

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlaßten Schulden und Schuldzinsen

von Dr. Wienand Meilicke, Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.), Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn und Marion Sangen-Emden, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Bonn

Von Teilen der Finanzverwaltung wird zunehmend in Betriebsprüfungen und Seminarveranstaltungen die Auffassung vertreten, durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlaßte Schuldzinsen seien kein abzugsfähiger Betriebsaufwand, sondern stellten ihrerseits verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter dar. Durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlaßte Schulden sollen nicht einmal vom Einheitswert des Betriebsvermögens der Gesellschaft abzugsfähig sein.

Da die Finanzierung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Aufnahme von Fremdkapital ein alltäglicher Vorgang ist, würde man eine Behandlung dieses Problems in der Literatur erwarten. Soweit ersichtlich, wird das Problem in der Literatur bisher jedoch nicht behandelt. Das spricht für die Annahme, daß die Abzugsfähigkeit der Schulden und Schuldzinsen bisher für so offensichtlich gehalten wurde, daß sich noch niemand ernstlich damit auseinandergesetzt hat. Da die Fragestellung zwischenzeitlich jedoch die Finanzgerichte erreicht, scheint es erforderlich, sich mit der neuen These der Finanzverwaltung auseinanderzusetzen.

Deren These soll an Hand von folgenden Beispielen verdeutlicht werden:

I. "Fremdfinanzierte" offene Gewinnausschüttung mit sofortigem Abfluß

Zur Einleitung sei folgender Fall skizziert:

Fall 1:

Die Hauptversammlung einer deutschen Publikums-AG mit einem Grundkapital von DM 100 Mio beschließt eine Dividendenausschüttung von DM 1,00 je Aktie mit einem Nennwert von DM 5,00. Die Gesellschaft nimmt ein Bankdarlehen zu 6 % Zinsen p.a. auf und zahlt mit den Darlehensvaluta die Dividende im Gesamtbetrag von DM 20 Mio an die Aktionäre.

Um in der Lage zu sein, eine Dividende an die Aktionäre auszuzahlen, muß eine Gesellschaft entweder vorhandene Aktiva (Bargeld) einsetzen oder verkaufen (Wertpapiere) oder sie nimmt Verbindlichkeiten auf. Welchen Weg sie dabei geht, wird die Gesellschaft nach betriebswirtschaftlichen Kriterien entscheiden. Wenn sie statt der Veräußerung von Wertpapieren wie im Beispielsfall einen Bankkredit aufnimmt, steht der Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen nach Zahlung der Dividende steuerlich nichts entgegen. Dieser Grundsatz dürfte allgemein anerkannt sein.

Die Gewährung des Zinsabzuges bei der Fremdfinanzierung einer offenen Gewinnausschüttung rechtfertigt sich zum einen aus dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit. Hier hat der BFH zuletzt mit Urteil vom 5. Februar 1992 vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Rechtslage ausdrücklich festgestellt, daß es dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft steuerlich freisteht, diese mit Eigen- oder mit Fremdkapital auszustatten. Dies gilt selbstverständlich auch für die Finanzierung von offenen Gewinnausschüttungen, d.h. eine Gesellschaft kann steuerlich wirksam Fremdkapital aufnehmen, um eine Gewinnausschüttung an den Gesellschafter zu finanzieren. Der Gesellschaft steht es dabei grundsätzlich frei zu entscheiden, bei welchem Kreditgeber sie ein solches Darlehen aufnimmt – dies kann also auch der Gesellschafter sein .

Zum anderen ergibt sich die Richtigkeit aus den allgemeinen bilanziellen Auswirkungen einer Gewinnausschüttung: Die Ausschüttung einer Dividende stellt einen Vermögensabfluß dar. Ein Vermögensabfluß drückt sich bilanziell entweder durch eine Verringerung der Aktiva (etwa des Wertpapierbestandes) oder durch eine Erhöhung der Passiva (etwa durch Aufnahme eines Darlehens) bei unverändertem Aktivvermögen aus. Im ersten Fall stehen der Gesellschaft nach der Ausschüttung die entsprechenden Aktiva nicht mehr zur Erwirtschaftung von Erträgen zur Verfügung. Im zweiten Fall entsteht durch die Vermehrung der Passiva zusätzlicher Aufwand. Da beide Alternativen wirtschaftlich zum absolut

