

## § 8

## Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;  
BStBl. I 2011, 986)

- (1) <sup>1</sup>Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. <sup>2</sup>Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich. <sup>3</sup>Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 Prozent der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.
- (2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.
- (3) <sup>1</sup>Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. <sup>2</sup>Auch 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. <sup>3</sup>Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. <sup>4</sup>Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. <sup>5</sup>Satz 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. <sup>6</sup>In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.
- (4) (weggefallen)<sup>1</sup>
- (5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.
- (6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.
- (7) <sup>1</sup>Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind
1. bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben;
  2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nach-

1 Der Text der zuletzt geltenden Fassung des Absatzes 4 ist in Anm. 500 abgedruckt.

weislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

<sup>2</sup>Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

(8) <sup>1</sup>Werden Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, ist § 10d des Einkommensteuergesetzes auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt. <sup>2</sup>Nicht ausgeglichene negative Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. <sup>3</sup>Ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art vor Zusammenfassung ist unzulässig. <sup>4</sup>Ein bei einem Betrieb gewerblicher Art vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser Betrieb gewerblicher Art nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt. <sup>5</sup>Die Einschränkungen der Sätze 2 bis 4 gelten nicht, wenn gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst oder getrennt werden.

(9) <sup>1</sup>Wenn für Kapitalgesellschaften Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach folgender Maßgabe Sparten zuzuordnen:

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;
3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

<sup>2</sup>Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. <sup>3</sup>Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; Entsprechendes gilt für die Aufgabe einer solchen Tätigkeit. <sup>4</sup>Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden. <sup>5</sup>Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. <sup>6</sup>Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht mehr vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden; hiernach nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus den

Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten ausgeübt werden, entfallen.<sup>7</sup>Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt anzuwenden; ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in denen keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden.<sup>8</sup>Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte ist gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(10) <sup>1</sup>Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist § 2 Absatz 5b des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. <sup>2</sup>§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden; in diesen Fällen ist § 20 Abs. 6 und 9 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

Autoren: Dr. Thomas **Eisgruber**, Ministerialrat, München (Anm. 250–452)  
 Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln (Anm. 500)  
 Dipl.-Finw. Heike **Janetzko**, Regierungsrätin, München  
 (Anm. 170–198, 230–452)

Norbert **Meier**, Städtischer Rechtsdirektor, Essen, und Dipl.-Kfm. Thomas **Semelka**, Wirtschaftsprüfer, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Essen  
 (Anm. 540–633)

Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München (Anm. 1–99, 200–225, 250–452, 510–531, 640–652)

Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, dhpG Dr. Harzem & Partner mbB, Köln (Anm. 460–490)

Dr. Stefan **Wilk**, Richter am FG, Köln (Anm. 100–167)

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 8</b>	1	e) Verhältnis zu § 9	7
<b>II. Rechtentwicklung des § 8</b>	2	f) Verhältnis zu § 10	8
<b>III. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften</b>		g) Verhältnis zu § 11	9
<b>1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG</b>		h) Verhältnis zu § 12	10
a) Verhältnis zu § 7	3	i) Verhältnis zu § 13	11
b) Verhältnis zu § 8a	4	j) Verhältnis zu §§ 14–19	12
c) Verhältnis zu § 8b	5	k) Verhältnis zu §§ 20–21b	13
d) Verhältnis zu §§ 8c, 8d	6	l) Verhältnis zu § 22	14
		m) Verhältnis zu § 32	15
		<b>2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG</b>	
		a) Grundsätzliche Anwendbarkeit der einkommen-	

	Anm.
steuerlichen Vorschriften . . . . .	19
b) Verhältnis zu den Vorschriften über die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung . . . .	20
c) Verhältnis zu den Vorschriften über steuerfreie Einnahmen . . . . .	21
d) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie zu den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten im Allgemeinen . . . . .	22
e) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie die einzelnen Einkunftsarten im Einzelnen	
aa) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG . . . . .	23
bb) Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG . . . . .	24
cc) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG . . . . .	25
dd) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG . . . . .	26
ee) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG . . . . .	27
ff) Verhältnis zu §§ 17, 20 EStG . . . . .	28

	Anm.
f) Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG) . . . . .	29
g) Verhältnis zu den Vorschriften über nicht abzugsfähige Ausgaben (§ 12 EStG) . . . . .	30
h) Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG . . . . .	31
<b>3. Verhältnis zu den Bestimmungen der AO</b>	
a) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO . . . . .	35
b) Verhältnis zu § 42 AO . . . . .	36
c) Verhältnis zu § 160 AO . . . . .	37
<b>4. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG . . . . .</b>	<b>39</b>
<b>5. Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht . . . . .</b>	<b>40</b>
<b>6. Verhältnis zu den Bestimmungen des AStG</b>	
a) Verhältnis zu § 1 AStG . . . . .	42
b) Verhältnis zu § 10 Abs. 3 AStG . . . . .	43
<b>7. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung . . . . .</b>	<b>45</b>
<b>8. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts . . . . .</b>	<b>47</b>

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Begriff und Ermittlung des Einkommens; Sonderregelungen für Betriebe gewerblicher Art und öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten**

	Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 1 . . . . .</b>	<b>50</b>
<b>II. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)</b>	
1. Einkommensbegriff für Körperschaften . . . . .	51
2. Einkommensermittlung der Körperschaft . . . . .	52
3. Rechtsfolge: Bestimmung des Einkommens nach den	

	Anm.
<b>Vorschriften von EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)</b>	
a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG . . . . .	53
b) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG; Einzelfragen bei der Ermittlung des Einkommens	
aa) Gesetzliche Grundstruktur . . . . .	54

	Anm.		Anm.
bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen	55	<b>1. Betriebe gewerblicher Art iSd. § 4</b>	59
cc) Einlagen bei Körperschaften	56	<b>2. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben gewerblicher Art iSd. § 4 nicht erforderlich</b>	60
dd) Verluste von Körperschaften	57		
ee) Besonderheiten bei der Einkommensermittlung land- und forstwirtschaftlich tätiger Körperschaften	58	<b>IV. Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)</b>	61
<b>III. Sonderregelung für die Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand (Abs. 1 Satz 2)</b>			

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Steuerpflichtigen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</b>			
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 2	65	eine auf Gegenseitigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 3	69
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	66	d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6	70
<b>II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2</b>		<b>2. Rechtsfolgen des Abs. 2</b>	71
1. Voraussetzungen des Abs. 2		<b>III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft</b>	
a) Unbeschränkte steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1)	67	<b>1. Problemlage und Rechtsentwicklung</b>	73
b) Unbeschränkt steuerpflichtige Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2)	68	<b>2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung</b>	74
c) Unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungs- und Pensionsfondsver-		<b>3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen</b>	75

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Abgrenzung der Einkommensermittlung zur steuerlich unbeachtlichen Einkommensverteilung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 3 . . . . .</b>	80		
<b>1. Rechtentwicklung und Bedeutung des Abs. 3</b>			
a) Rechtentwicklung des Abs. 3 . . . . .	81	a) Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf überschusserzielende Körperschaften . . . . .	98
b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1 . . . . .	82	b) Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen . . . . .	99
c) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen			
aa) Im Anrechnungsverfahren . . . . .	83		
bb) Im Halbeinkünfteverfahren . . . . .	84		
cc) Im Teileinkünfteverfahren . . . . .	85		
d) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte . . . . .	86		
e) Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen . . . . .	87		
<b>2. Verfahrensfragen . . . . .</b>	88		
<b>II. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 1: Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen und andere Einkommensverteilungsmaßnahmen</b>		<b>III. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2: Abzugsverbot für verdeckte Gewinnausschüttungen (Alt. 1) und Ausschüttungen auf Genussrechte (Alt. 2)</b>	
<b>1. Grundsystematik . . . . .</b>	90	<b>1. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 3 Satz 2 Alt. 1)</b>	
<b>2. Maßnahmen der Einkommensverteilung</b>		a) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung	
a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen . . . . .	91	aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	100
b) Begriff der Ausschüttung . . . . .	92	bb) Verhältnis zu anderen Bestimmungen der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	101
c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung . . . . .	93	b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	
d) Andere Maßnahmen der Einkommensverteilung . . . . .	94	aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	105
<b>3. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung . . . . .</b>	96	bb) Handlungen, die zu einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung führen . . . . .	106
<b>4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften</b>		cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung	
		(1) Bedeutung der Unterscheidung . . . . .	107
		(2) Vermögensminderung . . . . .	108
		(3) Verhinderte Vermögensmehrung . . . . .	110

	Anm.		Anm.
dd) Sonderfall Buchungsfehler . . . . .	112	(7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung . . . . .	162
ee) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich		d) Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG . . . .	165
(1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs . . . . .	115	e) Kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung . . . . .	166
(2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich . . . . .	118	f) Erforderlichkeit einer Vorteilsgeneigntheit . . . .	167
c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst		<b>2. Tatbestandsvoraussetzungen der Ausschüttungen auf Genussrechte (Abs. 3 Satz 2 Alt. 2)</b>	
aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses		a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen	
(1) Systematische Einordnung . . . . .	120	aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung	
(2) Gesellschaften, bei denen eine verdeckte Gewinnausschüttung möglich ist . . . . .	121	(1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte . . . . .	170
(3) Inhaber des Gesellschaftsanteils . . . . .	123	(2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte . . . . .	173
(4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger . . . .	125	bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten	
bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs . .	130	(1) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung	175
cc) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs		(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie . . . . .	176
(1) Fremdvergleichskriterien	132	(3) Stille Gesellschaft . . . .	177
(2) Tatsächlicher Fremdvergleich . . . . .	135	(4) Gewinnschuldverschreibung . . . . .	178
(3) Hypothetischer Fremdvergleich . . . . .	137	(5) Wandel- und Optionsanleihe . . . . .	179
dd) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs		(6) Partiarisches Darlehen . .	180
(1) Unübliche Vereinbarungen . . . . .	140	b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte	
(2) Unangemessene Vereinbarungen . . . . .	142	aa) Beteiligung am Gewinn .	184
ee) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern		bb) Beteiligung am Liquidationserlös . . . . .	187
(1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich . . . . .	144	cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös . . . . .	190
(2) Begriff des beherrschenden Gesellschaftern . . .	147	dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft . . . . .	191
(3) Von vornherein getroffene Vereinbarung . . . . .	150	ee) Ausschüttung jeder Art .	192
(4) Klare und eindeutige Vereinbarung . . . . .	152	c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen	
(5) Zivilrechtliche Wirksamkeit . . . . .	155		
(6) Tatsächliche Durchführung . . . . .	160		

	Anm.
aa) Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften . . . . .	194
bb) Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften . . . . .	195
cc) Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen	196
dd) Mutter-Tochter-Richtlinie . . . . .	197
ee) Genussrechte im ASTG . . . . .	198
<b>3. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)</b>	
a) Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	
aa) Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht . . . . .	200
bb) Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft	
(1) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung . . . . .	201
(2) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur . . . . .	202
(3) Ansatzpunkt der Korrektur . . . . .	203
(4) Durchführung der Korrektur . . . . .	204
(5) Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz . . . . .	206
(6) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung . . . . .	208
(7) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung . . . . .	210
(8) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen . . . . .	214
(9) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung	215
(10) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen . . . . .	217
cc) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten	

	Anm.
(1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer . . . . .	218
(2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer . . . . .	219
(3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer . . . . .	220
(4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer . . . . .	222
dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen . . . . .	223
ee) Rechtsfolgen auf Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters . . . . .	225
b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte	
aa) Grundsatz . . . . .	230
bb) Laufende Ausschüttung . . . . .	231
cc) Liquidation . . . . .	232
dd) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation . . . . .	233
ee) Rückkauf . . . . .	234
ff) Verzicht des Genussrechtinhabers . . . . .	235
gg) Umwandlung . . . . .	236
<b>IV. Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung</b>	
<b>1. Abgeltungssteuer . . . . .</b>	<b>250</b>
<b>2. Agio (Aufgeld) . . . . .</b>	<b>252</b>
<b>3. Aktiengesellschaft . . . . .</b>	<b>254</b>
<b>4. Ansprüche gegen den Gesellschafter . . . . .</b>	<b>256</b>
<b>5. Anwachsung . . . . .</b>	<b>258</b>
<b>6. Arbeitnehmerüberlassung . . . . .</b>	<b>260</b>
<b>7. Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen: Gehaltsbestandteile; Urlaub; Abfindungen; Pensionszusagen</b>	
a) Gehälter für Geschäftsführer-Geschäftsführer	
aa) Anstellungsvertrag . . . . .	262

	Anm.		Anm.
bb) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze . . . . .	264	a) Beratung der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschaftler . . . . .	304
cc) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen . . . . .	266	b) Übernahme von Beratungskosten des Gesellschafters durch die Kapitalgesellschaft . . . . .	305
dd) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit . . . . .	268	<b>18. Besserungsschein . . . . .</b>	<b>306</b>
b) Urlaubsabgeltung . . . . .	270	<b>19. Betrieb gewerblicher Art . . . . .</b>	<b>307</b>
c) Arbeitszeitkonto . . . . .	272	<b>20. Betriebsaufspaltung . . . . .</b>	<b>308</b>
d) Tantiemen		<b>21. Beweisrisikoverteilung bei verdeckter Gewinnausschüttung . . . . .</b>	<b>309</b>
aa) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen . . . . .	274	<b>22. Bezugsrecht . . . . .</b>	<b>310</b>
bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs . . . . .	275	<b>23. Buchungsfehler . . . . .</b>	<b>311</b>
cc) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs . . . . .	277	<b>24. Bürgschaft . . . . .</b>	<b>312</b>
dd) Besondere Tantiemevereinbarungen . . . . .	279	<b>25. Darlehen</b>	
e) Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses . . . . .	281	a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen . . . . .	313
f) Pensionszusagen		b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien . . . . .	314
aa) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen . . . . .	283	c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschaftler . . . . .	316
bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs . . . . .	284	d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft . . . . .	317
cc) Erdienbarkeit der Pensionszusage . . . . .	285	<b>26. Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben . . . . .</b>	<b>319</b>
dd) Probezeiten, Wartezeiten, Unverfallbarkeit . . . . .	286	<b>27. Diebstahl . . . . .</b>	<b>320</b>
ee) Ernsthaftigkeit der Pensionszusage . . . . .	287	<b>28. Dienstvertrag . . . . .</b>	<b>321</b>
ff) Angemessenheit der Pensionszusage . . . . .	288	<b>29. Direktversicherung . . . . .</b>	<b>322</b>
gg) Abfindung von Pensionsansprüchen . . . . .	289	<b>30. Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/ Einlagen . . . . .</b>	<b>323</b>
g) Direktversicherung . . . . .	290	<b>31. Domizilgesellschaft . . . . .</b>	<b>324</b>
<b>8. Arztkosten . . . . .</b>	<b>295</b>	<b>32. Dreiecksfälle . . . . .</b>	<b>325</b>
<b>9. Aufsichtsrat . . . . .</b>	<b>296</b>	<b>33. (Verdeckte) Einlage . . . . .</b>	<b>326</b>
<b>10. Aufwendungsersatz . . . . .</b>	<b>297</b>	<b>34. Erbbaurecht . . . . .</b>	<b>327</b>
<b>11. Ausbildung . . . . .</b>	<b>298</b>	<b>35. Erbschaft . . . . .</b>	<b>328</b>
<b>12. Ausgeschiedener Gesellschafter . . . . .</b>	<b>299</b>	<b>36. Erwerb eigener Anteile . . . . .</b>	<b>329</b>
<b>13. Ausgleichszahlungen/-anspruch . . . . .</b>	<b>300</b>	<b>37. Finanzierungskosten . . . . .</b>	<b>330</b>
<b>14. Auslandstagung . . . . .</b>	<b>301</b>	<b>38. Firmenjubiläum . . . . .</b>	<b>331</b>
<b>15. Bagatellaufwendungen . . . . .</b>	<b>302</b>	<b>39. Firmenname . . . . .</b>	<b>332</b>
<b>16. Beerdigungskosten; Trauerfeier . . . . .</b>	<b>303</b>	<b>40. Forderungsverzicht . . . . .</b>	<b>333</b>
<b>17. Beratungsleistungen</b>		<b>41. Fortbildung . . . . .</b>	<b>334</b>
		<b>42. Garantieerklärung . . . . .</b>	<b>335</b>
		<b>43. Geburtstagsfeier . . . . .</b>	<b>336</b>

	Anm.		Anm.
44. Gebühr für verbindliche Auskunft . . . . .	337	76. Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise	
45. Geldbuße/-strafe . . . . .	338	a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter . . . . .	372
46. Genossenschaft . . . . .	339	b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften . . . . .	373
47. Genussrechte . . . . .	340	77. Liquidation . . . . .	375
48. Geschäftsberichte . . . . .	341	78. Lizenzen, Patente, Know-how – Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter . . . . .	376
49. Geschäftschancen . . . . .	342	79. Lösegeld . . . . .	377
50. Geschäftsführergehälter . . . . .	343	80. Lohnsteuer . . . . .	378
51. Geschäftswert . . . . .	344	81. Management-buy-out . . . . .	379
52. Geschenke . . . . .	345	82. Mandantenstamm . . . . .	380
53. Gesellschafterversammlung . . . . .	346	83. Mietverträge, Pachtverträge und anderweitige Nutzungsverhältnisse . . . . .	381
54. Gewerbesteuerumlage . . . . .	347	84. Namensüberlassung . . . . .	382
55. Gewinnabführung . . . . .	348	85. Nießbrauch . . . . .	383
56. Gewinnausschüttungen/Finanzierung . . . . .	349	86. Non-Profit-Unternehmen . . . . .	384
57. GmbH & Co. KG . . . . .	350	87. Organschaft . . . . .	385
58. Gründung einer Kapitalgesellschaft		88. Parteispenden . . . . .	386
a) Gründungsaufwand und Vertragsbeziehungen der Beteiligten . . . . .	351	89. Partiarisches Darlehen . . . . .	387
b) Erstaussattung der Kapitalgesellschaft . . . . .	352	90. Patronatserklärung . . . . .	388
c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital . . . . .	353	91. Pensionszusage . . . . .	389
59. Gutachten . . . . .	354	92. Praxiswert . . . . .	390
60. Haftung . . . . .	355	93. Preisnachlässe und Bonusprogramme . . . . .	391
61. Handelsvertretung . . . . .	356	94. Rechtsberatkungskosten . . . . .	392
62. Hauptversammlung . . . . .	357	95. Reisen . . . . .	393
63. Hinterbliebenenversorgung . . . . .	358	96. Repräsentation . . . . .	394
64. Hinzuschätzungen . . . . .	359	97. Sachdividende . . . . .	395
65. Incentive-Reise . . . . .	360	98. Sanierung . . . . .	396
66. Invalditätsversorgung . . . . .	361	99. Satzungsklausel . . . . .	397
67. Jubiläum . . . . .	362	100. Schmiergelder . . . . .	398
68. Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung . . . . .	363	101. Schuldübernahme . . . . .	399
69. Kapitalertragsteuer . . . . .	364	102. Schwestergesellschaft . . . . .	400
70. Kassenfehlbeträge . . . . .	365	103. Sicherheitsaufwand . . . . .	401
71. Kaufvertragliche Verpflichtungen . . . . .	366	104. Spenden . . . . .	402
72. Kfz-Nutzung . . . . .	368	105. Sponsoring . . . . .	403
73. Konzessionsabgaben . . . . .	369	106. Steuerberatungsgesellschaft . . . . .	404
74. Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen . . . . .	370	107. Steuerhinterziehung . . . . .	405
75. Lästiger Gesellschafter . . . . .	371	108. Steuerklausel . . . . .	406
		109. Stille und atypisch stille Beteiligung . . . . .	407
		110. Subunternehmer . . . . .	408
		111. Tagung . . . . .	409
		112. Tantieme . . . . .	410

	Anm.
113. Teilhaberversicherung . . . . .	411
114. Telefonkosten . . . . .	412
115. Tigerfall . . . . .	413
116. Trauerfeier . . . . .	414
117. Treuhandverhältnisse . . . . .	415
118. Überstundenvergütungen und -zuschläge . . . . .	416
119. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesell- schaft . . . . .	417
120. Umlage im Konzern . . . . .	418
121. Umsatzsteuer . . . . .	419
122. Umwandlungsvorgänge . . . . .	420
123. Unerlaubte Handlungen . . . . .	421
124. Unterhaltsleistungen . . . . .	422
125. Unterstützungskasse . . . . .	423
126. Untreue, Unterschlagung . . . . .	424
127. Urlaubsgeld/Urlaubs- abgeltung . . . . .	425
128. Verbundene Unternehmen	
a) Organschaft . . . . .	426
b) Schwestergesellschaft . . . . .	428
c) GmbH & Co. KG . . . . .	430
129. Verbindlichkeit . . . . .	432
130. Verdecktes Stammkapital . . . . .	433
131. Verein . . . . .	434
132. Verlustgeschäfte . . . . .	435
133. Verlustübernahme . . . . .	436
134. Vermittlungsgebühren . . . . .	437
135. Verrechnungspreise . . . . .	438
136. Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit . . . . .	439
137. Verspätungszuschlag . . . . .	440
138. Vertragskosten . . . . .	441
139. Vertreter . . . . .	442
140. Vertreterversammlung . . . . .	443
141. Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen	
a) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis . . . . .	444
b) Verdeckte Gewinnaus- schüttung bei der Verlet- zung von Wettbewerbs- verboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalge- sellschaft durch den Ge- sellschafter	

	Anm.
aa) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten . . . . .	445
bb) Geschäftschancenlehre . . . . .	446
142. Wirtschaftliches Eigentum . . . . .	448
143. Witwenrente . . . . .	449
144. Zinsen . . . . .	450
145. Zurechnung . . . . .	451
146. Zustimmung . . . . .	452
<b>V. Verdeckte Einlagen (Abs. 3 Sätze 3 bis 6)</b>	
<b>1. Keine Einkommenserhö-     hung durch verdeckte Ein-     lagen (Abs. 3 Satz 3)</b>	
a) Tatbestandsvorausset- zungen: Begriff, Entste- hung und Bewertung verdeckter Einlagen	
aa) Systematische Grund- lagen der richterrechtlich entwickelten Tat- bestandsmerkmale einer verdeckten Einlage . . . . .	460
bb) Tatbestandsvorausset- zungen der verdeckten Einlage . . . . .	463
cc) Bewertung der verdeck- ten Einlage . . . . .	465
b) Rechtsfolge: Außerbilan- zielle Einkommensmin- derung . . . . .	466
<b>2. Materielle Korrespondenz     bei verdeckten Einlagen     (Abs. 3 Satz 4)</b>	
a) Tatbestandsvorausset- zungen: Einkommens- minderung beim Gesell- schafter . . . . .	471
b) Rechtsfolge: Einkom- menserhöhung bei Ge- sellschaft . . . . .	475
<b>3. Verdeckte Einlage in     Dreiecksfällen (Abs. 3     Satz 5)</b>	
a) Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5 . . . . .	480
b) Tatbestand und Rechts- folgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1	
aa) Tatbestand . . . . .	481
bb) Rechtsfolge . . . . .	482
c) Tatbestand und Rechts- folgen der Rückausnah- me in Satz 5 Halbs. 2	

	Anm.		Anm.
aa) Tatbestand . . . . .	485	<b>4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6) . . . . .</b>	490
bb) Rechtsfolge . . . . .	486		
cc) Zusammenfassende			
Übersicht . . . . .	487		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Ausschluss des Verlustabzugs bei Mantelkauf  
(entfallen) . . . . . 500**

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Steuerfreie Mitgliedsbeiträge bei  
Personenvereinigungen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 5</b>		b) Erhebung von Mitgliedern aufgrund der Satzung . . . . . 518  <b>2. Rechtsfolge des Abs. 5</b> a) Steuerbefreiung der echten Mitgliedsbeiträge . . . 521 b) Berücksichtigung von Aufwand . . . . . 522	
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 5 . . . . .	510		
2. Geltungsbereich des Abs. 5 . . . . .	513		
<b>II. Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge</b>			
1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5			
a) Begriff und Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge . . .	515		

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Abzugsverbot für Aufwand in Zusammenhang  
mit steuerabzugspflichtigen Einkünften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 6</b>		<b>mit steuerabzugspflichtigen Einkünften</b>  1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen . . . . . 530 2. Abzugsverbot für Aufwand . . . . . 531	
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 6 . . . . .	525		
2. Geltungsbereich des Abs. 6 . . . . .	528		
<b>II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang</b>			

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung der Abs. 7 bis 9</b>	539		
<b>II. Einordnung des Abs. 7</b>			
1. Grundinformation zu Abs. 7	540		
2. Rechtsentwicklung des Abs. 7	541		
3. Bedeutung des Abs. 7 und Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht			
a) Rechtliche Bedeutung	542		
b) Wirtschaftliche Bedeutung	543		
4. Geltungsbereich des Abs. 7			
a) Sachlicher Geltungsbereich	544		
b) Persönlicher Geltungsbereich	545		
c) Zeitlicher Geltungsbereich	546		
d) Anwendung bei Personengesellschaften	547		
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften	548		
<b>III. Bereichsbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)</b>			
1. Inhalt des Abs. 7 Satz 1	550		
2. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1)	551		
3. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)			
a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)	552		
b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)			
aa) Mehrheitserfordernis	553		
		bb) Mehrstufige Beteiligungen	554
		cc) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand	555
		dd) Art und Weise der Verlusttragung	556
		ee) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter	557
		<b>IV. Dauerverlustgeschäft als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer vGA (Abs. 7 Satz 2)</b>	
		1. Begriff des Dauerverlustgeschäfts	558
		2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)	
		a) Maßgebliche politische Gründe	
		aa) Grundfragen	559
		bb) Verkehrspolitische Gründe	560
		cc) Umweltpolitische Gründe	561
		dd) Sozialpolitische Gründe	562
		ee) Kulturpolitische Gründe	563
		ff) Bildungspolitische Gründe	564
		gg) Gesundheitspolitische Gründe	565
		hh) Kontrovers diskutierte Gründe	566
		b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung	567
		c) Ohne kostendeckendes Entgelt	568
		3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)	569
		<b>V. Keine Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1)</b>	570

**I. Erläuterungen zu Abs. 8:  
Einkommensermittlung bei zusammengefassten  
Betrieben gewerblicher Art**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 8</b>		<b>III. Verluste vor Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 2) . . .</b>	597
1. Grundinformation zu Abs. 8 . . . . .	590	<b>IV. Rücktrag von Verlusten (Abs. 8 Satz 3) . . . . .</b>	598
2. Rechtsentwicklung des Abs. 8 . . . . .	591	<b>V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 4) . . . . .</b>	599
3. Bedeutung des Abs. 8 . . . . .	592	<b>VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8 Satz 5) . . . . .</b>	600
4. Geltungsbereich des Abs. 8			
a) Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	593		
b) Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	594		
c) Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	595		
<b>II. Verluste infolge Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 1) . . . . .</b>	596		

**J. Erläuterungen zu Abs. 9:  
Spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der  
Einkünfte bei bestimmten Dauerverlustbetrieben**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 9</b>		a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Abs. 9 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	611
1. Grundinformation zu Abs. 9 . . . . .	605	b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1) . . . . .	612
2. Rechtsentwicklung des Abs. 9 . . . . .	606	c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2) . . . . .	613
3. Bedeutung des Abs. 9 . . . . .	607	d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3) . . . . .	614
4. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	608	<b>III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)</b>	
<b>II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)</b>			
1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots . . . . .	609		
2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung . . . . .	610		
3. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung			

	Anm.		Anm.
<b>1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spatergebnissen</b> . . . . .	615	1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 4) . . . . .	626
<b>2. Einzelfragen zur Spatergebnisrechnung</b>		2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 5) . . . . .	627
a) Hilfsgeschäfte . . . . .	616		
b) Umfang des Betriebsvermögens . . . . .	617		
c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten . . . . .	618		
d) Zinsschranke . . . . .	619		
e) Besonderheiten bei Organschaft . . . . .	620		
<b>IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)</b>		<b>VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)</b>	
<b>1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1)</b>		1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenrennung (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 1) . . . . .	628
a) Tatbestand . . . . .	621	2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2) . . . . .	629
b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte . . . . .	622		
<b>2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2)</b>		<b>VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)</b>	
a) Tatbestand . . . . .	623	1. Tatbestand . . . . .	630
b) Rechtsfolge . . . . .	624	2. Rechtsfolge . . . . .	631
<b>V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)</b>		<b>VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)</b>	
		1. Gesonderte Feststellung (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 1) . . . . .	632
		2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2) . . . . .	633

**K. Erläuterungen zu Abs. 10:  
Sonderregelungen für Körperschaften mit  
Einkünften aus Kapitalvermögen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung des Abs. 10</b>		1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 . . . . .	645
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 10 . . . . .	640	2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens . . . . .	646
2. Geltungsbereich des Abs. 10 . . . . .	643		
<b>II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)</b>			

	Anm.		Anm.
<b>III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)</b>		des § 32d Abs. 2 EStG auf Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1) . . . . .	651
1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG . . . . .	650	3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	652
2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen			

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8</b>
---

**I. Grundinformation zu § 8**

1

Das KStG kennt keinen eigenständigen Einkommensbegriff; vor diesem Hintergrund bestimmt § 8 – in Ergänzung zu § 7 – was als kstl. Einkommen zu qualifizieren („... als Einkommen gilt ...“) und wie es zu ermitteln ist. Die Vorschrift gliedert sich in zehn Absätze:

**Einkommensqualifikation und -ermittlung (Abs. 1):** Was als kstl. Einkommen zu qualifizieren und wie es zu ermitteln ist, ergibt sich aus den maßgeblichen Bestimmungen des EStG und des KStG, auf die Abs. 1 Satz 1 verweist. Nach Abs. 1 Satz 2 liegt ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird; es genügt, dass die wirtschaftliche Betätigung des BgA auf die Erzielung von Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) gerichtet ist. Die Vorschrift steht in Zusammenhang mit den Regelungen in Abs. 7–9. Sonderregeln einer pauschalen Einkommensermittlung für die Veranstaltungen von Werbesendungen inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten finden sich in Abs. 1 Satz 3.

**Fiktion gewerblicher Einkünfte (Abs. 2):** Die Regelung enthält eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind, Nach Abs. 1 ist auch für die Ermittlung der KSt das Einkommen ausgehend von der Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 EStG) zu ermitteln, d.h. entsprechend der jeweiligen Einkunftsart. Abs. 2 definiert sämtliche Einkünfte der unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 für Zwecke der Einkommensermittlung als gewerblich.

**Gewinnausschüttungen und Ausschüttungen auf Genussrechte; verdeckte Einlagen (Abs. 3):** Die eigenständige Leistungsfähigkeit einer KapGes. wird getrennt und unabhängig von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter ihr stehenden Personen besteuert (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857). Die Vorschriften des Abs. 3 dienen dazu, die Trennung der beiden Vermögenssphären – der des Anteilseigners und die hiervon „abgeschirmte“ Vermögenssphäre der KapGes. – auch strechtl. abzubilden: Satz 1 der Regelung bestimmt hierzu, dass jedwede Einkommensverwendung (durch offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen oder durch Ausschüttungen auf Genussrechte) das Einkommen der KapGes. nicht mindert; sie ist bei der Ermittlung des stl. Einkommens zu korrigieren. Satz 2 regelt, ohne diese selbst zu definieren, die Rechtsfolgen von verdeckten Gewinnausschüttungen. Im Gegenzug zu Satz 1 stellt Satz 3 klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach Satz 4 erhöht sich – als Ausnahme zu der Regelung in Satz 3 – jedoch das Einkommen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Nach Satz 5 gilt dies auch in den sog. Dreieckskonstellationen; in diesen Fällen führt die verdeckte Einlage beim einlegenden Gesellschafter nicht zu einer Erhöhung der AK seiner Beteiligung (Satz 6).

**Mantelkauf (Abs. 4 aF):** Die sog. Mantelkaufvorschrift des Abs. 4 aF, die Verluste für die Fälle ausschließen sollte, in denen die Körperschaft, die ihn geltend

macht, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat, ist durch § 8c ersetzt worden.

**Mitgliederbeiträge (Abs. 5):** Nach dieser Bestimmung bleiben bei bestimmten Personenvereinigungen die aufgrund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in Hinblick auf ihre Mitgliedereigenschaft erhoben werden; die Vorschrift stellt eine sachliche StBefreiung für solche Mitgliederbeiträge dar.

**Abzugsverbot für Aufwand in Zusammenhang mit steuerabzugspflichtigen Einkünften (Abs. 6):** Die Regelung schließt – entsprechend dem allgemeinen Rechtsprinzip, dass Abzugssteuern an den Ertrag ohne Berücksichtigung von Abzügen anknüpfen – einen Abzug von BA oder WK aus, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorgenommen und keine KStVeranlagung durchgeführt wird.

**Ermittlung des Einkommens von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand:** Abs. 7–9 enthalten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens von BgA der öffentlichen Hand.

▶ *Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei Dauerverlustgeschäften (Abs. 7):* Durch die Regelung in Abs. 7 sollen die Rechtsfolgen einer vGA bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand ausgeschlossen werden (BRDrucks. 545/08, 107).

▶ *Verlustvor- und -rücktrag bei Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8):* Diese Bestimmung regelt in diesem Zusammenhang den Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen der Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste (zB Anlaufverluste oder Verluste in einzelnen VZ) eines gewinnträchtigen BgA.

▶ *Spartenrechnung (Abs. 9):* Anders als auf der Ebene einer jPÖR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Ergebnisse aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, hat der Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer Spartenrechnung eine Regelung geschaffen, die die Ergebnisverrechnung bei KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt.

**Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10):** Die Regelung des Abs. 10 schließt – in Satz 1 der Vorschrift – die Anwendung des § 2 Abs. 5b für die Ermittlung des kstl. Einkommens und – in Satz 2 der Vorschrift – der Verlust- und Aufwandsabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6, 9 EStG auf KapGes. mit Kapitaleinkünften (vgl. § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6) aus.

2

## II. Rechtsentwicklung des § 8

Vor Einf. des KStG 1977 durch das KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445; s. KSt Dok. Anm. 11) waren die Vorschriften über die Einkommensermittlung der Körperschaften über das KStG und die KStDV verstreut:

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393; s. KSt Dok. Anm. 6): § 5 verwies hinsichtlich des Einkommensbegriffs auf §§ 5–15 EStG 1920, hinsichtlich der

Ermittlung des Einkommens auf §§ 31–38 EStG 1920, die „sinngemäß anzuwenden“ waren (§ 9 KStG 1920). § 6 Nr. 9 KStG 1920 bestimmte, dass Mitgliedsbeiträge bei Personenvereinigungen für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. In §§ 7 und 8 enthielt das KStG 1920 auch spezielle Vorschriften über die Einkommensermittlung, die auf die Besonderheiten der der KSt unterliegenden StPfl. zugeschnitten waren.

**Das KStG 1922 v. 8.4.1922** (RGBl. 1922, 472; s. KSt Dok. Anm. 7) enthielt hinsichtlich der Regelungen in §§ 5, 9 KStG 1922 keine weitergehenden Änderungen.

**Im KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208; s. KSt Dok. Anm. 8) wurden die speziellen kstl. Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens erheblich erweitert. §§ 10, 13 KStG regelten die Bezugnahme auf die maßgeblichen Bestimmungen des EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189), soweit nicht §§ 14 bis 19 KStG 1925 hiervon abweichende Regelungen enthielten. § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 bestimmte insoweit, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen verteilt wird; die Verweisung auf den estl. Einkommensbegriff in § 10 KStG 1925 enthielt – im Gegensatz zu der Verweisung auf die estl. Einkommensermittlungsvorschriften (§ 13 KStG 1925) – nicht mehr das Wort „sinngemäß“. § 11 Nr. 6 KStG 1925 bestimmte, dass Mitgliedsbeiträge bei Personenvereinigungen für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben; als zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung für die sachliche StBefreiung wurde die unbeschränkte StPfl. der Personenvereinigung in die gesetzliche Regelung aufgenommen. Nach § 16 KStG 1925 war ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist.

**Das KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031; s. KSt Dok. Anm. 9) fasste in der Neuregelung des § 6 Abs. 1 die allgemeinen Vorschriften des Einkommensbegriffs und der Einkommensermittlung systematisch zusammen und verwies mit der folgenden Formulierung auf das EStG sowie auf die ergänzenden Vorschriften des KStG:

„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7 bis 16 dieses Gesetzes.“

Damit war auch für die Verweisung auf die estl. Ermittlungsvorschriften das Wort „sinngemäß“ entfallen. Das Gesetz nannte die anzuwendenden estl. Vorschriften nicht mehr. Sie wurden in § 15 KStDV aufgezählt. Im Rahmen der Änderung der KStDV wurde deren § 15 im Jahr 1969 gestrichen. Die auf die KSt anzuwendenden estl. Vorschriften sind seitdem in Abschn. 27 Abs. 1 KStR aufgezählt. Damit obliegt letztlich den Gerichten die Entsch. darüber, welche estl. Vorschriften auf KStSubjekte anwendbar sind.

§ 6 Satz 2 KStG 1934 bestimmte, dass vGA bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind. § 6 Abs. 1 KStG 1961 (BGBl. I 1961, 655), § 6 Abs. 1 KStG 1965 (BStBl. I 1965, 295) und § 6 Abs. 1 KStG 1975 (BGBl. I 1975, 1933) führten die Regelungen in § 6 KStG 1934 unverändert fort. Die im Rahmen der Einkommensermittlung anzuwendenden estl. Normen waren zunächst in § 18 KStDVO 1935 v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 163) und in § 18 KStDVO 1948 v. 16.10.1948 (WiGBl. 1948, 181; Steuer- und Zollblatt 1948 Nr. 31, 258) bezeichnet. Diese Aufzählung wurde in § 15 KStDV 1949 v. 4.7.1949 (WiGBl. 1949, 183) und in § 16 KStDV 1961 v. 6.6.1962 (BGBl. I 1962, 412; BStBl. I 1962, 863) zunächst weitergeführt, in der KStDV 1968 v. 26.3.1969 (BGBl. I 1969, 270; BStBl. I 1969, 158) jedoch nicht fortgesetzt.

§ 19 KStDVO 1935 (RGL. I 1935, 163) sah eine Umqualifizierung von Einkünften bei den nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Stpfl. vor (vgl. hierzu Anm. 67). § 7 KStG 1934 übernahm die schon in § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 enthaltene Regelung, wonach es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen verteilt wird.

Die bisherige Regelung zur Nichterfassung von Mitgliedsbeiträgen (§ 11 Nr. 6 KStG 1925) wurde als § 8 KStG 1934 weiter eingeschränkt; die sachliche StBefreiung wurde nur gewährt, wenn die Mitgliederbeiträge „aufgrund der Satzung“ der Personenvereinigung erhoben worden waren. Der Begriff der „Mitgliederbeiträge“ war in § 21 KStDVO 1935 (RGL. I 1935, 163; RStBl. 1935, 217) näher erläutert.

§ 13 Satz 2 KStG 1934 übernahm die Regelung in § 16 KStG 1925, wonach ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig ist, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist.

**Das KStG 1977 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) übernahm in § 8 Abs. 1 die schon in § 6 Abs. 1 KStG 1934 geregelten Bestimmungen über das Einkommen und die Einkommensermittlung und verzichtete insoweit auf einen eigenen Einkommensbegriff für das KStG. Die Regelung gilt seit 1977 unverändert; der einzige Unterschied zwischen den beiden Formulierungen besteht darin, dass die speziellen KStBestimmungen über die Ermittlung des Einkommens in § 8 Abs. 1 nicht mehr bezeichnet worden sind.

In § 8 Abs. 2 wurde die ursprünglich in § 19 KStDVO 1935 (RGL. I 1935, 163) normierte und inhaltlich in § 19 KStDV 1949 (WiGBl. 1949, 183; die Ermächtigung beruhte auf § 23a Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b KStG), § 16 KStDV 1961 (BStBl. I 1962, 863) und § 16 KStDV 1968 (BStBl. I 1969, 158) unverändert fortgeführte Fiktion gewerblicher Einkünfte geregelt; die wörtliche Übernahme der Bestimmungen des § 16 KStDV 1968 als § 8 Abs. 2 in das Gesetz ließ die seinerzeitigen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Regelung (vgl. BFH v. 20.10.1976 – I R 139-140/74, BStBl. II 1977, 96) verstummen. Bereits die genannten Vorgängervorschriften hatten vorgesehen, dass eine Umqualifizierung von Einkünften bei den nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Stpfl. stattfindet. Die Regelung des § 19 KStDVO 1935 (RGL. I 1935, 163) war auf die Rspr. des RFH zur Einordnung der Einkünfte buchführungspflichtiger Erwerbsgesellschaften zurückzuführen (s. RFH v. 19.10.1927, RStBl. 1928, 6; RFH v. 13.3.1928, RStBl. 1929, 521).

In § 8 Abs. 3 Satz 1 wurde die bislang in § 10 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 und in § 7 KStG 1934 enthaltene Regelung aufgenommen. § 8 Abs. 3 Satz 2 enthielt die vormalis in § 6 Satz 2 KStG 1934 getroffene Regelung, wonach vGA bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind.

§ 8 Abs. 4 KStG 1977 schränkte den Verlustrücktrag ein, § 8 Abs. 5 KStG 1977 regelte die StFreiheit von Gewinnen aus Anteilen an einem nicht steuerbefreiten BgA einer jPöR.

§ 8 Abs. 6 KStG 1977, der auf § 6 Nr. 9 KStG 1920, § 11 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1925, § 8 Abs. 1 KStG 1934 und § 21 KStDVO 1935 zurückgeht, bestimmte nunmehr, dass bei Personenvereinigungen Beiträge, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. In der Folgezeit wechselte die Regelung mehrere Male die Nummerierung innerhalb des § 8, ohne dass dies mit einer inhaltlichen Änderung verbunden gewesen wäre: Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde Abs. 6 zu Abs. 7 (StReformG 1990 v. 25.7.1988,

BGBI. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224); mit dem StandOG v. 13.9.1993 (BGBI. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) wurde Abs. 7 wieder zu Abs. 6; mit dem StSenkG v. 23.10.2000 (BGBI. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) wurde Abs. 6 schließlich zu Abs. 5.

§ 8 Abs. 7 KStG 1977 übernahm die schon in § 16 KStG 1925 und § 13 Satz 2 KStG 1934 enthaltenen Regelungen, wonach ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig ist, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist; dabei wurde klarstellend berücksichtigt, dass ein Abzug von Aufwand nur ausscheidet, wenn das Einkommen „lediglich“ aus dem StAbzug unterliegenden Einkünften besteht. Mit Blick auf die erforderliche Anpassung an die estrechtl. Terminologie wurde der Begriff der „Ausgaben“ durch den der „Betriebsausgaben und Werbungskosten“ ersetzt. Auch Abs. 7 wechselte in der Folgezeit die Nummerierung innerhalb des § 8, ohne dass dies mit einer inhaltlichen Änderung verbunden gewesen wäre (Durch das StReformG 1990 wurde Abs. 7 zu Abs. 8, mit dem StandOG wurde Abs. 8 wieder zu Abs. 7 und mit dem StSenkG wurde Abs. 7 schließlich zu Abs. 6).

**StBereinG 1985 v. 14.12.1984** (BGBI. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 3 Satz 2 wurde mW ab VZ 1985 das Wort „Genußscheine“ durch das Wort „Genußrechte“ ersetzt, um auch Ausschüttungen auf unverbriefte Rechte zu erfassen.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBI. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Wirkung ab VZ 1990 wurde die Regelung des Abs. 4, die beim sog. Mantelkauf den Verlustabzug ausschließen sollte, eingefügt. Die bisherigen Abs. 5–7 wurden Abs. 6–8 (s.o.). Die Verweisung in Abs. 5 nF wurde mit Blick auf die gleichzeitige Neufassung des § 10d EStG angepasst.

**StandOG v. 13.9.1993** (BGBI. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 5 wurde mW ab VZ 1993 gestrichen, weil die Vorschrift durch die gleichzeitige Einf. eines Wahlrechts zwischen Verlustrücktrag und Verlustvortrag in § 10d EStG entbehrlich geworden war. Die bisherigen Abs. 6–8 wurden wieder Abs. 5–7 (s.o.).

**Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997** (BGBI. I 1997, 1569; BStBl. I 1997, 928): Abs. 4 wurde neu gefasst. Der Tatbestand wurde erweitert und zugleich die Verlustnutzungsmöglichkeit erheblich eingeschränkt. Durch die Einf. einer sog. Sanierungsklausel wurden Sanierungsfälle von diesen Einschränkungen ausgenommen.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBI. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Regelung in Abs. 5 wurde aufgehoben und mW zum 1.1.2001 in den neuen § 8b Abs. 6 Satz 2 übernommen. Die Regelung, wonach bei Personenvereinigungen Beiträge, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, für die Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben (bislang Abs. 6), wurde zu Abs. 5 (s.o.).

**StÄndG 2001 v. 20.12.2001** (BGBI. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 4 Satz 3 wurde die Formulierung „verbleibenden Verlustabzug iSd. § 10d Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes“ durch „verbleibenden Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes“ ersetzt.

**SFG v. 20.12.2001** (BGBI. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): In Abs. 1 wurde Satz 2 (jetzt Satz 3) angefügt, nach dem bei inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten das Einkommen aus der Veranstaltung von Werbesendungen 16 % der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG beträgt. Eine vergleichbare Bestimmung existierte bis VZ 2000 nur für das ZDF in § 7 Abs. 1 und § 23 Abs. 3, die gleich-

zeitig geändert (§ 7 Abs. 1) bzw. aufgehoben (§ 23 Abs. 3) wurden. Die Regelung ist gem. § 34 Abs. 3b erstmals für den VZ 2001 anzuwenden.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch Art. 3 Nr. 3 des SEStEG wurde Abs. 2 mW ab VZ 2006 geändert; Ziel der Gesetzesnovelle war, auch KapGes. ausländ. Rechts (insbes. Europäische Gesellschaften und Genossenschaften) in den Anwendungsbereich des Abs. 2 einzubeziehen. Nach Abs. 2 nF findet eine Umqualifizierung von Einkünften bei allen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl. statt. Zugleich wurden § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 geändert (s. Art. 3 Nr. 2 SEStEG). Das bisherige Merkmal der Verpflichtung zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB hat für die Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte keine Bedeutung mehr (BTDrucks. 16/2710, 30).

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Zur Regelung der verdeckten Einlage wurde Abs. 3 um die Sätze 3–6 ergänzt.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 4 wurde aufgehoben, da die Fragen der Verlustnutzung durch Körperschaften in § 8c geregelt werden; § 8 Abs. 4 ist allerdings neben § 8c noch bis zum 31.12.2012 anwendbar (§ 34 Abs. 6 Satz 3).

**MoRaKG v. 12.8.2008** (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854): Die zeitliche Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 für die Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 aF bis zum 31.12.2012 sollte unter vollständiger Neufassung durch § 34 Abs. 6 Sätze 4–6 um Ausnahmeregelungen für sog. Wagniskapital ergänzt werden. Die Änderung ist nicht in Kraft getreten, da ihr die EU-Kommission am 30.9.2009 die gem. Art. 8 Abs. 2 Satz 1 MoRaKG erforderliche Zustimmung aus beihilferechtl. Gründen versagte.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Mit Wirkung v. 1.1.2009 (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2009) wurde in Abs. 1 ein neuer Satz 2 eingefügt, nach dessen Bestimmungen ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vorliegt, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Satz 2 aF (über die pauschalierende Einkommensermittlung für öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten) wurde Satz 3. Ferner wurden Abs. 7–10 angefügt (zur Rechtsentwicklung des Abs. 7 bis 9 im Einzelnen s. Anm. 541, 591 und 606).

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 9 wurde Satz 8 angefügt.

**StVereinfG v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Abs. 10 Satz 1 wurden die Wörter „§ 2 Abs. 5b Satz 1 EStG“ durch „§ 2 Abs. 5b EStG“ ersetzt; es handelte sich lediglich um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Streichung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG (BTDrucks. 17/6146, 18). Die Änderung in Abs. 10 Satz 1 ist – zeitgleich mit der Neuregelung des § 2 Abs. 5b EStG – ab VZ 2011 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 14 idF des StVereinfG 2011).

### III. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

##### a) Verhältnis zu § 7

3

**Verhältnis des § 8 Abs. 1 zu § 7:** Die Vorschrift bezeichnet in Abs. 1 das zVE als Bemessungsgrundlage der KSt und greift damit die in § 7 Abs. 2 als Besteuerungsgrundlage definierte Rechengröße – nämlich das um die Freibeträge der §§ 24 und 25 verminderte Einkommen – auf (s. § 7 Anm. 6). Hieran anknüpfend wird in § 8 Abs. 1 geregelt, was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist. Vor diesem Hintergrund wurde die pauschalierte Einkommensermittlung als Rechtsfolgenvorschrift für inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten systemgerecht als Satz 2 aF (nunmehr Satz 3) in § 8 Abs. 1 eingefügt (s. Anm. 50 ff.).

**Verhältnis des § 8 Abs. 2 zu § 7:** Die Regelung des § 7 Abs. 4 über die Ermittlung des „Gewinns nach dem Wirtschaftsjahr“ bei den nach den Vorschriften des HGB buchführungspflichtigen Stpfl. war in Zusammenhang mit § 8 Abs. 2 idF bis einschließlich VZ 2005 zu sehen („Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln“). Durch die Änderung des § 8 Abs. 2 idF des SStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4; s. Anm. 2) ist dieser Zusammenhang entfallen (s. § 7 Anm. 6).

##### b) Verhältnis zu § 8a

4

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 8a (iVm. § 4h EStG):** § 8 wird für den Bereich der Einkommensermittlung ergänzt durch die Regelungen in § 8a (sog. Zinsschranke; s. § 8a Anm. 8; zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. § 8a Anm. 2), die als besondere Einkunftsermittlungsvorschrift den BA-Abzug für Zinsaufwendungen beschränkt. Die Regelungen des § 8a beschränken nicht nur die *Gesellschafterfremdfinanzierung*, sondern zielen auf jede Art der Fremdfinanzierung. Technisch wird die Korrektur nicht mehr, wie in früheren Fassungen der Vorschrift (s. § 8a Anm. 2), über einen Verweis auf die vGA geregelt, sondern über ein temporäres BA-Abzugsverbot mit der Möglichkeit, im VZ nicht abziehbare Zinsen in künftige VZ vorzutragen (s. § 8a Anm. 9 ff.).

##### c) Verhältnis zu § 8b

5

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 8b:** Die Regeln über vGA einerseits und § 8b andererseits schließen sich nicht aus, betreffen aber grds. völlig verschiedene Betrachtungsebenen; § 8b bestimmt die Rechtsfolgen im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen für die Körperschaft als Anteilseigner, während § 8 Abs. 3 die Auswirkungen von durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensminderungen (verhinderten Vermögensmehrungen) bei der ausschüttenden Körperschaft regelt. Hierbei gilt: Die Ermittlung einer vGA geht der Anwendung des § 8b vor; Einkommenserhöhungen durch vGA im Zusammenhang mit Anteilsübertragungen fallen unter die StBefreiung (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 21; R 7.1 KStR 2015). Unter die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b fallen auch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2, nicht aber andere Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen und sonstige Bezugsrechte (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 24).

**Verhältnis des § 8 Abs. 10 zu § 8b:** Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. §§ 1 und 2 konnten bis einschl. VZ 2008 grds. sowohl die Beteiligungsertragsbefreiung (§ 8b Abs. 1) als auch die Veräußerungsgewinnbefreiung (§ 8b Abs. 2) unabhängig davon in Anspruch nehmen, ob die Dividenden oder Veräußerungsgewinne aufgrund der estrechtl. maßgeblichen Bestimmungen (§§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aF, 17 EStG) bei der Körperschaft der StPflcht unterfielen (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 4 ff., 13 ff.). Durch die erweiterte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen unter 1 % (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) und Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) beschränkt § 8 Abs. 10 KStG in seinem Anwendungsbereich die Anwendbarkeit von § 8b KStG (näheres SEIDEL, ErbStB 2009, 187 [194]).

6 **d) Verhältnis zu §§ 8c, 8d**

**Verhältnis des § 8 Abs. 4 zu § 8c:** § 8c regelt als spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift den Verlustabzug von Körperschaften (s. § 8c Anm. 1). § 8 Abs. 4 aF ist nach Maßgabe des § 34 Abs. 6 Satz 3 weiterhin neben § 8c Abs. 1 anzuwenden, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern (BTDrucks. 16/5491, 22; s. Anm. 500; zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 3 s. HHR-Jahresband 2008 § 8 Anm. J 07–2 f.; zum Verhältnis von § 8 Abs. 4 aF zu § 8c s. ausführl. § 8c Anm. 12).

**Verhältnis des § 8 Abs. 4 zu § 8d:** Die durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der stl. Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998) eingefügte Regelung des § 8d ergänzt § 8c und soll deren mitunter zu restriktive Folgen abmildern. § 8d eröffnet einer Körperschaft die Option, Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie ihren Geschäftsbetrieb fortführt (zu weiteren Einzelheiten s. die Gesetzesbegründung in BRDrucks. 544/16, 7 ff.).

7 **e) Verhältnis zu § 9**

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 9 Abs. 1 Nr. 1:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 ist Ausnahmebestimmung zu § 8 Abs. 3 Satz 1, wonach Ausschüttungen, die der Einkommensverwendung zugeordnet werden, den Gewinn der Gesellschaft grds. nicht mindern dürfen (s. § 9 Anm. 13). Mit Blick auf die Gesellschaftsstruktur der KGaA konkurrieren bei außerunternehmerisch mitveranlassten Vermögensverschiebungen das handelsrechtl. Institut der Entnahme und die vGA-Bestimmungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 (s. § 9 Anm. 30).

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 9 Abs. 1 Nr. 2:** Für Aufwendungen, die als vGA zu qualifizieren sind, scheidet ein Zuwendungsabzug iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 aus (s. § 9 Anm. 38).

8 **f) Verhältnis zu § 10**

**Verhältnis des § 8 Abs. 1 zu § 10:** § 8 Abs. 1 Satz 1 wird durch die Regelungen des § 10 über nichtabziehbare Aufwendungen ergänzt (s. § 10 Anm. 18).

Verhältnis des § 8 Abs. 2 zu § 10: Siehe § 10 Anm. 19.

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 10:** Zur konkurrierenden Anwendung der beiden Vorschriften beim Zusammentreffen von vGA und nach § 10 nicht abziehbaren Aufwendungen, die eine Einkommensverwendung darstellen, bzw. beim

Zusammentreffen von vGA mit betrieblich veranlassten (nicht abziehbaren) Aufwendungen s. § 10 Anm. 20.

**g) Verhältnis zu § 11**

9

**Verhältnis des § 8 Abs. 1 Satz 1 zu § 11:** § 8 Abs. 1 Satz 1 wird durch die mit den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften konkurrierenden Regelungen in § 11 zur Schlussbesteuerung von Abwicklungsgewinnen unbeschränkt stpfl. Körperschaften ergänzt (s. § 11 Anm. 9; § 11 Anm. 55).

**h) Verhältnis zu § 12**

10

**Verhältnis des § 8 Abs. 3 Satz 2 zu § 12:** Soweit die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA vorliegen, greift die Entstrickungsregelung des § 12 Abs. 1, die nur betriebliche, nicht aber durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorgänge erfasst, nicht (s. § 12 Anm. 11).

**i) Verhältnis zu § 13**

11

**Die Regelungen über den Entstrickungsgewinn** (§ 13 Abs. 1, 5 und 6) ergänzen die allgemeine Einkommensermittlungsvorschrift des § 8.

**j) Verhältnis zu §§ 14–19**

12

**Die Vorschriften zur Einkommensermittlung im Falle der Organschaft** (§§ 14–19) enthalten organschaftsspezifische Einkommensermittlungsvorschriften, die als *lex specialis* den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und KStG vorgehen (zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 25 ff.). Insbesondere durchbrechen die Bestimmungen des § 14 hinsichtlich der Zurechnung des Einkommens einer OG zum OT den Grundsatz, dass der Stpfl. sein Einkommen selbst zu versteuern hat (s. § 14 Anm. 80 ff.). Zur eingeschränkten Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 7 und Abs. 9, deren Anwendung abweichend von den allgemeinen Prinzipien von der Ebene der OG auf diejenige des OT verlagert wird, s. auch die Regelungen in § 15 Satz 1 Nr. 4 (s. § 15 Anm. 77) und § 15 Satz 1 Nr. 5 (s. § 15 Anm. 85).

**k) Verhältnis zu §§ 20–21b**

13

**Die Vorschriften der §§ 20–21b** enthalten spezielle Einkommensermittlungsvorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen. § 20 eröffnet die Möglichkeit, versicherungstechnische Rückstellungen (sog. Schwankungsrückstellungen) über das nach den allgemeinen bilanzstl. Vorschriften zulässige Maß hinaus zu bilden (s. § 20 Anm. 41 ff.). § 21 enthält spezielle Vorschriften über die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen.

**l) Verhältnis zu § 22**

14

**Die Sonderregelung des § 22 für Genossenschaften** dient der Abgrenzung zwischen der Vorschrift des § 4 Abs. 4 EStG über den Abzug von BA und der des § 8 Abs. 3 Satz 2 über vGA bei genossenschaftlichen Rückvergütungen. § 22 hat Vorrang vor den Grundsätzen der vGA; soweit danach ein BA-Abzug nach § 22 möglich ist, findet § 8 Abs. 3 Satz 2 keine Anwendung (BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599) (s. § 22 Anm. 6).

15 m) **Verhältnis zu § 32**

**Die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs** für Körperschaften ist in § 32 geregelt. Ist nach den Grundsätzen dieser Bestimmung von kstpfl. Einkünften lediglich ein StAbzug durchzuführen, schließt § 8 Abs. 6 einen Abzug von BA oder WK aus.

16–18 Einstweilen frei.

## 2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

19 a) **Grundsätzliche Anwendbarkeit der einkommensteuerlichen Vorschriften**

Aus der Regelung in Abs. 1, wonach für die Ermittlung des Einkommens der KStpfl. die Vorschriften des EStG gelten, soweit diesen nicht kstl. Bestimmungen als leges specialis vorgehen, folgt die grundsätzliche Anwendbarkeit aller maßgeblichen estl. Vorschriften. Einschränkungen ergeben sich stets dann, wenn die betreffende Vorschrift des EStG auf die persönlichen Eigenschaften oder Besonderheiten einer natürlichen Person Bezug nimmt. R 8.1 Abs. 1 KStR 2015 enthält ua. eine Aufzählung der insoweit nach Auffassung der FinVerw. anzuwendenden Vorschriften.

20 b) **Verhältnis zu den Vorschriften über die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung**

**§ 2 EStG:** Da Abs. 1 auf den Einkommensbegriff des EStG verweist, sind die Abs. 1-4 und 6 des § 2 EStG unmittelbar auf die Ermittlung des Einkommens der KStpfl. anzuwenden. § 2 Abs. 5 EStG ist demgegenüber nicht anwendbar, weil die Vorschrift nicht die Ermittlung des Einkommens, sondern Abzüge vom Einkommen betrifft. Ferner gilt § 2 Abs. 7 EStG nicht für KStpfl. Die darin enthaltene Aussage über den Veranlagungs- und den Ermittlungszeitraum ist für die KSt in § 7 Abs. 3 speziell geregelt.

► „*Mindestbesteuerung*“ nach § 2 Abs. 3 EStG aF: Ob die Begrenzung der Verlustverrechnung durch die mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingeführte – und bis einschl. VZ 2003 geltende – sog. Mindestbesteuerung (§ 2 Abs. 3 Sätze 2–8 EStG aF) für die unter § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaften gilt, ist schon deshalb fraglich, weil diese Körperschaften kraft gesetzlicher Fiktion ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (glA DÖTSCH/PUNG, DB 1999, 932 [935]). § 2 Abs. 3 EStG aF kann aber beispielsweise Bedeutung für Körperschaften haben, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschränkt stpfl. sind, Einkünfte iSd. §§ 2 Abs. 1 Nr. 6, 21 EStG erzielen und insoweit Sonderabschreibungen in Anspruch genommen haben (zur Auslegung des § 2 Abs. 3 aF s. BFH v. 9.3.2011 – IX R 56/05, BStBl. II 2011, 649).

**§ 2a EStG:** Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a EStG sind auf die Einkommensermittlung von unbeschränkt stpfl. KapGes. anwendbar (s. § 2a EStG Anm. 14; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 2a EStG Rn. 4; zu den Verlustabzugsbeschränkungen im Einzelnen s. § 2a EStG Anm. 24 ff.).

**§ 2b EStG aF:** Nach der durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) in das EStG eingefügten und zum 10.11. 2005 außer Kraft getretenen (zum zeitlichen Geltungsbereich s. § 2b EStG Anm. 2) Verlustabzugsbeschränkung des § 2b EStG aF können negative Ein-

künfte aus der Beteiligung an sog. Verlustzuweisungsmodellen (und ähnlichen Modellen) nur noch mit positiven Einkünften aus solchen Modellen ausgeglichen oder von solchen positiven Einkünften nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden; die Beschränkung gilt gleichermaßen für ESt- und KStSubjekte (s. § 2b EStG Anm. 6).

### c) Verhältnis zu den Vorschriften über steuerfreie Einnahmen

21

§ 3 Nr. 40 EStG findet mit Blick auf die Spezialregelung in § 8b keine Anwendung (s. § 8b Anm. 24; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 45 [6/2014]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b Rn. 60; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8b Rn. 50).

§ 3c Abs. 1 EStG gilt grds. auch für KStpfl. (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), wird jedoch im Anwendungsbereich des § 8b (s. § 8b Anm. 9 ff.) von dieser Vorschrift verdrängt (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 2, Abs. 5 Satz 2; s. § 8b Anm. 13; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b Rn. 60). § 3c Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40a sowie 3c Abs. 3 EStG sind auf Körperschaften anwendbar (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

### d) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie zu den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten im Allgemeinen

22

**Verhältnis zu §§ 4–7k EStG:** Die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7k EStG sind mit wenigen Ausnahmen im Bereich der KSt anwendbar. Grundlage der Einkommensermittlung ist insbes. das Maßgeblichkeitsprinzip der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG).

▶ *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

- ▷ *die Regelungen über die nichtabziehbaren Betriebsausgaben*, soweit die betreffende Vorschrift auf die persönlichen Eigenschaften oder Besonderheiten einer natürlichen Person Bezug nimmt, denn die Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der KSt unterliegen, schließt etwa die Anwendung der Abzugsverbote der § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG (Mehraufwendungen für Verpflegung) und § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG (Aufwendungen des Stpfl. für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) aus (s. auch R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).
- ▷ *die Vorschrift des § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG*, die den Gewinnermittlungszeitraum betrifft; sie wird durch die spezielle Regelung des § 7 Abs. 4 verdrängt. Dagegen sind § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3, Abs. 2 EStG anzuwenden (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

**Verhältnis zu § 13–18 EStG:** Auch §§ 13–18 EStG sind grds. im Bereich der KSt anwendbar (s. R 32 Abs. 1 KStR).

▶ *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

- ▷ *die Regelungen in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG*, wonach die Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften zählt, und in § 13 Abs. 3 Satz 3, in der bestimmt ist, dass sich der Freibetrag für Einkünfte aus LuF bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt
- ▷ *§ 16 Abs. 4 EStG* gilt nur für die Besteuerung natürlicher Personen und mithin nicht für Körperschaften (s. § 16 EStG Anm. 707; glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 47 [6/2014]; zur Anwendung von § 16 Abs. 4 aF auf Körperschaften s. BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437).

- ▷ § 17 EStG ist zwar dem Grunde nach anwendbar (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), wird aber im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 durch diese spezielle Regelung verdrängt (s. § 17 EStG Anm. 21). Bei KStpfl., bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2), ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden (R 8.1 Abs. 3 KStR 2015).
- ▷ § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG gilt – ebenso wie § 16 Abs. 4 EStG – nicht für Körperschaften

**Verhältnis zu §§ 8–9b und 19–24a EStG:** Erzielen unbeschränkt KStpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 6 Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), sind die Vorschriften der §§ 8–9b sowie der §§ 19–24a EStG über die Ermittlung dieser Einkünfte dem Grunde nach anzuwenden (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015). Bei der Ermittlung der Einkünfte von unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 aus Kapitalvermögen (s. Anm. 645 f.) ist die Vorschrift des § 20 Abs. 9 Sätze 1 und 4 EStG (Sparer-Pauschbetrag) zu berücksichtigen (R 8.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; s. Anm. 646). In den Fällen des § 8 Abs. 10 ist § 20 Abs. 6 und 9 EStG nicht anzuwenden (s. Anm. 652).

Auch hinsichtlich dieser Vorschriften folgen aus der Rechtsnatur der KSt jedoch Einschränkungen.

- ▶ *Nicht anwendbar* sind aus diesem Grund die Vorschriften über
  - ▷ *die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit* (§§ 19 und 34d Nr. 5 EStG), über den Abzug von Aufwendungen des ArbN für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG) sowie für Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Nicht anwendbar sind ferner in diesem Zusammenhang
  - ▷ *die Regelung über den Werbungskosten-Pauschbetrag* nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG.
  - ▷ *die Bezüge aufgrund von Abgeordnetengesetzen* (§ 22 Nr. 4 EStG),
  - ▷ *der Altersentlastungsbetrag* (§ 24a EStG) und
  - ▷ *die Kinderfreibeträge* (§ 32 EStG).

#### e) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie die einzelnen Einkunftsarten im Einzelnen

##### 23 aa) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG

Das der KSt unterliegende Einkommen wird gem. Abs. 1 nach den Vorschriften des EStG und ergänzenden Bestimmungen des KStG ermittelt. Soweit Einkünfte von KapGes. durch BV-Vergleich gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ermittelt werden, sind auch die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen grds. anwendbar. Der Anteilseigner kann aber nichts aus seiner Körperschaft entnehmen; insoweit ist Abs. 3 Satz 2 lex specialis. Die Vorschriften des EStG über Einlagen bleiben indes anwendbar (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, mwN; s. auch Anm. 90).

##### 24 bb) Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG

Die Nichtabziehbarkeit von BA nach § 4 Abs. 5 EStG (sowie nach § 160 AO) führt auf der Ebene der Körperschaft wirtschaftlich im Ergebnis zur gleichen Rechtsfolge wie die Annahme einer vGA iSd. Abs. 3 Satz 2, da in beiden Fällen die nicht abziehbaren bzw. gesellschaftsrechtl. veranlassten Beträge dem Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

**BFH-Rechtsprechung zur Teilparallelität von § 4 Abs. 5 und verdeckter Gewinnausschüttung:** Der BFH geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht kumulativ anzuwenden sind, vielmehr überlagerten sich die Vorschriften in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrige, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abwichen, könne der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüfe (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; FG München v. 8.3.2010 – 7 K 1182/08, EFG 2010, 1345, rkr.; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 184 f. mwN). Verfahrenstechnisch führt dies ua. dazu, dass der BFH revisionsrechtl. nicht gehindert ist, eine vGA anzunehmen, wenn das FG „nur“ auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG abgestellt hat. Eine Anwendung des § 4 Abs. 5 EStG setzt allerdings voraus, dass die KapGes. ihrer Natur nach überhaupt Aufwendungen iSd. jeweiligen Vorschrift haben konnte (vgl. BFH v. 19.2.1999 – I R 105–107/97, BStBl. II 1999, 321, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG; BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die noch unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens bestehenden Unterschiede durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung gem. §§ 27 ff. aF sind nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht mehr relevant.

**Stellungnahme:** Die rechtsfolgenorientierte, dem Rechtsanwender anheimgestellte Alternativbehandlung beider Vorschriften ist nicht unproblematisch; sie läuft auf eine Meistbegünstigung der FinVerw. hinaus (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 184) und verleitet in der Behördenpraxis nicht selten zu ungenauer Subsumtion eindeutig zuzuordnender Sachverhalte. Soweit einem Anteilseigner ein einzelner Vorteil zugewandt wird, ist § 8 Abs. 3 uE die speziellere Regelung, weil nicht-abziehbare BA Leistungen an alle Personen betreffen und auch für die Einkünfte von Personenunternehmen anzuwenden sind. Auch die im Einzelfall bei BA erforderliche Angemessenheitsprüfung (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) unterscheidet sich maßgeblich von der im Fall einer vGA (zu Einzelheiten vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 185; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 72 ff.). Soweit BA nicht objektiv geeignet sind, beim Gesellschafter einen Vermögensvorteil auszulösen, kann keine vGA vorliegen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Überdies umfasst die Korrektur nicht abziehbarer BA – anders als bei der vGA – keinen angemessenen Gewinnaufschlag. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer rechtssystematisch exakten Unterscheidung von Sachverhalten, um im Einzelfall die zutreffende Rechtsfolge hinsichtlich der str. Aufwendungen ziehen zu können. Nicht abziehbare BA (und nicht vGA) liegen uE jedenfalls dann vor, wenn und soweit unangemessener Aufwand der Repräsentation der KapGes. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) dient und ein gesellschaftlich veranlassetes Interesse nicht festgestellt werden kann (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 65 [6/2014]; vgl. auch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828, zur Betriebsbesichtigung mit anschließendem Besuch eines Bundesliga-Fußballspiels).

### cc) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG

Mit der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügten Regelung des § 4 Abs. 5b EStG beseitigte der Gesetzgeber die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für GewSt einschließlich der stl. Nebenleistungen; damit ist die GewSt auch bei der Ermittlung der kstl.

25

Bemessungsgrundlage nicht mehr als BA abziehbar. Die hM geht – uE zu Recht – davon aus, dass es sich bei der GewSt unbeschadet der Regelung in § 4 Abs. 5b EStG um betrieblichen Aufwand handelt, dessen stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (zu weiteren Schrifttumsnachweisen s. § 4 EStG Anm. 1980; zust. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - a/07, BStBl. I 2008, 838, Tz. 16). Das bedeutet, dass GewStZahlungen und -Rückstellungen bei KapGes. nicht zu (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttungen führen können.

#### 26 dd) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG

Im Einzelfall kann sowohl das Genussrechtskapital als auch die Vergütung für obligationenartige Genussrechte nach § 5 Abs. 2a EStG nicht passivierungs- bzw. abzugsfähig sein, wenn es sich vergleichsweise – wie etwa bei einer qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung – um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332).

#### 27 ee) Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG

Entsteht in der Bilanz ein Verlust aus Termingeschäften, der außerbilanziell durch die Annahme einer vGA neutralisiert wird, können die Regeln zur Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Sätze 3 ff. EStG mangels Vorliegens eines Verlustes nicht angewendet werden (SCHMITTMANN/WEPLER, DStR 2001, 1783).

#### 28 ff) Verhältnis zu §§ 17, 20 EStG

**Einheitliches Begriffsverständnis:** Für die Auslegung estrechtl. Vorschriften, die keinen ausdrücklichen Verweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 enthalten oder dessen Inhalt wiederholen (wie zB §§ 17 Abs. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ist von einem einheitlichen Begriffsverständnis auszugehen (zB BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861, zum Begriff der „Beteiligung am Kapital der Gesellschaft“ iSd. § 17 EStG bei Genussrechten; vgl. auch KRATZSCH, BB 2004, 581 [583]; STRAHL in KORN, § 17 EStG Rn. 31 [5/2002]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 17 EStG Rn. 22; GOSCH in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 17 EStG Rn. 15).

**Bestimmungen zur Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen:** Während Abs. 3 Satz 2 ausschließlich die Rechtsfolgen einer vGA auf der Ebene der KapGes. normiert, betrifft § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die Einnahmenseite, dh. den Gesellschafter. Zu beachten ist, dass die Annahme einer vGA auf der Ebene der KapGes. keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszuflusses beim Anteilseigner voraussetzt; die Vermögensminderung bei der KapGes. muss nur objektiv geeignet sein, beim Anteilseigner einen solchen Vorteilszufluss auslösen zu können (vgl. § 20 Abs. 2a Satz 1 EStG). Der Vorteil kann indes auch einer dem Gesellschafter nahestehenden Person zufließen.

#### 29 f) Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG)

Sonderausgaben können bei der Veranlagung zur KSt wegen des regelmäßigen Bezugs auf die persönlichen Eigenschaften oder die Besonderheiten einer natürlichen Person nur in besonderen Ausnahmefällen abgezogen werden. In Betracht kommen etwa Aufwendungen für Herstellung und Erhaltung von schutz-

würdigen Kulturgütern (§ 10g EStG) und der Verlustabzug nach § 10d EStG, der allerdings nur vorbehaltlich des Abs. 4 aF und des § 8c möglich ist. Die estl. Vorschrift über den Spendenabzug (§ 10b EStG) ist nicht anzuwenden; ihr geht die Sonderregelung in § 9 Nr. 3 vor. Die übrigen Vorschriften über den SA-Abzug sind ausschließlich auf natürliche Personen zugeschnitten und mithin nicht auf KStpfl. anwendbar. Dies gilt auch für die Vorschriften des EigZulG.

### g) Verhältnis zu den Vorschriften über nicht abzugsfähige Ausgaben (§ 12 EStG) 30

Entgegen den Grundsätzen älterer BFH-Entscheidungen (zB BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753) ging die Rspr. in neueren Entscheidungen (BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666, betr. Auslandsreise des GesGf.) davon aus, dass auch durch das Gesellschaftsverhältnis „mitveranlasste“ Aufwendungen in vollem Umfang zu vGA führen könnten; sie orientierte sich insoweit am Aufteilungsverbot des § 12 EStG (s. BUCIEK, DStZ 2005, 574). Danach gelte § 12 Nr. 1 EStG zwar nicht unmittelbar für Körperschaften, gleichwohl sollten Aufwendungen in vollem Umfang zu einer vGA führen, wenn diese „in nicht nur untergeordnetem Maße“ durch private Interessen des Gesellschafters mitveranlasst sind. Die geänderte Rspr. des GrS zu § 12 Nr. 1 EStG (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise) muss uE auch Auswirkungen auf die Beurteilung haben, ob in solchen Fällen eine vGA anzunehmen ist; danach kann die neuere Rspr. des I. Senats jedenfalls dann keinen Bestand mehr haben, wenn eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen möglich ist (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 376 [6/2014]). Zu beachten ist ferner, dass nach der geänderten Rspr. des VI. BFH-Senats die Regelung des § 12 Nr. 1 EStG auf der Einnahmenseite keine Anwendung findet (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30, zu gemischt veranlassten Sachzuwendungen an ArbN). In diesen Fällen läge daher nur eine vGA iSd. Abs. 3 Satz 2, nicht aber eine solche iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 376 [6/2014]).

### h) Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG 31

**Weiterhin nach Abs. 1 (sowie ggf. nach §§ 26, 31 Abs. 1) anwendbar sind** die estl. Vorschriften der §§ 11, 11a, 11b, 25 Abs. 1 und 3 Satz 1, 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6, 34b Abs. 1 Nr. 2, 34d Nr. 1 bis 4 und 6 bis 8, 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 bis 5, 37 Abs. 1, Abs. 3 Sätze 1 bis 3 sowie 8 bis 11, Abs. 4 und 5, 37b, 43, 43a, 43b, 44, 44a, 44b, 45, 45a, 45d, 48, 48a, 48b, 48c, 48d, 50 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Sätze 1, 2, 7 und 8, Abs. 3 und 4, 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 3, Abs. 2 bis 7, 50b, 50d Abs. 1 bis 6 und 9 bis 11, 50e, 50f, 50g, 50h, 50i, 51, 51a Abs. 1 und 3 bis 5, 52, 55, 56, 57 und 58 EStG (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

#### Zu folgenden Vorschriften gelten Besonderheiten:

- ▶ § 34c Abs. 2 Sätze 2 bis 5 und 3 EStG sind anwendbar, soweit § 26 Abs. 6 Sätze 2–4 nicht spezielle Vorschriften über die Besteuerung ausländ. Einkunftsteile enthält (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).
- ▶ § 49 EStG gilt über § 8 Abs. 1 auch für beschränkt KStpfl., die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben (s. § 49 EStG Anm. 20; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

Einstweilen frei.

32–34

### 3. Verhältnis zu den Bestimmungen der AO

#### 35 a) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO

**Scheingeschäfte** iSd. § 117 BGB sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend (§ 41 Abs. 2 AO). Vor diesem Hintergrund kann die Feststellung eines Scheingeschäfts insbes. zur Nichtanerkennung der damit zusammenhängenden Aufwendungen als BA führen (zB FG Hamb. v. 21.6.2006 – 6 K 359/03, juris, rkr.); das Problem der vGA stellt sich insoweit nicht. Eine vGA kann indes auch als Rechtsfolge eines Scheingeschäfts in Erscheinung treten, denn eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann auch darin begründet sein, dass ein zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter vereinbartes Rechtsgeschäft zwar von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter abgeschlossen worden wäre, es jedoch aus anderen Gründen des Fremdvergleichs als von Anfang an nicht ernstlich gewollt anzusehen ist (vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383, mwN; FG Köln v. 1.12.1999 – 13 K 3418/1993, nv., juris, aus anderen Gründen aufgeh. und zurückverw. durch BFH v. 29.11.2000 – I R 16/00, BFH/NV 2001, 626; glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 193, 765; zu den strafrechtl. Aspekten einer auf einem Scheingeschäft beruhenden vGA s. BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, rkr., s. BVerfG v. 26.6.2008 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

#### 36 b) Verhältnis zu § 42 AO

**Schrifttum:** CREZELIUS, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, 313; ROSE, Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen als Beispiel für „umgekehrten Mißbrauch“, in KLEINEIDAM (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 373; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006; BROCKMEYER, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, 1325; LENZ/GERHARD, Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“, BB 2007, 2429; HEY, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, in BRANDT (Hrsg.), Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung (Sechster Deutscher Finanzgerichtstag 2009), Stuttgart 2009, 27.

**„Verzahnung“ der Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch:** Das Verhältnis von Abs. 3 Satz 2 zu § 42 AO war bisher nicht ausdrücklich Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen; im Ergebnis gehen Rspr. und Literatur aber erkennbar davon aus, dass die Regelungen über die vGA neben § 42 AO anwendbar sind (FG Köln v. 11.3.1999 – 13 K 1337/92, EFG 1999, 922, aus anderen Gründen aufgeh. durch BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; vgl. auch BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, GmbHR 2012, 585, mit Anm. PEZZER, FR 2012, 693, Anm. FRANZ, BB 2012, 1587; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 75 f.). Die Prüfung der Voraussetzungen einer vGA geschieht daher stets unabhängig (und zeitlich gesehen nachrangig) zu denen des Missbrauchstatbestands des § 42 AO (so auch BFH v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50). Ist danach eine Sachverhaltsgestaltung als rechtsmissbräuchlich iSd. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO anzusehen, führt dies nach Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift ggf. zu einer

geänderten Einkünftezurechnung; diese ist dann maßgeblich für die Frage, ob im Einzelfall – als Rechtsfolge der geänderten Einkünftezurechnung – eine vGA vorliegt. Scheidet eine gestaltungsmisbräuchliche Umgehung im Einzelfall aus, entfällt zugleich die Notwendigkeit, Überlegungen zu den Rechtsfolgen eines solchen Missbrauchs – dh. zur Anwendung der Regelungen über die vGA auf diesen Sachverhalt – anzustellen. Führt die Annahme einer misbräuchlichen Gestaltung im Ergebnis zu einer Gewinnerhöhung – etwa durch Nichtanerkennung einer BA –, fehlt es an der zur Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensminderung. Liegen andererseits die Voraussetzungen einer vGA vor, treten die insoweit gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolgen auch dann ein, wenn diese bei einer anderen zivilrechtl. Gestaltung nicht eingetreten wären; für eine „Umkehrung des Missbrauchs“ fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131; aA ROSE, FS Fischer, 1999, 373). Unbeschadet dieser „Verzahnung“ der Regelungen über die vGA und derjenigen über den Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten ist zu beachten, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 selbst keine Missbrauchsvorschrift ist (im Erg. ebenso GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 193a, der indes in der „bewussten“ vGA der Sache nach einen „dekuvierten Gestaltungsmissbrauch“ erblickt; aA CREZELIUS, StuW 1995, 313, der die vGA als „kodifizierte Umgehung“ bezeichnet). Die mit JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) beschlossene Neufassung des § 42 AO hat auf die schon bisher bestehende „Verzahnung“ des Missbrauchstatbestands mit den Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 keinen grundlegenden Einfluss. Insbesondere die Neuregelung in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach spezielleren Missbrauchsvorschriften in Einzelsteuergesetzen im Hinblick auf die allgemeine Regelung in § 42 AO eine „Abschirmwirkung“ zuerkannt wird, ändert am bisherigen Verhältnis zu § 42 AO nichts, da § 8 Abs. 3 Satz 2 keine Missbrauchsvorschrift idS ist und ihr ein dahingehender Gesetzesvorrang auch bisher nicht zukam.

### c) Verhältnis zu § 160 AO

37

Siehe Anm. 24.

Einstweilen frei.

