstiger sein kann. Außerdem ist sie durch die mögliche Einflussnahme auch die notwendige Voraussetzung dafür, dass der Gewinn verdeckt durch ein Rechtsgeschäft verschoben werden kann.¹⁶⁹ Ein erster Hinweis auf die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung ist daher gegeben, wenn der Gesellschafter die Austauschleistung empfängt.¹⁷⁰

Der typische Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung, der GmbH-Gesellschafter, erfüllt die zuvor genannten Voraussetzungen, da er nicht nur am Gewinn der Gesellschaft partizipiert, sondern auch den Geschäftsführer der GmbH an seine Weisungen binden kann.¹⁷¹ Daneben hat auch ein Aktionär theoretisch die Möglichkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung zu veranlassen, wenngleich diese Möglichkeit durch die Kontrollfunktion des Aufsichtsrats nach § 111 AktG und der stark eingeschränkten Weisungsbefugnis an den Vorstand nach § 119 Abs. 2 AktG wesentlich geringer ist.¹⁷²

¹⁶⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 144; **Gail, Winfried/Düll, Alexander/Schubert, Christiane**: Bilanzielle und steuerliche Überlegungen des GmbH-Geschäftsführers und seines Beraters zum Jahresende 1991, in: GmbHR, 82. Jg. (1991), S. 493–507, hier S. 500.

¹⁶⁹ Sonderstellung als Voraussetzung siehe **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 118–122.

¹⁷⁰ Der beim Gesellschafter zugeflossene Vermögensvorteil ist nach der ständigen Rechtsprechung gerade keine Voraussetzung mehr für eine verdeckte Gewinnausschüttung; siehe Kapitel B.2.1.

¹⁷¹ Vgl. **Liebscher, Thomas**, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, hrsg. von Holger Fleischer/Wulf Goette, 2. Aufl., München 2016: § 46, hier Rn. 2: sog. „Grundsatz der Omnipotenz der Gesellschafterversammlung“.

¹⁷² Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 119–121; allg. zur Weisungsunabhängigkeit des Vorstandes einer AG siehe **Fleischer, Holger**, in: Kommentar zum Aktiengesetz, hrsg. von Gerald Spindler/Eberhard Stitz, 3. Aufl., München 2015: § 76, hier Rn. 56–60.

Die Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, unabhängig von der Beteiligungsquote, sowohl für beherrschende als auch für Minderheitsgesellschafter durchzuführen.¹⁷³ Außerdem kann eine verdeckte Gewinnausschüttung ebenfalls in Betracht kommen, wenn der Empfänger des Vermögensvorteils eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist, da es nach der neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr auf den Vermögensvorteil beim Gesellschafter selbst ankommt.¹⁷⁴ Zudem ist diese Möglichkeit in § 8 Abs. 3 S. 5 EStG festgehalten.¹⁷⁵ Das Merkmal des Nahestehens zum Gesellschafter ist als ein Indiz zu verstehen, das aufzeigt, dass eine gesellschaftliche Veranlassung gegeben sein kann.¹⁷⁶ Einem fremden Dritten würde der Gesellschafter keinen Vorteil zukommen lassen. Liegt also ein Vermögensnachteil auf Ebene der Gesellschaft vor, der aus dem Austauschgeschäft mit einer dem Gesellschafter nahestehenden Person resultiert, ist ebenso zu prüfen, ob dieses Rechtsgeschäft betrieblich oder gesellschaftlich bzw. im Interesse des Gesellschafters veranlasst ist.¹⁷⁷

Als nahestehend wird dabei jede Person verstanden, die nach § 15 AO familiäre oder andere persönliche und sachliche Beziehungen zu einem Gesellschafter unterhält.¹⁷⁸ Diese umfassende Definition lässt kaum eine Eingrenzung der nahestehenden Personen zu und wird deshalb zu

¹⁷³ Vgl. **Janssen, Bernhard**: Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 3), hier S. 26; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 212.

¹⁷⁴ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 227; **Gosch, Dietmar**: Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen, - BFH-Urt. v. 18.12.1996 - I R 139/94 (BStBl 1997 I S.301) -, in: NWB, 51. Jg. (1997), S. 2643–2644, hier S. 2644; **Söffing, Günter**: Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 886; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 29; **BFH-Urteil** v. 18.12.1996, I R 139/94, in: BFHE 182, S. 184ff, unter II. A. 1. b); siehe auch Kapitel B.2.1.

¹⁷⁵ Siehe Kapitel B.1.1.

¹⁷⁶ Vgl. **BFH-Urteil** v. 18.12.1996, I R 139/94, a.a.O. (Fn. 174), unter II. A. 1. a): Dieser spricht zwar von einem Indiz für die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Dieses Indiz kann aber nicht alleine eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis bewirken. Gleichzeitig müsste ein solches Rechtsgeschäft z. B. unangemessen sein; ebenso **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 126: Dieser spricht dabei von einem Zirkelschluss; dem zustimmend **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 228; Bestätigung durch neue Rechtsprechung siehe **BFH-Urteil** v. 29.11.2000, I R 90/99, in: BFHE 194, S. 64ff; i. E. auch **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166); zudem kann es als Hilfskriterium (Kapitel B.3.2.4) nicht dem Fremdvergleich zugeordnet werden.

¹⁷⁷ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28–29; **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 360.

¹⁷⁸ **Gosch, Dietmar**: Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen, a.a.O. (Fn. 174), hier S. 2643; i. E. auch **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 89; **BFH-Urteil** v. 18.12.1996, I R 139/94, a.a.O. (Fn. 174), unter II. A. 1. a): *“Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein“*.

Recht kritisiert.¹⁷⁹ Gleichwohl führt nicht jegliche Beziehung zu einer gesellschaftlichen Veranlassung, da das Indiz des Nahestehens widerlegbar ist.¹⁸⁰ Um das am Anfang des Kapitels aufgeführte Beispiel abzuschließen, sei darauf hingewiesen, dass auch der Fremdgeschäftsführer eine nahestehende Person der Gesellschafter sein kann, sodass bei den Rechtsgeschäften mit diesem evtl. doch eine verdeckte Vermögensverlagerung vorliegen kann.

Die in den folgenden Kapiteln zu beleuchtende Veranlassungsprüfung ist deshalb nicht nur bei Gesellschaftern anzuwenden, sondern auch bei nahestehenden Personen.¹⁸¹ Obwohl sich diese Arbeit hauptsächlich auf die Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer fokussiert, sollte dies beachtet werden.

B.3.2.2 Konkrete Veranlassungsprüfung

Liegt eine Vermögensminderung bzw. eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gemindert hat und an der ein Gesellschafter beteiligt ist, ist nach ständiger Rechtsprechung weiter zu prüfen, ob dieser Vermögensnachteil durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.¹⁸² Das Tatbestandsmerkmal des Vermögensnachteils ist zwar Voraussetzung dafür, dass eine Vermögensverlagerung stattgefunden hat. Eine Vermögensverschiebung tritt aber auch bei rein betrieblich veranlassten Geschäftsvorfällen ein, durch die kein Gesellschafter in irgendeiner Form bevorteilt wird. Aus diesem Grund muss unterschieden werden, ob die Aufwendung durch eine betriebliche Tätigkeit ausgelöst wird oder ob diese eine Einkommensverteilung darstellt. Dem Zweck des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG – die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – folgend, kommt dem weiteren Tatbestandsmerkmal der gesellschaftlichen Veranlassung demnach die wesentliche Aufgabe zu, die Sphäre der Einkommenserzielung von der der Einkommensverwendung zu trennen.¹⁸³

¹⁷⁹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 126 und 217-218.

¹⁸⁰ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 89.

¹⁸¹ Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 22.12.2008, I B 161/08, in: BFH/NV 2009, S. 969f, unter b); Anwendung der Sonderrechtsprechung (siehe Kapitel B.3.2.5) auch auf nahestehende Personen; **BFH-Urteil** v. 18.12.1996, I R 139/94, a.a.O. (Fn. 174), unter II. A. 1. a): Hier wurde auch der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bei nahestehenden Personen angewendet.

¹⁸² Vgl. **BFH-Urteil** v. 01.02.1989, I R 73/85, a.a.O. (Fn. 76), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); siehe auch Kapitel B.2.1.

¹⁸³ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 160; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 31.

Die Durchbrechung der Sphären liegt laut BFH auch vor, wenn der Vermögensnachteil lediglich gesellschaftlich mitveranlasst ist.¹⁸⁴ Auf Grund der Abkehr vom Aufteilungsverbot nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG, welches besagte, dass gemischt veranlasste Aufwendungen nicht aufzuteilen sind,¹⁸⁵ muss der Vermögensnachteil in einem derartigen Fall in einen betrieblich und gesellschaftlich veranlassten Teil aufgeteilt werden.

Allerdings fehlt ein von der Rechtsprechung vollständig herausgearbeiteter Inhalt der gesellschaftlichen Veranlassung.¹⁸⁶ Die h. M. geht deshalb davon aus, dass diesem Tatbestandsmerkmal das allgemeine Veranlassungsprinzip, das bereits im Einkommensteuerrecht nach § 4 Abs. 4 EStG Anwendung findet, zu Grunde liegt.¹⁸⁷

Im Einkommensteuergesetz hat das Veranlassungsprinzip die Aufgabe, die Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG und i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG die Werbungskosten zu bestimmen.¹⁸⁸ Die Werbungskosten und Betriebsausgaben werden als Aufwendungen der Einkommenserzielungssphäre von den Aufwendungen der Einkommensverwendungssphäre, die nicht durch die Einnahmenerzielung veranlasst sind, abgegrenzt.¹⁸⁹ Sowohl die verdeckte Gewinnausschüttung als auch das Veranlassungsprinzip folgen dem Ziel, diese steuerlichen Sphären zu

¹⁸⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 86/04, in: BFHE 209, S. 468ff, unter II. 2; bestätigt durch bspw. **BFH-Urteil** v. 09.12.2010, I R 28/09, in: BFH/NV 2011, S. 850ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a).

¹⁸⁵ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 21.09.2009, GrS 1/06, in: BFHE 227, S. 1ff.

¹⁸⁶ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 28–30.

¹⁸⁷ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 130; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 287; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 163–167; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 34–37; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, Zugleich eine Rezension zu zwei Dissertationen und Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 17.10.2001, in: DB, 54. Jg. (2001), S. 2465–2469, hier S. 2466; **Habhammer, Christoph**: Die verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 15–16 und 43–45; durch den Wortlaut bekennt sich der BFH zu dem Veranlassungsprinzip; **Pezzler, Heinz-Jürgen**: Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, in: StuW, 67. Jg. (1990), S. 259–266, hier S. 264; begrüßt, dass der unbestimmte Rechtsbegriff der verdeckten Gewinnausschüttung durch ein gesetzessimmanentes Prinzip ausgefüllt wird; a. **A. Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 39–44: Geeigneter Maßstab zur Sphärentrennung ist nur der Fremdvergleich.

¹⁸⁸ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 163; **Prinz, Ulrich**: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, in: StuW, 73. Jg. (1996), S. 267–274, hier S. 268.

¹⁸⁹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 31–33.

trennen.¹⁹⁰ Die vergleichbare Situation und der identische Zweck ermöglichen somit die Anwendung des Veranlassungsprinzips im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung.¹⁹¹ Zudem spricht für die Verwendung eines „strukturbestimmenden Grundprinzips“¹⁹², wie es das Veranlassungsprinzip darstellt, die nachvollziehbare Steuersystematik.¹⁹³ Vor dem Hintergrund, dass der Gesellschaft keine außerbetriebliche Sphäre zugesprochen wird und die Aufwendungen dadurch dieser nicht zugeordnet werden können, stellt das Veranlassungsprinzip zudem die einzig verbleibende Möglichkeit zur Prüfung der verdeckten Gewinnausschüttung dar.¹⁹⁴

Nach ständiger Rechtsprechung sind Aufwendungen im Rahmen des Einkommensteuerrechts betrieblich veranlasst, wenn diese objektiv mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.¹⁹⁵ Übertragen auf die verdeckte Gewinnausschüttung bedeutet dies, dass der Vermögensnachteil objektiv mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenhängen muss und subjektiv einem Gesellschafter dient.¹⁹⁶ Das auf die verdeckte Gewinnausschüttung übertragene subjektive Erfordernis würde verlangen, dass die Aufwendung, in dem Bewusstsein getätigt wurde, dass kein betrieblicher Grund für diese vorliegt.¹⁹⁷ Dies würde dem Ziel des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, die verdeckte mit der offenen Gewinnausschüttung – die ebenfalls einen Zuwendungswillen voraussetzt – gleichzusetzen, entsprechen.¹⁹⁸ Diesem Verständnis folgt der BFH im Grundsatz, indem er einer verdeckten Gewinnausschüttung zwar

¹⁹⁰ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 163–164; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 34; **Prinz, Ulrich**: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 188), hier S. 268.

¹⁹¹ Vgl. tiefergehend und mit weiteren Ausführungen zur Zulässigkeit des Veranlassungsprinzips **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 34–36; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2466; **Prinz, Ulrich**: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 188), hier S. 268–269.

¹⁹² **Prinz, Ulrich**: Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 188), hier S. 267–268.

¹⁹³ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 34.

¹⁹⁴ Siehe Kapitel B.2.3.

¹⁹⁵ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 27.11.1989, GrS 1/88, in: BFHE 158, S. 563ff, unter B. III. 1.

¹⁹⁶ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 47.

¹⁹⁷ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 48; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 80; a. A. **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 362: Dieser sieht darin nur einen Indiz für die steuerliche Beurteilung und verlangt eine rein objektive Beurteilung.

¹⁹⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, Anmerkungen zum Schreiben des BMF vom 19.12.1996, in: FR, 79. Jg. (1997), S. 563–564, hier S. 563; **Groh, Manfred**: Der ungetreue Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.9.1994 IV R 41/93, DB 1995 S. 855, in: DB, 48. Jg. (1995), S. 844–847, hier S. 846.

„keine subjektiven Handlungserfordernisse“¹⁹⁹ und somit keine konkrete Ausschüttungsabsicht voraussetzt, aber eine verdeckte Gewinnausschüttung zumindest dann verneint, wenn „jeglicher finaler Zuwendungswille“²⁰⁰ fehlt.²⁰¹ Ebenfalls ist die Einigung über eine verdeckte Gewinnausschüttung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter keine Voraussetzung.²⁰² Ein finaler Zuwendungswille liegt dann vor, wenn der Gesellschafter durch den Vorgang begünstigt wird.²⁰³ Dieser finale Zuwendungswille soll nach ständiger Rechtsprechung allerdings nur im Rahmen der hier beschriebenen konkreten Veranlassungsprüfung notwendig sein.²⁰⁴

Bei der Prüfung der konkreten Veranlassung wird folglich auf die im Einzelfall vorherrschenden objektiven und zumindest eingeschränkt auch auf die subjektiven Zusammenhänge abgestellt, um den die Aufwendung auslösenden Moment zu bestimmen.²⁰⁵

B.3.2.3 Veranlassungsprüfung anhand des Fremdvergleichs

Wie zuvor ausgeführt, fehlt zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter auf Grund der Sonderstellung des Gesellschafters der Interessengegensatz.²⁰⁶ Die subjektiven und objektiven Kriterien, die bei einem Rechtsgeschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter im Rahmen der Veranlassungsprüfung herangezogen werden, können dadurch von den Beteiligten gestaltet werden, sodass diese zur Untersuchung der Veranlassung nur wenig geeignet sind.²⁰⁷ Vor allem der Zuwendungswille, als sog. innere Tatsache, ist schwer nachzuvollziehen.²⁰⁸

¹⁹⁹ **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, a.a.O. (Fn. 109), unter B. III. 2. b) aa).

²⁰⁰ **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, a.a.O. (Fn. 109), unter B. III. 2. b) aa).

²⁰¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, a.a.O. (Fn. 109), unter B. III. 2. b) aa) und bb): „an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zu Gunsten des Gesellschafters fehlt[...], kann eine vGA mangels konkreter Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis ausscheiden“; **BFH-Urteil** v. 28.04.2010, I R 78/08, in: BFHE 229, S. 234ff, unter II. 6. c).

²⁰² Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 276; **BFH-Urteil** v. 29.04.2008, I R 67/06, a.a.O. (Fn. 109), unter B. III. 2. b) aa); **BFH-Urteil** v. 28.04.2010, I R 78/08, a.a.O. (Fn. 201), unter II. 6. c).

²⁰³ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, a.a.O. (Fn. 198), hier S. 563.

²⁰⁴ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 277; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 42–56.

²⁰⁵ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; **BFH-Urteil** v. 13.07.1994, I R 43/94, in: BFH/NV 1995, S. 548f, unter II. 3. c).

²⁰⁶ Siehe Kapitel B.3.2.1.

²⁰⁷ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467.

²⁰⁸ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 107; ähnlich **Gosch, Dietmar**: Der BFH und der Fremdvergleich, in: DStZ, 85. Jg. (1997), S. 1–10, hier S. 2.

