







#### Hinweis

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

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

### 3 Rechtsfolgen

#### 3.1 Auf Ebene der Gesellschaft

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

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

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

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

#### 3.2 Auf Ebene des Gesellschafters

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.3 Beispiel zur Steuerbelastung bei einer vGA

#### Beispiel

Eine GmbH zahlt an ihren ledigen Gesellschafter-Geschäftsführer, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, für seine Geschäftsführungstätigkeit im Jahr 2014 eine Vergütung von 200.000 €. Diese ist in Höhe von 40.000 € unangemessen und damit als vGA anzusehen.

#### GmbH

Zuschlag Körperschaft- und Gewerbesteuer (ca. 30 % von 40.000 € als vGA bei der GmbH) + 12.000 €

#### Gesellschafter

Einkommen bisher	200.000 €	
Einkommensteuer Grundtarif 2014	75.761 €	
Einkommen neu	160.000 €	
Einkommensteuer Grundtarif 2014 neu	58.961 €	
Differenz Einkommensteuer		- 16.800 €
vGA	40.000 €	
darauf Abgeltungsteuer 25 %	10.000 €	+ 10.000 €

**Belastung insgesamt 5.200 €**

Die vGA von 40.000 € führt damit per saldo insgesamt zu 5.200 € mehr Steuern. Hinzu kommen noch die Auswirkungen beim Solidaritätszuschlag sowie möglicherweise bei der Kirchensteuer.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Mai 2014

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