38

## 4. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG

39

**Verhältnis zu § 7 GewStG:** Die gewstl. Einkommensermittlung baut auf der des KStG auf: So ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des KStG (insbes. §§ 8 bis 10, §§ 20 bis 21b und § 22) ermittelt worden ist, auszugehen; sie wird ggf. durch Hinzurechnungen und Kürzungen ergänzt.

## 5. Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht

40

**Schrifttum:** GEBEL, Gesellschaftliche Leistungsbeziehungen und Schenkungsteuer, DStR 1996, 685; BÖDECKER, Schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen im Verhältnis von Gesellschaftern und GmbH, GmbHR 1997, 240; HÜBNER, Verdeckte Zuwendungen im Umfeld von Kapitalgesellschaften, DStR 1997, 897; NEU, Leistungen an und von Gesellschaften aus schenkungsteuerlicher Sicht, GmbH-StB 1997, 64; VISKORF, Kann die Werterhöhung eines im Vermögen vorhandenen Gegenstandes schenkungsteuerlich zur objektiven Bereicherung führen?, DStR 1998, 150; GROH, Schenkung durch disquotale Einlagen?, DStR

1999, 1050; HUCKE, Bleibt die disquotale Einlage in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerfrei?, BB 2001, 1932; ALBRECHT, Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, ZErB. 2003, 141; HARTMANN, Die schenkungsteuerliche Rechtslage bei Schenkungen an, von und zwischen Kapitalgesellschaften, UVR 2003, 330; GÖTZ, Schenkungsteuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2005, 742; ZIMMERMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahe stehende Person und die Schenkungsteuer, DB 2005, 1650; KAMPS, Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen durch Leistungen der Kapitalgesellschaft an Gesellschafter und deren nahe Angehörige, Stbg 2006, 107; JANSSEN, Gemischte Schenkung bei vGA an nahestehende Personen, BB 2008, 928; BENZ/BÖING, Schenkungsteuer im Konzern?, DStR 2010, 1157; CHRIST, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG – Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFStR 2011/2012, 712; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; VISKORF, Keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2011, 607; CREZELIUS, Noch einmal: Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 190; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; HAAG/JEHLIN, Bericht zum 7. Münchner Unternehmensteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“, DStR 2012, Beihefter zu Nr. 12, 53; HAASE/DORN, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zebragesellschaft, BB 2012, 229; VISKORF/HAAG, Schenkungsteuer bei Leistungen an Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 1166; VISKORF/HAAG/KERSTAN, Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, NWB 2012, 927; BINNEWIES, Keine Schenkung der Gesellschaft bei Ausschüttungen an Gesellschafter oder nahestehende Personen, GmbHR 2013, 449; CREZELIUS, Inkongruente Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen – Schenkungsteuerrecht, Ertragsteuerrecht, Zivilrecht, Steueranwalt 2013, 139; LOOSE, Schenkung mittels verdeckter Gewinnausschüttung?, DB 2013, 1080; LOOSE, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG), GmbHR 2013, 561; RIEDEL, vGA und Schenkungsteuer: eine Standortbestimmung, GmbH-StB 2013, 216; VAN LISHAUT, Schenkungsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen, FR 2013, 891; WÄLZHOLZ, Vertragsklauseln für vGA in der Gestaltungspraxis, GmbH-StB 2013, 120; ZIMMERT, Das Ende der freigebigen GmbH, DStR 2013, 1654; FÖRSTER/WALLA, Disquotale Einlagen bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, FR 2015, 961; GÖTZ, Zuwendungen von Kapitalgesellschaften, ZEV 2015, 624; HAUSSMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis und wirtschaftliche Betrachtungsweise, StuW 2014, 305; HAUSSMANN, Fiktion einer Nicht-Fiktion?, StuW 2015, 195 (Duplik auf SCHWARZ, StuW 2015, 191); KAMINSKI, Ausgewählte Überlegungen zu möglichen vGA-Risiken im Kontext der Unternehmensnachfolge, Stbg 2015, 151; SCHWARZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis zwischen Fiktion und wirtschaftlicher Betrachtungsweise, StuW 2015, 191 (Replik auf HAUSSMANN, StuW 2014, 305); CREZELIUS, Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer, ZEV 2016, 107; ERKIS, Schenkungsteuer und vGA bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person: eine unendliche Geschichte? DStR 2016, 350; VAN LISHAUT, Zuwendungen von oder über Kapitalgesellschaften, ZEV 2016, 19; ST. VISKORF/LÖCHERBACH, Schenkungsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (Erwiderung auf ERKIS, DStR 2016, 350), DStR 2016, 789; WERNER, Der zwangsweise Gesellschafterausschluss aus einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG, NWB 2016, 257.

**Verdeckte Gewinnausschüttungen, (verdeckte) Einlagen und Schenkungssteuerrecht:** Die bisherige Rechtslage war von einem gewissen Dissens zwischen den Auffassungen in der Rspr. und der FinVerw. geprägt.

► *Leistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft:* Die Rspr. hatte in Leistungen des Gesellschafters an die KapGes. bisher weder eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft (BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381) noch ei-

ne solche an die (Mit-)Gesellschafter gesehen (BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160, zum zinslos gewährten Darlehen; v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566, zur disquotalen Einlage). Die FinVerw. folgte dem zunächst nur insoweit, als in Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft keine freigebigen Zuwendungen an die Gesellschaft gesehen wurden (R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003); demgegenüber sollte in der Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft auch eine freigebige Zuwendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter liegen können, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgte, die (Mit-)Gesellschafter durch die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern (R 18 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003). Im Hinblick auf die der Verwaltungsauffassung entgegen stehenden Entscheidungen des BFH wendete die FinVerw. R 18 ErbStR 2003 zwischenzeitlich aber nicht mehr an (FinVerw., BStBl. I 2010, 1207 = H 18 ErbStH 2010) und fasste ihre Rechtsauffassung mit gleichlautenden Erlassen v. 14.3.2012 neu (s. FinVerw., BStBl. I 2012, 331).

▶ *Leistungen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter*: Verdeckte Gewinnausschüttungen der KapGes. an ihre (unmittelbaren oder mittelbaren) Gesellschafter wurden grds. nicht als stbare Zuwendung im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gesehen (vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258: überhöhte Gehaltszahlungen an den Ehegatten eines Mitgesellschafters keine freigebigen, aber ggf. gemischt freigebige Zuwendungen [hierzü FinVerw. R 18 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003]; v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930 = GmbHR 2013, 486 = FR 2013, 557: Keine freigebige Zuwendung, wenn nach dem Verkauf einer Forderung mit Besserungsschein zum Verkehrswert der Besserungsfall eintritt). Die FinVerw. (BStBl. II 2013, 930) wendet das Urteil BFH v. 30.1.2013 (II R 6/12, BStBl. II 2013, 930) nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an; der BFH hält seinerseits an dieser Auffassung fest und hat jüngst in einem anderen Fall mit Beschluss BFH v. 2.9.2015 (II B 146/14, UVR 2015, 363) die von der FinVerw. betriebene Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts nicht gewährt. Nach diesen Grundsätzen der Rspr. kann es im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen iSd. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geben, denn Gewinnausschüttungen einer KapGes. an ihre Gesellschafter haben ihren Rechtsgrund ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis (causa societatis); einer Leistung in diesem Verhältnis fehlt der entgeltliche Charakter – unabhängig davon, ob Ausschüttungen offen oder verdeckt vorgenommen werden (s. hierzu ERKIS, DStR 2016, 350; zutr. auch ST. VISKORF/LÖCHERBACH, DStR 2016, 789: „Unter Kaufleuten schenkt man sich nichts“!). Zu Einzelfällen s. etwa GÖTZ, ZEV 2015, 624; WERNER, NWB 2016, 257; VAN LISHAUT, ZEV 2016, 19; CREZELIUS, ZEV 2016, 107.

▶ *Leistungen der Kapitalgesellschaft an die einem Gesellschafter nahestehenden Person*: Auch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und der einem Gesellschafter nahestehenden Person kam eine freigebige Zuwendung nach einem obiter dictum des BFH – eine ausdrückliche gesetzliche Regelung hierzu existiert nicht und ist insbes. auch nicht in § 15 Abs. 4 ErbStG zu sehen (glA BINNEWIES, GmbHR 2013, 449; diff. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 185 f.; krit. VAN LISHAUT, FR 2013, 891) – allenfalls in Betracht, wenn die Zuwendung an die nahestehende Person aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls als Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person („unter Abkürzung des Leistungswegs“) zu werten ist (vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06,

BStBl. II 2008, 258; s. hierzu ferner GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, § 7 ErbStG Rn. 191 ff. [4/2016]; SCHUCK in VISKORF/KNOBEL/SCHUCK/ WÄLZHOlz, 4. Aufl. 2012, § 7 ErbStG Rn. 186; St. VISKORF/LÖCHERBACH, DStR 2016, 789; zu Einzelfällen s. ALBRECHT, ZErB. 2003, 141; BÖDECKER, GmbHR 1997, 240; ZIMMERMANN, DB 2005, 1650; KAMPS, Stbg 2006, 107; MEIER, DRV 1986, 135 und 146; NEU, GmbH-StB 1997, 64; GÖTZ, Inf. 2005, 742; R 18 Abs. 8 ErbStR 2003, H 18 ErbStH 2003; zu Gewinnübermaß-Schenkungen s. auch die Sonderregelung in § 7 Abs. 6 ErbStG). Liegen derartige besondere Umstände nicht vor, kann es in vergleichbaren Dreieckskonstellationen bei der nahestehenden Person zu einer streifen Bereicherung kommen (s. hierzu St. VISKORF/LÖCHERBACH, DStR 2016, 789). Zu Einzelfällen s. etwa ERKIS, DStR 2016, 350; VAN LISHAUT, ZEV 2016, 19.

**Werterhöhungen und Wertminderungen von Gesellschaftsanteilen als freigebige Zuwendungen:** Mit der Einfügung der Fiktionsnorm des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) hat der Gesetzgeber mW v. 14.12.2011 den – zur Frage einer freigebige Zuwendung an die (Mit-)Gesellschafter bestehenden – Dissens zwischen Rspr. und FinVerw. iSd. Verwaltungsauffassung (s. auch die gleichlautenden Erl. v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207) gelöst; nach der Regelung in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, die nach Satz 3 der Vorschrift sowohl für KapGes. als auch für Genossenschaften anzuwenden ist, gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes., die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind danach auch Zuwendungen zwischen KapGes., soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG; zur notwendigen teleologischen Reduktion der Vorschrift s. LOOSE, GmbHR 2013, 561). Vor diesem Hintergrund können insbes. disquotale Einlagevorgänge (hierzu CHRIST, JbFStR 2011/2012, 712; CREZELIUS, Ubg 2012, 190; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Ubg 2012, 1) wie auch Gewinnausschüttungen an Gesellschafter (s. auch § 15 Abs. 4 ErbStG) oder Umgliederungs- und Umwandlungsvorgänge (hierzu HAASE/DORN, BB 2012, 229) mit Blick auf § 7 Abs. 8 ErbStG nF grds. erbstl. von Bedeutung sein. Die FinVerw., die die mit dem BeitrRLUmsG umgesetzte Gesetzesänderung selbst maßgeblich initiiert hat, hat den Anwendungsüberhang des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erkannt und geht nun selbst davon aus, dass der Wortlaut der Norm zu weit gefasst ist. In den gleichlautenden Erlassen v. 14.3.2012 (BStBl. I 2012, 331) hat man die Vorschrift konsequenterweise teleologisch reduziert und bestimmte Fallgruppen aus der Besteuerung herausgenommen (s. näher LOOSE, GmbHR 2013, 561; FÖRSTER/WALLA, FR 2015, 961).

**Die Gefahr einer steuerlichen Doppelbelastung** von vGA mit Ertragsteuern einerseits und Schenkungsteuer andererseits, die in der Literatur wiederholt thematisiert worden ist (zB BENZ/BÖING, DStR 2010, 1157; ZIMMERT, DStR 2013, 1654), wird sich uE auf die Fälle reduzieren, wenn Schenker und Beschenker dieselben Personen sind wie der Leistende der vGA (ausschüttende KapGes.) und der Empfänger der vGA (glA NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 187 f.). Im Übrigen dürfte diese Streitfrage mit BFH v. 30.1.2013 (II R 6/12, BStBl. II 2013, 930 = GmbHR 2013, 486 = FR 2013, 557, Näheres hierzu s.o.) an Brisanz verloren haben, auch wenn die FinVerw. (BStBl. II 2013, 930) das Urteil nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendet.

► *Erlöschen der Schenkungsteuer bei Rückgewähr*: Eine nach den vorstehenden Grundsätzen für Zuwendungen der KapGes. an Gesellschafter oder an nahestehende Personen angefallene Schenkungsteuer erlischt unter den entsprechenden Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit (glA FinVerw. v. 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331). Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur empfohlen, zur Begrenzung der schenkungsteuerlichen Konsequenzen etwaige Abreden über Leistungsbeziehungen mit Gesellschaftern und nahestehenden Personen genau zu dokumentieren und ggf. Rückgewährverpflichtungen aufzunehmen (s. ZIMMERT, DStR 2013, 1654; JANSSEN, BB 2008, 928; krit. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 189). Zu beachten ist indes, dass auf der anderen Seite die Möglichkeit zur kstl. Rückabwicklung der die Schenkungsteuer auslösenden vGA eng begrenzt ist und das Rückgängigmachen im Regelfall eine verdeckte Einlage der betroffenen Gesellschafter darstellt (s. Anm. 101; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 146).

Einstweilen frei.

41

## 6. Verhältnis zu den Bestimmungen des AStG

### a) Verhältnis zu § 1 AStG

42

**Schrifttum:** HAUN/REISER, Ausgewählte Probleme des Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz aus der Sicht der GmbH, GmbHHR 2004, 841; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des UntStRefG 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG nF, IStR 2007, 485; SCHOLZ, Die Fremdüblichkeit einer Preisanzwingsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2007, 521; LOOKS/STEINERT/MÜLLER, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, BB 2009, 2348; POHL, Verrechnungspreise und Gesellschaftsrecht, geplante Nachbesserung bei der Funktionsverlagerung, JbFSr 2010/2011, 588; RUTHE, Firmenübernahmen durch ausländische Finanzinvestoren (Private Equity Fonds), StBp. 2010, 301; SCHADEN/WILD, Die Kosten des grenzüberschreitenden Unternehmenserwerbs als verdeckte Gewinnausschüttung – ein Sonder (un)recht für Private Equity?, Ubg 2011, 337.

Einkünfte eines Stpfl. aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sind nach § 1 AStG-E in der Regierungsentwurfassung des JStG 2013 (BRDrucks. 302/12) zu korrigieren, wenn dabei Bedingungen (insbes. Verrechnungspreise) vereinbart worden sind, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten. Nach der (noch) aktuellen Regelung in § 1 Abs. 5 AStG idF des EU-VorgabenG (BGBl. I 2010, 386) sind „Geschäftsbeziehungen“ schuldrechtl. Beziehungen, denen keine gesellschaftsvertragliche Regelung zugrunde liegt. Da zwischen einem Unternehmen und seiner rechtl. unselbständigen BS (§ 12 AO) keine schuldrechtl. Beziehungen möglich sind, bestand de lege lata keine Möglichkeit, die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem Unternehmen und seiner BS nach § 1 Abs. 1 AStG korrigieren zu können. Durch § 1 Abs. 5 AStG-E sollen nun internationale BS ausdrücklich in den Anwendungsbereich des § 1 AStG einbezogen werden. Die Fiktion des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG ist als Ausnahmebestimmung für Auslandsbeziehungen zu verstehen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zum Konkurrenzverhältnis und den unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG im Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 s. WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 1

AStG Rn. 67 f. [6/2015]). § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG gilt lediglich „unbeschadet anderer Vorschriften“ und kommt daher grds. nicht zur Anwendung, soweit nach anderen Vorschriften die Einkünfte bzw. das Einkommen zu erhöhen sind (BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, 510; BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570). Allerdings besteht auch mit Blick auf die Rechtsfolgen ein Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2. Zwar setzen beide Vorschriften „technisch“ auf der gleichen Ebene an und nehmen eine Einkünftekorrektur außerhalb der StBil. vor; während § 1 AStG die innerhalb einer Geschäftsbeziehung zum Ausland vereinbarten, den Grundsätzen des Fremdvergleichs jedoch nicht entsprechenden Bedingungen (zwingend) durch angemessene ersetzt, geht es im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 um die Korrektur des Unterschiedsbetrags wegen einer (indiziell) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einkommensverwendung (s. näher WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 1 AStG Rn. 68 ff. [6/2015]). Überdies sieht § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG eine „ergänzende Rechtsfolge“ für die Fälle vor, in denen der Fremdvergleichsgrundsatz zu „weitergehenden Berichtigungen“ führt. Rechtssystematisch ist § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 danach vorrangig vor der Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG nF zu prüfen; führt indes der Fremdvergleich nach § 1 Abs. 1 AStG nF zu einer weitergehenden Einkünfteerhöhung als die Regelungen über die vGA, verlangt § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG nF eine Anpassung der Einkünfte an die höheren fremdvergleichskonformen Bedingungen (krit. FRISCHMUTH, IStR 2007, 485 [486 f.]).

#### 43 b) Verhältnis zu § 10 Abs. 3 AStG

§ 10 Abs. 3 AStG ordnet für die Ermittlung des dem inländ. Anteilseigner einer ausländ. Zwischengesellschaft zuzurechnenden Hinzurechnungsbetrags die entsprechende Anwendung der Vorschriften des deutschen StRechts an und verweist damit auch auf das KStG (welches in § 8 Abs. 1 wiederum auf das EStG verweist).

44 Einstweilen frei.

#### 45 7. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung

**Verhältnis zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA:** Abs. 3 Satz 2 ist gegenüber der Regelung in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (sog. *dealing at arm's length*-Grundsatz) der weiter gefasste Korrekturatbestand, da die Tatbestandsmerkmale des Art. 9 OECD-MA innerhalb seines abkommensrechtl. Anwendungsbereichs im Allgemeinen enger als diejenigen der vGA sind. Dies gilt insbes. für die Merkmale der „finanziellen und kaufmännischen Beziehungen zwischen zwei Unternehmen“, die Abs. 3 Satz 2 in dieser Form nicht voraussetzt. Vielmehr genügen zur Annahme einer vGA Beziehungen jedweder Art auch zu nichtunternehmerisch tätigen Gesellschaftern und insbes. auch zu nahestehenden Personen. In einem Punkt sind die Tatbestandsmerkmale des Art. 9 OECD-MA allerdings weniger eng als diejenigen der vGA, denn für die Gewinnkorrektur nach Art. 9 OECD-MA genügt der beherrschende Einfluss auf die Geschäftsleitung des betreffenden Unternehmens, während es nach Abs. 3 Satz 2 stets der Beteiligung am Kapital oder an den Stimmrechten der KapGes. bedarf (s. hierzu DEBATIN in DEBATIN/WASSERMAYER, Doppelbesteuerung, Art. 9 OECD-MA Rn. 106 [112. Aufl. 2011]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 188 f.). Im Rahmen seines tat-

bestandlichen Anwendungsbereichs geht Art. 9 OECD-MA den Regelungen über die vGA als *lex specialis* vor. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entwickelt insoweit eine Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2. Ist Art. 9 OECD-MA hingegen nicht einschlägig, bleibt § 8 Abs. 3 Satz 2 in seiner Anwendung unberührt (zur Sperrwirkung s. FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr.; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 190 f.; Brandis, Ubg 2008, 365 [367]; zur abkommensrechtl. Besteuerungszuordnung von vGA als Beteiligungsertrag s. BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318, mwN).

Einstweilen frei.

46

## 8. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts

47

**Schrifttum:** KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, München, 2. Aufl. 2008; SCHEFFLER, Auslandsvertrieb und zwischenstaatliche Erfolgszuordnung – Auswirkungen eines Übergangs von der direkten Methode auf die konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in NIESKENS/KIRCHHOF (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 529; GLASER, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317; HERZIG, Alternative Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen und internationale Konsequenzen, IStR 2011, 662; PETUTSCHNIG, Common Consolidated Corporate Tax Base – Analyse der vorgeschlagenen Aufteilungsfaktoren, StuW 2012, 192; KAHL/SCHULZ, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, FR 2013, 49; SCHEFFLER/SCHÖPFEL/KÖSTLER/BINDER, Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer, StuW 2013, 28; PETUTSCHNIG, Gesellschaftsrechtliche und betriebswirtschaftliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der CCCTB, StuW 2014, 226; EVERS/KÖSTLER/MEIER/NICOLAY/SHEFFLER/SPENGLER, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, StuW 2015, 359; JOCHUM, Faires Steuerrecht für Europa, ZRP 2015, 115; KRAUB, Besprechung des Kompromisstexts vom 19.11.2014 zum Vorschlag für eine Richtlinie zur GKKB, IStR 2015, 727; KRAUB, EU-BEPS-Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, IStR 2016, 59.

**Eine durchgehende Harmonisierung der Gewinnermittlung fehlt** – unbeschadet aller gesetzgeberischen Initiativen zur handelsrechtl. und damit auch der strechtl. Harmonisierung auf nationaler und internationaler Ebene – im Bereich der direkten Steuern auf Ebene der EU, so dass derzeit neben dem bestehenden Richtlinienwerk (zB RL 90/435/EWG v. 20.8.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2014/86/EU v. 8.7.2014 (ABl. EU Nr. L 219, 40 v. 25.7.2014), sog. Mutter-Tochter-Richtlinie; RL 90/434/EWG v. 20.8.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1, zuletzt geändert durch RL 2009/133/EG v. 25.11.2009 (ABl. EU Nr. L 310, 34 v. 25.11.2009), sog. Fusionsrichtlinie; RL 2005/56/EG v. 26.10.2005, ABl. EU 2005 Nr. L 310, 1, geändert durch RL 2011/35/EU v. 5.4.2011, ABl. EU Nr. L 110, 1 v. 29.4.2011, sog. Verschmelzungsrichtlinie) insbes. die internationalen Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen (IAS/IFRS), die Schaffung europäischer Gesellschaftsformen (s. Anm. 67 ff.) und die Rspr. des EuGH zu den Grundfreiheiten einen harmonisierenden Einfluss auf die kstl. Einkünfteermittlung zu nehmen vermögen (zum Stand der europäischen Rechtsangleichung s. RÖDDER, FS Herzig, 2010, 349; WUNDERLICH, EuR 2007, 7; DZIADKOWSKI, IStR 2007, 361; FISCHER, DStR 2006, 2281).

**Vorschlag der EU-Kommission zu einer europäischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage:** Die EU-Kommission hat – aufbauend auf den Ergebnissen der CCCTB-Arbeitsgruppe (s. hierzu JACOBS, Internationale Unterneh-

mensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 240 f.) – am 16.3.2011 ein gemeinsames System zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von in der EU tätigen Unternehmen vorgeschlagen (s. RL KOM (2011) 121/4 – 2011/0058 (CNS) über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – GKKB –); der Vorschlags zielt insbes. auf die Einführung des Prinzips der einzigen Anlaufstelle für StErklärungen und StVeranlagungen, die Zulassung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs sowie die Verringerung von Befolgungskosten durch Verrechnungspreisverpflichtungen, von doppelter oder übermäßiger Besteuerung und von unangemessenen oder unbeabsichtigten Steuer-gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmen. Die StBemessungsgrundlage des Unternehmens würde auf der Grundlage einer einzigen StErklärung nach einer speziellen Formel – unter Berücksichtigung der Faktoren Vermögenswerte, Lohnsumme und Umsatz – zwischen denjenigen Mitgliedstaaten aufgeteilt, in denen das Unternehmen tätig ist. Nach der Aufteilung der Bemessungsgrundlage besteuern die Mitgliedstaaten ihren „Anteil“ zu ihrem jeweiligen – weiterhin souverän festgelegten – KStSatz. Die GKKB wäre für die Unternehmen fakultativ; sie könnten sich für das harmonisierte System entscheiden, wenn es für sie vorteilhaft wäre, sind hierzu aber nicht verpflichtet. Alternativ können Unternehmen wie bisher die für sie geltenden nationalen Systeme anwenden (zu Einzelheiten s. GLASER, DStR 2011, 2317; PETUTSCHNIG, StuW 2012, 192; KAHLE/SCHULZ, FR 2013, 49; LEHNER in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, Rn. 83; allg. zur Notwendigkeit eines modernen grenzüberschreitenden Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrechts s. U. PRINZ, DStR-Beihefter 2010 zu Nr. 30, 67; zu den Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer s. SCHEFFLER/SCHÖPFEL/KÖSTLER/BINDER, StuW 2013, 28). Im Juni 2015 hat die EU-Kommission einen Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung vorgestellt, um die Diskussion über die GKKB zu beleben; die Kommission plant, 2016 überarbeitete Vorschriften vorzulegen (s. KRAUB, IStR 2015, 727; KRAUB, IStR 2016, 59).

**Bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften** (Art. 5, 7 OECD-MA) sind Besonderheiten bei der GE zu beachten (s. auch BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Hierzu zählen ua.:

▶ *Das Veranlassungsprinzip* (§ 8 iVm. § 34d Nr. 2a EStG) zählt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländ. Staat belegene BS erzielt werden, zu den ausländ. Einkünften iSd. § 34c EStG.

▶ *Die Selbständigkeitsfiktion* (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA), die die stl. unselbständigen Betriebsteile für Zwecke der Gewinnermittlung in rechtl. selbständige Einheiten trennt, deren Ergebnisbeiträge auf der Grundlage des *dealing at arm's length* nach Maßgabe der zuzuordnenden Funktionen ermittelt werden (s. ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 24c).

▶ *Finale Betriebsaufgabetheorie*: Die vom BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, zur Überführung von Einzel-WG in eine ausländ. BS; BFH v. 28.10.1009 – I R 99/08, GmbHR 2010, 219; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils zur Verlegung eines Betriebs in das Ausland) aufzugebene finale Betriebsaufgabetheorie ist nunmehr in § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG idF des JStG 2010 gesetzlich normiert, wonach ein „Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts“ hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG als Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert gilt (zum Verhältnis des § 8 Abs. 3 Satz 2 zu § 12 Abs. 1 s. Anm. 10). Ergänzend gilt – soweit § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG keine erschöpfende Regelung enthält – über § 8 Abs. 1 auch die Regelung des § 16 Abs. 3a EStG für die Be-

steuerung von Sachverhalten, die als finale Betriebsaufgabe angesehen werden müssen.

Einstweilen frei.

48–49

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Begriff und Ermittlung des Einkommens;  
Sonderregelungen für Betriebe gewerblicher Art und  
öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten**

**I. Einordnung des Abs. 1**

50

**Abs. 1 Satz 1** kommt in dem sehr heterogenen Regelungsgehalt des Abs. 1 die gewichtigste Bedeutung zu, denn er betrifft sämtliche Arten von Körperschaften.

▶ *Methodik der Blankettverweisung*: Die Bestimmung enthält eine dynamische Blankettverweisung (KARPEN, Die Verweisung als Mittel der Gesetzestechnik, 1970, 84 ff.) auf die Vorschriften des EStG (und der EStDV) und eine dynamische Binnenverweisung auf die speziellen GE-Vorschriften des KStG. Mit der Regelung wird ein (zumindest systematischer) Zusammenhang zur GE der Personenunternehmen hergestellt.

▶ *Bestimmtheit der Verweisungsnorm*: Abs. 1 Satz 1 ist hinreichend bestimmt. Zwar werden dynamische Verweisungen im StRecht mitunter als verfassungsrechtl. bedenklich angesehen, da der Normadressat stets gehalten ist, nachzuforschen, welches die jeweils geltende Fassung des Verweisungsobjekts ist, was angesichts der häufigen Änderungen der Steuervorschriften mühsam sein kann. Allerdings ist der sachliche, persönliche und zeitliche Geltungsbereich der maßgebenden Normen im Falle des Abs. 1 Satz 1 uE hinreichend deutlich und leicht überschaubar (allg. hierzu TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 142).

▶ *Keine wettbewerbsneutrale Unternehmensbesteuerung*: Die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 verknüpft die kstl. mit der estl. Einkommensermittlung und dient der Vereinheitlichung der Ermittlungsmaßstäbe bei der Besteuerung von Personenunternehmen und KapGes. Unbeschadet des Umstands, dass der Gesetzgeber mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht verpflichtet ist, Personenunternehmen und KapGes. rechtsformneutral zu besteuern (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857; v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670 = WM 2010, 863), soll die Verknüpfung auch dazu beitragen, die Einkünfteermittlung nach einheitlichen Maßstäben und damit dem Grunde nach unternehmensneutral durchzuführen. Durch den Wegfall der KStAnrechnung bei einer Gewinnausschüttung auf die persönliche ESt-/KStSchuld der Anteilseigner und den Übergang zum sog. Halbeinkünfteverfahren (und später zum Teileinkünfteverfahren durch das StSenkG) ist das Ziel wettbewerbsneutraler Unternehmensbesteuerung indes im Erg. wieder mehr in den Hintergrund getreten. Von einer rechtsformneutralen Besteuerung beider Unternehmensgruppen ist das deutsche StRecht daher weiterhin entfernt, auch wenn man die Einführung des § 34a EStG idF des UntStReformG 2008 (sog. Thesaurierungsbegünstigung) wieder als einen kleinen Schritt in die richtige Richtung bezeichnen mag

## KStG § 8 Anm. 50–51 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

(s. § 34a EStG Anm. 5; s. auch KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 1 Rn. 2 [3/2009]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 21 f. [6/2014]).

**Abs. 1 Satz 2:** Die Vorschrift, die vor dem Hintergrund der wissenschaftlichen Diskussion, ob dauerdefizitäre BgA überhaupt einer sachlichen KStPflcht unterliegen können, durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) in das KStG eingefügt worden ist, gleicht mit Bezug auf die Regelung in § 4 den Umfang der sachlichen StPflcht eines BgA an dessen persönliche StPflcht an (s. auch KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 1 Rn. 172 [4/2014]).

**Abs. 1 Satz 3:** Die Einfügung des Satzes 3 (Satz 2 aF) sollte eine Zusammenfassung der Regelungen in § 7 Abs. 1 aF und § 23 Abs. 3 aF in einer Vorschrift erreichen und die stl. Ungleichbehandlung zwischen der Besteuerung der ARD-Anstalten und dem ZDF sowie die streitanfällige Besteuerung bei den ARD-Anstalten beseitigen.

## II. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)

### 51 1. Einkommensbegriff für Körperschaften

Das KStG enthält keinen eigenen Einkommensbegriff; die Einkommensqualifikation, dh. was für KStZwecke als Einkommen „gilt“, bestimmt sich – ergänzt um KSt-spezifische Sonderregelungen – im Wesentlichen nach den Vorschriften des EStG.

**Einkommensteuerliche Begriffsbildung als Grundlage:** Nach § 2 Abs. 4 EStG bestimmt sich das Einkommen im Zuge eines – die Abs. 1 bis 3 der Vorschrift einschließenden – Rechenvorgangs (s. § 2 EStG Anm. 800 mwN). Unbeschadet dieser Bezugnahme auf den estl. Einkommensbegriff können sich aus der Natur der juristischen Personen Unterschiede gegenüber den maßgeblichen Vorschriften des EStG ergeben:

► *Gewerbliche Einkünfte:* Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind.

► *Verdeckte Gewinnausschüttung:* Das nach den Prinzipien der ESt ermittelte Einkommen des KStSubjekts bedarf für Zwecke der KSt verschiedener Korrekturen, um die betriebliche von der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft abzugrenzen (s. Anm. 72 ff.). Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher bzw. gesellschaftsrechtl. Sphäre der KapGes. enthält § 8 Abs. 3 Satz 2 Vorschriften über die strechl. Konsequenzen von vGA (zum Begriff der vGA s. Anm. 100; zu den Tatbestandsvoraussetzungen der vGA s. Anm. 105 ff.; zu den Rechtsfolgen s. Anm. 200 ff.; zum bereichsbezogenen Rechtsfolgenausschluss bei Dauerverlustgeschäften s. Anm. 540 ff.) und von Ausschüttungen auf Genussrechte. Das Trennungsprinzip (s. Anm. 83) zwingt auch zu einer abweichenden Definition des kstl. Einkommensbegriffs im Verhältnis zum estl. Einkommensbegriff. Allerdings hat der Einkommensbegriff weder im EStG noch im KStG die vermutete zentrale Bedeutung, da es nicht auf den Begriff selbst, sondern auf den Rechenvorgang zur Ermittlung des Einkommens ankommt (s. § 2 EStG Anm. 801).

► *Verdeckte Einlagen:* Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“ (s. Anm. 460 ff.); dabei ist der estl. Einlagebegriff zugrunde zu legen.

► *Weitere Sonderregelungen zur Einkommensermittlung* enthält das KStG für den Fall der Liquidation (§ 11), der Organschaft (§ 14), bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (§ 12), bei Beginn und Erlöschen einer StBefreiung (§ 13), für VU (§§ 20, 21, 21a) und für Genossenschaften (§ 22).

## 2. Einkommensermittlung der Körperschaft

52

Für die Ermittlung des Einkommens sind die estl. Vorschriften maßgebend, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vereinbar ist (dh. soweit sie nicht an natürliche Personen gebunden sind, s. BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437) und sie nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden.

**Dynamische Blankettverweisung:** Die Verweisung des Abs. 1 betrifft nahezu alle estrechtl. Einkommensermittlungsvorschriften und umfasst – obwohl der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 lediglich das EStG benennt – mit Blick auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch die insoweit maßgeblichen Vorschriften der EStDV (glA FinVerw. R 8.1 Abs. 1 Nr. 2 KStR 2015; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 30 [6/2014]; aA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 4). Die anzuwendenden Vorschriften sind in R 8.1 Abs. 1 KStR 2015 aufgeführt (zu Einzelheiten s. Anm. 19 ff.).

Einkommensermittlungsvorschriften des KStG gehen als spezielle Bestimmungen den estl. Vorschriften vor. Zu beachten sind zB:

- Erträge aus Beteiligungen unterliegen den Regelungen des § 8b.
- abziehbare und nichtabziehbare BA: §§ 9, 10 enthalten hierzu Sonderregelungen. Zinsaufwendungen können darüber hinaus ggf. nur im Rahmen des § 8a geltend gemacht werden.
- Verlustabzug: § 8c (iVm. § 34 Abs. 7b) enthält Sonderregelungen zum Verlustabzug für Körperschaften; darüber hinaus regelt Abs. 8 den Verlustabzug bei Zusammenfassung von BgA oder der Trennung von zusammengefassten BgA.

**Abschließende Aufzählung:** Die Verweisung in Abs. 1 ist abschließend; soweit andere Steuergesetze die Anwendung ihrer Regelungen auf Körperschaften anordnen, müssen sie ihren Anwendungsbereich – etwa durch den allgemeinen Begriff des „Steuerpflichtigen“ oder des „Steuerpflichtigen iSd. KStG“, selbst definieren (s. § 1 AStG, § 1 InvZulG 2010; glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 30 [6/2014]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 4).

**Schema für die Ermittlung des Einkommens:** Im Einzelnen kann es bei der Einkommensermittlung wegen der Rechtsnatur von Körperschaften zu Problemen bei der Anwendung estl. Rechtsvorschriften kommen (s. Anm. 19 ff.). Die FinVerw. gibt folgendes (hier um aktuelle gesetzliche Änderungen ergänztes) Schema für die Ermittlung des Einkommens vor (s. R 7.1 Abs. 1 KStR 2015):

► *Bei Körperschaften, die nur gewerbliche Einkünfte haben können*, ist das zvE wie folgt zu ermitteln:

## KStG § 8 Anm. 52 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

1. Gewinn/Verlust laut StBil. bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag laut HBil. unter Berücksichtigung der besonderen GE bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
2. + Hinzurechnung nicht ausgleichsfähiger Verluste ua. nach § 15 Abs. 4 Sätze 1, 3 und 6, § 15a Abs. 1 und 1a, § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG
3. + Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG
4. – Kürzungen nach § 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7, § 15a Abs. 2, Abs. 3 Satz 4, § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG
5. + Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG
6. +/- Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen iSd. § 7g EStG
7. + Hinzurechnung von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2) und Ausschüttungen auf Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2
8. – Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
9. – verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Sätze 3 bis 6), Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)
10. + nichtabziehbare Aufwendungen (zB § 10, § 4 Abs. 5 bis 8 EStG, § 160 AO)
11. + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2
12. – sonstige inländ. stfreie Einnahmen
13. + Hinzurechnungen nach § 3c EStG
14. +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung ua.
  - nach § 4 Abs. 6 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn,
  - Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG
15. +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländ. Einkünften ua.
  - Korrektur um nach DBA stfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG,
  - Abzug ausländ. Steuern nach § 26 oder § 12 Abs. 3 AStG,
  - Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 AStG,
  - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach DBA stfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
16. + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
17. +/- Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG
18. +/- Korrekturen bei Organschaft iSd. §§ 14 und 17 KStG (zB gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG)
19. +/- Hinzurechnung der nicht abziehbaren Zinsen und Kürzung um den abziehbaren Zinsvortrag nach § 4h EStG iVm. § 8a KStG
20. +/- sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen

---

21. = stl. Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen des R 7.1 Abs. 2 Satz 1 KStR)
22. – Zuwendungen und Zuwendungsvortrag, soweit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbar
23. + Sonstige Hinzurechnungen bei ausländ. Einkünften
  - Hinzurechnung nach § 52 Abs. 2 EStG iVm. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997
  - Hinzurechnung nach § 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG
24. + nicht zu berücksichtigender/wegfallender Verlust des laufenden VZ, soweit Hinzurechnungen nach § 8c KStG ggf. iVm. § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG oder im Falle einer Abspaltung nach § 15 Abs. 3, § 16 UmwStG vor den Korrekturen nach Nr. 25 oder 26 vorzunehmen sind

25. +/- bei OT:
- Zurechnung des Einkommens von OG (§§ 14 und 17),
  - Kürzungen/Hinzurechnungen bezogen auf das dem OT zugerechnete Einkommen von OG (§ 15)
  - Abzug des der OG nach § 16 Satz 2 KStG zuzurechnenden Einkommens des OT
26. +/- bei OG:
- Zurechnung von Einkommen des OT nach § 16 Satz 2,
  - Abzug des dem OT zuzurechnenden Einkommens (§§ 14 und 17)
27. + nicht zu berücksichtigender/wegfallender Verlust des laufenden VZ, soweit Hinzurechnungen nach § 8c KStG ggf. iVm. § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG oder im Falle einer Abspaltung nach § 15 Abs. 3, § 16 UmwStG nicht bereits nach Nr. 24 vorzunehmen sind
28. + Hinzurechnung der nach § 2 Abs. 4 Sätze 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähigen Verluste des laufenden VZ des übernehmenden Rechtsträgers
- 
29. = Gesamtbetrag der Einkünfte iSd. § 10d EStG
30. – Verlustabzug nach § 10d EStG
- 
31. = Einkommen
32. – Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24)
33. – Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF betreiben (§ 25)
- 
34. = zu versteuerndes Einkommen
- 

► *Für Körperschaften, die (auch) andere Einkünfte als gewerbliche haben können, gilt das Ermittlungsschema nach Auffassung der FinVerw. entsprechend. Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Abzug bei Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 3 EStG) vorzunehmen (R 7.1 Abs. 2 KStR 2015).*

### 3. Rechtsfolge: Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften von EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)

#### a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG

53

**Einkunftsarten:** Nach dem in Abs. 1 Satz 1 kraft Verweisung auch im KStRecht anzuwendenden Einkommensbegriff des § 2 EStG könnten KStpfl. dem Grunde nach alle sieben Einkunftsarten erzielen. Zu beachten ist aber:

► *Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft:* § 8 Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind; insoweit richtet sich bereits die Ermittlung der Einkünfte nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 71).

► *Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit* iSd. § 18 EStG können KapGes., deren Einkünfte nach Abs. 2 stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind, allenfalls als Beteiligte an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG) erzielen (s. § 18 EStG Anm. 5, Anm. 281).

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit* iSd. § 19 EStG können KapGes. überhaupt nicht erzielen, da das Merkmal „nichtselbständige Tätigkeit“ die persönliche Weisungsgebundenheit in der Betätigung des geschäftlichen Willens voraussetzt (s. § 19 EStG Anm. 13).

**Einkünfteermittlung:** Es ist zwischen buchführungspflichtigen und nicht buchführungspflichtigen KStpfl. zu unterscheiden:

► Für *buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige* richtet sich die GE nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 EStG und dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.; die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen sind zu beachten.

► Für *nicht buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige mit Überschusseinkünften* gelten die für die jeweilige Einkunftsart maßgebenden Vorschriften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. §§ 8–9a EStG, für LuF betreibende, nicht buchführungspflichtige KStpfl. § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG). Für die Ermittlung des kstl. Einkommens von KapGes. mit Kapitaleinkünften enthält § 8 Abs. 10 besondere Regelungen (s. Anm. 640 ff.).

**Anwendbare weitere Vorschriften des EStG:** Aufgrund der Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft beschränkt sich die Anwendung von Vorschriften des EStG und der EStDV in der Praxis regelmäßig auf die estl. Vorschriften über die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich; die darüber hinaus anzuwendenden Normen haben aber für KStSubjekte Bedeutung, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschränkt stpfl. sind (zu den im Einzelnen anzuwendenden Vorschriften s. R 7.1 KStR 2015). Im Einzelfall können sich Probleme bei der Anwendung estl. Rechtsvorschriften über die Bestimmung des Einkommens aus der Rechtsnatur der Körperschaft oder aus der Subjektbezogenheit der estl. Vorschriften auf natürliche Personen und ihrer Umsetzung für die wesensverschiedenen Körperschaften ergeben.

► *Wesensunterschiede zur natürlichen Person:* Das Einkommen im estrechtl. Sinne enthält Elemente, die auf natürliche Personen und dort vorkommende Lebenssachverhalte zugeschnitten, dem Wesen der Körperschaft zT fremd sind und deshalb nicht oder nur sehr schwer in den kstl. Bereich transformiert werden können. Dies zeigt sich zB bei der – auf Körperschaften nicht anwendbaren (s. Anm. 22) – Regelung über den Altersentlastungsbetrag, der nach § 2 Abs. 3 EStG bereits auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden soll. Übertragungsprobleme ergeben sich auch bei SA und agB (s. Anm. 29).

► *Materielle Unterschiede* zur ESt zeigen sich beim Spendenabzug (§ 10b EStG; § 9 Nr. 3 KStG), der estrechtl. im Einkommensverwendungsbereich angesiedelt und ebenso wie der Verlustabzug (§ 10d EStG) bei der Einkommensermittlung als bzw. wie SA zu berücksichtigen ist. Er erhöht nicht den estrechtl. abziehbaren bzw. vortrags-/rücktragsfähigen Verlust (BFH v. 19.2.1969 – I R 90/66, BStBl. II 1969, 493). Demgegenüber misst der BFH der wortgleichen kstrechtl. Spendenabzugsregelung des § 9 KStG den Charakter einer GE-Vorschrift zu und folgert daraus, dass die nach dieser Vorschrift abziehbaren Spenden in gleicher Weise wie BA den kstl. Gewinn mindern und den Verlustabzug erhöhen (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

## **b) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG; Einzelfragen bei der Ermittlung des Einkommens**

### **54 aa) Gesetzliche Grundstruktur**

Die kstl. Vorschriften, nach denen das Einkommen zu ermitteln ist, sind im zweiten Teil des KStG (§§ 7–22) zusammengefasst. Damit lässt schon die Gliederung des Gesetzes erkennen, dass die außerhalb des zweiten Teils stehenden Vorschriften über die Freibeträge für kleine Körperschaften (§ 24) sowie für Er-

werbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und LuF-Vereine (§ 25) nicht im Rahmen der Einkommensermittlung abzuziehen sind, sondern Abzüge vom Einkommen darstellen, wodurch sich das „zu versteuernde Einkommen“ ergibt.

### bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen

55

**Investitionszulagen** gehören nach § 13 Satz 1 InvZulG 2010 nicht zu den Einkünften iSd. EStG und entsprechend der Verweisung in § 8 Abs. 1 auch nicht zum kstpl. Einkommen (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 32a).

**Steuerfreie Einkünfte:** Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bleiben nach § 8b Abs. 1 bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft außer Ansatz (s. § 8b Anm. 40 ff.). Gleiches gilt nach § 8b Abs. 2 für Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, oder an einer OG iSd. §§ 14, 17 oder 18 (s. § 8b Anm. 62 ff.). Von dem jeweiligen Gewinn iSd. § 8 Abs. 2 Sätze 1, 3 und 6 gelten 5 % als nicht abziehbare BA (s. § 8b Anm. 189 ff.). Zu Einlagen des Gesellschafters s. Anm. 56.

**Nach DBA steuerfreie Auslandseinkünfte:** Nach dem Welteinkommensprinzip unterliegen auch positive ausländ. Einkünfte einer inländ. Körperschaft grds. der inländ. Besteuerung, soweit sie nicht aufgrund eines DBA im Inland von der Besteuerung freigestellt sind; in diesem Fall sind aber ggf. bestehende Besteuerungsvorbehalte (Subject-to-tax-Klauseln, Switch-over-Klauseln oder Umschaltklauseln) sowie nationale Einschränkungen (zB § 50d Abs. 9 EStG) zu beachten. Soweit die stfreien ausländ. Vermögensmehrungen die inländ. stpl. Einkünfte erhöht haben, sind sie bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte herauszurechnen. Ebenfalls zum Abzug kommen positive ausländ. Einkünfte, die nicht stbefreit sind, aber aufgrund von in früheren VZ erzielten negativen ausländ. Erträgen aus Drittstaaten iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden können (§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG). Wird die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung oder Anrechnung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG; s. § 26 Anm. 22 ff.) der ausländ. Steuer, sondern durch Abzug der im Ausland für die ausländ. Einkünfte entrichteten Steuer vermieden, kann diese nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG (s. § 26 Anm. 43 ff.), § 34c Abs. 3 EStG (s. § 26 Anm. 48 ff.) bzw. § 34c Abs. 6 EStG (s. § 26 Anm. 58 ff.) berücksichtigt werden.

### cc) Einlagen bei Körperschaften

56

**Anzuwendende Vorschriften:** § 8 enthält zur Frage der Behandlung von Einlagen des Gesellschafters bei der Einkommensermittlung von Körperschaften nur teilweise eigenständige Regelungen (in Abs. 3 Sätze 3 bis 6), so dass im Übrigen auf allgemeine Grundsätze zurückgegriffen werden muss. Zu den nach § 8 Abs. 1 ergänzend anzuwendenden estl. Vorschriften gehören mithin auch die Bestimmungen, die die Einlagen betreffen (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; s. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]). Die genannten Bestimmungen sind auch maßgebend, wenn eine jPÖR WG in einen von ihr unterhaltenen BgA einbringt (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1087, 865).

**Begriff der Einlage:** Der strechtl. Begriff der Einlage umfasst bei KapGes. Vorteilszuwendungen aller Art, die ein Gesellschafter der Gesellschaft mit Rücksicht auf seine Stellung als Gesellschafter zukommen lässt (BFH v. 9.3.1983 – I

R 182/78, BStBl. II 1983, 744; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, GmbHR 2011, 997, stRspr.; allg. zum Begriff der Einlage s. § 4 EStG Anm. 291 ff.). Die Einlagehandlung ist ein tatsächlicher Vorgang, und zwar auch dann, wenn ihr ein Rechtsgeschäft – wie etwa eine Einbringung von WG – zugrunde liegt; vor diesem Hintergrund kann eine Einlage auch dann anzunehmen sein, wenn das der Einbringung zugrundeliegende Rechtsgeschäft unwirksam ist, von den Beteiligten aber gleichwohl vollzogen wird (s. § 4 EStG Anm. 300).

► *Offene Einlagen* sind Vermögensvorteile in Geld- oder Sachwerten (§ 5 GmbHG; § 27 AktG), die der KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zugeführt werden, Nachschüsse aufgrund §§ 25 ff. GmbHG sowie Zuschüsse oder das Aufgeld bei Kapitalerhöhung gegen Einlagen. Zur weiteren Unterscheidung offener und verdeckter Einlagen s. Anm. 460, allg. zum Gegenstand der Einlage s. § 4 EStG Anm. 295 f., zum Einlagetatbestand s. § 4 EStG Anm. 300 ff.

► *Verdeckte Einlagen* zeichnen sich tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (näher s. Anm. 463 ff.).

► *Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand*: Einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG gleich (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG; s. § 4 EStG Anm. 321); die Bewertung der fiktiven Einlage regelt § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG (s.u.).

**Person des Einlegenden**: Eine Einlage kann grds. nur durch den Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person erfolgen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [308]; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532; WEBER-GRELLET, StB 2000, 122; zur Annahme einer Einlage durch den „Noch-nicht-“ oder „Nicht-mehr-Gesellschafter“ s. aber auch Anm. 463).

**Herkunft der Einlage**: Die Zuwendung des Gesellschafters wird regelmäßig aus seinem BV stammen; sie kann aber auch seinem PV entnommen sein (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532; WEBER-GRELLET, StB 2000, 122). Ferner ist es möglich, dass sie aus dem Vermögen eines Dritten erfolgt, der Zuwendungen im Auftrag und für Rechnung des Gesellschafters erbringt (BFH v. 3.5.1967 – I 263/63, BStBl. III 1967, 421; BFH v. 19.5.1993 – I 1 R 34/92, BStBl. II 1993, 804).

**Einlagefähigkeit**: Einlagefähig sind nur WG, die in die Bilanz aufgenommen werden können, also zB keine zu erwartenden Nutzungsvorteile (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. auch § 4 EStG Anm. 296).

**Bewertung der Einlage**: Einlagen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert zu bewerten; die Ausnahmeregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a–c EStG finden Anwendung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463; s. auch BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BFH/NV 2009, 1207, zu den Auswirkungen einer unrichtigen Bewertung der Einlage von Geschäftsanteilen beim Verkauf dieser Anteile; zur Einlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG s. FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628; allg. hierzu s. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 524f.). Dagegen ist § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar (BFH v.

20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; BMF v. 3.3.2005 – IV B 2-S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458, Tz. 2; WENDT, FR 2005, 468; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 EStG Rn. 653). Eine fiktive Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Spezielle gesetzliche Regelungen zur Einlagenbewertung – etwa des UmwStG – sind zu beachten, soweit diese auf Körperschaften Anwendung finden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 181 [6/2014]).

Rechtsfolgen der Einlage in eine Körperschaft:

▶ *Offene Einlagen* – sowie Vorgänge, die iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG fiktiv als Einlage gelten (s. § 4 EStG Anm. 321) – erhöhen das Nennkapital oder sind der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) zuzuführen. Anders als bei verdeckten Einlagen bedarf es einer Gewinnkorrektur für stl. Zwecke nicht, denn Einlagen in KapGes. sind keine betrieblichen Vorgänge, sondern Vorgänge auf der gesellschaftsrechtl. Ebene. Sie dürfen daher keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte des KStPfl. haben. Beim Gesellschafter führen offene Einlagen zu (nachträglichen) AK der Beteiligung (BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168; s. auch § 4 EStG Anm. 300).

▶ *Die Rechtsfolgen verdeckter Einlagen* wurden erstmals ausdrücklich gesetzlich durch die mit dem JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) eingefügten Regelungen in Abs. 3 Sätze 3–6 normiert (näher s. Anm. 466 ff.).

#### dd) Verluste von Körperschaften

57

**Verlustausgleich und Verlustabzug nach den Regelungen des EStG:** Unbeschadet der Regelungen in Abs. 4 aF – Mantelkauf, s. Anm. 500 – und § 8c besteht für Körperschaften nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. mit § 2 Abs. 3 EStG grds. die Möglichkeit des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs (Verlustvortrag oder Verlustrücktrag gem. § 10d EStG), weil die erforderliche rechtl. Identität des StSubjekts insoweit gewahrt ist (BFH v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326; BFH v. 5.4.2006 – I R 23/05, BFH/NV 2007, 15, zum Verlustabzug bei Umwandlung von Gesellschaften).

▶ *Bei Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3* findet mit Blick auf § 8 Abs. 2 stets nur ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der (als gewerblich fingierten) Einkünfte statt; ein vertikaler Verlustausgleich ist mangels unterschiedlicher Einkunftsarten weder möglich noch erforderlich (glA INTEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 65; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 59). Für diese Körperschaften gelten auch weder die Einschränkungen des § 2 Abs. 3 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 (s. Anm. 20), da gewerbliche Verluste stets „echte Verluste“ darstellen, noch diejenigen der §§ 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3 EStG (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 902 [5/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 119 [9/2014]). Beim Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter EStPflicht kann der Verlustabzug nach § 10d EStG eingeschränkt sein (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).

▶ *Für Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6* sind in den VZ 1999 bis 2003 ggf. die Beschränkungen des § 2 Abs. 3 (ggf. iVm. § 10d Abs. 3) EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen, wenn die Körperschaft „unechte Verluste“ erzielt hat (s. Anm. 20).

▶ *Beschränkungen durch Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten verfassungsrechtlich zweifelhaft:* Die Beschränkungen durch die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG; § 10a Satz 2 GewStG nF) sind zwar in ihrer Grundkonzeption ei-

## **KStG § 8** Anm. 57–58 B. Abs. 1: Begriff/Ermittlung d. Einkommens

ner zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht verfassungswidrig (BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 = GmbHR 2013, 52 = FR 2013, 213; s. auch BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508 = GmbHR 2013, 489 = FR 2013, 904, zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung in Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen), aber jedenfalls dann verfassungsrechtl. zweifelhaft, wenn eine Verlustverrechnung in späteren VZ nach § 8c endgültig ausgeschlossen ist (s. Vorlagebeschluss des BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, Az. BVerfG 2 BvL 19/14; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, GmbHR 2010, 1265, mit Anm. BUCIEK, FR 2011, 79, und Anm. DORENKAMP, FR 2011, 79; s. auch BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974, zu den Voraussetzungen einer im Einzelfall zu gewährenden AdV).

**Quellenbezogene Verlustabzugsbeschränkungen:** Unbeschadet der Zuordnung von Verlusten zu den (als gewerblich fingierten) Einkünften sind die Beschränkungen der §§ 2a Abs. 1, 15a EStG (auf den auch §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG verweisen) und §§ 22 Nr. 3, 23 EStG zu beachten (glA INTEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 68; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 39).

**Nicht ausgleichsfähige Verluste** sind insbes. in § 8 Abs. 4 aF geregelt, der über die rechtl. Identität des StSubjekts hinaus eine wirtschaftliche Identität verlangt (s. Anm. 500); auch die „Rechtsnachfolgervorschrift“ des § 8c beschränkt – teilweise oder vollständig – die stl. Wirksamkeit nicht genutzter Verluste einer Körperschaft (s. § 8c Anm. 20 ff.). Daneben sind § 13 Abs. 3 sowie § 15 Abs. 4 EStG zu beachten. Die Regelung in § 2b EStG, die im Falle der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften auch für KapGes. als Anteilseigner Bedeutung erlangen konnte, wurde aufgehoben (zum zeitl. Anwendungsbereich s. § 2b EStG Anm. 2).

**Sonderregelungen in anderen Gesetzen** enthalten Verlustausgleichs- oder abzugsbeschränkungen, so zB das Umwandlungssteuerrecht (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, § 15 Abs. 3 UmwStG 2006; s. auch BFH v. 20.12.2006 – I R 41/06, BFH/NV 2007, 1442, zu § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995).

► *Nutzung steuerlicher Verluste, Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge im Rückwirkungszeitraum:* § 2 Abs. 4 UmwStG schränkt die Nutzung stl. Verluste, Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge insbes. bei iSv. § 8c KStG schädlichen Anteilsübertragungen innerhalb des stl. Rückwirkungszeitraums ein. Ein Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit Verlusten oder Verlust-, Zins- und EBITDA-Vorträgen des übertragenden Rechtsträgers ist insoweit nur zulässig, wenn dem übertragenden Rechtsträger dieser Ausgleich auch ohne Anwendung des § 2 Abs. 1, 2 UmwStG möglich gewesen wäre (s. näher SCHLÖSSER in SAGASER/BULA/BRÜNGER, Umwandlungen, 4. Aufl. 2011, § 11 Rn. 40).

### 58 ee) Besonderheiten bei der Einkommensermittlung land- und forstwirtschaftlich tätiger Körperschaften

Die Einkünfte von nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., die LuF betreiben, sind als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ (§ 8 Abs. 2); die Ermittlung ihrer Einkünfte (gem. § 5 Abs. 1 EStG) richtet sich nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 51 f.). Gleichwohl gewährt die FinVerw. diesen Körperschaften die Vergünstigungen des § 6b EStG sowie der R 14 Abs. 3 EStR unter der Voraussetzung, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der land- und forstw. Betrieb als organisato-

risch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird (s. R 8.3 KStR 2015).

### III. Sonderregelung für die Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand (Abs. 1 Satz 2)

**Ausgewähltes Schrifttum vor Einfügung des Abs. 1 Satz 2:** KNOBBE-KEUK, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung, *StuW* 1983, 227; GRÖPL, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben?, *StuW* 1997, 131; GOSCH, Unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern eines Betriebs gewerblicher Art in den Hoheitsbereich ist Gewinnausschüttung, *BFH-PR* 2002, 425; HELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art, *DStZ* 2003, 662; HÖLZER, Verdeckte Gewinnausschüttungen durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, *DB* 2003, 2090; GASTL, Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Betrieben gewerblicher Art, *DStZ* 2004, 323; GOSCH, Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, *StBp.* 2004, 374; GOSCH, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Tätigkeit eines Betriebs gewerblicher Art für Trägerkörperschaft ohne Deckung der Vollkosten, *BFH-PR* 2004, 231; WALLENHORST, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, *DStZ* 2004, 711; BEISER, Verluste zum Wohl der Allgemeinheit („bonum commune“) im Ertragsteuerrecht, *DB* 2005, 2598; KALWAROWSKYJ, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, *DB* 2005, 2260; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitärer Tätigkeit von Betrieben gewerblicher Art, *DB* 2005, 1705; STORG, BB-Forum: Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art?, *BB* 2005, 1993; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, *DB* 2006, 465; HÜTTEMANN, Reformbedarf bei der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in *KIRCHHOF/GRAF LAMBSDORFF/PINKWART* (Hrsg.), Perspektiven eines modernen Steuerrechts, Festschrift Hermann Otto Solms, Berlin 2005, 223; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; PINKOS, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, *DB* 2006, 692; BECKER/KRETZSCHMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, *DStR* 2007, 1421; HÜTTEMANN, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, *DB* 2007, 1603.

**Schrifttum nach Einfügung des Abs. 1 Satz 2:** LEIPPE/BALDAUF, Geplante gesetzliche Verankerung des kommunalen steuerlichen Querverbundes durch das Jahressteuergesetz 2009, *DStZ* 2008, 568; GEIBELMEIER/BARGENDA, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht, *DStR* 2009, 1333; HEGER, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, *FR* 2009, 301; HEURUNG/SEIDEL, Organschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand, *BB* 2009, 1786; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, *FR* 2009, 308; HÜTTEMANN, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, *DB* 2009, 2629; MÜLLER-GATERMANN, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, *FR* 2009, 314; SCHIFFERS, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom hoheitlichen Bereich am Beispiel des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad, *DStZ* 2009, 819; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, *FR* 2009, 1; BALDAUF, Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *DStZ* 2010, 523; EVERSBERG/BALDAUF, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, *DStZ* 2010, 358; FIAND, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, *KStZ* 2010, 26; FIAND, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4.3.2009, *KStZ* 2010, 109; KIRCHHOF, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, *DStR* 2010, 1659; KRONAWITTER, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körper-

schaftsteuer, DStZ 2010, 370; LEIPPE, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; MAIER, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; MEIER, Der Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG, FR 2010, 168; PINKOS, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; SCHIFFERS, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; STRAHL, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand, DStR 2010, 193; WESTERMANN/PRECHTL, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; BÜRSINGHAUS, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer, DStZ 2011, 345; FEST, Umsatzbesteuerung von Zuschüssen an öffentlichen Beteiligungsunternehmen, DStR 2011, 1293; STRAHL, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2011, 17546; STRAHL, Neue Gestaltungschancen für Gemeinnützige und juristische Personen des öffentlichen Rechts, KÖSDI 2014, 18857; LEIPPE/BALDAUF, Entgeltliche Verpachtung dauerdefizitärer Einrichtungen durch öffentliche Trägerkörperschaften im Steuerfokus, DStZ 2015, 905.

#### 59 1. Betriebe gewerblicher Art iSd. § 4

**Nach der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 1** sind BgA von jPöR Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – außerhalb der LuF – dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben und keine Hoheitsbetriebe (dh. Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen) iSd. § 4 Abs. 5 darstellen (s. § 4 Anm. 20; zur Legaldefinition s. auch BTDrucks. 7/1470, 325). Für die Annahme eines BgA müssen nicht alle Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sein, vielmehr sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der KSt unterworfen werden (s. Anm. 60).

**Verhältnis zwischen Betrieben gewerblicher Art und Trägerkörperschaft:** Für die Frage der Einkünfteermittlung ist entscheidend, ob der BgA iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist oder nicht.

► *These von der grundsätzlichen steuerrechtlichen Unselbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art:* Ein BgA ist idR rechtl. unselbständiger Teil einer jPöR. In diesem Fall ist grds. nur die als Trägerkörperschaft fungierende jPöR (nicht der von ihr unterhaltene BgA) als Steuerrechtssubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 anzusehen (BFH v. 13.3.1973 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 633f. mwN; s. auch KNOBBE-KEUK, StuW 1983, 227). Mit der Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG idF des StSenKG v. 23.10.2000 ist es zweifelhaft geworden, ob an der These von der strechtl. Unselbständigkeit festgehalten werden kann, denn offenbar geht der Gesetzgeber nunmehr selbst von einer (strechtl.) Verselbständigung des BgA aus (in diesem Sinne auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 634).

► *Einkünfteermittlung bei unselbständigen Betrieben gewerblicher Art:* Die Trägerkörperschaft ist KStSubjekt wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen, rechtl. unselbständigen BgA, dh., für jeden einzelnen BgA ist das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (BFH v. 13.3.1973 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Der BgA wird in diesem Zusammenhang fiktiv als selbständige KapGes., die Trägerkörperschaft als deren Alleingesellschafterin betrachtet (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 633). Daher sind die Grundsätze

anzuwenden, wie sie für das Verhältnis einer KapGes. zu ihren Gesellschaftern gelten; dies schloss nach Auffassung der stRspr. auch die Vorschriften über vGA ein (BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412).

► *Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit und Eigengesellschaften:* BgA iSd. § 4 Abs. 2 (zB rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts) und in die Rechtsform einer KapGes. (zB GmbH) „gekleidete“ BgA sind eigenständige Rechtssubjekte mit abgegrenztem Vermögensbereich und schon als solche mit den von ihnen erzielten Einkünften unbeschränkt kstpf. (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479, zur Gründung einer GmbH, die den zentralen Einkauf für Innungmitglieder organisiert). Besonderheiten hinsichtlich des Ansatzes von vGA ergaben sich nach Auffassung der höchstrichterlichen Rspr. auch in diesem Fall dem Grunde nach nicht.

## 2. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben gewerblicher Art iSd. § 4 nicht erforderlich

**Keine Gewinnerzielung erforderlich:** Nach Abs. 1 Satz 2 liegt ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Es genügt, dass die wirtschaftliche Betätigung des BgA auf die Erzielung von Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) gerichtet ist: Die Regelung in Abs. 1 Satz 2 nimmt für den Bereich der Einkünftermittlung die bereits in § 4 Abs. 1 Satz 2 normierten gesetzlichen Tatbestandsmerkmale eines BgA auf (s. hierzu § 4 Anm. 25).

**Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich:** Für die Annahme eines BgA bedarf es – wie bereits in § 4 Abs. 1 Satz 2 normiert – keiner Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr; praktisch bedeutsam ist dies insbes. für Eigen- oder Selbstversorgungsbetriebe von jPÖR (s. hierzu § 4 Anm. 32).

► *Hintergrund der Neuregelung:* § 8 Abs. 1 Satz 2 wiederholt lediglich die auch schon in § 4 Abs. 1 Satz 2 enthaltene Gesetzesaussage. Dem Gesetzgeber ging es bei Schaffung der Vorschrift darum, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen zur Ergebnisverrechnung bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels BgA oder Eigengesellschaften festzuhalten und der Rspr. zur Anwendung der vGA-Grundsätze auf diese Tätigkeiten den Boden zu entziehen (s. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 16/10189, 69; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 1102 [5/2015]; INTEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 76).

▷ *Bisherige Rechtsprechung zur Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung auf Betriebe gewerblicher Art:* Der BFH vertrat – verstärkt in den letzten zehn Jahren – in einer Reihe von Entscheidungen die Auffassung, eine dauerdefizitäre, von der öffentlichen Hand gehaltene KapGes., die öffentliche Aufgaben der Daseinsvorsorge wahrnimmt, könne nicht mit dem Argument, sie werde im Interesse der Allgemeinheit tätig, auf einen etwaigen Verlustausgleich bzw. auf einen angemessenen Gewinnaufschlag zugunsten ihres Gesellschafters verzichten, ohne eine Anwendung der vGA-Grundsätze auszulösen. Vielmehr sei auch eine solche KapGes. gehalten, für ihre Tätigkeit Entgelte zu fordern, mit denen ein angemessener Gewinn erzielt werden kann. Auf einen

Gewinnzuschlag könne nur ausnahmsweise verzichtet werden, wenn die Gewinnlosigkeit durch öffentlich-rechtl. Vorschriften bedingt ist (vgl. BFH v. 29.3.2000 – I R 32/99, BStBl. II 2000, 496, zu kommunalem Abwasserunternehmen). Gleiches galt für Verluste eines strukturell dauerdefizitären BgA, der in eine KapGes. eingebracht wurde (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, zur Übernahme der Organträgerfunktion gegenüber einer KapGes., auf die die Gemeinde einen dauerdefizitären Bäderbetrieb ausgelagert hat, im Interesse der an ihr als Alleingesellschafterin beteiligten Gemeinde). Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA hat die Rspr. nur der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn sie klare, eindeutige und zivilrechtl. gültige Regelungen enthielten, die im Vorhinein getroffen wurden, und wenn die hierfür vereinbarten Entgelte dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprachen (so schon BFH v. 29.11.1960 – I 145/60, BStBl. III 1961, 67; BFH v. 1.2.1989 – I R 2/85, BStBl. II 1989, 473; s. auch BFH v. 8.4.1982 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849, zu Spenden einer Sparkasse an ihren Gewährsträger; BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147, zu Darlehensvereinbarungen; BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 171; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 10.7.1996 – I R 108/95, BStBl. II 1997, 230, zur Überlassung von im Rahmen eines Wasserversorgungs-BgA erhobenen Daten an den hoheitlichen Abwasserbetrieb; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558, zur Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen; BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773, zur Leistungsverrechnung eines Blockheizkraftwerks; BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196, zu Konzessionsabgaben). Die grundsätzliche Frage, ob die Fortführung dauerhaft verlustreicher Tätigkeiten, die von der öffentlichen Hand im Rahmen der Daseinsvorsorge (zB öffentlicher Personennahverkehr, Bäderbetriebe) ausgeübt werden, zu einer vGA an ihren Träger führen können, hat die Rspr. trotz der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2, wonach eine Gewinnerzielungsabsicht bei BgA nicht erforderlich ist, stets dahin beantwortet, dass eine KapGes. stl. gesehen keine außerbetriebliche Sphäre habe und Dauerverlusttätigkeiten im Interesse ihrer Gesellschafter ausgeübt würden (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637). In diesem Zusammenhang vertrat der BFH die Auffassung, dass das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären BgA durch die Trägerkörperschaft ohne Verlustausgleich und angemessenen Gewinnaufschlag im Einzelfall zur Annahme einer vGA führen könne. Es sei im Regelfall nicht Aufgabe des StRechts, die kommunale Wahrnehmung daseinsvorsorgender Aufgaben iSd. Art. 28 Abs. 2 GG und insbes. die kostengünstige Versorgung der Bevölkerung mit „Annehmlichkeiten“ (zB durch öffentliche Bäder) sicherzustellen oder die „Befriedigung der Bedürfnisse der Bürger“ zu fördern. Ausnahmen ließen sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn der BgA durch die öffentlich-rechtl. Regelungslage verpflichtet sei, das Kostendeckungsprinzip einzuhalten (vgl. BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, GmbHR 2004, 1601; BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190, zum Bäderbetrieb einer Stadt).

- ▷ *Stellungnahme:* Die Neuregelung ist aus Gründen der Rechtsklarheit zu begründen, war doch die Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zur vGA bei KapGes. auf dauerdefizitäre BgA der öffentlichen Hand ohnehin verfehlt (idS auch INTEMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 72; FEH-

#### IV. Öffentl.-rechtl. Rundfunkanstalten (Satz 3) Anm. 60–61 § 8 KStG

RENBACHER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8b Rn. 121). Es entspricht idR dem Zweck eines BgA – gerade im Bereich der Daseinsvorsorge – für bestimmte Leistungen kein kostendeckendes Entgelt zu verlangen. Der Gesetzgeber hat der Tendenz der Rspr., dauerdefizitäre BgA als „Liebhabeunternehmen“ anzusehen, daher zu Recht mit der Einfügung des Abs. 1 Satz 2 (und den Regelungen in Abs. 7 bis 9; s. Anm. 540 ff.) den Boden entzogen.

**Rechtsfolge: Keine Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art:** Abs. 1 Satz 2 stellt sicher, dass die Liebhabereigrundsätze auf dauerdefizitäre BgA nicht anzuwenden sind; die Regelung wiederholt nicht nur die gesetzliche Aussage in § 4 Abs. 1 Satz 2, sondern stellt für Zwecke der Einkommensermittlung klar, dass für einen derartigen BgA auch ein Einkommen zu ermitteln ist (s. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 16/10189, 69). Abs. 1 Satz 2 wird ergänzt durch die Vorschrift des Abs. 7, der die Rechtsfolgen einer vGA iSd. Abs. 3 Satz 2 für (näher definierte) Dauerverlustgeschäfte der öffentlichen Hand ausschließt und die Bestimmungen in Abs. 8 und 9, die Einzelheiten zum Verlustabzug bei zusammengefassten BgA regeln.

**Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung:** Die Regelung gilt rückwirkend auch für VZ vor 2009 (§ 34 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2009).

#### IV. Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)

61

**Schrifttum:** HÜTTEMANN, Die Neuregelung der Rundfunkbesteuerung, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Trzaskalik 2005, 377.

Abs. 1 Satz 3 regelt einen Sonderfall der Besteuerung inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten. Danach beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 % der Entgelte aus Werbesendungen; für den Entgeltbegriff wird auf § 10 Abs. 1 UStG verwiesen.

**Entstehung, Inhalt und Bedeutung der Vorschrift:** Schon durch das KStG 1977 wurde eine Sondertarifvorschrift für Entgelte aus Werbesendungen des Zweiten Deutschen Fernsehens (ZDF) eingeführt (§ 23 Abs. 9 KStG 1977 = § 23 Abs. 7 KStG 1981 = § 23 Abs. 6 KStG 1991 = § 23 Abs. 3 KStG 1999). Das ZDF erfüllt als öffentlich-rechtl. Fernsehanstalt öffentliche Aufgaben, soweit es eine hoheitliche Tätigkeit ausübt, die aus Gebühreneinnahmen finanziert wird. Diese Tätigkeit ist weder kstpfl. noch gewstpfl. (s. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 14/7646, 32). Eine öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalt unterliegt der KSt und GewSt nur, soweit sie einen BgA unterhält, was für die Veranstaltung von Werbesendungen zutrifft (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Eine volle Besteuerung dieser Einkünfte aus Werbesendungen schien dem Gesetzgeber nicht opportun, weil dies zu einer Erhöhung der Gebühren führen müsste; daher entschied man sich für eine Pauschalbesteuerung. Bemessungsgrundlage sind die Einnahmen aus Werbesendungen abzüglich USt (Entgelte nach § 10 Abs. 1 UStG). Zunächst wurde darauf ein StSatz von 8 % erhoben. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/7646, 32) war eine Beanstandung des Bundesrechnungshofs bezüglich der Ungleichbehandlung zwischen ARD und ZDF Grund für die Einführung des Satzes 2 aF (nunmehr Satz 3) durch das SFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60).

**Einkommen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten:** Die Ausnahmeregelung in Abs. 1 Satz 3 gilt für die Rundfunkanstalten der ARD sowie für das

ZDF, bei denen es sich um jPöR handelt. Nach § 7 Abs. 1 bemisst sich die KSt nach dem zVE, das im Fall öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten nicht nach Abs. 1 Satz 1 (iVm. den Vorschriften des EStG und des KStG), sondern nach der Sonderregelung des Satzes 3, dh. nach den Entgelten aus Werbesendungen zu ermitteln ist. Dabei handelt es sich um eine KSt eigener Art, weil ein zVE nicht ermittelt, sondern pauschaliert unterstellt wird; dieses Verfahren trägt den Abgrenzungsschwierigkeiten bei BgA öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten für Werbesendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4) Rechnung (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 64; WERNER/PUNG in DPM, § 7 Rn. 3 [9/2012]). Entgelt iSd. § 10 UStG ist die Gegenleistung der Auftraggeber für die Werbeleistung ohne Berücksichtigung der USt. Zum Entgelt zählt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger für die Leistung gewährt, nicht sog. durchlaufende Posten.

**Bemessungsgrundlage** („... aus dem Geschäft der Veranstaltungen von Werbesendungen 16 % der Entgelte ... aus Werbesendungen“): Ursprünglich betrug der KStSatz für das ZDF 8 % der Entgelte (1977–1989), dann 7,4 % (1990–1998), ab VZ 1999 6,4 % (§ 7 Abs. 1 iVm. § 23 Abs. 7 bzw. 6 aF, jeweils korrespondierend mit den zeitgleichen KStSatz-Reduzierungen). Mit Verabschiedung des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) und der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens wurde in § 23 Abs. 3 dieser Gesetzesfassung – ausgehend von einem von Gesetzes wegen geschätzten Reingewinnsatzes bei Werbesendungen iHv. 16 % der Entgelte – der KStSondertarif auf 4 % (entsprechend 25 % Tarifbelastung auf 16 % der Entgelte) gesetzlich festgelegt. Durch das SFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60) wurde § 23 Abs. 3 ersatzlos aufgehoben. Nunmehr unterliegt das pauschalierte Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltungen von Werbesendungen einer kstl. Tarifbelastung von 15 % (abweichend hiervon noch 25 % in den VZ 2001, 2002, 2004 bis 2007 und 26,5 % im VZ 2003) sowie der GewSt nach § 7 Satz 2 GewStG idF des SFG.

62–64 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte der nach  
§ 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Steuerpflichtigen**

**I. Einordnung des Abs. 2 und Vereinbarkeit mit höherrangigem  
Recht**

**Schrifttum:** FISCHER, Europarecht und Körperschaftsteuerrecht, DStR 2006, 2281; HAACK, Niederlassungsfreiheit im Bereich des EWR und der EU, MDR 2006, 106; KALBFLEISCH, Good-bye, Deutschland – Wegzug einer GmbH, in Unternehmensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Bonn 2006; BAYER, Der EuGH und das nationale Gesellschaftsrecht: Die Rechtsprechung des EuGH und seine Sichtweise, in Europäisches Gesellschaftsrecht und Steuerrecht (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht Heft 27), 2007, 1; DÖRFLER/ADRIAN/OBLAU, Europäisierung des deutschen Steuerrechts durch das SEStEG, RIW 2007, 266.

**1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 2**

65

**Zur Rechtsentwicklung** der Vorschrift s. Anm. 2.

**Bedeutung des Abs. 2:** Mit der Neufassung des Abs. 2 beabsichtigte der Gesetzgeber ua., die grenzüberschreitende Reorganisation von Unternehmen und die Möglichkeiten der freien Wahl der Rechtsform zu verbessern (BRDrucks. 542/06, 2; s. hierzu auch FISCHER, DStR 2006, 2281 [2286]).

▶ *Verhinderung einer Diskriminierung doppelt ansässiger ausländischer Kapitalgesellschaften:* Durch die Einbeziehung ausländ. KapGes. in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und die Bezugnahme auf diese Vorschrift in Abs. 2 nF sollte den gegen die Vorgängerregelung vorgebrachten europarechtl. Bedenken hinsichtlich der Diskriminierung doppelt ansässiger ausländ. KapGes. der Boden entzogen werden (s. aber Anm. 66).

**2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht**

66

**Verfassungsrechtliche Beurteilung:** Die Regelung in Abs. 2 ist von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden; uE liegt in der gesetzlichen Annahme, dass bestimmte Stpfl. – bis einschließlich VZ 2005 gem. Abs. 2 aF die nach HGB buchführungspflichtigen KStSubjekte, ab VZ 2006 gem. Abs. 2 nF die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt stpfl. Körperschaften – nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen können, kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG v. 23.12.1977 – 1 BvR 715/77, HFR 1978, 68; BFH v. 20.10.1976 – I R 148/74, BStBl. II 1977, 10; BFH v. 8.6.1977 – I R 40/75, BStBl. II 1977, 668; BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG; ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 50 [6/2014]; BERNINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 89).

**Unionsrechtliche Beurteilung:** Die unterschiedliche Behandlung von inländ. und ausländ. KapGes. hinsichtlich ihrer Einkünftequalifikation nach Abs. 2 aF konnte im Einzelfall mit einer Diskriminierung ausländ. KapGes. einhergehen. Mit der Neufassung des Abs. 2 im Rahmen des SEStEG hat der Gesetzgeber den insoweit bestehenden Erfordernissen unionsrechtskonformer Gesetzgebung zumindest teilweise Rechnung getragen (glA BERNINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 90).

▶ *Sitztheorie versus Gründungstheorie:* Während die Entsch. des EuGH v. 27.9.1988 – C-81/87 – Daily Mail, Slg. 1988, 5483 = NJW 1989, 2186, noch als Bestätigung der Sitztheorie (s. § 27 Anm. 17) interpretiert worden war, hat sich mit EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459 = GmbHR 1999, 474; EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseeering, Slg. 2002, I-9919 = GmbHR 2002, 1137; EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg. 2003, I-10155, ein Paradigmenwechsel vollzogen. Danach haben die Mitgliedstaaten insbes. nicht die Möglichkeit, die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit (vormals Art. 43, 46, 48 EGV, nunmehr Art. 49, 52, 54 AEUV) von der Beachtung ihres nationalen Gesellschaftsrechts abhängig zu machen. EU-KapGes. haben das Recht, ihre Tätigkeit in jedem anderen Mitgliedstaat durch eine dortige Niederlassung auszuüben; ihr satzungsmäßiger Sitz (bzw. ihre Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung) dient dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Wirksam in einem Mitgliedstaat (zur Niederlassungsfreiheit im Bereich des EWR und der EU s. HAACK, MDR 2006, 106; FISCHER, DStR 2006, 2281) gegründete KapGes. mit tatsächlichem Geschäftssitz

im Inland sind nach diesen Grundsätzen als rechtsfähige Gesellschaften anzuerkennen; dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur gegründet wurde, um dort in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen (EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg. 2003, I-10155, Rn. 96).

► *Für mangels inländischer Geschäftsleitung beschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaften* gilt die Fiktion des Abs. 2 nach wie vor nicht, was weiterhin ein gewisses Diskriminierungspotenzial mit sich bringen kann, soweit sich eine Gewerblichkeitsfiktion nicht schon aus Regelungen des EStG zur beschränkten StPflcht ergibt (s. Anm. 67; glA BERNINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 91).

## II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2

**Schrifttum:** DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; FISCHER/DOMINIK, Debt-to-Equity-Swap bei ausländischen Immobiliengesellschaften, IWB 2011, 163; HAASE/BRÄNDEL, Überlegungen zur Theorie der betriebsstättenlosen Einkünfte, StuW 2011, 49.

### 1. Voraussetzungen des Abs. 2

#### 67 a) Unbeschränkte steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1)

**Inländische und ausländische Kapitalgesellschaften:** Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 – das sind KapGes. inländ. oder ausländ. Rechts – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Zu dieser Gruppe von KStSubjekten gehören nach der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 nicht abschließenden Aufzählung insbes. AG, KGaA, GmbH und Europäische Gesellschaften (sog. Societas Europaea [SE], s. VO [EG] Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1).

► *Doppelt ansässige Auslandskapitalgesellschaften:* Durch die Neuregelung in Abs. 2 nF iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 hat der Gesetzgeber auch für doppelt ansässige KapGes. ausländ. Rechtsform eine normative Grundlage zur Qualifikation ihrer Einkünfte geschaffen und damit der notwendigen Europäisierung des StRechts Rechnung getragen. Die Neuregelung beseitigt eine Diskriminierung dieser Gesellschaften, da sie nunmehr in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 einbezogen und inländ. KapGes. stl. unterschiedslos gleichgestellt sind (FISCHER, DStR 2006, 2281 [2286]). Der zur bisherigen Rechtslage bestehenden Streitfrage, ob EU-KapGes. mit inländ. Verwaltungssitz nach HGB zur Buchführung verpflichtet sind und damit in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF fallen (allg. hierzu s. § 7 Anm. 27 mwN), kommt danach keine Bedeutung mehr zu.