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

gleichen Ergebnis führen – nämlich einer zumindest vorübergehenden Minderung der Ertragskraft des Unternehmens im Anschluß an die Ausschüttung – besteht keinerlei Veranlassung, sie steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Ergänzend sei erwähnt, daß natürlich der Minderung der Ertragskraft bei dem ausschüttenden Unternehmen eine entsprechende Vermögensmehrung bei den Aktionären gegenübersteht, die dort zu potentiell höheren Einkünften führt.

Eine Versagung des Zinsabzuges bei der ausschüttenden Gesellschaft würde auch, insbesondere bei großen Publikumsgesellschaften, die Dividenden in mehrstelligen Mio-Beträgen zu finanzieren haben, zu steuerlich völlig absurden Ergebnissen führen:

Wenn man die Bankzinsen in unserem Beispiel nämlich teilweise vom Abzug ausschließen und auch als (verdeckte) Dividende behandeln wollte, dann würde auf der Ebene der Gesellschaft ein Zinsabzug von jährlich DM 1,2 Mio (DM 20 Mio x 6 %) versagt und dieser Betrag als Dividendenausschüttung an die Aktionäre behandelt. Die Aktionäre müßten neben den Einkünften, die sie beispielsweise aus einer festverzinslichen Anlage der ausgezahlten Dividende von DM 20 Mio erzielen, zusätzlich Einkünfte von jährlich DM 1,2 Mio versteuern, obwohl sie um diesen Betrag in keinem Moment bereichert sind. Die finanzierende Bank schließlich wird selbstverständlich die Zinsen, die sie von der Aktiengesellschaft erhält, als betriebliche Einkünfte versteuern. So würde also aus einem im Saldo über alle drei Ebenen erfolgsneutralen Vorgang (Zinsaufwand bei der Gesellschaft = Zinsertrag bei der Bank) künstlich ein steuerpflichtiger Gewinn / Überschuß von DM 2,4 Mio (je zur Hälfte auf der Ebene der Aktionäre und der Bank) geschaffen. Daß solch eine Schaffung von doppelt zu versteuernden "Luftgewinnen" nicht richtig sein kann, liegt auf der Hand.

II. "Fremdfinanzierte" offene Gewinnausschüttung mit späterem Abfluß

Fall 2:

Die Gesellschafterversammlung einer GmbH mit einem handelsrechtlichen Gewinn im Jahr 01 von DM 25 Mio beschließt am 31. Januar 02 eine Dividendenausschüttung von DM 20 Mio für das Jahr 01. Im Hinblick auf einen bestehenden Liquiditätsengpaß bei der Gesellschaft soll die Auszahlung nicht sofort, sondern erst zum 31. Januar 04 erfolgen. Es wird daher weiter beschlossen, daß der Dividendenanspruch der Gesellschafter für die zwei Jahre bis zur Auszahlung mit 6 % jährlich zu verzinsen ist. Im Januar 04 nimmt die Gesellschaft ein Bankdarlehen über DM 22,4 Mio zu 6 % Zinsen p.a. auf und verwendet die Darlehensvaluta, um am 31. Januar 04 die Dividende nebst Zinsen auszuzahlen.

Die in 02 beschlossene Dividendenzahlung fließt im vorliegenden Fall erst im Jahr 04 bei der Gesellschaft ab. Insgesamt muß die GmbH dann eine Zahlung von DM 22,4 Mio zugunsten der Gesellschafter leisten.