Um dennoch beurteilen zu können, ob eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben ist, zieht der BFH Hilfskriterien heran.²⁰⁹ Die durch äußere Betrachtung schwer nachzuweisenden inneren Tatsachen sollen anhand dessen beurteilt werden, was fremde Dritte untereinander vereinbart hätten.²¹⁰ Wenn demnach ein Geschäft unter fremden Dritten nicht oder zumindest nicht zu denselben Konditionen zu Stande gekommen wäre, liegt die Veranlassung in der Sonderstellung bzw. im Gesellschaftsverhältnis.²¹¹ Die von der Rechtsprechung zur Beurteilung herangezogenen Hilfskriterien, wie z. B. die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, sind dabei Teilaspekte des Fremdvergleichs. Ihre Aufgabe ist es, diesen greifbar zu machen.²¹²

Der Fremdvergleich kann anhand zweier unterschiedlicher Arten von Vergleichsmaßstäben beurteilt werden.²¹³ Nach dem abstrakten oder auch hypothetischen Fremdvergleich werden die Ist-Werte des zu beurteilenden Geschäftsvorfalles mit Soll-Werten, die durch Abwägen des ökonomischen Verhaltens fremder Dritter als vernünftig erachtet werden, verglichen.²¹⁴ Der konkrete oder auch tatsächliche Fremdvergleich zeichnet sich hingegen dadurch aus, dass das tatsächliche Verhalten anderer als Vergleichsmaßstab herangezogen wird.²¹⁵ Mit anderen Worten

²⁰⁹ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 290; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, in: BFHE 170, S. 119ff, unter II. B) 1; **BFH-Urteil** v. 23.05.1984, I R 266/81, in: BFHE 141, S. 261ff, unter Entscheidungsgründe: „Da die Zweckrichtung ein innerer Vorgang ist, kann sie nur anhand äußerer Merkmale festgestellt werden, die auf ihr Bestehen hindeuten“.

²¹⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**: Der BFH und der Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 208), hier S. 2.

²¹¹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 86–87.

²¹² Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 290 und 310; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in: StBJb (1998/1999), S. 157–172, hier S. 167; ähnlich auch **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 6.12.1995, in: FR, 78. Jg. (1996), S. 379–380, hier S. 379; mit Verweis auf **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, in: BFHE 179, S. 322ff, unter II. 1. c): „ist der Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nur ein Teilaspekt des Fremdvergleichs“; a. A. **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 503: Eine Gefahr bei der Verknüpfung der Hilfskriterien stellt die „Verschleierung ihrer systematischer Unterschiede“ dar.

²¹³ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 290–292; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, in: DStZ, 90. Jg. (2002), S. 850–855, hier S. 854–855; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 89–90.

²¹⁴ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung und Fremdvergleich, in: Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform: Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, hrsg. von Paul Kirchhof/Wolfgang Jakob/Albert Beermann, Köln 1999, S. 405–418, hier S. 416; dem zustimmend **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, a.a.O. (Fn. 213), hier S. 854; ebenso **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 290.

²¹⁵ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132.

werden hierbei Ist- mit Ist-Werten verglichen.²¹⁶ Dieser tatsächliche Fremdvergleich kann sowohl intern, mit Blick auf das Verhalten bei ähnlichen Geschäftsbeziehungen im selben Betrieb, oder extern, mit Blick auf ähnliche Geschäftsbeziehungen in anderen Betrieben, durchgeführt werden.²¹⁷ Eine festgesetzte Rangfolge der verschiedenen Fremdvergleichsmaßstäbe untereinander ist nicht vorhanden.²¹⁸ Außerdem schließen sich der konkrete und der abstrakte Fremdvergleich nicht aus.²¹⁹ Es ist der Fremdvergleich anzuwenden, der mit der höheren Wahrscheinlichkeit das ‚richtige‘ Ergebnis erzielt.²²⁰

Des Weiteren können die Hilfskriterien des Fremdvergleichs in materielle und formale unterschieden werden. Während der formale Fremdvergleich das Zustandekommen der Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter betrifft, wird beim materiellen Fremdvergleich der Inhalt der Vereinbarung verglichen.²²¹

Schließlich ist nach der Rechtsfolge der Hilfskriterien zu unterscheiden. Zum einen kann durch ein Hilfskriterium das gesamte Rechtsgeschäft als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst beurteilt werden. Dies wird als verdeckte Gewinnausschüttung dem Grunde nach oder als totale bzw. qualitative verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet. Zum anderen kann durch das Hilfskriterium auch nur ein Teil des Rechtsgeschäfts als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt werden. Diese wird als verdeckte Gewinnausschüttung der Höhe nach oder als partielle bzw. quantitative verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet.²²² Im letztgenannten Fall wird auch von der Unangemessenheit des Rechtsgeschäfts gesprochen.²²³

²¹⁶ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung und Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 214), hier S. 416.

²¹⁷ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132; **Wassermeyer, Franz**: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, in: IStR, 10. Jg. (2001), S. 633–638, hier S. 636.

²¹⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, a.a.O. (Fn. 217), hier S. 637; a. A. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 292, allerdings widersprüchlich zu 292 und 300a; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, a.a.O. (Fn. 213), hier S. 854–855: Der abstrakte ist durch den konkreten Fremdvergleich widerlegbar.

²¹⁹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132.

²²⁰ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, a.a.O. (Fn. 217), hier S. 637; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 290.

²²¹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132.

²²² Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 350.

²²³ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 142; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 108–109.

Den Hilfskriterien kommt dabei, wie dem Fremdvergleich selbst,²²⁴ nur indizielle Wirkung zu.²²⁵ Die Hilfskriterien stellen mithin kein weiteres Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung dar.²²⁶ Durch die Würdigung der Indizien soll auf die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis geschlossen werden. Diese Schlussfolgerung ist widerlegbar, wenn gewichtige Gründe dagegen sprechen.²²⁷ Der Fremdvergleich beurteilt die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nur anhand der objektiven und nicht der subjektiven Gegebenheiten.²²⁸

Da die konkrete Veranlassung oft schwer nachzuvollziehen ist, kommt der Veranlassungsprüfung anhand des Fremdvergleichs und dessen Hilfskriterien in der Rechtsprechung erhebliche Bedeutung zu. Dennoch bleibt die konkrete Veranlassungsprüfung anzuwenden, da alle Umstände des Einzelfalls zu überprüfen sind.²²⁹ Durch diese ist dann z. B. die Widerlegung der

²²⁴ Vgl. **Wolff-Diepenbrock, Johannes**: Überlegungen zum sogenannten Fremdvergleich bei Verträgen unter Angehörigen, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, hrsg. von Wolfgang-Dieter Budde/Adolf Moxter/Klaus Offerhaus, Düsseldorf 1997, S. 581–597, hier S. 586; dem folgend **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, a.a.O. (Fn. 213), hier S. 584.

²²⁵ Vgl. bspw. **BFH-Urteil v. 19.10.2005, I R 40/04**, in: BFH/NV 2006, S. 822ff, unter II. 1. c): Hilfskriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters; **BFH-Urteil v. 19.03.1997, I R 75/96**, in: BFHE 183, S. 94ff, unter II. 2. b): Hilfskriterium der Üblichkeit; **BFH-Urteil v. 23.10.1996, I R 71/95**, in: BFHE 181, S. 328ff, unter II. 2: Sonderrechtsprechung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, a.a.O. (Fn. 213), hier S. 854; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2466–2467.

²²⁶ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 181–182; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 502; **BFH-Urteil v. 19.03.1997, I R 75/96**, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b): Bestätigung bei der Beurteilung des Hilfskriterium der Üblichkeit; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 264.

²²⁷ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 132; siehe auch **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2466–2467: Dieser ordnet den Fremdvergleich und somit auch die Hilfskriterien allerdings der Ebene der Rechtsfragen zu und nicht, wie der Ausdruck Indiz vermuten lässt, der Ebene der Sachverhaltsfeststellung (siehe auch **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 213–214; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 502; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung und Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 214), hier S. 406–407); a. A. **Wolff-Diepenbrock, Johannes**: Überlegungen zum sogenannten Fremdvergleich bei Verträgen unter Angehörigen, a.a.O. (Fn. 224), hier S. 586; dem folgend **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für die Verträge zwischen nahestehenden Personen - Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion?, a.a.O. (Fn. 213), hier S. 584; für die Widerlegbarkeit der Hilfskriterien soll dies aber nicht ausschlaggebend sein.

²²⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; i. E. auch **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 225.

²²⁹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 107–108; **BFH-Urteil v. 09.12.2010, I R 28/09**, a.a.O. (Fn. 184), unter II. 2; **BFH-Beschluss v. 24.09.2009, I B 208/08**, in: www.juris.de, unter II. 2. b).

Vermutung der gesellschaftlichen Veranlassung anhand der Hilfskriterien unter Beachtung der konkreten Umstände – auch mit Hilfe subjektiver Kriterien – möglich.²³⁰

Im nachfolgenden Kapitel werden nun zunächst die materiellen und im Anschluss die formalen Hilfskriterien bzw. Teilaspekte des Fremdvergleichs, die von der Rechtsprechung herangezogen werden, eingehend untersucht. Dabei wird kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben, sondern es werden lediglich die „Standardhilfskriterien“²³¹ erfasst.

B.3.2.4 Materielle Hilfskriterien des Fremdvergleichs

B.3.2.4.1 Die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters

Das Hilfskriterium, mit dem die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis „für den größten Teil der entschiedenen Fälle“²³² begründet wird, ist der Vergleichsmaßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Dieser Maßstab besagt nach ständiger Rechtsprechung, dass der Vermögensvorteil an den Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.²³³ Mit anderen Worten heißt dies, dass eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vorliegt, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen Vermögensnachteil bei sonst gleichen Umständen gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, nicht geduldet hätte.²³⁴ Diese Schlussfolgerung folgt der Leitidee, dass der Geschäftsleiter Schaden von der Gesellschaft fernhält, Vorteile für diese wahrnimmt und eine Gewinnmaximierung anstrebt.²³⁵ Nimmt der Geschäftsleiter nun einen Vermögensnachteil hin, den er gegenüber fremden Dritten nicht akzeptiert hätte, so würde der Geschäftsleiter lediglich das Interesse dieses Gesellschafters und nicht das der Gesellschaft beachten.

²³⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 301a: Widerlegung des Hilfskriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anhand der Untersuchung der konkreten Situation; ähnlich **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 167–168.

²³¹ **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 108.

²³² Bspw. **BFH-Urteil v. 15.02.2012, I R 19/11**, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); **BFH-Urteil v. 22.12.2010, I R 47/10**, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1.; **BFH-Urteil v. 20.08.2008, I R 16/08**, in: BFH/NV 2009, S. 49f, unter II. 1.; **BFH-Urteil v. 28.06.1989, I R 89/85**, in: BFHE 157, S. 408ff, unter II. A. 1. a).

²³³ Vgl. bspw. **BFH-Urteil v. 15.02.2012, I R 19/11**, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); **BFH-Urteil v. 22.12.2010, I R 47/10**, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1.; **BFH-Urteil v. 20.08.2008, I R 16/08**, a.a.O. (Fn. 232), unter II. 1.; **BFH-Urteil v. 28.06.1989, I R 89/85**, a.a.O. (Fn. 232), unter II. A. 1. a).

²³⁴ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 200.

²³⁵ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 301a; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137.

Hätte der Geschäftsleiter den Vermögensnachteil aber auch bei einem Geschäft mit einem fremden Dritten hingenommen, ist dies ein Hinweis darauf, dass der Geschäftsleiter die Interessen der Gesellschaft und nicht eines Gesellschafters vertritt.²³⁶

Die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters als Vergleichsmaßstab ist dem hypothetischen Fremdvergleich zuzuordnen.²³⁷ Der dabei durchgeführte Ist-Soll-Vergleich ist daran zu erkennen, dass die Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter mit einer Leistungsbeziehung verglichen wird, bei der das Gesellschaftsverhältnis bzw. Näheverhältnis, das die beiden Parteien der Leistungsbeziehung verbindet, ‚weggedacht‘ wird. Dadurch soll eine Vertragsbeziehung unter Marktbedingungen simuliert werden.²³⁸ Hierzu gehört auch, dass ein Vergleich nicht mit einem allwissenden, sondern mit einem durchschnittlich fähigen Geschäftsleiter vollzogen wird.²³⁹ Individuelle Fähigkeiten und persönliches Wissen des Geschäftsleiters bleiben bei dem Vergleich außer Betracht, da der Vergleichsmaßstab gerade durch Objektivierung den Fremdvergleich greifbar machen soll.²⁴⁰

Mit Hilfe dieses Maßstabs kann eine verdeckte Gewinnausschüttung dem Grunde nach (eine totale verdeckte Gewinnausschüttung) als auch der Höhe nach (eine partielle verdeckte Gewinnausschüttung) ermittelt werden.²⁴¹ Bei der Prüfung der partiellen verdeckten Gewinnausschüttung mit Hilfe des Maßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters spricht der BFH auch von der Angemessenheitsprüfung. Angemessen ist eine Leistung,

²³⁶ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 25.

²³⁷ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 300a; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 200; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; **BFH-Urteil** v. 23.10.2013, I R 60/12, in: BFHE 244, S. 256ff, unter II. 2. b).

²³⁸ Vgl. **Martini, Ruben**: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versagen des Fremdvergleichs - Kriterienbildung am Beispiel des lästigen Gesellschafters, in: FR, 93. Jg. (2011), S. 562–568, hier S. 563.

²³⁹ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 301a.

²⁴⁰ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 202; siehe auch Kapitel B.3.2.3; a. A. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 301a.

²⁴¹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 143; **BFH-Urteil** v. 20.08.2008, I R 16/08, a.a.O. (Fn. 232), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 27.03.2001, I R 27/99, in: BFHE 195, S. 228ff, unter II. 1.

wenn diese ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei vergleichbaren Bedingungen in derselben Höhe vereinbart hätte.²⁴² Bei der Angemessenheitsprüfung tritt neben die hypothetische Abwägung auch ein tatsächlicher Fremdvergleich.²⁴³ Bspw. erkennt der BFH grundsätzlich an, dass Gehaltsstrukturuntersuchungen zur Prüfung der Angemessenheit der Vergütung herangezogen werden können. Diese dienen als Basis für die Überlegungen zur Angemessenheit.²⁴⁴ I. d. R. kann jedoch kein punktgenauer Betrag für eine Leistung ermittelt werden.²⁴⁵ Demnach stellt die Angemessenheitsprüfung eine Bandbreitenermittlung dar. Jeder Preis innerhalb der Bandbreite ist als angemessen zu betrachten.²⁴⁶

Anwendbar ist der Vergleichsmaßstab allerdings nur, wenn die zu beurteilenden Geschäftsvorfälle überhaupt mit einem Nichtgesellschafter durchgeführt werden könnten.²⁴⁷ Bei einem Leistungsaustausch, der nur mit dem Gesellschafter durchführbar ist, wie bspw. der Erwerb eigener Anteile (der Gesellschaft vom Gesellschafter), kann dieser Vergleichsmaßstab nicht angewendet werden.²⁴⁸

Trotz der ständigen Betrachtung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters in der BFH-Rechtsprechung,²⁴⁹ ist die Berechtigung der Anwendung in der Literatur umstritten.²⁵⁰ Ausgangspunkt der Kritik ist die Orientierung an den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben. Der BFH entnimmt diesen Vergleichsmaßstab aus dem Gesellschaftsrecht (§ 93 Abs. 1 S. 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG).²⁵¹ Im Gesellschaftsrecht dient der Maßstab der Sicherung der Interessen der Kapitalgeber.²⁵² Bei der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinn-

²⁴² Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 18.03.2002, I B 35/01, in: BFH/NV 2002, S. 1176ff, unter II. a) bb); **BFH-Beschluss** v. 17.02.2010, I R 79/08, a.a.O. (Fn. 121), unter II. 1. a); **BFH-Urteil** v. 11.12.1991, I R 152/90, a.a.O. (Fn. 121), unter II. 5. d).

²⁴³ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 142.

²⁴⁴ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 18.03.2002, I B 35/01, a.a.O. (Fn. 242), unter II. a) aa).

²⁴⁵ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 17.02.2010, I R 79/08, a.a.O. (Fn. 121), unter II. 1. a).

²⁴⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 312; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 142.

²⁴⁷ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 227; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137.

²⁴⁸ Vgl. **Martini, Ruben**: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versagen des Fremdvergleichs - Kriterienbildung am Beispiel des lästigen Gesellschafters, a.a.O. (Fn. 238), hier S. 563–564.

²⁴⁹ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); **BFH-Urteil** v. 22.12.2010, I R 47/10, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1.; **BFH-Urteil** v. 20.08.2008, I R 16/08, a.a.O. (Fn. 232), unter II. 1.; **BFH-Urteil** v. 28.06.1989, I R 89/85, a.a.O. (Fn. 232), unter II. A. 1. a).

²⁵⁰ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 146.

²⁵¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 25.11.1976, IV R 38/73, in: BFHE 120, S. 511ff, unter Entscheidungsgründe 1; **BFH-Urteil** v. 16.03.1967, I 261/63, in: BFHE 89, S. 208ff, unter Entscheidungsgründe.