► *Besonderheiten in Organschaftsfällen:* § 14 Abs. 1 Satz 1 knüpft für OG unbeschadet der Neufassung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) an die Merkmale des Sitzes und der Geschäftsleitung im Inland an (sog. doppelter Inlandsbezug). Die Europäische Kommission vertrat im Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 die Auffassung, dass dieser doppelte Inlandsbezug gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstößt, da im EU/EWR-Ausland gegründete KapGes., die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben und daher unbeschränkt kstpfl. sind, nicht von der Möglichkeit zur Bildung einer stl. Organschaft Gebrauch machen können. Dies veranlasste

den Gesetzgeber letztendlich zur Einführung einer gesetzlichen Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1, deren Europarechtskonformität nach wie vor fraglich ist (s. § 14 Anm. 12).

**Keine Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften:**

Die Regelung in Abs. 2 aF galt nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur für solche KapGes., deren Buchführungspflicht sich aus dem HGB ergab; str. war, inwieweit die Vorschrift auch für beschränkt Stpfl. galt. Nach Auffassung der höchstrichterlichen Rspr. fielen ausländ. KapGes. jedenfalls dann nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF, wenn sie im Inland keine Zweigniederlassung hatten (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, mit Anm. GOSCH, DStR 2002, 671, Anm. LÜDICKE, DStR 2002, 671, Anm. KEMPERMANN, FR 2002, 637, Anm. U. PRINZ, FR 2002, 1171; v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [865]; v. 13.11.1996 – I B 3/96, BFH/NV 1997, 443). Demgegenüber gilt die Rechtsfolge des Abs. 2 nF nach dem eindeutigen Wortlaut der Regelung für beschränkt kstpfl. KapGes. nicht; solche Gesellschaften können danach alle Arten von Einkünften erzielen, soweit keine besondere gesetzliche Regelung – wie etwa in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. f EStG – besteht (vgl. etwa BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, juris, zu Einkünften einer beschränkt stpfl. Körperschaft aus der Überlassung von Rechten; FISCHER/DOMINIK, IWB 2011, 163, zu inländ. Einkünften beschränkt stpfl. ausländ. Immobilienobjektgesellschaften). Die Einkünfte beschränkt kstpfl. KapGes. sind nach den allgemeinen Regeln des ESt-Rechts zu bestimmen, was dazu führt, dass hier auch eine „Liebhaberei“ möglich ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. Anm. 42).

► *Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften* iSd. §§ 13d–13g HGB sind abhängiger Unternehmensteil der ausländ. Gesellschaft; eine eigene Rechtspersönlichkeit kommt ihnen – unbeschadet einer hinsichtlich der inländ. Einkünfte bestehenden (aber nach Abs. 2 nF nicht mehr tatbestandsrelevanten) Buchführungspflicht (s. § 7 Anm. 27) – nach den maßgebenden Bestimmungen des Handelsrechts nicht zu (KRAFKA in MünchKomm. HGB, 4. Aufl. 2016, § 13d Rn. 11). Inländische Zweigniederlassungen ausländ. KapGes. iSd. §§ 13d–13g HGB sind nicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt stpfl. und fallen somit nicht unter Abs. 2 nF; daher ist unter Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise (s. § 2 Anm. 71; s. § 49 EStG Anm. 1251) nach den allgemeinen Regeln des ESt-Rechts im Einzelfall zu prüfen, ob die ausländ. KapGes. mit ihrer Zweigniederlassung gewerbliche (BS-)Einkünfte und/oder (ggf. weitere) Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt, mit denen sie in Deutschland iSd. § 2 Nr. 1 beschränkt kstpfl. ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. auch RENGERS in BLÜMICH, § 1 Rn. 38 [4/2012]).

**b) Unbeschränkt steuerpflichtige Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2)**

68

Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 – das sind im Genossenschaftsregister (§ 10 GenG) eingetragene Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (SCE), s. VO (EG) Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 207, 1) sowie das SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG) v. 14.8.2006 (BGBl. I 2006, 1911), zuletzt geändert durch Art. 11 des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AREG) v. 10.5.2016 (BGBl. I 2016, 1142) – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Eingetragene Genossenschaften (darunter fielen nach § 1 GenG aF insbes. Kreditvereine, Absatzgenossenschaften, Magazinvereine, Produktivgenossenschaften, Konsum- und Wohnungsbauvereine) wird gem. § 17 Abs. 2 GenG iVm. § 6 Abs. 1 HGB die Kaufmannseigenschaft kraft Rechtsform zuerkannt; sie waren

als Handelsgesellschaften zur Führung von Büchern verpflichtet und fielen dementsprechend in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF. Nach der Gesetzesänderung fallen eingetragene Genossenschaften schon aufgrund ihrer unbeschränkten StPflcht (§ 1 Abs. 1 Nr. 2) in den Anwendungsbereich des Abs. 2 nF. Zu beachten ist, dass nach § 1 GenG zu den Genossenschaften auch solche Gesellschaften zählen, deren Zweck darauf gerichtet ist, „soziale oder kulturelle Belange“ ihrer Mitglieder „durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern“. Die Einkünfte solcher iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 unbeschränkt stpfl. sog. Sozial- und Kulturgenossenschaften sind nach der Regelung in Abs. 2 nF als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wodurch eine in diesem Bereich ggf. bestehende Liebhaberei-Problematik (s. Anm. 60) nicht mehr aufgeworfen wird.

69 **c) Unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 3**

Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit sind iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 unbeschränkt stpfl.; alle ihre Einkünfte sind nach Abs. 2 nF als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

70 **d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6**

**Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** sonstiger juristischer Personen des privaten Rechts iSd. § 1 Nr. 4 (zB Vereine iSd. § 22 BGB oder Unternehmensstiftungen iSd. § 80 BGB), wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nichtrechtsfähiger Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts iSd. § 1 Nr. 5 und BgA von jPöR iSd. § 1 Nr. 6 fielen in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF, wenn sie als Kaufleute iSd. §§ 1–3 HGB buchführungspflichtig waren (BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 52 [6/2014]). Unbeschadet einer insoweit gegebenen unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 ist Abs. 2 nF auf diese KStSubjekte nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht anzuwenden; die Qualifizierung der insoweit erzielten Einkünfte bestimmt sich gem. Abs. 1 Satz 1 nach den maßgeblichen Regeln des EStRechts.

**Die Buchführungspflicht nach HGB** als Tatbestandsmerkmal des bisherigen Abs. 2 aF ist nicht mehr Bestandteil der Neuregelung. Damit gehören insbes. Abgrenzungsfragen über die Einstufung einer Körperschaft (oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs) als Musskaufmann (§ 1 HGB) der Vergangenheit an.

71 **2. Rechtsfolgen des Abs. 2**

**Behandlung aller Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb:** Alle Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Das bedeutet zum einen, dass die Einkünfte schon dem Grunde nach entsprechend den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften – dh. insbes. nach den Grundsätzen der GE (§ 8 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 EStG) – ermittelt werden müssen (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 57 [6/2014]; LANG in DPM, § 8 Abs. 2 Rn. 14 [6/2009]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 48; s. auch BTDrucks. 7/1470, 341); Abs. 2 ist demnach keine bloße Umqualifizierungsnorm. Zum anderen

werden der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) gesetzlich zugerechnet; insbes. die Absicht, Gewinn zu erzielen, wird damit „automatisch“ unterstellt. Die Inkaufnahme überschüssiger Aufwendungen muss danach notwendigerweise in Zusammenhang mit einem anderen gewinnversprechenden Tätigkeitsbereich stehen, sei es mit einem weiteren gewinnträchtigen Geschäftsbereich der Gesellschaft, sei es mit einer Dienstleistung für den Gesellschafter. Als Konsequenz hieraus können Körperschaften daher auch keine außerbetriebliche Sphäre haben (s. Anm. 73 f.).

▶ *Beteiligung an vermögensverwaltender Personengesellschaft:* Auch die Einkünfte einer Körperschaft aus einer Beteiligung an einer nicht gewerblich tätigen (und auch nicht iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten) PersGes. sind entsprechend den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften zu ermitteln. Dies gilt auch für Beteiligungen an sog. Zebragesellschaften – unbeschadet des Umstands, dass andere an der Gesellschaft Beteiligte keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern zB anderweitige Überschusseinkünfte beziehen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).

▶ *Betriebsaufspaltung bei Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens kraft Rechtsform und mehreren Besitzunternehmen:* Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht es nicht entgegen, dass die Vermietung des Grundstücks des Besitzunternehmens durch das Betriebsunternehmen nur kraft Rechtsform gem. Abs. 2 als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist (BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13, GmbHR 2015, 1055, mit Anm. KESSELER, DStR 2015, 2424).

▶ *Körperschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen,* können auch im Rahmen der GE nach § 5 Abs. 1 EStG gem. R 34 KStR 2004 gewisse StVerünstigungen (§ 6b EStG für Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden) und Vereinfachungsregeln (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR) in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der land- und forstw. Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

**Körperschaftsteuersubjekte, die nicht unter Abs. 2 fallen,** können grds. die Tatbestände aller Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen. Steuerlich erhebliche Einkünfte liegen dann nur vor, wenn die entsprechende Tätigkeit mit Einkünfterzielungsabsicht unternommen wird (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 36/98, BStBl. II 1999, 366; BFH v. 16.12.1998 – I R 137/97, BFH/NV 1999, 1250, jeweils zur Einkünfterzielungsabsicht bei einem Lohnsteuerhilfverein; BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, zur Pferdehaltung durch beschränkt stpfl. KapGes.; BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445, zu Motorsportveranstaltungen eines Vereins).

Einstweilen frei.

72

### III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft

**Schrifttum:** PEZZER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986; WASSERMEYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; LOHAUS, Zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, StuW 1989, 358; THIEL/EVERSBURG, Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das

Atlantis des Körperschaftsteuerrechts, DStR 1993, 1881; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993; JOST, Außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft, DB 1994, 910; RÜD, Kapitalgesellschaft und Liebhaberei, DStR 1994, 1874; WEBER-GRELLET, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; WASSERMEYER, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in CREZELIUS/RAUPACH/SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe, FS Franz Josef Haas, Herne 1996, 401; FLIES, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp. 1997, 121; HOFFMANN, Steuerliche „Liebhaberei“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften, Inf. 1997, 362; U. PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StBj. 1997/98, 97; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, 495; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; GOSCH, Zur isolierenden Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Liebhaberei im Zusammenhang mit beschränkter Steuerpflicht – Zur Frage der Beweislast, BFH-PR 2002, 204; GOSCH, „Liebhaberei“ einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft – Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht – außerbetriebliche Sphäre einer ausländischen Kapitalgesellschaft, DStR 2002, 671; U. PRINZ, Akzentverschiebungen des BFH bei liebhabereigeneigter vGA?, FR 2002, 1171; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; HAAS, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; KOFLER, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in FRITZ-SCHMIED/KANDUTH-KRISTEN/URNIK (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Herbert Kofler, Wien 2009, 103; BIRK, Aktuelle Entwicklung in der Rechtsprechung zur Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung (Sechster Deutscher Finanzgerichtstag) 2011, 57; WASSERMEYER, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828; RENNERT, Der außerbetriebliche Bereich bei Körperschaften, DStZ 2014, 453; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Gewinnausschüttung als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263.

## 73 1. Problemlage und Rechtsentwicklung

**Außerbetriebliche Sphäre bei Kapitalgesellschaften?** Eine grundsätzliche Frage ist, ob die Gewerblichkeitsfiktion des Abs. 2 „Einkünfte“ iSd. sieben Einkunftsarten des § 2 EStG voraussetzt und ob Vermögensänderungen außerhalb dieser Einkunftsarten einer „außerbetrieblichen“ oder „privaten“ Sphäre der Körperschaft zuzuordnen sind. Die Frage hat Bedeutung

- für die Beurteilung verlustreicher Tätigkeiten (zB Unterhaltung eines Gestüts; Risikogeschäfte mit Wertpapieren), die ohne Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt werden (sog. Liebhaberei);
- für die Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen (zB Spenden) und Vermögensmehrungen (zB Schenkung, Erbschaft, Lotteriegewinn).

**Die höchstrichterliche Rechtsprechung zum KStG aF** ging davon aus, dass Aufwendungen einer KapGes. auch einem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet werden können (RFH v. 23.3.1927, RStBl. 1930, 353; RFH v. 26.4.1930, RStBl. 1930, 352; BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753, zu Aufwendungen für eine Auslandsreise des GesGf.; BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108, zu Aufwendungen für die Geburtstagsfeier des GesGf.).

**In der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum KStG 1977** wurde die Frage zunächst überwiegend offen gelassen (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, jeweils zu Steuerzahlungen vom Einkommen; BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799, zur Erbschaft); Aufwendungen einer KapGes. für sportliche Zwecke

wurden indes als nichtabziehbare BA (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG) beurteilt (BFH v. 11.8.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205). In BFH v. 28.11.1991 (IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342, zu Zinsen für gestundete KSt) wurde jedoch erstmals klar hervorgehoben, dass die Besonderheit der KapGes. gegenüber der natürlichen Person darin liege, dass erstere keine natürliche Handlungsfähigkeit und keine Privatsphäre besitze. Diese Rechtsauffassung wurde für den Bereich der GewSt best. (BFH v. 22.8.1990 – I R 67/88, BStBl. II 1991, 250, mit Anm. Gosch, StuW 1992, 350; BFH v. 8.8.2001 – I R 104/00, GmbHR 2002, 395, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Der I. Senat des BFH vertritt in seitdem stRspr. die Auffassung, dass KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637; BFH v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; BFH v. 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, 502; BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, juris; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, GmbHR 2008, 329; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, GmbHR 2011, 606; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; vgl. auch BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, unter C.II.1 der Gründe). Aufwendungen der KapGes. seien generell als BA anzusehen; eine Gewinnkorrektur komme nur unter dem Gesichtspunkt einer nicht abziehbaren BA, verdeckten Einlage oder vGA in Betracht.

**Im Schrifttum** wird die Annahme einer Privatsphäre der KapGes. wohl überwiegend abgelehnt (zB RÜD, DStR 1994, 1874; LOHAUS, StuW 1989, 358) bzw. krit. gesehen (THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881); zT wird gleichwohl das Vorhandensein einer „Privatsphäre“ (SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 55; JOST, DB 1994, 910), „betriebsfremden Sphäre“ (PEZZER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, 49 ff.; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, 741) bzw. „Liebhaberei“ (WEBER-GRELLET, DStR 1994, 12) für möglich gehalten.

**Stellungnahme:** Die nunmehr stRspr. des BFH verdient Zustimmung; eine KapGes. verfügt stl. gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 63 [6/2014]; ROSER in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 69; LANG in DPM, § 8 Abs. 2 nF Rn. 32 [6/2009]; aA SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 59; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anm. 53 ff. und das soeben zitierte Schrifttum). Dies folgt schon aus dem Gesetzesbefehl des Abs. 2, wonach bei den gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl. alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Regelung des Abs. 2 beinhaltet uE eine Rechtsfolgenverweisung; einer eigenen Subsumtion unter den Begriff der Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG bedarf es im Rahmen der von Abs. 2 angeordneten Umqualifizierung nicht. Der Einkünftebegriff des Abs. 2 ist deshalb in einem weiten Sinne zu verstehen. Diese Auslegung verhindert überdies einen Wertungswiderspruch zwischen Abs. 2 und § 2 Abs. 2 GewStG (so ausdrücklich BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317, zu § 8 Abs. 2 aF; s. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, rkr. (Nichtannahme); glA WASSERMAYER, DB 1987, 1113 [1114]; krit. ROSER in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 76 ff.).

74 **2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung**

**Das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre** bei der KapGes. führt stl. gesehen zu der Konsequenz, dass von der Gesellschaft angeschaffte, der Einkünfterzielung dienende WG stets zum BV gehören und die von ihr hierauf getätigten Aufwendungen – vorbehaltlich der Regelungen in § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 EStG (s. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317) – und die hieraus erlittenen Verluste BA darstellen; spätere Veräußerungserlöse sind BE. Aus welchen Gründen sehen sich die KapGes. entschließt, das WG anzuschaffen, ist grds. unbeachtlich. Die Annahme einer „Liebhabelei“ ist danach bei KapGes. ausgeschlossen (glA BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799, zur ertragstl. Behandlung einer Erbschaft bei einer GmbH; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317, zum Unterhalten einer Segeljacht; BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230, zu Wertpapierisriko-geschäften; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, zur verlustbringenden Vermietung eines Einfamilienhauses). Bei der KapGes. schließen sich die betriebliche Veranlassung (von BA und BE) einerseits und die gesellschaftliche Veranlassung (von vGA und Einlagen) gedanklich gegenseitig aus (ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 63 [6/2014]; LANG in DPM, § 8 Abs. 2 Rn. 34 [6/2009]; WEBER-GRELLET, DStZ 1998, 357 [366]; AHMANN, DStZ 1998, 495 [497]; krit. REISS, StuW 2003, 21 [28 f.]; aA BRIESE, GmbHR 2005, 597; WASSERMEYER, GmbHR 1998, 157).

**Anwendung der Liebhabereigrundsätze bei gesellschaftlicher Veranlassung von Aufwendungen:** Erzielt eine KapGes. Verluste, ist danach zu unterscheiden, aus welchen Motiven der Aufwendungsüberhang in Kauf genommen wird. Letztlich handelt es sich um eine nach allgemeinen verfahrensrechtl. Grundsätzen zu lösende Beweisfrage.

► *Risikogeschäfte:* Eine KapGes. ist im Rahmen ihrer unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit grds. berechtigt, die mit Risikogeschäften verbundenen Chancen wahrzunehmen und zugleich auch Verlustgefahren in Kauf zu nehmen (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230, zu Wertpapierisriko-geschäften; BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, zu Devisentermingeschäften; aA BMF v. 19.12.1996 – IV B 7 - S 2742 - 57/96, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 20.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 26/03, BStBl. I 2003, 333). Geschäfte, die die Gefahr erheblicher Verluste in sich bergen, führen daher nicht per se zu vGA.

► *Verlustgeschäfte im Interesse der Gesellschaft:* Eine grundsätzliche Frage ist, ob Verlustgeschäfte „im Interesse der Gesellschaft“ unternommen werden können. Die Annahme, dass der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs zugerechnet und eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt wird (s. Anm. 71), führt zu dem Schluss, dass die Gesellschaft keinen „Non-profit-Bereich“ unterhält. Ein „Verlustgeschäft“, das im Einzelfall zur Annahme einer vGA berechtigt, liegt nicht in der Verlustsituation selbst, sondern im Verzicht auf einen entsprechenden Ersatz für die von der KapGes. erbrachte „Leistung“ (zur stl. Behandlung von Verlusten eines strukturell dauerdefizitären BgA nach Abs. 7 nF s. Anm. 540 ff.).

► *Verlustgeschäfte im Interesse des Gesellschafters:* Handelt die KapGes. nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschaft, sind die von der Gesellschaft erzielten Verluste zwar bei der Ermittlung ihres Steuerbilanzgewinns zu berücksichtigen; der Gewinn ist jedoch außerbilanziell um die als vGA zu qualifizierenden Verlustbeträge sowie um ei-

nen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Ob die KapGes. ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkünfterzielung und Liebhaberei entwickelt worden sind (BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035, mwN).

► *Die Abgrenzung zwischen Einkünfterzielung und Liebhaberei* muss berücksichtigen, dass der maßgebliche Veranlassungszusammenhang eine innere Tatsache ist, die aus den im Einzelfall erkennbaren äußeren Merkmalen und Verhaltensweisen im jeweils zu beurteilenden VZ erschlossen werden muss; es ist nicht darauf abzustellen, ob die Tätigkeit bei rückschauender Betrachtung wirtschaftlich erfolgversprechend war oder nicht. Verluste in der Anlaufphase deuten so lange nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht hin, wie der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiert. Etwas anderes gilt nur, wenn aus dem Fehlen eines brauchbaren wirtschaftlichen Konzepts geschlossen werden kann, dass die Tätigkeit von Anfang an vor allem der Befriedigung privater Interessen und nicht der Gewinnerzielung diene. Im Ergebnis gilt auch für KapGes. die Erzielbarkeit eines Totalgewinns als Maßstab für die Annahme einer mit Einkünfterzielung unternommenen Tätigkeit (s. BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, zu den Kriterien für die Bestimmung des angestrebten Totalgewinns; s. ferner BFH v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227).

► *Anwendung der Liebhaberei-Grundsätze auf ausländische Kapitalgesellschaften?* Ausländische KapGes. könnten – abweichend vom deutschen Rechtsverständnis – theoretisch über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Der BFH v. 12.6.2013 (I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, zur Annahme von vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bei der unentgeltlichen Nutzung einer von einer spanischen KapGes. an Gesellschafter überlassenen Ferienimmobilie) hat die von der Vorinstanz (FG Düss. v. 29.10.2010 – 3 K 1342/09 E, BB 2010, 2989, aufgeh. durch BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024) noch bejahte Frage gleichwohl offen gelassen, da dies nach dem insoweit maßgeblichen deutschen Rechtsverständnis unerheblich sei, wenn die Gewinnlosigkeit der Gesellschaft gerade darauf beruhe, dass die KapGes. gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichte, denn aus der selbst verantworteten Gewinnlosigkeit der KapGes. könne nicht auf die mangelnde Einkünfterzielungsabsicht der Anteilseigner geschlossen werden.

► *Einzelfälle:* Nach Liebhaberei-Grundsätzen liegt eine vGA (in Höhe des entstandenen Verlusts zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags) vor, wenn eine KapGes. im Interesse ihres Gesellschafters ein WG unterhält, ohne dass sich dieser zu einem entsprechenden Verlustausgleich verpflichtet hat (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035, jeweils betr. Segeljacht; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; BFH v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003, zu Verlusten aus Wertpapier-Risikogeschäften als vGA; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; Nds. FG v. 18.5.2006 – 6 K 503/03, EFG 2006, 1937, rkr., betr. Motorjacht; FG Hamb. v. 18.1.2006 – V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., betr. Pferdesport-GmbH; FG Bremen v. 26.11.1987 – II 221-222/85 K, II 221/85 K, II 222/85 K, EFG 1988, 133, rkr., betr. Charterflugbetrieb; s. auch zur älteren Rspr.: BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt; vgl. aber auch BFH v. 7.2.2007 – I

R 27–29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge als nicht abziehbare BA). Gleiches gilt, wenn die gesamte Tätigkeit oder ein selbständiger (segmentierter) Tätigkeitsbereich des Betriebs der KapGes. den Neigungen und/oder Interessen der Gesellschafter dient (BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134, zu Devisentermingeschäften).

### 75 3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen

**Spenden:** Mangels außerbetrieblicher Sphäre sind Spenden grds. im Rahmen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbare BA der KapGes. Zur Annahme von vGA im Zusammenhang mit Spenden s. Anm. 402.

**Erbschaft, Schenkung:** Die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre bei der KapGes. betrifft Fälle, in denen einer bestimmten Tätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und damit der Tatbestand der stl. Einkünfteerzielung fehlt. Sie bedeutet nicht, dass ein Gesellschafter nicht WG des PV in das Gesellschaftsvermögen der KapGes. einlegen könnte. Ist eine KapGes. Erbe (oder Empfänger einer Schenkung) des Gesellschafters, ist der Vermögensanfall bei der KapGes. grds. als Einlage anzusetzen und zu bewerten, da der Erwerb nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der KapGes., sondern auf einer unentgeltlichen, aus dem Gesellschaftsverhältnis herrührenden Zuwendung des Gesellschafters beruht (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Ist eine KapGes. dagegen Erbe eines Nichtgesellschafters, führt die weite Auslegung des Einkünftebegriffs in Abs. 2 (s. Anm. 71) dazu, dass der Erbvermögensanfall als stbare Vermögensmehrung erfasst werden muss. Gleiches gilt uE für Schenkungen von dritter Seite (vgl. BFH v. 21.2.1963 – I 47/60, FR 1963, 289; THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881 [1887]) und Lotteriegewinne (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 75).

76–79 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Abgrenzung der Einkommensermittlung zur steuerlich unbeachtlichen Einkommensverteilung

80

### I. Einordnung des Abs. 3

**Schrifttum:** ERNST & YOUNG (Hrsg.), Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Bonn, Loseblatt; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006.

Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ist es nach Abs. 3 Satz 1 ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird; offen ausgeschüttete Gewinne sind daher bei der Ermittlung des stl. Einkommens (§ 7 Abs. 2 iVm. § 8 Abs. 1) zu korrigieren (zur Korrekturtechnik s. Anm. 96 und Anm. 202 ff.). Abs. 3 Satz 2 stellt klar, dass auch verdeckt ausgeschüttete Gewinne sowie Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte das Einkommen nicht mindern dür-

fen; im Gegenzug stellt Abs. 3 Satz 3 klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach Abs. 3 Satz 4 erhöht sich – als Ausnahme zu der Regelung in Satz 3 – jedoch das Einkommen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Nach Abs. 3 Satz 5 gilt dies auch in den sog. Dreieckskonstellationen; in diesen Fällen führt die verdeckte Einlage beim einlegenden Gesellschafter nicht zu einer Erhöhung der AK seiner Beteiligung (Abs. 3 Satz 6).

## 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3

### a) Rechtsentwicklung des Abs. 3

81

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

### b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1

82

**Trennung der Vermögenssphären:** Die Vermögenssphäre einer KapGes. ist gegenüber der Vermögenssphäre ihrer Anteilseigner „abgeschirmt“; die eigenständige Leistungsfähigkeit der KapGes. wird getrennt und unabhängig von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter ihr stehenden Personen besteuert (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 22 [6/2014]).

**Abgrenzung der Einkommensermittlung von der Einkommensverwendung:** Die Vorschrift enthält eine spezialgesetzliche Regelung zur Abgrenzung der Einkommensermittlung von der Einkommensverwendung. Eine weitergehende Trennung zwischen betrieblicher und nichtbetrieblicher Sphäre – vergleichbar den Regelungen in § 4 Abs. 1 und § 12 EStG – kennt das KStRecht allerdings nicht (zu den Konsequenzen aus dem Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre s. Anm. 74). Durch die Regelungen zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Gesellschaftern in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 32a KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG idF des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist die verfahrensrechtl. Unabhängigkeit der getrennten Besteuerung bestätigt, aber zugunsten einer korrespondierenden Handhabung eingeschränkt worden.

### c) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen

#### aa) Im Anrechnungsverfahren

83

**Trennungsprinzip:** Die Einführung des Anrechnungsverfahrens hat die Trennung der Besteuerung von KapGes. und Anteilseigner nicht beseitigt. Auch unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens beglich die KapGes. mit der Zahlung der KSt eine eigene Steuerschuld und nicht eine VorausZ auf die Steuerschuld der Gesellschafter (BFH v. 12.12.1990 – I R 43/89, BStBl. II 1991, 427, mwN). Dies galt unbeschadet davon, dass im Fall der Anrechnung der KSt auf den ausgeschütteten Gewinn bei der Einkommensbesteuerung des Anteilseigners die von der KapGes. auf die Gewinnausschüttung geschuldete bzw. entrichtete KSt „wirtschaftlich“ wie eine KapErtrSt bzw. wie eine VorausZ auf die ESt des Anteilseigners „wirkte“ (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508). Für die Fälle der nachträglich zutage tretenden vGA bedeutete dies, dass die durch sie ausgelöste KSt von der KapGes. unabhängig davon zu erheben war, ob das Empfangene vom Anteilseigner versteuert worden war (zB BFH v. 24.3.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508). Die durch vGA ausgelöste

Gesamtsteuerbelastung beider Besteuerungsebenen durch KSt, ESt und GewSt hatte sich im Anrechnungsverfahren allerdings gemindert.

**Fiskalische Bedeutung** kam den Regelungen des Abs. 3 Satz 2 insbes. für das GewStAufkommen der Gemeinden und für die Sicherung des inländ. Steueraufkommens bei beschränkt stpfl. Gesellschaftern zu. Darüber hinaus begegneten die Regelungen der Gefahr einer Gewinnverlagerung durch unangemessene Vereinbarungen zwischen KapGes. und ihrem Geschäftsführer oder nahestehenden Personen (zB BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418).

#### 84 **bb) Im Halbeinkünfteverfahren**

**Die Fiskalische Bedeutung** der vGA ist unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199) im Wesentlichen erhalten geblieben. Besonderheiten ergeben sich jedoch insoweit, als die stl. Wirkungen von vGA im Fall der Umqualifizierung von Leistungen der KapGes. an den Gesellschafter variieren können.

► *Definitivbelastung durch Körperschaftsteuer im Halbeinkünfteverfahren:* Während im Anrechnungsverfahren die von der KapGes. auf die Gewinnausschüttung geschuldete bzw. entrichtete KSt wirtschaftlich wie eine VorausZ auf die ESt des Anteilseigners wirkte (s. Anm. 83), wirkt die KStBelastung im Halbeinkünfteverfahren definitiv. Dadurch begünstigt das Halbeinkünfteverfahren den thesaurierten Inlandsgewinn. Auf der Ebene des Anteilseigners werden (Dividenden-)Erträge nur noch zur Hälfte in die stl. Bemessungsgrundlage einbezogen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG).

► *Die (Gesamt-)Wirkung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren* kann im Einzelfall (etwa durch den Wegfall von Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG) stl. günstiger sein als bei stl. Anerkennung einer Leistungsbeziehung, zumeist wird sie indes stl. ungünstiger sein. Betrachtet man die Gesamtbelastung von KapGes. und Gesellschafter durch ESt, KSt und GewSt, ergibt sich bei Annahme einer vGA (statt der Annahme einer Leistungsvergütung) in der Mehrzahl aller Fälle eine höhere Belastung, da die estrechtl. Vorteile beim Gesellschafter durch das Halbeinkünfteverfahren (Minderung der estpfl. [Kapital-]Einkünfte auf 50 % gem. § 3 Nr. 40 EStG) nur in Ausnahmekonstellationen – etwa wenn die KapGes. im jeweiligen VZ Verluste erzielt – ausreichen, die stl. Nachteile aus der stl. Vorbelastung bei der KapGes. (auch durch GewSt, bei Gesellschafterdarlehen vor allem auch durch hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG) auszugleichen. Der Nachteil der vGA gegenüber der Auskehrung als Leistungsvergütung hängt überdies in nicht unerheblichem Maße auch von der Höhe des GewStsatzes ab (zu Einzelheiten s. STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633; SCHIFFERS, GmbHR 2001, 885; HEY, GmbHR 2001, 1; DÖRNER, Inf. 2001, 76).

► *Unterschiedliche Wirkung von offener und verdeckter Gewinnausschüttung:* Für VZ bis einschließlich 2006 führten vGA anders als offene Gewinnausschüttungen nicht zu einer KStMinderung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1, da sie nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen; für VZ ab 2007 mindern auch offene Gewinnausschüttungen das KStGut haben nicht mehr. In der Rechtswirkung ergeben sich daher nun keine Unterschiede mehr.

**cc) Im Teileinkünfteverfahren**

85

**Teilweise veränderte Einkommenswirkung von verdeckten Gewinnausschüttungen:** Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Neuregelungen verändert sich die Einkommenswirkung von vGA dem Grunde nach – dh. unbeschadet der ab 2008 auf 15 % gesunkenen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) – weder für die ausschüttende noch für die beteiligte Körperschaft. Ist eine natürliche Personen Anteilseigner, ist es jedoch ab dem Jahr 2009 von maßgeblicher Bedeutung, ob die Beteiligung im BV oder PV gehalten wird. Bei betrieblichen Beteiligungen sind dann 60 % der vGA stpfl. (§ 3 Nr. 40 EStG idF des UntStRefG 2008), während bei Anteilen im PV eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des Ausschüttungsbetrags erhoben wird (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG idF des UntStRefG 2008). Soweit Leistungsbeziehungen umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG idF des UntStRefG 2008 den Abzug der tatsächlichen WK. Im Jahr 2008 besteht die Sonderituation, dass vGA bei der Körperschaft bereits mit dem abgesenkten KStTarif besteuert werden, während die Ausschüttung beim Anteilseigner lediglich zur Hälfte (§ 3 Nr. 40 EStG in der für 2008 noch geltenden Fassung) estpfl. ist (s. hierzu auch HARLE/KUHLEMANN in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 73 [10/2015]). Abhängig vom Hebesatz bei der GewSt und dem persönlichen Grenzsteuersatz können sich beim Anteilseigner dadurch besteuertechnisch deutliche Vorteile gegenüber der Situation im Vorjahr 2007 bzw. im Folgejahr 2009 ergeben; diese sind umso größer, je niedriger der GewStHebesatz und der persönliche EStSatz des Anteilseigners liegt.

**d) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte** 86

**Schrifttum:** POUJIN, Genussrechte, in JAGENBURG/MAIER-REIMER/VERHOEVEN (Hrsg.), Festschrift Walter Oppenhoff, München 1985, 275; SCHRAGL/STEFANER, Handbuch Genussrechte – Steuerliches Planungsinstrument, rechtliche und bilanzielle Rahmenbedingungen, Wien 2010; SCHREIBER, Vorzugsaktien, Genussrechte und andere hybride Finanzierungsformen als Instrumente der internationalen Steuerplanung, in LANG/WEINZIERL (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Festschrift Friedrich Rödler, Wien 2010, 845.

Genussrechte stellen eine Sonderform der Außenfinanzierung dar; sie ermöglichen eine Kapitalbeschaffung ohne Gewährung von Mitgliedschaftsrechten (insbes. Stimmrechte, Kontrollrechte) für den Gesellschafter (EILERS/TEUFEL in EILERS/RÖDDING/SCHMALENBACH, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, Rn. 94). Genussrechte können auf eine lange Tradition als Finanzierungsinstrument zurückblicken; diese reicht in Deutschland zurück bis in die Mitte des 19. Jahrhunderts, als sie zur Finanzierung des Eisenbahnbaus eingesetzt wurden. Nach Einf. der stimmrechtslosen Vorzugsaktie ging die Bedeutung der Genussrechte zurück. Als Instrument der mezzaninen Finanzierung erlebte das Genussrecht indes eine Renaissance sowohl als Sanierungsinstrument (vgl. etwa VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173; SCHLAGHECK, GStB 1997, 14; STADLER, NZI 2003, 579; STEGEMANN, INF 2005, 145; OELKE/WÖHLERT/DEGEN, BB 2010, 299; BREUNINGER/ERNST, GmbHR 2012, 494) als auch als Instrument der Mitarbeiterbeteiligung bzw. Vergütung von Organmitgliedern und leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275; v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850; v. 21.10.2014 – VIII R 44/11, BStBl. II 2015, 593); DAUTEL, Inf. 1999, 684 [686]; BOCK, BeraterBrief Betriebswirtschaft 2008, 269). Daneben werden Genussrechte zur

Abgeltung von Dienstleistungen, von Patenten sowie zur Amortisation von Aktienkapital eingesetzt.

87 e) **Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen**

**Schrifttum:** BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; IdW, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), WPg 2006, 1380; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles zum Jahreswechsel 2006/2007 rund um die GmbH, GmbHHR 2006, 1225; DALLWITZ/MATERN/SCHNITGER, Beinrächtigung grenzüberschreitender Finanzierung durch das JStG 2007, DStR 2007, 1697; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; FROTSCHER, Über das (steuerliche) Unbehagen an der Europäisierung und Internationalisierung, IStR 2007, 568; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 2008, 370; HAAR, Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StW 2008, 10; DOERFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; KEMPF, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StbJb. 2008/2009, 147; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; HORST, Formelle Korrespondenz, NWB 2009, 2954; HORST, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; KOHLHAAS, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHHR 2010, 748; GROTHERR, Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 989; BLUMENBERG, Finanzierungen: Hybride Strukturen – Korrespondenzprinzip, JbFfSt 2012/2013, 601; BECKER/LOOSE, Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, IStR 2012, 758; HAARMANN, Grenzen des Korrespondenzprinzips bei verdeckten Gewinnausschüttungen, JbFfSt 2012/2013, 288; KALTENBERG, Hybride Finanzierungsinstrumente als Steuerplanungsinstrument – Analyse der steuerlichen Vorteilhaftigkeit am Beispiel von Outbound-Finanzierungsbeziehungen zwischen Deutschland und Luxemburg, IStR 2012, 837; KÖHLER, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, StbJb. 2012/2013, 265; BECKER/LOOSE, Steuerfallen bei der Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ihre ausländischen Anteilseigner, IStR 2015, 221; KEMPF/LOOSE, Begriffsungenauigkeiten beim Korrespondenzprinzip für (grenzüberschreitende) verdeckte Einlagen, Ubg 2015, 589; KREDIG/LINK, Korrespondenzregeln zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ – Konglomerat statt einheitliches Prinzip, SAM 2015, 148; SCHANZ/MAIER, Hybride Finanzierungen – Status quo und Ausblick, Ubg 2015, 189 ff., 282 ff.; KEMPF/LOOSE, Das grundsätzliche Korrespondenzprinzip – Der Versuch einer Systematisierung, DStR 2016, 2489.

**Hintergrund und Aufbau der Regelung:** Über das Vorliegen von vGA und verdeckten Einlagen bei der KapGes. und beim Anteilseigner ist wegen des Trennungsprinzips (s. Einf. KSt. Anm. 155) eigenständig zu entscheiden. Da der KSt-Bescheid kein Grundlagenbescheid für den ESt-Bescheid des Anteilseigners ist, fehlte es an einer entsprechenden verfahrensrechtl. Korrekturmöglichkeit auf der Gesellschafterebene, wenn es auf der Gesellschaftsebene (idR nachträglich) zur Feststellung von vGA kam. Die durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) eingefügten § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. sind Teil des vom Gesetzgeber verfolgten Konzepts, eine korrespondierende Behandlung von Gewinnausschüttungen und Einlagen beim Gesellschafter und der Gesellschaft herbeizuführen. Die Sätze 3 bis 6 enthalten die materiell-rechtl. Regelungen zur stl. Berücksichtigung und Behandlung verdeckter Einlagen bei der Gesellschaft und in Abhängigkeit hiervon zugleich die Rechtsfolgen für den Gesellschafter (Satz 6). Die

materielle Regelung zur vGA enthält § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4, die formellen Regelungen finden sich in § 32a.

**Hinweis:** Die durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 2 ff. EStG, § 8 Abs. 3 Sätze 3–6 und § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. KStG geregelte Korrespondenz von vGA und verdeckten Einlagen ist uE nicht mit dem Erfordernis der „Vorteilsgeneigtheit“ einer vGA identisch (s. Anm. 167). Da „Vorteilsgeneigtheit“ im Sinne einer Korrespondenz bedeutet, dass die Vermögensminderung auf der Ebene der Körperschaft geeignet sein muss, beim Anteilseigner einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131), ist sie der gesetzlich geregelten materiell-rechtl. Korrespondenz vorgelagert.

Der Gesetzgeber hat mit den durch das JStG 2007 eingefügten Bestimmungen zwar eine (punktuelle) Berichtigungsmöglichkeit in § 32a kodifiziert, ist aber durch die zusätzlichen materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen über diese Notwendigkeit hinausgegangen. Sie beruhen auf der Zielsetzung des Gesetzgebers, „weiße Einkünfte“ zu verhindern (vgl. Gesetzesbegr., BRDrucks. 622/02, 62; s. auch SCHANZ/MAIER, Ubg 2015, 282; KREDIG/LINK, SAM 2015, 148). Insbes. im Bereich einer grenzüberschreitend unterschiedlichen Behandlung von Leistungen des Gesellschafters oder der Gesellschaft kann es bei stl. wirksamem Aufwandsabzug auf der einen Seite zu unerwünschten stl. Reflexen auf der anderen Seite kommen (FROTSCHER, IStR 2007, 568 [572]; DALLWITZ/MATERN/SCHNITZER, DStR 2007, 1697 [1701]; BECKER/LOOSE, IStR 2015, 221).

**Bedeutung der Regelung:** Die Besteuerung der Körperschaft erfolgt mit Blick auf das Trennungsprinzip unabhängig von der Besteuerung ihres Anteilseigners; vor diesem Hintergrund sind die Regelungen systemfremd (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 124; s. auch Anm. 471). Es wird eine Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage von der entsprechenden Behandlung beim Gesellschafter herbeigeführt. Dadurch kann es je nach der Behandlung beim Gesellschafter zur – kraft Gesetzes gewollten – unterschiedlichen Besteuerung gleichartiger Sachverhalte bei der Gesellschaft kommen (vgl. zur Kritik auch ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 124; BRIESE, BB 2006, 2110). Die Regelungen sind, insbes. in den in Satz 5 geregelten Dreiecksfällen, materiell-rechtl. mit den Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. und § 32a als Regelung zur formell-rechtl. Korrespondenz der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu sehen.

In wirtschaftlicher Hinsicht wird das Finanzierungsinstrument der verdeckten Einlage erheblich eingeschränkt, weil sie ungewollt zu stpfl. Einkommen der empfangenden KapGes. führen kann. Auch vermeintlich unangemessene, durch eine spätere Außenprüfung festgestellte Preisvereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter können auf diese Weise – nachträglich – zu stpfl. Einkommen führen, wenn eine Berichtigung beim Gesellschafter nicht mehr erfolgen kann. Die Nutzungseinlage unterfällt den Korrespondenzbestimmungen nicht (s. Anm. 463), ist aber aufgrund § 1 Abs. 1 AStG im Auslandsfall problematisch, weil sie anders als im Inlandsfall zu einer Einkünftekorrektur führt.

Nach dem Wortlaut der Regelungen in § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 8 Abs. 3 Satz 3 ff. kommt es darauf an, ob sich die vGA oder die verdeckte Einlage einkommensmindernd ausgewirkt hat, im Fall der vGA bei der leistenden Gesellschaft, im Fall der verdeckten Einlage beim leistenden Gesellschafter. Da es sich bei der „Einkommensminderung“ um einen technischen Begriff des KStG handelt, ist die Anwendung der Korrespondenzregelungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte ungeklärt. Wendet man sie (entgegen hier vertretener Ansicht, s. Anm. 341) auch auf Auslandsfälle an, kann es zu stl. Verwerfungen kommen

(vgl. DOERFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648; KEMPF, StbJb. 2008/2009, 147; KEMPF/LOOSE, Ubg 2015, 589; BECKER/LOOSE, IStR 2015, 221).

► *Verfassungsrechtliche Problematik:* Die stl. Behandlung der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft in Abhängigkeit von der stl. Behandlung beim Gesellschafter ist mit Blick auf das objektive Nettoprinzip – als das grundlegende Prinzip des Einkommensteuerrechts, das die Anforderungen an die Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen prägt (s. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551) – nicht unproblematisch (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 124; s. auch § 8b Anm. 7). Besteuerungsobjekt ist im Falle der Beteiligung an einer KapGes. nicht – und zwar weder im EStRecht noch im KStRecht – die Einheit aus Gesellschafter und Gesellschaft, sondern das jeweilige Steuersubjekt. Je nach stl. Auswirkung beim Gesellschafter kommt es dadurch zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen – Steuerneutralität oder stpfl. Einkommen – bei der empfangenden Gesellschaft.

Die damit verbundene Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte kann uE nicht schon dadurch gerechtfertigt werden, dass die Entstehung „weißer Einkünfte“ vermieden werden soll (so die Gesetzesbegr. in BRDrucks. 622/02, 62), weil die Gesellschaft keinen Einfluss auf eine entsprechende Behandlung beim Gesellschafter hat (vgl. zum vGA-Fall auch KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1506]; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186 [6/2014]). Insbes. handelt es sich nicht um eine Vorschrift, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Vielmehr soll eine stl. unzutreffende, nicht mehr korrigierbare Qualifikation beim Gesellschafter durch eine gegenläufige, aber systematisch falsche Qualifikation bei der Gesellschaft neutralisiert werden. Zu Recht hat das FG Hamb. in seinem Vorlagebeschl. wegen § 8c an das BVerfG ausgeführt, dass das KStRecht auf dem Grundgedanken des Trennungsprinzips beruht. Die KapGes. schirmt grds. ihre Vermögenssphäre gegenüber den Anteilseignern ab. Hier wie dort (§ 8c) wird indes durch die Korrespondenzregelungen, die weit über die Notwendigkeit der BP-Berichtigung einer vGA mit entsprechenden Folgewirkungen beim Gesellschafter hinausgehen, das Trennungsprinzip durchbrochen (vgl. FG Hamb. v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, GmbHR 2011, 711, Az. BVerfG 2 BvL 6/11; ROSER, GmbHR 2011, 718). Wendet man das Korrespondenzprinzip auch auf grenzüberschreitende Fälle an, ist ausländ. Recht – in Dreiecksfällen uU verschiedener Länder – für die inländ. Besteuerung maßgebend. Oftmals sind die entsprechenden ausländ. Qualifikationen nicht bekannt; bei einer Einbeziehung ausländ. Sachverhalte besteht überdies das Risiko einer verfassungsrechtl. relevanten Ungleichbehandlung.

► *Unionsrechtliche Problematik:* Unklar ist, ob das Korrespondenzprinzip bei verdeckten Einlagen in EU-/EWR-grenzüberschreitenden Fällen gegen die Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Vordergründig ist dies nicht der Fall, weil In- und Auslandsfall diesem Prinzip gleichermaßen ausgesetzt sind (so ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 124). Gleichwohl ist die Regelung fragwürdig, weil die inländ. Behandlung der Eigenkapitalfinanzierung einer inländ. KapGes. von ausländ. Recht (beim Gesellschafter) abhängt. Lässt das ausländ. Recht in einem Fall einen Aufwandsabzug beim Gesellschafter zu, während ein anderes ausländ. Recht dem Anschaffungskostenprinzip folgt, ist die Regelung geeignet, die Niederlassung im Inland zu behindern. Außerdem wird eine im Ausland bewusst eröffnete stl. Behandlung durch gegenläufige inländ. Steuerfolgen aufgehoben; auch insoweit ist die Wahrung des Prinzips der Niederlassungs-

und Kapitalverkehrsfreiheit zumindest zweifelhaft (vgl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b Rn. 145 f.; EHLERMANN/NAKHAI in GROTHERR, Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 989; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2006, 1225 [1234]; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]; zu weiteren Einzelheiten und Nachweisen s. § 8b Anm. 8).

Obwohl die Regelungen insbes. zur materiellen Korrespondenz das Trennungsprinzip verletzen, ist die Korrespondenz in § 8b Abs. 1 (und § 3 Nr. 40d, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG) durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) ausgedehnt worden (s. § 8b Anm. 7).

## 2. Verfahrensfragen

88

**Feststellungslast und Sachverhaltsaufklärung:** Die Feststellungslast für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer vGA trägt grds. das FA, da es sich um einen steuererhöhenden Tatbestand handelt (zB BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; stRspr.; s. auch Anm. 130; s. aber auch Anm. 152 und 155). Dennoch ist nach allgemeinen Grundsätzen der Feststellungslast das Zusammenwirken mit § 90 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Danach besteht die Verpflichtung des Stpfl., an der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und die in seiner Sphäre und seinem Wissen liegenden Umstände offenzulegen. Die Folgen einer Verletzung von Mitwirkungspflichten unterscheiden sich danach, ob sich die Pflicht auf eine Tatbestandsvoraussetzung oder die Rechtsfolge eines Besteuerungstatbestands bezieht.

► *Eine auf einzelne Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* auf Seiten der KapGes. führt im Wechselspiel zwischen dem Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO und der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO zugunsten des FA zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA (zur Unzulässigkeit einer Umkehr der Feststellungslast oder einer sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; JANSSEN, DStR 1994, 314). Die Beweismaßminderung greift zwar nur bezogen auf das Tatbestandsmerkmal ein, hinsichtlich dessen der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht verletzt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; aA BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270; zu Verrechnungspreisen unter Berücksichtigung der Entsch. des BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; vgl. WASSERMEYER, DB 2001, 2465 [2468], und GOSCH, StBp. 2001, 360 [362]); allerdings erstreckt sich die Mitwirkungspflicht des Stpfl. auf alle Tatbestandsvoraussetzungen der vGA (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471 [6/2014]; SCHREIBER, IStR 2004, 694).

► *Eine auf die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* rechtfertigt regelmäßig die Schätzung der Besteuerungsgrundlage (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471 [6/2014]; BMF v. 26.2.2004 – IV B 4 - S 1300 - 12/04, BStBl. I 2004, 270).

**Besonderheiten bei Auslandssachverhalten:** Bei Vorgängen mit Auslandsbezug nahestehenden Personen iSd. § 1 Abs. 2 AStG bestehen nach § 90 Abs. 3 AO, Art. 97 § 22 EGAO iVm. den Regelungen der GAufzV (BStBl. I 2003, 739, zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809; abgedruckt und kommentiert bei SÖHN in HHSp., § 90 AO

Rn. 196b ff. [11/2012]) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten. Werden diese Pflichten verletzt, stehen der FinBeh. – ab dem VZ 2004 (bei abweichendem Wj. für das Wj. 2004/2005, Art. 97 § 22 EGAO) – auch die Sanktionsbefugnisse der § 162 Abs. 3 (etwa zur Schätzung der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise, s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) und Abs. 4 AO zu (zu Einzelheiten s. SÖHN in HHSp., § 90 AO Rn. 188 ff. [11/2012]; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 471 [6/2014]).

**Beweisrisikoverteilung:** Spricht der vom FA festgestellte Sachverhalt dafür, dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA erfüllt sind, ist es ggf. Sache der KapGes., den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen; Gründe, die gegen eine gesellschaftliche Veranlassung sprechen, sind vom Stpfl. plausibel darzulegen (vgl. BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 577, zur Zahlung von Überstundenvergütungen an den GmbH-Geschäftsführer). Gelingt dies nicht, dürfen daraus dem Stpfl. nachteilige Schlüsse gezogen werden – allerdings erst, wenn auch entsprechende Aufklärungsversuche des FG gescheitert sind (BFH v. 4.4.2002 – I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179; BFH v. 11.2.2003 – I B 159/01, BFH/NV 2003, 1092; BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221).

► *Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen:* Die Hinzuschätzung von BE rechtfertigen die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur dann, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Lediglich formale Mängel in der Kassenführung bzw. festgestellte Kassenfehlbeträge oder Fehlbuchungen führen für sich allein noch nicht zu der Annahme, der Gesellschafter habe die hinzugeschätzten Gelder auch erhalten (vgl. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; zur Frage der Revisibilität der Annahme einer vGA statt eines Buchungsfehlers s. BFH v. 4.4.2007 – I B 133/06, juris; s. näher die Erl. zu Hinzuschätzungen in Anm. 359). Die Nichterfüllung von Pflichten zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhalts führt in solchen Fällen indes für das FA regelmäßig auch zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der Zurechnung einer vGA auf der Gesellschafterebene. Ist der Verbleib nicht gebuchter BE nicht vollständig aufklärbar, können daher im Einzelfall (vom FG festzustellende) Beweisanzeichen die Annahme rechtfertigen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurde (vgl. BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160; krit. GOSCH, StBp. 2005, 26 [27]; HOFFMANN, GmbH-StB 2005, 90 [91]). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Möglichkeit, dass nicht der Gesellschafter oder ihm nahestehende Personen, sondern Dritte die Mittel erhalten oder widerrechtlich an sich genommen haben, nach den getroffenen Feststellungen offen bleiben muss (BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, BFH/NV 2006, 1747).

► *Domizilgesellschaft:* Auch im Fall von Zahlungen an eine ausländ. Domizilgesellschaft ist es ggf. Sache der inländ. KapGes., den Anschein einer gesellschaftlichen Veranlassung (bzw. der mangelnden betrieblichen Veranlassung) solcher Leistungen zu widerlegen (s. näher Anm. 324).

89 Einstweilen frei.

## II. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 1: Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen und andere Einkommensverteilungsmaßnahmen

### 1. Grundsystematik

90

Die Regelung in Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den allgemeinen ertragsteuerrechtl. Grundsatz, wonach eine Verwendung des Einkommens bei dessen Ermittlung – hier bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche KSt – außer Betracht bleiben muss. Die Regelung normiert ihrem Inhalt nach ein Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen; sie ist aber auch ganz allg. dahin zu verstehen, dass ausgeschüttete Gewinne – unabhängig vom Ausschüttungsvorgang – bei der Ermittlung des Einkommens generell nicht abgezogen werden dürfen, denn ein Anteilseigner kann aus einer Körperschaft nichts entsprechend § 4 Abs. 1 EStG entnehmen; insoweit schließt der Regelungsgehalt des Abs. 3 (insbes. auch die Bestimmungen über die vGA in Satz 2) als *lex specialis* die Anwendung der Vorschriften über die Entnahme gem. § 4 Abs. 1 EStG (nicht aber die über die Einlage) aus (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; s. auch Anm. 23). Eine Entnahme kann allerdings durch eine Körperschaft selbst vollzogen werden, soweit sie Sachen oder Leistungen aus ihrem betrieblichen Bereich für eigene Überschusseinkünfte verwendet.

### 2. Maßnahmen der Einkommensverteilung

#### a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen

91

**Verteilung des Einkommens einer Körperschaft:** Das Einkommen einer Körperschaft kann insbes. durch die nachfolgend genannten Maßnahmen iSd. Abs. 3 Satz 1 „verteilt“ werden:

- Gewinnausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (Abs. 3 Satz 1);
- Vorabauschüttungen;
- vGA, die in Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 explizit – mit Blick auf die Gesetzssystematik aber nur deklaratorisch („Auch ...“) – genannt sind;
- Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist; sie sind in Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 beispielhaft aufgeführt;
- Ausgleichszahlungen iSd. §§ 16, 17 (s. § 16 Anm. 25 ff.) und § 304 AktG;
- vororganschaftliche Gewinnausschüttungen und Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3.

**Ohne Bedeutung für die Ermittlung des Einkommens:** Vorgänge, die ihre Ursache in der gesellschaftsrechtl. Stellung des Leistenden oder des Empfängers der Leistung haben, sind mit Blick auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung „ohne Bedeutung“ für das Einkommen der Körperschaft und bei dessen Ermittlung auszuschneiden. Vor diesem Hintergrund werden die Regelungen in Abs. 3 Satz 2, nach denen „auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen auf Genussrechte ... das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern“, auch allg. als lediglich klarstellender (deklaratorischer) Hinweis zum allgemeinen Abzugsverbot für Maßnahmen der Einkommensverteilung in Satz 1

aufgefasst (s. Anm. 96; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 70; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 3f.). Soweit das StRecht aufgrund der Regelung in Satz 1 – unabhängig von der handelsrechtl. Bewertung – eine Einkommensverteilung als gesellschaftlich veranlasst ansieht, ergibt sich grds. schon daraus die Rechtsfolge einer Zurechnung zu dem, was die Körperschaft erwirtschaftet hat (dh. zu deren Einkommen). Die Qualifizierung des Vorgangs als vGA nach Satz 2 ist dann nur noch Anwendung des allgemeinen Abzugsverbots in Satz 1. Hierfür spricht auch, dass das Handelsrecht kein Einkommen der Körperschaft (sondern nur deren Gewinn) kennt; vor diesem Hintergrund kann das Rangverhältnis der Sätze 1 und 2 des Abs. 3 uE nicht dahin gedeutet werden, dass die Regelung in Satz 1 ausschließlich die handelsrechtl. Verteilung und diejenige in Satz 2 die strechtl. Verteilung betreffe. Allerdings kann der Regelung in Abs. 3 Satz 2 in Einzelfällen auch konstitutive Bedeutung zukommen (zum Meinungsstand s. KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 4). Sind etwa Genussrechte nur in strechtl. Hinsicht (nicht aber handelsrechtl.) Eigenkapital (s. Anm. 173), wirkt Satz 2 konstitutiv, weil Ausschüttungen auf Genussrechte dann handelsrechtl. Aufwendungen sind und damit gerade nicht zum Einkommen der Körperschaft zählen.

## 92 b) Begriff der Ausschüttung

**Keine gesetzliche Definition:** Der Begriff der (Gewinn-)Ausschüttung ist im Gesetz nicht definiert; eine allgemeingültige Begriffsbestimmung hat sich nicht entwickelt. Die im Schrifttum unternommenen Deutungsversuche bezogen sich insbes. auf § 27 aF (DANESING in BLÜMICH, § 27 aF Rn. 36 [5/2007]; BINNEWIES in STRECK, 7. Aufl. 2008, § 27 Rn. 4) und liefen daher auf ein sowohl formal als auch sachlich im handelsrechtl. Sinn interpretiertes Begriffsverständnis hinaus; auch die höchstrichterliche Rspr. bezog sich stets auf einen normspezifischen, im System des Anrechnungsverfahrens verankerten Ausschüttungsbegriff (zB BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280, zu § 19 Abs. 1 Nr. 1 aF; BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460, zu § 27 aF und § 8 Abs. 4 aF; BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, zu § 27 aF).

**Für den Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1** ist der Begriff der zur Einkommensverteilung führenden Ausschüttung uE – in Anlehnung an die Definition der vGA – als Vermögensvorteil zu verstehen, den eine Körperschaft ihren Anteilseignern mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis zuwendet. Zu den Vermögensvorteilen im genannten Sinn zählen jede Form der Gewinnverteilung und alle sonstigen Leistungen sowie insbes. auch Gewinnausschüttungen auf Genussrechte, obwohl es sich hierbei um ein Gläubigerrecht und nicht um ein Gesellschaftsrecht handelt (s. näher Anm. 170).

## 93 c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung

**Ausgewähltes Schrifttum:** HOLZBORN/BUNNEMANN, Gestaltung einer Sachausschüttung und Gewährleistung im Rahmen der Sachdividende, AG 2003, 671; U. PRINZ/SCHÜRNER, Tracking Stocks und Sachdividenden – ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte?, DStR 2003, 181; STRUNK, Sachdividenden im Spannungsfeld von Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, UM 2003, 45; ORTH, Sachdividenden, WPg 2004, 777 (Teil 1), 841 (Teil 2); CREZELIUS, Steuerrechtsfragen der Sachwertabfindung, in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), FS Klaus Korn, Bonn 2005, 273; U. PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR

2005, 533; SCHÖNWALD, Gesellschaftliche Vermögensmehrungen und -minderungen, StBp. 2010, 307.

**Offene Gewinnausschüttungen** sind solche, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Ein Gewinnverteilungsbeschluss entspricht immer dann den gesellschaftsrechtl. Vorschriften, wenn er zivilrechtl. wirksam ist. Ob der Beschl. anfechtbar oder mit Rechtsfehlern behaftet ist, spielt keine Rolle. Nur wenn ein Gewinnverteilungsbeschluss nichtig ist, liegt der Gewinnausschüttung kein „den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender“ Beschl. zugrunde (BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280; BFH v. 22.8.2006 – I R 40/05, DStR 2007, 193; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 146; DANELING in BLÜMICH, § 27 aF Rn. 45 [5/2007]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 136).

► *Bei der Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien* bestimmt nach § 174 AktG (iVm. § 278 Abs. 3 AktG) die Hauptversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns.

► *Bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung* beschließen die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Ergebnisses (§ 46 Nr. 1 GmbHG); sie haben Anspruch auf den Jahresüberschuss zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags (§ 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) oder Anspruch auf den Bilanzgewinn (§ 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Auch disquotale („inkongruente“) – dh. von den Beteiligungsverhältnissen abweichende – Gewinnausschüttungen sind handelsrechtl. zulässig (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG; s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; und die Erl. zu disquotalen [inkongruenten] Gewinnausschüttungen und Einlagen in Anm. 323) und stellen eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1 dar.

► *Bei Genossenschaften* bestimmen die Generalversammlung bzw. die Vertreterversammlung nach §§ 48, 43, 43a, 19 GenG über die Verwendung des Jahresüberschusses.

**Bar- und Sachdividende:** Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. erhält der Gesellschafter in aller Regel eine (um die abgeführte KapErtrSt geminderte) Bardividende; ausnahmsweise kann der Gesellschafter auch mit Sachwerten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. CREZELIUS, FS Korn, 2005, 273; ORTH, WPg 2004, 777; HOLZBORN/BUNNEMANN, AG 2003, 671; zum Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative s. U. PRINZ/VON FREEDEN, FR 2005, 533; zu Tracking Stocks und Sachdividenden als Gestaltungsinstrument s. U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; zur Annahme einer vGA im Zusammenhang mit einer Sachdividende s. Anm. 395).

**Vorabauschüttungen** liegen vor, wenn der Gewinn bzw. das Ergebnis vor oder nach Ablauf des Wj., in jedem Fall aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses in Form von „Abschlagszahlungen“ verteilt wird; sie stellen keine Ergebnisverwendung dar (zu den Voraussetzungen einer Vorabauschüttung bei der AG s. LUTTER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2016, § 59 AktG Rn. 10 ff.; zur bilanziellen Behandlung von Vorabauschüttungen bei AG und GmbH s. auch GROTTTEL/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 268 HGB Rn. 7).

94 d) **Andere Maßnahmen der Einkommensverteilung**

**Verdeckte Gewinnausschüttungen** sind eine – in Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 beispielhaft („Auch ...“) genannte – (verdeckte) Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1. Die Rspr. definiert die vGA als Vermögensminderung oder verminderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (s. Anm. 100).

**Genussrechte**, die unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fallen, werden als beteiligungs- oder eigenkapitalähnliche Genussrechte bezeichnet (zu den Tatbestandsmerkmalen s. näher Anm. 183 ff.). Entscheidend ist, dass mit dem Genussrecht das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; aA BMF v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49, Nichtanwendungserlass). Ausschüttungen auf Genussrechte sind eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1.

**Ausgleichszahlungen** zur Sicherung der außenstehenden Aktionäre bei Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen (§ 304 AktG) liegt kein gesellschaftsrechtl. Beschl. zugrunde. Die Ausgleichszahlung tritt aber an die Stelle eines nicht mehr möglichen Gewinnverteilungsbeschlusses; sie stellt daher eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1 dar (vgl. DANELING in BLÜMICH, § 27 aF Rn. 54 [5/2007]; zur Vereinbarkeit von Ausgleichszahlungen mit kstrechtl. Organschaft s. BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; zur teilweisen Besteuerung von Ausgleichszahlungen auf der Ebene der OG s. § 16 Anm. 22 ff.).

**Organschaft:** Gewinne, die aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags im Rahmen einer Organschaft abgeführt werden, sind keine „(Gewinn-)Ausschüttungen“ und damit auch keine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1, da das Organeinkommen unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 dem OT zuzurechnen ist. Insoweit schließt die Organschaft im Grundsatz Gewinnausschüttungen aus. Etwas anderes gilt für die Ausschüttung vororganschaftlicher Gewinne (s. näher § 14 Anm. 26), für vororganschaftliche Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 (s. § 14 Anm. 320) und in den Fällen der Gewinnabführung aufgrund einer „verunglückten Organschaft“, die strechtl. als vGA zu behandeln ist (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; s. Anm. 426).

**Die Rückgewähr von Einlagen** (insbes. Nennkapital; ebenso Nachschüsse, Nebenleistungen und andere Zuzahlungen von GmbH-Gesellschaftern sowie verdeckte Einlagen) stellt grds. keine Einkommensverteilung dar. Als Einlagenrückgewähr zählt auch eine Minderung des Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 Satz 5, wenn für eine (auch verdeckte) Ausschüttung stl. nicht mehr genügend ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist (s. § 27 Anm. 63 ff.). Durch Leistungen darf zudem das Einlagenkonto nicht negativ werden; in diesen Fällen zählt eine handelsrechtl. Einlagenrückgewähr als Ausschüttung (s. § 27 Anm. 58).

**Liquidation:** Im Abwicklungsstadium vorgenommene (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttungen für Vorjahre sind eine von Abs. 3 Satz 1 erfasste Form der Einkommensverteilung (s. § 11 Anm. 59; glA DANELING in BLÜMICH, § 27 aF Rn. 68 f. [5/2007]).

95 Einstweilen frei.

**3. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung**

96

**Abzugsverbot:** Wird das Einkommen einer Körperschaft durch offene Gewinnausschüttungen oder durch „andere“ Maßnahmen verteilt, darf das als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der KSt maßgebliche Einkommen der Körperschaft hierdurch nicht gemindert werden. Gleiches gilt nach Abs. 3 Satz 2, wenn das Einkommen einer Körperschaft durch vGA oder durch Ausschüttungen auf Genussrechte verteilt wird.

**Die Korrekturtechnik** ist mit Blick auf die verschiedenen Maßnahmen der Einkommensverteilung nicht einheitlich; während offene Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen schon in der GuV berücksichtigt werden können (vgl. § 275 Abs. 4 HGB; § 158 Abs. 1 AktG; s. auch GROTTTEL/WAUBKE in Beck-Bil-Komm., 10. Aufl. 2016, § 268 HGB Rn. 2), ist bei der vGA eine Einkünftekorrektur außerhalb der StBil. vorzunehmen (s. Anm. 204). Bei Ausschüttungen auf Genussrechte erfolgt die Korrektur des Einkommens innerhalb der StBil., weil anders als bei der vGA bereits die Kapitalzuführung in der StBil. zu berücksichtigen ist (s. Anm. 231).

Einstweilen frei.

97

**4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften**

**Ausgewähltes Schrifttum:** MAHLOW, Zur betrieblichen Einkünfteerzielung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2001, 1450; TILLMANN/MOHL, Auswirkungen des Steuerentzugsgesetzes auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im kommunalen Bereich, KStZ 2001, 61; KÜFFNER/EISGRUBER, Steuergünstige Verteilung des Einkommens von Überschuss erzielenden Körperschaften nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 640.

**a) Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf überschusserzielende Körperschaften**

98

**Einkunftssphären überschusserzielender Körperschaften:** Die estrechtl. Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften gilt über § 8 Abs. 1 auch für das KStRecht. Insbesondere Körperschaften, die nach der gesetzlichen Neuregelung nicht mehr in den Anwendungsbereich des Abs. 2 idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4; s. Anm. 70) fallen, können gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 EStG (auch Überschusseinkünfte erzielen (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 52; zu den insoweit bestehenden Einschränkungen s. Anm. 22; zur Einkommensermittlung s. Anm. 52; zum Umfang der insoweit anzuwendenden Vorschriften des EStG s. Anm. 19 ff. und R 8.1 Abs. 1 KStR 2015). Gleiches gilt im Einzelfall auch für beschränkt kstpfl. KapGes. ausländ. Rechts ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland (s. Anm. 67). Eine Körperschaft kann über unterschiedliche Vermögens- und Einkunftssphären verfügen, sofern sie nicht kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und ihr jede außerbetrieblichen Sphäre fehlt (s. Anm. 73 ff.; s. auch MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 28 zu den Einkunftssphären bei iSd. § 5 stbefreiten Körperschaften; MAHLOW, DB 2001, 1450 [1452]).

**Der Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1** erstreckt sich uE auf alle Einkunftssphären, die Körperschaften haben können; die Regelung ist daher auch

auf überschusserzielende Körperschaften anzuwenden (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445).

99 **b) Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen**

**Verteilung ohne Einfluss auf das Einkommen:** Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ist es nach Abs. 3 Satz 1 ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird; zum „Einkommen“ iSd. der Vorschrift zählt auch der Überschuss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), den eine Körperschaft erzielt. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass überschusserzielende Körperschaften – zB sonstige juristische Personen des privaten Rechts, Vereine, beschränkt kstpl. KapGes. – erzielte nicht stbare Vermögensmehrungen – etwa die Wertsteigerung eines ursprünglich vermieteten und nach Fruchtziehung veräußerten Grundstücks – an ihre Gesellschafter verteilen können. Diese Verteilung nicht stbarer Vermögensmehrungen wirkt sich auf der Ebene der Körperschaft nicht auf deren Einkommen aus. Da insoweit kein Einkommen ermittelt wird, besteht auch kein Bedarf, dieses aufgrund einer Ausschüttung zu korrigieren (ebenso KÜFFNER/EISGRUBER, GmbHR 2007, 640; vgl. auch R 36 Abs. 1 Satz 2 KStH 2008, wonach zur Ermittlung von vGA „bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften auf die Einkünfte abzustellen“ sei).

**Auf der Ebene der Anteilseigner** führt die Verteilung des nicht stbaren Vermögenszuwachses ggf. zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, die dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) bzw. der Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 1 unterfallen. Da nicht stbare Vermögensmehrungen das Einkommen nicht gemindert (sondern eben nur nicht erhöht) haben, wird die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in diesen Fällen auch nicht durch § 8b Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen (KÜFFNER/EISGRUBER, GmbHR 2007, 640).

### **III. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2: Abzugsverbot für verdeckte Gewinnausschüttungen (Alt. 1) und Ausschüttungen auf Genussrechte (Alt. 2)**

#### **1. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 3 Satz 2 Alt. 1)**

**Schrifttum: Anrechnungsverfahren (1977 bis 2000):** BREZING, Die Bedeutung des Zivilrechts für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1977, 463; RADER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, BB 1977, 1441; MANGOLD, Zur Körperschaftsteuer, StuW 1978, 162; KATTERBE, Der Vorteilsausgleich bei Liefergeschäften im Konzern, DB 1983, 365; WASSERMEYER, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; DÖLLERER, Neue Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1989, 1175; WASSERMEYER, Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1989, 298; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg, 2. Aufl. 1990; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlage, DStR 1990, 158; SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtkapitalgesellschaften, insbesondere Stiftungen, DStZ 1991, 161; MEIER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit klarer und eindeutiger Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter, FR 1992, 458; SEEGER, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, StVj. 1992, 249; APITZ, Die Bedeutung

der Kenntnis von ungerechtfertigten Zuwendungen an nahestehende Personen des beherrschenden Gesellschafters für eine verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1993, 42; FLUME, Besteuerung von Untreue, Unterschlagung oder Diebstahl als verdeckte Gewinnausschüttung?, DB 1993, 1945; PAUS, Unterschlagungen als verdeckte Gewinnausschüttungen, DB 1993, 1258; TIEDTKE, Zur steuerlichen Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit von Verträgen zwischen der GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern, DStR 1993, 933; WASSERMEYER, Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, StVj. 1993, 208; JANSSEN, Zur Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, 314; WASSERMEYER, Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 1105; WIDMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter?, DB 1994, 2101; BECKER, Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt?, DB 1996, 1439; FORSCHUNGSGRUPPE VIADRINA, Verdeckte Gewinnausschüttung: BFH-Definition und Ansätze zur Behandlung des Tigerfalls, BB 1996, 2436; HOFFMANN, Mangelnde Ernsthaftigkeit als neues Kriterium der vGA, GmbHR 1996, 664; NEUMANN, Kann ein Darlehen schon bei Hingabe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen?, GmbHR 1996, 424; PEZZER, Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1996, 379; U. PRINZ, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; REISS, Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttung und ihre Rückabwicklung, StuW 1996, 337; TILLMANN/SCHMIDT, Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung bei zivilrechtlich unwirksamen Geschäftsführerverträgen, DStR 1996, 849; BARANOWSKI, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Überschusseinkünften beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, DB 1997, 2045; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; GOSCH, Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 1997, 438; HOFFMANN, Die Metamorphose der BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1997, 444; U. PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 97; WASSERMEYER, Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, FR 1997, 563; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA; Quo vadis?, DStZ 1998, 495; FROTSCHER, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; HILDESHEIM, Das Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB in der neueren Rechtsprechung des BFH und der FG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 741; MEILICKE/SANGEN-EMDEN, Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlassten Schulden und Schuldzinsen, FR 1998, 938; TILLMANN, Unüblichkeit der Vereinbarung – ein neues Kriterium der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 466; WASSERMEYER, Einige Grundüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; AHMANN, Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, DStZ 1999, 233; AHRENKIEL/PETERS, Wende bei der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach der neueren BFH-Rechtsprechung, DStR 1999, 1349; FLEISCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1248; PAUS, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; ROSE, Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; SÖFFING, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1999, 18.

**Halb- und Teileinkünfteverfahren (ab 2001):** BAUSCHATZ, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH (§§ 8 Abs. 3 Satz 2; 8a KStG), Berlin 2001; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; HERLINGHAUS, BFH-Rechtsprechung zur vGA im Jahr 2001, GmbHR 2002, 397; HERLINGHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttung im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; U. PRINZ, Akzentverschiebung des BFH bei liebhabergeneigter vGA?, FR 2002, 1171; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; WASSERMEYER, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttung im (Steuer-) Recht der Aktiengesellschaft, DStR 2003,

2105; GOSCH, Zum Fremdvergleich bei Angehörigenverträgen, StBp. 2003, 60; HERLINGHAUS, BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, 373; HERLINGHAUS, Das Verhältnis des § 22 KStG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 865; MUSIL, Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 649; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; LEDERLE, Die Behandlung der passivierten Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen des Anteilsverkaufs einer GmbH, GmbHR 2004, 269; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, Köln 2004; PEL, Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, DB 2004, 1065; SCHÜTZ, Tatbestandsverhinderung und Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2004, 14; WIENANDS/TEUFEL, Darlehen einer GmbH an ihre Gesellschafter, GmbHR 2004, 1301; BERG/SCHMICH, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als verdeckten Gewinnausschüttung?, FR 2005, 190; BRIESE, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; DÖTSCH/PINKOS, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004/Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, DB 2005, 125; ROSE, Die „Vorteilsgeneigtheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckten Gewinnausschüttungen, DB 2005, 2596; SCHUHMAN, Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer – quo vadis?, StBp. 2005, 114; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, 1137; SEEGER, Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 81; STECK, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; HÜTTEMANN, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 495; KOHLHEPP, Das Korrespondenzprinzip und die Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2006, 426; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, Wiesbaden 2006; LEUNER/HIERL, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) bei Vergütungen für Vorstandsaktionäre, AG 2006, 752; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Köln 2006; U. PRINZ, „Steuerfallen“ bei Rückstellung für Pensionszusagenänderung an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, WPg 2006, 1409; PUST, Verdeckte Gewinnausschüttung, Arbeitslohn und sonstige Bezüge, StuW 2006, 324; RÜD, Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als Steuersparmodell? – Bemerkenswerte Konsequenz der aktuellen Doktrin, FR 2006, 461; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; TROSSEN, Die Neuregelung des § 32a KStG zur Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, DStR 2006, 2295; WASSERMEYER, Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, 1733; DÖTSCH/PUNG, JStG 2007, Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2007, 183; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 486; HAUSCHKA, Ermessensentscheidungen bei der Unternehmensführung, GmbHR 2007, 11; JANSSEN, Die Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen zur Ermittlung der Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2007, 749; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; KÜFFNER/EISGRUBER, Steuergünstige Verteilung des Einkommens von Überschuss erzielenden Körperschaften nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 640; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; NEUMANN, Neuregelung für vGA und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; C. POHL, Zweifelsfragen bei der Korrektur von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG, DStR 2007, 1336; D. POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; WINTER, Upstream-Finanzierung nach dem MoMiG-Regierungsentwurf, DStR 2007, 1484; HAAS, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag

bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; HOFFMANN, Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als aktiver Rentner, GmbH-StB 2008, 313; KOHLHEPP, § 8b Abs. 5 und Überlegungen zu einem geänderten dogmatischen Ansatz der vGA bei Konzernstrukturen, DStR 2008, 1859; LEIPPE, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben, DStZ 2009, 729; PODEWILS, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHR 2009, 803; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung und Irrtum, GmbHR 2009, 910; BAREIS, Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle „außerbilanzieller Korrekturen“, DB 2010, 2637; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, Herne/Berlin, 11. Aufl. 2010; MARTINI/VALTA, Verdeckte Gewinnausschüttung durch den Erwerb aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter, DStR 2010, 2329; WASSERMAYER, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959; BREIER/SEIJDJA, Ertragsteuerliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 2011, 290; MARTINI, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versagen des Fremdvergleichs – Kriterienbildung am Beispiel des lästigen Gesellschafters, FR 2011, 562; WAGNER, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594; WASSERMAYER, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttungen: Zweifelsfragen bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, DB 2014, 2610; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Gewinnausschüttung als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263.

### a) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung

#### aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung

100

**Fehlende gesetzliche Begriffsbestimmung:** Der Gesetzgeber verwendet mehrfach den Begriff der vGA und ihrer Rechtsfolgen, ohne ihn jedoch zu definieren (vgl. § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 5, Abs. 7, § 8a Abs. 1 Satz 1 (bis VZ 2007), § 8b Abs. 1 Satz 4, § 10 Nr. 2, § 32a Abs. 1 Sätze 1 und 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 3 EStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG, § 44 Abs. 6 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 7 InvZulG 2010, Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EG AO). Somit ist es Aufgabe insbes. der Rspr., Grundsätze zum Begriff und Anwendungsbereich der vGA herauszuarbeiten.

**Verfassungsmäßigkeit:** Bedenken, dass die vGA gesetzlich nicht näher bestimmt wird, hat das BVerfG nicht geteilt. Der Gesetzgeber verdeutlichte durch sein Festhalten am unbestimmten Rechtsbegriff der vGA, dass er die von der Rspr. vorgenommene Inhaltsbestimmung billige (vgl. BVerfG v. 8.12.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201, zur Definition der vGA vor 1989; BVerfG v. 26.6.2009 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

**Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung:** Das Wesen der vGA liegt darin, dass auf den Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person von der Gesellschaft Gewinn in einer Form verlagert wird, in der er nicht als Gewinn erscheint, sondern unter einer anderen Bezeichnung verborgen ist (so schon RFH v. 9.7.1935 – I A 37/34, RStBl. 1935, 1128; BFH v. 30.7.1975 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74). Ermöglicht wird das durch die eigene Rechtssubjektivität der Gesellschaft (vgl. § 1 Abs. 1 AktG; § 13 Abs. 2 GmbHG) und das sog. Trennungsprinzip (vgl. dazu BÖHMER, StuW 2012, 33), so dass der Gesellschafter mit ihr schuldrechtl. selbständige Rechtsbeziehungen eingehen kann, die in den Grenzen der §§ 40 ff. AO und des Fremdvergleichs strechtl. anzuerkennen sind. Zu etwaigen schenkungsteuerlichen Aspekten einer vGA s. Anm. 77.

**Einkommenserzielung und Einkommensverteilung:** Ausgangspunkt der Bestimmung des Inhalts einer vGA ist der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2, nach dem „auch“ vGA das Einkommen nicht mindern. Abs. 3 Satz 2 knüpft an Abs. 3 Satz 1 an. Danach erfolgt die Ermittlung des Einkommens ohne Rücksicht auf dessen Verteilung. Indem der Gesetzgeber die vGA der Einkommensverteilung zuordnet, dient sie der Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung und soll die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherstellen. Diese Feststellung prägt das Verständnis der vGA und muss bei der Prüfung einer vGA bedacht werden.

**Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung:** Ausgehend von der Erkenntnis, dass die vGA im Kern eine verdeckte Einkommensverwendung ist, definiert er für das KStRecht zuständige I. Senat des BFH die vGA als

- eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt
- und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Grundlegend BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 1.12.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522.

Seit seiner Entsch. v. 7.8.2002 (I R 2/02, BStBl. II 2004, 131) verlangt der BFH zusätzlich, dass die Minderung des Unterschiedsbetrags objektiv geeignet sein muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. auch BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, BFH/NV 2012, 885; sowie zur Kritik Anm. 167).

**Hinweis:** Dagegen sieht der für die Einkommensbesteuerung des Gesellschafter zu ständige VIII. Senat in der vGA die gesellschaftsrechtl. veranlasste Zuwendung eines Vermögensvorteils der KapGes. an ihren Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtl. Gewinnverteilung (vgl. BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393; BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, GmbHR 2015, 435 mwN; zu den tatbestandlichen Unterschieden vgl. Anm. 101). Indes ist die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter regelmäßig einheitlich zu beantworten (vgl. BFH v. 14.10.2008 – I B 48/08, BFH/NV 2009, 213).

Es ist nicht erforderlich, dass alle Tatbestandsmerkmale der vGA im gleichen VZ erfüllt sind. Die vGA ist in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem zum ersten Mal alle Tatbestandsmerkmale gegeben sind, wobei es maßgeblich auf das Jahr der Minderung des Unterschiedsbetrags ankommt. Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im jeweiligen Wj. tatsächlich einen Gewinn erzielt.

**Auslandsbezug der verdeckten Gewinnausschüttung:** Auch wenn sich der zu beurteilende Sachverhalt im Ausland abspielt, ist das Vorliegen einer vGA nach deutschem StRecht zu beurteilen. Das Territorialprinzip schließt insoweit die Regelung von Auslandssachverhalten nicht aus (vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 184/75, BStBl. II 1977, 574; zum Verhältnis zwischen der vGA und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vgl. Anm. 144).