Bei einer solchen Gestaltung stellt sich die Frage, ob es sich bei den DM 2,4 Mio, welche die Gesellschaft zusätzlich zu der nominell beschlossenen Dividende von DM 20 Mio an die Gesellschafter zahlt, um eine weitere Dividende handelt, die das Einkommen der GmbH gem. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG nicht mindern darf, oder ob dieser Betrag systematisch bei der GmbH als Zinsaufwand zu erfassen ist. Hier kann es unseres Erachtens sachgerecht sein, wie folgt zu differenzieren:

1. Situation bis zum Abfluß der Ausschüttung

Nach dem BFH sind Ausschüttungsverbindlichkeiten in der Steuerbilanz als Fremdkapital zu behandeln, wenn die Gewinnausschüttung noch nicht abgeflossen ist. Dann ist eigentlich nicht einzusehen, warum die auf dieses Fremdkapital anfallenden Schuldzinsen bei der ausschüttenden Gesellschaft nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sein sollen.

Dagegen könnte man allenfalls argumentieren, daß es sich, solange die Dividende von der GmbH noch nicht ausgezahlt ist, bei den mit den Gesellschaftern vereinbarten Zinsen (noch) nicht um Finanzierungsaufwand handele; es liege noch kein Vermögensabfluß i.S.v. § 27 Abs. 1 KStG bei der GmbH vor, der refinanziert werden müßte. Die Verzinsungsregelung könnte folglich als bloßer Berechnungsmodus für eine Erhöhung der

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Dividende auf den Gesamtbetrag von DM 22,4 Mio interpretiert werden. Schließlich geschieht bis zum Auszahlungszeitpunkt auf der Ebene des Gesellschafters auch noch nichts. Er hat insbesondere noch keine Zinseinkünfte zu versteuern, solange die Gesellschaft die Dividende nebst Zinsen mangels Liquidität nicht auszahlt. Vor diesem Hintergrund mag es systemkonform erscheinen, wenn man eine Gewinnminderung für die mit den Gesellschaftern vereinbarten Zinsen gem. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG nicht anerkennt.

2. Situation nach Abfluß der Ausschüttung

Wenn man den Zinsabzug vor Abfluß der Ausschüttung verweigert, dann ist mit Auszahlung der DM 22,4 Mio am 31. Januar 04 bei der GmbH die Ausschüttungsbelastung für eine Dividende im Gesamtbetrag von DM 22,4 Mio herzustellen. Analog dazu haben die Gesellschafter den gesamten Betrag als Dividendeneinkünfte zu versteuern. Die Frage, für welche Steuerjahre der GmbH die Ausschüttungsbelastung in 04 im einzelnen herzustellen ist, soll an dieser Stelle nicht diskutiert werden.

Ungeachtet einer Versagung des Zinsabzuges für die Stundung der Dividende bis zum 31. Januar 04 unterliegen jedoch die ab diesem Tag an die Bank gezahlten Darlehenszinsen nach den oben unter B.- I. dargestellten Grundsätzen ganz regulär dem Betriebsausgabenabzug, denn sie dienen der Finanzierung des ausschüttungsbedingten Vermögensabflusses.

Es ist also festzustellen, daß Zinsen, die im Zusammenhang mit der Finanzierung einer Dividendenausschüttung anfallen, nach allgemeinen Grundsätzen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Dieses Ergebnis ändert sich auch nicht, wenn die GmbH das Darlehen zur Finanzierung der Gewinnausschüttung zu sonst gleichen Konditionen statt bei einer Bank bei ihrem Gesellschafter aufnimmt. Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit erlaubt es einer Gesellschaft, sich bei ihrem Gesellschafter mit Fremdkapital zu finanzieren. Vor diesem Hintergrund besteht kein sachlicher Grund, ein Gesellschafterdarlehen anders zu behandeln als ein Bankdarlehen, vorausgesetzt, es wird in gleichem Zusammenhang und unter gleichen Konditionen aufgenommen.

III. Übertragbarkeit der Grundsätze auf verdeckte Gewinnausschüttungen

Das Institut der vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist ein Korrekturinstrument. Es soll verhindern, daß über als Betriebsausgaben bezeichnete Zuwendungen an den Gesellschafter das Prinzip ausgehebelt wird, daß Gewinnausschüttungen das Einkommen einer Gesellschaft nicht mindern dürfen. Die Parteien einer vGA, die Gesellschaft und ihr Gesellschafter, sollen also steuerlich so gestellt werden, wie sie stünden, wenn sie den "richtigen" Weg eingeschlagen und die Zuwendung in die Form einer offenen Gewinnausschüttung gekleidet hätten. Die vGA ist von ihrem Wesen daher nichts anderes als eine besondere Form der Gewinnausschüttung. Deshalb müssen die oben herausgearbeiteten Grundsätze für den Zinsabzug bei einer fremdfinanzierten offenen Gewinnausschüttung auch entsprechend für eine verdeckte Gewinnausschüttung gelten. Die Richtigkeit dieser These soll an Hand der folgenden Beispiele verdeutlicht werden:

