

Dipl.-Kfm. Guido Förster, Aachen

## Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung

— Diskussionsaspekte des DB-Praxis-Seminars „Problembereiche der Körperschaftsteuer“ —

Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) beschäftigen Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur seit langem in besonderem Maße. Das DB-Praxis-Seminar „*Problembereiche der Körperschaftsteuer*“ setzte sich angesichts anstehender Entscheidungen des BFH zur vGA im neuen Körperschaftsteuerrecht mit den hierbei — auch nach Änderung der §§ 27—29 KStG — bestehenden Problemen auseinander. So wurde von den Referenten *Dötsch, Herzig* und *Wassermeyer* insbesondere über

1. die Behandlung der vGA bei der Einkommensermittlung sowie
2. den Zeitpunkt der vGA

diskutiert.

### 1. Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Einkommensermittlung

Hinsichtlich dieser Frage wird von der herrschenden Meinung die Auffassung vertreten, daß die vGA, wie im alten Körperschaftsteuerrecht<sup>1)</sup>, außerhalb der Steuerbilanz dem Gewinn hinzuzu-

rechnen sei<sup>2)</sup>. Für das neue Körperschaftsteuerrecht wird dies damit gerechtfertigt, daß sich Zugang und Abgang der vGA im verwendbaren Eigenkapital ausgleichen, so daß sich auch durch die außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA zum Steuerbilanzgewinn keine Verwerfungen zwischen Steuerbilanz und verwendbarem Eigenkapital der Körperschaft ergeben<sup>3)</sup>. *Wassermeyer* vertrat demgegenüber den Standpunkt, die Vorschrift des § 8 Abs. 3 S. 2

- 1) Vgl. hierzu *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 6 KStG a. F. Rdn. 229 m. w. N.
- 2) *Döllerer*, BB 1979 S. 60; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 5. Aufl., Köln 1985 S. 467; *Pezzler*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986 S. 123; a. A. wohl *Uhrmann*, DB 1977 S. 2114; *Raupach*, FR 1978 S. 576; *Felix/Streck*, § 8 KStG Rdn. 103.
- 3) *Herzig*, StuW 1976 S. 329 f.; *Döllerer*, BB 1979 S. 60; *Pezzler*, a.a.O. (Fn. 2), S. 123.

KStG sei als Gewinnermittlungsvorschrift zu begreifen. Demgemäß müsse die vGA bereits in der Steuerbilanz korrigiert werden.

## 2. Zeitpunkt der verdeckten Gewinnausschüttung

Im Zeitpunkt der Gewinnkorrektur ergibt sich bei der Körperschaft ein Zugang im verwendbaren Eigenkapital. Umstritten ist, zu welchem Zeitpunkt der Abgang der vGA im verwendbaren Eigenkapital erfolgt und die Ausschüttungsbelastung hergestellt wird, wann also die vGA als vollzogen anzusehen ist:

- Eine Meinung stellt hierfür auf den Zeitpunkt der handelsrechtlichen Passivierung der Zahlungsverpflichtung ab<sup>4</sup>). Danach fallen Zugang und Abgang der vGA im verwendbaren Eigenkapital sowie der Zeitpunkt der Herstellung der Ausschüttungsbelastung zusammen. Diese Meinung vermeidet Abweichungen zwischen steuerbilanzielltem Eigenkapital und dem Eigenkapital i. S. des § 29 Abs. 1 KStG sowohl bei Korrektur der vGA innerhalb der Steuerbilanz als auch bei außerbilanzieller Korrektur.
- Eine zweite Meinung hält den tatsächlichen Abfluß der Mittel bei der Körperschaft für den maßgeblichen Zeitpunkt, in dem die Ausschüttung vollzogen und damit das verwendbare Eigenkapital um die vGA zu mindern sowie die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist<sup>5</sup>). Fallen der Zeitpunkt der Gewinnminderung und der Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses der vGA auseinander, so kann es hier zu Abweichungen zwischen steuerbilanzielltem Eigenkapital und dem Eigenkapital i. S. des § 29 Abs. 1 KStG kommen.
- Eine dritte Meinung stellt für den Vollzug der vGA auf den Zuflußzeitpunkt beim Anteilseigner ab<sup>6</sup>). Auch hier kann es zu Abweichungen zwischen steuerbilanzielltem Eigenkapital und dem Eigenkapital i. S. des § 29 Abs. 1 KStG kommen.

*Dötsch* vertrat die Auffassung, daß durch das BFH-Urteil vom 9. 10. 1985<sup>7</sup>) die Frage des Zeitpunktes der Vollendung der vGA neu zu überdenken sei. So könne von einer einheitlichen Auslegung des Begriffes Gewinnausschüttung für die §§ 27—29 KStG — wie er nach den vorstehenden Meinungen vorausgesetzt werde — möglicherweise nicht mehr ausgegangen werden. Im einzelnen verwies er dabei auf seine Ausführungen in dieser Zeitschrift<sup>8</sup>).

Wegen der bilanzrechtlichen Ausrichtung des § 29 Abs. 1 KStG erfolge der Abgang der vGA im verwendbaren Eigenkapital bereits im Zeitpunkt der Passivierung der Ausschüttungsverpflichtung. Dagegen sei für den Zeitpunkt der Herstellung der Ausschüttungsbelastung sowie die Bestimmung des für die Verrechnung der vGA maßgeblichen verwendbaren Eigenkapitals, wie nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung, auf den Zufluß der vGA beim Anteilseigner abzustellen. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der §§ 27 Abs. 3, 28 Abs. 2 S. 2 KStG, wo von „erfolgten“ Gewinnausschüttungen gesprochen werde.