**Verdeckte Gewinnausschüttung kein Fall des § 42 AO:** Auch wenn vereinzelt darauf abgestellt wird, die vGA diene der Vermeidung von stl. Missbrauchs aufgrund zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (vgl. BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BStBl. II 2015, 658), so wird die vGA dennoch unabhängig von § 42 AO definiert (vgl. BFH v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516; vgl. Anm. 36). Einer Absicht der Gesellschaft, ihrem Gesellschafter einen Vorteil zu-

kommen zu lassen, bedarf es nicht (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 44). Weder ist eine Ausschüttungsabsicht noch eine Einigung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter über die „verdeckte Zuwendung“ erforderlich (vgl. BFH v. 27.7.2010 – I B 61/10, BFH/NV 2010, 2119). Die handelnde Person muss grds. weder den Tatbestand der vGA kennen noch das Geschehene rechtl. zutreffend würdigen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 11/12, GmbHR 2015, 996; zu Ausnahmen vgl. Anm. 130 „Konkrete Veranlassung“). Der Gesellschafter muss sich einer „Gewinnabsaugung“ noch nicht einmal bewusst gewesen sein (vgl. BFH v. 18.5.1999 – I B 140/87, BFH/NV 1999, 1516; zu Irrtümern vgl. Anm. 112 ff. und 130). Zur Begriffsbestimmung wird nicht auf einen Vergleich mit einer offenen Ausschüttung abgestellt, wie es nach der früheren Fiktionstheorie der Fall war (so noch ausdrücklich BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; krit. unter Berücksichtigung der Auswirkung im Halbeinkünfteverfahren Rüd, FR 2006, 461).

#### **Außerbilanzielle Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung:**

Abs. 3 Satz 2 ist keine Bilanzierungsvorschrift. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der StBil. auf der zweiten Stufe der GE (stRspr. seit BFH v. 29.6.1994 – I R 137/94, BStBl. II 2002, 366). Die Prüfung der Tatbestandsmerkmale einer vGA vollzieht sich nach Ansicht des BFH demzufolge auf zwei Stufen: Im ersten Schritt wird untersucht, ob sich der fragliche Geschäftsvorfall im Unterschiedsbetrag gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergeschlagen hat. Etwaige Korrekturen sind im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der StBil. (erste Stufe der GE) vorzunehmen. Erst wenn sich eine Unterschiedsbetragsminderung ergibt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Geschäftsvorfall gesellschaftsrechtl. (mit-)veranlasst ist. Ist das der Fall und eine vGA anzunehmen, führt Abs. 3 Satz 2 nach gefestigter Rspr. seit BFH v. 29.6.1994 (I R 137/93, BStBl. II 2002, 366) zur außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung. Daher kann zB eine zunächst unerkannte vGA nicht in einem späteren VZ nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs besteuert werden.

#### **Gründe für die Entwicklung der aktuellen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung:**

Die heute für Zwecke der KSt gebräuchliche Definition der vGA geht in ihrer Struktur auf BFH v. 1.2.1989 (I R 73/85, BStBl. II 1989, 522) und BFH v. 22.2.1989 (I R 44/85, BStBl. II 1989, 475) zurück. Zuvor nahm der BFH eine vGA an, wenn eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte (vgl. BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108).

Ursächlich für die Neufassung war, dass die bisherige Definition nicht sämtliche Fälle der vGA umfasste, sondern nur eine sehr häufige Fallkonstellation der vGA beschrieb. Zudem sollten Unterschiede zwischen der vGA und einer anderen Ausschüttung nach § 27 Abs. 3 Satz 2 aF stärker herausgearbeitet werden (vgl. WASSERMEYER, GmbHR 1989, 298; zur Kritik an der Neufassung vgl. DÖLLERER, BB 1989, 1175). Auch ist die vGA nicht einheitlich aus Sicht der Gesellschaft und des Gesellschafters, sondern ausschließlich aus Sicht der Gesellschaft zu definieren (vgl. WASSERMEYER, DStR 1990, 158 [159]; zu den neuen Korrespondenzregelungen s. allerdings Anm. 101). Verdeutlicht wird die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter durch die Tatbestandsmerkmale der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung, die sich nur auf die Höhe des Einkommens (nach neuerer Definition des BFH auf den Unter-

schiedsbetrag, vgl. Anm. 165) auswirken. Auf einen Ab- und Zufluss des Vermögensnachteils bei der Gesellschaft bzw. beim Gesellschafter kommt es nicht an. Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch klargestellt, dass die einseitige Betrachtung der Ebene der Gesellschaft nicht dazu führen darf, dass jeder Vermögensnachteil ohne Rücksicht auf die Verhältnisse beim Gesellschafter zu einer vGA führen kann (vgl. zur sog. Vorteilsgeneigtheit BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; Anm. 167).

**Übernahme der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung:** Die FinVerw. hat die vGA-Definition des I. BFH-Senats und die Systematik der zweistufigen GE übernommen (vgl. R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015 bzw. BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603).

**Gegenkonzepte zur BFH-Rechtsprechung im Schrifttum:** Im Schrifttum werden die vom BFH entwickelten Tatbestandsmerkmalen der vGA überwiegend nicht in Frage gestellt. Abweichende Auffassungen beschränken sich zumeist auf die Kritik einzelner BFH-Entscheidungen oder Aspekte zur Frage des Vorliegens gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. zB die Einwendungen von OPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff., gegen den Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters). Echte Gegenkonzepte wurden nur vereinzelt entwickelt und orientieren sich häufig an der grundsätzlichen Systematik des BFH (vgl. die Zusammenstellung bei KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 94 ff.). Erwähnenswert ist insbes. die Konzeption von FROTSCHER (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 45, 118 ff. [2/2002]), nach der sich eine vGA nur an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren hat. Dieser Grundsatz dürfe nicht durch formale Sonderanforderungen beim beherrschenden Gesellschafter überbewertet werden. Da der Empfänger der vGA das notwendige Bindeglied zwischen Vermögensminderung oder verbotener Vermögensmehrung und der gesellschaftsrechtl. Veranlassung sei, müsse entgegen der Rspr. der mit der vGA verfolgte Zweck, nämlich die Begünstigung des Gesellschafters, betont werden. Demzufolge definiert FROTSCHER die vGA als eine beim KStSubjekt eintretende, auf einer ihm zuzurechnenden Handlung beruhende Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die sich auf die Höhe des stpfl. Gewinns gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 (stpfl. Einkünfte bzw. Summe der Einkünfte) auswirkt, final auf die Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters oder Mitglieds gerichtet ist (gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftsrechtl. Veranlassung) und die diese gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftliche Veranlassung durch eine schuldrechtl. Lieferungs- oder Leistungsbeziehung verdeckt. Die von Rspr. und FinVerw. praktizierte zweistufige GE hat in der Vergangenheit insbes. BAREIS kritisiert. Abs. 3 Satz 2 solle nur klarstellende Bedeutung haben, weil in diesen Fällen bereits die HBil. falsch sei und zu Korrekturbuchungen führe. Lasse sich eine Änderung der HBil. nicht durchsetzen, sei jedenfalls die StBil. über § 85 AO zu berichtigen (vgl. BAREIS, DB 2010, 2637, mwN unter Fn. 12 und 35; so auch BRIESE, GmbHR 2005, 597 [609], DB 2014/1943 und 2610; dagegen WASSERMAYER, DB 2010, 1959; zur Bilanzberichtigung s.o.). Unter Hinweis insbes. auf die streitbare Prämisse des BFH zur fehlenden außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. liegt nach WEBER-GRELLET eine vGA vor, wenn eine Gesellschaft – objektiv fehlerhaft – ihrer Erklärung zuwider (verdeckt) ihr BV aus nicht-betrieblicher Veranlassung zugunsten eines Gesellschafters vermindert (Tatbestand). Als Rechtsfolge ist der Vorgang nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu korrigieren und ggf.

als Ausschüttung zu erfassen (vgl. WEBER-GRELLET, BB 2014, 2263 [2270]). In der Besteuerungspraxis haben sich diese Auffassungen nicht durchgesetzt.

#### bb) Verhältnis zu anderen Bestimmungen der verdeckten Gewinnausschüttung

101

##### **Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Betrieben gewerblicher Art:**

Einen Sonderfall stellen Leistungsbeziehungen zwischen öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaften und ihren BgA dar (vgl. auch Anm. 60). Die Vermögensminderung in einem BgA ist unabhängig von den durch die Rspr. entwickelten Tatbestandsmerkmalen „wie“ eine vGA zu behandeln, wenn die öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen belastet. Bei einem Alleingesellschafter einer KapGes. wären derartige Zinsen nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung zu behandeln. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass BgA gegenüber Gewerbetreibenden der Privatwirtschaft stl. nicht begünstigt werden (vgl. BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). Dies gilt nicht, wenn die Einnahmen im Hoheitsbereich anfallen, wie das bei Sondernutzungsgebühren der Fall ist; vgl. BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, insoweit unter Aufgabe seiner Rspr. in BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; dazu LEIPPE, DStZ 2009, 729; zum „umgekehrten“ Fall der Nutzungsüberlassung eines WG des BgA an die Trägerkörperschaft vgl. FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.). Dies gilt auch für Zinsen eines Darlehens, das eine Trägerkörperschaft einem BgA zum Ausgleich einer unzureichenden Eigenkapitalausstattung des BgA gewährt (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; zur Berechnung vgl. Abschn. 8.2 Abs. 2 KStR 2015). Demgegenüber sind nach dem durch das JStG 2009 geschaffenen § 8 Abs. 7 die Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften von BgA und kommunalen KapGes. von vornherein nicht zu ziehen.

**Tatbestandlicher Unterschied zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG:** Die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 ist von der Besteuerung beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. zur Definition auf der Ebene des Gesellschafters durch den VIII. Senat Anm. 100; vgl. auch Anm. 28) abzugrenzen, da dessen Besteuerung einen Zufluss iSd. § 11 Abs. 1 EStG (ggf. bei einer nahestehenden Person, vgl. BFH v. 30.11.2010 – VIII R 19/07, BFH/NV 2011, 449) voraussetzt, es sei denn, die Gesellschaft hat für die Ausschüttung das stl. Einlagekonto nach § 27 verwendet (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; zum Zufluss einer vGA beim beherrschenden Gesellschafter ohne Abfluss bei der Gesellschaft vgl. BFH v. 5.10.2004 – VIII R 8/03, BFH/NV 2005, 526; BFH v. 10.5.2005 – VIII B 121/04, BFH/NV 2005, 1776; vgl. auch BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFHE 232, 501, zu Einkünften aus § 19 EStG). Dies kann einerseits dazu führen, dass bei der Gesellschaft eine Hinzurechnung erfolgt, aber mangels Zuflusses der Gesellschafter nicht besteuert wird. Ebenso ist andererseits eine Besteuerung beim Gesellschafter ohne Hinzurechnung bei der Gesellschaft möglich, zB im Fall der Rückzahlung von Kapitalrücklagen oder von in Nennkapital umgewandelten Gewinnrücklagen, die aus Sicht der Gesellschaft gewinnneutral sind und für die nach § 27 Abs. 1 Sätze 3, 4 nicht das stl. Einlagekonto als verwendet gilt (vgl. zum EK 02 § 38 Abs. 1 Satz 4).

**Formelle und materielle Korrespondenzregelungen:** Die Einführung des § 32a (formelle Korrespondenz) und die Neufassung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie des § 8b Abs. 1 (materielle Korrespondenz) durch das

JStG 2007 und ihrer Erweiterung durch das AmtshilfeRLUMsG weisen dem KStBescheid verfahrensrechtl. eine „grundlagenähnliche Wirkung“ für die Veranlagung des Gesellschafters zu (vgl. TROSSEN, DStR 2006, 2295 [2297]). Sie stellen sicher, dass das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im BV und der gesonderte EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d EStG bei Anteilen im PV) nur anwendbar ist, wenn auf der Ebene der Gesellschaft eine vGA angenommen wurde. Einen weitergehenden Anwendungsbereich haben die Vorschriften nicht, so dass insbes. über das Vorliegen einer vGA auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters nach wie vor eigenständig zu entscheiden ist (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [12]). Sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter ist die vGA eine selbständige Besteuerungsgrundlage iSd. § 157 Abs. 2 AO, die weder isoliert anfechtbar noch der eigenständigen Bestandskraft zugänglich ist (zutr. C. POHL, DStR 2007, 1336 [1338]). Nicht zuletzt wird die vGA auf beiden Ebenen unterschiedlich definiert und es besteht keine vollständige Deckungsgleichheit (vgl. D. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [213]). Insoweit darf aus der Verwendung des Begriffs „verdeckte Gewinnausschüttung“ in Abs. 3 Satz 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG trotz der partiellen Tatbestandswirkung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und der §§ 8b Abs. 1, 32a nicht auf eine umfassende Korrespondenz beider Besteuerungsvorgänge geschlossen werden.

**Korrespondenz zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage:** Abs. 3 Satz 3 stellt klar, dass eine verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht. Das Einkommen der Gesellschaft erhöht sich aber ausnahmsweise zum einen, wenn und soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (Abs. 3 Satz 4). Zum anderen erhöht sich das Einkommen ausnahmsweise bei einer verdeckten Einlage, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert (Abs. 3 Satz 5). Im letztgenannten Fall erhöht die verdeckte Einlage nicht die AK der Beteiligung (Abs. 3 Satz 6). Die formelle Korrespondenz wird insoweit über § 32a Abs. 2 KStG sichergestellt.

**Auswirkung des § 12 Nr. 1 EStG auf die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung:** Das (frühere) Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG ist kstl. nicht anwendbar (so schon BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753). Abs. 3 Satz 2 geht dem § 12 EStG vor (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571). Dennoch wertet der BFH unter dem Gesichtspunkt einer rechtsformneutralen Besteuerung Aufwendungen als vGA, wenn bei entsprechenden Aufwendungen eines Einzelunternehmers oder eines Personengesellschafters § 12 Nr. 1 EStG anzuwenden wäre (vgl. zu Kosten für Auslandsreisen BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666, für Aufteilung BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; vgl. zur ESt BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Sind die Aufwendungen nicht nur untergeordnet privat mitveranlasst, konnte demzufolge nach bisheriger Rspr. eine vGA vorliegen (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666; unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung bei der Finanzierung von Geburtstagsfeiern vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; zu Lösegeldzahlungen FG Berlin v. 19.6.2000 – 8 K 8497/98, EFG 2001, 308, rkr.). Systematisch wirkte sich § 12 Nr. 1 EStG somit wertend auf den Prüfungsinhalt des Tatbestandsmerkmals der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus. Nach dem Beschl. des GrS des BFH v.

21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) ist fraglich, ob der I. BFH-Senat daran festhalten wird. Formal stünde zwar der Beschl. des GrS einer Beibehaltung der Rspr. nicht entgegen, die FinVerw. geht jedoch zu einer Aufteilung über (vgl. OFD Magdeburg v. 26.11.2010, juris; Thüringer Landesfinanzdirektion v. 24.11.2010, juris; FM Schl.-Holst. v. 1.11.2010, juris). Dies entspricht der vom BFH selbst geforderten Rechtsformneutralität der Besteuerung (vgl. auch BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFHE 229, 129; vgl. auch Anm. 30).

**Rückgängigmachen einer verdeckten Gewinnausschüttung:** Mit Ausnahme der Korrektur versehentlicher Buchungsfehler (vgl. Anm. 112) kann nach der Rspr. des BFH eine vGA nicht rückgängig gemacht werden. Im Regelfall stellt das Rückgängigmachen einer vGA eine verdeckte Einlage des Gesellschafters dar (vgl. im Einzelnen und zu Billigkeitsregelungen Anm. 223). Die fehlende Möglichkeit zur Rückabwicklung einer vGA ist nicht verfassungswidrig (vgl. BVerfG v. 8.12.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201; zur Einlage des Gesellschafters BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).

Einstweilen frei.

102–104

**b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung**

**aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung** 105

Gegenstand einer vGA kann jeder Vermögensnachteil einer Körperschaft sein, sei es in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Ohne die vGA wäre das Vermögen stets größer, als es aufgrund der vGA tatsächlich ist. Dies gilt sowohl für beherrschende als auch für nicht beherrschende Gesellschafter (vgl. BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Keine Rolle spielt die Art der GE, so dass betriebliche Überschusseinkünfte eine vGA nicht ausschließen. Die vGA erfasst jede Form der Einkommensverwendung zugunsten des Gesellschafters (vgl. für den Fall einer ausländ. KapGes., die im Inland Einkünfte aus VuV erzielt, BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFH/NV 1995, 52, mit Anm. -/fu, IStR 1995, 331; aA BARANOWSKI, DB 1997, 2045 [2046]). Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern, die die Höhe des Gesellschaftsvermögens unverändert lassen und nur die Beteiligungsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern ändern, sind nicht vGA-relevant (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230, zur Ausübung von Bezugsrechten).

**bb) Handlungen, die zu einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung führen** 106

Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss auf einer der Gesellschaft stl. zurechenbaren Handlung beruhen (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352).

**Zurechenbare Handlungsformen:** Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im Außenverhältnis wirksam verpflichtet wird. Es kommt nicht darauf an, ob dem Vermögensnachteil eine Rechtshandlung im Sinne einer zivilrechtl. Willenserklärung oder eine rein tatsächliche Handlung (insbes. unerlaubte Handlungen, wie zB Diebstahl, Unterschlagung oder Untreue) zugrunde liegt (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; anders noch BFH v. 13.9.1989 – I R 41/89, BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 18.7.1990 – I R 21/88, BStBl. II 1991, 484, wonach der Vermögensvorteil des Gesellschafters auf einer Rechtshandlung der Organe oder des beherrschenden Gesellschafters beruhen musste). Der Begriff

der der Gesellschaft zurechenbaren Handlung ist untechnisch zu verstehen, eine „Handlung“ kann auch ein Dulden oder Unterlassen sein (vgl. BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795), zB das Unterlassen der Geltendmachung einer Forderung gegen den Gesellschafter oder die Kündigung eines ursprünglich angemessenen, zwischenzeitlich jedoch nicht mehr gerechtfertigten Vertrags (vgl. § 20 EStG Anm. 230).

**Zurechnungsrelevanter Personenkreis:** Der Kreis der Personen, deren Handlungen sich die Gesellschaft für Zwecke der vGA zurechnen lassen muss, ist, im Gegensatz zum Zivilrecht (vgl. zB § 31 BGB), weit, da die Zurechnung auf einer stl. Wertung beruht.

Zu den der Gesellschaft zurechenbaren Handlungen gehören in Anlehnung an BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352:

► *Handlungen der Gesellschaftsorgane*, insbes. des Geschäftsleiters, und Beschlüsse der Gesellschaftsorgane: Die Gesellschaft muss sich das Handeln des Geschäftsführers in jedem Fall zurechnen lassen (vgl. BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605), gleichgültig, ob die Gesellschafterversammlung zustimmt oder ihre Zustimmung verweigert, der Geschäftsleiter gegen seine Pflichten verstößt oder er mit seinem Handeln einen Straftatbestand erfüllt (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029, sowie die Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 23.1.1986 – X K 39/83, EFG 1986, 307), weil für die Besteuerung ein Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot gem. § 40 AO unerheblich ist (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; krit. PAUS, DB 1993, 1258 [1259]; FLUME, DB 1993, 1945 [1947]; mit Replik WASSERMAYER, DB 1993, 1260; FLUME, DB 1993, 1948 [1949]). Der Geschäftsleiter muss nicht in einem mitgliedschaftsrechtl. Verhältnis zur Gesellschaft stehen.

► *Handlungen der beherrschenden Gesellschafter*, die unter Überschreitung der Kompetenz für die Gesellschaft vorgenommen werden: Die beherrschende Gesellschafterstellung ist in diesem Fall eine nicht hinwegzudenkende Ursache der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung. Auf das Vorliegen eines wirksamen Gesellschafterbeschlusses kommt es nicht an; selbst ein nichtiger Gesellschafterbeschluss beseitigt nicht die gesellschaftsrechtl. Veranlassung der eingetretenen Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung (vgl. BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484).

► *Handlungen nicht beherrschender Gesellschafter oder nahestehender Personen*, wenn die Organe der Gesellschaft ihnen durch ein Tun oder Unterlassen die Möglichkeit verschafft haben, über Gesellschaftsvermögen zu disponieren: Anknüpfungspunkt der stl. Zurechnung ist nicht das Handeln des Minderheitsgesellschafters, sondern das Dulden seitens der Gesellschaftsorgane oder des beherrschenden Gesellschafters (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 78 [11/2015]). Dies kann zB durch das Erteilen einer Vollmacht (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351) oder die Zustimmung (Einwilligung oder Genehmigung, vgl. §§ 183 ff. BGB) der Gesellschaftsorgane oder – ausgehend von einer stl. Wertung – eines beherrschenden Gesellschafters erfolgen. Ansonsten findet keine Zurechnung statt, so dass das tatsächliche Ausnutzen einer nicht beherrschenden Gesellschafterstellung nicht ausreicht (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 352). Ebenso wenig werden Handlungen nicht geschäftsleitender und nicht vertretungsberechtigter Angestellter zugerechnet, sofern die Handlungen nicht von den Organen der Gesellschaft oder einem beherrschenden Gesellschafter geduldet werden.

► *Handlungen des wirtschaftlichen Eigentümers (Inhabers)* der Anteile der Gesellschaft (zB Treugeber), wenn er ohne Mitwirkung der Gesellschaftsorgane zu seinen Gunsten über das Gesellschaftsvermögen verfügen kann (vgl. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 315; zur Zurechnung von Gesellschaftsanteilen vgl. Anm. 123).

### cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung

#### (1) Bedeutung der Unterscheidung

107

Für die Annahme einer vGA ist es unerheblich, ob sich der Vermögensnachteil in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung darstellt, da die verhinderte Vermögensmehrung der Vermögensminderung gleichgestellt wird. Eine Unterscheidung ist jedoch für die Bestimmung des Abflusszeitpunkts von Leistungen gem. §§ 27 Abs. 1 Satz 3, 38 Abs. 1 Satz 3 nF und für die Bewertung der vGA von Bedeutung. Im „alten“ Anrechnungsverfahren ging es um sog. anderer Ausschüttungen iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF (vgl. Abschn. 77 Abs. 6, Abs. 7 Satz 3 KStR 1995).

#### (2) Vermögensminderung

108

Das Vermögen einer Gesellschaft wird durch jede Leistung der Gesellschaft gemindert, die in der StBil. den Wert eines Aktivpostens mindert oder eines Passivpostens erhöht und die nicht im Wege des Vorteilsausgleichs (vgl. Anm. 115) kompensiert wird. Hat daher eine der Gesellschaft zuzurechnende Handlung keine steuerbilanzielle Auswirkung, ist sie nicht geeignet, eine vGA zu bewirken, sofern sie nicht zu einer verhinderten Mehrung des steuerbilanziellen Vermögens führt.

**Ermittlung der Vermögensminderung:** Die Vermögensminderung bestimmt sich regelmäßig nach den Grundsätzen des (Steuer-)Bilanzrechts unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) ohne Berücksichtigung des Abs. 3 Satz 2. Der auf diese Weise ermittelte Steuerbilanzgewinn (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV) wird mit demjenigen verglichen, der sich beim Ansatz des Aufwands als Ausschüttung ergibt. Auf diese Weise werden zwei Bilanzen miteinander verglichen. Die Vermögensminderung ergibt sich aus dem Differenzbetrag (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Diese Grundsätze gelten bei der GE durch Einnahmenüberschussrechnung entsprechend, so dass als Vergleichsgröße eine Einnahmenüberschussrechnung unter Berücksichtigung des Geschäfts zu angemessenen Bedingungen heranzuziehen ist (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 72b [11/2015]; zur Neuregelung des § 8 Abs. 2 durch das SEStEG bezüglich unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1–4 vgl. KÜFFNER/EISGRUBER, GmbHR 2007, 640).

**Durchlaufende Posten:** Die Weitergabe eines durchlaufenden Postens führt nicht zu einer Vermögensminderung. Nur im Verzicht auf ein angemessenes Inkassoentgelt kann eine verhinderte Vermögensmehrung liegen (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).

**Einzelaktbezogene Betrachtung:** Erwirbt die Gesellschaft ein WG zu einem überhöhten Preis, ist nur der wirkliche Wert zu aktivieren, so dass im Übrigen handels- und steuerbilanziell sofortiger Aufwand und dementsprechend eine Vermögensminderung vorliegt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R I R 9/81, BFH/NV 1986, 116, str.; vgl. auch MARTINI/VALTA, DStR 2010, 2329, mit Replik KOHLHEPP, DStR 2011, 702; zu den Rechtsfolgen einer vGA vgl. Anm. 204). Soweit

sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen und der Vertrag zu einem Aktivtausch, Aktiv-Passivtausch oder Passivtausch führt, kommt es streng genommen nicht zu einer Vermögensminderung. Dennoch kann nach der Rspr. bei beherrschenden Gesellschaftern bei Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung wegen fehlender Erfüllung der formellen Sonderanforderungen eine vGA vorliegen (vgl. Anm. 144). Mittels der „einzelaktbezogenen Betrachtung“ (vgl. AHMANN, DStZ 1998, 495 [496]) löst sich der BFH vom Handelsbilanzrecht und legt seiner Beurteilung ein „geschäftsvorfallbezogenes“ Verständnis zugrunde (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; v. 5.3.2008 – I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273; best. durch BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489 mwN; krit. HOFFMANN, GmbH-StB 2008, 313; BAREIS, FR 2014, 493 für eine streng bilanzrechtl. Wertung). Die normative Wertung überlagert buchungstechnische Vorgänge (vgl. GOSCH, BFH/PR 2014, 192). Aus diesem Grund ist zur Beurteilung einer Vermögensminderung auf die Auswirkung der Leistung der Gesellschaft auf die StBil. und nicht auf das Ergebnis der handelsrechtl. GuV abzustellen. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die (bewusst) nicht durchgeführt wurden, sollen – mangels steuerbilanzieller Auswirkung – nicht geeignet sein, eine Vermögensminderung zu bewirken (vgl. FG Köln v. 19.2.1997 – 12 K 4819/91, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 313; WASSERMEYER, GmbHR 1997, 804, mit Replik BRAUN).

**Verhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Betriebsausgaben:** Erkennt man mit der nunmehr stRspr. des BFH das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft an (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; v. 25.10.2006 – I B 12/05, BFH/NV 2007, 502; v. 27.7.2016 – I R 8/15, BFHE 255, 32; v. 27.7.2016 – I R 12/15, BFHE 255, 39; v. 27.7.2015 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 72 ff.; U. PRINZ, StuW 1996, 267 [273]; zur Kritik vgl. insbes. PEZZER, FR 2002, 1177; umfassend HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495; WEBER-GRELLET, BB 2014, 2263; dagegen zB WASSERMEYER, DB 2011, 1828; aA noch BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, zur Liebhaberei bei einer GmbH; zu Genossenschaften vgl. BFH v. 29.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; vgl. Anm. 73; anders ist die Rechtslage jedoch bei einer ausländ. Kap-Ges., vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; NEU, EFG 2004, 126; dazu GOSCH, StBp. 2004, 84 [85]; zum europarechtl. Diskriminierungsverdacht [dazu näher U. PRINZ, FR 2002, 1171 [1172] vgl. auch MUSIL, DStZ 2003, 649 [653]), so schließen sich eine betriebliche und eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung zur Bestimmung der Vermögensminderung nicht aus (WASSERMEYER, DB 1998, 157 [158]; aA zB BRIESE, GmbHR 2005, 597; vgl. auch SEEGER, FS Wassermeyer, 2005, 81; s. aber auch Anm. 42 und 69), vielmehr sind sämtliche Aufwendungen mit Ausnahme offener Gewinnausschüttungen „formell“ BA (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161; vgl. zum Vorrang der vGA vor dem Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 [„vorbehaltlich“] und einer vGA bei Gewährträgerspenden und Spenden anderer KStSubjekte BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.). Der BFH spricht daher von BA, die – bei gesellschaftsrechtl. Veranlassung – „zugleich“ vGA sind (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307).

**Abgrenzung zur handelsrechtlichen Bilanzierung:** Vorgänge, die keine bilanzsteuerrechtl. Auswirkung haben, weil spezifische strechtl. Vorgaben zur Bilanzierung nicht erfüllt werden, ggf. aber handelsrechtl. zu berücksichtigen sind,

führen nicht zu einer Vermögensminderung. Die Vermögensminderung muss sich sowohl bei einer Leistungsbeziehung mit einem beherrschenden als auch einem nicht beherrschenden Gesellschafter aus der StBil. ergeben (vgl. BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Relevant wird die Bezugnahme auf die StBil. zB im Fall von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG). Werden die dort genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, darf in der StBil. keine Rückstellung passiviert werden. Eine vGA kann mangels steuerbilanzieller Vermögensminderung nicht vorliegen (vgl. BFH v. 20.12.2006 – I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350, mwN). Dies wirkt sich auch auf fehlerhaft in der Vergangenheit gebildete Rückstellungen aus, die nach dem formellen Bilanzzusammenhang in der ersten offenen Schlussbilanz in vollem Umfang zu korrigieren sind (vgl. BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 1045; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709, mwN; s. auch Anm. 204). Für die Gesellschaft ist diese Rspr. ungünstig, da sich die Gewinnerhöhung, nicht wie bei einer vGA nur auf die im Streitjahr erfolgte überhöhte Zuführung beschränkt, sondern den gesamten Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlich gebildeten Rückstellung und dem nach § 6a EStG zulässigen Betrag umfasst. Im Ergebnis wird zwar eine unzulässige Überversorgung stl. ungünstiger behandelt als eine unangemessen hohe Versorgung; dies ist jedoch im Hinblick auf die zweistufige GE und den Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs konsequent (vgl. BUCIEK, DStZ 2004, 580; GOSCH, StBp. 2004, 179 [181], mit Hinweis auf die frühere Rspr., zB BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2002, 347; NEU, EFG 2003, 643; zur vGA bei späteren Wertberichtigungen gesellschaftsrechtl. veranlasster Forderungen aufgrund des formellen Bilanzzusammenhangs vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62 = BFH/NV 2009, 504). An einer Vermögensminderung fehlt es auch in den Fällen des § 117 BGB (Scheingeschäfte oder Ausbuchung einer Scheinforderung). In diesem Fall wollen die Vertragsparteien die Rechtsfolgen des Geschäfts nicht eintreten lassen, sondern nur den Schein eines Rechtsgeschäfts hervorrufen. Eine Bilanzierung kommt grds. nicht in Betracht, da vermeintliche Forderungen und Verbindlichkeiten nicht aktiviert bzw. passiviert werden dürfen (vgl. Anm. 140).

Einstweilen frei.

109

### (3) Verhinderte Vermögensmehrung

110

Erbringt die Gesellschaft Leistungen, für die sie nicht angemessen vergütet wird, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Die verhinderte Vermögensmehrung zeichnet sich durch den Verzicht auf BE aus, wie zB bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von WG oder der zinslosen VorausZ von Tantiemen (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; krit. wegen zweifelhafter Rechtsgrundlage GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 254; aA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 70a [11/2015]; NEUMANN in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 212; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 4, der Abs. 3 Satz 1 als Rechtsgrundlage heranzieht). Eine verhinderte Vermögensmehrung ist nur gegeben, wenn die Gesellschaft es unterlässt, einen sich gem. § 4 Abs. 1 EStG in ihrer StBil. auswirkenden Vermögensvorteil zu erlangen (vgl. BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, BFH/NV 2005, 796, mit Anm. BUCIEK, DStZ 2005, 279). Bilanzberichtigungen, die zu einer Gewinnerhöhung führen, stehen der Annahme einer verhinderten Vermögensmehrung entgegen (vgl. zu Buchungsfehlern Anm. 112). Dies gilt zB auch, wenn die Gesellschaft eine fällige Einlageforderung versehentlich nicht verzinst oder be-

triebliche Gründe entgegenstehen (vgl. zu § 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB Sächs. FG v. 18.5.2001 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318, rkr.; vgl. BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86, zur unterbliebenen Einforderung der Mindesteinlage nach § 7 Abs. 2 GmbHG). Unterlässt die Gesellschaft aber bewusst das zivilrechtl. Entstehen einer Forderung gegen ihren Gesellschafter, kann darin eine verhinderte Vermögensmehrung liegen (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, BFH/NV 1997, 355, zur Verzinsung bei Nichteinforderung einer Einlage; vgl. BFH v. 9.8.2006 – I B 20/06, BFH/NV 2007, 108, zur unverzinsten Rückzahlung von Nennkapital vor Wirksamwerden der Kapitalherabsetzung), wenn sich dieser Verzicht auf das Betriebsergebnis auswirkt (vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11). Gleiches gilt für das Unterlassen der KapGes., aus gesellschaftsrechtl. Gründen eine Forderung gegen ihren Gesellschafter mit mutmaßlichem Erfolg einzuklagen und ggf. erfolgsversprechend zu vollstrecken (vgl. BFH v. 11.1.2011 – I B 78/10, BFH/NV 2011, 836, mwN). Eine Abgrenzung zwischen der Gewinnerhöhung mittels einer Bilanzberichtigung und einer vGA ist im Hinblick auf die weiteren Folgen der vGA (KStErhöhung nach § 38 Abs. 2, Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Anrechnungsverfahren und Anwendung der Korrespondenzregelungen, vgl. Anm. 100 f.) notwendig. Eine verhinderte Vermögensmehrung liegt auch vor, wenn die Gesellschaft eine sich ihr konkret bietende Geschäftschance nicht nutzt, sondern diese unentgeltlich ihrem Gesellschafter überlässt (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; STECK, GmbHR 2005, 1157; abgrenzend zur Weiterleitung nur dem Gesellschafter eingeräumter günstiger Konditionen vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 49). Allerdings müssen für Zwecke der vGA konkrete Anhaltspunkte festgestellt werden können, dass eine Vermögensmehrung möglich gewesen wäre und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter darauf nicht verzichtet hätte, denn Abs. 3 Satz 2 dient nicht der pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 5107/00, EFG 2004, 1156, rkr.; einschränkend auch BFH v. 31.1.2002 – I R 13/01, BFH/NV 2002, 1172).

**Ermittlung der verhinderten Vermögensmehrung:** Erst durch einen Vergleich mit marktüblichen Konditionen lässt sich die verhinderte Vermögensmehrung dem Grunde (und der Höhe) nach feststellen, so dass auch ein entgangener Gewinn erfasst wird. Eine vGA im Sinne einer verhinderten Vermögensmehrung kann im Unterlassen der Durchsetzung von Ansprüchen, zB auf Herausgabe von Schmiergeld liegen (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.), soweit solche Ansprüche aus Vorsichtsgründen nicht aktiviert werden dürfen. Die Ermittlung der Höhe der verhinderten Vermögensmehrung unterscheidet sich nicht von der einer Vermögensminderung. Mit Hilfe der StBil. wird unter Rückgriff auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz und ohne Anwendung des Abs. 3 Satz 2 der Unterschiedsbetrag berechnet. Vergleichsgröße für den ermittelten StBil.-Gewinn ist der Betrag, der sich bei Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergäbe (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Auch in diesem Zusammenhang wirkt sich konsequenterweise die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. aus. Tätigt nämlich eine KapGes. Aufwendungen im Privatinteresse ihrer Gesellschafter, kommt es nicht nur hinsichtlich des Aufwands, sondern auch in Höhe eines angemessenen Gewinnaufschlags zu einer vGA (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793;

zu Fragen der Höhe des Gewinnaufschlags vgl. HAAS, DStR 2008, 1996). Nutzungsvorteile sind ohne Rücksicht darauf, wie sie sich zusammensetzen, zu erfassen (vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Die Rechtsfolge des Hinzurechnens eines Gewinnaufschlags kann eine Abgrenzung zu nichtabziehbaren BA nach § 4 Abs. 5 EStG erforderlich machen (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230).

Einstweilen frei.

111

#### dd) Sonderfall Buchungsfehler

112

An einem Vermögensnachteil fehlt es, wenn der auf der Grundlage der StBil. ermittelte Unterschiedsbetrag auf einen irrtümlichen und unbeabsichtigten Buchungsfehler zurückzuführen ist.

**Fehlende Relevanz von Buchungsfehlern für verdeckte Gewinnausschüttungen:** Buchungsfehler dokumentieren zwar Vermögensbewegungen, bewirken sie aber nicht (vgl. FG Saarl. v. 28.1.1994 – 1 K 203/93, GmbHR 1994, 491, rkr.) und können daher keine vGA auslösen (vgl. FG Düss. v. 17.5.1989 – 6 K 193/81, GmbHR 1990, 57, rkr.; vgl. auch Anm. 311). Ist die Bilanz falsch, muss sie nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 EStG berichtigt werden. Die Korrekturbuchung schließt in ihrem Umfang die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 aus. Selbst wenn ein unrichtiger Buchausweis nicht innerhalb kurzer Zeit korrigiert wird, kann ihm keine konstitutive, sondern allenfalls eine indizielle Bedeutung für das Vorliegen einer vGA zukommen, wenn eine Einflussnahme der Geschäftsführung auf den Buchungsvorgang festgestellt werden kann (vgl. BFH v. 28.2.2001 – I R 12/00, BStBl. II 2001, 468). Ebenso liegt keine vGA vor, wenn eine erfolgswirksam zu aktivierende Ersatzforderung gegen den Gesellschafter irrtümlich nicht bilanziert wurde (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374, mit Anm. BRENNER, DStZ 1998, 843; zur unterschiedlichen Wirkung einer Bilanzberichtigung und einer vGA vgl. Anm. 108 und NEU, EFG 2006, 1614). Der BFH hat auch die unterlassene Verzinsung eines negativen Verrechnungskontos des Gesellschafters aufgrund einer irrtümlichen Fehlbuchung des Steuerberaters, jedenfalls vor seiner Aufdeckung, nicht als vGA angesehen (vgl. BFH v. 5.4.2004 – X B 130/03, nv. zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; allerdings kann nach den Umständen des Einzelfalls von einer vGA ausgegangen werden, wenn die an sich zu aktivierende Forderung wegen eines Erlassvertrags oder aus sonstigen Gründen nicht mehr aktiviert werden darf). Im Übrigen sind „Vermögensminderungen“, die auf einer unrichtigen Berechnung und damit auf einem Buchungsfehler beruhen, nicht geeignet, dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zu verschaffen (vgl. BFH v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; zum Verstoß gegen das Zinseszinsverbot als Buchungsfehler vgl. FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr.).

**Ausnahme:** Allerdings schließt nicht jede Korrektur eines Bilanzierungsfehlers eine vGA (rückwirkend) aus. Nur bei sog. „Fehlbuchungen“, die auf einem Versehen beruhen, kann das Entstehen einer vGA verhindert werden (vgl. BFH v. 18.3.2014 – V B 33/13, BFH/NV 2014, 907). Handelte es sich bei dem Bilanzierungsfehler hingegen um einen außerbetrieblichen, durch den Gesellschafter (GesGf.) bewusst veranlassten Vorgang, kommt eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht (zum Begriff der inner- und außerbetrieblichen Schadenszufügung vgl. Anm. 115). Zwar ist auch dann ggf. die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen, diese Forderung ist stl. jedoch eine Einlageforderung und verhindert damit nicht die vGA (vgl.

BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667 und Anm. 223; zur Rückforderung handelsrechtl. vGA aufgrund von § 31 GmbHG oder einer Satzungs-klausel BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; BFH v. 30.5.2001 – I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; zum sog. Vorteilsausgleich vgl. Anm. 115), so dass nur eine versehentlich nicht aktivierte Forderung aus einer innerbetrieblichen Schadenszufügung der vGA entgegensteht. Zudem führen Fehler bei Aufwandsbuchungen (zB Erhöhung einer Pensionszusage), die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen, zu einer vGA (vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928, vgl. Anm. 160; eingehender auch U. PRINZ, WPg 2006, 1409).

113–114 Einstweilen frei.

### **ee) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich**

#### **115 (1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs**

Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung entfällt dann, wenn der den Vermögensnachteil begründende Vorgang zugleich eine ihn kompensierende Aktivierung eines Anspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter nach sich zieht, die schuldrechtl. und nicht gesellschaftsrechtl. veranlasst ist (sog. Vorteilsausgleich, exakter wäre „Nachteilsausgleich“). Die „Gegenleistung“ muss nicht in einem synallagmatischen Vorteil liegen. Auch andere vertragliche oder gesetzliche Vorteile können den Vermögensnachteil ausgleichen. Die Saldierung ist aber nur innerhalb des einzelnen Geschäftsvorfalles möglich (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFHE 229, 234). Vorbehaltlich des Kriteriums der Üblichkeit und der Fälle formell fehlerhafter Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; vgl. allerdings zur Frage der Anwendung der formellen Sonderanforderungen bei internationalen Verrechnungspreise Anm. 144) liegt eine vGA nicht vor, wenn sich der Vermögensnachteil und der im Gegenzug zu gewährende Vorteil wertmäßig entsprechen, sondern erst, wenn und soweit die Leistung der Gesellschaft nach Saldierung einen höheren Wert als die Gegenleistung des Gesellschafters hat. Eine dem Vorteilsausgleich zugrundeliegende Gestaltung muss dem Fremdvergleich standhalten, so dass zu prüfen ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei der Bemessung des Entgelts auch sonst zu erwartende Vorteile berücksichtigt hätte. Ist das nicht der Fall, sind die Leistungen der Gesellschaft als vGA zu werten und nicht um einen angemessenen Teil zu kürzen, selbst wenn die Leistung des Gesellschafters die der Gesellschaft übersteigt.

**Kein Vorteilsausgleich bei Einlagen:** Ein die Vermögensminderung abschließender Vorteilsausgleich findet nicht statt, wenn der Ausgleich auf gesellschaftsrechtl. Grundlage in Form einer (verdeckten) Einlage oder eines verlorenen Gesellschafterzuschusses erfolgt (vgl. zu Einlagen BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Die Abgrenzung zwischen schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Grundlagen des Vorteilsausgleichs erfolgt im Einzelfall. Insoweit lassen sich auch die Tatbestandsmerkmale der vGA nicht im Sinne einer strikten Prüfungsreihenfolge trennen, sondern gehen ineinander über (vgl. Anm. 188). Nicht übersehen werden darf allerdings, dass die den Nachteil kompensierende Forderung gemäß dem Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB aktivierungsfähig sein muss. Dies ist nur der Fall, wenn der Anspruch feststeht oder zwischen den Beteiligten unstr. ist (vgl. BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/03, BFH/NV 2004, 182). Auch bei einem gescheiterten Vorteilsausgleich wird der

Wert der vGA nicht durch den Wert einer verdeckten Einlage (vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) oder eines nicht einlagefähigen Nutzungsvorteils gemindert (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244, mwN).

**Notwendigkeit der Zurechnung:** Der Vorteil muss der Gesellschaft zugerechnet werden können und darf sich nur über den Gesellschafter und nicht über einen Dritten vollziehen. Verrechnungen im Organkreis sind unzulässig (vgl. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; einschränkend Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 263; vgl. allerdings zur Möglichkeit der Verrechnung nicht gegenseitiger Forderungen unter Anwendung des § 267 BGB FG Nds. v. 1.10.1999 – VI 156/99 V, GmbHR 2000, 191, rkr.).

**Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs:** Auf der Grundlage des Rspr. des I. BFH-Senats lassen sich drei Konstellationen unterscheiden (grundlegend BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704):

► *Vertragliche oder gesetzliche Schadensersatzansprüche* der Gesellschaft gegen den Gesellschafter, die nach den GoB zu erfassen sind, führen nicht zu einer Vermögensminderung, da der Vermögensnachteil der Gesellschaft verrechnet wird, sofern nicht der Anspruch nur dem Rückgängigmachen der bereits vollzogenen vGA dient oder er sich aus einem als vGA zu qualifizierenden Vorgang ergibt (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Der BFH differenziert insoweit zwischen einem Schaden im Rahmen eines uneingeschränkten Betriebsvorgangs (sog. innerbetrieblicher Schaden) und einem Schaden durch eine gesellschaftsrechtl. zumindest mitveranlasste Handlung des GesGf. (sog. außerbetrieblicher Schaden). Ein Vorteilsausgleich kommt nur bei innerbetrieblichen Schäden in Betracht, außerbetriebliche Schäden führen dagegen zu Einlageforderungen, die die Vermögensminderung bilanziell nicht neutralisieren (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667). Bei innerbetrieblichen Schäden hat der die Vermögensminderung ausschließende Ansatz in der StBil. Vorrang vor der Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (vgl. BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89; BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; Gosch, DStR 1998, 1550 [1551]; vgl. auch Anm. 118). Ein Verzicht auf eine zum Vorteilsausgleich führende Schadensersatzforderung kann wieder zu einer vGA führen. Der Verzicht auf eine Einlageforderung stellt indessen keine vGA dar.

Nach Auffassung des VIII. BFH-Senats kann ein zu aktivierender (Schadensersatz-)Anspruch die Annahme einer vGA nicht verhindern. Der Schadensersatzanspruch setze eine vGA voraus, folge ihr also um eine logische Sekunde nach. Dann sei der Rückforderungsanspruch stets eine Einlageforderung und habe auf den Vorgang der vGA keinen Einfluss mehr (vgl. BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105; krit. SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2005, 66; SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2005, 151; WASSERMAYER, GmbHR 2005, 149; zur Rückgewähr einer vGA wegen Verletzung der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht vgl. BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Folgt man der Auffassung des I. Senats, führt die „erfolgswirksame“ Aktivierung einer Forderung gegen den Gesellschafter aufgrund der Anknüpfung an (steuer-)bilanzielle Vorgaben nicht zu einer Vermögensminderung (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846; BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Jedenfalls hat sich in der Rspr. der im Schrifttum geäußerte Einwand, eine Einlage liege nicht vor, wenn der Gesell-

schaft etwas geleistet werde, worauf sie ohnehin einen Anspruch habe (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 676), so dass der Rückforderungsanspruch stets negative Einkommensverwendung sei (vgl. SEEGER, StVj. 1992, 249 [255 f.]), nicht durchsetzen können.

► *Gegenseitige (synallagmatische) Verträge*, die üblich und ernsthaft sind, führen nicht zu einer vGA, sofern die Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter unter Berücksichtigung sämtlicher Haupt- und Nebenleistungspflichten abgegolten sind (zu beherrschenden Gesellschaftern vgl. Anm. 144 ff.). Unter Anknüpfung an das Zivilrecht ermöglicht diese Vorgehensweise, unterschiedliche vertragstypische Hauptleistungen in einem Vertrag zu vereinbaren, sofern die beiderseitigen Leistungen gegenseitiger Rechtsgrund sind (vgl. MANGOLD, StuW 1978, 162 [168]). Die Gegenleistung des Gesellschafters muss dem Verkehrswert der Leistung der Gesellschaft entsprechen. Übersteigt der Wert der Leistung der Gesellschaft den der Leistung des Gesellschafters, kann dies zu einer vGA führen. Leistung und Gegenleistung können allerdings in unterschiedlichen VZ erbracht werden. Aufgrund der Einbeziehung sämtlicher Vertragspflichten gilt das auch für Ansprüche, die nicht in einem Gegenseitigkeitsverhältnis zur Leistung der Gesellschaft stehen, wie zB der Rückzahlungsanspruch bei Gewährung eines Darlehens. Soweit allerdings der Gesellschafter als Darlehensnehmer im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens zahlungsunfähig ist oder die Forderung aus sonstigen Gründen uneinbringlich ist, soll bereits bei Hingabe der Darlehensvaluta eine Vermögensminderung vorliegen (vgl. BFH v. 2.2.2005 – VIII B 191/03, BFH/NV 2005, 1318; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.; zu fehlender Rückzahlungsverpflichtung BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234; vgl. auch H 8 Abs. 5 „Darlehensgewährung“ KStR 2015; allein eine unzulängliche Besicherung der Forderung reicht für die Annahme der Wertlosigkeit einer Forderung nicht aus, maßgebend sind die Gesamtumstände, insbes. die Bonität des Schuldners und dessen ernsthafte Rückzahlungsabsicht, vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; auch FG München v. 4.12.2007 – 6 K 1252/07, juris, rkr., bei unbesicherten Darlehen). Streng genommen ist zwischen der erfolgsneutralen Darlehenshingabe und der erfolgswirksamen Teilwertabschreibung zu trennen, soweit kein Scheingeschäft vorliegt. Bei späterer Uneinbringlichkeit tritt eine Vermögensminderung im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung ein (vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710, auch zu § 27 aF; WASSERMEYER, DB 2002, 2668, [2670]; NEU, EFG 2002, 263 [264]; NEU, EFG 2006, 596 [597]; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Rn. 1054 [12/2012]; eine spätere Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Sätze 2 f. EStG der teilwertberechtigten Forderung bewirkt im Sinne einer „umgekehrten“ oder „negativen“ vGA eine außerbilanzielle Gewinnkürzung, vgl. NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 134; STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 653).

Von einer sofortigen Vermögensminderung ist hingegen auszugehen, wenn die Aktivierung eines Anspruchs an der zivilrechtl. Wirksamkeit der Vereinbarung scheitert. Bilanziell ist der Abfluss der Leistung der Gesellschaft als Aufwand zu erfassen. Etwasige Rückforderungsansprüche nach §§ 812 ff. BGB können aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht ohne Weiteres aktiviert werden und die Vermögensminderung ausgleichen.

► *Die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Geschäfte*, die aus Sicht der KapGes. vor- und nachteilig sind, kann das Entstehen einer vGA aus den nachteiligen Geschäften verhindern, wenn die Verträge so eng zusammenhängen, dass sie

wirtschaftlich als ein einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen sind (vgl. grundlegend BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704; BFH v. 13.12.1995 – X R 261/93, BStBl. II 1996, 180). Strikte Vorgaben, wie sie die FinVerw. bei der Beurteilung international verbundener Unternehmen macht (vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.3.3; krit. KATTERBE, DB 1983, 365 [368]), sind nicht zwingend. Es kommt vielmehr auf eine sich aus der Vertragsgestaltung ergebende inhaltliche Verknüpfung der Verträge an, die dem Fremdvergleich standhält. Indizien für die dem Einzelfall vorbehaltene Prüfung sind die zeitliche Nähe der Vertragsabschlüsse, die inhaltliche und sachliche Bezugnahme der Verträge aufeinander und die Identität der Vertragsparteien. Ein Vorteilsausgleich ist jedenfalls ausgeschlossen, wenn die den Vorteil ausgleichende Leistung bereits vor Vertragsabschluss erbracht wurde, der Gesellschaft ohnehin unentziehbar zusteht oder selbst gesellschaftsrechtl. veranlasst ist. In diesem Fall führt die Leistung der Gesellschaft isoliert zu einer Vermögensminderung.

Einstweilen frei.

116–117

## (2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich

118

**Besonderheiten bei beherrschenden Gesellschaftern:** Ist an dem Vertrag ein beherrschender Gesellschafter beteiligt, sind ergänzend die formellen Anforderungen an den Fremdvergleich mit beherrschenden Gesellschaftern zu erfüllen (vgl. Anm. 144 ff.). Es bedarf einer im Voraus getroffenen, wirksamen, klaren und eindeutigen Vereinbarung (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82 BStBl. II 1989, 248). Ein Vorteilsausgleich ist klar und im Voraus vereinbart, wenn bei Vertragsabschluss die Leistungspflichten aus dem gleichen oder einem anderen Vertrag nachweisbar Grundlage oder Bestandteil der vertraglichen Vereinbarung waren und bei der Bemessung von Leistung und Gegenleistung berücksichtigt wurden (vgl. BFH v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635). Wird im Rahmen einer Aufhebungsvereinbarung mit einem Geschäftsführer der Anspruch aus einer Rückdeckungsversicherung gegen Verzicht auf eine Pensionsverpflichtung übertragen, liegt zB keine Verknüpfung vor, wenn gegen die formellen Sonderanforderungen verstoßen wird (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515, mit Anm. -sch, DStR 2006, 1175; krit. HOFFMANN, GmbHR 2006, 824 [825]; aA die Vorinstanz FG Köln v. 17.3.2005 – 13 K 1531/03, EFG 2005, 1075, rkr., mit Anm. BRANDIS; LEDERLE, GmbHR 2004, 269 [274]).

**Vorteilsausgleich bei Verstoß gegen Kapitalerhaltungsvorschriften:** Soweit aufgrund der sog. November-Entscheidung des BGH (vgl. BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; zur Aufgabe dieser Rspr. BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, GmbHR 2009, 199, sog. Dezember-Entscheidung) in der Literatur umstritten war, ob ein Vorteilsausgleich bei einem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften möglich war (vgl. BERG/SCHMICH, FR 2005, 190 [191]; aA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 692, unter Hinweis auf die ungeschmälerete Leistungsfähigkeit; WIENANDS/TEUFEL, GmbHR 2004, 1301 [1302]; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 72a [11/2015]), hat sich uE der Streit mit der geänderten BGH-Rspr. und aufgrund der Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise mit dem MoMiG v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026, erledigt. Durch die Ergänzung des § 30 Abs. 1 GmbHG werden werthaltige Darlehen an den Gesellschafter nicht mehr in Eigenkapital umqualifiziert (vgl. BRDrucks. 354/07, 93 ff., 119; WINTER, DStR 2007, 1484). Allerdings kann sich ein vGA-Risiko ergeben, wenn die gesellschaftsrechtl. Verpflich-

tungen der Geschäftsführung zur laufenden Prüfung eingegangener Kreditrisiken aus dem sog. Dezember-Urteil nicht eingehalten werden (vgl. auch PODEWILS, GmbHR 2009, 803).

**Schadensersatzansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers:** In den Fällen einer etwaigen Pflichtverletzung des GesGf. bedarf es im Vorfeld der Prüfung, ob überhaupt eine Forderung der Gesellschaft besteht. Bei einer mehrgliedrigen Gesellschaft ist das regelmäßig nicht der Fall, wenn die Gesellschafterversammlung dem Handeln des Geschäftsführers zustimmt. Daher scheidet auch beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer idR die Möglichkeit der Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs aus (vgl. BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427; BFH v. 31.1.2000 – II ZR 189/99, GmbHR 2000, 330; FG Ba.-Württ. v. 17.6.1999 – 6 K 66/99, juris, rkr.; differenzierend NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 431, bei Begünstigung eines Nahestehenden). Handelte der beherrschende oder nicht beherrschende GesGf. einer mehrgliedrigen Gesellschaft ohne die Zustimmung der Gesellschafterversammlung, hat er jedoch weder sich selbst noch einer ihm nahestehenden Person einen Vermögensvorteil verschafft, ist die Vermögensminderung betrieblich veranlasst und ein Schadensersatzanspruch erfolgswirksam zu aktivieren (vgl. dagegen bei der eigennützigen Pflichtverletzung BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733, und der fehlenden Eignung des Rückgewähranspruchs, das Entstehen der vGA zu verhindern, BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92). Zu einer vGA kann es in diesem Fall erst kommen, wenn auf den Schadensersatzanspruch aus gesellschaftsrechtl. Gründen verzichtet wird. Im Übrigen ist zu prüfen, ob der durch die Pflichtverletzung ausgelöste Vermögensnachteil die Eignung hat, beim GesGf. oder einer ihm nahestehenden Person einen Vorteil iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu begründen (s. Anm. 113), denn nicht jeder Schaden, den ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zuführt, ist eine vGA (vgl. WASSERMEYER, FR 1997, 563).

119 Einstweilen frei.

### **c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst**

#### **aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses**

#### 120 **(1) Systematische Einordnung**

Eine vGA kann nur durch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bewirkt werden, die gesellschaftsrechtl. (mit-)veranlasst ist. Die Veranlassung des Vermögensnachteils durch das Gesellschaftsverhältnis ist in ihrer Funktion der Abgrenzung der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung dogmatische Grundlage der vGA (aA BAUSCHATZ, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, 2001, 39 ff., 44, der den Fremdvergleich als das der vGA zugrunde liegende Prinzip ansieht). Damit schlägt sich auch in der Dogmatik der vGA der Veranlassungsbegriff als steuersystematischer Abgrenzungs- und Zuordnungsmaßstab nieder, der eine sachgerecht wertende und gleichheitskonforme Trennung von Erwerbs- und „Privat“-Sphäre ermöglichen soll (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; zu § 19 EStG § 19 EStG Anm. 150 unter Bezugnahme auf BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rn. 49). Für Zwecke der stl. GE überlagert die gesellschaftsrechtl. Veranlassung die betriebliche Veranlassung der fraglichen Aufwendungen (vgl. dazu GOSCH, BFH/

PR 2014, 1922, auch zur Formulierung in BFH v. 11.9.2013 – I R 28/12, BStBl. II 2014, 726; zu Spenden vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; BFH v. 12.3.2014 – I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092).

Die Rspr. hat den Begriff der gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht näher definiert, sondern anhand von Indizien/Hilfskriterien einzelne Fallgruppen entwickelt, die den Schluss auf eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung zulassen.

**(2) Gesellschaften, bei denen eine verdeckte Gewinnausschüttung möglich ist** 121

Vermögensnachteile aus Sicht der Gesellschaft sind nur dann vGA-relevant, wenn sie in Bezug auf ein Gesellschaftsverhältnis entstehen. Dabei kann nur eine Gesellschaft gemeint sein, die der KSt unterliegt und zu der ein Gesellschafter in einem mitgliedschaftsrechtl. oder einem diesem ähnlichen Verhältnis steht.

**Notwendigkeit eines Gesellschaftsverhältnisses:** Der BFH hat zunächst die Auffassung vertreten, es bedürfe einer kapitalmäßigen Beteiligung des Gesellschafters an einer Körperschaft. Dazu sei eine Vergleichbarkeit der Rechte der Mitglieder der in Betracht kommenden Körperschaft mit der Beteiligung an einer KapGes. erforderlich (vgl. BFH v. 11.2.1987 – I R 43/83, BStBl. II 1987, 643). Daran hält der BFH nicht mehr fest. Er prüft, ob die eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung geeignet ist, zu einem Vorteil bei demjenigen zu führen, der über Mitgliedschaftsrechte oder mitgliedschaftsähnliche Rechte Einfluss auf die der KSt unterliegende Gesellschaft nehmen kann. Damit ist die Beteiligung des Empfängers an der die Leistung gewährenden Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keine Voraussetzung der vGA (vgl. BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; vgl. zur Entwicklung der Rspr. PEL, DB 2004, 1065). Dies bedeutet zum einen, dass an der Gesellschaft die Möglichkeit eines gesellschaftsrechtl. oder mitgliedschaftlichen Verhältnisses bestehen muss, und zum anderen, dass sich eine vGA nicht (ohne Weiteres) auf Personen erstrecken kann, die nicht in einem solchen Verhältnis zu der Gesellschaft stehen. Deshalb scheidet die Annahme einer vGA bei einer Stiftung aus (vgl. BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1991, 161; verdeckte Einkommensverwendungen werden bei Stiftungen jedoch nach § 10 Nr. 1 erfasst). Ebenso fehlt es den in § 1 Abs. 1 Nr. 5 genannten nichtrechtsfähigen Anstalten und Vermögensmassen an einer mitgliedschaftsrechtl. Struktur (aA KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 109 [118], der die Annahme einer vGA bei jedem KStSubjekt für möglich hält).

**Für verdeckte Gewinnausschüttungen relevante Gesellschaftsformen:**

► *GmbH und Aktiengesellschaft* als die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten KapGes., einschließlich der Europäischen Aktiengesellschaft sowie der UG (haftungsbeschränkt). Keine Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist die zivil- und handelsrechtl. Existenz der KapGes. (§§ 11 Abs. 1 GmbHG, 29 AktG). Auch die sog. VorKapGes. (Errichtung mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bei der GmbH mit Abgabe der Gründungserklärung bei der Einmann-GmbH oder mit Feststellung der Satzung bei der AG) kann verdeckt ausschütten (vgl. BFH v. 8.9.1993 – I R 27/93, BFH/NV 1994, 413). Demgegenüber ist bei der Vorgründungsgesellschaft, die in der Zeit bis zur Begr. der VorKapGes. besteht, eine vGA nicht möglich. Die Vorgründungsgesellschaft ist stl. eine Mitunternehmerschaft, so dass Zuwendungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

und als Entnahmen nach § 4 Abs. 1 EStG zu beurteilen sind. Wie sich aus § 11 Abs. 6 ergibt, gelten die Grundsätze der vGA im Liquidationsstadium bis zum Erlöschen der Gesellschaft als Subjekt der KSt.

**Besonderheiten der GmbH & Co. KG:** Bei der GmbH & Co. KG kann eine vGA nur in Bezug auf die (Komplementär-)GmbH erfolgen (vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 17; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2005, 1137; WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18), also im Verhältnis zum Gesellschafter der Komplementär-GmbH, auch wenn er nicht Kommanditist ist. Im Übrigen muss der Mitunternehmer der GmbH & Co. KG zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sein. Verfahrensrechtlich erfolgt die Entsch. grds. in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung, wenn die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils der KapGes. an der PersGes. verbunden ist (vgl. BFH v. 29.11.2006 – I R 78-80/05, BFH/NV 2007, 1091; zum Verfahrensrecht bei der GmbH & atypisch Still vgl. OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299; OFD Rostock v. 19.12.1999, DStR 2000, 591; zur Abgrenzung bei einer Einbringung des Unternehmens der GmbH in eine KG BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867).

Ist die Komplementär-GmbH nicht am Kapital der KG beteiligt und beschränkt sich ihr Gesellschafterbeitrag auf die Übernahme der Haftung, kommt es zu einer vGA, wenn die Vergütung für die von ihr im Interesse der KG erbrachten Leistungen, einschließlich des Ersatzes ihrer Auslagen ohne Gewinnaufschlag (insbes. Geschäftsführergehalt), unangemessen niedrig ist oder das Entgelt für das von ihr übernommene Haftungsrisiko nicht mindestens einer banküblichen Avalprovision entspricht (vgl. BFH v. 3.2.1977 – IV R 122/73, BStBl. II 1977, 346). Im Fall der Beteiligung der Komplementär-GmbH am Kapital der GmbH liegt eine vGA vor, wenn ihr Gewinnanteil zu niedrig ist; angemessen ist bei einer auf die Geschäftsführung beschränkten GmbH ein Gewinnanteil, der ihr auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen sowie eine den Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräumt (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191; zu Verfahrensfragen vgl. BFH v. 7.5.1987 – IV R 122/84, BFH/NV 1988, 761), oder wenn die KG einem Kommanditisten, der zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist, oder einer diesem nahestehenden Person einen ungerechtfertigten Vorteil zukommen lässt (zB durch ein überhöhtes Geschäftsführergehalt, zinsverbilligtes Darlehen oder Übertragung von WG gegen ein unangemessen niedriges Entgelt).

► *Ausländische Kapitalgesellschaften*, die mitgliederschaftlich organisiert und in Deutschland stpfl. sind, insbes. die englische Private Limited Company (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1; vgl. WACHTER, FR 2006, 358 [364]; zur Ltd., Ltd. & Co. KG und Ltd. & Still vgl. JANSSEN, GStB 2007, 178). Dies gilt auch für inländ. BS ausländ. KapGes., wenn der die vGA auslösende Vermögensnachteil auf einem Vorgang beruht, der sich im Aufwand dieser BS niedergeschlagen hat. Der BFH stellt auch bei Leistungsbeziehungen mit dem Stammhaus nicht auf sog. *self-executing*-Regelungen zur Gewinnabgrenzung im jeweiligen DBA ab (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, BFH/NV 2008, 1060; BFH v. 24.8.2012 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271).

► *Kommanditgesellschaften auf Aktien* im Verhältnis zu den Kommanditaktionären und den persönlich haftenden Gesellschaftern in ihrer Eigenschaft als Kommanditaktionäre (vgl. § 278 Abs. 3 AktG), nicht jedoch für die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten Gewinnanteile und Vergütungen an den persönlich haftenden Gesellschafter, da diese stets Einkommensverwendung sind.

► *Genossenschaften* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; zum Vorrang des § 22 gegenüber der vGA vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFHE 218, 113; HERLINGHAUS, DStZ 2003, 865) einschließlich der Europäischen Genossenschaften.

▶ *Betriebe gewerblicher Art* von jPöR (vgl. BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; vgl. auch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG); obwohl die Trägerkörperschaft nicht in einem mitgliedschaftsähnlichen Verhältnis zum BgA steht, wendet die bisherige stRspr. die Grundsätze zwischen KapGes. und Alleingesellschafter entsprechend an (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; aA RADER, BB 1977, 1441 [1443]; vgl. Anm. 100); dies gilt auch für das Verhältnis einer Sparkasse zu ihrem Gewährträger sowie zu dessen Mitgliedern (vgl. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822).

▶ *Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit* (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; BFH v. 17.2.2010 – I R 52/09, BStBl. II 2011, 340, aE zu Beitragsrückerstattungen).

▶ *Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine* (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99; BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536 mwN).

Einstweilen frei.

122

### (3) Inhaber des Gesellschaftsanteils

123

Ein Gesellschaftsverhältnis besteht, wenn dem „Gesellschafter“ (natürliche Person, juristische Person oder PersGes.) der Gesellschaftsanteil nach den Grundsätzen des § 39 AO zuzurechnen ist.

**Zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Anteilseigner:** Gesellschafter ist entweder der zivilrechtl. Inhaber (§ 39 Abs. 1 AO) oder der wirtschaftliche „Eigentümer“ (Inhaber, § 39 Abs. 2 AO) des Anteils. Relevant wird eine abweichende Zurechnung nach § 39 Abs. 2 AO vor dem dinglichen Vollzug durch formwirksame Abtretung, wenn der Erwerber alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte in Form der Vermögens- und Verwaltungsrechte (insbes. Gewinnbezugsrecht, Stimmrecht, zB aufgrund einer Stimmrechtsbindung, vgl. BFH v. 17.2.2004 – VIII R 26/01, BStBl. II 2004, 651, zu § 17 EStG) ausübt. Gleiches gilt für ein Treuhandverhältnis (vgl. BFH v. 28.1.2001 – I R 12/00, BStBl. II 2001, 468, auch zum Erfordernis einer unabhängig von der Beteiligungsquote erforderlichen, im Vorhinein getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung, die vereinbarungsgemäß durchgeführt werden muss; BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152), eine Unterbeteiligung (vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857) oder einen Nießbraucher mit Stimm- und Gewinnbezugsrecht (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 56 [11/2015], auch zur gleichzeitigen Annahme einer vGA gegenüber dem Gesellschafter; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; vgl. zur Rechtslage bei wechselseitigen Optionen BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BFH/NV 2007, 141). Auf eine StPflcht des Anteilseigners in Deutschland kommt es nicht an (vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571). Eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist selbst kein Anteilseigner (vgl. BFH v. 21.10.2014 – VIII R 22/11, BStBl. II 2015, 687).

**Zeitbezug der Anteilseignerstellung:** Besteht das Gesellschaftsverhältnis noch nicht oder nicht mehr, steht das der Annahme einer vGA nicht entgegen:

▶ *Zukünftiger Anteilseigner:* Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kann in Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis erfolgen. Es reicht aus, wenn die Leistung der Gesellschaft im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begr. des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Leistungsempfänger auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; BFH v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125; aA WICHMANN, DB 1994, 2101 [2102]; krit. und differenzierend

NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 518 f., der auf die gesellschaftsrechtl. Veranlassung abstellt und ggf. den Erwerber der Geschäftsanteile als nahestehende Person des Veräußerers wertet; vgl. zur Einlage eines [Noch-]Nichtgesellschafters BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 436). Eine vGA kann beispielsweise in Form der verhinderten Vermögensmehrung durch Verkauf eigener Anteile zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen neuen Gesellschafter vorliegen. Besteht allerdings noch kein konkreter Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis, ist eine Vereinbarung, die mit einem beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter als gesellschaftsrechtl. veranlasst zu werten wäre, auch nach Begr. des Gesellschaftsverhältnisses ausschließlich betrieblich veranlasst. Erst eine spätere Vertragsänderung unterliegt den Regeln des (ggf. auch internen) Fremdvergleichs (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88). Aufwendungen der Gesellschaft an einen Dritten in der Absicht, diesen als neuen Gesellschafter zu gewinnen, sollen ebenfalls keine vGA begründen (vgl. BFH v. 3.7.1968 – I 83/65, BStBl. II 1969, 14).

► *Ehemalige Anteilseigner*: Der Annahme einer vGA steht das Ausscheiden des Anteilseigners aus der Gesellschaft nicht entgegen (vgl. BFH v. 16.12.2009 – I B 76/09, BFH/NV 2010, 1135). Dies gilt auch für das Ausscheiden eines Vorgesellschafters vor Eintragung der Vorgesellschaft in das Handelsregister (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352). Verkauft beispielsweise der Gesellschafter Anteile zu einem unangemessen hohen Preis unter Aufgabe seiner Gesellschafterstellung an die Gesellschaft, liegt eine vGA in Form der Vermögensminderung vor (vgl. BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572; vgl. auch zur vGA beim Erwerb eigener Anteile zum Zweck der Einziehung WASSERMEYER, DStR 1990, 158 [160]; ROSE, GmbHR 1999, 373). In diesem Fall sind die Anteile mit dem wahren Wert zu aktivieren; der verbleibende Betrag stellt als außerbilanziell hinzuzurechnender Aufwand eine vGA an den (ehemaligen) Gesellschafter dar. Der den wahren Wert übersteigende Aufwand ist dagegen nur betrieblich veranlasst, wenn er (ausnahmsweise) ausschließlich der Abfindung lästiger Gesellschafter dient (vgl. BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438 mwN). Entscheidend ist, dass der Rechtsgrund für die Leistungsbeziehung (zB bei einer Pensionszusage) zu einem Zeitpunkt geschaffen wurde, in dem der Vorteilsempfänger noch Gesellschafter war (vgl. BFH v. 10.11.1993 – I R 36/93, BFH/NV 1994, 827 mwN). Daher können auch spätere Miet- oder Zinszahlungen zu vGA führen, obwohl der Zuwendungsempfänger nicht mehr Gesellschafter ist.

124 Einstweilen frei.

#### 125 (4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger

Ist der Vorteilsempfänger einer „denkbaren“ vGA nicht der Gesellschafter, sondern eine ihm nahestehende Person, indiziert das nach der Rspr. eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, soweit nicht die Gesellschaft selbst ein eigenes, ausschließlich unternehmerisches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; zum „Anscheinsbeweis“ vgl. BFH v. 29.2.2005 – VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266; vgl. auch BREIER/SEIJDIJA, GmbHR 2011, 290).

#### **Gesellschafterbezogene Zurechnung des Vorteils beim Nahestehenden:**

Erforderlich ist stets die Feststellung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Zuwendung an den Dritten im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem

Gesellschafter (vgl. zur Notwendigkeit einer Einzelfallprüfung BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204). Eine vGA scheidet aus, wenn die Ursache der Vorteilszuwendung ausschließlich im Verhältnis zwischen der nahestehenden Person und der Gesellschaft liegt (vgl. BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306, auch zur Darlegungspflicht der Gesellschaft; BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569). Der Zuwendungsempfänger muss dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zu der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. BFH v. 25.10.1963 – I 325/61 S, BStBl. III 1964, 17; häufig stehen solche Personen jedoch auch gleichzeitig dem Gesellschafter nahe). Zwar erfolgt die Zuwendung an die nahestehende Person im Interesse des Gesellschafters, ein Vorteil für den Gesellschafter ist nicht erforderlich (Änderung der Rspr. ab 1996; vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; zur Kritik vgl. § 20 EStG Anm. 231; krit. auch Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 228, unter Verweis auf das Erfordernis der objektiven Vorteilsgeneigntheit). Gleichwohl verstärkt ein eigener Vorteil des Gesellschafters, zB eine Schuldbefreiung oder die Ersparnis eigener Aufwendungen, die Indizwirkung.

**Voraussetzungen des Nahestehens:** Das Nahestehen kann aus familien-, gesellschafts-, schuldrechtl. oder rein tatsächlichen Umständen hergeleitet werden (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Eine Beschränkung auf die in § 15 AO bezeichneten Personen findet nicht statt. Jede Beziehung eines Gesellschafters zu einer anderen Person, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Gesellschaft an die andere Person beeinflusst, kann ein „Nahestehen“ begründen (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; sehr weitgehend FG Ba.-Württ. v. 22.12.2014 – 6 K 769/14, juris, rkr., zu leitenden Angestellten, wenn diese als „Alibi“ für einen Drittvergleich dienen). Auch solche Personen sind nahestehend, gegenüber denen die Gesellschaft eine Leistung erbringt, obwohl es sich eigentlich um eine Verpflichtung des Gesellschafters handelt. Dass die Gesellschaft rkr. zur Zahlung der Zuwendung an die nahestehende Person verurteilt wurde, steht der Annahme einer vGA nicht entgegen (vgl. BFH v. 25.11.1999 – I B 8/99, BFH/NV 2000, 752; vgl. zu arbeitsrechtl. Gründen der Zuwendung FG Hamb. v. 14.3.2000 – II 193/99, EFG 2000, 890, rkr., mit Anm., und einschränkend Neu, EFG-Beilage 2000, 126). Eine Zuwendung an eine nahestehende Person ist nicht als vGA zu erfassen, wenn die gleiche Zuwendung an den Gesellschafter, zB weil dieser nicht beherrschend ist, selbst nicht zu einer vGA führen würde. Die Feststellung eines Näheverhältnisses obliegt im gerichtlichen Verfahren dem FG (vgl. BFH v. 10.6.2008 – I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704).

**Nahestehen beim „Zwischenschalten“ fremder Dritter:** Der BFH lehnt die Annahme einer vGA ab, wenn ein fremder Dritter in die Leistungskette, zB innerhalb eines Konzerns, einbezogen wird und dieser fremde Dritte nicht bloß eine eigenwirtschaftlich funktionslose Zahlstelle ist und beachtliche wirtschaftliche Gründe für die Zwischenschaltung vorliegen (vgl. BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, BFH/NV 2012, 885, mit Anm. PEZZER, FR 2012, 693).

Im Einzelnen können folgende Personen dem Gesellschafter nahestehen:

► *Verwandte* (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797) einschließlich geschiedener Ehegatten und Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft (vgl. BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; -el, DB 1988, 2176, allerdings dahingehend einzuschränken, dass es eines Vorteils für den Gesellschafter nach der Rspr. nicht mehr bedarf). Die Einbeziehung von Ehegatten verstößt nicht gegen Art. 6 GG (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786).

- ▶ *Lebensgefährten* (vgl. BFH v. 20.10.2015 – I B 2/15, BFH/NV 2016, 424; zum Begriff vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 SÜG).
- ▶ *Enge Freunde* (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301); nicht jedoch Personen, zu denen gewöhnliche freundschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. FG Brandenb. v. 2.9.2003 – 2 K 1263/01, EFG 2004, 1859, rkr., nachgehend BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702). Ob Personen aus sonstigen persönlichen Beziehungen, wie zB Dankbarkeit und moralischer Verpflichtung (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 64c [11/2015]) als nahestehend zu werten sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden.
- ▶ *Personengesellschaften* (vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1985, 631; uE BFH v. 5.12.1990 – I R 106/88, BFH/NV 1991, 841, zur GbR überholt, da aufgrund BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, die GbR rechtsfähig ist, so dass auch die GbR nahestehend sein kann; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 69 [11/2015]), mit Ausnahme der stillen Gesellschaft. Es kommt nicht darauf an, dass an der PersGes. auch Gesellschafter beteiligt sind, die nicht Gesellschafter der leistenden KapGes. sind (vgl. BFH v. 1.10.1986 – I R 54/83, BStBl. II 1987, 459; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr.).
- ▶ *Kapitalgesellschaften* (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; einschl. ausländ. KapGes., vgl. FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr.), auch, wenn (nur) Angehörige des Gesellschafters daran beteiligt sind, da sich auf diese Weise der Wert der Beteiligung der Angehörigen erhöht (vgl. BFH v. 31.7.1974 – I R 238/72, BStBl. II 1975, 48). Auf eine beherrschende Stellung kommt es grds. weder in der vorteilsgewährenden noch der vorteilsempfangenden KapGes. an (vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62, auch abgrenzend zu BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 22.10.2014 – I B 169/13, BFH/NV 2015, 234).
- ▶ *Verbundene Unternehmen* iSd. § 15 AktG; dies gilt sowohl zwischen der Muttergesellschaft und Tochter- oder Enkelgesellschaften als auch zwischen Schwestergesellschaften (vgl. zur vGA an die Muttergesellschaft und der anschließenden Einlage in die Schwestergesellschaft BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu den Rechtsfolgen im Konzern s.u.).
- ▶ *Mitgesellschafter*, allerdings nicht dadurch, dass einem bestimmten Ausschüttungsverhalten gleichgelagerte Interessen im Sinne einer gleichgelagerten Motivation zugrunde liegen (vgl. zum Sonderfall der Beschlussfassung über inkongruente Gewinnausschüttungen unter Anwendung des sog. Schütt-aus-Holzurück-Verfahrens BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43); im Übrigen ist in diesen Fällen zu prüfen, ob nicht die Vorteilszuwendung unmittelbar durch das Gesellschaftsverhältnis des Mitgeschafters veranlasst ist.
- ▶ *Mitglieder eines Vereins*, wenn dieser Gesellschafter einer KapGes. ist, selbst wenn die Zuwendung an einen weiteren Verein, zu dem die Mitglieder ebenfalls in einem mitgliederschaftlichen Verhältnis stehen, erfolgt (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322).
- ▶ *Nabestehende Personen der Trägerkörperschaft eines Betriebs gewerblicher Art* (vgl. BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586); nicht aber bei Zuwendungen an kreisangehörige Gemeinden, wenn der Landkreis Gewährträger ist (vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849).

► *Gemeinnützige Körperschaften* (vgl. BFH v. 10.6.2008 – I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704).

**Anwendung der formellen Sonderanforderungen:** Ist der Vorteilsempfänger eine dem Gesellschafter nahestehende Person, sind (indirekt) auf die nahestehende Person die besonderen formellen Anforderungen der im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen, zivilrechtl. wirksamen und von den Parteien tatsächlich durchgeführten Vereinbarung anzuwenden (s. Anm. 144; vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631, mwN zur früheren, anders lautenden Rspr. des BFH; BFH v. 22.12.2008 – I B 161/08, BFH/NV 2009, 969; zur verfassungsrechtl. Unbedenklichkeit vgl. BVerfG v. 8.3.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201 [202]; krit. Pust, StuW 2006, 324 [329]).

**Zurechnung der Kapitalerträge beim Gesellschafter:** Als Rechtsfolge wird dem Gesellschafter Kapitalertrag zugerechnet, obwohl die Zuwendung an die nahestehende Person erfolgte und bei dieser möglicherweise auch einer anderen Einkunftsart zuzuordnen gewesen wären (vgl. zum Anrechnungsverfahren FG Münster v. 18.12.2001 – 15 K 8610/98 E, EFG 2002, 301, rkr.; BMF v. 20.5.1999 – IV C 6 - S 2252 - 8/99, BStBl. I 1999, 514; aA SÖFFING, DStZ 1999, 885 [886]). Insoweit geht die Besteuerung beim Gesellschafter als vGA der Erfassung der Zuwendung bei der nahestehenden Person ggf. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus VuV vor. Gleiches gilt für mittelbare Zuwendungen an die nahestehende Person in Form der Befreiung von Verbindlichkeiten gem. § 267 BGB, freiwilliger Leistungen oder Leistungen aus sonstigen wirtschaftlichen Gründen (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322). Die Erfassung beim Gesellschafter als Kapitalertrag erfolgte bisher unabhängig davon, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat (vgl. BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105). Der VIII. BFH-Senat schränkt dies allerdings dahingehend ein, dass dem Gesellschafter nur dann Einnahmen aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, wenn die Bereicherung der nahestehenden Person mit Wissen und Wollen des Gesellschafters erfolgt (vgl. BFH v. 22.2.2005 – VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266; BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954, mit Anm. wfr; FG Düss. v. 14.2.2005 – 10 V 6438/04 A(E), EFG 2005, 959, rkr.), mit der Folge, dass bei fehlendem Wissen und Wollen eine etwaige Rück- oder Schadensersatzforderung eine rein betriebliche Forderung und keine Einlageforderung mehr wäre; vGA-relevant auf der Ebene der Gesellschaft könnte dann nur das Unterbleiben der Durchsetzung der Forderung werden.

**Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern:** Aus der Zurechnung der vGA an den Gesellschafter folgt, dass es unerheblich ist, ob die vGA einer Enkelgesellschaft zugunsten einer Muttergesellschaft (1. Fall) oder einer Schwestergesellschaft (2. Fall) erfolgt. Die in beiden Konstellationen der Tochtergesellschaft zuzurechnende vGA führt zu einer weiteren vGA der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft (jeweils mit der Folge der sog. Schachtelstrafe, § 8b Abs. 5, außer bei Organschaft) sowie – im 2. Fall – einer verdeckten Einlage der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (bei Weiterleitung eines bilanzierungsfähigen WG im Dreiecksverhältnis an eine Schwestergesellschaft; vgl. grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; vgl. auch BRANDIS, FS Lang, 2010, 719; krit. KOHLHEPP, DStR 2008, 1859; zur Wirkungsweise der korrespondierenden Besteuerung gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG, §§ 8b Abs. 1, 32a bei einer mehrstufigen vGA und bei einer vGA an eine Schwestergesellschaft vgl. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115f.]). Ist die verdeckt ausschüttende Tochtergesellschaft zugleich an der vor-

teilempfangenden Schwestergesellschaft beteiligt, muss die Vorteilszuwendung in Höhe der Beteiligungsquoten aufgeteilt werden. In Höhe der Beteiligung der ausschüttenden Gesellschaft an ihrer Schwestergesellschaft liegt bei Zuwendung eines bilanzierungsfähigen WG anteilig eine verdeckte Einlage und im Übrigen eine vGA an die Muttergesellschaft vor, die ihrerseits das WG anteilig verdeckt in die Schwestergesellschaft einlegt. Zu einer vGA kommt es in Konzernstrukturen auch bei Verstößen gegen § 14 KStG (vgl. BFH v. 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270; zur „verunglückten“ Organschaft auch BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614).