²⁵² Vgl. **Fleischer, Holger**, in: Münchener Kommentar zum GmbHG, hrsg. von Holger Fleischer/Wulf Goette, 2. Aufl., München 2016: § 43, hier Rn. 2; **Fleischer, Holger**, in: Kommentar zum Aktiengesetz, hrsg. von

ausschüttung (im Steuerrecht) muss der Maßstab aber dem Zweck der Ermittlung eines uneinflussten Einkommens der Gesellschaft dienen.²⁵³ Folglich muss der Vergleichsmaßstab im Steuerrecht einen anderen Inhalt haben.²⁵⁴ Die Literatur ist sich deshalb insoweit einig, dass der Maßstab rein steuerrechtlich zu interpretieren ist.²⁵⁵ Zu kritisieren ist demzufolge, dass der BFH eine inhaltliche Anlehnung an das Gesellschaftsrecht suggeriert, indem er auf die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften verweist.²⁵⁶ Dies trägt zu Missverständnissen und Rechtsunsicherheit bei der Anwendung des Hilfskriteriums bei. Ferner ist zu bemängeln, dass der Vergleichsmaßstab selbst auch keine Anhaltspunkte dafür gibt, wie die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Gesellschafters zu ermitteln ist.²⁵⁷ Deshalb bestimmt letztlich die Rechtsprechung und nicht die Wirtschaft, wie sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zu verhalten hat.²⁵⁸

Dieser Kritik ist entgegenzuhalten, dass ein abstrakter Vergleich mit dem Verhalten eines Dritten ein wichtiger Bestandteil des Fremdvergleichs ist, da es häufig an einem konkret vergleichbaren Sachverhalt fehlt.²⁵⁹ Dieser notwendige Fremdvergleich wird durch das Hilfskriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ausgefüllt. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter ist hierbei der fremde Dritte. Vor diesem Hintergrund ist auch zu beachten, dass der BFH den Vergleichsmaßstab in den letzten Jahrzehnten erfolgreich anwenden konnte.²⁶⁰ Dadurch erfuhr das Hilfskriterium trotz des unbestimmten Begriffs und der vermeintlichen Anlehnung an das Gesellschaftsrecht eine gewisse Konkretisierung, an der sich der

Gerald Spindler/Eberhard Stilz, 3. Aufl., München 2015; § 93, hier Rn. 2; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 25.

²⁵³ Siehe Kapitel B.1.3.

²⁵⁴ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 25; a. A. **Becker, Helmut**: Der ordentliche Geschäftsleiter - Ist sein Grab schon geschaufelt?, in: DB, 49. Jg. (1996), S. 1439–1440, hier S. 1439; Die Sorgfalt des Geschäftsleiters, die der Kapitalerhaltung dient, soll die gleiche sein wie die, die das Einkommen vor Einflüssen der Gesellschafter schützt.

²⁵⁵ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 202; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 227–228; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 300; **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137.

²⁵⁶ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 150; siehe bspw. **BFH-Urteil v. 09.12.2010, I R 28/09**, a.a.O. (Fn. 184), unter II. 2; **BFH-Urteil v. 23.09.2008, I R 62/07**, in: BFHE 223, S. 64ff, unter II. 3; **BFH-Urteil v. 15.05.2002, I R 92/00**, in: BFHE 199, S. 217ff, unter II. 1.

²⁵⁷ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 148–150; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 379.

²⁵⁸ Vgl. **Janssen, Bernhard**: Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 3), hier S. 36.

²⁵⁹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 89–90.

²⁶⁰ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; **Becker, Helmut**: Der ordentliche Geschäftsleiter - im deutschen und ausländischen Recht, in: Handelsrecht und Steuerrecht, hrsg. von Brigitte Knobbe-Keuk/Franz Klein/Adolf Moxter, Düsseldorf 1988, S. 17–24, hier S. 24; Dieser bezeichnet die Anwendung im Steuerrecht als gelungen.

Rechtsanwender orientieren kann. Daher wäre es nicht zielführend, diesen Vergleichsmaßstab abzuschaffen oder durch ein anderes ebenso unbestimmtes Hilfskriterium zu ersetzen.²⁶¹ Dem folgend wendet der BFH weiterhin nicht nur das Hilfskriterium der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters an, sondern weitet die Betrachtung, wie im folgenden Kapitel näher erläutert wird, sogar noch aus.

B.3.2.4.2 Übertragung der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf den Vertragspartner

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann anzunehmen, wenn eine für die Gesellschaft günstige Vereinbarung eingegangen wird, auf die sich ein fremder Geschäftspartner nicht eingelassen hätte.²⁶² Somit wird der Fremdvergleichsmaßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht nur auf den Geschäftsführer der Gesellschaft angewandt, sondern auch auf das Verhalten des Vertragspartners (des Gesellschafters). Geprüft wird, ob der Gesellschafter sich wie ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann bzw. wie ein unabhängiger Vertragspartner verhält. Dies ist nicht der Fall, wenn die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für diesen in einem Umfang nachteilig ist, sodass ein unabhängiger Kaufmann diese Geschäftsbeziehung mit der Gesellschaft nicht eingegangen wäre. Hiernach läge die Veranlassung der Geschäftsbeziehung nicht im kaufmännischen Kalkül des Vertragspartners, sondern im Gesellschaftsverhältnis. Daraus folgt, dass nun auch der Vertragspartner in die Veranlassungsprüfung mit einbezogen wird.²⁶³

²⁶¹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 201–202; ähnlich **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 2467; a. A. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 379; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 151–152.

²⁶² Vgl. **BFH-Urteil** v. 11.09.2013, I R 28/13, in: BFHE 244, S. 241ff, unter II. 2. c); **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, in: BFH/NV 2010, S. 1127f, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 15/04, in: BFHE 210, S. 14ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 20.10.2004, I R 4/04, in: BFH/NV 2005, S. 723ff, unter II. 1. a); **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. c); **BFH-Urteil** v. 17.05.1995, I R 147/93, in: BFHE 178, S. 203ff, unter II. B. 2.

²⁶³ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137.

Bspw. hat der BFH eine Gehaltsvereinbarung, die die Auszahlung des Gehalts an die Gesellschafter-Geschäftsführer von einem Gesellschafterbeschluss abhängig macht, als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst beurteilt. Diese Vereinbarung ist zwar für die Gesellschaft günstig, da so Liquiditätsvorteile entstehen können; ein ordentlicher und gewissenhafter Vertragspartner hätte sich darauf indes nicht eingelassen.²⁶⁴

Wird die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis durch dieses Hilfskriterium indiziert, kann daraus sowohl eine totale als auch eine partielle verdeckte Gewinnausschüttung (dem Grunde nach bzw. der Höhe nach) folgen.²⁶⁵

Als Begründung für diese Erweiterung führt der BFH lediglich aus, dass „*der Fremdvergleich [...] auch die Einbeziehung des Vertragspartners*“²⁶⁶ erfordert. Von Teilen der Literatur wird diese Aussage gestützt.²⁶⁷ Zum einen wird die zusätzliche Betrachtung des Vertragspartners für zwingend logisch empfunden, da ein Vertrag zwischen mindestens zwei Personen abgeschlossen werden muss. Deshalb sollten auch beide Vertragspartner auf ihr fremdübliches Verhalten untersucht werden.²⁶⁸ Außerdem unterliegen beide Parteien denselben Marktbedingungen und müssen ihr Verhalten ‚diesem Markt‘ anpassen. Ein unabhängiger Vertragspartner wird sich stets marktgerecht verhalten und sich nicht von der Gesellschaft Vertragsbedingungen aufzwingen lassen.²⁶⁹ Eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis liegt daher regelmäßig vor, wenn sich einer der beiden Vertragspartner nicht marktgerecht bzw. fremdüblich verhält.²⁷⁰ Zum anderen wird begrüßt, dass durch die beidseitige Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bzw. Vertragspartners der bei der verdeckten Gewinnausschüttung verwendete Fremdvergleichsmaßstab mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 AStG

²⁶⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 20.10.2004, I R 4/04, a.a.O. (Fn. 262), unter Tatbestand und II. 1. c).

²⁶⁵ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 137; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 363.

²⁶⁶ **BFH-Urteil** v. 17.05.1995, I R 147/93, a.a.O. (Fn. 262), unter II. B. 2.

²⁶⁷ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 145–146; **Wassermeyer, Franz**: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, a.a.O. (Fn. 217), hier S. 636; **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 167–168; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 161–162; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 87–88; **Bauschatz, Peter**: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, a.a.O. (Fn. 8), hier S. 103; **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 362; **Becker, Helmut**: Der ordentliche Geschäftsleiter - Ist sein Grab schon geschaufelt?, a.a.O. (Fn. 254), hier S. 1439–1440.

²⁶⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 88.

²⁶⁹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 161–162; dem zustimmend **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 146–147.

²⁷⁰ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 168.

vereinheitlicht wird. Letzterer bezieht durch die Verwendung des Plurals alle Geschäftspartner mit in den Fremdvergleich ein.²⁷¹

Kritisch zu sehen ist hingegen, dass durch die Ausweitung des Fremdvergleichsmaßstabs nun auch Vereinbarungen, die für die Gesellschaft günstig sind und somit keinen Vermögensnachteil darstellen, als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt werden.²⁷² Zwar ist der Telos der verdeckten Gewinnausschüttung in der Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft ohne verdeckte Vermögensverlagerung zu sehen.²⁷³ Dies führt auch dazu, dass für die Gesellschaft günstige Vereinbarungen und daher Vermögensvorteile, die gesellschaftlich veranlasst sind, zu korrigieren sind.²⁷⁴ Allerdings beschränkt sich der Zweck nur auf die Korrektur von Vermögensverschiebungen von der Gesellschaft zum Gesellschafter (Einkommensverwendung), die ursprünglich als Betriebsausgaben und nicht als Gewinnausschüttungen dargestellt wurden.²⁷⁵ Um die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Begünstigung der Gesellschaft zu ermitteln, sollte dieser Vermögensvorteil mit Hilfe der verdeckten Einlage korrigiert werden.²⁷⁶

B.3.2.4.3 Die Üblichkeit

Ein weiteres Hilfskriterium der ständigen Rechtsprechung zur Veranlassungsprüfung stellt die Üblichkeit bzw. Unüblichkeit einer Vereinbarung dar.²⁷⁷ Als Teil des Fremdvergleichs²⁷⁸ wird bei der Üblichkeitsbetrachtung untersucht, ob die Vereinbarung die zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter getroffenen wurde, zwischen fremden Vertragspartnern üblich ist.²⁷⁹

²⁷¹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, a.a.O. (Fn. 217), hier S. 636; **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 167–168; i. E. auch **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 361.

²⁷² Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 229.

²⁷³ Siehe Kapitel B.1.3.

²⁷⁴ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 232–233.

²⁷⁵ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 361; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 205–206; siehe Erläuterungen in Kapitel B.1.3.

²⁷⁶ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 233.

²⁷⁷ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 345; **BFH-Beschluss** v. 04.04.2012, I B 128/11, in: BFH/NV 2012, S. 1181, unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 12/07, in: BFHE 220, S. 454ff, unter II. 2. a); **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209), unter II. B) 1. c) bb); **BFH-Urteil** v. 13.12.1989, I R 99/87, in: BFHE 159, S. 338ff, unter II. 3. b).

²⁷⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung und Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 214), hier S. 410; **Wassermeyer, Franz**: Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 167.

²⁷⁹ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); **BFH-Urteil** v. 28.10.1987, I R 22/84, in: BFH/NV 1989, S. 131, unter II. 1. c).

Bspw. hat der BFH die Vereinbarung einer Tantieme an die Gesellschafter-Geschäftsführer, die 50 % des Jahresüberschusses der Gesellschaft übersteigt, als unüblich beurteilt.²⁸⁰ Ebenso hat der BFH eine Pachtzinsvereinbarung, in der festgelegt wurde, dass der Pachtzins nicht zu Verlust vor Steuern vom Einkommen und Ertrag der Pächter-GmbH führen soll und dementsprechend zu verringern ist, als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt. Eine derartige Vereinbarung ist für die GmbH zwar vorteilhaft, aber unüblich.²⁸¹

Durch dieses Hilfskriterium wird ebenfalls sowohl eine verdeckte Gewinnausschüttung dem Grunde nach (eine totale verdeckte Gewinnausschüttung) als auch der Höhe nach (eine partielle verdeckte Gewinnausschüttung) ermittelt.²⁸²

Eine weitergehende Begriffsbestimmung ist allerdings schwer durchzuführen, da die Üblichkeit in unterschiedlichen Begründungszusammenhängen verwendet wird. Außerdem zieht der BFH das Kriterium zur Beurteilung gänzlich unterschiedlicher Sachverhalte heran. Sowohl Vereinbarungen, die für die Gesellschaft nachteilig sind,²⁸³ als auch welche, die für die Gesellschaft vorteilhaft sind,²⁸⁴ sollen anhand ihrer Üblichkeit beurteilt werden. Zum anderen verwendet der BFH zur Begründung bzw. Erläuterung des Maßstabs andere Vergleichsmaßstäbe. Wie im nächsten Kapitel aus anderer Perspektive erläutert, wird durch die Unüblichkeit einer Vereinbarung auf die fehlende Ernsthaftigkeit des Geschäfts geschlossen, wodurch die gesellschaftliche Veranlassung resultiert.²⁸⁵ Bspw. beurteilte der BFH, dass zinslose Stundungen der Gehaltszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht üblich sind. Dadurch kommt er zum Ergebnis, dass die den Zahlungen zu Grunde liegende Gehaltsvereinbarung nicht ernstlich gemeint war.²⁸⁶

²⁸⁰ Vgl. **BFH-Urteil** v. 17.12.2003, I R 16/12, in: BFH/NV 2004, S. 680f, unter Tatbestand und II. 2.

²⁸¹ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter Tatbestand und II. 2.

²⁸² Vgl. **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Anmerkungen zum Gefährdungstatbestand für beherrschende GmbH-Gesellschafter bei der verdeckten Gewinnausschüttung, in: DStR, 33. Jg. (1995), S. 1209–1213, hier S. 1212; dem Grunde nach bspw. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262); **BFH-Urteil** v. 13.07.1994, I R 43/94, a.a.O. (Fn. 205); der Höhe nach **BFH-Urteil** v. 05.10.1994, I R 50/94, in: BFHE 176, S. 523ff, unter II. 3. a).

²⁸³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b): “Die Unüblichkeit der Zuwendung des Vermögensvorteils [an den Alleingesellschaftergeschäftsführer] ist [...]”: Hier geht es um Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit an einen Alleingesellschaftergeschäftsführer. Der Fall wurde zwar nicht mit Hilfe der Üblich- bzw. Unüblichkeit gelöst, aber das Kriterium von den Richtern im Rahmen dessen erläutert; **BFH-Urteil** v. 13.07.1994, I R 43/94, a.a.O. (Fn. 205), unter II. 2 und II. 3. a).

²⁸⁴ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2: Die Pachtzahlung der Betriebs-GmbH an eine OHG als Anteilseigner war fremdunüblich niedrig.

²⁸⁵ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209), unter II. B) 1. c) bb); **BFH-Urteil** v. 13.11.1996, I R 53/95, in: BFH/NV 1997, S. 622ff, unter II. 4.

²⁸⁶ Vgl. **BFH-Urteil** v. 13.11.1996, I R 53/95, a.a.O. (Fn. 285), unter II. 4.

Stattdessen wird die Üblichkeitsbetrachtung auch in Zusammenhang mit dem Vergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gebracht, indem angenommen wird, dass ein solcher Geschäftsleiter eine unübliche Vereinbarung nicht eingegangen wäre.²⁸⁷ In diesem Urteil benennt der BFH die Üblichkeit konkret als Teilaspekt des Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters.²⁸⁸ Hier beurteilt der BFH, dass eine Überstundenvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, da von einem Geschäftsführer ein persönlicher Arbeitseinsatz erwartet wird, der nicht nur durch „*Stundenzahl pro Arbeitstag*“²⁸⁹ abgeleistet werden kann und deshalb u. U. auch Überstunden umfasst.

Zudem wird die Üblichkeitsbetrachtung auch an das Kriterium der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners geknüpft.²⁹⁰ Als Beispiel kann hierzu das bereits aufgeführte Urteil zur gewinnabhängigen Pachtzahlung der Pächter-GmbH an die OHG der Gesellschafter genannt werden. Der BFH bezeichnet die Pachtzahlung als unüblich niedrig.²⁹¹

Abschließend kann das Kriterium in der Rechtsprechung auch alleine genügen, um die Veranlassung der Vereinbarung zu beurteilen.²⁹² Der BFH hat bspw. durch die Unüblichkeit der Vereinbarung darauf geschlossen, dass der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft nicht tatsächlich entgeltlich tätig werden wollte.²⁹³ In einem anderen Urteil, indem der BFH den Fall der Übernahme der Studienaufwendungen des Sohnes des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Gesellschaft zu beurteilen hatte, stellt dieser die Üblichkeit der Vereinbarung als wesentlichen Beurteilungsmaßstab heraus.²⁹⁴

²⁸⁷ Vgl. **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); oder üblicherweise etwas anderes vereinbart hätte **BFH-Urteil** v. 16.12.1992, I R 2/92, in: BFHE 170, S. 175, unter II. 3. a).

²⁸⁸ Vgl. **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); dem zustimmend **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 500.

²⁸⁹ **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b).

²⁹⁰ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2; mit Verweis auf **BFH-Urteil** v. 17.05.1995, I R 147/93, a.a.O. (Fn. 262); als Grundlage für die Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners; siehe Kapitel B.3.2.4.2.

²⁹¹ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter 2. Leitsatz.

²⁹² Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2.

²⁹³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 25.10.1995, I R 9/95, in: BFHE 179, S. 270ff, unter II. 3. b); **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 154–157; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 162–163.

²⁹⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 13.07.1994, I R 43/94, a.a.O. (Fn. 205), unter Tatbestand, II. 2 und II. 3. a).