1. "Fremdfinanzierte" verdeckte Gewinnausschüttung mit sofortigem Abfluß

Fall 3:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft kauft von ihrem Gesellschafter ein Grundstück für DM 20 Mio. Das Grundstück hat tatsächlich nur einen Wert von insgesamt DM 18 Mio. Die Gesellschaft nimmt ein Darlehen von DM 20 Mio zu 6 % Zinsen p.a. bei einer Bank auf und bezahlt damit dem Gesellschafter den Kaufpreis. Darlehensaufnahme und Kaufpreiszahlung erfolgen in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang.

In diesem Fall dürfte unstreitig sein, daß die Darlehenszinsen Betriebsausgaben sind, soweit sie auf den tatsächlichen Wert des Grundstücks entfallen (DM 18 Mio x 6 % = DM 1,08 Mio p.a.).

Fraglich ist der Zinsabzug für den übersteigenden Teil des Kaufpreises, der gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als vGA anzusehen ist. Die Sachlage ist der in Ziffer I. beschriebenen offenen Gewinnausschüttung vergleichbar. Bei der Gesellschaft liegt eine Vermögensminderung von DM 2 Mio vor, denn sie hat diesen Betrag ihrem

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Gesellschafter zugewendet, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung erhalten zu haben. Dem Vermögensabfluß bei der Gesellschaft wird steuerlich dadurch Rechnung getragen, daß ihr verwendbares Eigenkapital gem. § 28 Abs. 2 S. 2 KStG entsprechend gemindert wird. Auch diese Vermögensminderung, die durch eine vGA verursacht ist, muß von der Gesellschaft irgendwie finanziert werden. Dafür ist der Gesellschafter tatsächlich um denselben Betrag bereichert, so daß sich per Saldo eine Vermögensverschiebung von der Gesellschaft zu ihrem Gesellschafter vollzieht.

Wie im Fall der offenen Gewinnausschüttung führt damit auch der Abfluß einer vGA zu Folgewirkungen im Hinblick auf die Ertragskraft von Gesellschafter und Gesellschaft. Diese Auswirkungen sind steuerlich anzuerkennen. Wenn die Gesellschaft den Kaufpreis etwa durch einen Verkauf festverzinslicher Wertpapiere gezahlt hätte, dann hätte sich damit ihr zukünftiger potentieller Zinsertrag gemindert. Auf die Idee, daß der Gesellschaft in einem solchen Fall in den Folgejahren hypothetische Zinserträge aus Wertpapieren zuzurechnen wären, ist bislang noch niemand gekommen. Dies wäre, wie oben ausgeführt, auch nicht sachgerecht, denn durch die Kaufpreiszahlung hat sich statt dessen schließlich die potentielle Ertragskraft des Gesellschafters entsprechend gesteigert.

Nichts anderes passiert wirtschaftlich, wenn die Gesellschaft den gesamten Kaufpreis – und damit auch die vGA – statt mit dem Verkauf von Wertpapieren durch ein Darlehen finanziert. Auch hier kann man nicht einfach steuerlich unterstellen, es gäbe das Darlehen nicht, denn das würde letztlich bedeuten, daß man den Vermögensabfluß im Zusammenhang mit der vGA leugnet. Dies verstößt zum einen gegen §§ 27 ff. KStG und würde darüber hinaus bedeuten, daß Gesellschaft und Gesellschafter eben gerade nicht steuerlich so gestellt würden, als hätten sie in Höhe von DM 2 Mio eine offene Gewinnausschüttung vorgenommen.