126–129 Einstweilen frei.

### 130 **bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs**

Die Notwendigkeit, eine bestimmte Veranlassung festzustellen, beherrscht nicht nur die Prüfung einer vGA, sondern ebenso die der BA, WK, SA oder agB (vgl. zur regelungsübergreifenden Bedeutung des Veranlassungsprinzips U. PRINZ, StuW 1996, 267). Die Wahl des Begriffs der Veranlassung verdeutlicht, dass es nicht um einen bloßen (kausalen) Ursachenzusammenhang, aber auch nicht um ein zweck- und zielgerichtetes Verhalten geht (vgl. WASSERMEYER, DB 1994, 1105 [1106]).

**Objektiver Veranlassungszusammenhang:** Trotz ihrer regelungsübergreifenden Bedeutung behandelt die Rspr. die stl. Veranlassung unterschiedlich. Eine auf die Einnahmeerzielung bezogene Veranlassung von Aufwendungen liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser stl. relevanten Tätigkeit gemacht werden (vgl. zum Veranlassungsprinzip bei Aufwendungen § 9 EStG Anm. 115 ff., 145 ff.). Wie die Fälle der sog. unfreiwilligen Aufwendungen zeigen, kommt allerdings der subjektiven Komponente nach den Umständen des Einzelfalls keine Bedeutung zu. Obwohl bei der Zurechnung von Aufwendungen und bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Kern zwischen Einkunftserzielung und -verwendung abgegrenzt werden soll, wird die gesellschaftsrechtl. Veranlassung idR ausschließlich objektiv bestimmt. Die Annahme einer vGA hängt konsequenterweise weder von einer einheitlichen Willensbildung der Gesellschafter noch von einem Bewusstsein oder einer Absicht der Gesellschaft ab, Gewinne verdeckt auszuschütten (vgl. BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605). Dies gilt auch bei der Begünstigung nahestehender Personen, so dass grds. ein Zuwendungswille des Gesellschafters an die nahestehende Person nicht erforderlich ist (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 105 [1/2013]; aA APITZ, DStZ 1993, 42 [46]; BREIER/SEIJDJIA, GmbHR 2011, 290). Subjektive Elemente sind allenfalls bei der Bestimmung einer konkreten Veranlassung (s.u.) oder beim Vergleichsmaßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters relevant. Die Feststellung der Veranlassung erfordert im Regelfall eine Gewichtung und Abwägung der objektiv nach außen in Erscheinung tretenden Merkmale des Einzelfalls (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 455/03, EFG 2004, 1392, rkr., mwN zur Rspr., nachfolgend BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Ihre Feststellung beruht auf einer Wertung des Sachverhalts, so dass das Bestehen einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus der – wertenden – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und der Zuweisung des maßgeblichen Moments zur kstl. irrelevanten Gesellschaftersphäre zu prüfen ist

(vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, unter Bezugnahme auf BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817).

**Konkrete Veranlassung:** Die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung scheidet aus, wenn sich aufgrund tatsächlicher Umstände – ungeachtet des Ergebnisses eines Fremdvergleichs – ein konkreter und ausschließlich betrieblicher Veranlassungszusammenhang nachweisen lässt (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41). Die Feststellung einer Veranlassung aufgrund konkreter, im Einzelfall in Erscheinung tretender objektiver oder subjektiver Zusammenhänge steht neben der Ableitung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Wege des Fremdvergleichs (vgl. WASSERMAYER, DB 2001, 2465 [2467]; ebenso GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 277, für den Fall, dass aufgrund subjektiver Entschuldigungsgründe, wie zB persönliche Unerfahrenheit, dem GesGf. ein für die Gesellschaft nachteiliges Geschäft nicht bewusst war; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 371 [6/2014]; vgl. umfassend zum Erfordernis subjektiver Elemente OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 46 [59]). Von einer konkreten betrieblichen Veranlassung kann nach diesen Grundsätzen nicht ausgegangen werden, wenn die Vermögensminderung auf der rechtsirrtümlichen Annahme einer Zahlungsverpflichtung besteht, die Zahlungspflicht aufgrund der Vorstellung des Auszahlenden aber den Vollzug einer vGA bewirkt (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55; krit. SCHMITZ, GmbHR 2009, 910). Auch ein Rechtsirrtum über die stl. Wertung einer Vermögensverschiebung kann eine vGA nicht verhindern. Nur wenn es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zu Lasten der Gesellschaft und zu Gunsten des Gesellschafters fehlt und feststeht, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen erfolgt ist, kann eine vGA wegen fehlender konkreter Veranlassung ausscheiden (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Zu dieser Fallgruppe gehört uE auch die Feststellung einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung, wenn der Vermögensminderung die Vorteilsgeneignetheit fehlt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vgl. Anm. 167). Demgegenüber liegt eine konkrete gesellschaftsrechtl. Veranlassung vor, wenn der Gesellschafter Aufwand auf die Gesellschaft verlagert, den er, wenn überhaupt, persönlich hätten tragen müssen (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479) und nicht bloß eine versehentlichen Fehlbuchung (vgl. Anm. 112) anzunehmen ist. Tatsächlich ist die Bestimmung der Veranlassung aufgrund konkreter Umstände im Verhältnis zur Feststellung der Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs (s. Anm. 132 ff.) der Ausnahmefall.

**Feststellung der Veranlassung im gerichtlichen Verfahren:** Ob eine Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ausschließlich betrieblich oder gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, muss das FG aufgrund aller Umstände des Einzelfalls beurteilen. Die Feststellungslast trägt grds. das FA (vgl. Anm. 88). Im Revisionsverfahren wird die Indizienwürdigung und -abwägung des FG nach gefestigter BFH-Rspr. nur daraufhin überprüft, ob sie in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist das der Fall, sieht sich der BFH gem. § 118 Abs. 2 FGO an die Beurteilung des FG gebunden, selbst wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich ist oder nahelegt (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, mwN; BFH v. 6.10.2009 – I B 55/09, BFH/NV 2010, 469). Dies gilt auch für den Fremdvergleich, da dieser der Feststellung der gesellschaftsrechtl. Ver-

anlassung dient und in §§ 85, 88 AO und § 76 Abs. 1 FGO verankert ist (vgl. BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 243; aA WEBER-GRELLET, FR 2015, 609 zu BFH v. 21.10.2014 – VIII R 32/12, FR 2015, 607; zur Angemessenheit bei mehreren GesGf. BFH v. 9.2.2011 – I B 111/10, BFH/NV 2011, 1396 = GmbHR 2011, 838).

131 Einstweilen frei.

### cc) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs

#### 132 (1) Fremdvergleichskriterien

Der I. Senat des BFH nimmt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis an, wenn die zwischen Gesellschafter (oder der ihm nahestehenden Person) und Gesellschaft getroffene Vereinbarung nicht dem entspricht, was fremde Dritte miteinander vereinbaren oder vereinbart hätten. Dieses Kriterium zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftsrechtl. Veranlassung erfordert einen Fremdvergleich. Der Fremdvergleich lässt sich als Instrument, Hilfsmittel oder Vehikel zur Feststellung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auffassen (vgl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 290; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 31 [37 ff.]). Der Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs kommt im Verhältnis zur Prüfung einer konkreten Veranlassung systematisch eine Auffangfunktion zu (vgl. WASSERMEYER, DB 2001, 2465 [2467]), wengleich die praktische Bedeutung des Fremdvergleichs wesentlich höher ist.

**Tatsächlicher oder hypothetischer Fremdvergleich als Vergleichsmaßstab:** Ein solcher Vergleich erfordert neben bestimmten Kriterien, die Gegenstand des Vergleichens sind, einen Maßstab, mit dem verglichen wird. Maßstab des Vergleichens kann nach der Rspr. entweder das tatsächliche Verhalten desselben Unternehmens oder anderer Unternehmen (sog. interner oder externer/äußerer tatsächlicher Fremdvergleich) oder das vermutete Verhalten anderer Unternehmer unter Anwendung der Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (sog. hypothetischer Fremdvergleich) sein. Der tatsächliche und der hypothetische Fremdvergleich schließen sich gegenseitig nicht aus. Auch der tatsächliche Fremdvergleich ist in einer Gesamtbetrachtung durch einen hypothetischen Fremdvergleich zu ergänzen, da Leistungsbeziehungen nie völlig identisch sind. Selbst wenn daher eine Gestaltung dem tatsächlichen Fremdvergleich standhält, muss sie sich im Einzelfall dennoch (zusätzlich) am hypothetischen Fremdvergleich messen lassen. Auf diese Weise wird der Fremdvergleich objektiviert, um Zufallsergebnisse zu vermeiden (vgl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 291; HOFMEISTER, HFR 2001, 1004; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 397 [406]). Wenn allerdings in der Vertragspraxis gleichartige Verträge abgeschlossen werden, bedarf es zumindest der Feststellung, warum diese im Einzelfall nicht der abstrakten Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen. Schließt die Gesellschaft mit einem Nichtgesellschafter und einem Gesellschafter identische Vereinbarungen ab, spricht das daher im Rahmen des Fremdvergleichs gegen eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Vereinbarung mit dem Gesellschafter (vgl. BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972). Insoweit besteht kein Unterschied zu sonstigen Formen des Fremdvergleichs (vgl. zur Indizienwürdigung bei gleichartigen Mietverträgen zwischen Angehörigen und Fremden BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699).

**Materieller und formeller Fremdvergleich:** Materielle Kriterien, die den Gegenstand des tatsächlichen und hypothetischen Vergleichens bilden, sind, un-

abhängig von der Höhe der Beteiligung eines Gesellschafters, die Üblichkeit und die Angemessenheit einer Gestaltung. Sind Rechtsgeschäfte unüblich oder stehen die wechselseitigen Leistungsverpflichtungen nicht in einem angemessenen Verhältnis zueinander, spricht dies für eine gesellschaftsrechtl. und gegen eine ausschließlich betriebliche Veranlassung. Der materielle Fremdvergleich betrifft somit den Inhalt und im Regelfall nicht das Zustandekommen des Rechtsgeschäfts. Neben dem materiellen Fremdvergleich steht der formelle Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern, der auf das Zustandekommen und die Durchführung des Vertrags abstellt (vgl. zur Anwendung der formellen Sonderanforderungen bei Minderheitsgesellschaftern Anm. 144).

**Indizwirkung des Fremdvergleichs:** Bei den von der Rspr. entwickelten Prüfungskriterien handelt es sich um Indizien (krit. zur Begriffswahl „Indizien“ FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 105a [1/2013]). Wie sich aus dem Beschl. des BVerfG zu den sog. Oderkonten bei Ehegattenarbeitsverhältnissen ergibt, dürfen Indizien nicht herangezogen werden, wenn ein Sachverhalt schon aus anderen Quellen mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann (vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Dieser Gedanke spiegelt sich in der neueren Rspr. des BFH wider. Der BFH hebt hervor, die Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs sei in erster Linie Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz und habe im Wege einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu erfolgen (vgl. BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Keinesfalls handelt es sich beim Fremdvergleich unter Berücksichtigung des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters daher um ein absolutes Tatbestandsmerkmal der vGA. Es bedarf der Würdigung der Indizien im Einzelfall, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; WASSERMAYER, DB 2001, 2465 [2467]). Ergibt die Überprüfung des Leistungsaustauschs zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter allerdings ein auffälliges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, wird idR die Feststellung einer vGA gerechtfertigt sein, sofern nicht gewichtige und nachprüfbare Gründe vorliegen, die geeignet sind, diese Annahme zu widerlegen. Solche Gründe müssen von der Gesellschaft plausibel dargelegt werden.

**Keine „übergreifende Sicht“ beim Fremdvergleich:** Bei der Prüfung der Angemessenheit ist nur auf die zur Leistung verpflichtete Gesellschaft abzustellen. Eine „übergreifende Sicht“, auch wenn – wie bei einer Betriebsaufspaltung – enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen, findet nicht statt (vgl. BFH v. 9.11.2009 – I B 77/09, BFH/NV 2010, 472).

**Veranlassung aufgrund Liebhaberei:** Die Rspr. wendet die Grundsätze der Liebhaberei bei einer inländ. KapGes. nicht an, weil diese nicht über eine Privatsphäre verfügt (vgl. Anm. 108). Da die Gesellschaft ausschließlich betrieblich tätig werden kann, sind zunächst sämtliche Aufwendungen als BA betrieblich veranlasst und stl. abziehbar. Dies kann sich jedoch ändern, wenn die Gesellschaft Aufwendungen ohne Gewinnstreben zur Befriedigung privater Interessen ihrer Gesellschafter tätigt. Solche Aufwendungen, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. stl. irrelevant wären, können bei einer KapGes. zu vGA führen (vgl. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BFHE 255, 32; v. 27.7.2016 – I R 12/15, BFHE 255, 39; v. 27.7.2015 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; unter Berufung auf die Rechtsformneutralität der Besteuerung BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. PEZZER, FR 2002, 1777, und HOFFMANN,

GmbHR 2002, 1035; dazu auch U. PRINZ, FR 2002, 1171; zu einem Liebhabereibetrieb in einer GmbH vgl. FG Hamb. v. 11.2.2011 – 5 V 2/11, StBW 2011, 387, rkr.). Der BFH bringt damit zum Ausdruck, dass Verlustgeschäfte nur zu einer vGA führen, wenn sie im Privatinteresse des Gesellschafters vorgenommen werden (vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793). Um eine Abgrenzung zwischen ausschließlich betrieblicher Tätigkeit und einer Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter vornehmen zu können, orientiert sich die Rspr. an den zur Liebhaberei entwickelten Grundsätzen. Dies lässt sich ohne Weiteres mittels der Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters begründen, der Geschäfte, die im Privatinteresse eines Gesellschafters liegen und auf absehbare Zeit keinen Gewinn bringen, nicht wahrnehmen wird. Zu diesem Zweck ist die BFH-Rspr. als Hilfestellung zu verstehen, einen Maßstab für den absehbaren Zeitraum einer Ergebnisprognose zu bieten und die im Rahmen der Prognose relevanten und irrelevanten Faktoren zu erkennen (zB Nichtansatz fiktiver Entgelte, Möglichkeit eines betriebswirtschaftlichen Konzepts, Dauer einer anzuerkennenden Anlaufphase; vgl. FG Hess. v. 18.3.2004 – 4 K 3264/02, EFG 2006, 289, rkr., mit Anm. NEU). Denn es lag auch vor der ausdrücklichen Bezugnahme des BFH auf den Begriff der Liebhaberei auf der Hand, dass Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. nicht auf Einkunftserzielungsabsicht gerichtet waren, bei einer KapGes. eine vGA begründen können. So ging die Rspr. des BFH von einer vGA aus, wenn das Geschäft am privaten Interesse zumindest eines Gesellschafters ausgerichtet war; hinsichtlich der Abgrenzungskriterien verwies der BFH auf die vergleichbaren Feststellungen zur Gewinnerzielungsabsicht (vgl. zur Übernahme von Risikogeschäften zur Befriedigung privater Neigungen und Interessen des Gesellschafters BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; BFH v. 16.2.2005 – I 154/05, GmbHR 2015, 1003; BMF v. 14.12.2015 – IV C 2 - S 2742/07/10004, BStBl. I 2015, 1091; zum Unterhalten einer Segelyacht BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; dazu auch U. PRINZ, StJb. 1997/98, 97; abgrenzend zu einem „schlechten“ Geschäft im Rahmen einer Investitionsentscheidung BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1354, der nunmehr danach differenziert, ob ein WG von der Gesellschaft „gehalten“ oder im Interesse des Gesellschafters „unterhalten“ wird; dazu wiederum abgrenzend beim Halten eines WG im privaten Interesse BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BFHE 255, 32; v. 27.7.2016 – I R 12/15, BFHE 255, 39; v. 27.7.2015 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60). Schließlich spricht es indiziell für eine Veranlassung im Privatinteresse eines Gesellschafters, wenn das mit der Tätigkeit verbundene Risiko die vorhandenen Gewinnchancen so deutlich überwiegt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Geschäft nicht für Rechnung der Gesellschaft übernommen hätte (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538). Anders ist die Rechtslage jedoch bei einer ausländ. KapGes., die über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen kann, so dass stl. eine Liebhaberei möglich ist (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; NEU, EFG 2004, 126); liegt Liebhaberei vor, stellt sich in dieser Konstellation die Frage einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht, da eine ohne Einkunftserzielungsabsicht vorgenommene Tätigkeit nicht zu stpfl. Einkünften führt.

**Maßgeblicher Beurteilungszeitpunkt für den Fremdvergleich:** Der Fremdvergleich ist auf den Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtl. Rechtsgeschäfts durchzuführen (so schon BFH v. 22.4.1971 – I R 114/70, BStBl. II 1971, 600). Deshalb ist eine rückschauende Betrachtung unzulässig (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01,

BStBl. II 2004, 132; zur Unzulässigkeit eines zeitlichen Hineinwachsens in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41, gegen BMF v. 14.5.1999 – IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512). Eine Änderung der Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserbringung ist unerheblich, es sei denn, der schuldrechtl. Vertrag kann an die veränderten Umstände angepasst werden (zB bei Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB; vgl. zum Wegfall der Geschäftsgrundlage vor der Schuldrechtsreform zum 1.1.2002 BFH v. 13.10.1983 – I R 4/81, BStBl. II 1984, 65; BFH v. 5.2.1986 – I S 15/85, BFH/NV 1986, 563; die Vertragsanpassung muss in diesem Fall dem Fremdvergleich standhalten) oder die Änderung war bereits bei Vertragsschluss absehbar. Gleiches gilt für den Fall, dass die Gesellschaft von einem ihr zustehenden Kündigungsrecht nicht oder nicht rechtzeitig Gebrauch macht (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82, BStBl. II 1989, 248). Dem können allerdings betriebliche Gründe entgegenstehen (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 83/73, BStBl. II 1975, 366). Rechtfertigen die nachträglich eingetretenen Umstände zivilrechtl. keine Vertragsaufhebung oder -anpassung, sind sie strechtl. nicht erforderlich. Dies ergibt sich bereits aus dem Fremdvergleich.

Einstweilen frei.

133–134

## (2) Tatsächlicher Fremdvergleich

135

**Maßstab des Fremdvergleichs** ist zunächst die tatsächliche Vertragspraxis der Gesellschaft und anderer Unternehmen. Im Rahmen eines solchen tatsächlichen Fremdvergleichs wird geprüft, wie „intern“ die Gesellschaft oder „extern“ andere Unternehmen ihre Rechtsbeziehungen unter vergleichbaren Voraussetzungen (zB Lieferbedingungen und -mengen, Zahlungsziele) gegenüber einem Nichtgesellschaftler gestalten. Ein Rangverhältnis zwischen den Methoden des Fremdvergleichs besteht nicht. Da somit der interne Fremdvergleich in Konkurrenz zum externen (äußeren) Fremdvergleich steht, kann die Annahme einer vGA im Einzelfall abzulehnen sein, selbst wenn eine entsprechende Regelung im allgemeinen Wirtschaftsleben unüblich ist oder aus anderen Gründen zu einer vGA führt.

Vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, zu Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131; uE kommt bei der Gesamtwürdigung der Umstände im Einzelfall dem internen Betriebsvergleich eine umso stärkere Bedeutung zu, je geringfügiger die Beteiligung des Gesellschafters ist, zumal die Interessen der Mitgesellschafter auf eine möglichst hohe Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gerichtet sind, vgl. NEU, EFG 2003, 1052; NEU, EFG 2003, 1654, mit Verweis auf BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547, in diese Richtung auch BFH v. 9.6.2004 – I B 10/04, BFH/NV 2004, 1424; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62.

Fehlt es an tauglichen tatsächlichen Vergleichswerten, verlangt der BFH einen hypothetischen Fremdvergleich (s. Anm. 137), der sich an den mutmaßlichen Überlegungen eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters orientieren muss (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Zumeist gehen jedoch in der Praxis beide Fremdvergleichsmethoden ineinander über.

**Interner Fremdvergleich:** Schließt die Gesellschaft gleichartige Verträge auch mit Nichtgesellschaftern ab, indiziert das die betriebliche Veranlassung einer entsprechenden Vereinbarung mit dem Gesellschafter (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; BFH v. 17.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307;

WASSERMEYER, DB 1994, 1105). Zahlt zB eine KapGes. für die Lieferung einer Schwestergesellschaft Preise, die sie unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen einem nicht gesellschaftsrechtl. verbundenen Lieferanten nicht gezahlt hätte, liegt in der Differenz zwischen dem tatsächlichen Preis und dem mit dem Dritten vereinbarten Preis eine vGA (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BFH/NV 2005, 1719). Für die Vergütung eines GesGf. hat der BFH entschieden, dass seine Vergütung jedenfalls höher sein darf als die eines vergleichbaren leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 16.10.1991 – I B 228/90, BFH/NV 1992, 341).

**Externer (äußerer) Fremdvergleich:** Die Bemessung von Leistung und Gegenleistung anderer Betriebe im allgemeinen Geschäftsverkehr drängt sich als Vergleichsgröße bei der Prüfung der Angemessenheit auf, insbes., wenn es an betriebsinternen Daten fehlt. So kann zB als Anhaltspunkt der in der Praxis übliche Vergleich mit den Ergebnissen von Gehaltsstrukturuntersuchungen einen Schluss auf die Angemessenheit zulassen (vgl. BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; JANSSEN, GmbHR 2007, 749). Für Zwecke der Angemessenheit ist bei jeder Art von Vergütungen zugunsten der Gesellschaft grds. die Obergrenze des Vergleichswerts heranzuziehen (zu Geschäftsführervergütungen vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; gegen die grundsätzliche Anwendung der sog. Mittelwertmethode wegen fehlender Rechtsgrundlage bei Verrechnungspreisen vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; vgl. zur Bandbreitenbetrachtung Anm. 142). Besondere Umstände, die eine Abweichung von den Ergebnissen solcher Untersuchungen rechtfertigen, muss die Gesellschaft vortragen (vgl. SCHRÖDER, GmbHR 2003, 1214, zu BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Allerdings lehnt die Rspr. einen externen Fremdvergleich ausdrücklich ab, wenn eine Gestaltung bei anderen Unternehmen zwar üblich ist, jedoch die konkreten Verhältnisse bei der Gesellschaft diesen nicht erforderlich machen (vgl. zu Abfindungszahlungen BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438; wenn vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten bestehen, die keine Abfindung erfordern, vgl. FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkr.).

136 Einstweilen frei.

### 137 (3) Hypothetischer Fremdvergleich

Der hypothetische Fremdvergleich zeichnet sich durch ein objektiviertes Vergleichen mit dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters aus.

**Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters:** Ausgangspunkt sind die handelsrechtl. Bestimmungen der § 43 Abs. 1 GmbHG, § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG und § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG (erstmalig BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Aus der Anknüpfung an das Handelsrecht folgt die Verpflichtung des Geschäftsleiters, den durch die Gesellschafter vorgegebenen Gesellschaftszweck aktiv zu verfolgen und die Geschäfte in angemessener Weise zu führen. Ihm steht bei seinen unternehmerischen Entscheidungen ein weiter Ermessensspielraum zu, jedoch muss er seine Entscheidungen innerhalb der Grenzen gesicherter Erkenntnisse und bewährter Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens treffen und nach den gleichen Vorgaben durchführen (vgl. zum Aktienrecht auch BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, DStR 1997, 880 und den objektivierenden Maßstab des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG „annehmen durfte“, der für Auslegungszwecke rechtsformübergreifend auch bei § 43 Abs. 2 GmbHG angewandt werden kann, HAUSCHKA, GmbHR 2007, 11; ebenso bereits

BGH v. 1.12.1986 – II ZR 306/85, NJW 1987, 1194, für Zwecke des Drittvergleichs). Die Übernahme der handelsrechtl. Anforderungen an einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter in das StRcht ist allerdings nicht unproblematisch, da beide Rechtsgebiete unterschiedliche Ziele verfolgen (vgl. auch WASSERMAYER, DB 1994, 1105 [1106]; PEZZER, FR 1996, 379, FR 2008, 1025; FROTSCHER, GmbHR 1998, 23 [25]; vgl. auch PEZZER, FR 2008, 1025). Die handelsrechtl. Vorschriften sanktionieren Pflichtverletzungen des Geschäftsleiters im Wege der Organhaftung. Darum geht es stl. jedoch nicht, so dass eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften ausgeschlossen ist. Weil es an einer steuergesetzlichen Grundlage fehlt, wendet die Rspr. die zivilrechtl. Vorgaben für Zwecke der Besteuerung dergestalt an, dass eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung besteht, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (stRspr. seit BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626; krit. zB SCHUHMAN, StBp. 2005, 114, mwN; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff.; zu Spenden vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr., nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; krit. WAGNER, DStR 2011, 1594; KLEIN/MÜLLER/DÖPPNER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 397). Ziel des hypothetischen Fremdvergleichs ist die Feststellung, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Vermögensnachteil gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen im Zeitpunkt des Abschlusses der vertraglichen Vereinbarung hingenommen hätte. Ist das der Fall, muss eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ausgeschlossen werden. Kann ein Geschäft nur mit einem Gesellschafter geschlossen werden, ist der Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unbrauchbar.

Die Rspr. wendet die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zum einen für den Fall an, dass die Gestaltung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter insgesamt nicht anzuerkennen ist (vgl. zB BFH v. 9.11.2005 – I R 94/04, BFH/NV 2006, 616). Für diese Form der vGA dem Grunde nach werden auch die Begriffe „qualitative“ oder „totale“ vGA verwendet. Zum anderen gilt dieser Maßstab des Fremdvergleichs für die „quantitative“ oder „partielle“ vGA, bei der nur der unangemessene Teil einer Leistungsbeziehung zu einer vGA führt (vgl. zu diesen Begriffen GOSCH in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 350; WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 9 OECD-MA Rn. 128; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 108 f.; zur Kritik an dieser Terminologie unter Berücksichtigung der BFH-Rspr. vgl. HERLINGHAUS, GmbHR 2004, 1297 [1298]).

**Anforderungen an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter:** Die Bestimmung des vergleichbaren Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erfolgt im Einzelfall aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände. Vergleichsmaßstab ist das idealisierte, abstrakte Bild eines gedachten Geschäftsleiters aus stl. Sicht. Auf persönliche Fähigkeiten oder fehlende Spezialkenntnisse kommt es nicht an. Jedenfalls muss sich der Geschäftsführer aufgrund seiner Gesamtverantwortung in besonderem Maß mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesellschaft identifizieren (vgl. BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489). Diese Vorgehensweise mag zwar für den Stpfl. wenig hilfreich sein, die Vielfalt möglicher Sachverhalte lässt aber keine weitergehende Konkretisierung zu. Daher sollte der Stpfl. möglichst viele überzeugende Argumente darlegen, dass sich auch ein ordentlicher

und gewissenhafter Geschäftsleiter in der konkreten Situation nicht anders verhalten hätte. Als Anhaltspunkt dient die Annahme, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sorge dafür, dass der Gesellschaft aus dem Abschluss von Geschäften ein angemessener Gewinn verbleibt (vgl. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BFHE 255, 32; v. 27.7.2016 – I R 12/15, BFHE 255, 39; v. 27.7.2015 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60). Er handelt daher im unmittelbaren Interesse der Gesellschaft und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter, nicht aber unmittelbar im Interesse einzelner Gesellschafter (vgl. BFH v. 24.2.2001 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; keine Verpflichtung zur Förderung des sog. *shareholder value*, vgl. BFH v. 3.3.2009 – I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280). Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgen vielmehr durch offene Gewinnausschüttungen, über die nicht der Geschäftsleiter, sondern die Gesellschafterversammlung entscheidet. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muss somit darauf abzielen, den Gewinn der Gesellschaft zu mehren, indem er Vorteile für die Gesellschaft wahrnimmt und Schaden nach Möglichkeit von ihr abwendet (vgl. zB BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; zu Vertriebsgesellschaften, die Produkte ihres Gesellschafters vertreiben, vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457). Dies schließt allerdings die Möglichkeit unternehmerischer Fehlentscheidungen und -maßnahmen ein, sofern diese nicht im privaten Interesse eines Gesellschafters getroffen werden (vgl. BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269). Neue Produkte wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter zB nur verkaufen, wenn er bei vorsichtiger und kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann; dies ist betriebswirtschaftlich zu belegen (vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457). Aufgaben, die vorwiegend im Interesse eines Gesellschafters liegen, wird er nur dann für die Gesellschaft übernehmen, wenn sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns eröffnet (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

Allerdings erkennt die Rspr. Ausnahmen an:

- ▶ *Genossenschaften* müssen kostendeckend arbeiten (vgl. BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88; BFH v. 20.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298).
- ▶ *Vereine* können die von den Mitgliedern zu erbringenden Leistungsentgelte kostendeckend ermitteln (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99; zu Besonderheiten beim Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).
- ▶ *GmbH mit satzungsmäßiger Gewinnlosigkeit* erbringen mit ihren Leistungen idR keine vGA, wenn die GmbH im öffentlichen Interesse tätig wird, so dass die bloße Kostendeckung ausreichen kann (vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502); auf eine fehlende handelsrechtl. Verpflichtung zur Gewinnerzielung kommt es nicht an, wenn für die Gewinnlosigkeit gesellschaftsrechtl. Gründe maßgeblich sind (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).
- ▶ *Betriebe gewerblicher Art*: Selbst ein BgA muss grds. für Leistungen an die Trägerkörperschaft neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108109/95, BStBl. II 1997, 230; BFH v. 27.6.2001 – I R 82-85/00, BStBl. II 2001, 773). Die Rechtslage beim BgA ohne Verlustausgleich und angemessenen Gewinnaufschlag im

Bereich der kommunalen Daseinsvorsorge unterliegt jedoch der Sonderregelung des § 8 Abs. 7.

**Sog. doppelter Fremdvergleich aus Sicht eines gedachten Vertragspartners bei für die KapGes. günstigen Geschäften:** Ausnahmsweise kann zur Aufdeckung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch der Vertragspartner in den Fremdvergleich einbezogen werden. Daher können Geschäfte, die für die KapGes. günstig sind, auf die sich ein fremder Dritter jedoch nicht eingelassen hätte, wie dies bei der Vereinbarung einer „Nur-Pension“ als alleinige Vergütung für eine Geschäftsführertätigkeit der Fall sein kann (vgl. BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204), aus Gründen fehlender Üblichkeit insgesamt oder teilweise eine vGA bewirken (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 8.10.2014 – I B 96/13, BFH/NV 2015, 237, mwN; FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8229/05 B, DStRE 2008, 1336, rkr.; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 236; krit. zB GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 361 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 191 [11/2015]; KLEIN/MÜLLER/DÖPPNER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 8 Rn. 426 ff., 451 ff.; HOFFMANN, GmbHR 1996, 664 [667]; Forschungsgruppe Viadrina, BB 1996, 2436 [2440]). Die Unüblichkeit wirkt sich auf das Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung aus, da die Gegenleistung des Vertragspartners nicht geeignet ist, die Vermögensminderung aufgrund der Leistung der Gesellschaft zu kompensieren. Gesetzliche Ansprüche wie zB aus § 612 BGB stehen in dieser Konstellation der Annahme einer vGA auch nicht teilweise entgegen (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378). Einschränkend muss im Einzelfall bedacht werden, dass die hypothetische Einbeziehung eines gedachten Vertragspartners und das durch „Nachdenken“ gefundene Ergebnis, wie bei allen anderen Kriterien der vGA, nur indizielle Bedeutung haben (vgl. BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689; BFH v. 1.2.2010 – I B 118/09, BFH/NV 2010, 1127). Daher ermöglicht es der doppelte Fremdvergleich nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen, einen strukturell fehlenden Interessensgegensatz zwischen KapGes. und ihrem Gesellschafter aufzudecken (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2008 – 12 K 8423/05 B, EFG 2009, 433, rkr., mit Anm. NEU, EFG 2009, 435; BFH v. 18.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689, mit Anm. sch, DStR 1998, 1383; zu variablen Aufwendungen zwecks Verlustbegrenzung vgl. FG München v. 7.7.2009 – 6 K 4843/06, rkr., nv., juris).

**Untauglichkeit des Fremdvergleichs:** Der Fremdvergleich und insbes. die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters lassen sich nicht uneingeschränkt als Instrument zur Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung heranziehen. Ein Fremdvergleich ist nicht möglich, wenn ein vergleichbares Geschäft mit einem Dritten ausgeschlossen ist und nur mit einem Gesellschafter abgeschlossen werden kann. Besteht keine Vergleichsmöglichkeiten mit den Geschäften Dritter, kann nicht auf die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters abgestellt werden (vgl. BFH v. 17.10.1984 – I R 22/79, BStBl. II 1985, 69; MARTINI, FR 2011, 562, zum sog. lästigen Gesellschafter). Betroffen sind insbes. Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft, da die Gesellschaft erst durch ihre Gründung und den Abschluss der damit verbundenen Geschäfte von ihren Gesellschaftern die Grundlage zur wirtschaftlichen Betätigung erhält. Ein Rechtsverhältnis, das im Rahmen der Gründung auf die Gesellschaft übergeht oder mit ihr eingegangen wird, kann nur mit einem Gesellschafter abgeschlossen werden (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673; zum Zinsnachteil bei unterlassener Einforderung

## **KStG § 8** Anm. 137–140 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

der Stammeinlagen vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; FG Nds. v. 30.11.2006 – 6 K 172/05, EFG 2007, 619, rkr.). Zur Prüfung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ersetzt der BFH den Fremdvergleich durch eine Angemessenheitsprüfung. Maßstab der Angemessenheitsprüfung ist die Überlegung, welche Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung aus Sicht der Gesellschaft noch als hinnehmbar anzusehen ist (vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 314). So hat der BFH entschieden, dass eine Gestaltung bei Gründung der Gesellschaft, die darauf abstellt, den Gewinn der Gesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern, zu einer vGA führt (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673).

Weitere Beispiele für die Untauglichkeit des Fremdvergleichs sind:

- unzulässige Abschlagszahlungen einer AG auf Dividenden (vgl. BFH v. 26.1.1972 – I R 93/70, BStBl. II 1972, 547);
- verbotener Erwerb eigener Aktien (vgl. BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572);
- erlaubter Erwerb eigener Geschäftsanteile einer GmbH gegen ein überhöhtes Entgelt (vgl. BFH v. 27.3.1979 – VIII R 95/76, BStBl. II 1979, 553);
- Leistungen einer AG an den Aktionär unter Verstoß gegen das aktienrechtl. Verbot der Rückzahlung von Einlagen oder die Verzinsung des Kurswerts von Aktien (vgl. BFH v. 17.10.1984 – I R 22/79, BStBl. II 1985, 69);
- überhöhte Kosten der Gesellschaft aus Anlass einer Gesellschafter- oder Vertreterversammlung (vgl. BMF v. 26.11.1984 – IV B 7 - S 2741 - 16/84, BStBl. I 1984, 591).

Dazu gehört nicht die erstmalige Anstellung eines Geschäftsführers, da eine solche Vereinbarung auch mit einem Dritten abgeschlossen werden kann (vgl. BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854).

138–139 Einstweilen frei.

### **dd) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs**

#### **140 (1) Unübliche Vereinbarungen**

Die qualitative oder totale vGA wird sinnvollerweise vor der quantitativen oder partiellen vGA geprüft (vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742-62/02, BStBl. I 2002, 972; zur Begriffsbestimmung vgl. Anm. 137). Eine Leistungsbeziehung wird als vGA beurteilt, wenn sie unüblich oder nicht ernsthaft ist, also so zwischen fremden Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Der BFH stellt auch in diesem Zusammenhang auf den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter ab (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 124/90, BStBl. II 1992, 691; krit. zum Kriterium der Üblichkeit in der Systematik der vGA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 193 ff. [11/2015]). Die Vorteilsgewährung wird insgesamt als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen und führt vollumfänglich zur vGA (vgl. zB FG Sachs.-Anh. v. 11.12.2008 – 3 K 1035/08, EFG 2009, 1149, rkr.; nachfolgend BFH v. 27.7.2009 – I B 26/09, juris). Unüblich ist idR eine Vereinbarung, aufgrund derer die Gesellschaft einen Aufwand übernimmt, den eigentlich der Gesellschafter zu tragen hat, da ein fremder Dritter den Aufwand nicht übernommen hätte.

Die Verwendung der Formulierung „nicht ernsthaft“ ist allerdings missverständlich (vgl. zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 113 [2/2002]).

Wäre die Vereinbarung nicht ernsthaft gewollt und daher nur zum Schein abgeschlossen worden, müsste zivilrechtl. von einem (unbeachtlichen) Scheingeschäft ausgegangen werden, das idR nicht geeignet ist, bereits eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu bewirken (vgl. Anm. 108). Es ist nicht denkbar, eine vertragliche Regelung stl. zu wollen, ihre zivilrechtl. Folgen aber nicht eintreten zu lassen (vgl. BGH v. 2.3.2009 – II ZR 264/07, DB 2009, 1117; anders bei der Absicht einer Steuerhinterziehung, vgl. BGH v. 20.7.2006 – IX ZR 226/03, HFR 2007, 288). Wenn im Zusammenhang mit unüblichen Leistungsvereinbarungen die Ernsthaftigkeit diskutiert wird, werden daher zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen, bei denen die Vertragsparteien die vereinbarte Rechtsfolge wollen, jedoch die Rechtsfolgen zB nur stl. motiviert sind, auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung hin untersucht (vgl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 347; WASSERMEYER, GmbHR 1998, 157 [160]).

**Indizwirkung unüblicher Gestaltungen:** In Bezug auf häufig wiederkehrende Formen von Vereinbarungen (zB Tantiemen, Pensionszusagen und sonstige Gehaltsvereinbarungen) hat der BFH Kriterien entwickelt, die für oder gegen eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung sprechen. Diese Anforderungen sind keine gesetzlichen Tatbestandsmerkmale oder zwingenden Elemente der richterlichen Definition der vGA, sondern nur Indizien, die einen Schluss auf die gesellschaftsrechtl. Veranlassung rechtfertigen. Die Rspr. verlangt stets eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls (vgl. zB für Pensionszusagen BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Daher fehlt einer unüblichen Vereinbarung keinesfalls zwingend die „Ernsthaftigkeit“ und damit die ausschließlich betriebliche Veranlassung. Ein Vergleich mit Vereinbarungen, die zwischen fremden Dritten geschlossen werden, lässt häufig erkennen, ob ihr Abschluss durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war (vgl. zu wiederholten Gehaltserhöhungen in kurzen zeitlichen Abständen BFH v. 6.4.2005 – I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633). Selbst unwirksame Vereinbarungen sind nicht zwingend unüblich, wenn aufgrund sonstiger Umstände, zB der tatsächlichen Vertragsdurchführung, keine Zweifel an ihrer Ernsthaftigkeit bestehen (vgl. TIEDTKE, DStR 1993, 933 [935]; TILLMANN/SCHMIDT, DStR 1996, 849 [850]). Allerdings indiziert nach der Rspr. des BFH die zivilrechtl. Unwirksamkeit eines Vertrags im Allgemeinen die fehlende Ernsthaftigkeit schuldrechtl. Vereinbarungen (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I 96/95, BFH/NV 1999, 1125, zum beherrschenden Gesellschafter; krit. HOFFMANN, DB 1997, 444; PAUS, GmbHR 1999, 1278; vgl. Anm. 155). Überzeugende unternehmerische Gründe, die eine unübliche Vereinbarung rechtfertigen, zB die Auf- oder Umbauphase eines Unternehmens, müssen von der Gesellschaft plausibel dargelegt werden (vgl. BFH v. 19.3.1997 – I R 105-107/99, BStBl. II 1999, 321).

**Unüblichkeit trotz Vorteils für die Gesellschaft:** Unter dem Blickwinkel der Üblichkeit können selbst Vereinbarungen, die aus der Sicht der Gesellschaft vorteilhaft sind, zu einer vGA führen (vgl. Anm. 137; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 8.10.2014 – I B 96/13, BFH/NV 2015, 237 mwN).

**Abweichende Vertragsdurchführung:** Vorbehaltlich der Sonderanforderungen bei beherrschenden Gesellschaftern kann ausnahmsweise auch eine vom Drittvergleich abweichende Vertragsdurchführung bei nicht beherrschenden Gesellschaftern den Schluss auf eine vGA zulassen.

Vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383, zu einem elf Jahre nicht ordnungsgemäß durchgeführten Vertrag eines Minderheitsgesellschafters; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111, der das Erfordernis

der tatsächlichen Durchführung beim beherrschenden Gesellschafter nicht erwähnt, woraus der Schluss gezogen wird, der BFH wende das Kriterium der tatsächlichen Durchführung auf beherrschende und nicht-beherrschende Gesellschafter an, vgl. OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 111.

141 Einstweilen frei.

## 142 (2) Unangemessene Vereinbarungen

Die quantitative oder partielle vGA (zur Begriffsbestimmung vgl. Anm. 137) zeichnet sich durch eine dem Grunde nach übliche, jedoch ihrer Höhe nach unangemessene schuldrechtl. Leistungsbeziehung aus. In Höhe des unangemessenen Teils der an den Gesellschafter gewährten Leistungen liegt eine vGA vor (vgl. BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549). Ist hingegen die dem Gesellschafter gewährte Leistung unangemessen niedrig, ist das kein Fall der quantitativen oder partiellen vGA, sondern der qualitativen oder totalen vGA, wenn daraus zusätzlich der Schluss mangelnder Ernsthaftigkeit gezogen werden muss (vgl. zu einseitig den Gesellschafter benachteiligenden Regelungen BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Bei Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung wird unterstellt, die Vereinbarung wäre so auch mit jedem Dritten abgeschlossen worden. Ist die Vereinbarung hingegen für die Gesellschaft ungünstig, kann gegen das Vorliegen einer vGA eingewendet werden, der Abschluss habe aus sonstigen betrieblichen Gründen im Interesse der Gesellschaft gelegen (vgl. BFH v. 16.4.1980 – I R 75/78, BStBl. II 1981, 492, zur Veräußerung von Produkten unter ihrem Marktpreis). Auch innerhalb eines Konzerns ist jedes Geschäft isoliert auf seine Angemessenheit zu überprüfen, sog. Globalschätzungen sind unzulässig (vgl. BFH v. 19.3.1975 – I R 137/75, BStBl. II 1975, 722; vgl. auch §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zur Angabe nicht marktüblicher Geschäfte mit nahestehenden Personen im Jahresabschluss).

**Beurteilung der Angemessenheit:** Die Beurteilung der Angemessenheit ist eine Bewertungs- und Schätzungsfrage, die nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden muss. Sie bezieht sich auf den Inhalt des Rechtsgeschäfts und nicht auf sein Zustandekommen, wobei in einem „Diktat“ des Gesellschafters ein Anhaltspunkt für eine Unangemessenheit gesehen werden kann, der jedoch bei einer im Übrigen angemessenen Bewertung der Leistungsverpflichtung unbeachtlich bleibt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Grundsätzlich orientiert sich die Beurteilung der Angemessenheit an einem Preis, den die Gesellschaft unter sonst möglichst identischen Umständen für eine bestimmte Leistung im Geschäftsverkehr ihres Unternehmens vereinbart oder der im allgemeinen Geschäftsverkehr üblicherweise vereinbart wird (vgl. zum Handel zwischen Schwestergesellschaften BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BFH/NV 2005, 1719; zur Vergleichbarkeit der Bezüge leitender Angestellter und Geschäftsführer BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393, mwN). In diesem Fall gehen tatsächliche und hypothetische Erwägungen ineinander über. Für die Schätzung der Angemessenheit sind die konkreten Umstände des Einzelfalls maßgebend (vgl. BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.).

**Bandbreitenbetrachtung:** Der Bandbreitenbetrachtung liegt der Gedanke zugrunde, dass es nicht einen bestimmten angemessenen, fremdüblichen Preis für eine Leistung gibt, sondern sich die Angemessenheit in einer zu schätzenden

Bandbreite mit Unter- und Obergrenze bewegt (vgl. zu Verrechnungspreisen BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; zum Gehalt des GesGf. BFH v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1075; zur gesetzlichen Verankerung bei internationalen Verrechnungspreisen durch das UntStReformG 2008 § 1 Abs. 3 AStG). Für stl. Zwecke ist von dem für die Gesellschaft günstigsten Vergleichspreis auszugehen. Unangemessen sind nur diejenigen Beträge, die den oberen Rand der zulässigen Bandbreite übersteigen (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; aA noch BMF v. 26.2.2004 – IV B 4 - S 1300 - 12/04, BStBl. I 2004, 270, zu 2., wonach ggf. auf den „wahrscheinlichsten“ Wert abzustellen ist). Die Rspr. zur Bandbreitenbetrachtung ist auf sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter anzuwenden. Maßgeblich für die Beurteilung der zulässigen Bandbreite ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132).

**Preisrechtliche Bestimmungen:** Gesetzliche Vorgaben zu Preisbestimmungen dienen regelmäßig als „Richtschnur“ für die Angemessenheit, sofern die gesetzliche Bestimmung nicht wegen Verstoßes gegen das Willkürverbot nichtig und damit als Kriterium der Prüfung der Fremdüblichkeit unmaßgeblich ist (vgl. BFH v. 31.1.2012 – I R 1/11, BStBl. II 2012, 694, mit Anm. PEZZER, FR 2012, 580).

Einstweilen frei.

143

## ee) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern

### (1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich

144

Hat der Gesellschafter eine beherrschende Stellung, werden die materiellen Kriterien der Üblichkeit und Angemessenheit durch formelle Vorgaben erweitert (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 118 ff. [2/2002], der einzig die Angemessenheitsprüfung unabhängig von der Beteiligungsquote als rechtmäßig ansieht). Eine Vergütung an einen beherrschenden Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Personen stellt nach der stRspr. des BFH (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545 mwN) eine vGA dar, wenn sie

- nicht auf einer von vornherein getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht (Nachzahlungs- oder Rückwirkungsverbot), die zivilrechtl. wirksam ist, oder
- nicht den getroffenen Vereinbarungen entsprechend geleistet wird (Durchführungsgebot).

Die Sonderanforderungen gelten für alle schuldrechtl. Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und seiner Gesellschaft (vgl. BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172) sowie für Gesellschafterbeschlüsse, an denen der beherrschende Gesellschafter mitgewirkt hat (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Die Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann aufgrund materieller Kriterien und formeller Sonderanforderungen erfolgen, beide Kriterien sind gleichrangig (vgl. BFH v. 27.12.1995 – I B 34/95, BFH/NV 1996, 510). Wenn die Leistungsbeziehung angemessen ausgestaltet ist, stellt die Leistung der Gesellschaft bei Verstoß gegen die Sonderanforderungen eine vGA und die Gegenleistung eine Einlage dar (vgl. BFH v.

16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). Werden die formellen Anforderungen erfüllt, ist die Leistung aber unüblich oder unangemessen, liegt ebenso eine vGA vor. Ein Verstoß gegen die formellen Sonderanforderungen führt selbst dann zu einer vGA, wenn die gleiche Leistung auch an einen Nicht-Gesellschafter erfolgte, die bei diesem ausschließlich betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung formeller Sonderanforderungen für beherrschende Gesellschafter bestehen nicht (vgl. BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63 und 325/66, HFR 1967, 465; BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005).

**Rechtfertigung der Sonderanforderungen:** Zur Rechtfertigung der Sonderanforderungen verweist die Rspr. auf den fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der es dem Gesellschafter ermöglicht, ein bestimmtes Rechtsgeschäft zu erzwingen. Letztlich geht es darum, stl. Manipulationen des beherrschenden Gesellschafters zu vermeiden (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246; FG Köln v. 26.9.2013 – 13 K 1252/10, EFG 2014, 1615 mwN, rkr.), denn der beherrschende Gesellschafter ist in der Lage, den Gewinn der KapGes. mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn so zu beeinflussen, wie es bei der stl. Gesamtbetrachtung der Einkommen der Gesellschaft und des Gesellschafters jeweils am günstigsten ist (vgl. BFH v. 22.4.2009 – I B 162/08, BFH/NV 2009, 1458, mwN; vgl. als Wahre DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 104; BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637). Solange der Gesellschafter keine klare und eindeutige Vereinbarung über seine Tätigkeit auf entgeltlicher (schuldrechtl.) Grundlage getroffen hat, ist davon auszugehen, dass er seine Tätigkeit unentgeltlich – als Gesellschafter – erbringt (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). Die formellen Sonderanforderungen können auch dem objektiven Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zugeordnet werden, da ein solcher grds. darauf bedacht sein wird, seine Leistungsbeziehungen zu seinen Vertragspartnern zivilrechtl. wirksam, möglichst im Voraus und eindeutig zu regeln sowie vereinbarungsgemäß durchzuführen (vgl. GOSCH, DStZ 1997, 1 [3]; vgl. auch die BFH-Rspr. zu § 181 BGB, zB BFH v. 22.5.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Dass die Kriterien bei einem Minderheitsgesellschafter (ausnahmsweise) nicht angewendet werden (vgl. allerdings Anm. 140 und Anm. 147 zu gleichgerichteten Interessen bei Minderheitsgesellschaftern), lässt sich damit begründen, dass in diesem Fall – typisierend – die Kontrolle durch die Mitgesellschafter einem Missbrauch und einer „Gewinnabsaugung“ entgegenwirken (vgl. zur grundsätzlichen Anwendbarkeit AHMANN, DStZ 1998, 495 [501], mit Verweis auf BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383); nichts anderes ergibt sich aus dem Indiziencharakter der Prüfungskriterien. So können die Sonderanforderungen anwendbar sein, wenn ein Minderheitsgesellschafter ihm nachteilige Gesellschaftsbeschlüsse blockieren kann (vgl. BUCIEN, DStZ 2000, 870 [871], zu BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547).

**Indizwirkung der Sonderanforderungen:** Bei den formellen Sonderanforderungen handelt es sich wie bei den sonstigen Kriterien des Fremdvergleichs nur um Indizien, die die Annahme einer verdeckt gesellschaftsrechtl. Veranlassung nahelegen. Es handelt sich weder um Tatbestandsmerkmale der vGA noch um unwiderlegbare Vermutungen (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545), obwohl sie praktisch wie unwiderlegbare Vermutungen wirken (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 145 [2/2002]; WASSERMAYER, DB 1987, 1113

[1118]). Ein Abweichen ist nur ausnahmsweise möglich, wenn an der Ernsthaftigkeit aus sonstigen Umständen keine Zweifel bestehen (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35; so auch Abschn. 8.5 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015: „ist ... idR ... anzunehmen“). Im Einzelfall kann die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung ausgeschlossen sein, wenn gleichartige Mängel in Verträgen der Gesellschaft mit fremden Dritten festgestellt werden (vgl. BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699, zu Mietverträgen unter Angehörigen; krit. Gosch, StBp. 2003, 60 [61]).

**Grenzüberschreitende Sachverhalte:** Die Sonderanforderungen gelten nicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, auf die ein Art. 9 OECD-MA nachgebildetes DBA anzuwenden ist. Art. 9 OECD-MA sieht nur den Fremdvergleich als Maßstab vor (vgl. im Einzelnen BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046, mit Anm. Gosch, BFH/PR 2013, 88, auch zur Frage einer möglichen Inländerdiskriminierung; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr., mit Anm. Baumhoff/Greiner, IStR 2008, 353; vgl. auch Anm. 44). In diesem Fall verdrängt das Abkommensrecht nationale Vorschriften und Auslegungsregelungen (anders aber BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 1.2.1; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 6.1.1; offengelassen in BFH v. 9.11.2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006, 564, mwN zum Streitstand; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 129 ff.; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 188 ff.). Wenn allerdings die dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden „Bedingungen“ (iSd. jeweiligen DBA) allerdings so unbestimmt sind, dass zum Zwecke des Fremdvergleichs die Werthaltigkeit der erbrachten Leistungen nicht geprüft werden kann und nicht erkennbar ist, wofür eine Gegenleistung erbracht wird, könnte Aufwand willkürlich verschoben werden. Das Erfordernis klarer und eindeutiger Abreden ist konsequenterweise Voraussetzung auch der abkommensrechtl. Angemessenheitsprüfung. Rückwirkende Absprachen können anzuerkennen sein, wenn tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht wurden.

**Anwendbarkeit bei gesetzlichen Ansprüchen:** Die formellen Sonderanforderungen gelten auch, wenn dem Gesellschafter gegen die Gesellschaft in Höhe der Leistungen gesetzliche Ansprüche zustanden (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, GmbHR 1998, 546; zu §§ 612 Abs. 2 und 316 BGB vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378), denn allein aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs kann nicht beurteilt werden, ob der Gesellschafter seine Leistung auf schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Grundlage erbringen will (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590). Steht jedoch fest, dass der Gesellschafter auf schuldrechtl. Grundlage für die Gesellschaft tätig werden soll, so können fehlende vertragliche Regelungen über bestehende gesetzliche Ansprüche, an die die Vertragsparteien nicht gedacht haben, eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht begründen (so auch Frotzcher in Frotzcher/Drüen, Anh. zu § 8 Rn. 172 [11/2015]). Demgegenüber müssen Ansprüche der Gesellschaft gegen den Gesellschafter zB aus §§ 951, 812 BGB, nicht zusätzlich klar und eindeutig vereinbart werden (vgl. BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402), so dass erst der Verzicht auf einen solchen Anspruch zu einer vGA führen kann (vgl. FG Köln v. 7.12.1999 – 13 K 6191/95, EFG 2000, 582, rkr.; zur Rückwirkung bei einer auflösenden Bedingung eines Forderungsverzichts vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

**Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft:** Die Rspr. behandelt das Ver-

hältnis zwischen einem BgA und seiner Trägerkörperschaft nach den Grundsätzen, die für Leistungen einer KapGes. an ihren Alleingesellschafter gelten. Hintergrund ist die Gleichbehandlung der öffentlichen Hand mit Betrieben der privaten Wirtschaft (vgl. BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496). Interne Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA sind zu berücksichtigen, wenn die Vereinbarung, unterstellt, sie wäre zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter abgeschlossen worden, auch bei der Besteuerung der KapGes. zu beachten wäre (vgl. BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412, mwN). Folglich können Leistungsbeziehungen einer Trägerkörperschaft mit ihrem BgA entweder auf ausschließlich betrieblicher oder auf „gesellschaftsrechtlicher“ Ebene abgewickelt werden. Dass die Trägerkörperschaft selbst StSubjekt ist, steht dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108, 109/96, BStBl. II 1997, 230; zur Abgeltung der KapErtrSt vgl. BINNEWIES, DB 2006, 465). Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA müssen somit im Voraus getroffen, klar und eindeutig sein (so schon BFH v. 4.5.1965 – I 130/62 U, BStBl. III 1965, 598; vgl. Abschn. 8.2 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015) und tatsächlich durchgeführt werden. Ein Ausweis im Haushaltsplan der Trägerkörperschaft und in den Büchern des BgA reicht dazu nicht aus (vgl. BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679). Die Wirksamkeit der Vereinbarung kann nicht verlangt werden, da solche Vereinbarungen wegen der fehlenden zivilrechtl. Rechtssubjektivität des BgA nicht geschlossen werden können. „Abreden“ sind jedoch mittels Niederschriften oder Vermerken zu dokumentieren. Eine Ausnahme gilt bei der Überlassung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen einer Trägerkörperschaft an ihren BgA (vgl. Anm. 100 und 137).

145–146 Einstweilen frei.

#### 147 (2) **Begriff des beherrschenden Gesellschafters**

Ein Anteilseigner ist beherrschender Gesellschafter, wenn er über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (vgl. § 47 GmbHG; §§ 133 ff. AktG), sei es allein oder ausnahmsweise im Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern aufgrund gleichartiger Interessen. Auch sonstige tatsächliche Umstände können die Annahme eines beherrschenden Einflusses rechtfertigen.

**Zeitpunkt der beherrschenden Stellung:** Maßgeblich ist der Zeitpunkt des Abschlusses des zu beurteilenden Rechtsgeschäfts (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Auch Vergütungen, die eine Gesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter für eine zurückliegende Zeit gewährt, sind stl. nicht anzuerkennen, wenn der beherrschende Gesellschafter zu der Zeit, in der er seine Leistung erbrachte, noch nicht Gesellschafter oder Gesellschafter ohne beherrschenden Einfluss war. Der Gesellschafter ist in dieser Konstellation nämlich in der Lage, nach seinen Wünschen, nicht aber nach den Belangen der Gesellschaft, Zahlungen rückwirkend zu veranlassen. Seine Ansprüche muss er daher vor Begr. des beherrschenden Gesellschaftsverhältnisses geltend machen (vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; so im Ergebnis auch Abschn. 8.5 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; krit. SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 409; BREZING, FR 1977, 463 [464]; zur Kostenübernahme im Interesse der Gesellschaft FG München v. 16.12.1999 – 7 K 1707/98, nv., rkr.). Angemessene Nachzahlungen an einen nicht-mehr beherrschenden Gesellschafter für eine Zeit, in der er noch beherrschend war, sind nicht vGA-relevant.

Zivilrechtlich rückwirkende Beteiligungserwerbe machen einen Gesellschafter stl. nicht rückwirkend zum beherrschenden Gesellschafter (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I 43/96, BFH/NV 1997, 806). Für die Zurechnung von Gesellschaftsanteilen gilt § 39 AO (vgl. Anm. 123). Bei Änderung der Stimmverhältnisse aufgrund einer Kapitalerhöhung ist die Beherrschung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister zu beurteilen (vgl. BFH v. 5.7.1966 – I 65/64, BStBl. III 1966, 605).

**Mehrheit der Stimmrechte:** Ein Gesellschafter ist stets als beherrschender Gesellschafter zu qualifizieren, wenn er über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, da er die Möglichkeit zur Durchsetzung seines Gesellschafterwillens hat. Sicht der Gesellschaftsvertrag höhere Mehrheiten für das in Rede stehende Rechtsgeschäft vor, müssen diese erreicht werden (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455). Weicht die Kapitalbeteiligung entgegen § 47 Abs. 2 GmbHG oder §§ 134 Abs. 1 Satz 1, 12 Abs. 1 Satz 1 AktG von der Höhe der Stimmrechte ab, kommt es allein auf die Stimmrechte an, so dass Stimmrechtsvereinbarungen und -übertragungen ebenso zu einer Beherrschung führen können wie die Ausübung von Stimmrechten aufgrund gesetzlicher oder gewillkürter Vertretungsmacht im eigenen Interesse (vgl. zur Stimmrechtsausübung als gesetzlicher Vertreter „abhängiger Kinder“ BFH v. 5.7.1966 – 30/64, BStBl. III 1966, 604; zu zivilrechtl. Fragen der Stimmbindung von GmbH-Gesellschaftern vgl. K. MÜLLER, GmbHR 2007, 113). Wird gegen eine Stimmrechtsvereinbarung verstoßen, kommt es für die Beurteilung der Beherrschung auf die tatsächliche Stimmrechtsausübung an, soweit sie zu einem zivilrechtl. wirksamen Beschl. der Gesellschaft führt (vgl. zu zivilrechtl. Folgen einer bindungswidrigen Stimmabgabe BGH v. 27.10.1986 – II ZR 240/85, NJW 1987, 1890, dazu ULMER, NJW 1987, 1849). Die Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG ist für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft bedeutungslos, so dass trotz eines Stimmrechtsverbots die Stimmrechte des betroffenen Gesellschafters zur Beurteilung der Beherrschung mitgezählt werden. Insoweit kann auf die vergleichbare Situation bei der Betriebsaufspaltung verwiesen werden (vgl. BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; BFH v. 21.9.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Verfügt die Gesellschaft über eigene Anteile, ist die Beherrschung quotall ohne Berücksichtigung der sich aus den eigenen Anteilen ergebenden, gesellschaftsrechtl. ruhenden Stimmrechte (vgl. BGH v. 30.1.1995 – II ZR 45/94, NJW 1995, 1027) zu prüfen.

► *Besonderheiten beim fakultativen GmbH-Beirat:* Einer vGA steht nicht entgegen, dass die Festlegung der überhöhten Geschäftsführervergütung der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf (vgl. BFH v. 22.10.2015 – IV R 7/13, BStBl. II 2016, 219).

► *Besonderheiten bei der Aktiengesellschaft:* Grundsätzlich gelten für den beherrschenden Aktionär einer AG die bei der GmbH geltenden Voraussetzungen entsprechend (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, BFH/NV 2003, 946, ebenso die Vorinstanz FG Nds. v. 12.6.2001 – 6 K 852/98, EFG 2002, 220, rkr., mit Anm. VALENTIN; vgl. Anm. 254). Allerdings sind die Strukturunterschiede zwischen beiden Gesellschaftstypen zu beachten. Nach § 112 AktG wird die AG beim Abschluss von Verträgen mit dem (Aktionärs-)Vorstand durch den AR und nicht durch die Hauptversammlung vertreten. Der Zusammensetzung des AR kommt daher ein erhebliches Gewicht bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung zu (vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 76/68, BStBl. II 1972, 436). Eine Entscheidung, ob für den Vertragsabschluss die Machtstellung des

Mehrheitsaktionärs ausschlaggebend war, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu treffen.

Vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, BFH/NV 2003, 946; vgl. auch BFH v. 23.7.1976 – III R 79/74, BStBl. II 1976, 706, wonach für Zwecke des Bewertungsrechts auf die Stimmberechtigung in der Hauptversammlung und nicht auf den Einfluss auf den Vorstand abgestellt werden soll; vgl. LEUNER/HIERL, AG 2006, 752; ERHART/LÜCKE, BB 2007, 183.

Eine vGA ist nur dann zu bejahen, wenn die vertragliche Gestaltung zwischen der AG und ihrem Vorstandsmitglied einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet ist (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 3.11.2011 – 12 K 12174/08, EFG 2012, 873, mit Anm. KUHFS). Ein Rechtsgeschäft der AG mit ihrem Mehrheitsaktionär kann insbes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, wenn, wie zB bei einer kleinen (Familien-)AG, der Mehrheitsaktionär Vorstands- oder E-Mitglied ist und die übrigen Familienmitglieder kein Gegengewicht darstellen (vgl. BINNEWIES, DStR 2003, 2105 [2107]). Für den Stimmrechtsausschluss nach § 136 Abs. 1 AktG gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 47 Abs. 4 GmbH, so dass ihm keine Bedeutung zukommt (zu den sonstigen aktienrechtl. Stimmrechtsverboten vgl. §§ 71b, 71d Satz 4, §§ 20 Abs. 7, 21 Abs. 4, § 56 Abs. 3 Satz 3 und § 328 AktG, die konsequenterweise ebenso eine Beherrschung nicht verhindern können; zur Unzulässigkeit sog. Mehrstimmrechte bei einer AG vgl. § 12 Abs. 2 AktG sowie die Übergangsregelung in § 5 EGAktG). Zu Lasten der AG wird jedoch bei einer Beteiligung des Aktionärs zu 100 % vermutet, dass der Aktionär beherrschend ist (vgl. BFH v. 30.7.1995 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74), so dass die gleichen Grundsätze wie bei der GmbH gelten (zur Beherrschung einer AG mit nahestehenden Personen vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438; zur vGA bei Verletzung des § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG vgl. BFH v. 12.10.2010 – I B 1/10, BFH/NV 2011, 69).

► *Mittelbare Beteiligung*: Eine mittelbare Beherrschung durch eine andere PersGes. oder KapGes. reicht aus, soweit der Gesellschafter in jeder der zwischengeschalteten PersGes. oder KapGes. mittelbar oder unmittelbar über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 130 [2/2002]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 199). Eine Zusammenrechnung der Stimmrechte aus unmittelbarer, mittelbarer oder mehreren mittelbaren Beteiligungen ist daher unzulässig, wenn keine Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft besteht (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455; vgl. aber auch BFH v. 15.1.1964 – I 334/61 U, BStBl. III 1964, 163, wonach die beherrschende Beteiligung nicht durch eine beherrschende Beteiligung an der zwischengeschalteten Gesellschaft vermittelt werden muss, wenn der Gesellschafter Geschäftsführer der zwischengeschalteten Gesellschaft ist).

#### **Mehrheit der Stimmrechte bei gleichgerichteten Gesellschafterinteressen:**

Stimmrechte mehrerer Gesellschafter können zusammengerechnet werden, wenn die Interessen dieser Gesellschafter für das zu beurteilende Rechtsgeschäft so gleichgerichtet sind, dass gerade das Rechtsgeschäft als Ausdruck dieser Interessen anzusehen ist (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455) mit der Folge, dass jeder der beteiligten Gesellschafter als beherrschender Gesellschafter qualifiziert wird (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; zur Zusammenrechnung bei mittelbaren Beteiligungen aufgrund gleichgerichteter Interessenlage vgl. FG Saarl. v. 2.10.1996 – 1 K 200/94, EFG 1997, 35, rkr.; zur Erforderlichkeit

der Gesellschafterstellung vgl. BFH v. 8.3.1967 – I 119/64, BStBl. III 1967, 372). Die Gesellschafter üben ihre Stimmrechte in gleicher Weise deshalb aus, um ihre gleichgelagerten Interessen in der KapGes. durchzusetzen (vgl. BFH v. 23.10.2013 – I R 89/12, BStBl. II 2014, 729). Jeder Gesellschafter stimmt einer Gestaltung zugunsten des anderen Gesellschafters nur deshalb zu, um zu seinen eigenen Gunsten den Vorteil zu gleichen Bedingungen zu erreichen, selbst wenn ein Gesellschafter allein bereits beherrschender Gesellschafter ist (vgl. BFH v. 21.7.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734; BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86). Die Zusammenrechnung beschränkt sich auf den sachlich begrenzten Bereich, der mit dem Rechtsgeschäft zusammenhängt. Der BFH stellt für die Prüfung nicht (mehr) darauf ab, wie sich ohne die in Frage stehende Vereinbarung der ausschüttungsfähige Gewinn unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe der Gesellschafter entwickelt hätte (vgl. BFH v. 2.7.1986 – I R 144/85, BFH/NV 1987, 398). Dies überzeugt, da ein tatsächliches Ausschüttungsverhalten nicht geeignet ist, eine gleichgerichtete Interessenslage im Zusa-gezeitpunkt zu begründen (vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 223, auch zur Entwicklung der Rspr.).

Die Entsch. über das Vorliegen gleichgerichteter Interessen ist im Einzelfall zu treffen (vgl. BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393). Jedenfalls ist von gleichgerichteten Interessen allein wegen naher Angehörigeneigenschaft nicht auszugehen. Unzulässig ist es daher, ohne weitere Anhaltspunkte Anteile von Ehegatten (vgl. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475; zur Betriebsaufspaltung mit Nachfolgeentscheidung BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362), von Eltern und Kindern (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504) oder von Eltern und Geschwistern zusammenzurechnen (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469, anders jedoch bei Übertragung von Stimmrechten). Der BFH hat eine Zusammenrechnung bei einer Familien-GmbH abgelehnt, wenn den Minderheitsgesellschaftern eine Pensionszusage zwar zeitgleich erteilt wird, ohne dass die Zusagen aber wechselseitig von der Zustimmung des jeweils anderen abhängig waren, und die Zusagen ihrer Höhe nach nicht dem Verhältnis der jeweiligen Beteiligungen entsprechen (vgl. BFH v. 18.2.1999 – I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384, mit Anm. Gosch, StBp. 1999, 193 [194f.]). Eine Zusammenrechnung soll auch dann ausscheiden, wenn die Gesellschafter trotz unterschiedlicher Beteiligungsquoten ein gleich hohes Gehalt und eine gleich hohe Gewinnanteile erhalten (vgl. FG München v. 8.1.2014 – 6 V 2116/13, EFG 2014, 2161, rkr.).

**Hinweis:** Eine Zusammenrechnung wurde in folgenden Fällen vorgenommen:

- Eheleute, die hälftig an einer GmbH beteiligt waren, mit gleichlautenden Anstellungsverträgen (vgl. BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311), wenn sie gemeinsam zu ihren Gunsten Urlaubsgeld vereinbaren (vgl. BFH v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635) oder ihnen am selben Tag gleichartig ausgestaltete Pensionszusagen erteilt werden (vgl. BFH v. 27.10.1998 – I B 48/98, BFH/NV 1999, 671);
- zu je 1/3 beteiligte GesGf., wenn alle Pensionszusagen von der Gesellschaft erhalten (vgl. BFH v. 23.1.1980 – I R 12/77, BStBl. II 1980, 304); dies gilt auch dann, wenn die GesGf. mit gleichlautenden Anstellungsverträgen zu ihren Gunsten Gewinnanteilen vereinbaren (vgl. BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1990, 851);
- inhaltsgleiche Anstellungsverträge zweier zu mindestens 45 % beteiligter GesGf. (BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723);

## KStG § 8 Anm. 147–150 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

- zu je 50 % beteiligte GesGf., die nach dem Anstellungsvertrag die gleiche Chance auf eine rohwinnbezogene Vergütung haben, selbst wenn die tatsächlich ausbezahlten Tantiemen unterschiedlich hoch sind (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. 1997, 703) oder sie rückwirkend gleich hohe Gehälter bekommen (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797);
- zwei zu 44,28 % bzw. 11,44 % beteiligte Gesellschafter hinsichtlich der am selben Tag erteilten Pensionszusagen (vgl. BFH v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612);
- gleichlautende Tantiemeverpflichtungen zugunsten eines zu 70 % und eines zu 30 % beteiligten GesGf. (vgl. BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86; FG Hamb. v. 20.11.2013 – 2 K 89/13, EFG 2014, 577, rkr., zu einer 40/30/30-Beteiligung);
- zwei unterschiedlich beteiligte Gesellschafter mit gleichem Stimmrecht, von denen der eine Geschäftsführer und der andere Angestellter der Gesellschaft ist, und die der Beteiligung entsprechende Tantiemen bis zur Höhe der Angemessenheit vereinbaren, über deren Höhe sie zudem 20 Monate nach Ablauf des Wj. entscheiden (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637); danach steht einer Zusammenrechnung nicht entgegen, dass es sich um Anteile eines GesGf. und eines Angestellten handelt (vgl. FG Münster v. 15.6.1972 – VI 1792/71 K, EFG 1972, 605, rkr.; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 280; einschränkend FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 137 [2/2002]);
- mit allen Minderheitsgesellschaftern werden zeit- und inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen (vgl. BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66).

Eine Zusammenrechnung zu Lasten sog. Zwerganteile ist nicht möglich (vgl. BFH v. 29.7.1970 – I R 24/69, BStBl. II 1970, 761, zu einer Beteiligung von 1,13 %; BFH v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612; Anteile von 10 % oder mehr stellen keine Zwerganteile mehr da, vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 568). Der zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter kann allerdings aufgrund einer Zusammenrechnung mit einem Zwerganteil zum beherrschenden Gesellschafter werden (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 138 [2/2002]).

**Beherrschung aufgrund besonderer Umstände:** Ein nicht mehrheitlich beteiligter Gesellschafter kann ausnahmsweise als beherrschend eingestuft werden, wenn er aufgrund besonderer Umstände seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann. Derartige zur Anteilsinhaberschaft hinzutretende Umstände lassen sich insbes. aus dem Gesellschaftsvertrag, sonstigen vertraglichen Abreden oder bloßen wirtschaftlichen Gegebenheiten herleiten (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195, für den Fall, dass die Gesellschaft nur für den Minderheitsgesellschafter als HV oder Kommissionär tätig sein darf und außerdem vertraglich verpflichtet ist, sich dem Willen dieses Gesellschafter zu beugen).

148–149 Einstweilen frei.

### 150 (3) Von vornherein getroffene Vereinbarung

Eine Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter muss im Voraus getroffen werden, so dass Zahlungen aufgrund rückwirkender Vereinbarungen zu einer vGA führen.

**Grundsatz:** „Im Voraus“ bedeutet, dass die Vereinbarung vor Beginn einer der Leistungen klar und eindeutig hinsichtlich ihres Inhalts und des Entgelts geschlossen sein muss. Der Abschluss der Vereinbarung nach Erbringung der Leistung, aber vor Zahlung der Vergütung reicht nicht aus (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Selbst eine Rückwirkung innerhalb des

VZ, in dem die Leistung vereinbart wurde, ist unzulässig (vgl. BFH v. 18.2.1972 – I R 165/70, BStBl. II 1972, 721). Vergütungen, denen erst im Laufe des VZ geschlossene Vereinbarungen zugrunde liegen, sind ggf. zeitanteilig, soweit sie für eine bereits abgelaufene Zeit gezahlt werden, als vGA zu qualifizieren sind (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; zu unterjährigen Sondervergütungen vgl. auch BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434; krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 325). Darunter fallen neben Nachzahlungen auch während des VZ gezahlte Urlaubs- und Weihnachtsgelder, die arbeitsrechtl. als Vergütungen für Dienste des laufenden Geschäftsjahrs gewertet werden (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Gegen das Rückwirkungsverbot wird auch verstoßen, wenn allen anderen leitenden ArbN die gleiche Vergütung rückwirkend gezahlt wird (vgl. BFH v. 10.7.1974 – I R 205/72, BStBl. II 1974, 719) oder einem beherrschenden GesGf. oder einer ihm nahestehenden Person aus besonderem Anlass „spontan“ eine Zusatzvergütung gewährt wird, selbst wenn eine vorherige Vereinbarung bei fremden ArbN nicht üblich wäre (vgl. BFH v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 177). Da es allein auf das tatsächliche Vorliegen der Vereinbarung ankommt, wirken sich gesetzliche Rückwirkungsfiktionen (zB nach dem UmwStG) nicht aus (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; FG Ba.-Württ. v. 20.7.2000 – 10 K 263/97, EFG 2000, 1103, rkr.). Bei einem rückwirkenden Übertragungstichtag und einer gleichlaufenden rückwirkenden Vergütungsvereinbarung stellen Vergütungen für den Rückbeziehungszeitraum bis zur Gründung der Gesellschaft vGA dar (vgl. FG Hamb. v. 10.3.2006 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.).

**Kritik am Rückwirkungsverbot:** Gegen die BFH-Rspr. wird eingewendet, der Maßstab der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfordere zwar ein materielles Rückwirkungsverbot. Mit ihrer formellen Sichtweise unterlege sie dem Rückwirkungsverbot aber einen anderen Sinn, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht an den Zeitpunkt des Abschlusses einer Vereinbarung anknüpfe. §§ 41, 42 AO und die Angemessenheitsprüfung seien ausreichende Maßstäbe (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 165a [11/2010]; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1994, 131 [136]). Trotz der Kritik hält die Rspr. an diesem „Rechtsfindungsindiz“ (so GOSCH, FR 1997, 438 [442]), das nicht als Tatbestandsmerkmal gewertet werden darf, zur Vermeidung nachträglicher Gewinnmanipulationen fest (vgl. zur Rechtfertigung der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich Anm. 144).

**Ausnahmen:** Die Notwendigkeit, die Leistungsbeziehung vor Erbringung der Leistungen zu regeln, fordert der BFH allerdings nicht ausnahmslos. Nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls kann es unmöglich oder unzumutbar schwierig sein, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (vgl. BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761), zB wenn der vorherigen Vereinbarung „beachtliche Hindernisse“ (BFH v. 2.3.1988 – I R 63/88, BStBl. II 1988, 590) entgegenstehen (vgl. hierzu auch MEIER, FR 1992, 438, sowie zur möglichen rückwirkenden Anpassung von Pensionsbezügen eines beherrschenden Gesellschafters an gesteigerte Lebenshaltungskosten BFH v. 6.4.1979 – I R 39/76, BStBl. II 1979, 687). Aus der Indizwirkung eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich (s. Anm. 144) folgt die Möglichkeit der nachträglichen Erhöhung einer Vergütung an den beherrschenden Gesellschafter, wenn der Nachweis gelingt, dass für die nachträgliche Erhöhung nicht die Machtstellung des beherrschenden Gesellschafters ursächlich war (vgl. so schon zum Vorstandsmitglied als Mehrheitsaktionär BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II

1972, 438). Auch Leistungen, die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses üblicherweise vereinbart werden, führen ohne gesonderte Abrede nicht zu einer vGA (vgl. zur Pkw-Nutzung bei dienstbezogenen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte BFH v. 17.10.1990 – I R 47/87, BFH/NV 1991, 773; vgl. allerdings zur fehlenden Regelung der privaten Pkw-Nutzung im Anstellungsvertrag BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; zur Besteuerung beim Gesellschafter BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266). Sehr weitgehend hielt das Nds. FG eine im Voraus getroffene Vereinbarung über Reisekostenvergütungen für entbehrlich, wenn solche Abreden auch für Nichtgesellschafter üblich waren und eine Missbrauchsgefahr nicht bestand (vgl. FG Nds. v. 29.6.1999 – VI 110/97, EFG 2000, 235, rkr., mit ausdrücklicher Änderung der Rspr. zu FG Nds. v. 1.3.1990 – VI 267/89, GmbHR 1991, 288, rkr.; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 997 „Reisekosten“). Allerdings kann nach der Rspr. des VI. BFH-Senats eine nachhaltige „vertragswidrige“ private Nutzung möglicherweise auf einer vom ggf. schriftlich Vereinbarten abweichenden mündlichen oder konkludenten Nutzungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln (vgl. BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262).

**Rechtsfolge:** Fehlt es an einer rechtzeitigen Vereinbarung, werden Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter, selbst wenn sie gesetzlich geschuldet sind, auf gesellschaftsrechtl. Grundlage gezahlt.

151 Einstweilen frei.

#### 152 (4) Klare und eindeutige Vereinbarung

Eine klare und eindeutige Vereinbarung mit dem beherrschenden Gesellschafter liegt vor, wenn ein außenstehender Dritter unmissverständlich erkennen kann, dass Leistungen aufgrund einer entgeltlichen Vereinbarung erbracht werden, die auch die Höhe der Gegenleistung genau bestimmt. Die bloße Wahrscheinlichkeit eines späteren Kostenausgleichs ersetzt das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Vereinbarung nicht (vgl. FG Hamb. v. 4.9.1997 – II 82/94, EFG 1998, 392, rkr., zum Kostenausgleich einer Anstalt des öffentlichen Rechts als Gesellschafterin einer KapGes.).

**Möglichkeit und Notwendigkeit der Vertragsauslegung:** Das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Vereinbarung scheidet nicht an der Auslegungsbedürftigkeit einer Vereinbarung. Die Rspr. erkennt eine Vereinbarung erst dann nicht an, wenn sich der Inhalt eines Vertrags nach Auslegung nicht zweifelsfrei feststellen lässt (vgl. BFH v. 11.8.2004 – I R 40/03, BFH/NV 2005, 248, mwN). Allerdings muss die Auslegung der Vereinbarung eindeutig möglich sein (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 304/84, BFH/NV 1991, 90; BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972 = GmbHR 1999, 487). Sie hat sich an den zivilrechtl. Vorgaben der §§ 133, 157 BGB unter Berücksichtigung des sprachlichen Zusammenhangs der abgegebenen Willenserklärungen, der Stellung der auslegungsbedürftigen Formulierung im Gesamtzusammenhang des Texts und sämtlicher Begleitumstände zu orientieren (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; BFH v. 24.3.1999 – I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643, zur Qualifikation eines Rechenzinsfußes als allgemeine Verkehrssitte iSd. § 157 BGB; zur Auslegung von Gesellschafterbeschlüssen BFH v. 6.3.2007 – I B 37/06, juris). Daher ist erst nach Auslegung des Vertrags – ggf. erst nach Beweiserhebung über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung – die Entsch. über eine vGA möglich (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 20/98, BStBl. II 2001, 612; vgl. zur

Auslegung der Ermittlung der Bezugsgröße eines Gewinnanteils einer stillen Beteiligung FG Nürnberg v. 15.6.1999 – I 118/97, GmbHR 1999, 995, rkr.). Auch im StRecht gilt der Grundsatz *falsa demonstratio non nocet*, mit der Folge, dass das einer schriftlichen Vereinbarung entgegenstehende tatsächlich Gewollte der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wenn es sich zweifelsfrei als von Anfang an gewollt nachweisen lässt (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362; anders zum GAV BFH v. 2.11.2010 – I B 71/10, BFH/NV 2011, 849). Das Ergebnis der Auslegung muss in jedem Fall nach außen erkennbar und zeitgerecht mit dem tatsächlichen Vollzug übereinstimmen (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Im Übrigen besteht für Schuldverhältnisse, die keine Dauerschuldverhältnisse sind, nicht die Möglichkeit zur Auslegung nach Maßgabe ihres tatsächlichen Vollzugs (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139). Die Klarheit und Eindeutigkeit einer Vereinbarung beim Vorliegen mehrerer voneinander abweichender Fassungen fehlt nicht, wenn nach außen unmissverständlich zu erkennen ist, auf welche Fassung es ankommt (vgl. BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1990, 800; BFH v. 24.3.1998 – I R 96/97, BFH/NV 1998, 1375).