Entgegen der vielfältigen Befürwortung der Üblichkeit bzw. Unüblichkeit wird von Teilen der Literatur geschlussfolgert, dass für das Merkmal in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung kein Raum besteht,²⁹⁵ oder es zumindest genügt bei vergleichbaren Sachverhalten, die Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters als Beurteilungsmaßstab anzuführen.²⁹⁶ Bspw. würde eine unübliche Vereinbarung, die eine tatsächliche unentgeltliche Tätigkeit des Gesellschafters verdecken soll,²⁹⁷ nicht von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter abgeschlossen werden.

Möchte man einer derart restriktiven Einschätzung nicht folgen, ist aus der vielseitigen Rechtsprechung zum Vergleichsmaßstab der Üblichkeit zumindest ein Rangverhältnis gegenüber der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu erkennen. Wenn sich bei einer Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sowohl der Geschäftsführer²⁹⁸ als auch der Gesellschafter²⁹⁹ wie fremde Dritte verhalten – somit auch fremde Dritte das Geschäft trotz unüblicher Bedingungen abgeschlossen hätten – besteht kein Grund mehr eine gesellschaftliche Veranlassung anzunehmen, da das Ergebnis nicht durch den Gesellschafter beeinflusst wurde. Die Anwendung des Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters hebt demzufolge das Ergebnis der Üblichkeitsbetrachtung auf. Dieser Maßstab ist deshalb als höherrangiges Hilfskriterium einzuordnen. Diese Schlussfolgerung wird durch die bereits zuvor erwähnte Einordnung der Üblichkeit als Teilaspekt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters durch den BFH unterstützt.³⁰⁰

Den zuvor beschriebenen unterschiedlichen Gerichtsentscheidungen ist gemein, dass der BFH die Üblichkeitsbetrachtung als hypothetischen bzw. abstrakten Fremdvergleich versteht. D. h. das Übliche soll nicht durch einen konkreten betriebsinternen oder -externen Vergleich, sondern durch gedankliche Abwägung ermittelt werden.³⁰¹

²⁹⁵ I. E. so **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28.

²⁹⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 346; ähnlich **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O. (Fn. 66), hier S. 316: Dieser setzt die Üblichkeit mit dem Fremdvergleich gleich.

²⁹⁷ Vgl. **BFH-Urteil v. 25.10.1995, I R 9/95**, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 3. b); auf das Verdecken der Unentgeltlichkeit näher eingehend **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 154–157; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 162–163.

²⁹⁸ Vergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters siehe Kapitel B.3.2.4.1.

²⁹⁹ Vergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners siehe Kapitel B.3.2.4.2.

³⁰⁰ Vgl. **BFH-Urteil v. 19.03.1997, I R 75/96**, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); dem zustimmend **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 500.

³⁰¹ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 345; **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O.

Hier setzt weitere Kritik der Literatur an. Die Ermittlung des Üblichen durch Abwägen verleitet dazu, dass der Rechtsanwender lediglich seine subjektiven Vorstellungen und nicht auch die tatsächlich vorherrschenden Gegebenheiten bei vergleichbaren Fällen in die Überlegungen mit einfließen lässt.³⁰² Daraus resultiert, dass die Rechtsprechung und nicht die Steuerpflichtigen (die kaufmännische Praxis) entscheiden, was üblich und was unüblich ist.³⁰³ Dies entspricht nicht mehr dem Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung.³⁰⁴ Dieser ist die Ermittlung eines von den Gesellschaftern unbeeinflussten Einkommens der Gesellschaft³⁰⁵ und nicht die Ermittlung eines üblichen Einkommens. Besteuert werden soll die tatsächliche und nicht eine übliche oder ‚normale‘ wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.³⁰⁶ Ob Vereinbarungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und deshalb auf die Bevorteilung der Gesellschafter gerichtet sind, lässt sich nicht anhand deren Üblichkeit erkennen. In einer dynamischen Wirtschaft können gerade unübliche Maßnahmen neue Geschäftschancen für die Gesellschaft eröffnen.³⁰⁷ Darin liegt die Überlegenheit des Kriteriums der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Teile der Literatur nehmen diese Kritik allerdings zum Anlass, das Kriterium der Üblichkeit bzw. Unüblichkeit ganz abzulehnen.³⁰⁸ Ob dieser Schlussfolgerung zu folgen ist, ist fraglich. Die Üblichkeit einer Vereinbarung kann zumindest einen ersten Hinweis darauf geben,

(Fn. 66), hier S. 317; grundlegend Kapitel B.3.2.3; siehe bspw. **BFH-Beschluss** v. 04.04.2012, I B 128/11, a.a.O. (Fn. 277), unter II. 1; **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209), unter II. B) 1. c) bb); dazu kritisch **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Überstunden-Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung, in: FR, 79. Jg. (1997), S. 684–685, hier S. 685.

³⁰² Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 345; **Cramer, Konrad**: Ist die Üblichkeit ein Kriterium für Pensionszusagen?, in: BB, 51. Jg. (1996), S. 2239–2242, hier S. 2239; **Gail, Winfried et al.**: Bilanzielle und steuerliche Überlegungen des GmbH-Geschäftsführers und seines Beraters zum Jahresende 1993, in: GmbHHR, 84. Jg. (1993), S. 685–710, hier S. 695.

³⁰³ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 208.

³⁰⁴ Vgl. **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O. (Fn. 66), hier S. 317; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 242.

³⁰⁵ Siehe Kapitel B.1.3.

³⁰⁶ Vgl. **Frotscher, Gerrit**, in: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 11): Anhang zu § 8 KStG, hier Rn. 193; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 242; dem folgend **FG Hamburg-Urteil** v. 11.02.2004, III 250/03, in: EFG 2004, S. 1006ff, unter 1. c. cc; i. E. ebenso das Kriterium der Unüblichkeit ablehnend **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21), hier S. 291–292; Allerdings sieht dieser den Zweck der vGA in der Schließung von Besteuerungslücken.

³⁰⁷ Vgl. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28.

³⁰⁸ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 346; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 208; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 242.

ob eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis überhaupt in Frage kommt.³⁰⁹ Als alleiniges Indiz zur Begründung einer gesellschaftlichen Veranlassung kann es aus den oben genannten Gründen indes nicht genügen.³¹⁰

B.3.2.4.4 Die Ernsthaftigkeit

B.3.2.4.4.1 Nicht ernsthaft gemeinte Vereinbarungen

Weiterhin führt die Rechtsprechung aus, dass „*die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch darin begründet sein [kann], daß das zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter vereinbarte Rechtsgeschäft zwar auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter abgeschlossen worden wäre, daß es jedoch aus anderen Gründen des Fremdvergleichs als von Anfang an nicht ernstlich gewollt anzusehen ist*“³¹¹. Mit anderen Worten ist eine Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nicht ernsthaft gemeint, wenn andere Gründe des Fremdvergleichs darauf hinweisen. Daneben zieht die Rechtsprechung das Hilfskriterium der Ernsthaftigkeit aber auch heran, wenn der Vergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht angewendet werden kann, da das Rechtsgeschäft für die Gesellschaft von Vorteil ist; somit gerade kein anderer Grund des Fremdvergleichs dafür spricht.³¹² Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde jeder für die Gesellschaft vorteilhaften Vereinbarung zustimmen,³¹³ auch wenn diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Vereinbarung soll demnach mit Hilfe der Ernsthaftigkeit beurteilt werden.

Der BFH hat bspw. beurteilt, dass die fehlende Auszahlung des Gehalts an den Gesellschafter-Geschäftsführer über mehrere Jahre hinweg darauf schließen lässt, dass der Arbeitsvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ernsthaft gemeint war.³¹⁴

³⁰⁹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 28.10.1987, I R 22/84, a.a.O. (Fn. 279), unter II. 1. c): Unüblichkeit ist Anlass für die Überprüfung der Angemessenheit der Vereinbarung.

³¹⁰ Kommt zum selben Ergebnis **Finsterwalder, Oliver**: Angemessenheitsprüfung und Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im Licht unangemessener Rechtsfolgen, in: DB, 58. Jg. (2005), S. 1189–1193, hier S. 1190–1191.

³¹¹ **BFH-Urteil** v. 25.10.1995, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 1.; ähnlich **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. a).

³¹² Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 30.08.1995, I R 155/94, in: BFHE 178, S. 371ff, unter II. 1.; **BFH-Urteil** v. 12.10.1995, I R 127/94, in: BFHE 179, S. 258ff, unter II. 2: „*Schließlich kann die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch darin begründet sein, daß das zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter abgeschlossene Rechtsgeschäft zwar für die Kapitalgesellschaft günstig ist, jedoch aus Gründen des Fremdvergleichs zu dem Schluß zwingt, daß es von Anfang an nicht ernstlich gewollt war*“; ebenso für die Gesellschaft vorteilhafte Vereinbarung **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209).

³¹³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. c).

³¹⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter Tatbestand und II. 1. e).

Die Ernsthaftigkeit ist, wie auch die zuvor beschriebenen Vergleichsmaßstäbe, dem hypothetischen bzw. abstrakten Fremdvergleich zuzuordnen.³¹⁵ Auch hier soll durch Abwägen des ökonomischen Verhaltens ermittelt werden, ob ein Geschäft ernsthaft vereinbart wurde. Allerdings führt die Unernsthaftigkeit einer Vereinbarung zu einer totalen verdeckten Gewinnausschüttung (dem Grunde nach).³¹⁶

Im Rahmen der Begriffsbestimmung ist das Hilfskriterium der fehlenden Ernsthaftigkeit zunächst vom Begriff des Scheingeschäfts nach § 117 BGB abzugrenzen.³¹⁷ Ein Scheingeschäft nach § 117 Abs. 1 BGB würde vorliegen, wenn das Einverständnis über das Rechtsgeschäft nur zum Schein abgegeben wurde. Ist dies der Fall, ist das Rechtsgeschäft nichtig und kann keine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung darstellen.³¹⁸ Auf das Entstehen der zivilrechtlichen Rechtsfolgen und die davon abhängige Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung kommt es aber gerade an, um die steuerlichen Folgen eintreten zu lassen.³¹⁹ Somit betrifft das von der Rechtsprechung verwendete Hilfskriterium der Ernsthaftigkeit zivilrechtlich wirksame Vereinbarungen, die ein steuerlich motiviertes Ergebnis verfolgen.³²⁰ Kritisch hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang allerdings der Zirkelschluss, der von Teilen der Literatur herangezogen wird, um das Hilfskriterium begrifflich abzugrenzen. Dort wird festgestellt, dass sich die in der Rechtsprechung durchgeführte Prüfung der Ernsthaftigkeit nicht auf die Voraussetzungen des § 117 BGB bezieht, sondern nur auf die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.³²¹ Diese Abgrenzung kann nicht überzeugen, da der Begriff der Ernsthaftigkeit, welche den Zweck verfolgt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu indizieren, keine Definition bzw. Ausgestaltung erhält, sondern wiederum nur durch

³¹⁵ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 345; zum hypothetischen Fremdvergleich siehe Kapitel B.3.2.3.

³¹⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 348.

³¹⁷ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 140; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 347; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 207; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 154; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 160–161.

³¹⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 140; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 154.

³¹⁹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 140; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 347.

³²⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 347.

³²¹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 160; dem zustimmend **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 207.

den Zweck der Veranlassungsprüfung erklärt wird. Demzufolge verbleibt lediglich ein unbestimmter Begriff.³²²

Außerdem ist zu kritisieren, dass durch die Erweiterung des Fremdvergleichsmaßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf den Vertragspartner das Hilfskriterium der Ernsthaftigkeit nicht mehr unbedingt notwendig ist, um Sachverhalte beurteilen zu können, die für die Gesellschaft entweder vor- oder nachteilig sind. Diese können auch anhand der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und Vertragspartners beurteilt werden, da Vereinbarungen, die nicht ernsthaft gemeint sind, nicht von dementsprechenden Vertragspartnern abgeschlossen werden würden. Dies wäre bspw. im oben ausgeführten Sachverhalt der nicht ausgezahlten Gehälter der Fall. Ein ordentlicher und gewissenhafter Vertragspartner hätte auf die Auszahlung seines Lohns bestanden. Dieser Gedanke wird vom BFH zwar auch erwähnt, aber nicht konsequent zur Beurteilung herangezogen.³²³

Wie auch schon für die Üblichkeit festgestellt,³²⁴ kann das Kriterium der Ernsthaftigkeit deshalb als weitere Facette des Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zugeordnet werden. Allerdings mit dem Unterschied, dass die Feststellung einer nicht ernsthaft gemeinten Vereinbarung ein wesentlich stärkeres Indiz der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis darstellen sollte als die Üblichkeit.

B.3.2.4.4.2 Hinweise auf fehlende Ernsthaftigkeit durch andere Gründe des Fremdvergleichs

Die anderen Gründe, die zur Annahme eines nicht ernsthaft gemeinten Rechtsgeschäfts führen, sind mannigfaltig. Bspw. wurde geprüft, ob fehlende Vertragsteile dazu führen können, dass eine Vereinbarung als nicht ernsthaft gemeint zu betrachten ist.³²⁵ Außerdem wurde untersucht, ob äußere Umstände eines Verzichts Rückschlüsse auf die Ernsthaftigkeit einer Leistungsverpflichtung zulassen.³²⁶ Auch durch die unübliche Ausgestaltung einer Vereinbarung wurde die fehlende Ernsthaftigkeit derer begründet.³²⁷ Nach Auffassung der Rechtsprechung weist eine unübliche Entgeltvereinbarung darauf hin, dass die Vertragsparteien die Vereinbarung nicht

³²² Vgl. **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O. (Fn. 66), hier S. 318.

³²³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. c).

³²⁴ Siehe Kapitel B.3.2.4.3.

³²⁵ Vgl. **BFH-Urteil** v. 29.10.1997, I R 24/97, in: BFHE 184, S. 482ff, unter II. 2.

³²⁶ Vgl. **BFH-Urteil** v. 29.06.1994, I R 11/94, a.a.O. (Fn. 134), unter 3. a) und b).

³²⁷ Vgl. **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209), unter II. B) 1. c) bb); **BFH-Beschluss** v. 30.03.1994, I B 185/93, in: BFH/NV 1995, S. 164f, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 25.10.1995, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 3. b).

ernst meinen, da sie gar nicht entgeltlich tätig werden möchten, sondern nur die Unentgeltlichkeit verdecken wollen.³²⁸

Neben den zuvor genannten anderen Gründen des Fremdvergleichs, die auf eine nicht ernsthaft gemeinte Vereinbarung schließen lassen, führt die Rechtsprechung vor allem die Überprüfung der tatsächlichen Durchführung der Vereinbarung an.³²⁹ Wenn eine Vereinbarung tatsächlich ernsthaft gewollt ist, wird sie durchgeführt. Wird sie nicht vollzogen, war sie nicht ernsthaft vereinbart.³³⁰

Von Teilen der Literatur wird das Merkmal der tatsächlichen Durchführung als einziges Kriterium zur Begründung einer ernsthaften Vereinbarung anerkannt.³³¹ Dem ist zu folgen, denn, ob ein Rechtsgeschäft üblich war,³³² oder durch fehlende Vertragsteile nicht in Gänze geregelt wurde, kann keinen Hinweis auf die Ernsthaftigkeit geben, solange dieses vollzogen wird.³³³

B.3.2.4.5 Differenzierung und Rangverhältnis der materiellen Hilfskriterien

Schließlich kann die Meinung vertreten werden, dass den Hilfskriterien der Üblichkeit und der Ernsthaftigkeit neben dem erweiterten Hilfskriterium der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kein Raum mehr verbleibt oder diesem zumindest untergeordnet werden müssen.³³⁴

³²⁸ Vgl. **BFH-Urteil v. 02.12.1992**, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209), unter II. B) 1. c) bb); **BFH-Urteil v. 25.10.1995**, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 3. b); auf das Verdecken der Unentgeltlichkeit näher eingehend **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 154–157; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 162–163.

³²⁹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 208; ebenso sehen **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 500; **Brenner, Dieter**: Neuere Rechtsprechung zu Einlagen in Kapitalgesellschaften, zu Tantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung und zur Anrechnung ausländischer Steuern, in: DStZ, 83. Jg. (1995), S. 97–105, hier S. 101: die Prüfung der tatsächlichen Durchführung als Teil der Ernsthaftigkeitsbetrachtung; siehe auch **BFH-Urteil v. 06.12.1995**, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. d); **BFH-Urteil v. 29.06.1994**, I R 11/94, a.a.O. (Fn. 134), unter 3; **BFH-Urteil v. 25.06.2014**, I R 76/13, in: BFHE 246, S. 166ff, unter II. 2. b).

³³⁰ Ähnlich **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 363.

³³¹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 208; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 242–243.

³³² Vgl. Siehe Kapitel B.3.2.4.3: Unübliche Rechtsgeschäfte können neue Gewinnchancen eröffnen und gerade deshalb gewollt sein.

³³³ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 208; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 242–243: Üblichkeit ist irrelevant.

³³⁴ Siehe Kapitel B.3.2.4.3 und B.3.2.4.4.1.