Schließlich wird die Richtigkeit des Betriebsausgabenabzugs auch wiederum an Hand der praktischen Konsequenzen deutlich, die eine Versagung des Abzugs nach sich zöge: Wenn man die Bankzinsen in unserem Beispiel auch als (verdeckte) Dividende behandeln wollte, dann würde bei der GmbH ein Zinsabzug von jährlich DM 120.000 (DM 2 Mio x 6 %) versagt und dieser Betrag als Dividendenausschüttung an den Gesellschafter behandelt. Der Gesellschafter müßte neben den Einkünften, die er mit dem tatsächlich ausgezahlten Kaufpreis von DM 20 Mio erzielt, zusätzlich Dividendeneinkünfte von jährlich DM 120.000 versteuern, obwohl er um diesen Betrag ersichtlich nicht bereichert ist. Die finanzierende Bank versteuert diese Zinsen selbstverständlich ebenfalls als betriebliche Einkünfte. Auch im Fall einer vGA mit sofortigem Abfluß würde also bei Verweigerung des Abzugs der Finanzierungszinsen aus einem im Saldo erfolgsneutralen Vorgang (siehe oben I.) künstlich ein doppelt zu versteuernder "Luftgewinn" geschaffen.

Es bleibt also als Zwischenergebnis festzuhalten, daß Refinanzierungszinsen für eine sofort abgeflossene vGA in gleicher Weise als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wie bei einer offenen Gewinnausschüttung.

2. "Fremdfinanzierte" verdeckte Gewinnausschüttung mit späterem Abfluß

Fall 4:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft kauft am 1. April 01 von ihrem Gesellschafter ein Grundstück für DM 20 Mio. Das Grundstück hat tatsächlich nur einen Wert von insgesamt DM 18 Mio. Der Kaufpreis wird zum 1. April 02 fällig gestellt und soll bis dahin mit 6 % p.a. verzinst werden. Die Gesellschaft nimmt Ende März 02 ein Darlehen von DM 20 Mio zu 6 % Zinsen p.a. bei einer Bank auf und bezahlt mit den Darlehensvaluta den Kaufpreis zuzüglich Zinsen.

Soweit die Darlehenszinsen auf den tatsächlichen Wert des Grundstücks entfallen (DM 18 Mio x 6 % x 12 Monate = DM 1,08 Mio zuzüglich ab 1. April 02 DM 1,08 Mio p.a.), dürfte außer Zweifel stehen, daß sie Betriebsausgaben sind.

Soweit der auf den vGA-Anteil des Kaufpreises entfallende Zinsabzug in Rede steht, kann wie im Beispiel der offenen Gewinnausschüttung eine Differenzierung sachgerecht sein:

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

a) Situation bis zum Abfluß der Ausschüttung

Da auch die verdeckte Ausschüttungsverpflichtung in der Steuerbilanz vor Abfluß schon zu passivieren ist, liegt auch hier nahe, den Schuldzinsenabzug auf den als Ausschüttungsverbindlichkeit umqualifizierten Teil der Kaufpreisschuld zu gewähren.

Solange die vGA nicht abgefließen, d.h. der Kaufpreis nicht gezahlt ist, erscheint es aber auch plausibel, die an den Gesellschafter zu zahlenden Zinsen wie den unangemessenen Kaufpreisteil gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als vGA zu behandeln. Schließlich liegt bei der Gesellschaft bis dahin noch kein Vermögensabfluß vor, und die Ausschüttungsbelastung ist dementsprechend zu diesem Zeitpunkt noch nicht herzustellen. Mangels Vermögensabfluß ist es logisch nachvollziehbar, wenn man Finanzierungsaufwand zwischen Gesellschaft und Gesellschafter verneint. Damit korrespondiert der Umstand, daß auch beim Gesellschafter bis zur Kaufpreiszahlung in der Regel noch keine als Einnahme zu versteuernde Vorteilszuwendung vorliegt.