**Auslegung bei Dauerschuldverhältnissen:** Bei Dauerschuldverhältnissen kann zu Auslegungszwecken auf eine tatsächliche Übung ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv erkennbar nach außen in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Diesem Grundsatz hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. BMF v. 13.10.1997 – IV B 7 - S 2742 - 74/97, BStBl. I 1997, 900). Der tatsächliche Vollzug zeigt sich zB anhand regelmäßiger Zahlungen, entsprechender Buchungen, der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und LSt. Ein Rückgriff auf die tatsächliche Übung ist unzulässig, wenn es an einer zeitgerechten Durchführung des (angeblichen) Vertrags und damit an äußeren, erkennbaren Merkmalen des Vertragsvollzugs fehlt (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Es reicht ebenfalls nicht aus, wenn die tatsächliche Übung nur den Schluss auf ein einseitiges Verhalten einer Vertragspartei ermöglicht, das über einen objektiven Vertragsinhalt nichts aussagt (vgl. BFH v. 5.6.1996 – I B 105/95, BFH/NV 1996, 932). Zur Überzeugung des FG muss feststehen, dass dem tatsächlichen Verhalten eine Vereinbarung, mündlich oder konkludent, zugrunde lag (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 392).

**Auslegung im gerichtlichen Verfahren:** Die Auslegung privatrechtl. Verträge gehört zu den im Umfang des § 118 Abs. 2 FGO den BFH bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG als Tatsachengericht; dem BFH ist nur eine eingeschränkte Überprüfung möglich (Verstoß gegen gesetzliche Auslegungsregeln gem. §§ 133, 157 BGB, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze; vgl. zB BFH v. 25.1.2012 – I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003). Zweifel gehen zu Lasten desjenigen, der sich auf eine bestimmte Auslegung des Vertrags beruft (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362).

**Kein Ermessen der Gesellschaftsorgane:** Zur Vermeidung von Gewinnmanipulationen setzt eine klare und eindeutige Vereinbarung voraus, dass die Vergütung allein durch Rechengänge ermittelt werden kann (vgl. BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, GmbHR 2003, 1502). Die Bemessungsgrundlage muss feststehen. Den Organen der Gesellschaft darf kein Ermessen eingeräumt werden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Vergütung gezahlt werden soll (vgl. BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; vgl. zum Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02,

BFH/NV 2003, 824, der für sämtliche Ansprüche gegen die Gesellschaft vereinbart werden kann). Schädlich ist auch die Ausübung von Ermessensakten beauftragter Dritter, so dass die Kriterien, nach denen zB ein unabhängiger Sachverständiger zu entscheiden hat, vorher vereinbart werden müssen und nicht eine fehlende Vereinbarung über die Leistung ersetzen dürfen (vgl. BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566). Der Klarheit und Eindeutigkeit steht uE nicht entgegen, dass der Empfänger einer Zuwendung in das Ermessen der Gesellschafterversammlung gestellt wird, jedoch feststeht, dass und in welcher Höhe eine Zahlung zu leisten ist und somit die Berechnungsgrundlagen bestimmt sind.

Als unklare Regelungen sind zB anzusehen:

- „Gewinn gem. GoB unter Berücksichtigung aller steuerlichen Maßnahmen“ oder „Ergebnis der Steuerbilanz“ (vgl. BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975) ebenso wie „Gewinn vor Steuer“ (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362) als Bemessungsgrundlage einer Tantiemvereinbarung;
- „angemessene“ Vergütungen, selbst wenn die Beurteilung der Angemessenheit einem Steuerberater überlassen wird (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; vgl. zum „angemessenen“ Gehalt BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497); ebenso sind Vereinbarungen unzulässig, wonach eine „an der oberen Grenze der Angemessenheit liegende Leistung“ geschuldet wird (vgl. BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64); allerdings hat das FG Saarl. eine Vergütungsregelung entsprechend der „betrieblichen Übung“ als klar und eindeutig qualifiziert, sofern eine entsprechende betriebliche Übung festgestellt werden kann (vgl. FG Saarl. v. 5.4.1994 – 1 K 102/93, EFG 1994, 674, rkr.). Auch der BFH stellt zur Beurteilung der Klarheit und Eindeutigkeit im Einzelfall auf die Branchenüblichkeit ab, so dass an sich unklare Abreden nicht allein deshalb zu einer vGA führen müssen (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, BFH/NV 2003, 1666);
- die Bemessung einer Sondervergütung unter Berücksichtigung der Höhe einer Gewinnausschüttung (vgl. BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345);
- ein „nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen“ bemessenes Gehalt (vgl. BFH v. 21.1.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734);
- eine Sondervergütung „nach der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens bis zu drei Monatsgehältern“ oder der Vorbehalt der Kürzung einer Vergütung nach Maßgabe der Liquiditäts- und Ertragslage der Gesellschaft (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434; FG Hamb. v. 16.8.1999 – II 215/87, EFG 1990, 125, rkr.);
- uE auch die Vereinbarung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen als Bemessungsgrundlage von Vergütungsregelungen, sofern diese Bezugsgrößen nicht hinreichend bestimmt sind; es empfiehlt sich, vertraglich auf handelsrechtl. oder strechtl. Bestimmungen, zB § 275 HGB bzw. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG, oder sonst für die Gesellschaft gesetzlich geltende Rechnungslegungsvorschriften Bezug zu nehmen und zugleich sicherzustellen, dass keine weiteren Ermessensakte der Gesellschaftsorgane möglich sind.

**Form der Vereinbarung:** Eine Vereinbarung muss nicht schriftlich abgeschlossen werden, um klar und eindeutig zu sein. Verträge können mündlich oder konkludent geschlossen werden, sofern nicht zivilrechtl. besondere Formvorschriften zu beachten sind (vgl. Anm. 155). Die Existenz eines mündlichen oder konkludenten Vertrags muss geltend gemacht und ggf. nachgewiesen werden. Schriftliche Verträge bieten sich aus Gründen der Beweisvorsorge an, da die Gesellschaft, wenn sie sich auf einen Vertrag zur Begr. der ausschließlich betrieblichen Veranlassung beruft, die Feststellungslast trägt (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Beweiserleichterungen können insbes. bei Dauerschuldverhältnissen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Vertragsdurchführung in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 18/

91, BStBl. II 1993, 139; zu jährlich anfallenden Sonderzahlungen und tatsächlicher Übung vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703; zum Nachweis der Abreden aufgrund langjähriger Übung BFH v. 17.10.1990 – I R 47/87, BFH/NV 1991, 773). Als Nachweis reicht es jedoch nicht aus, wenn der beherrschende Gesellschafter einen Vertrag entwirft, ihn unterzeichnet und die Annahme durch die Gesellschaft in der Form der Beifügung der Unterschrift ihres Geschäftsführers in Fotokopie ersetzt (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 15/87, BFH/NV 1990, 674).

**Fehlende oder unklare Nebenabreden:** Soweit aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls Nebenabreden nicht dazu dienen, die Ernstlichkeit der Vereinbarung zu sichern, sind fehlende oder unklare Nebenabreden nicht geeignet, die vertragliche Vereinbarung insgesamt in Frage zu stellen (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Eine vGA liegt jedoch vor, wenn die Gesellschaft eine nicht bestehende Nebenverpflichtung erfüllt. Ob dies der Fall ist, kann allerdings erst nach Klärung des Vertragsinhalts (ggf. durch Auslegung) und – soweit zulässig – nach der tatsächlichen, ständigen und einheitlichen Handhabung einer etwaigen Nebenverpflichtung in der Vergangenheit entschieden werden (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301).

**Ausnahmen:** Da das Klarheitsgebot wie die übrigen formellen Sonderanforderungen der Vermeidung von Gewinnmanipulationen dient, führt nicht jede Ungenauigkeit einer Vereinbarung zwischen dem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft zwingend zur Annahme einer vGA, sondern nur, wenn sie einen Schluss auf eine fehlende Ernsthaftigkeit erlaubt (vgl. BFH v. 8.4.1997 – I R 39/96, BFH/NV 1997, 902, unter Verweis auf BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BVerfG v. 15.8.1996 – 2 BvR 3027/95, DB 1996, 2470; vgl. zur Klarheit der Vereinbarung bei einer Ermittlung des angemessenen Betrags durch einen Sachverständigen oder einer Korrektur eines zahlenmäßig bestimmten Betrags BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566). Im Einzelfall kann eine Unklarheit durch eine ständige Übung geheilt werden, wenn sie einem materiellen Fremdvergleich standhält (vgl. FG Köln v. 26.9.2013 – 13 K 1252/10, EFG 2014, 1615, rkr.).

Einstweilen frei.

153–154

### (5) Zivilrechtliche Wirksamkeit

155

Eine zivilrechtl. unwirksame Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter indiziert, wie auch im EStRecht (vgl. BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294; dagegen BMF v. 2.4.2007 – IV B 2 - S 2144/0, BStBl. I 2007, 441) die mangelnde Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746 = GmbHR 1998, 546; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; krit. PAUS, GmbHR 1999, 1278; TILLMANN/SCHMIDT, DStR 1996, 849 [851]; TIEDTKE, DStR 1993, 933 [935]). Eine klare und eindeutige Vereinbarung ersetzt das eigenständige Erfordernis der zivilrechtl. Wirksamkeit nicht.

**Verhältnis zu § 41 AO:** Mit dem Erfordernis der zivilrechtl. Wirksamkeit setzt sich die Rspr. auf den ersten Blick in Widerspruch zur allgemeinen Regel des § 41 AO, wonach die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung unerheblich ist, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gegen sich gelten lassen. Der Widerspruch ist aber nur scheinbar, da das Rechtsgeschäft nicht ohne jede stl. Relevanz ist, sondern die Leistungsbeziehung als gesell-

schaftsrechtl. und nicht als schuldrechtl. qualifiziert wird (vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 326). Wird zB zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter ein unwirksamer Vertrag geschlossen, führt die dennoch erfolgte Passivierung (oder ggf. die sofortige Erfüllung) der Schuld seitens der Gesellschaft zu einer vGA; die Leistung des beherrschenden Gesellschafters stellt, sofern es sich um ein bilanzierungsfähiges WG handelt, eine verdeckte Einlage dar (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steht daher der Annahme einer vGA nicht entgegen (vgl. auch BFH v. 11.4.1990 – I B 65/89, BFH/NV 1991, 704; krit. SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 339).

**Anforderungen an die zivilrechtliche Wirksamkeit:** Aufgrund der Bezugnahme auf das Zivilrecht sind dessen Wirksamkeitsvorschriften zu beachten.

► *Gesetzliche Formvorschriften:* Verlangt das Gesetz eine bestimmte Form, ist ein Rechtsgeschäft, das diese Formvorgaben nicht erfüllt, gem. § 125 Satz 1 BGB nichtig. Zu den gesetzlichen Formvorschriften gehören insbes. § 311b BGB (Verträge über Grundstücke, das Vermögen oder den Nachlass), § 518 BGB (Form des Schenkungsversprechens), § 550 BGB (Form des Mietvertrags, der jedoch keinen Zwang zur Schriftlichkeit beinhaltet), § 766 BGB (Schriftform der Bürgschaftserklärung), §§ 780, 781 BGB (Schriftform bei Schuldversprechen und Schuldanerkenntnis), § 925 BGB (Auflassung), § 1154 BGB (Abtretung grundpfandrechtl. gesicherter Forderungen), § 86b HGB (Delkredere) oder § 17 GmbHG (Genehmigung der Teilung von Geschäftsanteilen; wobei es in diesem Fall idR an der Vermögensminderung fehlen wird). Je nach Inhalt der gesetzlichen Formvorschrift bedarf es der Schriftform (§ 126 BGB), ggf. ersetzt durch die elektronische Form nach § 126a BGB, sofern diese nicht wie in § 492 BGB (Verbraucherdarlehen), § 623 BGB (Kündigung) oder § 766 BGB (Bürgschaft) ausgeschlossen ist, der Textform (§ 126b BGB, zB in § 47 Abs. 3 GmbHG), der notariellen Beurkundung (§ 128 BGB in Verbindung mit den Regelungen des Beurkundungsgesetzes und deren Ersetzung durch gerichtlichen Vergleich gem. § 127a BGB) oder der öffentlichen Beglaubigung (§ 129 BGB). Das stl. Schriftformerfordernis in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG berührt die zivilrechtl. Wirksamkeit der Vereinbarung hingegen nicht (vgl. zu den steuerbilanziellen Folgen eines Verstoßes Anm. 108).

► *Protokollierungspflicht:* Der Verstoß gegen die Pflicht zur Protokollierung von Rechtsgeschäften zwischen einer GmbH und ihrem (Allein-)Gesellschafter gem. §§ 35 Abs. 4, 48 Abs. 3 GmbHG ist grds. unbeachtlich. Der Nachweis über das Rechtsgeschäft ist auch in anderer Weise möglich (BGH v. 27.3.1995 – II ZR 140/93, DStR 1995, 774; zur satzungsmäßigen Protokollpflicht OLG Stuttgart v. 8.7.1998, GmbHR 1998, 1034, rkr.; GOETTE, DStR 1995, 776; krit. Gosch, StBp. 1996, 105 [107], unter Hinweis auf BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Allerdings kann ein Verstoß, vergleichbar mit der Buchung eines Geschäftsvorfalles, als Indiz für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung gewertet werden.

► *Gewillkürte Formvorschriften:* Nach § 125 Satz 2 BGB hat ein Mangel der durch ein Rechtsgeschäft bestimmten Form „im Zweifel“ die Nichtigkeit zur Folge. Dem folgt der BFH und qualifiziert mündliche Änderungen bei Vereinbarung eines Schriftformerfordernisses als unwirksam (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138), sofern nicht, ebenfalls in Anlehnung an das Zivilrecht, die Vertragsparteien zumindest konkludent das Schriftformerfordernis aufgehoben haben (vgl. auch FG Düss. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531, rkr.). Von einer Aufhebung der Schriftform kann nicht ausgegangen

werden, wenn die Parteien überhaupt nicht an das Schriftformerfordernis gedacht haben (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; so allerdings noch BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Für den Nachweis einer Aufhebungsvereinbarung trägt die Gesellschaft die Feststellungslast, wenn sie eine ausschließlich betriebliche Veranlassung geltend macht. Auch wenn die Vertragsparteien über eine längere Zeit nach Maßgabe der Änderung den Vertrag durchgeführt haben, stellt dies allenfalls eine Vermutung, nicht aber den Nachweis der Aufhebung des Formzwangs dar. Bei einer qualifizierten Schriftformklausel, nach der die Aufhebung der Schriftform zwingend schriftlich erfolgen muss, ist die mündliche Änderung unwirksam, so dass eine Leistung der Gesellschaft eine vGA bewirken kann (vgl. BFH v. 31.7.1991 – I S 1/91, BStBl. II 1991, 933; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 155 [1/2013] mwN).

► *Nichtigkeit wegen Verstößes gegen ein gesetzliches Verbot*: Verträge sind bei Verstößen gegen § 134 BGB zivilrechtl. unwirksam (gesetzliches Verbot; vgl. zu Einzelfällen umfassend ELLENBERGER in PALANDT, 76. Aufl. 2017, § 134 BGB Rn. 14 ff.) und gegen § 138 BGB nichtig (Sittenwidrigkeit und Wucher). Die Teilnichtigkeit eines Rechtsgeschäfts ist nach § 139 BGB zu beurteilen, so dass das ganze Rechtsgeschäft nichtig ist, wenn nicht anzunehmen ist, dass es auch ohne den nichtigen Teil vorgenommen sein würde. Wie im Zivilrecht besteht uE auch für stl. Zwecke die Möglichkeit der Umdeutung eines nichtigen Geschäfts nach § 140 BGB. Die Feststellungslast für einen hypothetischen Willen der Parteien liegt in diesen Fällen bei der Gesellschaft. Der Verstoß gegen § 43a GmbHG führt jedoch nicht ohne Weiteres zu einer vGA (vgl. auch Anm. 118; uE anders bei Verstößen gegen § 89 AktG, da diese Vorschrift nicht dem Schutz des Grundkapitals, sondern der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen dient, wenn im Übrigen eine Vermögensminderung überhaupt vorliegt; zum Verstoß gegen § 113 AktG vgl. Hess. FG v. 13.4.2011 – 4 V 1964/10, juris, rkr.).

► *Sonderfall Selbstkontrahierungsverbot*: Zivilrechtlich ist ein Vertrag, der gegen das gesetzliche Verbot des § 181 BGB verstößt, schwebend unwirksam. Die auf einem solchen Vertrag beruhende Zahlung stellt grds. eine vGA dar. Wird allerdings später die Genehmigung (vgl. § 184 BGB) oder eine Befreiung von § 181 BGB erteilt, liegt keine vGA vor; auf das stl. Rückwirkungsverbot kommt es nach der Rspr. des BFH nicht an, vorausgesetzt, dem In-Sich-Geschäft liegt eine klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung zugrunde (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Der BFH nimmt eine Genehmigung immer dann an, wenn nach Abschluss eines Vertrags die Befreiung von der Beschränkung des § 181 BGB erteilt wird (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35), selbst wenn die Parteien an eine Genehmigung für die Vergangenheit gar nicht gedacht haben (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 165 [2/2002]). Insoweit folgt der BFH in Anlehnung an das Zivilrecht strechtl. der nach § 184 Abs. 1 BGB rückwirkenden Heilung des gem. § 177 Abs. 1 BGB schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfts. Dogmatisch liegt dieser Rspr. der Indiziencharakter der formellen Sonderanforderungen nach Maßgabe des sog. Oderkonto-Beschlusses des BVerfG zugrunde (vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34), so dass es an einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung fehlt, wenn im Zuwendungszeitpunkt an der Ernsthaftigkeit der Verpflichtung trotz zivilrechtl. Unwirksamkeit der Vereinbarung keine Zweifel bestehen (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). Die nachträgliche Genehmigung ist auf der Grundlage der BFH-Rspr. auch geeignet, bereits bestandskräftige Festsetzungen nach § 175 Abs. 1 Nr. 2

AO zu korrigieren (vgl. POSDZIECH/STIMPEL, KStR-krit. 31 Rn. 158). Es ist uE folgerichtig, nach Maßgabe der Umstände im Einzelfall zu beurteilen, ob wegen fehlender Missbrauchsgefahr, zB wegen unverschuldeten (Rechts-)Irrtums oder unklarer Rechtslage, eine Rückwirkung gerechtfertigt oder eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung anzunehmen ist (vgl. AHRENKIEL/PETERS, DStR 1997, 1349 [1350]; HILDESHEIM, DStZ 1998, 741; HOFFMANN, DB 1997, 444). Wurde allerdings eine Befreiung von § 181 BGB ausdrücklich nicht erteilt, kann ein dagegen verstoßendes Handeln des Geschäftsführers nicht nachträglich mit stl. Rückwirkung genehmigt und auf diesem Weg das Entstehen einer vGA verhindert werden. Bei der AG ist eine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens aufgrund des Gebots der Satzungsstrenge nach § 23 Abs. 5 Satz 1 AktG im Gegensatz zur Rechtslage bei der GmbH (§ 51 Abs. 2 GmbHG) stets unzulässig, weil das Gesetz eine Abweichung von § 112 AktG mit Ausnahme des § 107 Abs. 3 AktG nicht vorsieht und ein Mitglied des Vorstands idR nicht zugleich Mitglied des Aufsichtsrats sein kann (vgl. § 105 AktG; zum Erfordernis der Zustimmung des Aufsichtsrats bei Verträgen mit Aufsichtsratsmitgliedern vgl. § 114 AktG).

► *Befreiung bei der Einmann-GmbH*: Das Verbot des Selbstkontrahierens gilt nach § 35 Abs. 4 Satz 1 GmbHG auch für den Alleingesellschafter, der zugleich alleiniger Geschäftsführer ist. Grundsätzlich ist eine Befreiung von § 181 BGB unmittelbar durch die Satzung oder durch eine Ermächtigung in der Satzung zu einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss möglich (vgl. BGH v. 28.2.1983 – II ZB 8/82, BB 1983, 857; BGH v. 3.4.2000 – II ZR 379/99, DStR 2000, 697). Jedenfalls muss die Satzung eine Regelung vorsehen. Die Befreiung im Anstellungsvertrag reicht nicht aus. Die bloße Eintragung im Handelsregister hat nur deklaratorische Bedeutung (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746), selbst wenn die Satzung zu einer Befreiung von § 181 BGB ermächtigt (vgl. zu den Anforderungen BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Sieht die Satzung die Möglichkeit einer Befreiung durch Gesellschafterbeschluss vor, muss der Beschl. in das Handelsregister eingetragen werden (BayObLG v. 7.5.1984, GmbHR 1985, 116). Über den beim Handelsregister anzumeldenden und einzutragenden Gesellschafterbeschluss ist unverzüglich eine Niederschrift nach § 48 Abs. 3 GmbHG mit Angabe des Orts und des Tages anzufertigen (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Eine wirksam erteilte Befreiung des Alleingeschafters gilt grds. auch im Liquidationsstadium der Gesellschaft (vgl. BFH v. 12.7.2001 – VII R 19, 20/00, BStBl. II 2002, 67).

► *Befreiung bei einer mehrgliedrigen GmbH*: Die zivilrechtl. Vorgaben bei der Einmann-GmbH sollten vorsorglich auch bei einer mehrgliedrigen GmbH beachtet werden. Höchstrichterliche Rspr. liegt zu dieser Frage nicht vor. Fehlt es an einer entsprechenden Satzungsbestimmung, muss ein Beschl. der Gesellschafterversammlung in der Form des § 53 GmbHG gefasst werden (vgl. OLG Köln v. 2.10.1992, GmbHR 1993, 37). Je nach Inhalt der Satzung (vgl. § 52 Abs. 1 GmbHG) ist ggf. die Befreiung durch ein Aufsichtsorgan, zB einen Beirat, einzuholen. Wurde der GesGf. bei einer mehrgliedrigen GmbH satzungsmäßig von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit, so wirkt diese Befreiung fort, wenn die mehrgliedrige GmbH zu einer Einmann-GmbH wird (vgl. BFH v. 13.3.1991 – I R 1/90, BStBl. II 1991, 597). Die FinVerw. verlangt bei der mehrgliedrigen GmbH eine Satzungsregelung und eine Eintragung ins Handelsregister (vgl. H 8.5 Abs. 1 „Änderungen des Gesellschaftsvertrags“ KStR 2015).

► *Mitwirkung von Geschäftsorganen:* Die Unwirksamkeit eines Vertrags, insbes. des Anstellungsvertrags, kann sich aus einem Verstoß gegen gesellschaftsrechtl. Kompetenzregeln ergeben. Die Gesellschafterversammlung einer GmbH ist für den Abschluss, die Änderung und Beendigung des Anstellungsvertrags mit dem Geschäftsführer zuständig (Annexkompetenz zu § 46 Nr. 5 GmbHG; vgl. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; dazu BMF v. 16.5.1994 – IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, 868; v. 21.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 68/95, BStBl. I 1996, 50; vgl. allerdings die Sonderzuständigkeit nach § 31 MitbestG und § 12 MontanMitbestG, dazu BMF v. 15.8.1996, DB 1996, 1797). Neben dem Anstellungsvertrag ist ein Beschl. der Gesellschafterversammlung erforderlich (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Der GesGf. ist stimmberechtigt, da § 47 Abs. 4 GmbHG nicht anwendbar ist (vgl. zum Meinungsstand ROTH in ROTH/ALTMIPPEN, 8. Aufl. 2015, § 47 GmbHG Rn. 64f.). Bei einem Alleingesellschafter einer GmbH kann bei Abschluss des Vertrags von dem erforderlichen Beschl. ausgegangen werden. Vertragspartner des Anstellungsvertrags ist die GmbH, vertreten durch die Gesellschafterversammlung. Haben nicht alle Gesellschafter den Anstellungsvertrag unterschrieben, muss ggf. geprüft werden, ob Vollmachten (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246) oder das Einverständnis mündlich oder konkludent erteilt wurden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Zivilrechtlich kann zwar eine Vollmacht nach § 167 Abs. 2 BGB grds. formlos erteilt werden, für die Abstimmung in der Gesellschafterversammlung der GmbH bedarf die Vollmacht jedoch nach § 47 Abs. 3 GmbHG der Textform (str.; vgl. auch FG Sachs.-Anh. v. 16.11.2000 – 2 K 426/98, EFG 2001, 609, rkr.). Die AG wird bei Verträgen mit dem Vorstand gem. § 112 AktG durch den AR (zum sog. ersten AR vgl. § 31 AktG) vertreten. Dies gilt nach § 52 Abs. 1 GmbHG auch bei einer GmbH, wenn sie über ein solches Aufsichtsorgan verfügt.

**Ausnahmen:** Da das Erfordernis der zivilrechtl. Wirksamkeit indizielle Bedeutung für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen hat, kann eine Leistungsbeziehung trotz endgültiger oder schwebender Unwirksamkeit dennoch als schuldrechtl. und ausschließlich betrieblich veranlasst anerkannt werden, wenn an ihrer Ernsthaftigkeit aufgrund einer Gesamtwürdigung der objektiven Gegebenheiten keine Zweifel bestehen. Dies gilt zB in Fällen, in denen die maßgebliche Zivilrechtslage im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ungeklärt war, sich erst nach diesem Zeitpunkt die Auslegung der einschlägigen zivilrechtl. Rechtsnormen geändert hat oder eine im Zuwendungszeitpunkt klare und eindeutige, aber zivilrechtl. schwebend unwirksame vertragliche Abrede im Einklang mit den zivilrechtl. Vorgaben, etwa durch eine Genehmigung nach § 184 BGB, rückwirkend Wirksamkeit erlangt (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125, mwN). Die Vertragsparteien müssen zeitnah nach Erkennen der Unwirksamkeit den Mangel beseitigen (vgl. BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386).

Haben die Vertragsparteien alles getan, um die zivilrechtl. Wirksamkeit des Vertrags herbeizuführen und konnten sie davon ausgehen, die entsprechende Vereinbarung sei wirksam, kann ihnen nicht fehlende Ernsthaftigkeit unterstellt werden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Damit lässt sich trotz Unwirksamkeit der Vereinbarung die Ernsthaftigkeit nicht in Abrede stellen, wenn sich der Stpfl. im zeitlichen Zusammenhang mit der Vornahme des Rechtsgeschäfts entsprechend dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters den Rat einer zur Rechtsberatung berufenen Person einholt, sich auf den erteilten Rechtsrat verlässt und die getroffene (klare, ein-

deutige und rechtzeitige) Vereinbarung vertragsgemäß durchführt. Wird der Vertrag vor einem Notar geschlossen, können die Vertragsparteien grds. von einer rechtl. Wirksamkeit ausgehen (vgl. FG Nds. v. 19.10.1999 – 6 K 4/97, EFG 2000, 649, rkr.).

Eine weitere Ausnahme gilt in den Fällen der Rechtsbeziehungen zwischen BgA und der Trägerkörperschaft, da trotz stl. Verselbständigung des BgA (vgl. Abschn. 8.2 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015) zivilrechtl. wirksame Verträge nicht möglich sind (vgl. Anm. 144; zu Nutzungsüberlassungen wesentlicher Betriebsgrundlagen vgl. Anm. 101).

156–159 Einstweilen frei.

#### 160 (6) **Tatsächliche Durchführung**

Ein Vertrag wird tatsächlich durchgeführt, wenn die Vertragsparteien entsprechend der vertraglich getroffenen Vereinbarung verfahren. Dies gilt auch für Nebenleistungen (vgl. zur Abführung der LSt FG Nds. v. 22.9.1993 – VI 506/91, GmbHR 1994, 722, rkr.). Leistungen müssen zu den vereinbarten Fälligkeitsterminen erbracht werden (vgl. zB BFH v. 27.7.2009 – I B 26/09, ZSteu. 2009, R1018; vgl. FG München v. 5.5.2011 – 7 K 1349/09, GmbHR 2011, 839, rkr.). Verstöße führen jedoch nur zu einer vGA, wenn die Unentgeltlichkeit der Leistung verdeckt werden soll, wovon idR auszugehen ist (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88). Wiederum handelt es sich nur um ein, wenn auch gewichtiges, Indiz für die Beurteilung der mangelnden Ernsthaftigkeit (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952) und somit der gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; BFH v. 21.3.2001 – I B 31/00, BFH/NV 2001, 1143). Ob ein Vertrag tatsächlich durchgeführt wurde, muss nicht zwingend aus Sicht des fraglichen VZ beurteilt werden, so dass wertend auch auf Umstände abgestellt werden kann, die zeitlich erst nach Ablauf des VZ eingetreten sind (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952). Das Erfordernis einer tatsächlichen Durchführung soll nicht dazu führen, dass Rechtsgeschäfte, die nicht durchgeführt worden sind und das Vermögen der Gesellschaft nicht gemindert haben, die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. FG Köln v. 19.2.1997, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 313; WASSERMAYER, GmbHR 1997, 804, mit Replik BRAUN, GmbHR 1997, 805). Die Rspr. stellt zum Zweck der Prüfung der tatsächlichen Durchführung auch auf ein Verschulden der Gesellschaftsorgane bei der Buchführung ab (vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928), so dass ausnahmsweise das kommentarlose Unterzeichnen eines Jahresabschlusses durch den GesGf. und die damit verbundene Billigung eines – im dortigen Streitfall allerdings offensichtlich – fehlerhaften Bilanzansatzes nicht nur als unbeachtlicher Buchungsfehler, sondern als ein Abweichen der tatsächlichen von der vertraglich vereinbarten Vertragsdurchführung gewertet werden kann (vgl. auch Anm. 112).

**Teilweise Durchführung:** Grundsätzlich muss der Vertrag während seiner gesamten Dauer vollständig durchgeführt werden (vgl. BFH v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164), aber auch dieser Grundsatz gilt nicht ausnahmslos. Wird eine Vereinbarung nur teilweise durchgeführt, zB nur in bestimmten Teilbereichen oder bei einem Dauerschuldverhältnis nicht während seiner gesamten Laufzeit, muss der tatsächlich durchgeführte Teil als zwischen den Vertragsparteien ernsthaft gewollt angesehen werden (vgl. BFH v. 28.11.2001 – I R

44/00, BFH/NV 2002, 543; BFH v. 15.12.2004 – I R 32/04, BFH/NV 2005, 1374; zutr. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 310, wonach die BFH-Grundsätze nicht anwendbar sind, wenn zB Leistungen derart unregelmäßig erfolgen, dass von einer vereinbarungsgemäßen Durchführung des gesamten Vertrags nicht mehr ausgegangen werden kann). Hinsichtlich des nicht durchgeführten Teils liegt eine vGA vor.

**Tatsächliche Durchführung bei Zahlungsverpflichtungen:** Ist die Gesellschaft vertraglich zur Zahlung verpflichtet, reicht die Passivierung einer Verbindlichkeit nicht aus (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786), erst recht nicht, wenn die Buchung im Rahmen der Bilanzaufstellung erfolgt. Monatliche Zahlungsverpflichtungen müssen monatlich erfüllt werden, so dass selbst kurzfristige Verzögerungen die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622). Auf die tatsächliche Auszahlung der Schuld kann verzichtet werden, wenn eine anderweitige Abrede nachgewiesen wird. Der Abschluss eines Darlehensvertrags reicht aus, nicht aber eine stillschweigende Umbuchung ohne entsprechende Vereinbarung (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Der die Auszahlung ersetzende Vertrag muss wiederum dem formellen und materiellen Fremdvergleich standhalten (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622, zu den Anforderungen an eine Schuldnovation, mit Anm. Gosch, GmbHR 1997, 417, auch zur „Infizierung“ der LSt; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111, zur zeitlichen und betragsmäßigen Begrenzung einer „stehengelassenen“ Gewinnantieme; zu den Anforderungen an eine Stundungsvereinbarung vgl. FG Ba.-Württ. v. 2.11.1995 – 6 K 65/93, EFG 1996, 342, rkr.). Nach den Umständen des Einzelfalls sind zB Abschlagszahlungen und Sicherheiten zu vereinbaren. Einer Änderung der Zahlungsweise müssen vernünftige wirtschaftliche Gründe zugrunde liegen (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 136/84, BFH/NV 1990, 64). Zuflussfiktionen, zB bei beherrschenden Gesellschaftern (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 30/80, BStBl. II 1984, 482), rechtfertigen nicht die Annahme der tatsächlichen Durchführung, weil sie keinen Bezug zur Gesellschaft aufweisen (aA FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.).

► *Verrechnungskonto:* Die Erfassung der Beträge auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann uU ausreichen, sofern der Gesellschafter über das Konto frei verfügen kann (vgl. BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; Gosch, GmbHR 1997, 417; BFH v. 24.1.2001 – I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455; zur Verzinsung von Verrechnungskonten vgl. FG Ba.-Württ. v. 12.1.2000 – 3 K 70/96, GmbHR 2000, 343, rkr.).

► *Aufrechnung:* Entsprechend den zivilrechtl. Vorgaben der §§ 387, 388 BGB genügt das Bestehen einer Aufrechnungslage zur Erfüllung einer Forderung nicht, wenn es an einer Aufrechnungserklärung fehlt (vgl. BFH v. 21.3.2001 – I B 31/00, BFH/NV 2001, 1149).

**Ausnahmen:** Geringfügige Abweichungen sind uE unbeachtlich, solange sie nicht das Wesen des Vertrags betreffen und nach den Umständen des Einzelfalls nicht davon auszugehen ist, dass der Vertrag nur „vorgeschoben“ wurde (vgl. zur tatsächlichen Durchführung von Geschäftsführervergütungen und Pensionszusagen in der Krise der GmbH NEUMANN, GmbH-StB 2006, 40, mwN). Der Prüfung des Erfordernisses der tatsächlichen Durchführung liegt inhaltlich ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zugrunde. Bei fehlender tatsächlicher Durchführung ist grds. von einer vGA auszugehen, es sei denn, die Abweichung von der Vereinbarung ist geringfügig oder durch einen nachgewiesenen (idR wirtschaftlich vernünftigen) betrieblichen Grund gerechtfertigt (vgl. BFH v. 28.10.

1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; zur Indizwürdigung vgl. Anm. 144). Ein solcher Grund liegt in erster Linie bei finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft vor (vgl. BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179), sofern im Übrigen alle stl. Folgen aus der Vereinbarung gezogen werden (zB Passivierung der Verbindlichkeit, vgl. BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585, selbst, wenn dies zu einer Überschuldung führt und ggf. Insolvenzantrag zu stellen ist; zu den Anforderungen auch Neu, EFG 2002, 1117; zum Zufluss beim Gesellschafter vgl. BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526). Die finanziellen Schwierigkeiten müssen, bezogen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Vereinbarung, auf einer späteren Entwicklung beruhen (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Bei der Würdigung im Einzelfall kann berücksichtigt werden, ob mit einem Dritten der Vertrag in vergleichbarer Weise nicht durchgeführt worden wäre (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; unerheblich ist, ob Dritte von vornherein etwas anderes vereinbart hätten, da es allein darum geht, dass die Gesellschaft und der Gesellschafter sich an ihre tatsächlichen Vereinbarung halten, vgl. BFH v. 20.8.1997 – I B 128/96, BFH/NV 1998, 353). Durchführungsmängel aufgrund nicht zu vertretender Fehler der Gesellschaft führen nicht zwingend zu einer vGA (vgl. zu Berechnungsfehlern eines Sachverständigen BFH v. 24.3.1999 – I R 20/99, BStBl. II 2001, 612). Hängt die Leistungserbringung von der Feststellung des Jahresabschlusses ab (zB bei entsprechenden Fälligkeitsregelungen zu Tantiemen), liegt eine vGA nicht vor, wenn der Jahresabschluss erst nach Ablauf der in § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB festgelegten Fristen aufgestellt wird, sofern nicht aus der verspäteten Aufstellung des Jahresabschlusses auf das Fehlen einer Vereinbarung geschlossen werden kann (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746).

161 Einstweilen frei.

#### 162 (7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung

Wird ein Vertrag zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft geändert, so treten die Änderungen mW für die Zukunft ein (zur ex nunc-Wirkung vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362). Die Änderung, zB eine Novation, muss ausdrücklich (vgl. BFH v. 25.6.1991 – XI R 30-31/89, BStBl. II 1991, 842) oder zumindest nachweisbar konkludent, zB durch ständige Handhabung der Vertragsabwicklung eines Dauerschuldverhältnisses, vereinbart werden (vgl. FG Köln v. 22.10.2008 – 13 K 1164/05, EFG 2009, 509, rkr.). In gleicher Weise wie bei einem Vertragsabschluss müssen bei der Vertragsänderung die formellen Sonderanforderungen erfüllt werden. Für die Änderung des Anstellungsvertrags des GesGf. einer GmbH ist die Gesellschafterversammlung zuständig (vgl. BMF v. 16.5.1994 – IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, 868, mit Übergangsregelung aufgrund der geänderten zivilrechtl. Rspr. nach BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, NJW 1991, 1680; vgl. Anm. 155). Gibt die Gesellschaft im Rahmen einer Vertragsänderung allerdings ohne oder gegen eine zu geringe Gegenleistung eine ihr günstige unentziehbare Rechtsposition zugunsten ihres Gesellschafters auf, ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis regelmäßig anzunehmen (vgl. BFH v. 29.3.2000 – I R 85/98, BFH/NV 2000, 1247). Schließlich führt eine Schuldnovation, eine zulässige Buchung auf einem frei verfügbaren Verrechnungskonto oder eine Aufrechnung ggf. zu einer Besteuerung beim Gesellschafter, da dem Gesellschafter die Einnahmen in diesen Fällen strechtl. zugeflossen sind. Im Einzelfall kann zur Wür-

digung der Gesamtumstände bei der Frage der Anerkennung der Vertragsänderung indiziell auf die stl. Behandlung beim Gesellschafter abgestellt werden.

Einstweilen frei.

163–164

**d) Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG** 165

Nachdem der BFH ursprünglich verlangte, dass sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf das Einkommen auswirkt (vgl. BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522; BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475), hat er später das Einkommen als Bezugsgröße durch den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ersetzt (erstmalig BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329). Mit der Bezugnahme auf den Unterschiedsbetrag, der ein Zwischenergebnis bei der Ermittlung des zVE darstellt und im Wesentlichen dem StBil-Gewinn entspricht, wird verdeutlicht, dass außerbilanzielle Korrekturen für die Feststellung einer vGA unerheblich sind. So können Vermögensminderungen und verhinderte Vermögensmehrungen, die im Zusammenhang mit stfreien (und damit außerbilanziell abzuziehenden) Einnahmen stehen, zu einer vGA führen (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 201a [1/2013]), da stfreie Einnahmen zwar nicht geeignet sind, das zVE, wohl aber den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu erhöhen (vgl. REISS, StuW 2003, 21 [26]). Erfasst werden zB Gestaltungen, bei denen Vermögen unmittelbar an den Gesellschafter weitergeleitet wird, welches eigentlich bei der Gesellschaft zu erfassen, dort aber nicht zu besteuern wäre (zB Weiterleitung stfreier Dividenden, Überweisung einer stfreien Investitionszulage auf das Privatkonto des Gesellschafters, vgl. zur Rechtslage vor Änderung der Rspr. WASSERMEYER, GmbHR 1989, 298 [299]; o.V., DB 1991, 1303). REISS (StuW 2003, 21 [30]) wendet gegen die Rspr. ein, die Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag sei überflüssig, da sich dies bereits aus dem Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung ergebe (zust. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 169). Besteht keine Buchführungspflicht (vgl. zB Abs. 2), soll es nicht auf den Unterschiedsbetrag, sondern die Einkünfte ankommen (vgl. DÖTSCH/PINKOS, DB 2005, 125 [128]).

**e) Kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung**

166

Bei einer vGA wird dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person ein Vermögensvorteil unter Angabe eines Sachverhalts verschafft, der diese Zuwendung nicht als offene Ausschüttung erscheinen lässt. Die Leistung der Gesellschaft erfolgt unter einer anderen Bezeichnung, ihr wahrer Gehalt als Ausschüttung und Einkommensverwendung wird „verdeckt“ (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673). Das Tatbestandsmerkmal des Nichtberuhens auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss dient damit ebenso wie die Formulierung „verdeckt“ allein der negativen Abgrenzung zu einer „offenen“ Ausschüttung. Ein Gewinnverteilungsbeschluss über den Vermögensnachteil der Gesellschaft, der allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der vGA gefasst werden kann (vgl. SCHÜTZ, DStZ 2004, 14 [18]), schließt die Annahme einer vGA aus. Insoweit besteht von vornherein kein Bedürfnis einer außerbilanziellen Hinzurechnung. Die Nichtigkeit eines Gewinnverteilungsbeschlusses führt zu keiner vGA, da die ausgeschütteten Beträge bereits der Einkommensverwendung zuzuordnen sind. Auch disquotale Gewinnausschüttungen aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses sind nur nach § 42 AO und nicht unter dem Aspekt der vGA zu

prüfen (vgl. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; dagegen Nichtanwendungserlass BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47). Eine weitergehende Bedeutung kommt diesem Tatbestandsmerkmal nicht zu (anders für Zwecke des § 27 Abs. 3 Satz 2 aF bei Verstößen gegen § 30 GmbHG aF BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; zur Änderung eines bereits geprüften Jahresabschlusses vgl. BFH v. 22.8.2006 – I R 40/05, BFH/NV 2007, 614, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2007, 208).

#### 167 f) Erforderlichkeit einer Vorteilsgeneigntheit

Sowohl die Vermögensminderung als auch die verhinderte Vermögensmehrung sind grds. aus Sicht der Gesellschaft zu ermitteln. Auf einen Zufluss und eine Besteuerung beim Gesellschafter kommt es nicht an. Diese strikte Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hat der I. BFH-Senat jedoch relativiert (zur Auswirkung der gesetzlichen Korrespondenzregelungen vgl. Anm. 101).

**Kriterien der Vorteilsgeneigntheit:** Die Annahme einer vGA setzt schließlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Gesellschaft objektiv die Eignung haben muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190; dies kann auch ein Erben sein, vgl. BFH v. 18.3.2009 – I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841). Es ist nicht erforderlich, dass es tatsächlich zu einem konkreten Vorteilszufluss kommt (vgl. BFH v. 26.6.2013 – I R 39/12, BStBl. II 2014, 174). Gleiches gilt für Unterschiedsbetragsminderungen, die zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10 EStG führen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 200 [1/2013]). Für diese Eignung als „Brückenschlag“ zwischen KapGes. und Gesellschafter hat GOSCH den Begriff der „Vorteilsgeneigntheit“ geprägt (vgl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 170). Damit wird, ebenso wie mit den Formulierungen „Eignung, einen korrespondierenden Vermögensvorteil beim Gesellschafter auszulösen“ (vgl. OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 20) oder „Korrespondenzprinzip“ (vgl. WASSERMAYER, DB 2002, 2668), ausgedrückt, dass die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter weiterhin aufrecht erhalten bleibt, also keine konkrete Korrespondenz des Vorteils erforderlich ist (vgl. ROSE, DB 2005, 2596 [2597]). Allerdings sollen nur solche Vorteile erfasst werden, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen in Form sonstiger Bezüge (auch im Fall der Umqualifizierung nach § 20 Abs. 3 EStG) führen können. Denn nur das, was als Gewinnverteilung an den Gesellschafter in Betracht kommt, kann vGA sein (vgl. BRIESE, GmbHR 2005, 597 [604]; zu Vermögensvorteilen, die geeignet sind, einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, vgl. § 20 EStG Anm. 230). Allerdings fallen alle Vermögensnachteile der Gesellschaft, die zur Erfüllung privater Interessen des Gesellschafters entstehen, auch wenn sie ideeller und nicht finanzieller Natur sind, nach wie vor unter den Anwendungsbereich der vGA (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BFH/NV 2004, 1603; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. U. PRINZ, FR 2002, 1171, und PEZZER, FR 2002, 1177), soweit diese ideellen Zuwendungen nicht objektiv wertlos sind (vgl. bereits BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470). Bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person genügt auf Seiten des Gesellschafters ein mittelbarer materieller oder immaterieller Vorteil, wenn dem Gesellschafter eine der Zuwendung korrespondierende Einnahme als Folge des Nahestehens und einer dadurch bedingten gesellschaftsrechtl. Mitveranlassung auch persönlich zugerechnet werden soll (vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932,

rkr., mit Anm. NEU, nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; zur Besteuerung des Gesellschafters bei Veruntreuung durch eine nahestehende Person vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954, mit Anm. -WFR). Die Vorteilsgeneigntheit fehlt, wenn ein GesGf. seine Sorgfaltspflichten auf eine Art verletzt, durch die er weder sich selbst noch andere Gesellschafter oder nahestehende Personen begünstigt (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; einschränkend BMF v. 20.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 26/03, BStBl. I 2003, 333; anders jedoch bei Unterschlagung oder Untreue, da der GesGf. sich selbst bereichert). Auch die verbilligte Veräußerung eigener Anteile der KapGes. an ihre Gesellschafter scheitert nicht an einer fehlenden Vorteilsgeneigntheit (vgl. BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131). Jedoch spielt dieses Tatbestandsmerkmal bei der Teilwertabschreibung auf ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes Darlehen nur insoweit eine Rolle, als es auf die abstrakte Vorteilsneigung ankommt (vgl. BFH v. 21.7.2011 – I B 27/11, BFH/NV 2011, 2116, mwN; zu kommunalen Eigenbetrieben vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, zur Rechtslage vor Einführung des § 8 Abs. 7 durch das JStG 2009).

**Vorteilsgeneigntheit bei veränderter Vermögensmehrung:** Die Vorteilsneigntheit kann uE bei der veränderten Vermögensmehrung nicht in gleicher Weise wie bei der Vermögensminderung verlangt werden (aA wohl BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534). Regelmäßig reicht die Ersparnis eigener Aufwendungen des Gesellschafters aus, so dass der Verzicht auf Aufwendungsersatz mit dem Vermögensvorteil beim Gesellschafter korrespondiert. Darin liegt der Vorteil, der von der Gesellschaft stammt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 23 f.). Erzielt zB eine an sich „gesunde“ Gesellschaft keinen Gewinn, nur weil sich zerstrittene Gesellschafter gegenseitig bei der Beschlussfassung blockieren, liegt zwar eine durch das Verhalten der Gesellschafter veranlasste veränderte Vermögensmehrung vor. Dennoch bewirkt dies keine vGA, da kein Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter oder nahestehende Personen verlagert wird (vgl. bereits WASSERMEYER, StVj. 1993, 208 [217]).

**Vorteilsneigntheit kein neues Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung:** Inhaltlich handelt es sich uE im Kern nicht um eine Neuerung, sondern zumeist nur um eine Klarstellung des Verständnisses der vGA (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; HERLINGHAUS, GmbHR 2003, 373 [381]). Für den Fall, dass der Vermögensnachteil weder dem Gesellschafter noch einem Dritten jemals zu einem konkreten oder abstrakten Vorteil verhilft, ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht nachvollziehbar und spielt sich ausschließlich auf der betrieblichen Ebene der Gesellschaft ab (so schon FG Köln v. 26.11.1998 – 13 K 147/96, EFG 1999, 349, rkr.). Eine Maßnahme, die einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person keinen Vorteil verschafft, ist nicht geeignet, bei der Gesellschaft oder beim Gesellschafter eine vGA auszulösen (vgl. BUCIEK, DStZ 2003, 87). Systematisch reicht es daher aus, die gesellschaftsrechtl. Veranlassung nach der Definition des BFH zu prüfen. So weist WASSERMEYER darauf hin, dieser Gedanke habe bereits der Rspr. des BFH zur Übernahme von Risikogeschäften zugrunde gelegen (vgl. WASSERMEYER, DB 2002, 2668 [2669], mit Verweis auf BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Nichts anderes gilt für die Behandlung von Schuldzinsen an Drittgläubiger, die zur Finanzierung offener oder verdeckter

Gewinnausschüttungen aufgewendet werden, wenn diese Zinsen nicht an den Gesellschafter, sondern an die finanzierende Bank gezahlt werden und nicht geeignet sind, beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert zu werden (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vergleichend zur Finanzierung offener und verdeckter Gewinnausschüttungen OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938, auch zur Schuldübernahme vom Gesellschafter; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1366, auch zu anderen Folgekosten; aA KOHLHEPP, Inf. 2006, 625 [628]). Die durch das JStG 2007 geschaffenen formellen und materiellen Korrespondenzregelungen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG, §§ 8b Abs. 1, 32a, vgl. Anm. 101) wirken sich auf das Erfordernis der Vorteilsgeneigntheit nicht aus. Die fehlende Vorteilsgeneigntheit verhindert die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Die Korrespondenzregelungen greifen jedoch erst ein, wenn die Tatbestandsmerkmale einer vGA erfüllt sind und im KStBescheid der Gesellschaft eine Hinzurechnung erfolgt ist.

168–169 Einstweilen frei.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen der Ausschüttung auf Genussrechte (Abs. 3 Satz 2 Alt. 2)

**Schrifttum:** HAAS, Mitunternehmer durch Genussrechte, BB 1982, 1537; CLAUSSEN, Der Genussschein und seine Einsatzmöglichkeiten, in HADDING/IMMENG/ MERTENS/ PLEYER/ SCHNEIDER (Hrsg.), Handelsrecht und Wirtschaftsrecht in der Bankpraxis, FS Winfried Werner, Berlin/New York 1984, 81; DITGES, Genussrechte und Mitarbeiterbeteiligung, DStR 1986, 243; KNOBBE-KEUK, Gewinnausschüttungen auf Genussrechte, BB 1987, 341; EMDE, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genussrechten, BB 1988, 1215; HAMMEN, Unzulässigkeit aktiengleicher Genussrechte?, DB 1988, 2549; LUTTER, Ausgabe von Genussrechten und Jahresabschluss, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 383; EMDE, Die Auswirkungen von Veränderungen des Unternehmenskapitals auf Bestand und Inhalt von Genussrechten, DB 1989, 209; HABERSACK, Genussrechte und sorgfaltswidrige Geschäftsführung, ZHR 155 (1991), 379; ZIEBE, Rechtsnatur und Ausgestaltung von Genussrechten, DStR 1991, 1594; FEDDERSEN/ KNAUTH, Eigenkapitalbildung durch Genussscheine, Frankfurt, 2. Aufl. 1992; LINSCHIEDT, Die steuerliche Behandlung des Genussrechtskapitals der Kapitalgesellschaft, DB 1992, 1852; SCHULZ, Zur Besteuerung von Genussrechten nach dem DBA-Schweiz, RIW 1992, 388; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; HOFFMANN, Nochmals: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Genussrechtsvergütungen, GmbHR 1993, 280; LUTTER, Zur Bilanzierung von Genussrechten, DB 1993, 2441; SCHÖN, Ein allgemeiner Teil der Genussrechte, JZ 1993, 925; WINTER, Steuerliche Behandlung von Genussrechten, GmbHR 1993, 31; ANGERER, Genussrecht bzw. Genussscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; BECKER, Aktuelle Fragen aus der Außenprüfung – Qualifikation von Erträgen aus Genussrechten, die in den Niederlanden gehalten werden, StBp. 1994, 237; BUSCH, Aktienrechtliche Probleme der Begebung von Genussrechten zwecks Eigenkapitalverbreiterung, AG 1994, 93; EMMERICH/NAUMANN, Zur Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, WPg 1994, 677; KÜTING/KESSLER, Eigenkapitalähnliche Mittel in der Handelsbilanz und im Überschuldungstatus, BB 1994, 2103; SCHWEITZER/VOLPERT, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Industrieemittenten, BB 1994, 821; SONTHEIMER, Die steuerliche Behandlung von Genussrechten, BB 1994, Beilage 19, 1; VOLLMER/MAURER, Die Eignung von sanierenden stillen Beteiligungen und Sanierungsgenussscheinen zur Abwehr der Überschuldung, DB 1994, 1173; MÜLLER/REINKE, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss, WPg 1995, 569; BOGENSCHÜTZ, Bilanzierung von Genussscheinen, JbFStR 1996/97, 566; EBERHARTINGER, Bilanzierung und Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, ÖStZ 1996, 267; KÜTING/KESSLER/HARTH, Genussrechtskapital in der Bilanz

zierungspraxis, BB 1996, Beilage 4; ALTHEOFER/LANDENDINGER, Die Ausgestaltung von Genussrechten ausländischer Kapitalgeber und die Beschränkung der inländischen Quellenabzugsbesteuerung durch DBA und EG-Recht, IStR 1997, 321; BIEG, Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung, StB 1997, 481; LAULE, Genussschein, Doppelbesteuerungsabkommen und die Praxis der deutschen Finanzgerichte, IStR 1997, 577; SCHLAGHECK, Darlehensverzicht gegen Genussrechte als geeignetes Instrument zur Sanierung?, GStB 1997, 14; DAUTEL, Möglichkeiten zur steueroptimierten Beteiligung von Mitarbeitern an einer GmbH, Inf. 1999, 684; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; LORITZ, Die Immobilien-Aktiengesellschaft mit Genussschein – eine innovative Anlageform, DStR 2000, 77; PADBERG, Bedeutung von Genussrechtskapital und nachrangigen Verbindlichkeiten für Genossenschaftsbanken und Sparkassen, DB 2000, 990; WENGEL, Genussrechte im Rahmen der Bilanzanalyse, DStR 2000, 395; WENGEL, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, DStR 2001, 1316; WIDMAYER, Genussrechte als Instrument für grenzüberschreitende Finanzierungen, IStR 2001, 337; GROSSFELD, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2002; JÄNISCH/MORAN/WEIBEL, Mezzanine Finanzierung – Intelligentes Fremdkapital und deutsches Steuerrecht, DB 2002, 2451; MITSCH, Alternative Formen der Gesellschafterfinanzierung mittelständischer Kapitalgesellschaften, Inf. 2002, 205; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002; FORST/FRINGS, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; PAPE, Alternative Finanzierungsformen für den Mittelstand, DStR 2003, 95, 953; SCHEIBITZ, Außensteuerliche Abschirmwirkung von Genussrechten, RIW 2003, 196; STADLER, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von Wandlungsgenussrechten, NZI 2003, 579; HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, Berlin 2004; KRATZSCH, Beeinflussung der Beteiligungshöhe iSd. § 17 EStG durch Genussrechte und stille Beteiligungen, BB 2004, 581; KÜHNBERGER, Mezzaninekapital als Finanzierungsalternative von Genossenschaften, DB 2004, 661; SCHABER/KUHN/EICHHORN, Eigenkapital von Genussrechten in der Rechnungslegung nach HGB und IFRS, BB 2004, 315; STEGEMANN, Finanzierung mittelständischer Unternehmensgruppen durch Genussrechtskapital, GStB 2004, 208; BAETGE/BRÜGGEMANN, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite der Bilanz des Emittenten, DB 2005, 2145; BOCK, Steuerliche und bilanzielle Aspekte mezzaniner Nachrang-Darlehen, DStR 2005, 1067; VON ENEM/SCHMID/PÜTZ, Mittelstandsfinanzierung mittels Private Debt: Welche Form ist die richtige aus rechtlicher, steuerlicher und bilanzrechtlicher Sicht?, BB-Special 5/2005, 9; GOLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 4/2005, 1; KOBLENZER, Mezzanine-Kapital für den Mittelstand, ErbStB 2005, 282; KRATZSCH, Die Behandlung von Genussrechten im Steuerrecht, BB 2005, 2603; KROSCHEWSKI, Steuerliche Aspekte mezzaniner Unternehmensfinanzierungen, Stbg 2005, 341; KÜTING/DÜRR, „Genüsse“ in der Rechnungslegung nach HGB und IFRS sowie Implikationen im Kontext von Basel II, DStR 2005, 938; STREIT/BAAR/HIRSCHFELD, Einsatz von Mezzanine-Kapital zur Unternehmensfinanzierung, BBK, 29, 1111; BALLOF, Mezzanines Kapital – Alternative Finanzierungsmöglichkeit für den Mittelstand?, EStB 2006, 426; BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, München 2006; BREUNINGER/U. PRINZ, Ausgewählte Bilanz- und Steuerrechtsfragen von Mezzaninefinanzierungen, DStR 2006, 1345; BROKAMP/HÖLZER, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; CARLÉ/ROSNER, Mezzanine-Finanzierungen, KÖSDI 2006, 15365; DEMUTH, Einsatzmöglichkeiten von Genussrechten und von mezzaninen Finanzinstrumenten im Rahmen einer Unternehmensnachfolge, BB-Special 6/2006, 8; KRACHT, Darlehensgestaltung über Genussrechte als Steuerstrategie bei einer GmbH, GStB 2006, 243; LÜHN, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite der IFRS-Bilanz, WPg 2006, 1529; MARX/NIENABER, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686; SCHABER/ISERT, Bilanzierung von Hybridanleihen und Genussrechten nach IFRS, BB 2006, 2401; STRUNK/HAASE, Die tatbestandliche Erfassung von Genussrechten als Anteile an Kapitalgesellschaften bei der Hinzurechnungsbesteuerung, BB 2007, 17; INTEMANN, Beteiligung an einer Fondsgesellschaft: Stille Gesellschaft oder Genussrechtsverhältnis, GStB 2008, 350; HAASE, Die bilanzielle und steuerliche Behandlung von Genussrechten, StuB 2009, 495; SCHNITGER/BILDSTEIN, Beteiligungsähnliche Genussrechte und das Korrespondenzprinzip innerhalb der Hinzurech-

nungsbesteuerung, IStR 2009, 629; GROBE, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; GRIEMLA, Zum Verständnis der Laufzeit eines Genussrechts als Kriterium zur Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital nach dem BMF-Schreiben v. 8.12.1986, FR 2011, 853; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; BRENNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494; HAARMANN, M & A und stille Gesellschaft/Genussrechte, JbFStR 2012, 312; IdW (Hrsg.), WP-Handbuch, Bd. I, Düsseldorf, 14. Aufl. 2012; KROENER/MOMEN, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; STOLLENWERK/PIRON, Genussrechte – Flexibler Einsatz für Mezzanine Kapital, GmbH-StB 2012, 150; MAERKER/WAGNER, Die Behandlung von Genussscheinen bei Abschluss eines Gewinn- und Beherrschungsvertrages durch die Emittentin, DB 2013, 2549; KRAFT/RICHTER/MOSER, Genussrechte als Gestaltungsinstrument im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG, DB 2014, 85; VERSE/WIERSCH, Genussrechte nach vertraglicher Konzernierung des Emittenten, NZG 2014, 5.

### a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen

#### aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung

##### 170 (1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte

Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 befasst sich mit Ausschüttungen jeder Art auf „Genussrechte“, die – bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen – das Einkommen nicht mindern. Der Genussrechtsbegriff selbst ist nicht strechtl., sondern gesellschaftsrechtl. definiert; er weist eine Vielzahl von Erscheinungsformen auf.

**Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien:** Das Aktienrecht verwendet den Begriff des Genussrechts an verschiedenen Stellen (§§ 160 Abs. 1 Nr. 6, 221 Abs. 3, 347a AktG), ohne eine Legaldefinition zu geben. Traditionell versteht man im Aktienrecht unter einem Genussrecht ein schuldrechtl. Gläubigerrecht, das dieselben oder ähnliche Vermögensrechte wie eine Aktie gewährt (SCHÖN, JZ 1993, 925 [926]). Da das AktG das Genussrecht nicht regelt, sondern voraussetzt, muss gesellschaftsrechtl. bei der Bestimmung des Genussrechts auf den jeweiligen Normzweck abgestellt werden (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 24; LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 217 f.; BUSCH, AG 1994, 93 [95 f.]; SETHE, AG 1993, 293 [298 f.]). Insofern sind zwei Rechtsebenen zu unterscheiden: das Verhältnis der Genussrechtsinhaber zu den Aktionären und zur Gesellschaft.

► *Typische Charakteristika von Genussrechten:* Genussrechte gewähren schuldrechtl. Ansprüche gegen die Gesellschaft, insbes. auf Teilnahme an Gewinn oder Nutzungen. Mitgliedschaftliche Verwaltungsrechte, insbes. Stimmrechte können dem Genussrechtsinhaber wegen des Grundsatzes der Verbandsouveränität nicht übertragen werden (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309 ff.]; BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]; KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 31 ff. mwN; SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 67, 74; LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 220, HABERSACK in MüKo AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 86), was die Abgrenzung gegenüber stimmrechtslosen Vorzugsaktien erlaubt. Der Inhaber des Genussrechts hat daher keine oder – je nach Vereinbarung – nur sehr geringe Möglichkeiten der Einflussnahme auf die emittierende Gesellschaft, worin aus Sicht von – inhabergeführten – Familienunternehmen ein wesentlicher Vorteil liegt (BALLOF, EStB 2006, 426 [427]; BIEG, StB 1997, 481 [487]). Er unterliegt als außenstehender Kapitalgeber nicht der gesell-

schaftsrechtl. Treuepflicht (HEINEMANN/KRAUS in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 173; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 4/2005, 1 [17]).

- ▷ *Hinweis:* Das Fehlen mitgliedschaftlicher Verwaltungsrechte schließt eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Genussrechtsinhaber und der KapGes. mangels Mitunternehmerinitiative aus (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 192 und 195 [6/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 318; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 592; im Erg. auch ANGERER, DStR 1994, 41 [43]: kein gemeinsamer Zweck; aA HAAS, BB 1982, 1537).
- ▷ *Dauerschuldverhältnis eigener Art:* Es handelt sich um Dauerschuldverhältnisse eigener Art (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [330]; BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [43]; KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 27). Auch für Genussrechte mit Verlustbeteiligung gelten die §§ 230 ff. HGB nach hM nicht (BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [42 ff.]; LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 232; FRANZEN, Genussscheine, 1993, 15 ff. [22]; aA HABERSACK in MüKo AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 88 ff.; HABERSACK, ZHR 155 [1991], 378 [394]; generell für Behandlung des „Innenverhältnisses“ zwischen Genussrechtsinhaber und emittierender Gesellschaft als stille Gesellschaft SCHÖN, JZ 1993, 925 [928 ff.]).

Das Genussrecht kann in einer Urkunde verbrieft werden (Genussschein). Genussscheine können auf den Inhaber lauten (Inhaberschuldverschreibung iSd. § 793 BGB) oder als Namens- bzw. Orderpapiere begeben werden (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 28; HABERSACK in MüKo AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 204; LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 248 ff.).

Genussrechte sind ohne entgegenstehende Vereinbarung (§§ 399, 413 BGB) frei vererblich und veräußerbar (KOCH in Hüffer/Koch, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 53; SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 81). Die Handelbarkeit des Genussscheins an Zweitmärkten und ggf. am Kapitalmarkt wird als ein wesentlicher Vorteil gegenüber anderen mezzaninen Finanzierungsinstrumenten gesehen (HEINEMANN/KRAUS in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 172; BIEG, StB 1997, 481 [487]).

Die Genussrechtsbedingungen können frei vereinbart werden, unterliegen aber der Inhaltskontrolle nach §§ 242, 138 BGB und bei für eine Vielzahl von Verträgen verwendeten vorformulierten Bedingungen auch den §§ 307 ff. BGB, weil es sich nicht um gesellschaftsrechtl. Regelungen iSd. § 310 Abs. 4 Satz 1 BGB handelt (vgl. BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309, 312 ff.]; KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 35 mwN). Üblicherweise enthält die Vereinbarung Regelungen zu Art und Inhalt des gewährten Genussrechts (feste Verzinsung, Gewinnbeteiligung, Beteiligung am Verlust, Fälligkeit des Genussrechtskapitals, Beteiligung am Liquidationserlös, Nachzahlungspflichten), Laufzeiten, Kündigungsbestimmungen, Rückzahlungsmodalitäten, Verwässerungsschutz, Ablösung der Genussrechte durch die Gesellschaft, Verzinsung, Berechtigung der Gesellschaft zur Herabsetzung des Genusskapitals bei Herabsetzung des Kapitals der Gesellschaft, Informations- und Kontrollrechte der Genussrechtsinhaber etc. (vgl. etwa VON ALVENSLEBEN in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rn. 697 ff.).

► *Organschaft*: Schließt die Emittentin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ab, sind die Genussscheinbedingungen nach den Regeln der Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) anzupassen. Für die Bedienung der Genussrechte kommt es entsprechend dem Rechtsgedanken des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG nur darauf an, ob bei Abschluss des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags davon auszugehen war, dass die abhängige Gesellschaft ohne den Vertrag genügend Gewinn ausgewiesen hätte, um die Genussrechte bedienen zu können. In diesem Fall darf auch eine Kürzung des Rückzahlungsanspruchs nicht erfolgen (BGH v. 28.5.2013 – II ZR 2/12, GWR 2013, 402).

► *Abgrenzung zu Aktionärsrechten*: Der Umtausch in Aktien ist anders als bei Wandelschuldverschreibungen bei Genussrechten nicht möglich. Denkbar ist aber die Kombination eines Genussrechts mit einem Wandlungsrecht oder einer Option auf den Erwerb von Aktien (sog. Genussrechte mit *Equity Kicker* oder Wandlungsgenusssrechte, vgl. zB den Fall des FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.: Recht auf Umwandlung durch Kapitalerhöhung durch Einbringung der Genussrechte unter bestimmten Voraussetzungen; ZIEBE, DStR 1991, 1594 [1596]).

Die Gewährung von Informations- und Kontrollrechten wie das Recht auf Einsichtnahme in den Jahresabschluss oder das Recht auf Teilnahme an der Hauptversammlung ohne Stimm- und Rederecht wird aktienrechtl. für zulässig gehalten (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 26 mwN). Wenn eine gewinnbezogene Vergütung vereinbart ist, hat der Genussrechtsinhaber mangels vertraglicher Regelung den allgemeinen Auskunftsanspruch nach §§ 242, 259, 315, 810 BGB bezogen auf die vermögensrechtl. Grundlagen des Genussrechts, insbes. hinsichtlich der GE und der Bilanzpolitik der Emittentin, soweit im Einzelfall erforderlich (LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 378 ff.).

► *Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte*: Umstritten ist die Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte, also von Genussrechten, die mit stimmrechtslosen Vorzugsaktien vergleichbar sind. Diskutiert wird im Schrifttum, ob §§ 139 ff. AktG eine Sperrwirkung entfalten (vgl. zum Meinungsstand etwa KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 32 ff.; SCHOLZ in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 4. Aufl. 2015, § 64 AG Rn 79 ff., jeweils mwN), weil Vorzugsaktien ohne Stimmrechte nur in begrenztem Umfang ausgegeben werden dürfen und alle anderen Mitverwaltungsrechte bis auf das Stimmrecht gewähren. Der BGH konnte die Frage der Sperrwirkung für den zu entscheidenden Fall weitgehend offenlassen und hat sie verneint, wenn im Einzelfall die Genussrechtsinhaber deutlich besser gestellt sind als die Aktionäre (im Urteilsfall waren die Genussrechte nach Ablauf von 20 Jahren kündbar und der Ausgabebetrag ging in der Abwicklung den Ansprüchen der Aktionäre nach § 271 AktG vor; BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [311 f.]).

Eine Annäherung an eine aktionärsähnliche Stellung kann ohne Weiteres durch Vermögensrechte erfolgen (vgl. BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [310]; BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852), insbes. durch die Beteiligung an Gewinnen und einem Liquidationserlös, einen – qualifizierten – Rangrücktritt zur Vermeidung der Überschuldung und die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung.

► *Die Ausgabe von Genussrechten* bedarf bei der AG der Zustimmung der Hauptversammlung mit einer Mehrheit von drei Vierteln des bei der Beschlussfassung

vertretenen Grundkapitals, soweit die Satzung keine andere Kapitalmehrheit bestimmt (§ 221 Abs. 3 und Abs. 1 AktG). Der Beschl. ermächtigt den Vorstand zur rechtsgeschäftlichen Begr. der Genussrechte. Der Beschl. der Hauptversammlung und die Erklärung über die Begebung der Genussrechte sind nach § 221 Abs. 2 Satz 2 AktG beim Handelsregister zu hinterlegen, ein entsprechender Hinweis ist zu veröffentlichen (§ 221 Abs. 2 Satz 3 AktG). Die Begebung von Genussrechten ohne den erforderlichen Beschl. der Hauptversammlung ist im Außenverhältnis wirksam. Die beteiligten Organe machen sich aber schuldensatzpflichtig (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 52).

► *Bezugsrecht der Aktionäre:* Den Aktionären steht nach §§ 221 Abs. 4, 186 AktG ein Bezugsrecht zu, das allerdings nach §§ 221 Abs. 4 Satz 2, 186 Abs. 3 und 4 AktG ausgeschlossen werden kann (BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]: Abwägung der Interessen und der Verhältnismäßigkeit nach den Gegebenheiten des Einzelfalls; KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 38 ff.).

► *Bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln* besteht ein Verwässerungsschutz zugunsten der Inhaber von Genussrechten (§ 216 Abs. 3 Satz 1 AktG), bei anderen Kapitalmaßnahmen kommt mangels vertraglicher Regelung allenfalls die analoge Anwendung des § 216 Abs. 3 Satz 1 AktG in Betracht (str., dagegen BGH v. 23.10.1958 – II ZR 4/57, BGHZ 28, 259 [277]; zum Streitstand KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 216 AktG Rn. 19 mwN).

Die emittierende Gesellschaft ist gegenüber dem Genussrechtinhaber schuldensatzpflichtig, wenn die Geschäfte der Gesellschaft sich nicht im Rahmen des in der Satzung festgelegten Unternehmensgegenstands bewegen oder das Genussrechtskapital durch eine Geschäftstätigkeit geschmälert wird, die schlechterdings kein seriöser Kaufmann entfalten würde (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [329 ff.]).

**GmbH und andere Körperschaften:** Neben der AG können auch Gesellschaften aller Rechtsformen und andere Unternehmensträger Genussrechte ausgeben, obwohl eine ausdrückliche Regelung im Gesetz fehlt (vgl. LUTTER, FS Döllerer, 1998, 384; ANGERER, DStR 1994, 41 [42]; FEDDERSEN/KNAUTH, Eigenkapitalbildung durch Genußscheine, 2. Aufl. 1992, 20 ff.; BIEG, StB 1997, 481 [487]).

Der Geschäftsführer der GmbH kann Genussrechte ohne Regelung im Gesellschaftsvertrag vereinbaren, es sei denn, das Genussrecht wird im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses gewährt, zB als Gründervorteil, Entgelt für die Nebenleistungspflicht eines Gesellschafters oder für amortisierte Geschäftsanteile (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 69). Mangels anderer Regelung im Gesellschaftsvertrag für die Begebung obligationenartiger Genussrechte bedarf es unstr. keines Beschlusses der Gesellschafterversammlung (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 70). Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten wird unter dem Gesichtspunkt der Aushöhlung der Gewinnbezugsrechte teilweise die Einwilligung der Gesellschafterversammlung für erforderlich gehalten (str., vgl. SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 70 mwN). Ein Bezugsrecht der Gesellschafter auf Genussrechte kann mangels Regelung im GmbHG nur auf die analoge Anwendung des § 221 Abs. 4 AktG gestützt werden. Das ist umstritten (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 72 mwN). Der Inhalt der Genussrechte bestimmt sich ausschließlich aus dem Vertrag. Mitgliedschaftsrechte können auch bei der GmbH nicht begründet werden (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 74). Ein Vertrag

über die Einräumung eines Genussrechts mit gewinnabhängiger Vergütung für die Kapitalgewährung kann bei einer GmbH nicht ins Handelsregister eingetragen werden, weil die Vereinbarung nach Inhalt und Wirkung einer materiellen Änderung der Satzung nicht gleichkommt (AG Charlottenburg v. 29.11.2005, GmbHR 2006, 258; BayObLG v. 18.2.2003, GmbHR 2003, 534).

Zu Genussrechten bei Genossenschaftsbanken und Sparkassen s. etwa PADBERG, DB 2000, 990; zu mezzaniner Finanzierung bei Genossenschaften allg. KÜHNBERGER, DB 2004, 661 (664).

171–172 Einstweilen frei.

### 173 (2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte

Genussrechte eignen sich aufgrund der Flexibilität bei der Gestaltung der Ausgabebedingungen für den Einsatz im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital. Handelsbilanzrechtlich steht die Frage im Vordergrund, ob und unter welchen Voraussetzungen Genussrechte in der Bilanz des Emittenten als Eigenkapital auszuweisen sind. Aufgrund der vertraglichen Gestaltungsfreiheit müssen die für Eigenkapital erforderlichen Merkmale im Einzelfall vorliegen. Ob die Zuführung des Genussrechtskapitals durch einen Gesellschafter oder einen Nichtgesellschafter erfolgt, spielt keine Rolle.

**Abbildung im HGB:** Das IdW (Stellungnahme HFA 1/1994, WPg 1994, 419, der sich das Schrifttum im Wesentlichen angeschlossen hat, vgl. etwa KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [941]; MÜLLER/REINECKE, WPg 1995, 576; KÜTING/KESSLER/HARTH, BB 1996, Beilage 4, 24) verlangt für eine Bilanzierung als Eigenkapital kumulativ die Erfüllung der Kriterien Nachrangigkeit, Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe und Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung. Diese Kriterien wurden von der Literatur im Wesentlichen übernommen (krit. jedoch BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145: keine hinreichende Trennschärfe, GROH BB 1995, 559: Eigenkapitalausweis für Genussrechtskapital unzutreffend). Unterschiedliche Ansichten bestehen allerdings zum Kriterium der Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung, zu der die Stellungnahme HFA 1/1994 keine näheren Ausführungen enthält. So wird im Schrifttum zT in Anlehnung an § 10 Abs. 5 KWG aF eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren zuzüglich einer Kündigungsfrist von zwei Jahren als ausreichende Überlassungsdauer angesehen, wenn in dieser Zeit das Genussrechtskapital nicht entzogen werden kann (KÜTING/KESSLER, BB 1994, 2103 [2112]; WENGEL, DStR 2001, 1316 [1321]: fünf Jahre und zwei Jahre Mindestkündigungszeit), teilweise werden dagegen deutlich längere Zeiträume gefordert (EMMERICH/NAUMANN, WPg 1994, 677 [683]: 15–25 Jahre Mindestlaufzeit; STADLER, NZI 2003, 579 [580]: mindestens 20 Jahre) oder sogar die Überlassung für einen unbestimmten Zeitraum verlangt (BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2148]).

Für unter das KWG fallende Institute sind die Voraussetzungen, unter denen Genussrechtskapital als Ergänzungskapital anerkannt wird, in der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 646/2012, ABl. EU Nr. L 176, 1 (*Capital Requirements Regulation*) geregelt.

► *Ausweis als Eigenkapital:* Der Ausweis als Eigenkapital zu qualifizierender Genussrechte erfolgt in einem gesonderten Posten „Genussrechtskapital“ nach dem Posten „Gezeichnetes Kapital“, nach dem Posten „Gewinnrücklagen“ oder als letzter Posten des Eigenkapitals. Eine Umqualifizierung in Fremdkapital ist

vorzunehmen, wenn innerhalb des dem Stichtag folgenden Geschäftsjahres eine Rückzahlung wegen Ablaufs der Laufzeit oder aufgrund eines Kündigungsrechts des Genussrechtsberechtigten möglich ist (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.1.2). Ein Agio ist bei Einstufung als Eigenkapital wie der Nennbetrag auszuweisen und sollte durch eine Untergliederung oder einen „davon“-Vermerk kenntlich gemacht werden (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.1.4.1.2, SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 266 HGB Rn. 191). Ein Disagio reduziert den Ausweis des Genussrechtskapitals im Sonderposten, der über die Laufzeit zulasten eines gesonderten Aufwandspostens aufzustocken ist (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.1.4.2.2; SCHUBERT/WAUBKE in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 266 HGB Rn. 191).

► *Ausweis als Fremdkapital*: Liegen die Voraussetzungen für die Bilanzierung als Eigenkapital nicht vor, ist grds. Fremdkapital unter den Verbindlichkeiten in einem gesonderten Posten „Genussrechtskapital“ auszuweisen. In Einzelfällen wird ein Ausweis in einem Sonderposten zwischen Eigenkapital und Sonderposten mit Rücklagenanteil für möglich gehalten, wenn die Position des Genussrechtinhabers den Anforderungen an den Eigenkapitalausweis stark angenähert ist, ohne ihnen voll zu entsprechen (STEGEMANN, GStB 2004, 208 [211], unter Hinweis auf ADS, 6. Aufl. 1995, § 246 HGB Rn. 92: stille Gesellschaft; aA IDW, WP-Hdb., Bd. I, 14. Aufl. 2012, Rn. F 356 mwN).

► *Eine Passivierung der Genussrechte in der HBil. scheidet aus*, wenn die Gegenleistung nicht in der Form des Genusskapitals erfolgt ist, sondern das Genussrecht etwa eine Vergütung für leitende Mitarbeiter oder eine Nutzungsüberlassung darstellt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 381 [9/2014]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 317).

► *Weitere handelsrechtliche Bilanzierungsfragen*:

▷ *Die Zuführung des Genussrechtskapitals* ist für die KapGes. ein erfolgsneutraler Finanzierungsvorgang (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 589 f.). In Höhe des zugeführten Kapitals erfolgt eine Passivierung als Eigen- oder Fremdkapital. Das überlassene Genussrechtskapital kann ausnahmsweise nur dann erfolgswirksam vereinnahmt werden, wenn kein Rückforderungsrecht vereinbart wurde und die Mittel ausdrücklich als Ertragszuschuss geleistet wurden (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.1.2).

▷ *Ausschüttungen auf Genussrechte* mindern unabhängig von der Qualifikation des Genusskapitals als Eigenkapital oder Fremdkapital den Jahresüberschuss im Jahr der Gewinnerzielung (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.2; SCHUBERT in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rn. 229; aA SCHWITZER/VOLPERT, BB 1994, 826: Bestandteil der Ergebnisverwendung, wenn Genusskapital Eigenkapitalcharakter hat). Im Interesse der Klarheit der GuV ist ein gesonderter Ausweis als „Vergütung für Genussrechtskapital“ erforderlich (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.2.2.a; SCHMIDT/PEUN in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 275 HGB Rn. 205).

▷ *Eine Verlustbeteiligung* mindert das Genusskapital. Die Minderung ist Ertrag, wenn das Genussrechtskapital dem Fremdkapital zuzuordnen ist. Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ist eine Verlustbeteiligung in der GuV nach dem Jahresergebnis auszuweisen, zB als „Entnahme aus dem Genussrechtskapital“ oder „Wiederauffüllung des Genussrechtskapitals“ (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 2.2.2b).

- ▷ *In der Handelsbilanz des Genusseinhabers* ist mangels aktionärsähnlicher Stellung idR keine Aktivierung als Beteiligung iSd. § 271 HGB möglich (IdW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rn. 3.1 mit den Ausweisalternativen; GROTTTEL/KREHER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 271 HGB Rn. 15); aA SCHERRER in Kölner Komm. HGB, 2010, § 271 HGB Rn. 11).
- ▷ *Die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten* ist Sache der Gesellschaft (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Bei falscher Bilanzierung, die den Gewinnanteil des Genusseinhabers schmälert, steht dem Genusseinhaber ein Schadensersatzanspruch aus Verletzung der Genussrechtsvereinbarung zu (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Soweit der Gewinnanspruch des Genusseinhabers vom ausschüttungsfähigen Gewinn oder der Gewinnausschüttung abhängig ist, dürfen Rücklagen nicht treuwidrig in einem kaufmännisch unvertretbaren Umfang gebildet werden (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75). Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen die Gewinnbeteiligung des Genusseinhabers nicht beeinträchtigen (SEIBT in SCHOLZ, 11. Aufl. 2012, § 14 GmbHG Rn. 75).

**Abbildung nach IFRS:** IFRS verstehen sich als informationsorientiertes Rechenwerk für Kapitalmarktzwecke. Es ist weit weniger als das HGB am Gläubigerschutz und dem Vorsichtsprinzip ausgerichtet. Die Rechnungslegung nach den IFRS richtet sich nach dem Rahmenkonzept (IAS-Framework) und den Standards. Das IAS-Framework definiert Eigenkapital als den nach Abzug aller Schulden verbleibenden Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens (F 49c), also – insoweit mit dem HGB übereinstimmend – als Restgröße. Die Details der Zuordnung zu Eigen- bzw. Fremdkapital regelt detailreich IAS 32. IAS 32.18 ff. ordnet alle Finanzinstrumente dem Fremdkapital zu, wenn dem Inhaber ein Rückgaberecht zusteht („kündbares Instrument“). Eine längerfristige Kapitalüberlassung würde nach diesen Grundsätzen nicht ausreichen (vgl. etwa KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [942] mwN). Es ist schwer vorstellbar, die Voraussetzungen für die EK-Qualifikation zu schaffen (Unkündbarkeit, Bindung der Verzinsung an die Dividendenpolitik der Gesellschaft, vgl. LÜDENBACH in Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar, 14. Aufl. 2016, § 20 Rn. 20). Solange das deutsche Steuerbilanzrecht sich nicht an den IFRS orientiert, können die Details an dieser Stelle offen bleiben (vgl. dazu etwa die Darstellungen von KÜTING/DÜRR, DStR 2005, 938 [942 ff.]; SCHABER/KUHN/EICHHORN, BB 2004, 315 [317 ff.]; LÜHN, WPg 2006, 1529; SCHABER/ISERT, BB 2006, 2401).