Festzustellen ist, dass der BFH in verschiedenen Urteilsbegründungen den Eindruck erweckt, dass er zwischen den Begriffen der Üblichkeit, Ernsthaftigkeit und der Sorgfalt des gewissenhaften und ordentlichen Vertragspartners nicht eindeutig differenziert. Zu erkennen ist dies zum einen in den Präjudizien, die der BFH aufführt, um seine Begründungen zu stützen. Bspw. wurde im Urteil zum Pachtvertrag, der für die Gesellschaft günstig war, als Vergleichsmaßstab herangezogen, dass eine Vereinbarung auch dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann, wenn sie „zum Vorteil der Gesellschaft vom Fremdüblichen abweicht“³³⁵. Als Präjudiz wurde aber ein Urteil aufgeführt, das durch die Heranziehung der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners entschieden wurde.³³⁶ Ein weiteres Beispiel für die fehlende eindeutige Abgrenzung der Hilfskriterien ist, dass der BFH die Vereinbarung, die er mit Hilfe des neu eingeführten Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst beurteilte,³³⁷ in einem späteren Urteil als unüblich und deshalb als verdeckte Gewinnausschüttung einordnete.³³⁸ Außerdem bringt der BFH im Urteil der nicht ausgezahlten Gehälter die Prüfung der Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung in Zusammenhang mit der Untersuchung der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners.³³⁹ Dies gibt einen weiteren Hinweis darauf, dass die Rechtsprechung die Hilfskriterien der Üblichkeit und der Ernsthaftigkeit in Verbindung mit dem Kriterium der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters setzen möchte. Dieser Eindruck wird durch ein Urteil, welches zur Vereinbarung einer Nur-Tantieme erging, bestärkt. In diesem lässt der BFH zunächst durch seine eingangs ausgeführte Definition der verdeckten Gewinnausschüttung darauf schließen, dass er die Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners als Vergleichsmaßstab heranziehen möchte, um im weiteren Verlauf der Urteilsbegründung die Vereinbarung als unüblich und nicht ernsthaft gemeint zu deklarieren.³⁴⁰

Zum anderen kann bei genauerer Betrachtung der Rechtsprechung, die dem Hilfskriterium der Üblichkeit zu Grunde liegt, festgestellt werden, dass das Gericht unter Heranziehung des Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners zu demselben Ergebnis kommen würde. Z. B. könnte die für die Gesellschaft unübliche günstige Nur-

³³⁵ **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2.

³³⁶ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 01.02.2010, I B 118/09, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 2: mit Verweis auf **BFH-Urteil** v. 17.05.1995, I R 147/93, a.a.O. (Fn. 262).

³³⁷ Vgl. **BFH-Urteil** v. 17.05.1995, I R 147/93, a.a.O. (Fn. 262).

³³⁸ Vgl. **BFH-Urteil** v. 13.11.1996, I R 53/95, a.a.O. (Fn. 285), unter II. 2. f).

³³⁹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212), unter II. 1. c).

³⁴⁰ Vgl. **BFH-Urteil** v. 27.03.2001, I R 27/99, a.a.O. (Fn. 241), unter II. und II. 3. b).

Tantiemevereinbarung³⁴¹ oder Gehaltsvereinbarung³⁴² auch dadurch als verdeckte Gewinnausschüttung bestimmt werden, dass ein Fremdgeschäftsleiter als ordentlicher und gewissenhafter Vertragspartner eine derart für ihn ungünstige Vereinbarung nicht eingegangen wäre. Ebenso verhält es sich bei der Rechtsprechung, die sich der Ernsthaftigkeit als Hilfskriterium bedient. Bspw. wäre eine Gehaltsvereinbarung, die nicht durchgeführt wurde, nicht nur als nicht ernsthaft gemeint zu beurteilen,³⁴³ sondern auch von einem ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartner nicht hingenommen worden.

Demzufolge verwendet die Rechtsprechung drei Begriffe, um eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen, wenn eine für die Gesellschaft günstige Vereinbarung eingegangen wird, auf die sich ein fremder Geschäftspartner nicht eingelassen hätte. Nach Einführung des Fremdvergleichsmaßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners werden aber sowohl die Üblichkeit als auch die Ernsthaftigkeit nicht mehr zwingend zur Beurteilung derartiger Sachverhalte benötigt. Unter Rücksichtnahme auf die Rechtssicherheit und der besseren Handhabbarkeit des Fremdvergleichs,³⁴⁴ wäre ein Verzicht auf die beiden Hilfskriterien der Üblichkeit und Ernsthaftigkeit und eine Konzentration auf die Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners – oder zumindest die Klarstellung des Verhältnisses der drei Kriterien untereinander – ratsam.

Diese drei Hilfskriterien teilen allerdings nicht nur ihren Zweck und ihr Ergebnis, sondern auch ihre Mängel. Letztendlich werden durch diese drei Fremdvergleichsmaßstäbe Vereinbarungen als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt, die für die Gesellschaft von Vorteil sind. Die Korrektur solcher für die Gesellschaft günstigen Rechtsgeschäfte ist aber nicht mit dem Telos der verdeckten Gewinnausschüttung vereinbar.³⁴⁵ Eine für die Gesellschaft vorteilhafte durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vereinbarung sollte vielmehr durch das Institut der verdeckten Einlage korrigiert werden.³⁴⁶

³⁴¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 02.12.1992, I R 54/91, a.a.O. (Fn. 209): Die Mindesttantieme war abhängig vom Unternehmenserfolg.

³⁴² Vgl. **BFH-Urteil** v. 13.12.1989, I R 99/87, a.a.O. (Fn. 277): Gehalt musste erst ausbezahlt werden, wenn die Gesellschaft dazu in der Lage war.

³⁴³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 06.12.1995, I R 88/94, a.a.O. (Fn. 212): Das Geschäftsführerhonorar wurde 11 Jahre lang nicht ausbezahlt.

³⁴⁴ Siehe Kapitel B.3.2.3.

³⁴⁵ I. E. auch **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Der Gesellschafter-Geschäftsführer und die verdeckte Gewinnausschüttung vor dem Richterstuhl Franz Wassermeyers, a.a.O. (Fn. 57), hier S. 100.

³⁴⁶ Ebenso Kapitel B.3.2.4.2; i. E. auch **Gosch, Dietmar**: Der BFH und der Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 208), hier S. 6.

Nach der Untersuchung der Hilfskriterien im Einzelnen und deren Schnittstellen kann abschließend festgestellt werden, dass das Kriterium der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die weiteren Hilfskriterien mit umfasst und deshalb als ranghöchstes Kriterium zu beurteilen ist. Die untergeordneten Hilfskriterien der Üblichkeit und Ernsthaftigkeit dienen nur noch der Ausgestaltung der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. Diese Schlussfolgerung zum Verhältnis der Kriterien untereinander wird aus der zugrunde liegenden Rechtsprechung des BFH deutlich. Der BFH führt beim Fall wiederholter kurzfristiger Gehaltserhöhungen, die er als gesellschaftlich veranlasst ansieht, aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter „im Geschäftsleben durchaus auch eine ansonsten „unübliche“ Vereinbarung treffen [mag], gemeinhin allerdings nur dann, wenn ihm dafür betriebliche Gründe zur Verfügung stehen. Andernfalls ist davon auszugehen, dass er von derartigen Vereinbarungen Abstand nehmen wird.“³⁴⁷ Zu beobachten ist hier deutlich, dass der BFH das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters mit Hilfe der Üblichkeit beschreibt bzw. ausgestaltet. Dies bestätigen die Schlussfolgerungen, die bereits bei der Betrachtung der Kriterien im Einzelnen gewonnen wurden.³⁴⁸ Zwischen den Kriterien der Üblichkeit und der Ernsthaftigkeit sind allerdings keine stringenten Verknüpfungen oder Abhängigkeiten zu erkennen, sodass sie zueinander gleichrangig der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unterzuordnen sind.

In der Literatur wird ebenfalls nicht strikt zwischen den verschiedenen Hilfskriterien unterschieden, wodurch die Annahme einer Verknüpfung untereinander bestärkt wird. Bspw. wird die Rechtsprechung, welche die Übertragung des Vergleichsmaßstabs der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf den Vertragspartner begründet, in den Literaturbeiträgen dadurch erläutert bzw. untermauert, dass deren zu Grunde liegende Vereinbarungen unüblich³⁴⁹ und nicht ernsthaft gemeint³⁵⁰ waren.

³⁴⁷ **BFH-Urteil** v. 06.04.2005, I R 27/04, in: BFH/NV 2005, S. 1633ff, unter II. 4. a).

³⁴⁸ Siehe Kapitel B.3.2.4.3 und B.3.2.4.4.1; im Detail **BFH-Urteil** v. 19.03.1997, I R 75/96, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2. b); **BFH-Urteil** v. 16.12.1992, I R 2/92, a.a.O. (Fn. 287), unter II. 3. a); **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 346; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 500; **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O. (Fn. 66), hier S. 316.

³⁴⁹ Vgl. **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Der Gesellschafter-Geschäftsführer und die verdeckte Gewinnausschüttung vor dem Richterstuhl Franz Wassermeyers, a.a.O. (Fn. 57), hier S. 99; **Wassermeyer, Franz**: Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 55), hier S. 162–163; **Gosch, Dietmar**: Der BFH und der Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 208), hier S. 6.

³⁵⁰ Vgl. **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 501; **Wassermeyer, Franz**: Diskussion zu dem Referat von Dr. Gerrit Frotscher, in: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, hrsg. von Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 249–256, hier S. 253.

B.3.2.5 Formale Hilfskriterien des Fremdvergleichs

B.3.2.5.1 Regelungsziel der formalen Hilfskriterien

Neben den zuvor beschriebenen materiellen Hilfskriterien, zieht der BFH weitere formale Hilfskriterien heran, um Rechtsgeschäfte zwischen einer Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter zu beurteilen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann demnach vorliegen, „wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn [den beherrschenden Gesellschafter] erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt“³⁵¹. Dies bedeutet, dass eine Leistungsbeziehung, die nicht klar, im Vorhinein und zivilrechtlich wirksam vereinbart und tatsächlich durchgeführt wurde, darauf schließen lässt, dass diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.³⁵²

Die Rechtsprechung zu den formalen Hilfskriterien folgt der Prämisse, dass fremde Dritte ihre Rechtsgeschäfte untereinander zivilrechtlich wirksam, klar und möglichst im Voraus vereinbaren und diese auch tatsächlich durchführen.³⁵³ Diese sog. Sonderanforderungen stellen demzufolge auch Hilfskriterien des Fremdvergleichs dar und werden zur Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis herangezogen.³⁵⁴ Dies geschieht vorrangig bei beherrschenden Gesellschaftern, da diese eine wesentlich engere Beziehung zur Gesellschaft haben als Minderheitsgesellschafter.³⁵⁵ Dabei werden auch Gesellschafter mit gleichgerichteten Interessen als beherrschende Gesellschafter verstanden.³⁵⁶

Wie zuvor beschrieben,³⁵⁷ drückt sich die engere Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zum einen darin aus, dass der Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter fehlt. Der Gesellschafter kann seine Interessen auch in der Gesellschaft durchsetzen und somit die Gewinnermittlung der Gesellschaft beeinflussen. Sieht dieser dabei seine Vermögenssphäre und die der Gesellschaft als Einheit, wird er den Gewinn so manipulieren, dass

³⁵¹ Bspw. **BFH-Urteil** v. 17.07.2008, I R 83/07, in: BFH/NV 2009, S. 417f, unter II. 1.; ähnlich im Wortlaut auch **BFH-Urteil** v. 20.10.2004, I R 4/04, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 1. a); **BFH-Urteil** v. 23.10.2013, I R 89/12, in: BFHE 244, S. 262ff, unter B. III. 1.

³⁵² Vgl. **BFH-Urteil** v. 17.07.2008, I R 83/07, a.a.O. (Fn. 351), unter II. 2; **Pezzner, Heinz-Jürgen**: Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, a.a.O. (Fn. 187), hier S. 264.

³⁵³ I. E. auch **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 319; ähnlich **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 144: Dieser bezieht die Vorgehensweise nur auf den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter.

³⁵⁴ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 310 und 318.

³⁵⁵ Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 363.

³⁵⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 322; siehe bspw. **BFH-Urteil** v. 20.10.2004, I R 4/04, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 1. b); **BFH-Urteil** v. 23.10.2013, I R 89/12, a.a.O. (Fn. 351), unter III. 1.

³⁵⁷ Siehe Kapitel B.3.2.1.

die in einer steuerlichen Gesamtschau am günstigsten ist.³⁵⁸ Die Sonderanforderungen versuchen dem entgegenzuwirken und dienen der Vermeidung von Manipulationsmöglichkeiten.³⁵⁹

Außerdem kann der Gesellschafter optieren, ob er für die Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich auf gesellschaftlicher Grundlage tätig wird.³⁶⁰ Gemäß der vertraglichen Fixierung unter fremden Dritten, muss sich auch der Gesellschafter im Vorhinein für eine entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeit entscheiden.³⁶¹ Legt der Gesellschafter sich auf eine unentgeltliche bzw. gesellschaftliche Tätigkeit und der reinen Partizipation am Gewinn fest, ist es sachgerecht, dass alle im Nachhinein vereinbarten entgeltlichen Vergütungen als Gewinnausschüttungen behandelt und somit durch das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung korrigiert werden.³⁶²

Wählt der Gesellschafter von vornherein eine entgeltliche Tätigkeit kann das Entgelt dem unter Fremden üblichen entsprechen oder aber auch darunter liegen, sodass er lediglich teilentgeltlich tätig wird. Dies ist legitim und führt nicht zwingend zu einer gesellschaftlichen Veranlassung. Dennoch geben im Nachhinein vereinbarte Entgelte einen Hinweis auf die gesellschaftliche Veranlassung. Deshalb ist es für eine gleichmäßige Besteuerung geboten – auch im Fall der entgeltlichen Tätigkeit – zwischen Entgelten für Leistungsbeziehungen und steuerlich motivierten Vermögensverschiebungen anhand der formalen Hilfskriterien zu unterscheiden.³⁶³

³⁵⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 144; ähnlich **Weckerle, Thomas**: Zur teleologischen Begrenzung von Rechtsinstituten richterlicher Rechtsfortbildung im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 21), hier S. 293.

³⁵⁹ Vgl. **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 363; **Gosch, Dietmar**: Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, in: FR, 79. Jg. (1997), S. 438–443, hier S. 438–439; **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 346; **BFH-Urteil** v. 23.10.1996, I R 71/95, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2.

³⁶⁰ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 26.10.1987, GrS 2/86, in: BFHE 151, S. 523ff, unter C. I. 3. c); Im Vergleich zur entgeltlichen Tätigkeit partizipiert der Gesellschafter bei der unentgeltlichen Tätigkeit an einem höheren Gewinn.

³⁶¹ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 319.

³⁶² Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 114–115; **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 346.

³⁶³ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 116; i. E. auch **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 363: Dieser befürwortet die systematische Rechtfertigung der Sonderrechtsprechung; a. A. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 236–238.

Falls eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis bei einer im Nachhinein vereinbarten entgeltlichen Leistungsbeziehung vorliegt, ist die Folge daraus stets eine totale verdeckte Gewinnausschüttung (dem Grunde nach).³⁶⁴

Wie bei den anderen Hilfskriterien des Fremdvergleichs, kann aus den Sonderanforderungen nur eine widerlegbare Vermutung für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis abgeleitet werden.³⁶⁵ Von der ursprünglichen Rechtsprechung, die die Sonderanforderungen ähnlich der Tatbestandsvoraussetzungen bzw. als unwiderlegbare Vermutungen anwendete, ist der BFH nach den sog. Oderkonto-Entscheidungen³⁶⁶ des BVerfG abgewichen.³⁶⁷ Das BVerfG hat entschieden, dass es zwar gerechtfertigt ist, äußere erkennbare Merkmale als Indizien zur Feststellung der inneren Tatsachen heranzuziehen. Dies sei aber nicht mehr notwendig, wenn der Sachverhalt bereits aus anderen Quellen festgestellt werden kann.³⁶⁸

Die Änderung der Rechtsprechung wirkte z. T. der in der Literatur aufgekommenen Kritik entgegen. So wurde bemängelt, dass die Wirkung der Sonderanforderungen als unwiderlegbare Vermutung nicht dem Telos der verdeckten Gewinnausschüttung entspricht, da z. B. ein Fehler im Leistungsvertrag, der zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit führt, nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft erhöht.³⁶⁹ Als Indizien sind die Sondererfordernisse aber sehr wohl geeignet, die Feststellung der inneren Tatsachen voranzutreiben.³⁷⁰ Bspw. kann die zivilrechtliche Unwirksamkeit einen fehlenden vertraglichen Bindungswillen indizieren,³⁷¹ der zwischen unabhängigen Dritten nicht bestehen würde. Zudem kann das Kriterium der Klarheit

³⁶⁴ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 114–115.

³⁶⁵ Siehe Kapitel B.3.2.3; siehe bspw. **BFH-Urteil** v. 09.07.2003, I R 100/02, a.a.O. (Fn. 122); **BFH-Urteil** v. 25.10.1995, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 2. b).

³⁶⁶ Vgl. **BVerfG-Kammerbeschluss** v. 07.11.1995, 2 BvR 802/90, in: BStBl II 1996, S. 34ff; **BVerfG-Kammerbeschluss** v. 15.08.1996, 2 BvR 3027/95, in: DStR, 35. (1997), S. 53–55.

³⁶⁷ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 92–93; **BFH-Urteil** v. 23.10.1996, I R 71/95, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2; ähnlich **Gosch, Dietmar**: Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, a.a.O. (Fn. 359), hier S. 439: Dieser sieht auch einen Wandel in der Rechtsprechung.

³⁶⁸ Vgl. **BVerfG-Kammerbeschluss** v. 07.11.1995, 2 BvR 802/90, a.a.O. (Fn. 366), unter B. I. 1.