b) Situation nach Abfluß der Ausschüttung

Diese Analyse gilt aber nicht für die ab 1. April 02 von der Gesellschaft zu entrichtenden Bankzinsen. Die mit der Zahlung des Kaufpreises verbundene Vermögensminderung der Gesellschaft muß notwendigerweise finanziert werden. Hier ist die Sachlage völlig vergleichbar mit dem Fall einer offenen Gewinnausschüttung (siehe oben II.2.). Die Bankzinsen unterliegen deshalb dem normalen Betriebsausgabenabzug. Die Argumente, die dieses Ergebnis tragen, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Es kann in Anbetracht des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit keinen Unterschied machen, ob die Gesellschaft Aktiva veräußert oder ein Darlehen aufnimmt, um eine (verdeckte) Gewinnausschüttung zu finanzieren. In beiden Fällen mindert sich naturgemäß die Ertragskraft des Unternehmens. Dafür erhöht sich im Gegenzug die des Gesellschafters.
- Dem Aspekt der Finanzierungsfreiheit kann auch nicht entgegengehalten werden, daß es sich bei den finanzierten Beträgen um steuerlich nicht anzuerkennende (Anschaffungs-) Kosten handelt, denn darauf kommt es bei der Anerkennung von Zinsaufwand nicht an. Schließlich kann eine Kapitalgesellschaft unstreitig auch ein Darlehen aufnehmen, um fällige Körperschaftsteuerzahlungen zu begleichen, ohne daß dies die Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen in Frage stellt.
- Eine Behandlung der Bankzinsen auch als vGA würde künstlich zur Schaffung doppelt steuerpflichtiger Gewinne auf der Ebene des Gesellschafters führen. Obwohl der Gesellschafter in keinem Moment durch die von der Gesellschaft an die Bank gezahlten Zinsen bereichert ist, müßte er diese ebenso als Einkünfte versteuern, wie die regulären Erträge aus der Wiederanlage des Kaufpreises. Eine solche Bestrafung der Gesellschaft und des Gesellschafters ist auch im Fall einer vGA durch nichts gerechtfertigt, denn das Institut der vGA soll schließlich nur die steuerlichen Verhältnisse herstellen, die bei korrekter Behandlung durch die Parteien bestehen würden.
- Schließlich würde bei Ignorierung der Existenz des Darlehens systemwidrig auch die tatsächliche Vermögensminderung bei der Gesellschaft geleugnet, die ja ihrerseits gerade eine Voraussetzung für die Beurteilung einer Zuwendung als vGA ist.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

V. Hinweise zur Problemlösung in Rechtsprechung und Literatur

1. Das Urteil des FG München vom 13. Dezember 1993

Das hier vertretene Ergebnis findet seine Stütze in der – soweit ersichtlich – bisher einzigen Gerichtsentscheidung zu dieser Frage, dem Urteil des FG München vom 13. Dezember 1993.

Im streitigen Fall ging es um den Erwerb eines Grundstücks vom Gesellschafter, der in Bezug auf den Kaufpreis eine vGA von ca. DM 150.000 auslöste. Der Kaufpreis war ab Fälligkeit mit 3 % zu verzinsen und wurde von der Gesellschaft über mehrere Jahre in Raten getilgt.

Hier hat das FG München inzident folgende Feststellung getroffen: Für den Fall, daß eine überhöhte Kaufpreisschuld gegenüber dem Gesellschafter verzinst wird, handelt es sich bei den Zinsen jeweils in dem Umfang um eine weitere vGA, als sie auf den noch offenstehenden, als vGA zu behandelnden Kaufpreisteil entfallen. Damit will das Gericht aber nur Zinsen auf den Teil der Kaufpreis-vGA als zusätzliche vGA behandelt wissen, der noch nicht abgeflossen ist. Über die Behandlung von Finanzierungszinsen für die Zeit nach Abfluß der vGA enthält das Urteil keine Aussage, weil sich diese Frage in dem zu entscheidenden Fall nicht stellte. Das Gericht begründet seine Auffassung nicht weiter, kann jedoch letztlich nur von den gleichen Überlegungen ausgegangen sein, die im Vorstehenden bereits ausführlich dargelegt wurden.