174 Einstweilen frei.

## **bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten**

### **175 (1) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung**

Die Abgrenzung des Genussrechts von anderen vertraglich begründeten Rechtsverhältnissen bereitet aufgrund der fehlenden Legaldefinition des Genussrechts und der weitgehenden Gestaltungsfreiheit Schwierigkeiten. Die von den Parteien gewählte Bezeichnung entfaltet allenfalls eine Indizwirkung, ändert aber nichts an der Notwendigkeit, die Vereinbarung anhand inhaltlicher Kriterien zu beurteilen, weil eine rechtl. Eigenqualifikation durch die Vertragsparteien, die vom erklärten Rechtsfolgwillen nicht gedeckt ist, unmaßgeblich ist (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289). Steuerrechtlich bestehen wegen der Gleichstellung eigenkapitalähnlicher Genussrechte mit Ausschüttungen an den Gesellschafter durch

§ 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG, §§ 17 Abs. 1 Satz 3, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. Anm. 230 ff.) eigenständige Qualifikationsregeln. Die Abgrenzung zwischen den nahestehenden Vertragstypen wirkt sich ertragstl. also nur im internationalen StRecht und insbes. im Abkommensrecht aus.

### (2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie

176

Für Aktien, die mit einem nachzuzahlenden Vorzug bei der Verteilung des Gewinns ausgestattet sind, kann das Stimmrecht nach § 139 Abs. 1 AktG ausgeschlossen werden (Vorzugsaktien ohne Stimmrecht). Bis zu 50 % des Grundkapitals kann nach § 139 Abs. 2 AktG in Form von Vorzugsaktien ohne Stimmrecht ausgegeben werden. Eine derartige Beschränkung besteht für das Genussrecht nicht (vgl. auch BIEG, StB 1997, 481 [482]). Stimmrechtslose Vorzugsaktien sind von der Teilnahme an der Abstimmung in der Hauptversammlung grds. ausgeschlossen (Ausnahme § 140 Abs. 2 AktG: Wiederaufleben des Stimmrechts, wenn der Vorzug nicht gezahlt wird), vermitteln aber nach § 140 Abs. 1 AktG ansonsten die gleiche Rechtsstellung wie andere Aktien. Vorzugsaktionäre sind zur Teilnahme an der Hauptversammlung berechtigt. Ihnen stehen die damit verbundenen Einzelbefugnisse zu (MEILICKE/HÄNDEL, DStR 1992, 72 [73]). Sie sind bei Kapitalerhöhungen bezugsberechtigt (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 140 AktG Rn. 3). Diese mitgliederschaftlichen Verwaltungsrechte kommen den Genussrechtsinhabern nicht zu, was die Abgrenzung erlaubt (vgl. auch BFH v. 12.7.1967 – I 204/64, BStBl. III 1967, 781; ALTHEOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [322]).

### (3) Stille Gesellschaft

177

Unter einer stillen Gesellschaft versteht man eine Innengesellschaft (§ 705 BGB), bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen in der Weise beteiligt, dass er in dessen Vermögen eine Einlage leistet und dafür am Gewinn beteiligt wird (§§ 230 ff. HGB). Die stille Gesellschaft hat ein mitgliederschaftliches Gepräge (BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289; BFH v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; BFH v. 6.3.2003 – XI R 24/02, BStBl. II 2003, 656; FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001 – 6 K 3450/98, LexInform Dok. Nr. 527647, insoweit in EFG 2001, 1159, nicht wiedergegeben, rkr.).

**Abgrenzungskriterien gegenüber einem Genussrecht:** Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist es regelmäßig schwer, anhand des gemeinsamen Zwecks bei der stillen Gesellschaft eine Abgrenzung vorzunehmen, weil aufgrund der Beteiligung am Erg. in beiden Vertragstypen und der Vermögenseinlage ein Interesse auf beiden Seiten an der Erzielung von Gewinnen im Unternehmen besteht. Darüber hinaus darf die Geschäftsführung des emittierenden Unternehmens sich nur im Rahmen des Unternehmensgegenstands bewegen; anderenfalls drohen Schadensersatzansprüche des Genussrechtsinhabers (s. Anm. 170). Die Verfolgung gemeinsamer Zwecke darf sich aber nicht darin erschöpfen, dass jede Vertragspartei für sich alleine Ziele anstrebt, die zwar aufeinander abgestimmt sind, aber mangels entsprechender Bindung nicht gegenseitig eingefordert werden können (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889). Gegenüber der bloßen Kapitalhingabe gegen Vergütung und betrieblichen Verwendung muss ein Mehr als gemeinsamer Zweck vereinbart sein (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852; FG Köln v. 25.3.1998 – 12 K 1927/92, EFG 1998, 1214, rkr.). In der Entsch. BFH v. 8.4.2008 (VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852) dürfte das entscheidende Kriterium das Fehlen einer gewinnabhängigen Vergütung der Fondsinitiatoren gewesen sein (so INTEMANN, GStB 2008, 350 [352]).

Dass die Geschäftsführung eine Verletzung der Vertragsgrundlage durch Überschreitung des gesellschaftsvertraglich festgelegten Unternehmensgegenstands begeht, begründet noch keinen gemeinsamen Zweck, sondern sichert den Rahmen der Zweckbestimmung des Genussrechtskapitals (aA SCHÖN, JZ 1993, 925 [928 f.]). Als entscheidendes Indiz für einen gemeinsamen Zweck ist aber die erforderliche Zustimmung des Vertragspartners zur Änderung des Unternehmensgegenstands anzusehen, weil insoweit ein mitgliedschaftliches Mitspracherecht verankert wird (BGH v. 10.10.1994 – II ZR 32/94, ZIP 1994, 1847 [1848]).

**Einzelfallabhängige Prüfung erforderlich:** Generell wird man nicht umhin kommen, den Einzelfall anhand sämtlicher Umstände zu prüfen. So berücksichtigt das FG Ba.-Württ. (v. 3.12.2004 – 10 K 225/01, EFG 2005, 530, nrkr., Rev. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852, insoweit nur den Zweck betrachtend) folgende Kriterien: Gemeinsamer Zweck, Beteiligung am Gewinn des Handelsgeschäfts, (keine) Beteiligung am Verlust, Kündigungsmöglichkeit des Anlegers, keine Nachschusspflicht, Informations- und Kontrollrechte nach § 233 HGB, was im Einklang mit der Rspr. des BGH steht (vgl. BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [42 ff.]). Keine Zustimmung verdient BFH v. 8.4.2008 (VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852), insoweit es Merkmal von Genussrechten sei, dass sie in großer Zahl begeben würden und nicht nur einzeln (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 8 Rn. 379 [9/2014]), was allenfalls für Genussrechte (also verbriefte Genussrechte) als typisch angesehen werden kann.

#### 178 (4) **Gewinnschuldverschreibung**

Gewinnschuldverschreibungen sind nach § 221 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 AktG Anleihen, die zusätzlich zum Rückzahlungsanspruch Rechte verbriefen, die mit den Gewinnanteilen von Aktionären in Verbindung gebracht werden. Sie begründen ein partiarisches Rechtsverhältnis, das der Vorzugsaktie wirtschaftlich nahesteht, sich aber rechtl. mangels korporationsrechtl. Verfassung unterscheidet (KOCH in HÜFFER/KOCH, 12. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 8). Die Verweisung der aktienrechtl. Regelung der Genussrechte in § 221 Abs. 3 AktG auf Abs. 1 verdeutlicht die Verwandtschaft dieser Instrumente. Die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung ist für Genussrechte typisch und begründet einen wesentlichen Unterschied zu Gewinnschuldverschreibungen (FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 30; ebenso HABERSACK in MünchKomm. AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 58, 71; Nachrangigkeit und Verlustbeteiligung als Merkmale des Genussrechts, weil die Gewinnschuldverschreibung einen festen und unbedingten Rückzahlungsanspruch verlange; ALTEHOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [323]).

#### 179 (5) **Wandel- und Optionsanleihe**

Die Besonderheit der Wandel- und Optionsanleihe ist das Umtausch- oder Bezugsrecht des Gesellschaftsgläubigers. Denkbar sind Kombinationen von Genussrechten mit Wandlungs- oder Optionsrechten. Fraglich ist aus strechtl. Sicht, ob die zusätzlichen Rechte auf Erwerb der Gesellschafterstellung sich bereits vor ihrer Ausübung auf die Subsumtion unter eine Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auswirken (s. Anm. 187).

**(6) Partiarisches Darlehen**

180

Partiarische Darlehen zeichnen sich dadurch aus, dass die Verzinsung sich ganz oder teilweise am Gewinn des Schuldners orientiert. Eine auf der Vermögensberechtigung ansetzende Abgrenzung zwischen Genussrecht und partiarischem Darlehen bereitet daher erhebliche Schwierigkeiten (FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.). Die Verpflichtung zur Rückzahlung des überlassenen Kapitals kann mit Blick auf die Anwendbarkeit der §§ 489, 490 BGB als charakteristisch für das Darlehen angesehen werden (LUTTER in Kölner Komm. AktG, 2. Aufl. 1995, § 221 AktG Rn. 233). Eine Verlustbeteiligung wäre demnach auch insoweit ein Indiz für ein Genussrecht. Da eine teleologische Reduktion der §§ 489, 490 BGB bei fehlendem Schutzbedürfnis des Schuldners oder abweichender vertraglicher Risikoverteilung aber für zulässig erachtet wird (VON ALVENSLEBEN in HÄGER/ELKEMANN-Reusch, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rn. 618 mwN), fehlt auch hier die wünschenswerte Trennschärfe.

Einstweilen frei.

181–183

**b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte**

**aa) Beteiligung am Gewinn**

184

Zunächst muss ein „Recht auf Beteiligung am Gewinn“ bestehen, um eine einkommensverwendende Ausschüttung iSd. Abs. 3 Satz 2 auszulösen.

**Unmittelbare und mittelbare Gewinnbeteiligung:** Beteiligung am Gewinn setzt voraus, dass die Berechnung der Genussrechtsvergütung auf der Grundlage einer am Erg. der KapGes. bezogenen Bemessungsgrundlage erfolgt, wobei grds. jede Art der Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens gemeint ist (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2605]). Denkbare zivilrechtl. Bezugspunkte einer Gewinnbeteiligung sind der Jahresüberschuss, der ausschüttungsfähige Gewinn, der Bilanzgewinn, die Dividende, die Gesamtkapitalrendite, das Erg. einer Sparte oder eines (Teil-)Betriebs, die Erträge aus einzelnen WG (vgl. HABERSACK in MünchKomm. AktG, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rn. 95) sowie vergleichbare Bezugsgrößen im Konzern(-abschluss).

Eine mittelbare Abhängigkeit von erfolgsbezogenen Komponenten des Emitenten soll genügen, um eine eigenkapitalähnliche Beteiligung am Geschäftserfolg zu begründen (KROSCHESKI, Stbg 2005, 341 [343]; SCHNEIDER in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180). In dieser Allgemeinheit hat die Aussage eine überschießende Tendenz. Unzweifelhaft genügt eine Beteiligung am Jahresüberschuss oder Bilanzgewinn der HBil. Ebenso kommt eine andere aus dem Jahresabschluss abgeleitete Größe als Bemessungsgrundlage für eine Beteiligung am Gewinn in Betracht (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 320), wie zB die Eigen- oder Gesamtkapitalrendite (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202 [6/2014]; SCHNEIDER in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180).

Eine – hinreichende – mittelbare Gewinnbeteiligung resultiert aus einer Orientierung der Genussrechtsvergütung an den an die Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden (LANG/BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 909 [10/2015]; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2605]), was sich aus der Zielsetzung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 begründet, denn die Steuerkraft, dh. stl. Leistungsfähigkeit, der KapGes. wird durch das Genussrecht insoweit identisch belastet. Das Verhältnis der Genuss-

rechtsvergütung zur Dividendenzahlung ist unbeachtlich (SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 180) – jedenfalls solange es wirtschaftlich im Erg. um die Aufteilung des Bilanzgewinns zwischen den Eigenkapitalgebern geht.

**Sonderfragen der Gewinnbeteiligung:** Fraglich ist, ob aus strechtl. Sicht für eine Gewinnbeteiligung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auch auf den Konzerngewinn oder den Gewinn einer bestimmten Sparte (sog. *tracking stock*, GÖRGEMANN, GmbHR 2004, 170 [172]) abgestellt werden kann. Die stl. Leistungsfähigkeit der KapGes. korrespondiert mit diesen Bezugsgrößen nur eingeschränkt. So ist es zB ohne Weiteres denkbar, dass im Einzelabschluss der KapGes. kein Gewinn oder sogar ein Verlust auszuweisen ist, obwohl im Konzernabschluss oder in einer bestimmten Sparte ein Gewinn entsteht. Die Zahlung einer Vergütung auch im Verlustfall ist aber mit dem Wesen einer Gewinnbeteiligung nicht zu vereinbaren (vgl. auch LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1853]; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2607]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 386 [9/2014]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202 [6/2014]; problematisch). Die Parallele zwischen klassischen Eigenkapitalgebern und Genussrechtsinhabern besteht in diesen Konstellationen nicht. Eine solche Referenz sollte also die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ausschließen, es sei denn, sie diene zB im Rahmen einer *Tracking stock*-Struktur nur als Maßstab für die Verteilung des in der HBil. oder StBil. der KapGes. ausgewiesenen Gewinns.

Ebenfalls keine Beteiligung am Gewinn sind Ausschüttungen, die sich am Umsatz orientieren, weil auch hier im Verlustfall Ausschüttungen geleistet werden müssten (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2607]).

► *Fragen der Mindestverzinsung:* Problematisch ist das Zusammentreffen einer Mindestverzinsung mit einer Gewinnbeteiligung. Auf jeden Fall kann nur eine einheitliche Betrachtung und nicht eine Aufteilung in nach Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht abziehbare Bestandteile und abziehbare Zinskomponenten vorgenommen werden (RFH v. 31.10.1939 – I 77/37, RStBl. 1940, 35; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 180; BREUNINGER/U. PRINZ, DSrR 2006, 1345 [1347]). Die stl. Behandlung kann auch nicht für die verschiedenen Jahre unterschiedlich erfolgen (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]). Für die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ist nach der Rspr. eine Belastung der Gesellschaft in ungefähr gleicher Weise erforderlich wie bei gewinnabhängiger Verzinsung (RFH v. 17.4.1934, RStBl. 1934, 773; RFH v. 31.10.1939, RStBl. 1940, 35; BFH v. 28.6.1960 – I 85/60, DB 1960, 1057). Dazu muss die Mindestverzinsung so niedrig liegen, dass sie unter dem liegt, was aufgrund der Ertragskraft des Unternehmens üblicherweise als Gewinn erwirtschaftet wird (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; schädlich, wenn der Genussrechtsinhaber ernstlich nicht mit mehr als der Mindestverzinsung rechnen konnte). Die erfolgsabhängige Vergütung muss bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dominieren (KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 591; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 320; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Rn 109 [12/2012]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; SONTHEIMER, BB 1984, Beilage 19, 1 [4f.]; BREUNINGER/U. PRINZ, DSrR 2006, 1345 [1347]; WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]; HAASE, StuB 2009, 495 [497]; unklar STEGEMANN, GSTB 2004, 208 [210, 212f.]). Eine Mindestverzinsung, die unter dem Marktpreisniveau von vergleichbaren Anleihen liegt, spricht für eine Gewinnbeteiligung, eine hohe Verzinsung für einen anleiheähnlichen Charakter (SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 181; HÄGER/MÜLLER in HÄGER/ELKMANN-REUSCH, *Mezzanine Finanzierungsinstrumente*, 2. Aufl. 2007,

Rn. 785; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]; KROSCHESKI, Stbg 2005, 341 [343]). Wenig Orientierung bietet RFH v. 31.10.1939 (RStBl. 1940, 35), weil es sich nicht um die Subsumtion unter den Begriff des Genussrechts bemüht, sondern fehlende Anerkennung der Umwandlung von Aktien in Obligationen bei einer Aktienzusammenlegung dogmatisch undeutlich eher unter Missbrauchsgesichtspunkten behandelt (§ 1 StAnpG, heute § 42 AO). Offen ist die Frage, welcher Zeitraum zu betrachten ist. Denkbar erscheint es, den Rechtsgedanken des § 10 Abs. 5 KWG aF heranzuziehen, der eine Mindestüberlassungsdauer von fünf Jahren vorsieht (KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606]).

Eine Gewinnbeteiligung wird auch durch einen nach der Höhe des Gewinns abgestuften variablen Zins begründet (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]; KROSCHESKI, Stbg 2005, 341 [343]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 109 [12/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 386 [9/2014]; diff. KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606 f.]; HÄGER/MÜLLER in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rn. 786).

- ▷ *Die Vereinbarung einer gewinnabhängigen Vergütung*, die auf eine Höchstverzinsung bezogen auf das Genussrechtskapital begrenzt ist, sollte korrespondierend eine Gewinnbeteiligung nur ausschließen, wenn die Höchstverzinsung deutlich unter der Eigenkapitalrendite liegt.

Eine Gewinnbeteiligung liegt auch vor, wenn eine fixe Vergütung nur unter dem Vorbehalt ausreichender Erträge zu zahlen ist, weil hier die Leistungsfähigkeit der KapGes. nur zugunsten der Genussrechtinhaber und zulasten der Gesellschafter aufgeteilt wird (STEGEMANN, GSTB 2004, 208 [210]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1854]). Nachzahlungsansprüche für Vorjahre, in denen mangels eines – ausreichenden – Gewinns der Anspruch der Genussrechtinhaber nicht oder nur teilweise befriedigt wurde, sind ebenfalls unschädlich für die Annahme einer Gewinnbeteiligung.

- ▶ *Unerblichkeit einer Verlustbeteiligung*: Eine Verlustbeteiligung ist nicht erforderlich, weil die Beteiligung an einem Gewinn sprachlich die Beteiligung an einem positiven Erg. ist (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 320; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 109 [12/2012]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 202 [6/2014]; GROH, BB 1993, 1882 [1890]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181).

Einstweilen frei.

185–186

### bb) Beteiligung am Liquidationserlös

187

Neben der Gewinnbeteiligung verlangt § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ein Recht auf Beteiligung an Liquidationserlös der Beteiligung. Liquidationserlös ist nach hM das Abwicklungsendvermögen iSd. § 11 (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 321 mwN).

**Eigenkapitalähnliche Liquidationsbeteiligung**: Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist erforderlich, wobei eine teilweise Beteiligung ausreicht; die Rückzahlung nur zum Nennbetrag genügt nicht (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; BMF v. 17.2.1986 – IV B 7 - S 2742 - 1/86, nv.; LANG/BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 911 f. [10/2015]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 112 [12/2012]; BREUNINGER/U. PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]; GOSCH in

GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151; BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 [275]; EMDE, BB 1988, 1214 [1215]; KNOBBE-KEUK, BB 1987, 341), weil die Steuerkraft der Gesellschaft bei einer Rückzahlung zum Nennbetrag nur wie bei einer Darlehensrückzahlung belastet wird, die unzweifelhaft keinen Eigenkapitalcharakter hat, selbst wenn die Verzinsung gewinnabhängig ist (aA LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855] für unkündbare Genussrechte mit der Höhe nach festgelegtem Kapitalrückgewähranspruch; VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173 [1179]: Rückzahlung aus Liquidationsüberschuss unabhängig von der Beteiligung an stillen Reserven).

Unschädlich für den BA-Abzug ist auch, wenn der Nennbetrag nach Ablauf einer Sperrfrist zusätzlich verzinst wird (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861: 2 % jährlich, max. 10 %), weil im Erg. lediglich eine aufschiebend bedingte Zusatzverzinsung vereinbart ist, nicht aber eine Beteiligung an den stillen Reserven.

In der Kombination des Genussrechts mit einem Wandlungsrecht kann nach Auffassung des FG Rhld.-Pf. (v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.) eine Beteiligung auch vorliegen, wenn der Genussrechtinhaber die Umwandlung des Genussrechtskapitals in Gesellschaftsanteile verlangen kann und nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Genussrechtinhaber von seinem Wandlungsrecht (dort durch Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage in Form des Genussrechts) Gebrauch macht. Zwar beruhen Genussrecht und Erwerb der Aktien auf einem einheitlichen Vorgang. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass die Wahrscheinlichkeit, mit der ein Gestaltungsrecht ausgeübt wird, auf die Qualifikation des bis zur Ausübung bestehenden Rechtsverhältnisses aus Sicht der Gesellschaft zurückwirkt (vgl. auch BFH v. 21.2.1973 – I R 106/71, BStBl. II 1973, 460, zu Wandelschuldverschreibungen mit Umtauschrecht auf Aktien). Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Ausübung in allen denkbaren Fällen zwingend ist, weil kein vernünftiger Gesellschafter darauf verzichten würde, kann man einen einheitlichen Vorgang erwägen. Das entspricht wohl auch der Verwaltungsauffassung der Verbindung von Genussrechten mit Wandlungs- oder Optionsrechten. Wenn ein wirtschaftlicher Zwang zum Erwerb von Gesellschaftsrechten besteht, könne eine Beteiligung an Liquidationserlösen vorliegen (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]; offen WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]). Aus der BFH-Rspr. zur Behandlung des Aufgelds bei Optionen (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426), kann uE nichts anderes gefolgert werden, weil es lediglich um die Frage geht, ob ein Noch-Nicht-Gesellschafter mit Blick auf seine mögliche zukünftige Gesellschafterstellung Einlagen tätigen kann.

**Sonderfragen der Beteiligung am Liquidationserlös:** In zeitlicher Hinsicht führt der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, der von Liquidationserlösen spricht, zu der Frage, ob unbefristete, aber kündbare bzw. befristete Genussrechte ebenfalls betroffen sein können, wenn eine Beteiligung an den stillen Reserven bereits vor dem Liquidationszeitpunkt erfolgt (dagegen LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855 f.]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151 Fn. 4: nur im Liquidationsfall, nicht zu einem davor liegenden, also nicht liquidationsabhängigen Zeitpunkt; zust. KROSCHESKI, Stbg 2005, 341 [343] Fn. 22, der aber genügen lässt, dass jedenfalls auch eine Beteiligung am Liquidationserlös vereinbart ist). Nach dem Sinn und Zweck der Gleichbehandlung eigenkapitalähnlicher Finanzierungsinstrumente sollte unabhängig vom Beendigungszeitpunkt maßgeblich sein, ob eine Beteiligung an den stillen Reserven vorgesehen ist (SCHNEIDER in

BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 182; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 203 [6/2014]; wohl auch BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861: Rückkauf durch Genussrechtsinhaber nach Ablauf einer Sperrfrist jederzeit möglich, aber obiter dictum insoweit, weil die Beteiligung am Liquidationserlös fehlte). Da eine anteilige Beteiligung an den stillen Reserven genügt, ist es unschädlich, wenn die Genussrechtsinhaber nur einen Anteil am fiktiven Liquidationserlös erhalten, also keine Vergütung der stillen Reserven auf der Grundlage der Fortsetzungsprognose erfolgt.

Zweifelhaft ist, ob eine Rückzahlbarkeit vor der Liquidation zur Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 führt, wenn die Vergütung den Regelungen zur Einziehung von Gesellschaftsanteilen entspricht (GRIEGER, WM 1958, 914 [918]). Dann könnte man die Beteiligung an den stillen Reserven nicht verlangen, wenn die Gesellschafter im Fall ihres Ausscheidens vor der Liquidation nur den Buchwert ihrer Beteiligung als Abfindung erhalten. Gegen diese Interpretation spricht, dass die Buchwertklauseln, selbst wenn sie bei ihrer erstmaligen Vereinbarung zulässig sind (also keine grobe Unbilligkeit vorliegt, vgl. BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, BGHZ 116, 359 [368]), aber ihre Wirksamkeit verlieren, wenn in der Folgezeit ein grobes Missverhältnis zwischen Abfindung und wahrem Wert der Beteiligung entsteht, nicht nichtig werden, sondern im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung unter Berücksichtigung von TuG eine Abfindung zu finden ist, die zwischen dem Buch- und dem Verkehrswert liegt (vgl. etwa BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, BGHZ 116, 359 [369]; BGH v. 20.9.1993 – II ZR 104/92, BGHZ 123, 281 [288 f.]; BGH v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, BGHZ 135, 387 [390 ff.]; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1485 ff.; GROSSFELD, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 253 ff.; BACHER/SPIETH, GmbHR 2003, 517 [522 f.]). Auf diese Weise ist für den Gesellschafter als Eigenkapitalgeber die Teilnahme an den stillen Reserven – jedenfalls teilweise – sichergestellt. Da die Beteiligung an den stillen Reserven für das Genussrecht nicht vertragstypisch ist, wird man die Rspr. kaum auf sie erstrecken können (vgl. aber BGH v. 13.4.1995 – II ZR 132/94, WM 1995, 1277, für einen atypisch stillen Gesellschafter). Die Gleichstellungsklausel kann demnach allenfalls genügen, wenn sie – ausdrücklich oder konkludent – den Fall der Unwirksamkeit der gesellschaftsrechtl. Abfindung einbezieht oder die Abfindung die stillen Reserven zumindest teilweise berücksichtigt.

► *Langfristiger Rückzahlungsanspruch*: Die FinVerw. will bereits dann eine Einstufung als beteiligungsähnliches Genussrecht vornehmen, wenn die Rückzahlung des Genusskapitals vor der Liquidation nicht verlangt werden kann oder wenn der Rückzahlungsanspruch erst in ferner Zukunft (nach mindestens 30 Jahren) geltend gemacht werden kann (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667; v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49; zust. wohl VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173 [1179]; vgl. auch GRIEMLA, FR 2011, 853, zu einem Versuch der teleologischen Interpretation dieses Ansatzes; krit. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 115 [12/2012]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1270). Diese Auffassung ist jedoch weder mit dem klaren Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 vereinbar (vgl. BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 151; ANGERER, DStR 1994, 651 [652]; LORENZ, DStR 2000, 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 321; KROSCHEWSKI, Stbg 2005, 341 [343]; FROTSCHER in FROTSCHER/Maas, § 8 Rn. 389 [9/2014]; im Erg. auch EMDE, BB 1988, 1214 [1215]), noch kann man argumentieren, der zeitlich so hinausgeschobene Anspruch sei wirtschaftlich ohne Bedeutung, weil die Belastung der KapGes. dem

durch alle anderen Inhaber langfristiger Forderungen (zB sog. *perpetual bonds* mit einer Laufzeit von bis zu 99 Jahren) entspricht (vgl. LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1855]; BREUNINGER/U. PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]).

Eine Beteiligung an einem Liquidationserlös verlangt keine Beteiligung an einem Liquidationsverlust (aA wohl GROH, BB 1993, 1882 [1890]). Bei Genussrechten mit Verlustbeteiligung soll nach Auffassung der FinVerw. bei einer Rückzahlung des Genusskapitals im Zeitpunkt der Liquidation zum Nennwert eine Beteiligung an den stillen Reserven anzunehmen sein, weil das Genussrechtskapital durch Verlust gemindert sein könne und die volle Rückzahlung des Genusskapitals im Liquidationszeitpunkt jedenfalls einer teilweisen Beteiligung an den stillen Reserven gleichkomme, denn nur so werde die verlustbedingte Minderung des Genusskapitals ausgeglichen (BMF v. 17.2.1986 – IV B 7 - S 2742 - 1/86, nv.; ebenso WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]). Das ist jedoch nicht zutreffend. Im wirtschaftlichen Erg. wird die Verlustbeteiligung in dieser Konstellation begrenzt auf die Minderung der Bemessungsgrundlage der ergebnisabhängigen Vergütung, falls diese auf die Höhe des – durch Verluste geminderten – Genusskapitals Bezug nimmt. Im Übrigen wirkt sich die Verlustbeteiligung nicht aus – wie im Normalfall, dh. ohne Verlustbeteiligung. Für die Fähigkeit zur Auszahlung des Genusskapitals kommt es auch nicht auf die stillen Reserven an, sondern nur darauf, ob die Liquidität – nach Beendigung der Liquidation – zur Zahlung ausreicht, wobei ggf. die Gesellschafter mangels Rangrücktritts der Genussrechtinhaber das Nachsehen haben. Dass stille Reserven sich auf die Zahlungsfähigkeit positiv auswirken, ist trivial und gilt auch für den Fall, dass eine Verlustbeteiligung nicht vereinbart wurde.

► *Verzicht auf Rückzahlung:* Eine genereller Verzicht auf die Rückzahlung des Genusskapitals stellt nach Auffassung des I. Senats des BFH keine Beteiligung am Liquidationserlös dar (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; entgegen BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667; allerdings ein *obiter dictum*, weil aufgrund des im Urteilsfall vorausgegangenen Darlehensverzichts auch keine Rückzahlung von Genusskapital vereinbart war). Das BMF hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49), weil die Steuerkraft des Unternehmens in gleicher Weise betroffen sei, wenn der Alleingesellschafter auf die Rückzahlung des Kapitals verzichtet. Dieses Argument kann jedoch nur bei beteiligungskongruenten Genussrechten gelten. Der VIII. Senat konnte die Frage der fehlenden Beteiligung am Liquidationserlös offenlassen (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. I 2005, 861). Wirtschaftlich belastet das Genussrecht ohne Rückgewähranspruch die Steuerkraft des Unternehmens sogar geringer als das Gesellschaftskapital. Jedoch missachtet diese rein wirtschaftliche Betrachtungsweise den Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 eklatant (LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [855 f.]; KRATSCH, BB 2005, 2603 [2608 f.]). Bei näherer Betrachtung dürfte regelmäßig bei Genussrechten ohne Rückzahlungsverpflichtung bereits im Zeitpunkt der Zuführung des Genussrechtskapitals eine Passivierung als Verbindlichkeit ausscheiden. Die Vergütung ist nach den Grundsätzen der Bilanzierung schwebender Geschäfte ebenfalls nicht rückstellungsfähig (vgl. auch WENGEL, DStR 2001, 1316 [1323 f.]). Eine Behandlung als Eigenkapital in der StBil. kommt also wohl nur in Betracht, wenn der Genussrechtinhaber gleichzeitig Gesellschafter ist, so dass die Zuführung des Genussrechtskapitals als Einlage zu behandeln ist, andernfalls liegt eine BE vor.

► *Nachrangvereinbarung:* Eine Nachrangvereinbarung in Verbindung mit einer Verlustbeteiligung macht die Genussrechte nicht zu GmbH-Anteilen ähnlichen

Beteiligungen, sondern ist eigenkapitalersetzenden Darlehen vergleichbar (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. I 2005, 861; BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667). Es fehlt an der Teilnahme an den stillen Reserven.

Einstweilen frei.

188–189

**cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös**

190

Beteiligungsähnliche Genussrechte liegen nach dem Wortlaut der Norm nur vor, wenn die Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös kumulativ vereinbart wurde (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 148; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 316; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 116 [12/2012]; ANGERER, DStR 1994, 41 [42]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1853]; LORITZ, DStR 2000, 77 [81]). Der Nichtanwendungserlass in BMF v. 27.12.1995 (IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49) legt aufgrund der Begr. nahe, dass die Nichtanwendung sich nur auf die Frage bezieht, wann eine Beteiligung am Liquidationserlös vorliegt (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 148; CARLÉ/ROSNER, KÖSDI 2006, 15365 [15373]; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852, zur Anwendung des insoweit deckungs gleichen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

**dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**

191

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sind vom Abzugsverbot nur Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte von KapGes. betroffen. Bei anderen Körperschaften ist die Behandlung von beteiligungsähnlichen Genussrechten str. Die FinVerw. versteht die Nennung der KapGes. nur als beispielhaft, weil Abs. 3 Satz 2 durch das Wort „auch“ eingeleitet werde und die Steuerkraft des Unternehmens auch in diesen Fällen gemindert sei (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]). Die hM im Schrifttum sieht hier zutreffend keine Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung geschlossen werden müsste (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 150; LANG/BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 907 [10/2015]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 292; JOCHUM in KSM, § 20 EStG Rn. C/1 11 [3/2016]; ANGERER, DStR 1994, 41 [42 f.]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1260; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 392 [9/2014]). Das Wort „auch“ bezieht sich nach seiner Stellung am Satzanfang auf Abs. 3 Satz 1 und verdeutlicht, dass auch die vGA und die Ausschüttung auf beteiligungsähnliche Genussrechte der Ergebnisverteilung gleichstehen, bezieht sich aber nicht auf die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, insbes. also nicht auf die Rechtsform der Körperschaft (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 319). Systematisch spricht für diese Auslegung auch, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls von Bezügen aus „Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist“ spricht. Genussrechte an ausländ. KapGes. fallen unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, wenn diese nach einem Rechtstypenvergleich inländ. KapGes. entsprechen (vgl. BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588, s. § 1 Anm. 27).

**ee) Ausschüttung jeder Art**

192

Der Begriff der Ausschüttung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ist mit dem Ausschüttungsbegriff der vGA identisch. Ein tatsächlicher Abfluss der Vergütung ist

## **KStG § 8** Anm. 192–195 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

nicht erforderlich. Die Begr. einer Verbindlichkeit reicht aus (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 152; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 204 [6/2014]; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 108 [12/2012]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 182).

Als Ausschüttung „jeder Art“ kommen nicht nur Vergütungen in Geld, sondern auch alle anderen Vergütungen wie etwa Nutzungsrechte, Sachwerte etc. in Betracht (ANGERER, DStR 1994, 41 [42]), die mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

193 Einstweilen frei.

### **c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen**

#### 194 **aa) Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften**

Bei Finanzierung ausländ. KapGes. durch einen inländ. Unternehmensteil (sog. Outbound-Finanzierung) besteht das Gestaltungsziel beim Einsatz von Genussrechten darin, dass im Ausland das Genussrechtskapital als Fremdkapital behandelt wird und die Vergütung dafür als BA abziehbar ist, während im Inland das Genussrecht unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fällt, so dass die laufenden Vergütungen unter § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG fallen. Im Erg. könnten dadurch weiße oder graue Einkünfte entstehen. Dieser Gestaltung soll nach Art. 9 RL (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 mit einem Verbot des BA-Abzugs im Mitgliedstaat des Zahlenden entgegen gewirkt werden. Die RL (EU) 2016/1164 ist mW zum 1.1.2019 umzusetzen.

**Korrespondenzregelungen beim Ausschüttungsempfänger:** Voraussetzung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des § 8b (§ 8b Anm. 49) ist, dass die Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Satz 2 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG). Mit dem AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 wurde § 8b Abs. 1 Satz 2 neu gefasst, so dass sich die Korrespondenzregelung nun auf sämtliche Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 und somit auch auf Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erstreckt. Bis einschließlich VZ 2013 waren diese nicht von der Korrespondenzregelung erfasst, da § 8b Abs. 1 Satz 2 ausschließlich auf sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 verwies, die Bezüge aus Genussrechten jedoch in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 enthalten sind (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 149 [6/2009]; aA SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629 [630]; HAARMANN, JbFStR 2012, 312). Bei mittelbarer Genussrechtseinräumung über eine ausländ. KapGes. verlagert sich die Problematik in das AStG (dazu SCHNITGER/BILDSTEIN, IStR 2009, 629 [632 ff.]; STRUNK/HAASE, BB 2007, 17 [18 ff.]).

**Beweislast für Aufwendungsabzug:** Die Darlegungs- und Beweispflicht für die Behandlung der Genussrechtsvergütung bei der ausländ. Körperschaft als einkommensmindernd oder nicht sollte die FinVerw. tragen, weil es sich um eine steuerbegründende Rückausnahme handelt, wenn man den Klammerzusatz auf Genussrechte anwenden wollte (GROTHERR, RIW 2006, 898 [902]). Der Genussrechtinhaber unterliegt aber bei Auslandssachverhalten der besonderen Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO.

#### 195 **bb) Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften**

Im Inbound-Fall ist das Interesse eher gegenläufig. Die inländ. KapGes. will idR in Höhe der Vergütung für das Genusskapital einen BA-Abzug haben und die

Vergütung soll nicht der KapErtrSt unterliegen. Spätestens ab 1.1.2019 wird jedoch der BA-Abzug in Umsetzung von Art. 9 RL (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 ausgeschlossen sein, soweit die Zahlungen im Mitgliedstaat des Empfängers nicht versteuert werden. Der ausländ. Investor unterliegt sowohl bei beteiligungsähnlichen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) als auch bei obligationsartigen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG) der beschränkten StPflcht (LAULE, IStR 1997, 577 [578]).

**cc) Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen**

196

**Nach den deutschen DBA** besteht eine Berechtigung zum Einbehalt der KapErtrSt typischerweise nur im Fall von Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA, nicht aber im Fall von Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA. Für die Auslegung der Abkommen ist zunächst zu klären, ob das einschlägige DBA selbst eine Definition enthält, wie der Begriff entsprechend dem Sinn der Regelung und im Regelungszusammenhang zu verstehen ist; schließlich ist in Ermangelung eines eigenständigen Verständnisses im DBA auf das nationale Recht zurückzugreifen (LAULE, IStR 1997, 577 [578 f.]; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.337; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, 659 ff.).

**Der Rückgriff auf das nationale Recht** sollte jedoch nur erfolgen, wenn der Begriff des Gesellschaftsanteils nicht abkommensrechtl. zu interpretieren ist (LAULE, IStR 1997, 577 [582]). Regelmäßig wird mit Blick auf die Verwurzelung im Quellenstaat eine unternehmerähnliche Stellung erforderlich sein (BECKER, StBp. 1994, 237 [238]: Beteiligung am Gewinn und Unternehmerrisiko). Genussrecht im Sinne der Dividendendefinition der DBA können nach hM nur solche Rechte sein, die dem Berechtigten einen Anteil sowohl am Gewinn als auch an einem etwaigen Liquidationserlös der ausgebenden Gesellschaft gewähren (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.337; TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rn. 194 f., ALTEHOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [324 f.]; SCHULZ, RIW 1992, 388 [389 f.]; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [341 f.]; FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; offengelassen von FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; FG Köln v. 29.4.1999 – 2 K 3998/95, EFG 1999, 1034, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.).

**dd) Mutter-Tochter-Richtlinie**

197

Art. 1 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie sieht die Freistellung von Gewinnanteilen im Verhältnis qualifizierter Gesellschaften vor. § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt als Gewinnanteile iSd alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und schließt also alle Ausschüttungen auf eigenkapitalähnliche Genussrechte ein (WIDMAYER, IStR 2001, 337 [339]). Nicht begünstigt sind Veräußerungsgewinne bzw. Liquidationsausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 43b EStG Rn. 7; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [343]). Voraussetzung der Beschränkung des Quellenbesteuerungsrechts ist eine Mindestbeteiligung am Nennkapital der KapGes. Unter diese Kategorie fällt das Genussrechtskapital nicht (WIDMAYER, IStR 2001, 337 [343]), so dass neben dem Genussrecht ein Gesellschaftsverhältnis bestehen muss.

198 **ee) Genussrechte im AStG**

Der Einsatz von Genussrechten kann auch unter dem Gesichtspunkt einer außensteuerlichen Abschirmwirkung von Interesse sein, wenn diese keine Beteiligung iSd. § 7 AStG vermitteln können bzw. Ausschüttungen auf Genussrechte zu den aktiven Einkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG führen. Wenn man davon ausgeht, dass Genussrechte mangels mitgliederschafflicher Rechtsstellung keine Beteiligung iSd. § 7 AStG sein können (so etwa WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 7 AStG Rn. 12 [8/2012]; SCHEIBITZ, RIW 2003, 196 [197 f.]; STRUNK/HAASE, BB 2007, 17 [18 ff.]), was der hier vertretenen Ansicht entspricht, dass aus Sicht des Genussrechtsinhabers auch in der StBil. keine Beteiligung, sondern ein Gläubigerrecht zu aktivieren ist, kann man schlussfolgern, dass Genussrechtseinkünfte nicht zu den Gewinneinkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG zählen (WASSERMEYER/SCHÖNFELD in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF/SCHÖNFELD, § 8 AStG Rn. 283 [8/2014]; glA KÖHLER in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, § 7 AStG Rn. 61 [11/2012]; Bedeutungsgleichheit mit dem Begriff der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1; offengelassen in BMF v. 2.12.1994 – IV C 7 - S 1340 - 20/94, BStBl. I 1995, Sonder-Nr. 1, Tz. 11.0.1: Ausschüttungen einschließlich der vGA).

199 Einstweilen frei.

**3. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)**

**a) Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung**

**Ausgewähltes Schrifttum bis 2000:** MEYER-ARNDT, Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1967, 1281; SCHNEIDER/LANG/DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, JbFStR 1984/1985, 495; BORST, Die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsfolgen der geschäftlichen Betätigung eines Gesellschafters außerhalb seiner GmbH, BB 1990, 2236; GOSCH, Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 1995, 20; WASSERMEYER, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Gedächtnisschrift Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; WASSERMEYER, Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis: Grundproblem der vGA, StbJb. 1997/98, 79; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ verdeckte Gewinnausschüttung: Quo vadis?, DStZ 1998, 498; FROTSCHER, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; SCHÖN, Die vGA – eine Bestandsaufnahme, in JAKOBS u.A. (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin 1998, 265; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; WASSERMEYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StbJb. 1998/99, 157; WASSERMEYER, Aktuelle Streitfragen zur grenzüberschreitenden verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, Köln 1998, 363; WASSERMEYER, Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; HAAS, Verdeckte Gewinnausschüttung als lohn- und kapitalertragsteuerliches Problem, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 447; MICHEL, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht, Diss., Frankfurt/Main u.a. 1999; PAUS, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; SÖFFING, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; WASSERMEYER, Veranlassung und Fremdvergleich, in KIRCHHOF/JAKOB/BEERMANN (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 405; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Reichweite der steuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1999, 2435; HARLE, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Schütt-aus-Hol-Zurück, GmbHR 2000, 321; STARKE, Steuerensen-

kungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen Schwestergesellschaften, DB 2000, 2347.

**Ausgewähltes Schrifttum ab 2001:** HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; KUSSMAUL/KLEIN, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung?, DStR 2001, 189; SCHIFFERS, Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2001, 885; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, in HOMMELHOFF/ZÄTZSCH/ERLE (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Welf Müller, München 2001, 397; WASSERMEYER, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, 633; BRIESE, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2002, 787; DÖRNER, Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, Inf. 2002, 481; FROTSCHER, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, FR 2002, 859; LANG, Das System der Ausschüttungen in der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; NEUMANN, Korrektur einer vGA außerhalb der Bilanz, GmbH-StB 2002, 204; PAUS, Nachträgliche Gewinnerhöhung wegen nicht erkannter vGA?, DStZ 2002, 787; RÄTKE, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; STAIGER/SCHOLZ, Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, BB 2002, 2633; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; WASSERMEYER, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; BRIESE, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 79; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Internationale Verrechnungspreise und formale Kriterien beim Institut der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 2307; FROTSCHER, „Zweistufige Gewinnermittlung“ und Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 230; LANG, Die Korrektur der vGA außerhalb der Bilanz, DStZ 2003, 219; MARX, Steuerwirkungen bei der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2003, 673; MARX, Möglichkeiten und Grenzen der Korrektur von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuB 2003, 337; PAUS, Nochmals: Auswirkungen einer nicht erkannten vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 386; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; WASSERMEYER, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 234; WASSERMEYER, Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, in OESTREICHER (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 73; DÖTSCH, Sonderprobleme bei Gewinnausschüttungen während der 18-jährigen Übergangszeit: Mehrfachverwendung – Verdrängungswirkung von Einlagerückzahlungen, Der Konzern 2004, 406; JANSSEN, Tantiemen und verdeckte Gewinnausschüttungen, GStB 2004, 450; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, Diss., Köln 2004; RÖDDER, Rechtsfolgen einschließlich Verständnis des Rückgriffstatbestandes, JbFStR (55) 2004/05, 103; SCHULTE/BEHNES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, DB 2004, 1525; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung, in BERTEL/EGGER (Hrsg.), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Wien 2004, 195; WINTER, Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften mbH, GmbHR 2004, 1268; BAREIS, Außerhalb der Steuerbilanz? Vom unklaren Denken zur Besteuerung nach Gutdünken, BB 2005, 354; BRIESE, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; BRIESE, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; GOSCH, Wechselbezügliches zwischen internationalen und nationalen Gewinnkorrekturvorschriften, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 391; GÜNKEL, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFStR 2005/06, 693; SOMBROWSKI, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe iSd. § 160 AO oder verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219; BINDL, Verdeckte

Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 724; NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, Köln, 2. Aufl. 2006; RÜD, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 461 und 727; WASSERMAYER, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 565; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; BAREIS, Irrungen und Wirrungen bei verdecktem Einkommen (vGA) – Ein Gegenentwurf zur herrschenden Lehre, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krautz, Wiesbaden 2010, 3; U. PRINZ, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135; WASSERMAYER, Betriebliche Veranlassung und der bei der Einnahmeerzielung maßgebliche wirtschaftliche Zusammenhang, in LÜDICKE/MÖSSNER/HUMMEL (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, FS Gerrit Frotscher, Freiburg 2013, 685; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung: 20 Jahre außerbilanzielle BFH-Dogmatik versus Steuerbilanzrecht, BB 2014, 1943; WEBER-GRELLET, Die vGA als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263.

#### 200 aa) Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht

Die vGA setzt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG voraus (s. Anm. 100). Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 richtet sich mithin auf eine Minderung des Einkommens der KapGes., die sich ihrer äußeren Form nach als „normaler“ schuldrechtl. Vorgang darstellt, in Wirklichkeit aber mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt ist; die Regelung bestimmt insoweit, dass die Besteuerung dem wirtschaftlichen Gehalt (und nicht der äußeren Form) zu folgen hat: Der als (schuldrechtl.) Einkommensminderung behandelte Geschäftsvorfall ist nach Abs. 3 Satz 2 entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt als Vorteilsgewährung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses und mithin als Einkommensverwendung zu qualifizieren. Danach wird der auf der Ebene der KapGes. als Einkommensminderung behandelte Vorgang im Erg. als Ausschüttung an den Berechtigten behandelt (und insoweit der offenen Ausschüttung gleichgestellt, vgl. zB BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88). Auf der Ebene des Gesellschafters sind dementsprechend die Folgerungen zu ziehen, die sich aus einer Ausschüttung ergeben.

Zur gedanklichen Erfassung der aus einer vGA resultierenden Rechtsfolgen wurden verschiedene, kaum noch vertretene Theorien und Denkhilfen entwickelt („Fiktions-theorie“, vgl. zB BFH v. 15.11.1960 – I 189/59 S, BStBl. III 1961, 80; BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; zur Kritik s. DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 1975, 78 f.; DÖLLERER, JbFStR 1972/73, 142; MESSMER, StbJb. 1977/78, 65 (123 f.); ferner die „Aufteilungs-theorie“, s. MEYER-ARNDT, DB 1967, 1281; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I). Die verschiedenen Ansätze führten letztendlich zu gleichen Erg. und waren als gedankliche Hilfsmittel zur Erfassung des wirtschaftlichen Gehalts und der Reichweite der gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch nur bedingt geeignet (glA BREZING, FR 1979, 499; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 206 ff. [9/2015]).

Für die Frage nach der Rechtsfolge einer vGA auf der Ebene des KStSubjekts ist danach zu ermitteln, welcher Betrag des durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschafteten Einkommens „verdeckt“ aus gesellschaftsrechtl. Gründen verwendet worden ist. Beim Gesellschafter ist entsprechend zu fragen, welcher

Betrag oder Vermögenswert ihm aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugeflossen ist (Ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 207 f. [9/2015]).

**bb) Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft**

**(1) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung** 201

Mit Blick auf die Rechtsfolgen der vGA hat sich in der BFH-Rspr. seit der Veröffentlichung der Urteile des BFH v. 29.6.1994 (I R 137/93, BStBl. II 2002, 366) und BFH v. 4.12.1996 (I R 54/95, GmbHR 1997, 317) eine Entwicklung vollzogen, die die FinVerw. jahrelang nicht zur Kenntnis nehmen wollte (s. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 405) und erst mit Ergehen des BMF-Schreibens v. 28.5.2002 (IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603) nachvollzogen hat (zur Kritik s. insbes. WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1; zur Bedeutung der Kritik s. KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 357 [3/2009]). Die vom BFH fortentwickelten Grundsätze, die immer stärker von der Auffassung der FinVerw. und ihren einschlägigen Weisungen abwichen, betrafen sowohl die Frage des Gegenstands der Korrektur als auch die systematische Einordnung der Rechtsfolgen einer vGA. Unbeschadet der weitergehenden Diskussion ist für die Praxis von den nachfolgenden Grundsätzen auszugehen.

**(2) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur** 202

**Einkünftekorrektur, nicht Einkommenskorrektur:** Nach dem Wortlaut der Regelung in Abs. 3 Satz 2 mindern vGA „das Einkommen“ der KapGes. nicht. Diese Formulierung könnte den Schluss nahe legen, dass als Rechtsfolge der vGA eine Einkommenskorrektur stattfindet; sind die Tatbestandsmerkmale der vGA erfüllt, ist jedoch – entgegen dem Wortlaut der Norm – eine Korrektur nicht erst auf der Ebene des Einkommens, sondern bereits auf der Ebene der Einkünfte vorzunehmen (s. Anm. 204).

BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 420 (6/2014); GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 395; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 215a (9/2015); FROTSCHER, FR 2003, 230; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603; krit. BAREIS, BB 2005, 354; REISS, StuW 2003, 21; REISS, StuW 1996, 337; WEBER-GRELLET, BB 2005, 34 (38); aA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 280; PAUS, DSzZ 2002, 787; MARX, DB 2003, 673 (675); PAUS, DSzZ 2003, 386.

► *Die Funktion der Korrekturvorschrift* in Abs. 3 Satz 2 – insbes. der Vergleich mit den Vorschriften über die Entnahme in § 4 Abs. 1 EStG – legt uE den Schluss nahe, dass die Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene der Einkünfteermittlung zu ziehen sind; andere Ansatzpunkte für die Bestimmung des Gegenstands der Korrektur überzeugen nicht (instruktiv OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 225 ff. mwN). Die Rspr. – und nach langen Jahren des Zögerns nunmehr auch die FinVerw. – sehen daher in Abs. 3 Satz 2 eine Gewinnermittlungs- bzw. Einkünfteermittlungsvorschrift und keine Einkommensermittlungsvorschrift (grundlegend: BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603; krit., aber im Erg. zust. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 240 [6/2014]; aA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 280).

► *Bedeutung der Korrektur:* Die Frage, ob als Rechtsfolge der vGA eine Einkommens- oder Einkünftekorrektur stattfindet, hat Bedeutung für die GewSt, da § 7 GewStG an den „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht an den Gesamtbetrag der Einkünfte oder das Einkommen anknüpft (BFH

v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 240 [6/2014]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 396; aA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 217 [9/2015]). Die Einkünftekorrektur wegen einer vGA, die sich im Gewinnbereich der KapGes. vollzieht, führt daher immer auch zu Folgewirkungen bei der Gewerbe(-ertrag-)steuer (WASSERMAYER in OESTREICHER, Internationale Verrechnungspreise, 2003, 73 [77]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 221 f., 240 [6/2014]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 396).

203 **(3) Ansatzpunkt der Korrektur**

**Geschäftsvorfallbezogenheit der verdeckten Gewinnausschüttung:** Die Korrektur der vGA setzt nicht beim bilanziellen Saldo, sondern beim einzelnen Geschäftsvorfall an, der sich als gesellschaftlich veranlasste Gewinnverlagerung auf den Gesellschafter darstellt (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490); Abs. 3 Satz 2 knüpft daher seine Rechtsfolgen stets an die aus dem maßgeblichen Einzelgeschäft resultierende – und daher idR eindeutig quantifizierbare – Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 398; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 202). Eine Korrektur im Schätzungswege – bei nicht eindeutig quantifizierbarer Minderung des Unterschiedsbetrags – ist nur in Ausnahmefällen möglich, wenn die die Minderung verursachenden Umstände nicht mehr eindeutig festgestellt werden können (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801).

► *Tatsächliches, nicht aber fiktives Geschehen maßgeblich:* Durch das Ansetzen am jeweiligen Geschäftsvorfall macht die Rspr. deutlich, dass der sog. Fiktionstheorie (s. Anm. 200) der Boden entzogen ist. Einkunftstatbestände können nur durch ein tatsächliches oder rechtl., nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

► *Erstattungsansprüche der Gesellschaft ohne Einfluss auf den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen:* Der Ansatz beim einzelnen Geschäftsvorfall ist unabhängig von etwaigen Erstattungsansprüchen der Gesellschaft. Die Rechtsfolgen der vGA sind auch dann zu ziehen, wenn die KapGes. Leistungen, die mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt sind, aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen zurückfordern könnte. Ein Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter ist Einlageforderung, der das Einkommen der Gesellschaft nicht erhöht und aus diesem Grund der Annahme einer Vermögensminderung auf Seiten der Gesellschaft nicht entgegensteht (BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; BFH v. 13.10.1999 – I B 164/98, BFH/NV 2000, 749; s. auch BFH v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151, betr. Ansprüche nach § 31 GmbHG; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).

► *Saldobetrachtung als Ausnahme:* In Sonderfällen kann es im Erg. auch zu einer (bilanziell) saldierenden Betrachtung kommen, etwa wenn durch den Geschäftsvorfall, der sich als partielle Gewinnverlagerung auf den Gesellschafter darstellt, der Gesellschaft ein gleichzeitiger bilanzieller Vermögensvorteil erwächst; in diesem Fall erscheint es geboten, die aus einem Geschäftsvorfall resultierende zeitgleiche bilanzielle Vermögensminderung und -mehrung saldierend einander gegenüberzustellen (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 398, zur Aktivierung von Forderungen im Rahmen eines partiell gesellschaftlich veranlassten Versicherungsvertrags zugunsten des GesGf.; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 202; s. auch Anm. 210 zur saldierenden Betrachtung bei Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase). Keine bilanzziel-

le Saldobetrachtung, sondern eine lediglich rechnerische Saldierung findet statt, wenn im Rahmen der Ermittlung einer Vermögensminderung den von der KapGes. getätigten, gesellschaftlich veranlassten Aufwendungen (ggf. fiktive) Kostenbeiträge gegengerechnet werden und der Saldo um einen Gewinnzuschlag zuzüglich USt erhöht wird (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segelyacht und Oldtimer-Flugzeuge, mit Anm. Gosch, BFH-PR 2007, 257, und Anm. Hoffmann, GmbHR 2007, 662).

#### (4) Durchführung der Korrektur

204

**Einkünftekorrektur außerhalb der Steuerbilanz:** Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 ist es, dem StBil-Gewinn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen – dh. Minderungen oder verhinderte Mehrungen des sog. Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – wieder hinzuzurechnen. Damit wird erreicht, dass das verteilte Einkommen der KapGes. – als Vermögensminderung auf gesellschaftlicher Ebene – auch dann der Besteuerung unterliegt, wenn es nicht offen, sondern verdeckt ausgeschüttet wird.

► *Zweistufige Gewinnermittlung:* Die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 wirkt nach diesen Grundsätzen zwar gewinnerhöhend, die Gewinnerhöhung selbst ist indes außerhalb der StBil. durch eine Hinzurechnung zum StBil-Gewinn durchzuführen (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00 BStBl. II 2004, 171; zu den Hintergründen der Entscheidungen s. Wassermeyer, Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 541 [550 f.]). Die notwendige Korrektur vollzieht sich danach in zwei Schritten:

- ▷ *Auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung* ist die Vermögensminderung mit Hilfe der StBil. und der GoB zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufzustellen ist; der so ermittelte StBil-Gewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich beim Ansatz des Aufwands als Ausschüttung bzw. bei der Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergibt. Die Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) besteht aus dem ggf. sich ergebenden Differenzbetrag (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366). Im Regelfall (eine Ausnahme besteht bei der verhinderten Vermögensmehrung) setzt die Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung einen betrieblich veranlassten Aufwand voraus, ohne den die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung) nicht denkbar ist (glA. Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 221).
- ▷ *Auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung* wird der entsprechend den bilanzrechtl. Vorschriften ermittelte Unterschiedsbetrag durch die nach dem KStRecht gebotene Hinzurechnung korrigiert, wenn die Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Bei der Hinzurechnung von vGA wird damit im Erg. nicht anders verfahren als bei der Korrektur des Unterschiedsbetrags durch Einlagen, Entnahmen, nicht abzichbare BA, stfreie Einkünfte und Einnahmen und Hinzurechnungen nach §§ 1, 10 Abs. 2 AStG (glA. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 247; Wassermeyer, IStR 2001, 633; Neumann, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 29).
- *Innerbilanzielle Sichtweise überholt:* Einer im Schrifttum früher wiederholt geäußerten Auffassung, nach der eine vGA innerhalb der StBil. zu korrigieren sei

und damit den StBil-Gewinn erhöhe (s. etwa WASSERMEYER, DB 1987, 1113; MEYER-SIEVERS, DStR 1990, 543; QUANTSCHNIGG, DStJG Bd. 14 [1991], 47; SCHÄFER, DStZ 1995, 364) ist vor dem Hintergrund der nunmehr gefestigten höchstrichterlichen Rspr. nicht zu folgen (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 395; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 424 [6/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 KStG Rn. 214 [9/2015]; U. PRINZ, DStJG 34 [2011], 135 [144]), auch wenn diese Sichtweise aus verschiedenen Perspektiven heraus immer wieder argumentativ belebt wird (s. etwa BAREIS, DB 2010, 2637; BAREIS, BB 2005, 354; REISS, StuW 2003, 21; PAUS, DStZ 2003, 386; PAUS, DStZ 2002, 787). Entgegen den die innerbilanzielle Sichtweise favorisierenden Auffassungen ist Abs. 3 Satz 2 keine Bilanzierungsvorschrift. Die innerbilanzielle Sichtweise negiert ferner die Notwendigkeit, dass sich auch eine letztlich als vGA zu qualifizierende Vorteilszuwendung der KapGes. an den Gesellschafter nach den Grundsätzen des Zivil- und Handelsrechts zunächst in der Bilanz niederschlagen (und das Vermögen der KapGes. zu Recht mindern) muss und erst im zweiten Schritt – außerhalb des vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. bestimmten Bereichs – korrigiert werden kann.

► *Die Bedeutung des Meinungsstreits* zwischen der hM und der innerbilanziellen Sichtweise ist zu relativieren, denn bei vGA, die keine Bilanzpositionen betreffen (zB überhöhte Gesamtausstattung des GesGf.; Nutzungsüberlassung unter Wert), spielt es betragsmäßig im Erg. keine Rolle, ob die Korrektur innerhalb oder außerhalb der stl. GuV ansetzt. Auch bei zu überhöhtem Preis erworbenen abnutzbaren WG des AV macht es im Erg. keinen Unterschied, ob mit der hM die überhöhte AfA außerhalb der Bilanz oder mit der innerbilanziellen Sichtweise der aktivierte Wertansatz des WG gleichsam „an der Wurzel“ korrigiert würde. Nur in einzelnen Fällen kommt dem Meinungsstreit Bedeutung zu, etwa wenn Passivposten (zB Tantiemerückstellungen; Rückstellungen für eine Versorgungszusage) im VZ der überhöhten Zuführung aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr korrigiert werden können (vgl. BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; s. hierzu auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 396; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 216b [9/2015]; die krit. Äußerungen von HOFFMANN, GmbHR 2008, 47; BAREIS, FR 2008, 539; BAREIS, DB 2010, 2637). Dann könnte – entsprechend der innerbilanziellen Sichtweise – eine Korrektur nur nach den Grundsätzen der Rspr. zum formellen Bilanzzusammenhang in einem späteren, noch offenen VZ vorgenommen werden; nach der hM unterbleibt hingegen zunächst eine außerbilanzielle Hinzurechnung, da eine zeitliche „Verlagerung“ der vGA in den ersten noch offenen VZ nicht möglich ist. Die Rspr. lässt zudem eine erfolgswirksame Berichtigung des Bilanzansatzes nur insoweit zu, als auch zivilrechtl. keine Verbindlichkeit bestand (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; s. auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 396; krit. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 422 f. [6/2014]).

► *Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für verdeckte Gewinnausschüttungen unerheblich*: Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. führt vor diesem Hintergrund zwar dazu, dass eine (zivil- und handelsrechtl. wirksame) vGA in der HBil. als Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewiesen wird und dem auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung ein entsprechender Ausweis in der StBil. folgt; die anschließende Korrektur außerhalb der StBil. erfolgt indes ohne Rücksicht auf die Maßgeblichkeit, da der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur für die StBil., nicht aber für die Ermittlung der Einkünfte oder des Einkom-

mens gilt. Die Hinzurechnung der vGA bei der Einkünfteermittlung führt daher auch nicht zu einem Verstoß gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Dies gilt im Übrigen auch, soweit die vGA zivil- und handelsrechtl. unwirksam ist. Der dadurch entstehende Rückforderungsanspruch ist Einlage in die KapGes.; sie ändert nichts an der Qualifizierung des Vorgangs als vGA. Auch in diesen Fällen erfolgt die Korrektur daher nicht innerhalb der StBil. durch steuerwirksame Aktivierung eines Rückforderungsanspruchs, sondern außerbilanziell durch Hinzurechnung bei der Einkünfteermittlung (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 397; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 215 [9/2015]).

Einstweilen frei.

205

**(5) Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz**

206

Im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz sind insbes. zwei Fallgruppen von vGA denkbar, der Überwertkauf und der Unterwertverkauf.

**Überwertkauf:** Eine Minderung des Unterschiedsbetrags kann dadurch eintreten, dass die Gesellschaft unangemessen hohe Einkaufspreise für vom Gesellschafter bezogene WG zahlt (BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Der Betrag, den die Gesellschaft mit unter fremden Dritten üblichen Bedingungen nicht für die Anschaffung hätte aufwenden müssen, stellt die vGA dar. Nach hM führt der Kauf des WG zum überhöhten Preis bei voller Aktivierung der AK indes noch nicht zu einer Gewinnminderung; eine dahingehende Minderung tritt erst ein, wenn die AK um den Betrag der vGA gemindert werden (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 42; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 KStG Rn. 220 [9/2015]).

► *Bilanzielle Behandlung:* Wirtschaftsgüter sind in der StBil. grds. mit den AK (ggf. gemindert um die in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten AfA-Beträge oder die in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Abzüge) anzusetzen; Folgt man der auch im StRecht maßgeblichen AK-Definition in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach AK (nur) die „Aufwendungen sind, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“, liegen im Fall des Überwertkaufs hinsichtlich des gezahlten Überpreises schon definitionsgemäß keine AK vor (glA OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 251, mwN; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Absetzung für Abnutzung“ [4/2016]; krit. KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 57 ff.; aA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 485 mwN). Für die bilanzielle Behandlung bedeutet dies:

- ▷ *Befindet sich das im Laufe des Wirtschaftsjahres über Wert angeschaffte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag nicht mehr im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft,* liegt eine Vermögensminderung um den Betrag vor, um den der Kaufpreis über dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Der Differenzbetrag ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen.
- ▷ *Befindet sich das über Wert gekaufte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft,* ist es – da anderenfalls die AfA-Bemessungsgrundlage überhöht wäre – nach hM nur mit den unter fremden Dritten üblichen AK zu aktivieren. In Höhe der Differenz zum tatsächlich gezahlten Betrag kommt es zu einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten

Aufwand, der als vGA gilt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; ebenso BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 42; zust. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 485; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 220 [9/2015]; WASSERMEYER, DB 2002, 2668; diff. LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 619 [6/2013]; MARX, DB 2003, 673 [677]; aA noch WASSERMEYER, BB 1989, 1382, der sich für einen Ansatz des tatsächlichen Kaufpreises und eine anschließende Teilwertabschreibung ausspricht). Im Erg. führt dies zu der „asymmetrischen Lösung“ einer „Aufdeckung“ der vGA auf bilanzieller Ebene und der Korrektur einer Minderung des Unterschiedsbetrags außerhalb der Bilanz.

▶ *Nachträgliche Korrektur:* Kann die Veranlagung für das Wj. der Anschaffung nach den Vorschriften der AO nicht mehr berichtigt oder geändert werden, ist das WG im Wj. des ersten offenen VZ mit dem Wert zu bewerten, der sich unter Berücksichtigung der Abschreibungen bezogen auf die unter Fremden üblichen AK ergibt. Die sich hierbei ergebende Vermögensminderung stellt die vGA dar, die im Jahr der ersten noch offenen Bilanz außerbilanziell hinzuzurechnen ist (glA BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 43; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 620 [6/2013]; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 256; aA FROTSCHER, FR 2002, 859 [865]).

**Untervertverkauf:** Wird ein WG des AV an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung um den Betrag vor, um den der Kaufpreis unter dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17). Der Differenzbetrag ist gleichzeitig der Vorteil, der dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugeflossen ist. Diese verhinderte Vermögensmehrung ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zum Einkommen auszugleichen (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 485). Wird das WG sogar noch unter dem Buchwert veräußert, entsteht in Höhe der Differenz zum Buchwert Aufwand, der zu einer Vermögensminderung führt; auch diese ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zum Einkommen auszugleichen. Entsprechendes gilt, wenn dem Gesellschafter ein WG unentgeltlich überlassen wird.

**Unangemessene Nutzungsentgelte:** Die gleichen Grundsätze gelten, wenn eine KapGes. Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters gegen unangemessen hohes Entgelt nutzt; eine solche unangemessene Preisgestaltung ist in der Praxis nicht selten auch zwischen Schwestergesellschaften zu beobachten (näher s. Anm. 428). In diesen Fällen stellen die unangemessenen Entgelte zwar in voller Höhe BA dar, die den Unterschiedsbetrag mindern, jedoch ist der unangemessene Teil der Entgelte dem Gewinn als vGA außerhalb der StBil. wieder hinzuzurechnen. Die Frage eines Wertansatzes in der Bilanz stellt sich in diesem Zusammenhang nicht, da es regelmäßig an einem zum BV gehörenden, aktivierbaren WG fehlt (glA OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 257).

207 Einstweilen frei.

## 208 (6) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung

**Auch bei Passivposten außerbilanzielle Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen:** Verdeckte Gewinnausschüttungen im Bereich der Passivposten der Bilanz erfordern dem Grunde nach ebenso wie Aktivposten eine außerbilanzielle Korrektur bei der Gesellschaft, wenn deren Einkommen aufgrund von ge-

sellschaftlich veranlassten Vorgängen gemindert worden ist. Ist eine Vereinbarung mit dem Gesellschafter, die in der StBil. zu einer Passivierung geführt hat (Verbindlichkeit oder Rückstellung), ganz oder teilweise als vGA zu beurteilen, hat dies auf die Passivierung der Verpflichtung indes keinen Einfluss. Das BV ist in der StBil. zutreffend ausgewiesen; der gebildete Passivposten selbst ist im Hinblick auf die vGA nicht zu korrigieren. Mit BMF v. 28.5.2002 (IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 7) hat sich die FinVerw. der BFH-Rspr. für den Bereich der Korrekturen bei Passivposten angeschlossen.

► *Sonderfall: Handels- oder steuerrechtlich unzulässige Rückstellungsbildung:* Keine vGA liegt dagegen vor, wenn eine Rückstellung entweder aufgrund handelsrechtl. Vorschriften oder aufgrund besonderer, vom Handelsrecht abweichender stl. Vorschriften nicht gebildet werden durfte; in diesem Fällen erfolgt die notwendige Korrektur durch Auflösung der in der HBil. und/oder StBil. gebildeten unzulässigen Rückstellung. Darin liegt keine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG; der Tatbestand der vGA ist nicht erfüllt. Eine Korrektur ist in der ersten noch offenen Bilanz vorzunehmen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 KStG Rn. 228a [9/2015]). Bedeutsam sind in diesem Zusammenhang insbes. die Fälle der unter Verstoß gegen die Regelungen des § 6a Abs. 1 und 3 EStG zugesagten Pensionen; ist die Rückstellung für eine derart fehlerhafte Pensionszusage innerbilanziell („an der Wurzel“) aufzulösen, fehlt es an einer stl. zu berücksichtigenden BA und damit an einer für die Annahme der vGA erforderlichen Vermögensminderung (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 409; krit. WEBER-GRELLET, FR 2004, 216).

**Mögliche Doppelbelastung bei passivierten Verpflichtungen:** Ist für eine ganz oder teilweise als vGA zu beurteilende Verpflichtung der KapGes. eine Rückstellung in der HBil. zu bilden und mangels einer gegenteiligen strechtl. Vorschrift in die StBil. zu übernehmen, bestünde bei späterer erfolgswirksamer Auflösung der Verpflichtung die Gefahr einer doppelten stl. Belastung, denn bereits die Einbuchung der Verpflichtung hat zu einer (ggf. anteiligen) gesellschaftlich veranlassten Minderung des Unterschiedsbetrags geführt, die durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung im jeweiligen Jahr der Zuführung korrigiert wird. Fällt – zB bei vorzeitigem Ableben eines künftigen Pensionsberechtigten – zu einem späteren Zeitpunkt die Verpflichtung weg, würde sich auch der Wegfall erfolgswirksam in der Bilanz niederschlagen, obwohl bereits im jeweiligen Jahr der Zuführung eine anteilige Korrektur außerhalb der Bilanz vorgenommen worden ist (instruktiv OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 269).

**Vermeidung doppelter steuerlicher Belastung durch Teilbetragsberechnung:** Um eine dahingehende doppelte Berücksichtigung von vGA zu vermeiden, ist nach Auffassung der FinVerw. für den betreffenden Passivposten in der StBil. zum Zweck der weiteren stl. Behandlung der vGA eine Nebenrechnung durchzuführen. Im Rahmen der Nebenrechnung sind zwei Teilbeträge zu bilden, die wie folgt ermittelt werden (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 8):

- *Teilbetrag I:* In Höhe der vGA ist ein sog. Teilbetrag I zu bilden, und zwar unabhängig davon, ob ein entsprechender Betrag im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschaft hinzugerechnet worden ist.
- *Teilbetrag II:* In einem sog. Teilbetrag II ist festzuhalten, in welchem Umfang der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem StBil-Gewinn hinzugerechnet worden ist.

► *Die Teilbetragsberechnung als Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung ist für jeden betroffenen Passivposten gesondert vorzunehmen*; dh., dass ebenso viele Teilbetragsberechnungen fortzuführen sind, wie es vGA gibt.

► *Die Teilbeträge I und II sind entsprechend der Entwicklung des betroffenen Passivpostens in der Steuerbilanz fortzuschreiben und aufzulösen*, soweit auch die passivierte Verpflichtung in der StBil. gewinnerhöhend aufzulösen ist.

► *Die Gewinnerhöhung*, die sich durch die Auflösung der Verpflichtung in der StBil. ergibt, ist, soweit sie anteilig auf den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil der Verpflichtung entfällt, bis zur Höhe des aufzulösenden Teilbetrags II außerhalb der StBil. vom StBil.-Gewinn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung abzuziehen.

► *Stellungnahme*: Der von der FinVerw. zutreffend vorgenommenen Differenzierung zwischen dem gesellschaftsrechtl. veranlassten Teil der Verbindlichkeit oder Rückstellung (= Teilbetrag I) und dem Betrag der tatsächlich vorgenommenen außerbilanziellen Korrektur (= Teilbetrag II) ist vor allem unter praktischen Gesichtspunkten zu folgen (zu systematischen Bedenken gegen die Teilbetragsberechnung s. KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 63 f.). Mit ihr sind die Rechtsfolgen der vGA im Zeitpunkt der Auflösung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen korrekt („spiegelbildlich“) nachzuvollziehen, wengleich die mit der Teilbetragsberechnung vollzogene (Gegen-)Berichtigung letztlich nicht auf einer Rechtsgrundlage basiert, sondern allenfalls mit einer Analogie zu Abs. 3 Satz 2 zu rechtfertigen ist (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 408 mwN; GOSCH, StBp. 2002, 313; s. auch WASSERMEYER, GmbHR 2002, 617; NEUMANN, GmbHR 2002, 996). Die Teilbetragsberechnung ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen bisher noch nicht nach Maßgabe der einschlägigen höchstrichterlichen Rspr. und der FinVerw. verfahren wurde (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 44). Danach ist Folgendes zu beachten:

- Steht die vGA im Zusammenhang mit einer passivierten Verpflichtung, ist diese in der Schlussbilanz des ersten offenen Wj. nach den nachfolgend dargestellten Grundsätzen in der StBil. auszuweisen. Soweit die sich danach ergebende Minderung des StBil.-Gewinns wirtschaftlich auf das laufende Wj. entfällt, ist eine dieses Wj. betreffende vGA entsprechend den Grundsätzen in BMF v. 28.5.2002 (IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603) zu behandeln.
- Bis zur Höhe des Betrags, zu dem die Minderung des Bilanzgewinns wirtschaftlich nicht auf das laufende Wj. entfällt, sind Beträge, die in den Vorjahren als vGA erfasst worden sind, im Rahmen der Einkommensermittlung dem StBil.-Gewinn hinzuzurechnen.
- Die in den Vorjahren und im laufenden Jahr tatsächlich als vGA erfassten Beträge sind die ersten Zugänge zum Teilbetrag II.
- Der Teilbetrag I ergibt sich zum Schluss des laufenden Wj. in Höhe des Betrags, zu dem die Verpflichtung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist.

**Zuständigkeit für die Durchführung der Teilbetragsberechnung:** Die Teilbetragsberechnung ist durch die FÄ für die KapGes. vorzunehmen (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 406; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 270). Eine bescheidmäßige (gesonderte) Feststellung der jeweiligen Beträge findet indes nicht statt. Für die KapGes. kann es daher im Einzelfall sinnvoll sein, ihrerseits eine „parallele“ Teilbetragsberechnung anzulegen und

fortzuführen, um die von der FinVerw. errechneten Beträge überprüfen zu können (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 406; GOSCH, StBp. 2002, 313; WASERMEYER, GmbHR 2002, 617; DÖRNER, Inf. 2002, 481).

Einstweilen frei.

209

**(7) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung**

210

**Verdeckte Gewinnausschüttung bei laufenden Betriebsausgaben:** Sind Aufwendungen, die als laufende BA gebucht wurden, als vGA zu qualifizieren, ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung um den Betrag, der im laufenden Wj. den StBil-Gewinn und damit das Einkommen gemindert hat, vorzunehmen. In Höhe des Hinzurechnungsbetrags liegen bei der KapGes. eine Ausschüttung und beim Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Eine Teilbetragsberechnung ist insoweit nicht erforderlich (s. BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 10).

**Verdeckte Gewinnausschüttung bei Passivierung von Verpflichtungen:** Werden in der Bilanz der KapGes. passivierte Verpflichtungen erfüllt, wirken sich die Teilbeträge I und II nicht aus; die Erfüllung der Verpflichtung ist erfolgsneutral, die Rückstellung (ggf. anteilig) verbraucht.

► *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr nach Passivierung der Verpflichtung:*

**Beispiel 1** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 11 ff.): In der StBil. für das Wj. 01 ist für eine Tantiemezusage an den GesGf. eine Tantiemerückstellung von 70 000 € gebildet worden; die Tantieme ist zum 30.6.02 fällig und wird zu diesem Zeitpunkt ausgezahlt. Die durch die gebildete Rückstellung eingetretene Vermögensminderung ist (unstreitig) iHv. 20 000 € eine vGA. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist für das Wj. 01 gewinnmindernd eine Tantiemerückstellung iHv. 70 000 € zu bilden. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung der vGA von 20 000 €. Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 20 000 €. In Folge der Auszahlung in 02 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den StBil-Gewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind ebenfalls aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 70 000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 20 000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

► *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung erst nach Ablauf einer Zeitspanne von mehr als zwölf Monaten:*

**Beispiel 2** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 15 ff.): Dem GesGf. ist für das Wj. 01 eine Tantieme von 20 000 € zugesagt worden, die (zulässigerweise) am 31.1.03 fällig gestellt und ausbezahlt wird. Die durch die Rückstellung eintretende Vermögensminderung stellt zu 50 % eine vGA dar. In der StBil. für das Wj. 01 ist eine Tantiemerückstellung von 18 960 € gebildet und für das Wj. 02 auf 20 000 € aufgestockt worden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG, Aufzinsungsbetrag). Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist am Schluss des Wj. 01 eine Tantiemerückstellung iHv. 18 960 € und am Schluss des Wj. 02 iHv. 20 000 € auszuweisen. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung von 9 480 € und für 02 von 520 € (50 % des Aufstockungsbetrags von 1 040 €). Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 9 480 € und erhöhen sich am Schluss des Wj. 02 um jeweils 520 € auf jeweils 10 000 €. In Folge der Auszahlung in 03 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den StBil-Gewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf Ebene des Gesellschafters

führt der Zufluss der 20000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 10000 €) im Jahr 03 zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

**Verzicht und verdeckte Einlage:** Verzichtet der Gesellschafter gegenüber der KapGes. auf eine passivierte (und – ggf. zum Teil – als vGA zu qualifizierende) Forderung, ist danach zu unterscheiden, ob die Forderung ganz oder nur teilweise werthaltig ist.

► *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen voll werthaltigen Anspruch:* Verzichtet der GesGf. auf eine werthaltige Forderung, wird die gewinnwirksame Auflösung der Forderung bei der KapGes. in gleicher Höhe durch eine (verdeckte) Einlage des Gesellschafters (s. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) neutralisiert. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Beim GesGf. kommt es zu einem stl. relevanten Zufluss; der Verzicht auf eine Forderung nach deren Entstehung ist Einkommensverwendung. Der zugeflossene Vorteil ist als Einnahme aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, soweit es sich bei der Forderung um eine vGA handelt; im Übrigen liegen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vor (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 427 f.; krit. Korn, KöSDI 2002, 13343; s. hierzu auch BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 19 ff.).

► *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen nicht voll werthaltigen Anspruch:* Der Forderungsverzicht des Gesellschafters führt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage, die die AK der Beteiligung erhöht; als Wert der Einlage ist der tatsächliche Wert der Forderung, nicht ihr Nennbetrag und auch nicht der als Verbindlichkeit passivierte Betrag anzusetzen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Soweit die vGA (in Höhe des Teilbetrags II) außerbilanziell hinzugerechnet wird, ist die durch den Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung entstandene Gewinnerhöhung nach Auffassung des FinVerw. aus Gründen der Billigkeit außerbilanziell zu mindern (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 23; zust. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 437 ff.; krit. Frotscher in Frotscher/Drüen, Anh. zu § 8 Rn. 229a mwN [9/2015]). Zu keiner Minderung kommt es, wenn die vGA im Jahr der Bildung der Tantiemerrückstellung bzw. -verbindlichkeit nicht zugerechnet worden war. Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es aufgrund des Verzichts in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zum Zufluss. Dieser führt im Verhältnis des Teilbetrags I zur Rückstellung zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der Einlage erhöhen sich die stl. AK der Beteiligung.

**Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsrückstellungen:** Gerade bei Pensionsrückstellungen kommt der (Fort-)Führung der Teilbeträge I und II in der Praxis eine maßgebliche Bedeutung zu, da in diesen Fällen regelmäßig eine längere Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Feststellung einer vGA (etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung) und ihrem tatsächlichen Abfluss (mit Beginn der Pensionszahlung) liegt. Mit Blick auf die Rechtsfolgen einer vGA ist zwischen Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase und Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase zu unterscheiden.

► *Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase:*

**Beispiel 3** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 21 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine endgehaltsabhängige Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden. Im Wj. 01 war eine Pensionsrückstellung

von 10000 € zu bilden. Im Wj. 02 waren 12000 € zuzuführen. In Folge einer Gehaltsabsenkung im Wj. 03 war die Rückstellung um 2000 € auf 20000 € aufzulösen. Im Wj. 04 kommt es zur Zuführung von 10000 € auf 30000 €. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist eine Pensionsrückstellung auszuweisen. Am Schluss des Wj. 01 beträgt diese 10000 €, am Schluss des Wj. 02 beträgt sie 22000 €, am Schluss des Wj. 03 beträgt sie 20000 € und am Schluss des Wj. 04 beträgt sie 30000 €. Die jeweiligen Zuführungen bzw. die Auflösung wirken sich in der StBil. gewinnmindernd bzw. gewinnerhöhend aus. Im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 01 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 10000 € = 4000 € und für das Wj. 02 zur Hinzurechnung von 40 % von 12000 € = 4800 €. Die Teilbeträge I und II betragen am Schluss des Wj. 01 jeweils 4000 € und am Schluss des Wj. 02 jeweils 8800 €. Im Wj. 03 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung von 2000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (8800 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (22000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 2000 € = 800 €). Die Gewinnerhöhung von 2000 € in der StBil. 03 ist außerhalb der StBil. im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 03 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Die Minderung beträgt 800 €. Der Teilbetrag I iHv. 8800 € ist ebenfalls um 800 € aufzulösen und in Höhe des Restbetrags von 8000 € fortzuführen. Der Restbetrag des Teilbetrags II beträgt nach Abzug von 800 € 8000 €. Im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 04 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 10000 € = 4000 €; der Teilbetrag I und der Teilbetrag II betragen jeweils 12000 €.