Diese Auffassung vermeidet Abweichungen zwischen steuerbilanzielltem Eigenkapital und dem Eigenkapital i. S. des § 29 Abs. 1 KStG, kann aber wegen des möglichen Auseinanderfallens der Eigenkapitalminderung einerseits und des Zeitpunktes für die Bestimmung des hierfür verwendeten Eigenkapitals andererseits zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen.

Der Auffassung von *Dötsch* trat *Wassermeyer* entgegen. Nach seiner Meinung erfassen die Vorschriften des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG einerseits und der §§ 27—29 KStG andererseits zwei (möglicherweise auch zeitlich) unterschiedliche Aspekte verdeckter Gewinnausschüttungen:

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG stelle eine eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschrift dar. Soweit die vGA handelsrechtlich den Gewinn gemindert habe, sei diese Gewinnminderung in der Steuerbilanz zu korrigieren. In Konsequenz dieser Vorgehensweise könne nach der Vorschrift des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG handelsrechtliches Fremdkapital in steuerrechtliches Eigenkapital umzu-

qualifizieren sein. Darüber hinaus käme der Vorschrift für vGA jedoch keine Bedeutung zu.

Demgegenüber regelten die §§ 27—29 KStG den Abgang der vGA im steuerrechtlichen Eigenkapital der Körperschaft sowie den Zeitpunkt der Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Hierbei sei von einem einheitlichen Begriff der vGA für die §§ 27—29 KStG auszugehen.

Für den Abgang der vGA im steuerrechtlichen Eigenkapital sowie die Herstellung der Ausschüttungsbelastung könne nicht auf den Zeitpunkt der handelsrechtlichen Passivierung der Zahlungsverpflichtung abgestellt werden, da die handelsrechtliche Zahlungsverpflichtung steuerlich durch § 8 Abs. 3 S. 2 KStG in Eigenkapital umzuqualifizieren sei und daher gerade keine Verminderung des steuerlichen Eigenkapitals beinhalte. Vielmehr könne es für den Eintritt der Rechtsfolgen der §§ 27—29 KStG nur auf den tatsächlichen Abfluß der vGA von der Körperschaft oder auf den Zufluß der vGA beim Gesellschafter ankommen. Wegen der praktischen Schwierigkeiten, die mit der Feststellung des Zuflusses der vGA beim Anteilseigner verbunden seien, solle für den Eintritt der Rechtsfolgen der §§ 27—29 KStG auf den Abfluß der vGA bei der Körperschaft abgestellt werden.

**Beispiel:** Eine GmbH macht ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine überhöhte Pensionszusage.

Im Zeitpunkt der Dotierung der Rückstellung ist der überhöhte Teil der Zuführung — obwohl handelsrechtlich Fremdkapital — in der Steuerbilanz wegen § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dem Eigenkapital zuzuordnen.

Erst mit der Auszahlung der Pensionsbezüge ist ein Abgang im verwendbaren Eigenkapital zu berücksichtigen und die Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Auch diese Auffassung vermeidet auf Grund der Umqualifizierung verdeckter Gewinnausschüttungen Abweichungen zwischen dem steuerbilanziellen Eigenkapital und dem Eigenkapital i. S. des § 29 Abs. 1 KStG.

## 3. Ausblick

Interpretiert man § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als Gewinnermittlungsvorschrift, die handelsrechtlichen Aufwand bzw. handelsrechtliches Fremdkapital in steuerliches Eigenkapital transformiert, so wird man auch für andere Gewinnberichtigungsvorschriften entgegen der derzeit herrschenden Meinung eine Gewinnkorrektur innerhalb der Steuerbilanz bejahen müssen. Hierfür kommen insbesondere die Berichtigungsbeträge nach § 1 Abs. 1 AStG und § 10 Abs. 2 AStG in Betracht<sup>9</sup>).

Darüber hinaus muß im Zusammenhang steuerrechtlich eigener Gewinnkorrekturen innerhalb der Steuerbilanz auch an Konsequenzen für die Behandlung der Liebhaberei gedacht werden.

4) *Lempenau*, BB 1977 S. 1210; *Döllerer*, BB 1979 S. 59; *ders.*, DStR 1980 S. 396; *Felix/Streck*, § 27 KStG Rdn. 10; *Herzig*, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 4, 229; *Reuter*, DStR 1983 S. 320; *Pezzer*, a.a.O. (Fn. 2), S. 132.

5) FG Saarland vom 25. 6. 1986 I 96/86, EFG 1986 S. 516; *Wrede*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 27 KStG (grüne Blätter) Erl. zu Abs. 3 Anm. C, D II; *Jünger*, in: *Lademann*, § 27 KStG Rdn. 22; *Winter*, FR 1977 S. 275; — *de* —, FR 1979 S. 250.

6) Abschn. 77 Abs. 5 S. 1 KStR; *Dötsch*, in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, § 27 KStG Rdn. 71; *Widmann*, JbFSt. 1978/79 S. 387; *Wrede*, DB 1979 S. 1620; *Ebert*, BB 1984 S. 1222; *Lang*, JbFSt. 1984/85 S. 521 Fn. 19; *ders.*, FR 1984 S. 631 Fn. 19; *Sarrazin*, WPg. 1985 S. 627.

7) BFH-Urteil vom 9. 10. 1985 I R 193/84, BStBl. II 1986 S. 93 = DB 1986 S. 308.

8) DB 1986 S. 2041.

9) Für eine Korrektur innerhalb der Steuerbilanz bereits: *Raupach*, FR 1978 S. 576; *Wassermeyer*, FR 1979 S. 346; *Flick/Wassermeyer*, in: *Flick/Wassermeyer/Becker*, § 10 AStG Rdn. 56.