³⁶⁹ Vgl. mit weiteren Kritikpunkten zu den einzelnen Sonderanforderungen oder im Allg. **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 31–32; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 238–241; dem folgend **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 150; **Lempenau, Gerhard**: Verdeckte Gewinnausschüttung an beherrschende Gesellschafter - Gesellschaftsrechtliches Strukturprinzip oder steuerrechtliches Sonderrecht?, in: Ertragsbesteuerung, hrsg. von Arndt Raupach/Adalbert Uelner, München 1993, S. 605–619, hier S. 613–615.

³⁷⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 321; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 188–189.

³⁷¹ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 26.10.2011, I B 68/11, in: BFH/NV 2012, S. 612f, unter 3; a. A. **Frotscher, Gerrit/Maas, Ernst**: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, Freiburg, hier S. 149 und 165a.

verhindern, dass undeutliche Vereinbarungen zur Vermögensverschiebung genutzt werden.³⁷² Ebenso ist der Umstand, dass ein Rechtsgeschäft im Voraus getroffen wurde, ein relevanter Hinweis darauf, dass die Vereinbarung gerade nicht zur Gewinnverschiebung abgeschlossen wurde.³⁷³

Ein weiterer Kritikpunkt der Literatur ist die unsystematische Beschränkung der formalen Sonderanforderungen auf beherrschende Gesellschafter.³⁷⁴ Auch Minderheitsgesellschafter können wählen, ob sie sich entgeltlich oder unentgeltlich bei der Gesellschaft betätigen.³⁷⁵ Dem wird entgegengesetzt, dass bei Minderheitsgesellschaftern nicht vermutet werden kann, dass sie unentgeltlich tätig werden, da sie nur minimal durch die gesteigerte Gewinnausschüttung am ersparten Aufwand partizipieren.³⁷⁶ Diesen Gedanken aufgreifend sollte grundsätzlich nicht nur anhand der beherrschenden Stellung, also der Stimmrechtsmehrheit unterschieden werden, sondern ebenfalls nach dem Gewinnanteil.³⁷⁷ Bei Betrachtung der Typisierung der Beherrschung unter Berücksichtigung des dazugehörigen Gewinnanteils, kann die Beherrschung keine sinnvolle Abgrenzung der Anwendung der Sonderanforderungen darstellen. Bspw. kann ein Gesellschafter die Gesellschaft bereits ab 51 % der Stimmrechte beherrschen. Bei einer unentgeltlichen Tätigkeit partizipiert der beherrschende Gesellschafter demzufolge nur, wenn die Gewinnanteile den Stimmrechtsanteilen entsprechen, an 51 % der ersparten Aufwendungen in Form der erhöhten Gewinnausschüttung. 49 % der ersparten Aufwendungen kommen den anderen Gesellschaftern zu Gute. Daraus lässt sich schließen, dass selbst bei einer beherrschenden Stellung erhebliche Gründe gegen eine freie Wahl zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Tätigkeit bestehen können. Wird der aussagekräftige Gewinnanteil allerdings außer Acht ge-

³⁷² Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 190.

³⁷³ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 188–189; a. A. **Frotscher, Gerit/Maas, Ernst**: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 371), hier S. 166.

³⁷⁴ Vgl. **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 212), hier S. 380; kritisch ebenso **Hoffmann, Wolf-Dieter**: Das Telos der verdeckten Gewinnausschüttung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, a.a.O. (Fn. 66), hier S. 315.

³⁷⁵ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 117; **Lempenau, Gerhard**: Verdeckte Gewinnausschüttung an beherrschende Gesellschafter - Gesellschaftsrechtliches Strukturprinzip oder steuerrechtliches Sonderrecht?, a.a.O. (Fn. 369), hier S. 614.

³⁷⁶ Vgl. **Reiss, Wolfram**: Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 346; dem folgend **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 117–118.

³⁷⁷ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 118.

lassen, spricht dies dafür, dass die Sonderanforderungen letztendlich auch bei Minderheitsgesellschaftern angewendet werden sollten³⁷⁸ – obgleich die Finanzverwaltung in diesem Fall zunächst beweisen müsste, dass der Gesellschafter unentgeltlich tätig werden wollte.³⁷⁹

Sowohl in der Literatur³⁸⁰ als auch in der Rechtsprechung³⁸¹ werden die formalen Sonderanforderungen in Verbindung mit der Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung gesehen. Bspw. führt eine unklare oder zivilrechtlich unwirksame Vereinbarung zur Annahme, dass die Leistungsbeziehung nicht ernsthaft vereinbart wurde. Diesem Ergebnis kann gefolgt werden. Dienen die Sonderanforderungen allerdings nur dem Zweck, die Ernsthaftigkeit zu belegen bzw. zu widerlegen, können diese Hilfskriterien selbst, wie auch die Ernsthaftigkeit,³⁸² unter den Fremdvergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters oder dessen Übertragung auf den Vertragspartner subsumiert werden.³⁸³ Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter oder auch dessen ordentlicher und gewissenhafter Vertragspartner würden keine Vereinbarungen treffen, die entweder unklar oder zivilrechtlich unwirksam sind, oder diese erst im Nachhinein vereinbaren. Somit könnte allein mit Hilfe des Fremdvergleichsmaßstabs der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis beurteilt werden.³⁸⁴ Die Klarstellung der Verknüpfung der Kriterien und des Rangverhältnisses würde, wie bereits erwähnt,³⁸⁵ zu größerer Rechtssicherheit und Greifbarkeit des Fremdvergleichs führen. Diese wird zusätzlich dadurch erschwert, dass der BFH die Sonderanforderungen auch ohne Bezug auf die Ernsthaftigkeit anwendet.³⁸⁶

³⁷⁸ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 93.

³⁷⁹ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 119.

³⁸⁰ Vgl. bspw. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25); § 8 KStG, hier Rn. 144; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4); § 8, hier Rn. 319; **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 32–33; **Gosch, Dietmar**: Der BFH und der Fremdvergleich, a.a.O. (Fn. 208), hier S. 3; **Wassermeyer, Franz**: Replik zu Hoffmann, in: DStR, 34. Jg. (1996), S. 733–734, hier S. 734.

³⁸¹ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 09.07.2003, I R 100/02, a.a.O. (Fn. 122), unter II. 3. a); **BFH-Urteil** v. 16.12.1998, I R 96/95, in: BFH/NV 1999, S. 1125ff, unter II. 3. a); **BFH-Urteil** v. 23.10.1996, I R 71/95, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 2.

³⁸² Siehe Kapitel B.3.2.4.4.1.

³⁸³ I. E. ebenso **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25); § 8 KStG, hier Rn. 144.

³⁸⁴ I. E. ebenso **BFH-Urteil** v. 09.11.2005, I R 27/03, in: BFHE 211, S. 493ff, unter C. 2.

³⁸⁵ Siehe Kapitel B.3.2.4.5.

³⁸⁶ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 17.07.2008, I R 83/07, a.a.O. (Fn. 351), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 20.10.2004, I R 4/04, a.a.O. (Fn. 262), unter II. 1. b).

B.3.2.5.2 Die Klarheit

Zunächst urteilte der BFH, dass eine Vereinbarung dann klar ist, „*wenn ein außenstehender Dritter zweifelsfrei erkennen kann, daß die Leistung der Gesellschaft auf Grund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter erbracht wurde.*“³⁸⁷ Später entschärfte der BFH diese Rechtsprechung, indem er auslegungsbedürftigen Vereinbarungen die Klarheit nicht von vornherein absprach,³⁸⁸ obwohl ein nach dem Wortsinn auslegungsbedürftiges Rechtsgeschäft gerade nicht klar ist.³⁸⁹ Die Auslegungsbedürftigkeit ist aber unschädlich, solange verständlich wird, was die Vertragsparteien tatsächlich gewollt haben.³⁹⁰ Dazu muss nicht unbedingt eine schriftliche Vereinbarung vorliegen. Eine mündliche Absprache ist ebenso ausreichend.³⁹¹ Die gesonderte Nachweispflicht für die mündliche Absprache kommt den Vertragspartnern zu.³⁹²

Darin verdeutlicht sich, dass die Rechtsprechung das Hilfskriterium der Klarheit nur noch als widerlegbare Vermutung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anerkennt. Die vermeintliche Unklarheit ist durch andere Gründe widerlegbar.³⁹³ Z. B. kann eine unklare schriftliche Vereinbarung durch eine klarstellende bzw. eindeutige mündliche Abrede geheilt werden, da das tatsächlich Gewollte auf diese Weise deutlich wird.³⁹⁴

Schließlich dürfen den Vertragsparteien durch die Vereinbarung aber kein Ermessensspielraum und keine Möglichkeit zur Gewinnmanipulation verbleiben.³⁹⁵ Deshalb muss das Rechtsgeschäft nicht bloß dem Grunde sondern auch der Höhe nach klar bzw. auslegungsfähig sein.³⁹⁶

³⁸⁷ **BFH-Urteil** v. 24.01.1990, I R 157/86, in: BFHE 160, S. 225ff, unter II. 1. c).

³⁸⁸ Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 09.07.2007, I B 123/06, in: BFH/NV 2007, S. 2148f, unter 3; **BFH-Urteil** v. 11.08.2004, I R 40/03, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 1; **BFH-Urteil** v. 09.07.2003, I R 36/02, in: BFH/NV 2004, S. 88ff, unter 2. a); **BFH-Urteil** v. 22.10.1998, I R 29/98, in: BFH/NV 1999, S. 972f, unter II. 2. a).

³⁸⁹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 152.

³⁹⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 324; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Gesellschafter-Geschäftsführern, in: DStR, 29. Jg. (1991), S. 1065–1068, hier S. 1066.

³⁹¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 24.01.1990, I R 157/86, a.a.O. (Fn. 387), unter II. 1. c).

³⁹² Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 152; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 324; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 190–191; **Wassermeyer, Franz**: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Gesellschafter-Geschäftsführern, a.a.O. (Fn. 390), hier S. 1066; **BFH-Urteil** v. 24.01.1990, I R 157/86, a.a.O. (Fn. 387), unter II. 1. c).

³⁹³ Siehe Kapitel B.3.2.5.1.

³⁹⁴ Vgl. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 94.

³⁹⁵ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 152; **BFH-Beschluss** v. 29.07.2009, I B 12/09, in: BFH/NV 2010, S. 66f, unter 2: Eine Gewinnmanipulation ist nicht erwünscht.

³⁹⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 324; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 93–94.

Ist die Höhe des Leistungsentgelts nicht eindeutig festgelegt, verbleibt den Vertragspartnern die Möglichkeit nachträglich den Gewinn zu manipulieren.³⁹⁷

B.3.2.5.3 Das Rückwirkungsverbot

Die Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter muss nicht nur klar, sondern auch im Voraus abgeschlossen sein. Eine nachträgliche Vereinbarung bleibt steuerlich unberücksichtigt. Diese formale Sonderanforderung wird entweder als Rückwirkungsverbot³⁹⁸ oder auch Nachzahlungsverbot³⁹⁹ bezeichnet.⁴⁰⁰ Im Voraus bedeutet, dass die Vereinbarung vor Beginn des Leistungsaustauschs getroffen sein muss.⁴⁰¹ Wird eine Vereinbarung während eines Veranlagungszeitraums rückwirkend für die ganze Periode abgeschlossen, ist die Leistung anteilig für den abgelaufenen Teil des Veranlagungszeitraums als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.⁴⁰² Die anteilige verdeckte Gewinnausschüttung widerspricht allerdings dem aufgestellten Grundsatz, dass eine nachträgliche Vereinbarung zu einer totalen verdeckten Gewinnausschüttung führen muss; entweder wollte der Gesellschafter von vornherein unentgeltlich tätig werden, dann ist die im Laufe des VZ getroffene Vereinbarung offenkundig als Gewinnmanipulation aufzufassen, oder der Gesellschafter wollte entgeltlich tätig werden, wodurch auf Grund der Verzögerung anzunehmen ist, dass der Gesellschafter die Höhe der Belastung nach der Entwicklung der Ertragslage ausrichten und somit den Gewinn manipulieren wollte.⁴⁰³

Die durch im Nachhinein getroffene Vereinbarungen angenommene Vermutung der gesellschaftlichen Veranlassung kann aber auch widerlegt werden.⁴⁰⁴ Zudem bestehen Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot, wenn der vorherigen Vereinbarung beachtliche Hindernisse im Weg

³⁹⁷ Vgl. **BFH-Urteil v. 24.03.1999**, I R 20/98, in: BFHE 189, S. 45ff, unter III. 2. a); **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 93–94; **BFH-Urteil v. 17.12.1997**, I R 70/97, in: BFHE 185, S. 224ff, unter II. 1.

³⁹⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 150; **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 325; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 188; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 93.

³⁹⁹ Vgl. **Lange, Joachim**: Das Nachzahlungsverbot, in: GmbHR, 82. Jg. (1991), S. 427–430, hier S. 427.

⁴⁰⁰ Vgl. **Gosch, Dietmar**: Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, a.a.O. (Fn. 359), hier S. 438.

⁴⁰¹ Vgl. **BFH-Urteil v. 11.02.1991**, I R 49/90, in: BFHE 166, S. 545ff, unter II. 2. c).

⁴⁰² Vgl. **BFH-Urteil v. 17.12.1997**, I R 70/97, a.a.O. (Fn. 397), unter II. 2; **BFH-Urteil v. 11.02.1991**, I R 49/90, a.a.O. (Fn. 401), unter II. 2. c) bb).

⁴⁰³ Siehe Kapitel B.3.2.5.1; i. E. auch **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 325.

⁴⁰⁴ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 190.

standen.⁴⁰⁵ Die Vermutung wäre bspw. widerlegbar, wenn eine Vereinbarung zwar erst nachträglich schriftlich festgehalten wird, aber bereits im Voraus mündlich klar getroffen wurde.⁴⁰⁶ Teile der Literatur fordern auch, dass kurzfristige Sonderzusagen bzw. Belohnungen möglich sein sollten.⁴⁰⁷ Dem folgt die derzeitige Rechtsprechung allerdings nicht.⁴⁰⁸

B.3.2.5.4 Die zivilrechtliche Wirksamkeit

Eine weitere Sonderanforderung der ständigen Rechtsprechung zur Veranlassungsprüfung ist die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.⁴⁰⁹ Eine zivilrechtlich unwirksame Vereinbarung führt zur Vermutung, dass das Rechtsgeschäft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Diese Sonderanforderung steht auf den ersten Blick der Vorschrift des § 41 Abs. 1 AO entgegen, die unwirksame Rechtsgeschäfte steuerlich anerkennt, solange diese tatsächlich eintreten bzw. bestehen bleiben.⁴¹⁰ Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass § 41 Abs. 1 AO nicht zur Beurteilung der Veranlassung herangezogen werden kann. Dazu dient allein die Veranlassungsprüfung. Im Rahmen dessen bestimmt das Sondererfordernis inwieweit (entweder als schuldrechtliche Leistungsbeziehung oder als Gewinnausschüttung) die Vereinbarung steuerlich behandelt werden muss.⁴¹¹

Wie auch die anderen Sonderanforderungen stellt das Hilfskriterium der zivilrechtlichen Wirksamkeit nur ein widerlegbares Indiz dar. Kann eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis

⁴⁰⁵ Vgl. **BFH-Urteil** v. 02.03.1988, I R 63/82, in: BFHE 152, S. 515ff, unter II. A. 2.

⁴⁰⁶ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 325; i. V. m. den Feststellungen in Kapitel B.3.2.5.2.

⁴⁰⁷ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 325; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 189–190.

⁴⁰⁸ Vgl. **BFH-Urteil** v. 15.09.2004, I R 62/03, in: BFHE 207, S. 443ff, unter II. 3.

⁴⁰⁹ Vgl. bspw. **BFH-Beschluss** v. 26.10.2011, I B 68/11, a.a.O. (Fn. 371), unter 3; **BFH-Urteil** v. 08.09.2010, I R 6/09, in: BFHE 231, S. 75ff, unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 16.12.1998, I R 96/95, a.a.O. (Fn. 381), unter II; **BFH-Urteil** v. 23.10.1996, I R 71/95, a.a.O. (Fn. 225), unter II.

⁴¹⁰ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 188; **Paus, Bernhard**: Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, Anmerkungen zu dem BFH-Urt. v. 16.12.1998 - I R 96/95 (GmbHR 1999, 667 = BFH/NV 1999, 1125), in: GmbHR, 90. Jg. (1999), S. 1278–1280, hier S. 1278–1279; **Tiedtke, Klaus**: Zur steuerlichen Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit von Verträgen zwischen der GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter, in: DStR, 31. Jg. (1993), S. 933–938, hier S. 936–938; **Depping, Bernd/Voß, Ulrich**: Qualifizierte Schriftformklausel und verdeckte Gewinnausschüttung - Anmerkungen zum Beschluß des BFH vom 31.7.1991, I S 1/91 -, in: DStR, 30. Jg. (1992), S. 341–343, hier S. 342; **Streck, Michael**: Der "Vertrag" zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei beherrschenden Gesellschaftern aus Beratersicht, in: DStR, 29. Jg. (1991), S. 1645–1649, hier S. 1646.