Soweit die OFD Köln aus diesem Urteil den Schluß zieht, eine vGA bezüglich der Zinsen auf den überhöhten Kaufpreisteil liege stets in vollem Umfang, d.h. unabhängig von einem Abfluß der zugrunde liegenden vGA, vor, kann dieser Schluß nur auf einer unrichtigen Interpretation der Aussagen des Gerichts über die Kaufpreistilgung beruhen. Das Gericht hatte nämlich im fraglichen Fall die KaufpreISRaten zunächst in voller Höhe mit dem angemessenen Kaufpreisteil verrechnet und erst anschließend eine Tilgung auch des vGA-Anteils angenommen. Je nach dem, welcher Teil des Gesamtkaufpreises im Streitjahr schon getilgt war, kann sich aus dieser Behandlung ergeben, daß der gesamte Zinsaufwand als auf den vGA-Anteil der Kaufpreisschuld entfallend anzusehen und damit - nach Auffassung des FG München - nicht abzugsfähig ist.

2. Zinsabzug bei Schuldübernahme vom Gesellschafter

Ein weiterer Hinweis auf die Richtigkeit der oben herausgearbeiteten steuerlichen Behandlung einer "fremdfinanzierten" vGA fand sich bis Dezember 1997 bei Achenbach in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, Anhang 3 zu § 8, zum Stichwort "Schuldübernahme". Die Sachlage bei der isolierten Schuldübernahme vom Gesellschafter (d.h. einer Schuldübernahme ohne Übernahme von Aktiva) ist insofern mit der "fremdfinanzierten" vGA vergleichbar, als in beiden Fällen die Begründung der Verbindlichkeit, die dann verzinst wird, bei der Untergesellschaft wegen § 8 Abs. 3 S. 2 KStG steuerlich nicht als betrieblich veranlaßt anerkannt wird. Damit stellt sich in beiden Fällen die Folgefrage, wie die Darlehenszinsen steuerlich zu behandeln sind.

Achenbach kam beim Thema Schuldübernahme zu dem Ergebnis, daß Zinsen auf die (im Rahmen einer vGA) übernommenen Schulden als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die neu gefaßte Kommentierung zum Stichwort "Schuldübernahme" in Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, a.a.O. läßt nicht klar erkennen, ob Achenbach seine ursprüngliche Auffassung unter Verweis auf die BFH-Entscheidung vom 29. Juni 1994 nunmehr revidieren will. Unseres Erachtens unterstützt das genannte BFH-Urteil vom 29. Juni 1994 ausdrücklich den Ansatz von Achenbach: Der BFH hat in dem fraglichen Urteil bestätigt, daß die Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht nicht von § 8 Abs. 3 KStG berührt wird. Wenn aber, wie in dem vom BFH entschiedenen Fall, in der Steuerbilanz die zivilrechtlichen Folgen einer überhöhten TantiemEZusage nachzuvollziehen sind, dann muß dies auch für eine als vGA zu qualifizierende Schuldübernahme gelten.

Überträgt man dieses Ergebnis auf den Fall der "fremdfinanzierten" vGA, dann erscheint es, wie bereits oben erwähnt, schon fragwürdig, ob es bei der Frage des Zinsabzugs überhaupt wirklich auf den Abfluß der vGA

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

ankommt. Jedenfalls aber bleibt es bei dem Prinzip daß ein Finanzierungsdarlehen nicht dadurch steuerlich "vGA-infiziert" wird, daß die Verbindlichkeit, deren Tilgung mit dem Darlehen finanziert wird, im Zusammenhang mit einer vGA entstanden ist. Vielmehr sind Zinsen, die im Zusammenhang mit einer "fremdfinanzierten" vGA entstehen, zumindest in dem Umfang abzugsfähig, als sie auf den Zeitraum nach dem Abfluß der entsprechenden vGA entfallen.

V. Auswirkungen beim Einheitswert des Betriebsvermögens

Die vorstehenden Ausführungen zur Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen gelten in gleicher Weise auch für die Ermittlung der Einheitswerte des Betriebsvermögens.

Soweit die Finanzverwaltung nämlich unter Verweis auf die vorstehend dargestellte Argumentation auch die Berücksichtigung des Finanzierungsdarlehens als Verbindlichkeit bei der Einheitswertermittlung in dem Ausmaß verweigert, als das Darlehen auf den als vGA zu qualifizierenden Teil des Kaufpreises entfällt, kann diese Behandlung ebenso wenig überzeugen wie die ertragsteuerliche Versagung des Zinsabzugs.