⁴¹¹ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 326; nach **BFH-Beschluss** v. 11.04.1990, I B 65/89, in: BFH/NV 1991, S. 704, unter II. 3; dem folgend **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 155.

durch andere Gründe ausgeschlossen werden, führt die zivilrechtliche Unwirksamkeit nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.⁴¹² Bspw. ist die Vermutung der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis widerlegt, wenn die Lage des Zivilrechts zum Zeitpunkt der Vereinbarung unklar⁴¹³ oder eine Regelungslage zu komplex war.⁴¹⁴ Außerdem liegt keine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vor, wenn die auf Grund der zivilrechtlichen Mängel nur schwebend wirksame Vereinbarung in der Folgezeit zivilrechtlich korrigiert wird.⁴¹⁵

B.3.2.5.5 Die tatsächliche Durchführung

Die Sonderanforderungen für beherrschende Gesellschafter werden durch die Überprüfung der tatsächlichen Durchführung bzw. Übung der vereinbarten Leistungsbeziehung abgeschlossen. Dabei wird überprüft, ob die Vertragsparteien das Vereinbarte tatsächlich eintreten und bestehen lassen. Ist dies nicht der Fall, wird nach ständiger Rechtsprechung die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vermutet.⁴¹⁶ Wird die Vereinbarung nur zum Teil⁴¹⁷ oder nur in einer gewissen Zeitspanne ausgeführt,⁴¹⁸ ist nur der nichtdurchgeführte Teil als verdeckte Gewinnausschüttung zu korrigieren.⁴¹⁹ Die Annahme einer nur partiellen verdeckten Gewinnausschüttung widerspricht, wie auch die Rechtsprechung zum Rückwirkungsverbot, dem Grundsatz, dass ein Verstoß gegen die Sonderanforderungen zu einer totalen verdeckten Gewinnausschüttung (dem Grunde nach) führt.⁴²⁰

Auch die Überprüfung der tatsächlichen Durchführung ist zunächst nur eine widerlegbare Vermutung.⁴²¹ Deshalb ist keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn die Nichtdurchführung auf betrieblichen Gründen, wie z. B. einer schlechten wirtschaftlichen Lage,⁴²² beruht.

⁴¹² Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 155; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 94–95.

⁴¹³ Vgl. **BFH-Urteil v. 16.12.1998**, I R 96/95, a.a.O. (Fn. 381), unter II. 3. a); **BFH-Urteil v. 31.05.1995**, I R 64/94, in: BFHE 178, S. 321ff, unter II. 2.

⁴¹⁴ Vgl. **BFH-Urteil v. 08.09.2010**, I R 6/09, a.a.O. (Fn. 409), unter II. 2.

⁴¹⁵ Vgl. **BFH-Urteil v. 16.12.1998**, I R 96/95, a.a.O. (Fn. 381), unter II. 3. a); **BFH-Urteil v. 23.10.1996**, I R 71/95, a.a.O. (Fn. 225), unter II. 3.

⁴¹⁶ Vgl. bspw. **BFH-Urteil v. 09.07.2003**, I R 36/02, a.a.O. (Fn. 388), unter II. 3; **BFH-Urteil v. 25.10.1995**, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 2. b); **BFH-Urteil v. 31.05.1995**, I R 64/94, a.a.O. (Fn. 413), unter II. 2; **BFH-Urteil v. 24.01.1990**, I R 157/86, a.a.O. (Fn. 387), unter II. 1. c).

⁴¹⁷ Vgl. bspw. **BFH-Urteil v. 15.12.2004**, I R 32/04, in: BFH/NV 2005, S. 1374ff, unter I.

⁴¹⁸ Vgl. **BFH-Urteil v. 28.11.2001**, I R 44/00, in: BFH/NV 2002, S. 543ff, unter II. 2.

⁴¹⁹ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 160.

⁴²⁰ Siehe Begründung Kapitel B.3.2.5.3.

⁴²¹ Vgl. i. d. S. **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 95.

⁴²² Vgl. **BFH-Urteil v. 09.07.2003**, I R 36/02, a.a.O. (Fn. 388), unter II. 3.

Allerdings kann das Kriterium der tatsächlichen Durchführung nicht nur selbst widerlegt werden, sondern auch den zuvor genannten Sonderanforderungen widersprechen. Die Rechtsprechung akzeptiert z. B. dass eine klare vorherige mündliche Vereinbarung vorliegt, da diese einheitlich durchgeführt wurde, obwohl die Schriftform der Vereinbarung nicht eindeutig ist.⁴²³ Auch eine zivilrechtlich unwirksame Vereinbarung wird von der Rechtsprechung als betrieblich veranlasst anerkannt, da sie tatsächlich durchgeführt worden ist.⁴²⁴ Der Auffassung der Rechtsprechung ist vor allem zu folgen, wenn man die Sonderanforderungen der Ernsthaftigkeit zuordnet.⁴²⁵ Dementsprechend ist das ernsthaft Gewollte durch dessen Durchführung zu erkennen.⁴²⁶ Im Detail nicht eindeutige oder durch kleinere Fehler zivilrechtlich unwirksame Verträge können die Ernsthaftigkeit nicht mehr in Zweifel ziehen.⁴²⁷ Zudem hat das Kriterium das Potential, die anderen Sonderanforderungen zumindest z. T. zu widerlegen, wenn die Sonderfordernisse und die tatsächliche Durchführung getrennt von der Ernsthaftigkeit zu betrachten sind. Auch ohne das Argument des ernstlich Gemeinten, kann die tatsächliche Durchführung darauf hinweisen, dass z. B. schriftlich nicht im Detail fixierte Vereinbarungen mündlich klar ausgehandelt wurden oder zivilrechtliche Mängel unbeachtlich sind, da diese nicht beabsichtigt waren oder nicht erkannt wurden. Aus diesem Grund wird der tatsächlichen Durchführung in der Literatur auch eine wesentliche Rolle innerhalb der Hilfskriterien zugesprochen.⁴²⁸

B.3.2.6 Zwischenergebnis: Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter als maßgebliches Hilfskriterium

Nach der Untersuchung der Standardhilfskriterien ist der Fremdvergleichsmaßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters in den Vordergrund zu stellen. Wie dargestellt,⁴²⁹ können alle weiteren materiellen und formalen Hilfskriterien unter diesem Vergleichsmaßstab und dessen Erweiterung auf den Vertragspartner der Gesellschaft subsumiert werden. Dieses Hilfskriterium und dessen Erweiterung – auch wenn diese nicht unumstritten

⁴²³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 25.10.1995, I R 9/95, a.a.O. (Fn. 293), unter II. 2. b); ebenso **Weber-Grellet, Heinrich**: Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 166), hier S. 363.

⁴²⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 31.05.1995, I R 64/94, a.a.O. (Fn. 413), unter II. 2.

⁴²⁵ Siehe Kapitel B.3.2.5.1; oder bspw. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 331.

⁴²⁶ Siehe Kapitel B.3.2.4.4.2.

⁴²⁷ I. E. auch **Paus, Bernhard**: Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 410), hier S. 1279; **Tillmann, Bert/Schmidt, Andreas**: Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung bei zivilrechtlich unwirksamen Geschäftsführerverträgen, in: DStR, 34. Jg. (1996), S. 849–853, hier S. 851; **Tiedtke, Klaus**: Zur steuerlichen Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit von Verträgen zwischen der GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter, a.a.O. (Fn. 410), hier S. 936.

⁴²⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 160; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 191.

⁴²⁹ Siehe Kapitel B.3.2.4.3, B.3.2.4.4.1 und B.3.2.5.1.

ist – ist deshalb und wegen der ständigen Anwendung in der Rechtsprechung das maßgebliche Hilfskriterium der gesellschaftlichen Veranlassung. Den anderen Hilfskriterien kommt nur noch die Aufgabe der Ausgestaltung der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu. Eine dabei nur eingeschränkte Funktion bzw. Wirkung ist der Üblichkeit zuzusprechen, da diese nur als sehr schwaches Indiz anzuerkennen ist. Der Literaturmeinung folgend, kann es nicht Aufgabe eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns sein, übliche sondern für die Gesellschaft vorteilhafte und gewinnmaximierende Geschäfte durchzuführen.⁴³⁰

Zur Beurteilung der Veranlassung der betrieblichen Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers und deren Auslagerung zieht der BFH weitere speziellere Maßstäbe heran, die ebenfalls den Hilfskriterien des Fremdvergleichs zuzuordnen sind. Im weiteren Teil der Arbeit ist daher zu untersuchen, ob die speziellen Hilfskriterien zur Beurteilung von gesellschaftlich veranlassten Pensionszusagen ebenfalls in die herausgearbeitete Dogmatik eingeordnet werden können – somit der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unterzuordnen sind – und das maßgebliche Hilfskriterium sachgerecht ausgestalten.

B.3.3 Vorteilsgeneigtheit

B.3.3.1 Eignung zum sonstigen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG

Als drittes und damit abschließendes Tatbestandsmerkmal prüft der BFH in ständiger Rechtsprechung, ob der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensnachteil auf Ebene der Gesellschaft geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen.⁴³¹ Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG umfassen die sonstigen Bezüge bei Einkünften aus Kapitalvermögen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Daher ist zu prüfen, ob die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft auch eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene des Gesellschafters auslösen kann. Eine solche liegt nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG immer dann vor, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter einen gesellschaftlich veranlassten Vermögensvorteil zuwendet, der auf keinem den gesellschaftsrechtlichen

⁴³⁰ Siehe Kapitel B.3.2.4.3.

⁴³¹ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 26.06.2013, I R 39/12, in: BFHE 242, S. 305ff, unter II. 3. a); **BFH-Urteil** v. 15.02.2012, I R 19/11, a.a.O. (Fn. 83), unter II. 2. a); **BFH-Beschluss** v. 21.07.2011, I B 27/11, a.a.O. (Fn. 100), unter II; **BFH-Urteil** v. 08.09.2010, I R 6/09, a.a.O. (Fn. 409), unter II. 2; **BFH-Beschluss** v. 03.03.2010, I B 102/09, in: BFH/NV 2010, S. 1131f, unter II; **BFH-Beschluss** v. 16.12.2009, I B 76/09, in: BFH/NV 2010, S. 1135f, unter 2; **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2. und 3; **BFH-Beschluss** v. 25.01.2005, I R 8/04, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2. c) aa); **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II.

Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss basiert.⁴³² Außerdem müsste die verdeckte Gewinnausschüttung dem Gesellschafter nach § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen sein.⁴³³ Soweit greift das Tatbestandsmerkmal allerdings nicht. Der vom BFH verwendete Wortlaut weist eindeutig daraufhin, dass dem Gesellschafter die verdeckte Gewinnausschüttung nicht zufließen muss, sondern nur die vom Zeitpunkt unabhängige Möglichkeit eines Zuflusses als Beteiligungsertrag gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG gegeben sein muss.⁴³⁴

*“Die Annahme einer vGA setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.”*⁴³⁵

Deshalb bleibt die verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft unabhängig vom tatsächlichen Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter.⁴³⁶

Unerheblich ist, ob der Vermögensnachteil auf Ebene der Gesellschaft durch eine Vermögensminderung oder durch eine verhinderte Vermögensmehrung entstanden ist.⁴³⁷ Bei der verhinderten Vermögensmehrung genügt es, wenn, wie z. B. bei einem unangemessen günstigen Verkauf eines Wirtschaftsguts der Gesellschaft, dem Gesellschafter Aufwendungen erspart werden,⁴³⁸ da ein sonstiger Bezug nach § 20 EStG auch vorliegt, wenn die Gesellschaft zugunsten des Gesellschafters auf Einkünfte verzichtet.⁴³⁹

Die Voraussetzung, dass nicht jede gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung auf Ebene der Gesellschaft zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen soll, wird allerdings

⁴³² Vgl. **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, hrsg. von Paul Kirchhof/Hartmut Sohn/Rudolf Mellinghoff, 134. Egl., August 2003, Heidelberg: § 20, Rn. C 1-E 21, hier Rn. C 55.

⁴³³ Vgl. **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, a.a.O. (Fn. 432): § 20, hier Rn. C 61; **Kohlhepp, Ralf**: Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 156), hier S. 2446.

⁴³⁴ Vgl. i. E. auch **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2668; **Rose, Gerd**: Die "Vorteilsgeneigntheit" als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 98), hier S. 2597: "potenzielle Vermögensmehrung beim begünstigten Gesellschafter".

⁴³⁵ **BFH-Urteil v. 07.08.2002**, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II.

⁴³⁶ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113; i. E. auch **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2668.

⁴³⁷ Vgl. **Rose, Gerd**: Die "Vorteilsgeneigntheit" als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 98), hier S. 2597.

⁴³⁸ Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 23–24; Bestätigung dieser wenig strikten Anwendung der Vorteilsgeneigntheit durch **BFH-Urteil v. 05.03.2008**, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 3: Ablehnung des Vorliegens einer Eignung zum Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, da die Ausgaben der Gesellschaft nicht im persönlichen Interesse des Gesellschafters lagen; bestätigend **BFH-Urteil v. 12.06.2013**, I R 109–111/10, in: BFHE 241, S. 549ff, unter II. 1. b).

⁴³⁹ Vgl. **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, a.a.O. (Fn. 432): § 20, hier Rn. C 17.

nicht erst seit der Einführung des neuen Tatbestandsmerkmals der Vorteilsgeneigntheit als notwendig erachtet. Bereits zuvor vertrat ein Großteil der Literatur die Meinung, dass die Eignung zur Begünstigung des Gesellschafters ein Bestandteil der Tatbestandsvoraussetzung der gesellschaftlichen Veranlassung ist.⁴⁴⁰ Dieser Auffassung entsprach auch die Rechtsprechung des BFH zu Risikogeschäften, bei denen sowohl die Gewinnchancen als auch die Verlustgefahren allein der Gesellschaft zugefallen sind. Insoweit fehlte die Begünstigung des Gesellschafters, wodurch kein Anhaltspunkt für eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag.⁴⁴¹

Die Annahme, dass das Tatbestandsmerkmal der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis eine mögliche Begünstigung des Gesellschafters impliziert, veranlasst einen anderen Teil der Literatur, der Vorteilsgeneigntheit die Eignung als neue Tatbestandsvoraussetzung abzuspochen.⁴⁴² Diese ablehnende Ansicht wird z. T. durch die bei der Einführung der Vorteilsgeneigntheit unklare Urteilsbegründung bedingt. Hier kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung für eine als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilende Pensionszusage als Finanzierungsmaßnahme dient und deshalb im betrieblichen Interesse liegt.⁴⁴³ Damit wird aber die im selben Urteil zuvor durchgeführte Untersuchung des Vorliegens einer möglichen Begünstigung (der Vorteilsgeneigntheit) unnötig,⁴⁴⁴ da die verdeckte Gewinnausschüttung bereits an der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis scheitert. Bis zu diesem Punkt wäre daher der ablehnenden Literaturmeinung zu folgen.

Zu beachten ist allerdings, dass nach dem GrS die Veranlassung von Zinsaufwendungen der Veranlassung der Darlehensverwendung folgt.⁴⁴⁵ Ist die Darlehensverwendung gesellschaftlich veranlasst, trifft dies ebenso auf die Zinsaufwendungen zu. Diese Rechtsprechung ist auch auf die oben genannte Rückdeckungsversicherung und deren Versicherungsbeiträge, sofern diese

⁴⁴⁰ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 20; **Ahmann, Karin-Renate**: Zehn Jahre "neue" vGA: Quo vadis?, a.a.O. (Fn. 78), hier S. 499; **Wassermeyer, Franz**: Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, a.a.O. (Fn. 5), hier S. 84; mit Verweis auf **Wassermeyer, Franz**: Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, a.a.O. (Fn. 198), hier S. 563; **Frotscher, Gerrit**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 51), hier S. 215.

⁴⁴¹ Vgl. **BFH-Urteil** v. 08.08.2001, I R 106/99, in: BFHE 196, S. 173ff, unter II. 3; **BFH-Urteil** v. 08.07.1998, I R 123/97, in: BFHE 186, S. 540ff, unter II. 2. c); **BFH-Urteil** v. 14.09.1994, I R 6/94, a.a.O. (Fn. 109), unter II. 3.

⁴⁴² Vgl. **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113; **Janssen, Bernhard**: Verdeckte Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 3), hier S. 72; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 168.

⁴⁴³ Vgl. **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II.

⁴⁴⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 07.08.2002, I R 2/02, a.a.O. (Fn. 83), unter II.

⁴⁴⁵ Vgl. **BFH-Beschluss** v. 04.07.1990, GrS 2-3/88, in: BFHE 161, S. 290ff, unter A. IV. 1. b) und C. I. 1. a); ebenso **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2; **BFH-Urteil** v. 31.03.2004, I R 83/03, in: BFHE 206, S. 58ff, unter B. II. 3.

nicht zu aktivieren sind, anzuwenden.⁴⁴⁶ In beiden Fällen sind die zusätzlichen Finanzierungsaufwendungen durch die gesellschaftlich veranlasste Vermögensverschiebung verursacht. Die Rückdeckungsversicherung liegt deshalb nicht ausschließlich im betrieblichen Interesse. Demzufolge müssten die Versicherungsprämien, welche die zu aktivierende Forderung der Rückdeckungsversicherung übersteigen, auch als verdeckte Gewinnausschüttung korrigiert werden.⁴⁴⁷

Dieses Ergebnis ist aber nicht mit dem Telos des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG – der Gleichbehandlung von offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen⁴⁴⁸ – zu vereinbaren. Die verdeckte Gewinnausschüttung darf danach, wie auch die offene Gewinnausschüttung, das Einkommen nicht mindern. Insofern ist es sachgerecht, wenn die Vermögensverschiebung an sich korrigiert und dem Einkommen wieder hinzugerechnet wird. Allerdings kann dies nicht auch die Refinanzierungs- bzw. die Rückdeckungsaufwendungen der verdeckten Gewinnausschüttung betreffen. Ein derartiger Aufwand wäre ggf. auch angefallen, wenn der Vermögenstransfer von vornherein eine offene Gewinnausschüttung, welche refinanziert werden müsste, dargestellt hätte.⁴⁴⁹ Diese der offenen Gewinnausschüttung zuzuordnenden Aufwendungen stellen abzugsfähige Betriebsausgaben dar.⁴⁵⁰ Werden derartige Aufwendungen bei der offenen Gewinnausschüttung nicht als weitere Gewinnausschüttung deklariert, kann dies auch nicht bei der verdeckten Gewinnausschüttung der Fall sein.⁴⁵¹ Ist dennoch davon auszugehen, dass solche Aufwendungen zu Gewinnausschüttungen führen, wäre die steuerliche Behandlung der Ausschüttung, die dem Gesellschafter auf Grund seines Gewinnanteils zusteht, von der aktuellen Liquiditätslage

⁴⁴⁶ Vgl. i. E. **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2669; a. A. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 170.