Wer in unserem Beispielfall 4 bei der Einheitswertermittlung der Kapitalgesellschaft auf den 1. Januar 03 nur eine Darlehensverbindlichkeit von DM 18 Mio statt 20 Mio abziehen will, leugnet den mit der vGA zusammenhängenden Vermögensabfluß. Das führt wirtschaftlich zu dem gleichen Ergebnis, wie wenn man bei der Publikums-AG im Fall 1 das Finanzierungsdarlehen von DM 20 Mio bei der Ermittlung des Einheitswerts nicht abziehen wollte.

Im letzteren Fall unterläge dann die von der AG gezahlte Dividende potentiell doppelt der Substanzbesteuerung: die Vermögensminderung bei der AG würde ignoriert und die mit der Ausschüttung verbundene Vermögensmehrung würde potentiell bei den Aktionären vermögensteuerlich erfaßt. Die Unrichtigkeit einer solchen Behandlung wird besonders deutlich, wenn man sich vorstellt, daß die AG das Finanzierungsdarlehen etwa im Jahr 1991 aufgenommen hatte und über mehrere Jahre nicht tilgen konnte oder wollte. Soll sie dann während der ganzen Zeit Steuern auf eine Vermögenssubstanz von DM 20 Mio zahlen, die sie längst an ihre Aktionäre weitergegeben hat?

Die Antwort "nein" liegt auf der Hand. In gleicher Weise, wie aber wohl niemand ernsthaft bestreiten will, daß sich das Vermögen der fraglichen AG im Fall 1 mit der Ausschüttung um DM 20 Mio verringert, muß die Vermögensminderung im Zusammenhang mit einer vGA für Substanzsteuerzwecke anerkannt werden. Schließlich gehört die Vermögensminderung, daran sei an dieser Stelle nochmals erinnert, nach Abschn. 31 Abs. 3 S. 1 KStR zu den Tatbestandsmerkmalen einer vGA. Auch erhöht eine vGA unstreitig das (bis 1996) der Besteuerung unterliegende Vermögen des Gesellschafters. Ein sachlicher Grund für eine substanzsteuerliche Differenzierung bei der Behandlung einer offenen Gewinnausschüttung und einer vGA ist vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich.

Das ergibt sich auch aus der bereits zitierten BFH-Entscheidung. Der BFH hat in diesem Urteil zur bilanziellen Berücksichtigung überhöhter TantiemEZusagen ausdrücklich festgestellt, daß die Tantiemerückstellung unbeschadet ihrer Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung Fremdkapital bleibt und daß auch Ausschüttungsverbindlichkeiten als Fremdkapital zu behandeln sind. Damit ist die als vGA klassifizierte Rückstellung in der Vermögensaufstellung als Schuldposten zu berücksichtigen. Das gilt im übrigen, ohne daß es auf den Abfluß der vGA ankommt.

Aus dieser Rechtsprechung, die der BFH im Urteil vom 12. Oktober 1995 nochmals bestätigt hat, kann man nur den Schluß ziehen, daß in unserem Fall 4 sowohl die Kaufpreisverbindlichkeit von insgesamt DM 20 Mio zuzüglich Zinsanteil in der Vermögensaufstellung auf den 1. Januar 02 abzuziehen ist, wie auch (erst recht) ab dem 1. Januar 03 die Darlehensverbindlichkeit, welche die im April 02 getilgte Kaufpreisschuld ersetzt.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

VI. Zusammenfassung

- Zinsen für Darlehen, die von einer Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts aufgenommen werden, dessen Anschaffung eine vGA auslöst, sind zumindest für den Zeitraum nach Abfluß der vGA in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- Bei der Berücksichtigung von Schuldposten im Rahmen der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens spielt es keine Rolle ob eine Verbindlichkeit ertragsteuerlich als vGA zu klassifizieren ist oder mit einer vGA im Zusammenhang steht.

4.1.1.3