⁴⁴⁷ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 22; **Wassermeyer, Franz**: Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2669.

⁴⁴⁸ Siehe Kapitel B.1.3.

⁴⁴⁹ A. A. zu den Refinanzierungszinsen **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 170: Die Refinanzierungskosten entstehen lediglich aus der verdeckten Gewinnausschüttung und müssen deshalb auch korrigiert werden.

⁴⁵⁰ Vgl. **Meilicke, Wienand/Sangen-Emden, Marion**: Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlaßten Schulden und Schuldzinsen, in: FR, 80. Jg. (1998), S. 938–943, hier S. 938; **Verwaltungsanweisung** der OFD Kiel S 2742 A v. 25.09.2000: § 8 Zinsen auf verdeckte Gewinnausschüttungen als weitere Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und andere Ausschüttungen im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, in: GmbHR, 91. Jg. (2000), S. 1171, unter 1. Spiegelstrich.

⁴⁵¹ Vgl. **Verwaltungsanweisung** der OFD Kiel S 2742 A v. 25.09.2000: § 8 Zinsen auf verdeckte Gewinnausschüttungen als weitere Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und andere Ausschüttungen im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, a.a.O. (Fn. 450), unter 2. Spiegelstrich; ebenso **BFH-Urteil** v. 31.03.2004, I R 83/03, a.a.O. (Fn. 445), unter II. 3; **Meilicke, Wienand/Sangen-Emden, Marion**: Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlaßten Schulden und Schuldzinsen, a.a.O. (Fn. 450), hier S. 940.

der Gesellschaft oder von vergangenen Investitions- und Finanzierungsentscheidungen abhängig. Dies wäre kein zulässiges Ergebnis, da es dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit⁴⁵² der Gesellschaft entgegensteht.⁴⁵³ Festzuhalten ist deshalb, dass die Refinanzierung einer verdeckten als auch einer offenen Gewinnausschüttung beim Gesellschafter keinen Vorteil nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG und somit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen kann.⁴⁵⁴

Die isolierte Betrachtung der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis kann deshalb zu einem zweckwidrigen Ergebnis führen.⁴⁵⁵ Das Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgeneigntheit gewährleistet hingegen die Gleichbehandlung der offenen und verdeckten Gewinnausschüttung. Dadurch beleuchtet dieses nicht nur die alte Rechtsauffassung, die durch die oben erwähnten Urteile zu Risikogeschäften entwickelt wurde,⁴⁵⁶ sondern stellt ein für die zweckgerichtete Rechtsprechung notwendiges Tatbestandsmerkmal dar, da die gesellschaftliche Veranlassung gerade nicht eine Eignung zum Vermögensvorteil beim Gesellschafter impliziert.

Der diesem Ergebnis entgegenstehende Vorwurf, dass die Vorteilsgeneigntheit durch die Auflösung der Trennung der Gesellschafts- und der Gesellschaftersphäre gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt und folglich zweckwidrig ist,⁴⁵⁷ vermag wenig zu überzeugen. Bei Korrektur jeglicher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Aufwendungen, würde keine Korrektur der Leistungsfähigkeit erreicht, sondern ein weit darüber hinausgehender Sollgewinn bestimmt werden.⁴⁵⁸

⁴⁵² Bspw. bestätigt durch **BFH-Urteil** v. 05.02.1992, I R 127/90, in: BFHE 166, S. 356ff.

⁴⁵³ Vgl. **Meilicke, Wienand/Sangen-Emden, Marion**: Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlassten Schulden und Schuldzinsen, a.a.O. (Fn. 450), hier S. 938.

⁴⁵⁴ Vgl. **BFH-Urteil** v. 05.03.2008, I R 45/07, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2.

⁴⁵⁵ Ähnlich **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 170: „systemwidrigen Ergebnissen“.

⁴⁵⁶ So aber **Wilk, Stefan**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, a.a.O. (Fn. 25): § 8 KStG, hier Rn. 113; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 20.

⁴⁵⁷ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 171–172.

⁴⁵⁸ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 38: Totale Sollbesteuerung ist nicht gewollt; ebenso **Wassermeyer, Franz**: Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, a.a.O. (Fn. 198), hier S. 563; **Wassermeyer, Franz**: Replik von Prof. Dr. Franz Wassermeyer, Unterschlagungen als verdeckte Gewinnausschüttungen - Anmerkungen von Bernhard Paus zu dem BFH-Urteil vom 14.10.1992 I R 14/92 -, in: DB, 81. Jg. (1993), S. 1260–1261, hier S. 1260: Dies ist gerade nicht Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG; **Pezzer, Heinz-Jürgen**: Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, a.a.O. (Fn. 29), hier S. 43; ähnlich **Frotscher, Gerrit**: Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 7), hier S. 28.

B.3.3.2 Vorteilsgeneigntheit bei nahestehenden Personen

Auch wenn die grundsätzliche Zweckmäßigkeit der Vorteilsgeneigntheit bestätigt werden konnte, bleibt unklar, ob das neue Tatbestandsmerkmal mit dem bestehenden Verständnis von verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen vereinbar ist.⁴⁵⁹ Die ständige Rechtsprechung erkennt ebenfalls die Möglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn nicht der Gesellschafter, sondern nur eine ihm nahestehende Person den Vermögensvorteil erhält.⁴⁶⁰ Durch die Einführung der Vorteilsgeneigntheit fordert der BFH allerdings, dass der Vermögensvorteil in Form eines sonstigen Bezuges nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG beim Gesellschafter selbst vorliegt.⁴⁶¹

Zur Auflösung dieses vermeintlichen Widerspruchs der Rechtsprechung des BFH, zieht ein Teil der Literatur den § 20 Abs. 5 EStG heran. Dieser regelt, dass der Empfänger einer offenen Gewinnausschüttung immer derjenige ist, der zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses Gesellschafter war.⁴⁶² Trotz der Kritik, dass die Vorschrift anhand des Wortlauts nur den Empfänger einer offenen Gewinnausschüttung bestimmt,⁴⁶³ geht die h. M. davon aus, dass der § 20 Abs. 5 EStG auch für verdeckte Gewinnausschüttungen relevant ist.⁴⁶⁴ Den maßgeblichen Zeitpunkt zur Beurteilung der Gesellschafterstellung soll der Zeitpunkt der Vermögensminderung bzw. verhinderten Vermögensmehrung darstellen. Die analoge Anwendung der Regelung auf verdeckte Gewinnausschüttungen hat zum Ergebnis, dass derjenige, der zum Zeitpunkt der Vermögensminderung Gesellschafter war, immer der Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung ist. Dies soll auch bei Vorteilszuwendungen an eine nahestehende Person gelten,

⁴⁵⁹ Vgl. **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 172; Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung; **Rose, Gerd**: Die "Vorteilsgeneigntheit" als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, a.a.O. (Fn. 98), hier S. 2597–2598; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 24; **Frotscher, Gerrit**: "Zweistufige Gewinnermittlung" und Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, Replik zu dem Beitrag von Prof. Dr. Franz Wassermeyer, DB 2002, 2668, in: FR, 85. Jg. (2003), S. 230–234, hier S. 230.

⁴⁶⁰ Vgl. bspw. **BFH-Urteil** v. 18.12.1996, I R 139/94, a.a.O. (Fn. 174), unter II. A. 1. b); siehe auch Kapitel B.3.2.1.

⁴⁶¹ Siehe Kapitel B.3.3.1.

⁴⁶² Vgl. **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, hrsg. von Paul Kirchhof/Hartmut Söhn/Rudolf Mellenghoff, 184. Egl., Januar 2008, Heidelberg: § 20, Rn. S 1–S 12, hier Rn. S 1; zu § 20 Abs. 2a EStG a. F. siehe **Heinicke, Wolfgang**: Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH, in: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, hrsg. von Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 285–316, hier S. 295–296.

⁴⁶³ Vgl. **Heinicke, Wolfgang**: Die Einkünfte des Gesellschafters einer GmbH, a.a.O. (Fn. 462), hier S. 295; **Wassermeyer, Franz**: Diskussion zu dem Referat von Wolfgang Heinicke, in: Besteuerung der GmbH und ihrer Gesellschafter, hrsg. von Siegfried Widmann, Köln 1997, S. 310–316, hier S. 312; relativierend **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, a.a.O. (Fn. 462): § 20, hier Rn. S 8.

⁴⁶⁴ Vgl. **Gosch, Dietmar**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 4): § 8, hier Rn. 227; **Kohlhepp, Ralf**: Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, a.a.O. (Fn. 10), hier S. 172; **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 27.

wodurch dem Gesellschafter ein sonstiger Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG entsteht.⁴⁶⁵

Diese Argumentation vermag allerdings nicht zu überzeugen, da § 20 Abs. 5 EStG lediglich die Rechtsfolge einer offenen (und nach h. M. auch einer verdeckten) Gewinnausschüttung regelt. Damit der Gesellschafter, der die Einkünfte erzielt hat, bestimmt werden kann, müssen zunächst die Tatbestände der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 i. V. m. § 20 Abs. 5 S. 1 EStG erfüllt und ein Gewinnverteilungsbeschluss nach § 20 Abs. 5 S. 2 EStG gefasst worden sein.⁴⁶⁶ Die Regelung bestimmt nicht, wann eine offene oder eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Deshalb ist sie nicht zur Bestimmung eines Tatbestandsmerkmals der verdeckten Gewinnausschüttung geeignet.

Dennoch besteht in der BFH-Rechtsprechung kein Widerspruch. Die Rechtsprechung hat bereits bei Sachverhalten, die auf Ebene der Gesellschaft zu einer verhinderten Vermögensmehrung geführt haben, einen sonstigen Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG angenommen, obwohl dem Gesellschafter lediglich Aufwendungen erspart wurden.⁴⁶⁷ Dies entspricht auch dem Vorteil des Gesellschafters bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an ihm nahestehende Personen. Hierbei erspart er sich eigene Aufwendungen, die er tätigen müsste, um die nahestehenden Personen zu bevorteilen; z. B. bei einfachen Geschenken an den Ehepartner oder Spenden an Vereine. Bestätigt der BFH also im Fall der verhinderten Vermögensmehrung das Vorliegen der Vorteilsgeneigntheit, sollte er dies ebenfalls im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen tun. Zudem ist anhand weiterer Sachverhalte zu erkennen, dass der BFH dazu tendiert, den Tatbestand der Vorteilsgeneigntheit insgesamt weit zu interpretieren. Bspw. sieht er bei einer Teilwertabschreibung eines Gesellschafterdarlehens⁴⁶⁸ und bei der Veräußerung von eigenen Anteilen an die Gesellschafter, obwohl dabei das Beteiligungsverhältnis nicht verändert wurde, die Vorteilsgeneigntheit als gegeben an.⁴⁶⁹ Auch dieses weite Verständnis des Tatbestandsmerkmals spricht für die Erfüllung der Vorteilsgeneigntheit bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen.

⁴⁶⁵ Vgl. **Oppenländer, Steffen**: Verdeckte Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 1), hier S. 27.

⁴⁶⁶ Vgl. **Wassermeyer, Franz**, in: Einkommensteuergesetz, a.a.O. (Fn. 462): § 20, hier Rn. S 4.

⁴⁶⁷ Vgl. **BFH-Urteil v. 12.06.2013, I R 109-111/10**, a.a.O. (Fn. 438), unter II. 1. b): ersparte Aufwendungen durch Verzicht auf marktübliche Entgelte; siehe Kapitel B.3.3.1.

⁴⁶⁸ Vgl. **BFH-Beschluss v. 21.07.2011, I B 27/11**, a.a.O. (Fn. 100), unter II. 2.

⁴⁶⁹ Vgl. **BFH-Beschluss v. 03.03.2009, I B 51/08**, in: BFH/NV 2009, S. 1280f, unter II. 1.

B.3.3.3 Vorteilsgeneigntheit bei Bevorteilung der Gesellschaft

Allerdings steht die Vorteilsgeneigntheit mit dem Hilfskriterium der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners in einem von der Literatur kaum beachteten Widerspruch. Wie zuvor ausgeführt, fordert die Vorteilsgeneigntheit einen Vermögensvorteil beim Gesellschafter.⁴⁷⁰ Durch den Fremdvergleichsmaßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners, wird aber auch der umgekehrte Fall, ein Vermögensvorteil bei der Gesellschaft, als gesellschaftlich veranlasst und daher als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt.⁴⁷¹ Ein derartiger Sachverhalt kann die Vorteilsgeneigntheit in ihrer ursprünglichen Form und ihrem Verständnis allerdings nicht erfüllen.

Auch die Umkehr des Tatbestandsmerkmals der Vorteilsgeneigntheit und die damit einhergehende Forderung eines möglichen Vermögensvorteils bei der Gesellschaft würden zu keinem systematischen Ergebnis führen. Äquivalent zu der Voraussetzung eines „Beteiligungsertrages“⁴⁷² i. S. eines sonstigen Bezugs nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG müsste dann ein Vermögensvorteil auf Ebene der Gesellschaft präzisiert als verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG vorliegen.⁴⁷³ Zusammenfassend würde dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, wenn auf Ebene einer Gesellschaft ein Vermögensvorteil vorliegt, der gesellschaftlich veranlasst ist, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftspartner die vorliegende Vereinbarung nicht eingegangen wäre und dieser Vermögensvorteil sich in einer verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG konkretisiert. Mit anderen Worten, wären die Tatbestände einer verdeckten Gewinnausschüttung nur vollständig erfüllt, wenn eine verdeckte Einlage vorliegt. Dies kann nicht das Ziel der Rechtsprechung sein.

Schuld an dieser deutlichen Verwerfung der Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung ist allerdings nicht das Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgeneigntheit, sondern das Hilfskriterium der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Vertragspartners, das dazu führt, dass auch ein Vermögensvorteil auf Ebene der Gesellschaft potentiell zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann.⁴⁷⁴ Auch an dieser Stelle ist deshalb darauf hinzuweisen, dass solche

⁴⁷⁰ Siehe Kapitel B.3.3.1.

⁴⁷¹ Siehe Kapitel B.3.2.4.2.

⁴⁷² **Wassermeyer, Franz:** Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, a.a.O. (Fn. 6), hier S. 2668.

⁴⁷³ Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vermögensvorteil beim Gesellschafter sind Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vermögensvorteil bei der Gesellschaft ist eine verdeckte Einlage; vgl. **Roser, Frank**, in: Körperschaftsteuergesetz, a.a.O. (Fn. 19): § 8, hier Rn. 105; **Wassermeyer, Heinrich Jürgen**, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, hrsg. von Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, 254. Egl., November 2012, Köln: § 8 KStG, Rn. 330–379, hier Rn. 330.

⁴⁷⁴ Siehe Kapitel B.3.2.4.2.

Sachverhalte durch die verdeckte Einlage korrigiert werden sollten – insbesondere nach Betrachtung der hier aufgeführten Konsequenzen für das weitere Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgeneigntheit.

B.3.3.4 Zwischenergebnis: Weite Auslegung der Vorteilsgeneigntheit

Zur Untersuchung der Vorteilsgeneigntheit ist abschließend festzuhalten, dass dieses verhältnismäßig neue Kriterium ein notwendiges Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung darstellt. Insbesondere bei der Finanzierung einer verdeckten Gewinnausschüttung stellt die Anwendung der Vorteilsgeneigntheit ein zweckgerechtes Ergebnis sicher. Durch die weite Auslegung fügt es sich fast uneingeschränkt in die vorherrschende Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung ein.

Bei der betrieblichen Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich für die weitere Untersuchung die Fragestellung, ob auf dessen Ebene ein Vorteilszugang vorliegt. Die Pensionszusage kann in verschiedenen Formen durchgeführt und ausfinanziert werden, wodurch die Vorteilsgeneigntheit in besonderem Maße fraglich sein kann. Außerdem ist interessant, ob alle Bestandteile der betrieblichen Altersversorgung zu einem Vermögensvorteil beim Gesellschafter-Geschäftsführer führen. Ebenso ist unklar, ob auch die Auslagerung der Pensionszusage einen Vermögensvorteil des Gesellschafter-Geschäftsführers darstellt.

Verdeckte Gewinnausschüttung bei betrieblicher
Altersversorgung

VGA bei Zusage und Befreiung von Pensionen an
Gesellschafter-Geschäftsführer

Sabel, G.

2017, XXVI, 297 S. 9 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-17166-7