► *Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase:* Eine fällige Pensionsverpflichtung führt zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung in der StBil.; die laufenden Pensionszahlungen führen zu BA. Im Erg. kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung auf Ebene der Gesellschaft nur in Höhe des Saldos beider Größen zu einer Vermögensminderung und damit zu einer vGA. Beide Vorgänge sind für die Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des Gesellschafters aber getrennt zu betrachten. Zu unterscheiden ist, ob der Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase unverändert bleibt oder nicht.

▷ *Gleichbleibender Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase:*

**Beispiel 4** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 30 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die am Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

- a) auf 40000 €
- b) auf 2000 €.

Am 1.1.16 tritt planmäßig der Versorgungsfall ein; als Pensionsleistungen werden jährlich 7500 € (625 € im Monat) ausbezahlt, die Pensionsrückstellung am Schluss des Wj. 16 beläuft sich auf 93000 €. Im Wj. 16 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung um 7000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 7000 € = 2800 €). Die Gewinnerhöhung in der StBil. des Wj. 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung für den VZ 16 außerhalb der StBil. bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern.

Im Unterfall a) mindert sich der Teilbetrag II um 2800 € auf 37200 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 4200 € (7000 € ./- 2800 €) ergibt. Der

Restbetrag des Teilbetrags II von 37 200 € ist fortzuführen. Im Unterfall b) mindert sich der Teilbetrag II um 2 000 € auf 0 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 5 000 € (7 000 € ./. 2 000 €) ergibt. Eine Fortführung des Teilbetrags II entfällt. Die Pensionszahlungen führen im Wj. 16 zu laufenden BA iHv. 7 500 €. Diese sind iHv. 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieser Betrag ist dem StBil-Gewinn insoweit hinzuzurechnen, wie er die Differenz aus aufzulösendem Teilbetrag I und aufzulösendem Teilbetrag II übersteigt. Im Unterfall a) beträgt die Hinzurechnung 3 000 € ./. (2 800 € ./. 2 800 €) = 3 000 €. Im Unterfall b) beträgt sie 3 000 € ./. (2 800 € ./. 2 000 €) = 2 200 €. Im Erg. kommt es daher im Unterfall a) und im Unterfall b) zu einer effektiven Hinzurechnung von 200 € (= 40 % von 500 € Mehraufwand gegenüber der Rückstellungsauflösung). Auf Ebene des Gesellschafters führen die zufließenden Pensionszahlungen im VZ 16 in Höhe des Verhältnisses des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40 000 €) zur Pensionsrückstellung zu diesem Zeitpunkt (100 000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen von 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) und in Höhe des Restbetrags von 4 500 € zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

- ▷ *Wechselnder Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase:* Aufgrund der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Erhöhung der Pensionszahlungen ist der Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Pensionsleistung für die Wj. ab der Änderung der Zusage in geeigneter Weise neu zu ermitteln. Im Wj. der Änderung der Pensionszusage ist bis zum Zeitpunkt der Änderung der bisherige und danach der korrigierte Aufteilungsmaßstab anzuwenden; die Teilbeträge I und II sind entsprechend fortzuführen. Es gelten die Lösungsgrundsätze wie im Beispiel 4.
- ▶ *Vollständiger Wegfall der Pensionsverpflichtung durch Tod:* Die Passivierung der Pensionsverpflichtung hat zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags geführt, die bei (ggf. anteiliger) gesellschaftlicher Veranlassung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung im jeweiligen Jahr der Zuführung korrigiert wurde. Bei vorzeitigem Ableben des Pensionsberechtigten schlägt sich der Wegfall der Pensionsverpflichtung erfolgswirksam in der Bilanz nieder; dies wird bis zur Höhe des Teilbetrags II außerbilanziell wieder korrigiert.

**Beispiel 5** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist (unstreitig) iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 1.1.16 stirbt der GesGf.

Die auszubuchende Verpflichtung erhöht den StBil-Gewinn des Wj. 16 um 100 000 €. Diese Gewinnerhöhung in der StBil. ist im Verhältnis des Teilbetrags I von 40 000 € zum Rückstellungsbetrag von 100 000 € (= zu 40 % = 40 000 €) außerhalb der StBil. im Rahmen der Einkommensermittlung der Veranlagung des Wj. 16 bis zur Höhe des Teilbetrags II (40 000 €) zu mindern. Der Teilbetrag I ist ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen.

- ▶ *Fälligwerden der Hinterbliebenenversorgung:*

**Beispiel 6** (nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Alters- und Hinterbliebenenversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 31.12.16 stirbt der GesGf. Die Witwenversorgung (60 % der Altersversorgung) führt zu einer Pensionsrückstellung von anfangs 190 000 €.

In der StBil. des Wj. 16 kommt es in Folge der Rückstellungsaufstockung zu einer Gewinnminderung von 90 000 €. Diese Gewinnminderung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40 000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100 000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von

100 000 € = 36 000 €). Dem StBil-Gewinn des Wj. 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung außerhalb der StBil. ein Betrag von 36 000 € hinzuzurechnen. Der Teilbetrag I erhöht sich um 36 000 € auf 76 000 €, der Teilbetrag II am Schluss des Wj. 16 auf 76 000 €.

Einstweilen frei.

211–213

**(8) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen**

214

Ist eine vertragliche Vereinbarung zwischen der KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter zivilrechtl. unwirksam, indiziert dies regelmäßig eine mangelnde Ernsthaftigkeit schuldrechtl. Leistungsverpflichtungen. In einem solchen Fall führt die Zahlung bzw. Passivierung eines beispielsweise in einem unwirksamen Kaufvertrag vereinbarten „Kaufpreises“ durch die KapGes. zu einer vGA und die Übertragung der WG durch den Gesellschafter zu einer Einlage (BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, GmbHR 1999, 667; zust. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 486).

**(9) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung**

215

**Aktuelle Rechtslage (ab Veranlagungszeitraum 2008) – Teileinkünfteverfahren:** Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Regelungen des Teileinkünfteverfahrens verändert sich die Einkommenswirkung von vGA gegenüber dem vor 2008 geltenden Rechtszustand dem Grunde nach nicht. Allerdings wirkt sich die ab VZ 2008 auf 15 % gesunkene Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) bei der (verdeckt) ausschüttenden KapGes. stl. unmittelbar auf die außerbilanzielle Hinzurechnung von vGA aus (s. hierzu Anm. 85).

**Rechtslage vor 2008 – Körperschaftsteuerminderung oder -erhöhung; Halbeinkünfteverfahren:** Für die VZ vor 2008 ist zu unterscheiden:

► *Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Rahmen des bis 2000 geltenden Anrechnungsverfahren:* Schüttete eine unbeschränkt stpfl. KapGes. Gewinn aus, minderte oder erhöhte sich ihre KSt nach § 27 Abs. 1 aF um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 aF als für die Ausschüttung verwendet galt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung des jeweils geltenden StSatzes vor Abzug der KSt ergab (sog. Ausschüttungsbelastung).

Beruhete die Ausschüttung nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj., handelte es sich um eine „andere Ausschüttung“; in diesem Fall trat die Minderung oder Erhöhung der KSt für den VZ ein, in dem das Wj. endete, in dem die Ausschüttung erfolgte (§ 27 Abs. 3 Satz 2 aF). Dies galt auch im Fall von vGA. Ausnahmen (insbes. Ausschüttungen aus dem EK 04) regelte § 40 aF. Eine vGA begründete so lange keine „andere Ausschüttung“ iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF, wie sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung nicht durch einen Mittelabfluss bzw. die Nichtrealisierung einer Vermögensmehrung tatsächlich konkretisiert hatte (stRspr., s. BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, mwN); erst dann war die Ausschüttungsbelastung für den entsprechenden VZ herzustellen.

► *Übergang zum Halbeinkünfteverfahren:* Auf vGA ist vom VZ 2001 – bei abweichendem Wj. vom Wj. 2001/2002 (§ 34 Abs. 2) – bis VZ 2007 das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199, zur fiskalischen Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens s. Anm. 84). Verdeckte Gewinnausschüttungen bewirken nach den Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens keine

KStMinderung (§ 37 Abs. 2 Satz 1), da sie nicht auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (s. § 37 Anm. 18); sie können aber zu einer KStErhöhung iSd. § 38 führen, wenn die Ausschüttung aus dem früheren EK 02 bestritten wird (s.u.).

#### **Verwendung belasteten und unbelasteten Eigenkapitals:**

► *Verwendung von Alt-EK 02 (ab Veranlagungszeitraum 2001 bzw. Wirtschaftsjahr 2001/2002):* Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch noch in dem ursprünglich bis VZ 2019 (bzw. Wj. 2019/2020) vorgesehenen Übergangszeitraum (s. § 37 Anm. 26; zur geplanten Rechtsänderung durch das JStG 2008 s.u.) zu einer stl. Mehrbelastung auf der Ebene der KapGes. führen, soweit bisheriges EK 02 als für die (verdeckte) Ausschüttung verwendet gilt (s. § 38 Anm. 24 ff.); in diesen Fällen erhöht sich die KSt um 3/7 des Ausschüttungsbetrags (§ 38 Abs. 2 Satz 1). Allerdings fällt diese idR weniger gravierend aus als unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens, da eine zusätzliche Mehrbelastung wegen des Divergenzeffekts nicht mehr droht (zur Verringerung des EK 02-Bestands durch vGA und zu Gestaltungsüberlegungen s. § 38 Anm. 25 ff.; zu den Belastungswirkungen s. STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633; zum systematischen Hintergrund s. LANG, DB 2002, 1793; zum Divergenzeffekt s. SCHIFFERS, GmbH-StB 2000, 242 [245]; zur Kritik s. Centrale für GmbH, GmbHHR 2007, 924 [926]).

► *Ausschüttungsunabhängige Zwangsbesteuerung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02:* Durch § 38 Abs. 4–10 KStG-E idF des JStG 2008 (BGBl. I 2007, 3150) wurden die Vorschriften zur ausschüttungsabhängigen Verwendung des KStGuthabens umgestaltet und das System der KStErhöhung durch eine pauschale Abschlagzahlung iHv. 3 % des zuletzt auf den 31.12.2006 festgestellten positiven Endbetrags ersetzt. Der festgesetzte KStErhöhungsbetrag ist von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2008). Der verbleibende EK 02-Bestand entfällt und löst keine weitere KStErhöhung aus (s. allg. HÄUSELMANN, BB 2008, 20; WÄLZHOFF, GmbH-StB 2011, 117). Der Gesetzgeber geht in der Begr. des JStG 2008 (BRDrucks. 544/07, 22 [96 f.]) davon aus, dass der Nachbelastungsprozentsatz iHv. 3 % mit Blick auf den Zahlungszeitraum von zehn Jahren gegenüber dem geltenden (ausschüttungsabhängigen) Satz von 30 % niedrig gewählt sei. Dies mag theoretisch im Vergleich zu denjenigen Rechtsfolgen, die nach der bisherigen Rechtslage KapGes. trafen, die „ungewollt“ eine KStErhöhung durch Verwendung von Alt-EK 02 auslösten, auch zutreffend sein. In der Praxis ist aber zu beobachten, dass die Ausschüttungspolitik vorausschauend planender KapGes. auf eine langfristige Thesaurierung dieser EK-Beträge ausgerichtet ist. Die gesetzliche Annahme einer Verwendung des vorhandenen Alt-EK 02 zum 31.12.2006 läuft für diese KapGes. auf eine stl. Mehrbelastung hinaus (Centrale für GmbH, GmbHHR 2007, 924 [926]). Die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG idF des JStG 2008 sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des Alt-EK 02 bei Wohnungsunternehmen von jPöR und bei stbefreiten Körperschaften vor; diese Körperschaften konnten auf – bis zum 30.9.2008 unwiderruflich zu stellenden – Antrag weiterhin die bisherige Regelung anwenden, wonach nur im Fall der Ausschüttung eine KStErhöhung eintritt. Der KStErhöhungsbetrag kann auf Antrag in einer (um 5,5 % abgezinsten) Summe entrichtet werden (§ 38 Abs. 7 Satz 1; zur abweichenden Fälligkeitsregelung im Fall einer am 31.12.2006 bereits laufenden Liquidation gem. § 38 Abs. 7 Satz 5 s. § 38 Anm. 90 ff.; allg. zur Festsetzung nach § 38 Abs. 5 ff. KStG s. KSt-Kartei Rh.-Pfalz § 38 KStG Karte 1).

### III. Rechtsfolgen der vGA (Satz 2 Halbs. 2) Anm. 215–218 § 8 KStG

► *Verwendung des Einlagekontos (EK 04)*: Ob für vGA im Übergangszeitraum das stl. Einlagekonto (bzw. Alt-EK 04) oder das fortgeführte EK 02 als verwendet gilt, kann im Einzelfall schwierig zu bestimmen sein (s. SCHIFFERS, GmbHR 2000, 901 [904]). Ist Ersteres der Fall, liegt eine Rückzahlung von Einlagen vor, die beim kstpfl. Gesellschafter grds. nicht zu stpfl. Einnahmen führt (§ 8b Abs. 1), jedoch den Buchwert der Beteiligung mindert. Beim estpfl. Gesellschafter ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaftsanteile im BV (dann stpfl. BE, wenn die Ausschüttung den Buchwert der Beteiligung an der KapGes. überschreitet, s. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647) oder im PV (Besteuerung nur im Rahmen der § 17 EStG, § 16 EStG iVm. § 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG) gehalten werden (zu Einzelheiten s. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 272 HGB Rn. 616; zu den Belastungswirkungen s. STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633). Das Halbeinkünfteverfahren ist anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, c EStG).

Einstweilen frei.

216

#### (10) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen

217

**Zeitpunkt der Vermögensminderung entscheidend**: Die vGA „entsteht“ in dem Augenblick, in dem sie sich auf das Vermögen der KapGes. mindernd auswirkt (BFH v. 20.8.1986 – I R 87/83, BStBl. II 1987, 75; BFH v. 29.7.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733). Dieser Zeitpunkt muss weder mit dem Zeitpunkt der gesellschaftsrecht. Veranlassung, noch mit dem tatsächlichen Vermögensabfluss (dh. mit der Erfüllung der vGA), noch mit dem Zufluss beim Gesellschafter zusammenfallen. Danach ist eine Vermögensminderung jedenfalls dann anzunehmen, wenn der als vGA in Betracht zu ziehende Sachverhalt eine Gewinnminderung auslöst. (Nur) diese Minderung bzw. verhinderte Mehrung ist durch die Korrektur bei der Einkommensermittlung rückgängig zu machen.

► *Ist die verdeckte Gewinnausschüttung auf eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung zurückzuführen* (zB Bildung einer Rückstellung), tritt die Gewinn- und Einkommensminderung grds. in dem Zeitpunkt ein, in dem diese in der StBil. ausgewiesen wird (glA KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 352 [3/2009]).

► *Bei einer gesellschaftlich veranlassten verhinderten Vermögensmehrung* ist der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem die Vermögensmehrung bei Vereinbarung angemessener Bedingungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung hätte ausgewiesen werden müssen (KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 3 Teil C Rn. 352 [3/2009]; WASSERMEYER, BB 1989, 1382; SCHÄFER, DStZ 1995, 364).

**Erfassung nur im Veranlagungszeitraum der Vermögensauswirkung**: Die vGA darf nur in dem VZ erfasst werden, in dem die Minderung des Unterschiedsbetrags einkommenswirksam geworden ist; sie darf nicht in andere VZ verlagert werden. Ist der VZ der Einkommensminderung bestandskräftig abgeschlossen, unterbleibt eine Korrektur endgültig (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 4).

#### cc) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

##### (1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer

218

**Auswirkungen bei der Gesellschaft**: Bei der KapGes. hat die Feststellung von vGA Einfluss auf die gewstl. Belastung, da sich durch die außerbilanzielle Hin-

zurechnung der vGA die für die GewSt nach § 7 GewStG maßgebliche Bezugsgröße – der „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – erhöht. Da die GewSt für Erhebungszeiträume, die vor dem 1.1.2008 enden, ihrerseits als BA abziehbar ist, ist die hieraus resultierende Erhöhung der GewStLast durch gewinn- und damit einkommensmindernde Bildung bzw. Erhöhung der GewStRückstellung zu berücksichtigen. Für Erhebungszeiträume, die nach dem 31.12.2007 enden, gilt dies nicht mehr; nach der Neuregelung in § 4 Abs. 5b iVm. § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG idF des UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) sind die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine BA mehr. Allerdings hat der Gesetzgeber gleichzeitig die GewSt-Messzahl von 5 % auf 3,5 % gesenkt (§ 11 Abs. 2 GewStG idF des UntStRefG 2008).

**Auswirkungen beim Empfänger:** Ist Empfänger einer vGA eine beteiligte Körperschaft, gehört die Ausschüttung bei ihr unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und 2 nicht zum Einkommen, wobei nach Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift 5 % nicht abzichbare BA fingiert werden (s. § 8b Anm. 41, 63 ff., 102 ff.); die in § 8b vorgesehenen StBefreiungen schlagen nach § 7 GewStG auch auf die GewSt durch (s. § 8b Anm. 25). Zur Begrenzung der mit der StBefreiung verbundenen Auswirkungen sieht § 8 Nr. 5 GewStG insoweit jedoch eine Hinzurechnung für die nach § 8b außer Ansatz bleibenden Leistungen vor. Die Hinzurechnung ist allerdings ausgeschlossen, soweit der Tatbestand des gewstl. Schachtelprivilegs in § 9 Nr. 2a GewStG (für Inlandsbeteiligungen) oder § 9 Nr. 7 GewStG (für Auslandsbeteiligungen) abstrakt vorliegt (BFH v. 16.4.2014 – I R 44/13, BStBl. II 2015, 303; s. auch § 8b Anm. 25 mwN; zum Vorrang des DBA-Schachtelprivilegs s. U. PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 8 GewStG Rn. 576 [6/2014]); bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist danach der darin erfasste Teil der von einer inländ. KapGes. geleisteten vGA wieder zu kürzen, wenn die Beteiligungsquote mindestens 15 % (bis einschl. Erhebungszeitraum 2007: 10 %) beträgt (§ 9 Nr. 2a iVm. § 36 Abs. 8 Satz 6 GewStG idF des UntStRefG 2008). In diesen Fällen unterliegt die vGA beim Anteilseigner insgesamt nicht der GewSt. Beträgt die Beteiligung – wie beispielsweise bei Portfoliodividenden – indes weniger als 15 % (bis 2007: 10 %), findet eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in voller Höhe statt (GOSCH in BLÜMICH, § 9 GewStG Rz. 168, 180 [11/2012]). Ist ausschüttende Körperschaft eine ausländ. Körperschaft, gilt nach § 8 Nr. 5 GewStG iVm. § 9 Nr. 7 GewStG eine entsprechende Regelung. Die durch § 9 Nr. 2a, 7 GewStG idF des UntStRefG 2008 eingeführte Erhöhung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 15 % greift nicht, sofern die Leistungen von einer Gesellschaft stammen, die die Voraussetzungen des Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 7, 41) erfüllt (WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 785 [791]; MERKER, StuB 2007, 407 [410]).

Ist Empfänger einer vGA eine an der KapGes. beteiligte natürliche Person und hält diese die Anteile an der KapGes. im gewerblichen BV, gehört die vGA mit dem nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG stpfl. Anteil zum stbaren Gewinn nach § 7 GewStG; der nach § 3 Nr. 40 EStG stfrei bleibende Anteil der vGA ist ggf. dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen.

## 219 (2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer

**Umsatzsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung:** Die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands steht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ei-

ner Lieferung gegen Entgelt gleich. Die vGA ist daher ustpfl., wenn die Gesellschaft für den unentgeltlich zugewendeten Gegenstand einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat (vgl. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Entsprechendes gilt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG für unentgeltliche sonstige Leistungen.

**Bemessungsgrundlage:** Die UStBemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 und 2 UStG. Allerdings wird diese nicht selten unter dem normalen Verkaufspreis eines zugewendeten Gegenstands liegen, weil regelmäßig ein Gewinnaufschlag dabei nicht berücksichtigt ist. Dies führt zu einer niedrigeren USt als bei einem „normalen“ Veräußerungsgeschäft. Gleichwohl liegt in Höhe der Differenz bei der KapGes. keine Vermögens- und Einkommensminderung vor, weil die USt nur durchlaufender Posten ist und keinen Aufwand darstellt. Ist die USt bei Vorliegen einer vGA von der KapGes. selbst zu tragen, liegt zwar Aufwand vor, der zu den nicht abziehbaren Ausgaben iSd. § 10 Nr. 2 gehört. Wird als Bemessungsgrundlage der vGA der gemeine Wert außerbilanziell hinzuge-rechnet, ist darin die USt bereits enthalten (s. § 10 Anm. 69; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105 = FR 2005, 199; krit. KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Umsatzsteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung“ Rn. 4 [8/2015]).

**(3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer** 220

**Kapitalertragsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung:** Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen als „sonstige Bezüge“ iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG regelmäßig dem KapErtrStAbzug.

► Für die aktuelle, durch das UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) geschaffene und ab Veranlagungszeitraum 2009 geltende Rechtslage ist im Fall der Beteiligung natürlicher Personen an der verdeckt ausschüttenden KapGes. danach zu unterscheiden, ob die Beteiligung im BV oder PV gehalten wird. Bei betrieblichen Beteiligungen bleibt es prinzipiell bei den bisherigen (vor 2009 geltenden) Grundsätzen, während bei im PV gehaltenen Anteilen eine Abgeltungssteuer auf den verdeckt ausgeschütteten Betrag erhoben wird (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG). Der privat Beteiligte hat aber die Möglichkeit, nach § 32d Abs. 6 EStG idF des UntStRefG 2008 eine Veranlagung nach seinem individuellen StStz zu wählen, wenn eine solche für ihn tariflich günstiger ist (s. auch Anm. 85). Für die Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt gilt § 45a EStG; ist Einbehalt und Abführung der KapErtrSt unterblieben – wie dies bei nachträglich festgestellten vGA idR der Fall ist –, wurde bei Gesellschaftern, die bereits zur ESt oder KSt veranlagt wurden, schon nach der früheren, vor 2009 geltenden Rechtslage auf den Erl. eines Nachforderungsbescheids (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO) gegen den Begünstigten oder eines Haftungsbescheids (s. § 44 Abs. 5 EStG; § 73g EStDV; § 191 AO) gegen die KapGes. verzichtet (vgl. BFH v. 28.11.1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107; zum Vorrang des Veranlagungsverfahrens in den Fällen, in denen die vGA beim Empfänger systembedingt stfrei ist, s. auch BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 11, zu § 8b KStG 2002; s. ferner BFH v. 26.2.2003 – I R 30/02, GmbHR 2003, 1080, zur Haftung für KapErtrSt). Der Vorrang des Veranlagungsverfahrens gilt grds. auch dann, wenn nach aktueller Rechtslage die KapErtrSt nach § 32d EStG Abgeltungswirkung entfaltet; fraglich ist indes, ob der Gesellschafter auch im Fall des schlicht unterlassenen KapErtrStAbzugs die Kapitalerträge entsprechend § 32d Abs. 3 EStG in seiner EStErklärung anzugeben hat (zweifeln SCHÖNFELD in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 652; s.

hierzu auch § 32d Anm. 58 f.). Im Zweifel wird es als ermessensgerecht erscheinen, wenn die FinVerw. die KapGes. für die nicht einbehaltene und abgeführte KapErtrSt in Haftung nimmt (glA. FROTSCHER in FRTR/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Kapitalertragsteuer“ [5/2015]; STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 869).

► Für die bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltende Rechtslage folgt die KapErtrStPflicht aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 4, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [357]). Die von der KapGes. einzubehaltende KapErtrSt wird bei der Veranlagung des Gesellschafters auf dessen (ESt- oder KSt-)Schuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 49 KStG 1999; § 31 KStG).

**Die Höhe des Kapitalertragsteuersatzes** hängt nach der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Rechtslage davon ab, wer die KapErtrSt trägt; ab VZ 2009 gilt ein einheitlicher Satz. Der KapErtrStSatz beträgt danach

- 25 % oder 33 1/3 % für Ausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG aF);
- 20 % oder 25 % für Ausschüttungen, auf die das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2001 – bei abweichendem Wj. ab dem Wj. 2001/2002 – bis VZ 2008) anzuwenden ist, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG (zuletzt idF des JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28);
- einheitlich 25 % für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG idF des UntStRefG 2008; s. § 43a EStG Anm. 5).

Der jeweils genannte erhöhte StSatz ist im Einzelfall anzuwenden, wenn die KapGes. die KapErtrSt auf die vGA für den Gesellschafter übernimmt. Wird die KapErtrSt von der Gesellschaft nachträglich übernommen, kann darin eine weitere vGA liegen, die sowohl bei der KapGes. zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung als auch beim Gesellschafter im Rahmen von dessen Einkünfteermittlung nach § 20 EStG zu berücksichtigen ist (s. BGH v. 3.3.1993 – 5 StR 546/92, MDR 1993, 569). Eine Übernahme liegt uE aber nicht vor, wenn die KapErtrSt zwar von der KapGes. bezahlt, aber sofort dem Verrechnungskonto des Gesellschafters belastet wird oder die KapGes. nach Bezahlung sogleich (nicht erst bei der späteren Bilanzierung) einen Rückforderungsanspruch gegen den Gesellschafter geltend macht und auf diesen Anspruch auch später nicht verzichtet (BFH v. 25.9.1970 – VI R 122/67, BStBl. II 1971, 53).

**Ausländische Anteilseigner:** Wird der inländ. Besteuerungsanspruch gegen beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG iVm. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den StAbzug abgegolten, ist die KapErtrSt gleichwohl nachzuerheben (BFH v. 4.7.1984 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842; krit. zur Einschränkung der Niederlassungsfreiheit HARITZ, GmbHR 2005, 146); ggf. ist der inländ. Schuldner der KapErtrSt durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen (Hess. FG v. 21.4.1994 – 4 V 596/94, EFG 1995, 393, rkr.). Der volle KapErtrStSatz ist auch einzubehalten, wenn ein DBA mit dem Heimatstaat des Empfängers des Kapitalertrags einen ermäßigten StAbzugssatz vorsieht (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 11, zu § 8b); zu viel entrichtete KapErtrSt wird auf Antrag erstattet (§ 50d Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG; s. aber auch die durch das JStG 2013 neu gefassten Regelungen in § 43b EStG für Ausschüttungen, die einer KapGes. zufließen, welche die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie [RL 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011 Nr. L

### III. Rechtsfolgen der vGA (Satz 2 Halbs. 2) Anm. 220–223 § 8 KStG

345, 8] erfüllt und in § 50d Abs. 2 und 3 EStG zum Erstattungs- und Freistellungsverfahren; s. ferner BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, zum Ausschluss der KapErtrStErstattung nach § 42 AO).

**Festsetzungsverjährung:** Die Nacherhebung der KapErtrSt unterliegt der Festsetzungsverjährung. Da die KapErtrSt nach § 45a Abs. 1 Satz 1 EStG anzumelden ist, greift § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ein (BFH v. 14.7.1999 – I B 151/98, BStBl. II 2001, 556; BFH v. 9.8.2000 – I R 95/99, BStBl. II 2001, 13; BFH v. 29.1.2003 – I R 10/02, BStBl. II 2003, 687); danach ist die Nacherhebung der KapErtrSt grds. – ohne strafrechtl. relevantes Verhalten – mit Ablauf des siebten auf das Jahr des Abflusses der vGA folgenden Jahres festsetzungsverjährt, soweit nicht einer der Tatbestände der Ablaufhemmung gem. § 171 AO eingreift. Nach Auffassung der FinVerw. kann der Eintritt der Festsetzungsverjährung bei ausländ. Anteilseignern verhindert werden, wenn das zuständige FestsetzungsFA den ausländ. Anteilseigner vor Ablauf der Festsetzungsfrist auf den Beginn der Ermittlungen nach § 171 Abs. 6 AO hinweist oder ihm die Aussetzung der StFestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO bekannt gibt.

**Verspätungszuschlag:** Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer KapErtrStAnmeldung zu entrichten hat, ist abziehbare BA. Der Umstand, dass der Verspätungszuschlag maßgebend auf der gesetzlichen Verpflichtung zum StAbzug beruht, schließt insoweit die Annahme einer vGA aus (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 543).

Einstweilen frei.

221

#### (4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer

222

Liegt eine vGA in der Veräußerung eines Grundstücks zu einem unangemessen niedrigen Preis, unterliegt nur der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis der GrESt; in Höhe der kstrechtl. als vGA zu behandelnden Differenz zwischen Kaufpreis und gemeinem Wert liegt keine „Gegenleistung“ des kaufenden Gesellschafters an die Gesellschaft vor, um die die Bemessungsgrundlage der GrESt (der Kaufpreis) zu erhöhen wäre (BFH v. 26.10.1977 – II R 115/69, BStBl. II 1978, 201).

#### dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen

223

**Keine rückwirkende Beseitigung des Tatbestands einer verdeckten Gewinnausschüttung möglich:** Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht „rückgängig“ gemacht werden, denn ein tatsächlich verwirklichter Sachverhalt kann nicht rückwirkend – dh. mW für die Vergangenheit – beseitigt, sondern bestenfalls „rückabgewickelt“ – dh. mit Blick auf seine negativen stl. Folgen korrigiert – werden. Vor diesem Hintergrund könnte in diesen Fällen allenfalls die Besteuerung eines tatsächlich nicht verwirklichten, fiktiven Sachverhalts („als ob die vGA nicht vorgenommen worden wäre“) in Betracht kommen. Dies ist ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung indes nicht zulässig (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 287 [9/2015]; s. hierzu schon Anm. 101).

► *Fehlerhafte Buchungen keine vGA:* Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz bilden irrtümliche und unbeabsichtigte Buchungsfehler, die keinen Vermögensnachteil für die KapGes. bewirken (allg. hierzu Anm. 112; zu Einzelheiten s. Anm. 311).

**Keine Rückabwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung mit steuerlicher Wirkung möglich:** Streitig ist, ob vGA durch die Aktivierung bzw. Erfüllung handels- oder gesellschaftsrechtl. Rückgewähransprüche (zB §§ 57, 62

AktG; §§ 30, 31 GmbHG), zivilrechtl. Bereicherungsansprüche (§ 812 BGB, etwa bei wichtigen Geschäften) oder aufgrund von Ansprüchen aus Satzungs- und Steuerklauseln rückabgewickelt werden können. Dies hatte die ältere Rspr. (BFH v. 24.6.1957 – I 143/56 U, BStBl. III 1957, 400; BFH v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255) in Ausnahmefällen noch zugelassen. Nach der nunmehr hM ist eine dahingehende Rückabwicklung von vGA nicht möglich; die (gesetzlich oder vertraglich geschuldete) Rückzahlung verdeckt ausgeschütteter Beträge stellt vielmehr eine Einlage dar.

**Ständige Rechtsprechung (sog. Einlagetheorie)**, zB BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741; BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97 – BStBl. II 2001, 226; BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; s. auch BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; zust. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 515; zum Vergleich der Rechtsfolgen im Gesellschafts- und StRecht s. MICHEL, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht, 1998, 318 ff.; zur hist. Entwicklung s. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 441 ff. (6/2014); s. ferner BMF v. 6.8.1981 – IV B 7 - S 2813 - 23/81, BStBl. I 1981, 599; BMF v. 19.12.1996 – IV B 7 - S 2742 - 57/96, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, sowie H 40 „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“ KStH; krit. und zT aA DRÜEN, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, in Deutscher Finanzgerichtstag 6 (2009), 95 (118 f.); FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 296 (9/2015); SCHÜTZ, DStZ 2004, 14; LANGE, GmbHR 1993, 762; WICHMANN, BB 1992, 26; WICHMANN, GmbHR 1993, 337; WICHMANN, BB 1998, 20; BUYER, DB 1989, 1697; BUYER, DB 1994, 602; DÖLLERER, DStR 1980, 395; LEMPENAU, BB 1977, 1209.

Wird der die vGA auslösende Geschäftsvorfall rückgängig gemacht, kann allenfalls ein (Teil-)Erlass der Steuer oder die Nichtberücksichtigung des die Steuer auslösenden Vorgangs gem. § 163 Abs. 1 AO geboten sein (BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; H 37 „Rückgängigmachung“ KStH 2008; BMF v. 6.8.1981 – IV B 7 - S 2813 - 23/81, BStBl. I 1981, 599, Tz. 4). Hat der Anspruch auf Rückforderung einer vGA strechtl. gesehen den Charakter einer Einlageforderung, erhöht die Aktivierung eines Rückgewähranspruchs oder die tatsächliche Rückzahlung des gewährten Vorteils das Einkommen der KapGes. nicht, da Einlagen bei der Einkommensermittlung auszuschneiden sind (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Rückgewähr der vGA ist daher nicht geeignet, die Einkommensminderung durch die vGA zu korrigieren. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass die Rückforderung nur das Gegenstück zur vGA ist. Wenn aber die vGA den Gewinn nicht mindern darf, muss Entsprechendes auch für das Gegenstück gelten, da die vGA und ihre Rückgängigmachung spiegelbildlich zu behandeln sind (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; zust. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 517). Im Erg. bedeutet dies, dass die aus der Verwirklichung des Tatbestands der vGA resultierende Rechtsfolge unabhängig von einer evtl. Rückabwicklung eintritt.

**Aktivierung von Rückgewähransprüchen, Verzicht:** Stehen der KapGes. wegen der Verwirklichung des Tatbestands der vGA gesetzliche oder vertragliche Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter zu, sind diese in der Bilanz der KapGes. zu aktivieren, sobald der Anspruch – mit der Vornahme der vGA – entstanden ist, der Anspruchsberechtigte Kenntnis von der vGA hat und seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; engere FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8

Rn. 294 [9/2015]). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgängigmachung einer vGA zu, stellt der Verzicht auf die Verzinsung einer solchen Einlageforderung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Einlageforderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

**Freiwillige Rückgewähr:** Wird die vGA zurückgewährt, ohne dass ein zivilrechtl. Anspruch besteht, gelten die gleichen Grundsätze. Die Rechtsfolgen der vGA bleiben bestehen; die Rückzahlung ist Einlage, die das Einkommen der Körperschaft nicht erhöht und bei dem Gesellschafter zu nachträglichen AK der Beteiligung führt (GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 520; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 Rn. 299 mwN [9/2015]).

**Erfüllung von Schadensersatzansprüchen:** Um keinen Fall der Rückgewähr handelt es sich bei der Erfüllung von zivil- oder gesellschaftsrechtl. Schadensersatzansprüchen (§ 823 BGB, zB wegen Untreuehandlungen; § 43 GmbHG wegen pflichtwidrigem und schuldhaftem Verhalten des GesGf.), die nach den GoB zu aktivieren sind, denn bei solchen Ansprüchen handelt es sich schon dem Grunde nach nicht um das Gegenstück zur vorangegangenen vGA (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 522). In diesen Fällen kann allenfalls der Verzicht der KapGes. auf einen solchen Anspruch gegen ihren Gesellschafter als vGA zu beurteilen sein. Die hierfür erforderliche Gewinnminderung besteht dann darin, dass die (ggf. schon aktivierte) Forderung gegen den Gesellschafter erlassen (§ 397 BGB) oder aus Gründen eines in anderer Weise ausgesprochenen „Forderungsverzichts“ nicht (mehr) aktiviert werden darf. Der fehlende Ausweis des Anspruchs in der Bilanz begründet für sich allein noch keinen solchen Verzicht (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Die letztgenannten Fälle sind in der finanzgerichtlichen Praxis stets problematisch zu beurteilen, da oftmals nicht klar (und damit für die mit der Feststellungslast behaftete FinVerw. nicht zu beweisen) ist, dass der fehlende Bilanzausweis nicht lediglich auf einer Nachlässigkeit, sondern auf einem konkludenten Forderungsverzicht beruht. In solchen Einzelfällen kann uE jedoch die Ungewissheit über das tatsächliche Geschehen die Feststellungslast zu Lasten der KapGes. umkehren (idS auch H 37 „Beweislast“ KStH 2008; offen gelassen in BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548, zum Beweis des ersten Anscheins; zur vGA bei fehlerhaftem Bilanzausweis s. auch BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, GmbHR 2006, 943, mit Anm. U. PRINZ, WPg 2006, 1409).

**Rechtsfolgen einer Rückabwicklung beim Gesellschafter:** Auf der Ebene des Gesellschafters führt die vGA – unbeschadet einer Pflicht zur Rückgewähr – zu einem Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 11 EStG); die Annahme eines Zuflusses setzt nicht voraus, dass das Zugeflossene dem Empfänger endgültig verbleibt. Es genügt, wenn er über den Wert – wenn auch nur vorübergehend – wirtschaftlich verfügen kann (BFH v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545). Die Erfüllung des Rückgewähranspruchs ist auch beim Gesellschafter Einlage, nicht negative Einnahmen oder WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Schuldet der Gesellschafter für die Zeit zwischen Vorteilsgewährung und Rückgewähr jedoch Zinsen, stehen diese in einem Veranlassungszusammenhang zu den aus der Beteiligung an der KapGes. erzielten Einnahmen und stellen daher WK dar, die nach den Grundsätzen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens abziehbar sind (BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BFH/NV 1999, 1542; BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BFH/NV 2001, 106; s. auch BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105).

224 Einstweilen frei.

225 **ee) Rechtsfolgen auf Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters**

**Aktuelle Rechtslage: Teileinkünfteverfahren und Abgeltungssteuer (ab Veranlagungszeitraum 2009):** Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8. 2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Neuregelungen zum Teileinkünfteverfahren und zur Abgeltungssteuer kommt es abhängig von der Vermögenzugehörigkeit der Beteiligung zu unterschiedlichen Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene des unbeschränkt stpfl. Gesellschafters (s. allg. WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 785; HAUBER in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 115 ff. [10/2015]).

► *Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von Körperschaften* gilt weiterhin § 8b Abs. 1, 2 und 5 (s. § 8b Anm. 9 f.).

► *Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von natürlichen Personen und Personengesellschaften* gelten die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens, nach denen 60 % der (bei der KapGes. außerhalb der Bilanz hinzugerechneten) vGA beim Gesellschafter stpfl. sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 1, 2 EStG; s. Anm. 85 sowie § 3 Nr. 40 EStG Anm. 115).

► *Für Beteiligungen im Privatvermögen von natürlichen Personen* gelten §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, wonach eine abgeltende KapErtrSt iHv. 25 % des (verdeckt) ausgeschütteten Betrags erhoben wird; § 32d Abs. 6 EStG enthält daneben ein Veranlagungswahlrecht mit Günstigerprüfung. Soweit Leistungsbeziehungen umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. Anm. 85).

**Alte Rechtslage (Halbeinkünfteverfahren und Anrechnungsverfahren):** Für VZ vor 2009 ist zu unterscheiden:

► *Halbeinkünfteverfahren (Veranlagungszeitraum 2001 bis 2008):* Bei natürlichen Personen sind vGA hälftig stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (s. § 20 EStG Anm. 220 ff.), im Übrigen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG stfrei; damit zusammenhängende WK oder BA können nur zur Hälfte abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ausschüttungen aus dem stl. Einlagenkonto zählen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; s. § 20 EStG Anm. 260 ff.); solche Ausschüttungen können jedoch im Bereich betrieblicher Beteiligungen stpfl. sein, wenn und soweit der Beteiligungsbuchwert überschritten wird (s. Anm. 215). Beim kstpfl. Gesellschafter sind vGA nach § 8b Abs. 1 und 2 stfrei (s. 8b Anm. 32); damit zusammenhängende BA waren bis 2003 ggf. nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar (s. § 3c EStG Anm. 33), ab 2004 ist das pauschalierte BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 nF – als *lex specialis* gegenüber § 3c EStG – anzuwenden (s. § 8b Anm. 189 ff.). Zur Anwendung des § 3c bei unentgeltlicher Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung zwischen Schwestergesellschaften s. STARKE, DB 2000, 2347; SCHMITZ, DB 2001, 1166; SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92; WINTER, GmbHR 2004, 1268; zur Korrektur einer vGA im Organkreis s. THIEL, DB 2006, 633.

► *Anrechnungsverfahren bis Veranlagungszeitraum 2000 (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF):* Beim Gesellschafter führte eine vGA zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, soweit nicht eine andere Einkunftsart vorrangig war (§ 20 Abs. 3 EStG aF) oder die Ausschüttung aus dem EK 04 bestritten wurde (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG aF; s. auch

Anm. 215). Zu den Einkünften zählte auch die anzurechnende oder zu ver-  
gütende KSt (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF).

**Korrespondenzen bei der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesell-  
schafterebene:** Die Annahme einer vGA auf Ebene des Gesellschafters setzt  
keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszufluss voraus (s. Anm. 28).  
Vor diesem Hintergrund musste die bei der KapGes. anzunehmende vGA nach  
früherer Rechtslage nicht mit dem dem Gesellschafter zufließenden Vorteil  
übereinstimmen; über Grund und Höhe einer vGA entschieden das KSt-FA  
und das für die Veranlagung des Gesellschafters zuständige FA selbständig  
(BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 27.10.1992 – VIII  
R 41/89, BStBl. II 1993, 569).

Dabei waren weder abweichende Sachverhaltsbeurteilungen noch unterschiedliche  
Rechtsfolgen aus der Anwendung von Verfahrensvorschriften (zB Änderung der  
KStBescheide bei der KapGes. aufgrund der Regelungen in § 164 Abs. 2 AO, keine  
Änderung zugunsten des Gesellschafters aufgrund der Regelungen in § 173 Abs. 1  
Nr. 2 AO) ausgeschlossen (s. etwa BFH v. 21.7.1995 – I B 214/94, BFH/NV 1996,  
103, zur abweichenden Sachverhaltsbeurteilung im LSt- und KStVerfahren). Hiervon  
zu unterscheiden war der Grundsatz, dass die Herstellung der Ausschüttungsbelastung  
(§ 27 Abs. 1 aF) bei der KapGes. idR sachlich mit der Besteuerung der Ausschüttung  
beim Gesellschafter als Einkünfte aus der Beteiligung korrespondierte, denn Gewinn-  
ausschüttungen konnten nur solche Vorteilszuwendungen sein, die auch die Eignung  
haben, beim Gesellschafter zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zu führen  
(BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460).

▶ *Harmonisierung der Behandlung von verdeckter Gewinnausschüttung bei ausschüttender  
Kapitalgesellschaft und Gesellschafter:* Durch die Änderung der Regelungen in § 3  
Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b (sog. materielle Korrespondenz; s. § 3  
Nr. 40 EStG Anm. 125) sowie durch die Einfügung eines § 32a (sog. formelle  
Korrespondenz) idF des JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist  
die Behandlung von vGA bei ausschüttender KapGes. und Gesellschafter har-  
monisiert worden (vgl. BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, GmbHR 2009, 611).

▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung im Halb- bzw.  
Teileinkünfteverfahren:* Durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG idF des  
JStG 2007 wird sichergestellt, dass die Grundsätze des Halbeinkünfteverfah-  
rens (bzw. des Teileinkünfteverfahrens) keine Anwendung finden, wenn der  
ausgeschüttete Gewinn auf Ebene der Körperschaft die stl. Bemessungs-  
grundlage gemindert hat und daher nicht besteuert worden ist. Der Betrag,  
der als vGA zu beurteilen ist, unterliegt dann in voller Höhe der ESt (s. § 3  
Nr. 40 EStG Anm. 128 f.).

▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung bei Beteiligungen  
an anderen Körperschaften:* Durch die Neufassung des § 8b Abs. 1 idF des JStG  
2007 ist die Freistellung eines sonstigen Bezugs iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2  
EStG beim kstpl. Anteilseigner von der Voraussetzung abhängig, dass die  
vGA auf Ebene der leistenden KapGes. das Einkommen gem. Abs. 3 Satz 2  
oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländ. Recht  
nicht gemindert hat (s. § 8b Anm. 50). Bei Dividenden ausländ. KapGes. sieht  
§ 8b Abs. 1 Satz 3 für DBA, die keine dem § 8b Abs. 1 Satz 2 entsprechende  
Regelung zum Schachtelprivileg enthalten, eine Durchbrechung des Metho-  
denartikels zur Gewährleistung des Abkommenszwecks vor (s. § 8b  
Anm. 53 ff.). Aufgrund der Tatbestandsvoraussetzung der Minderung der  
Einkünfte bei der leistenden Gesellschaft ist der Eintritt einer abkommens-  
widrigen Doppelbesteuerung durch die Besteuerung beim Empfänger aus-

geschlossen. Zu den weiteren Möglichkeiten einer Anrechnung ausländ. Steuer s. § 26 EStG Anm. 1 ff.

- ▷ *Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage* (§ 32a idF des JStG 2007): § 32a Abs. 1 Satz 1 enthält eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines StBescheids gegenüber dem Anteilseigner, soweit bei einer KapGes. ein KStBescheid mit Feststellungen über eine vGA nach dem 18.12.2006 (§ 34 Abs. 13b KStG idF des JStG 2007; s. BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, GmbHR 2012, 221, mwN) erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Dies gilt unabhängig von einer StPflicht der KapGes. im Inland. § 32a Abs. 1 Satz 2 enthält eine gegenüber § 171 AO eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung (s. BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858); diese führt allerdings nicht zu einem Wiederaufleben einer bereits abgelaufenen Festsetzungsfrist. Überdies kann sie lediglich den Ablauf von am 18.12.2006 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen hemmen (Nds. FG v. 10.2.2011 – 6 K 241/09, EFG 2011, 947, rkr.). Die Formulierung „kann“ legt zwar ein Entschließungs- und Auswahlermessen der FinVerw. nahe (s. KOHLHEPP, DStR 2007, 1502). Allerdings wird ein der FinVerw. eingeräumtes Ermessen regelmäßig auf Null reduziert sein, wenn die StFestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre und daher jede andere Entsch. als die der Änderung der unrichtigen StFestsetzung als ermessenswidrig beurteilt werden müsste (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029 = GmbHR 2009, 611; FG Ba.-Württ. – 3 K 61/03, EFG 2005, 497, rkr.; s. auch DÖRFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373).
- ▷ *Änderungsvorschrift für Erlass, Aufhebung oder Änderung*: Ferner enthält § 32a Abs. 2 eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines StBescheids gegenüber der KapGes., soweit bei einem Gesellschafter ein StBescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Änderung eines gegenüber dem Gesellschafter ergangenen EStBescheids zur Erfassung von Schwarzeinnahmen (statt wegen der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage) rechtfertigt indes keine Folgeänderung des KStBescheids analog zu § 32a Abs. 2 (FG Rhld.-Pf. v. 19.11.2014 – 1 K 2416/12 EFG 2015, 331, nrkr., Az. BFH I R 3/15).

**Zeitpunkt der Erfassung beim Gesellschafter:** Die Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters setzt bei Zufluss des Vorteils iSd. § 11 EStG oder Vermehrung des BV ein (s. § 11 EStG Anm. 27 ff., § 20 EStG Anm. 92; s. ferner BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415); beim beherrschenden Gesellschafter wird der Zufluss grds. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung gegen die zahlungsfähige Gesellschaft fingiert (s. § 11 EStG Anm. 62, § 20 EStG Anm. 92 sowie BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176).

226–229 Einstweilen frei.

## b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte

**Schrifttum:** EMDE, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genussrechten, BB 1988, 1215; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; WINTER, Steuerliche Behandlung von Genussrechten, GmbHR 1993, 31; ANGERER, Genussrecht bzw. Genusscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; FORST/FRINGS, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; STADLER, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von Wandlungsgenussrechten,

NZI 2003, 579; WATRIN, Aktivierung von Zinsansprüchen aus Genussrechten, BB 2003, 843; WEBER-GRELLET, Aktivierung von bei Bilanzverlust nicht zu bedienenden Zinsansprüchen, FR 2003, 469; STEGEMANN, Finanzierung mittelständischer Unternehmensgruppen durch Genussrechtskapital, GStB 2004, 208; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, Mezzanine-Kapital, BB-Special 4/2005, 1; KROSCHIEWSKI, Steuerliche Aspekte mezzaniner Unternehmensfinanzierungen, Stbg 2005, 341; BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, München 2006; BROKAMP/HÖLZER, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; HOFERT/MÖLLER, GmbH-Finanzierung: Debt Mezzanine Swap- der bessere Debt-Equity Swap für Unternehmen in der Krise, GmbHR 2009, 527; GROBE, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; BREUNINGER/ERNST, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit – Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland vom 14.12.2011, GmbHR 2012, 494; KROENER/MOMEN, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; HÖNG, Der Debt-Mezzanine-Swap in Handels- und Steuerbilanz, Ubg 2015, 27; HENNRICHS/SCHLOTTER, Körperschaftsteuerliche Behandlung von Genussrechten, DB 2016, 2072; KUSCH, Die steuerliche Behandlung von Genussrechten, NWB 2016, 1952; RICHTER, Anmerkung zur abgestimmten Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 bzgl. der Behandlung von Genussrechten – Das Ende für den Debt-Mezzanine-Swap?, DStR 2016, 2058; STEGEMANN, Verschärfung der Besteuerung von Genussrechten durch die Finanzverwaltung, DStR 2016, 2151.

#### aa) Grundsatz

**Ausweis des Genussrechts im steuerbilanziellen Eigenkapital:** Eine anhaltende Diskussion hat sich zu der Frage entwickelt, ob § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 als eigenständige stl. Bilanzierungsvorschrift den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. durchbricht oder ob es sich um eine bloße Einkommensermittlungsvorschrift handelt (s. § 5 EStG Anm. 108 und 263).

#### Sonderfragen zur steuerlichen Behandlung des Genussrechts:

► *Die steuerliche Behandlung eines Agios oder eines Disagios* richtet sich nach der Qualifikation des Genussrechts. Ist dieses beteiligungsähnlich ausgestaltet, stellt ein Agio eine zusätzliche Einlage dar. Beim obligationsähnlichen Genussrecht liegt regelmäßig eine stpfl. BE vor, es sei denn, das Agio wird im Zusammenhang mit einem Wandlungs- oder Optionsrecht gewährt (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426). Es ist grds. zu aktivieren und über die Laufzeit des Genussrechts abzuschreiben (GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB-Special 4/2005, 1 [23]). Ein Disagio fällt bei einem beteiligungsähnlichen Genussrecht unter die Gewinnkorrektur des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (aA SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 183: immer BE bzw. BA).

► *Der Anspruch des Genussrechtsinhabers auf seine bereits entstandene, aber noch nicht ausgezahlte Vergütung* ist unabhängig von der Qualifizierung des Genussrechts als Verbindlichkeit auszuweisen.

► *Die Abziehbarkeit der Kosten der Ausgabe von Genussrechten* richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen und der Charakterisierung des Genussrechts. Bei lediglich obligationsähnlichen Genussrechten liegen Beschaffungskosten auf Fremdkapital vor, die als BA abziehbar sind. Hat das Genussrecht beteiligungsähnlichen Charakter iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, handelt es sich um die Kosten der Beschaffung von Eigenkapital. Auch insoweit gelten die Grundsätze der BFH-Rspr. zur Kapitalerhöhung, wonach jede Partei die von ihr veranlassten Kosten zu tragen

hat (BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; BFH v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117), die mangels entgegenstehender Regelung von der emittierenden Gesellschaft als betrieblich veranlasst zum Abzug zugelassen sind.

231 **bb) Laufende Ausschüttung**

Die auf das beteiligungsähnliche Genussrecht geleisteten Vergütungen dürfen das stpfl. Einkommen der KapGes. nach Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht mindern. Die Korrektur des Einkommens erfolgt außerhalb der StBil. (LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 133 [3/2009]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1273; LANG/BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 931 [10/2015]; aA für Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 als stl. Bilanzierungsregel BREUNINGER/ERNST, GmbHR 2012, 494; KROENER/MOMEN, DB 2012, 829; LECHNER/HAISCH, Ubg 2012, 115; HÖNG, Ubg 2015, 27; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 216 [6/2014]; im Erg. auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 149). Ausschüttungen auf Genussrechte, die in der HBil. EK darstellen, sind dabei nach neuer Auffassung der FinVerw. bereits nach Abs. 3 Satz 1 zu korrigieren (OFD NRW v. 12.5.2016, DStR 2016, 1816; ähnlich NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1273; vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1). Aus der Einleitung von Abs. 3 Satz 2 mit dem Wort „auch“ soll sich ergeben, dass die Norm keine abschließende Regelung darstellt und deshalb Abs. 3 Satz 1 einen eigenständigen Anwendungsbereich hat (KUSCH, NWB 2016, 1952). Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 kommt nach dieser Auffassung nur noch ergänzend zur Anwendung, sofern das Genussrechtskapital in der HBil. als Fremdkapital auszuweisen ist.

Mit der Qualifizierung von Genussrechtsvergütungen als Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 vertritt die FinVerw. eine neue, erheblich verschärfte Rechtsauffassung. Sie steht im Widerspruch zu der in Rspr. und Literatur etablierten Unterscheidung zwischen beteiligungsähnlichen und obligationsähnlichen Genussrechten (HENNRICHS/SCHLOTTER, DB 2016, 2072; STEGEMANN, DStR 2016, 2151). Nur bei beteiligungsähnlichen Genussrechten iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 wurden bisher Genussrechtsvergütungen wie Dividenden behandelt. In allen anderen Fällen waren – auch nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667) – die Ausschüttungen als BA abziehbar. Der Ausweis der Genussrechte in der HBil. war für stl. Zwecke unbeachtlich.

Genussrechtsvergütungen werden in der HBil. unabhängig von der Zuordnung zum Eigen- oder Fremdkapital als Aufwand berücksichtigt (KROENER/MOMEN, DB 2012, 829; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 200 [6/2014]; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rn. 132 [12/2012]). Eine außerbilanzielle Korrektur erfolgt nur in den Fällen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (glA GROBE, DStR 2010, 1397; HENNRICHS/SCHLOTTER, DB 2016, 2072; KOHLHEPP in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8 Rn. 569; LANG/BOTT in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 914 und 931 [10/2015]). Ein darüber hinausgehendes stl. Abzugsverbot für zivilrechtliche Verbindlichkeiten sieht § 8 Abs. 3 nicht vor. Es liegen auch keine vGA vor (BFH v. 11.2.1987 – I R 43/83, BStBl. II 1987, 643; sowie v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77). Die Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 3 setzt eine Leistung an einen Anteilseigner voraus. Genussrechte verbriefen dagegen lediglich Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (s. Anm. 170). Eine Gleichbehandlung des Genussrechtsinhabers mit einem Gesellschafter setzt eine entsprechende, vergleichbare Stellung des Genussrechtsinhabers voraus. Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 geht zurück auf die Entscheidung des RFH v. 17.4.1934 (RStBl. 1934, 773) und soll sicherstellen, dass Genussrechte, welche die Steuerkraft des Unternehmens

in etwa gleicher Weise belasten wie Stammkapital, stl. als EK einzuordnen sind. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sieht hierfür kumulativ eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös vor (s. Anm. 190). Trotz der Behandlung als beteiligungsähnlich bleibt der eigentliche Charakter als FK erhalten (HENNRICHS/SCHLOTTER, DB 2016, 2072). Der Eigenkapitalausweis in der HBil. ist nicht in der Gesellschafterstellung begründet, sondern ergibt sich lediglich aus der Haftungsqualität des Genussrechtskapitals (STEGEMANN, DStR 2016, 2151).

Die Unterscheidung in beteiligungs- und obligationsähnliche Genussrechte nach den Kriterien des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 findet in weiteren Vorschriften Anwendung. Nur beteiligungsähnliches Genussrechtskapital führt zu einer Erhöhung des Einlagekontos (s. § 27 Anm. 26; ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 27 Rn. 60 [8/2016]; aA KUSCH, NWB 2016, 1952). § 17 EStG findet nach hM nur Anwendung auf Genussrechte iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861 mwN; s. § 17 EStG Anm. 146). Bezüglich der Zinschranke geht die FinVerw. bei Genussrechtskapital nur dann von FK aus, sofern es sich nicht um solches nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handelt (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 11). Auch die Begünstigung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG umfasst nur Genussrechtsvergütungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2.

Ausschüttungen aus beteiligungsähnlichen Genussrechten führen beim Empfänger zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und sind begünstigt nach § 8b bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG. Bezüge aus obligationsähnlichen Genussrechten fallen unter die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Auch Ausschüttungen auf Eigenkapitalgenussrechte, die nach der neuen Auffassung der FinVerw. dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 unterliegen, fallen nun ebenfalls und vollumfänglich unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, unabhängig davon, ob die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 erfüllt sind. Für diese Ausschüttungen kommt daher eine StBefreiung nach § 8b bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG nicht mehr in Betracht, da die Vorschriften nur Bezug auf die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und nicht auf solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nehmen. Die geänderte Auffassung der FinVerw. führt in diesen Fällen zu einer echten stl. Doppelbelastung. Für Ausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zufließen, ist für die StBefreiung nach § 8b Abs. 1 weiterhin Voraussetzung, dass die Körperschaft zu mindestens 10 % am Grundkapital des Emittenten beteiligt ist (Neufassung des § 8b Abs. 4 durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urt. v. 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09, BGBl. I 2013, 561).

Die ausschüttende KapGes. ist zur Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt verpflichtet. Diese beträgt einheitlich 25 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 1 [beteiligungsähnlich] und § 43 Abs. 1 Nr. 2 EStG [obligationsähnlich]) zuzüglich SolZ. Vergütungen aus Genussrechten, die zu einem gewerblichen BV gehören, unterliegen mit ihrem stpfl. Teil grds. auch der GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG). Eine Kürzung erfolgt in den Fällen des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG, wenn die Beteiligung am Stamm- oder Grundkapital des Emittenten mindestens 15 % beträgt. Beim Emittenten erfolgt eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a GewStG nur für Ausschüttungen auf Genussrechte, die die Anforderungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht erfüllen.

232 **cc) Liquidation**

In der Liquidation der KapGes. erhält der Genussrechtsinhaber bei beteiligungsähnlichen Genussrechten seinen Anteil am Abwicklungsendvermögen iSd. § 11. Liquidationsraten, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital mit Ausnahme des Nennkapitals iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 bestehen und nicht aus dem Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 stammen, gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und fallen daher unter § 8b Abs. 3. Das gilt auch für Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 7, 24).

233 **dd) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation**

Wird das Genussrechtsverhältnis vor der Liquidation durch Kündigung oder Zeitablauf beendet, sollten bei beteiligungsähnlichen Genussrechten, die also unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fallen (s. Anm. 187), die Grundsätze der Kapitalherabsetzung Anwendung finden.

234 **ee) Rückkauf**

Übt der Emittent des Genussrechts ein vereinbarungsgemäßes Rückkaufsrecht aus (vgl. dazu etwa STADLER, NZI 2003, 579 [581 f.]), oder erwirbt der Emittent das Genussrecht anderweitig, kommt es bei nicht verbrieften Genussrechten zur Konfusion. Konfusionsgewinne oder -verluste sind entsprechend der Qualifikation der Ausschüttungen auf die entsprechenden Genussrechte zu behandeln.

Beteiligungsähnliche Genussscheine sind nach einem Rückkauf wie eigene Anteile zu behandeln.

235 **ff) Verzicht des Genussrechtsinhabers**

Verzichtet der Genussrechtsinhaber auf die Rückzahlung des Genussrechtskapitals, erfolgt bei beteiligungsähnlichen Genussrechten ein Passivtausch innerhalb des Eigenkapitals, der sich strechtl. nicht auswirkt (zur Diskussion um die EK-Qualität § 5 Anm. 108 und 263). Die Beendigung der aus strechtl. Sicht bestehenden Gesellschafterstellung durch den Verzicht kann nicht entgegenstehen, weil sie im Zeitpunkt der Verzichts noch besteht (im „umgekehrten“ Fall des Agios bei Optionen genügt bereits die Möglichkeit eines späteren Erwerbs der Gesellschafterstellung, um zur Einlage zu kommen (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809).

**Bei obligationsähnlichen Genussrechten** entsteht strechtl. ein außerordentlicher Ertrag. Eine Einlage kann dann nur vorliegen, wenn der Genussrechtsinhaber gleichzeitig Gesellschafter der Emittentin ist und soweit die Forderung werthaltig ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die StBelastung durch einen solchen Sanierungsgewinn kann nach den Grundsätzen des BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 140) gestundet und/oder erlassen werden.

**Hinweis:** Gesondert zu prüfen ist, ob und inwieweit der Verzicht als Schenkung des Genussrechtsinhabers iSd. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG angesehen werden kann.

236 **gg) Umwandlung**

**Umwandlung des Genussrechts in ein anderes Recht:** Das Genussrechtskapital kann aufgrund vereinbarter Wandlungs- oder Optionsrechte in eine Beteiligung an der Gesellschaft umgewandelt werden. Bei beteiligungsähnlichen Genussrechten ändert sich die Stellung als Eigenkapital der Gesellschaft nicht. Es erfolgt allenfalls handelsrechtl. eine Umgliederung, die sich aber strechtl. auf-

grund der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nicht auswirkt. Bei obligationenartigen Genussrechten wird Fremd- in Eigenkapital umgewandelt. Es handelt sich um eine Einlage, soweit die Forderung des Genussrechtsinhabers werthaltig war, weil der Genussrechtsinhaber nunmehr wie ein Gesellschafter der KapGes. zu behandeln ist.

Die Umwandlung eines beteiligungsähnlichen Genussrechts in ein anderes Instrument, das nicht unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fällt, begründet eine Verbindlichkeit in der StBil., die als Ausschüttung unter das Abzugsverbot fällt.

**Umwandlung der Kapitalgesellschaft:** Die Umwandlung einer KapGes. (AktG, GmbH, KGaA) in eine andere Körperschaft (also eingetragene Genossenschaften [§ 3 Abs. 1 Nr. 3 UmwG], eingetragene Vereine [§ 3 Abs. 1 Nr. 4 UmwG], genossenschaftliche Prüfungsverbände [§ 3 Abs. 1 Nr. 5 UmwG], Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit [§ 3 Abs. 1 Nr. 6 UmwG]), schließt die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auf die Vergütung für die Überlassung des Genussrechtskapitals aus, weil es sich bei diesen Rechtsträgern nicht um KapGes. handelt (str., s. Anm. 191). In der StBil. der Körperschaft kommt es bei beteiligungsähnlichen Genussrechten in der Eröffnungsbilanz zu einem Passivtausch; das Genussrechtskapital wird aus dem Eigenkapital in das Fremdkapital umgliedert (so wird der korrespondierende Aufwand vermieden, der als Ausschüttung auf das Genussrecht nicht abziehbar wäre). Die Ausschüttungen auf das Genussrecht sind nach dem stl. Übertragungstichtag als BA abziehbar. Bei obligationsähnlichen Genussrechten ändert sich nichts.

► *Bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel der emittierenden Gesellschaft* sind dem Genussrechtsinhaber als Inhaber von Rechten, die kein Stimmrecht gewähren, nach §§ 23, 125, 204 UmwG vom übernehmenden oder neuen Rechtsträger bzw. vom Rechtsträger neuer Form gleichwertige Rechte zu gewähren. Liegen trotz zivilrechtl. Einigung über die Gleichwertigkeit der von der übernehmenden KapGes. zu gewährenden Rechte die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nach der Neubegründung nicht mehr vor, gilt dasselbe wie bei der Umwandlung in eine andere Körperschaft.

► *Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft* (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) wird der Genussrechtsinhaber mangels Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 170) nicht Mitunternehmer der übernehmenden Mitunternehmerschaft, es sei denn, er wäre nicht nur Genussrechtsinhaber, sondern auch als Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt. In diesem Fall stellt das Genussrechtskapital SonderBV des Mitunternehmers dar.

Einstweilen frei.

237–249

## IV. Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

### 1. Abgeltungssteuer

250

**Ausgewähltes Schrifttum:** RATHKE/RITTER, Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitalgesellschaften auf Erträge aus Steuerbesitzbefreiungen, DStR 2014, 1207.

**Auswirkungen auf der Gesellschaftsebene:** Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingeführte abgelten- de Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem 1.1.2009 ver-

ändert sich die Einkommenswirkung von vGA – dh. unbeschadet der ab 2008 auf 15 % gesunkenen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) – für die ausschüttende KapGes. dem Grunde nach nicht.

**Auswirkungen auf der Gesellschafterebene:** Es ist zu unterscheiden:

► *Ist der Gesellschafter eine Körperschaft*, gilt grds. § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2. Mit dem Ges. zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) wurde § 8b Abs. 4 nF eingeführt, wonach „Bezüge“ iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 – und damit auch vGA – aus Streubesitzbeteiligungen (Mindestbeteiligung zu Beginn des KJ. unter 10 %), die nach dem 28.2.2013 zufließen (§ 34 Abs. 7a KStG idF des Ges. zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09) in vollem Umfang kstpfl. sind (s. § 8b Anm. 132; aA RATHKE/RITTER, DStR 2014, 1207: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens); die Mindestbeteiligungsvoraussetzungen können nicht durch eine Wertpapierleihe hergestellt werden (§ 8b Abs. 4 Satz 3; s. näher § 8b Anm. 134).

► *Ist der Gesellschafter eine natürliche Person*, ist es ab VZ 2009 von maßgeblicher Bedeutung, ob dieser seine Beteiligung im BV oder PV hält:

▷ *Bei betrieblichen Beteiligungen* sind 40 % der vGA stbefreit (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG), soweit der sonstige Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG; s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 110 ff.); entsprechend erhöht sich der BA-Abzug auf 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG; s. § 3c EStG Anm. 50 ff.).

▷ *Bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen* wird eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des verdeckt ausgeschütteten Betrags erhoben (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, 32d Abs. 1 EStG; s. § 32d EStG Anm. 10); eine Ausnahme gilt insoweit für Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen, Gesellschafterdarlehen und *Back-to-back*-Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG). Soweit Leistungsbeziehungen in vGA umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. § 20 EStG Anm. 682).

251 Einstweilen frei.

## 252 2. Agio (Aufgeld)

**Ausgewähltes Schrifttum:** WASSERMEYER, Die körperschaftsteuerliche Behandlung des Verzichts auf Ausgabeaufgeld, FR 1993, 532.

Agio ist der Differenzbetrag, der bei der Ausgabe von Gesellschaftsrechten über den Nennbetrag der übernommenen Beteiligung hinaus erzielt wird. In der HBil. der KapGes. ist das erhaltene Ausgabeaufgeld der Kapitalrücklage zuzuführen (WINKELJOHANN/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 272 HGB Rn. 170 ff.); in der StBil. ist das Agio dem Einlagenkonto (§ 27) zuzuordnen (zu unterschiedlichen Wertansätzen in HBil. und StBil. s. WINKELJOHANN/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 272 HGB Rn. 220). Der Zufluss offener und verdeckter Aufgelder begründet strechtl. eine Einlage (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616). Bei Zuzahlungen in Form eines Erlasses von Verbindlichkeiten liegt eine Einlage allerdings nur in Höhe des werthaltigen Teils der Verbindlichkeit vor; der übersteigende Betrag der erlöschenden Verbindlichkeit führt strechtl. zu Ertrag (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6

EStG Rn. 757). Zur handelsbilanziellen und stl. Behandlung eines Agios oder eines Disagios bei Genussrechten s. Anm. 173 und Anm. 230.

Einstweilen frei.

253

### 3. Aktiengesellschaft

254

**Ausgewähltes Schrifttum:** BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttung im (Steuer-) Recht der Aktiengesellschaft, DStR 2003, 2105.

Die Rspr-Grundsätze zu vGA gelten grds. auch für die AG; dabei sind aber stets die gesellschaftsrechtl. Besonderheiten der AG zu berücksichtigen (s. BINNEWIES, DStR 2003, 2105). So können etwa Vereinbarungen gegenüber einem Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied der AG ist, nicht ohne Weiteres mit solchen einer GmbH gegenüber ihrem beherrschenden GesGf. gleichgesetzt werden. Dem steht schon der Umstand entgegen, dass gem. § 112 AktG eine AG bei Rechtsgeschäften mit ihren Vorstandsmitgliedern von ihrem AR vertreten wird, wodurch eine Wahrung der Interessen der Gesellschaft eher gewährleistet ist als bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846, mwN, betr. Pensionsvereinbarung; s. auch BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, BFH/NV 2007, 2355, zur vergleichbaren Situation bei arbeitsvertragsrechtl. Vereinbarungen einer Genossenschaft mit einem Vorstandsmitglied). Gleichwohl kann im Einzelfall eine vertragliche Gestaltung im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem Vorstandsmitglied, das zugleich Mehrheitsaktionär ist und einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft ausüben kann (oder aus anderen Gründen einem beherrschenden Aktionär gleichzustellen ist, etwa weil er die AG mit ihm nahestehenden Personen zusammen beherrscht, vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438), einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet sein und daher die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung rechtfertigen. Dasselbe gilt, wenn der Mehrheitsaktionär inzwischen aus dem Vorstand der AG ausgeschieden ist und deren AR angehört und nunmehr der seine Vorstandstätigkeit betreffende Vertrag nachträglich geändert wird (BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438, betr. Erhöhung und nachträgliche Gewährung von Bezügen). Auch bei Familiengesellschaften können sich Besonderheiten ergeben, etwa wenn eine neutrale Besetzung des AR nicht gewährleistet ist und das Vorstandsmitglied deshalb seine Interessen durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846) oder eine Gruppe von Aktionären in einer Familiengesellschaft die AG zu einem für die AG wirtschaftlich nachteiligen Geschäft veranlasst und sich hierdurch einen gesellschaftlich veranlassten Vorteil verschafft (FG Nds. v. 18.6.2003 – 6 K 439/96, EFG 2003, 1650, rkr.). Dies gilt zumindest dann, wenn die begünstigten Aktionäre zugleich den AR der AG leiten und dieser dem für die AG nachteiligen Geschäft zustimmen muss. Besonderheiten gelten ferner für Vereinbarungen zwischen der AG und ihrem alleinigen Aktionär, da insoweit regelmäßig die Vermutung gerechtfertigt ist, dass jener die Möglichkeit hat, Regelungen mit der AG maßgeblich zu beeinflussen, wenn nicht sogar zu bestimmen (BFH v. 30.7.1975 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74, betr. Tantieme; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 566). Im Gegensatz hierzu führen Vereinbarungen der Gesellschaft mit einem Min-

## **KStG § 8** Anm. 254–260 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

derheitsaktionär, der gleichzeitig eine Vorstandsposition innehat, grds. nicht zu vGA, da es an einer entsprechenden beherrschenden Einflussmöglichkeit fehlt.

255 Einstweilen frei.

### 256 **4. Ansprüche gegen den Gesellschafter**

Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht aufgrund von gesellschaftsrechtl. oder gesetzlichen Ausgleichs-, Rückgewähr- oder Schadensersatzansprüchen rückgängig gemacht werden, s. Anm. 101 und 223. Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter sind zu aktivieren, sobald der Anspruch entstanden ist, der Anspruchsberechtigte hiervon Kenntnis hat und seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgewähr zu, stellt der Verzicht auf seine Verzinsung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Forderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

257 Einstweilen frei.

### 258 **5. Anwachsung**

Werden Kommanditanteile einer (GmbH & Co.) KG im Wege der Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung in die Komplementär-GmbH eingebracht, gelten §§ 20 ff. UmwStG; es tritt keine Gewinnrealisierung ein. Als nach § 22 Abs. 1 UmwStG einbringungsgeboren und damit steuerverstrickt gelten dann auch die ursprünglichen GmbH-Anteile (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 01.44, 20.09 f.). Die genannten Vorschriften sind dagegen nicht anwendbar, wenn sämtliche Kommanditisten aus der KG ausscheiden und die GmbH, bei der das Gesellschaftsvermögen der KG nach §§ 138, 142, 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB anwächst, das Unternehmen fortführt (sog. Anwachsungsmodell, vgl. hierzu BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BFH/NV 98, 1412; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. E 20.10). Umstritten ist insoweit, ob dem Ausscheiden der Charakter einer verdeckten Einlage bei der GmbH beigemessen werden kann, wenn die Kommanditisten keine Abfindung erhalten oder diese niedriger ist als der Verkehrswert der KG-Anteile (in diesem Sinne WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 16 EStG Rn. 513 mwN; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Anwachsung“ [8/2014] mwN; diff. SCHALLMOSER in BLÜMICH, § 16 EStG Rn. 231 [3/2015] mwN).

259 Einstweilen frei.

### 260 **6. Arbeitnehmerüberlassung**

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHNORBERGER/WALDENS, Einkommenszuordnung bei grenzüberschreitender Personalentsendung im Konzern, IStR 2001, 3; URBAHNS/BECKER, Steuerliche Grundzüge grenzüberschreitender Personalentsendung, Inf. 2002, 353; KUCKHOFF, Personalentsendung im deutschen und Internationalen Steuerrecht, Internationale Einkünfteabgrenzung 2003 – Forum der Internationalen Besteuerung 24, 115.

Die verbilligte Überlassung von Arbeitskräften an den Gesellschafter oder an verbundene Unternehmen kann ebenso wie die Übernahme von Personalkosten des Gesellschafters oder verbundener Unternehmen zu vGA führen (FG Nds. v. 7.12.1989 – VI 469/84, GmbHR 1990, 582, rkr.). Überlässt der Gesellschafter der KapGes. Personal gegen eine überhöhte Vergütung, stellt der unangemessene Teil der Vergütung eine vGA dar (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Arbeitnehmerüberlassung“ [8/2014]). Verpflichten die Gesellschafter einer KapGes. diese durch Beschl. zur Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit der Stellung von Arbeitskräften, die an sich die Gesellschafter zu erbringen verpflichtet wären, liegt in der Erbringung dieser Leistungen durch die KapGes. eine vGA (BFH v. 1.4.1971 – I R 129-131/69, BStBl. II 1971, 538). Zusätzliche Zahlungen einer ausländ. Muttergesellschaft an ArbN, die auf Zeit zur Dienstleistung an ihre inländ. Tochtergesellschaft abgeordnet wurden und von dieser auch entlohnt werden, führen indes nicht ohne Weiteres zu verdeckten Einlagen (BFH v. 11.4.1984 – I R 175/79, BStBl. II 1984, 535; s. hierzu auch BMF v. 9.11.2001 – IV B 4 - S 1341 - 20/01, BStBl. I 2001, 796, zur Personaleinsendung im Konzern; SCHNORBERGER/WALDENS, IStR 2001, 39; URBAHNS/BECKER, Inf. 2002, 392). Zum Umfang der Ermittlungspflicht des FG und den Mitwirkungspflichten der Beteiligten bei Annahme einer vGA durch Überlassung von ArbN einer KapGes. unter Marktpreis an ein Unternehmen, dessen Anteilseigner die Gesellschafter der KapGes. Waren, s. auch BFH v. 26.8.1993 – I B 25/93, BFH/NV 1994, 268.

Einstweilen frei.

261

## 7. Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen: Gehaltsbestandteile; Urlaub; Abfindungen; Pensionszusagen

### a) Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer

**Ausgewähltes Schrifttum:** FELDKAMP, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg 2000, 139, 188; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; SCHMIDT, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; ALBER, Checkliste „Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; ZIMMERMANN, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHR 2002, 353; DÖRNER, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; GOSCH, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnantanteile des Gesellschafter-Geschäftsführers, StBp. 2003, 279; HARLE/KULEMANN, Nochmals: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 941; HOFFMANN, Rückwirkende Zahlung von Geschäftsführergehältern als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2003, 548; HOFFMANN, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHR 2003, 1197; KRUPSKE, Zur unendlichen Streitfrage: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 208; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Splitting – Gesellschafter-Geschäftsführer mit Mehrfachstätigkeiten: Steuerliche Angemessenheitskontrolle der Vergütung, drohende vGA-Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Praxistipps, GmbH-Stpr. 2003, 149; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHR 2003, 15; STEGEMANN, Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Krise der GmbH, Inf. 2003, 147; TÄNZER, Die angemessene Geschäftsführervergütung, GmbHR 2003, 754; ZIMMERMANN, Die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, DB 2003, 786; BÖTH, Aktuelle Entwicklungen zur vGA, StBp. 2004, 104, 135; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Ge-

schäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BASCOPE/HERING, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2005, 741; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, StbG 2005, 60; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; HAAS, Gesellschafter-Geschäftsführer: „Fallstricke“ bei der Gestaltung des Anstellungsvertrages, GStB 2005, 322; TÄNZER, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHR 2005, 1256; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht für Geschäftsführer?, DStZ 2006, 691; ZIMMERS/HOLST, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; JANSSEN, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; ZIMMERS, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; ZIMMERS/PRÜHS, Doppelverdiener, GmbH-Stpr. 2007, 69; JANSSEN, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszahlungen ist vGA!, GStB 2008, 228; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser 2008, GmbH-Stpr. 2008, 1; UCKERMANN/PRADL, „Baustelle“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgung – Pensionsleistungen bei Bezug von Gehaltszahlungen sowie ersetzende und ergänzende Versorgungszusagen, BB 2009, 1331; ZIMMERS, Mehrfach-Geschäftsführer, GmbH-Stpr. 2009, 10; BINNEWIES, Pensionsrückstellung – „Pflege, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; FLEISCHER/HUPKA, Zur Regulierung der Vorstandsvergütung durch das Steuerrecht, DB 2010, 601; PRÜHS, Geschäftsführer-Doppel, GmbH-Stpr. 2010, 3; PRÜHS, Chef-Pension, GmbH-Stpr. 2010, 225; ZIMMERS, GmbH-Chefgehälter 2010, GmbH-Stpr. 2010, 33; JANSSEN, „vGA-Fallen“ beim Geschäftsführergehalt: Die Tantieme darf nicht unangemessen hoch sein, GStB 2011, 105; JANSSEN, Angemessenheit des Gehalts mit Hilfe von Gehaltsstrukturuntersuchungen beweisen, GStB 2011, 363; JANSSEN, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemезusagen, GStB 2011, 52; MERTENS, Angemessene Gesamtvergütung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbH-Stpr. 2011, 293; RATH/ZIMMERS, Neue Orientierungswerte für den Gehaltsvergleich 2011, GmbH-Stpr. 2011, 1; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1; PRADL, Paralleler Bezug von Gehalt und Rente, GStB 2013, 435; SCHWEDHELM/HÖPFNER, Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Bezug von Aktivvergütung und Pension?, GmbHR 2013, 800; HAUSSMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis und wirtschaftliche Betrachtungsweise, StuW 2014, 305.

## 262 aa) Anstellungsvertrag

**Schuldrechtliches Arbeitsverhältnis:** Die Bestellung eines Geschäftsführers als Organ einer GmbH (zu den abweichenden Voraussetzungen einer Annahme von vGA im Rahmen von arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zwischen einer AG und Ihrem Vorstand, der gleichzeitig Aktionär ist, s. Anm. 254 und ERHART/LÜCKE, BB 2007, 183) ist nach § 6 Abs. 3 GmbHG dem Grunde nach ein gesellschaftsrechtl. Vorgang, mit dem die gesetzlichen und satzungsmäßigen Befugnisse und Verpflichtungen übertragen werden; sie unterliegt der Bestimmung (dh. der Beschlussfassung) der Gesellschafter (§ 46 Nr. 5 GmbHG). Der anzustellende Gesellschafter ist nach hM von der Beschlussfassung nicht nach § 47 Abs. 4 GmbHG ausgeschlossen. Die Begr. eines schuldrechtl. Arbeits- bzw. Dienstverhältnis erfordert zusätzlich einen zivilrechtl. wirksamen Anstellungsvertrag, also einen auf die Geschäftsbesorgung durch Ausübung des Geschäftsführeramtes gerichteten freien Dienstvertrag (BGH v. 10.5.2010 – II ZR 70/09, GmbHR 2010, 808); auch dieser wird von der Gesellschafterversammlung beschlossen (oder ggf. nachträglich genehmigt). Beim Vollzug des Beschlusses können sich die Gesellschafter allerdings durch den Geschäftsführer vertreten lassen; der Anstellungsvertrag muss auch nicht zwingend von den Mitgesellschaftern unterzeichnet werden (BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246; BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Auch Änderungen

des Anstellungsvertrags, die nicht mit der Begr. und Beendigung der Organstellung zusammenhängen, müssen von der Gesellschafterversammlung im Beschlussweg vorgenommen werden (s. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; BGH v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547, unter Aufgabe der bisherigen Rspr., nach der ein alleinvertretungsberechtigter Mitgeschäftsführer zur Änderung des Anstellungsvertrags befugt war; die erhöhten Anforderungen sind für Gehaltszahlungen ab 1.1.1996 anzuwenden, s. BMF v. 16.5.1994 – IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, 868). Zivilrechtlich unwirksame Anstellungsverträge oder Änderungen bestehender Verträge können zum Vorliegen einer vGA führen, wenn die Unwirksamkeit als Indiz gegen die Ernsthaftigkeit des Anstellungsvertrags spricht (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 632 [8/2014]; zweifelnd GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 800, mit Bezug auf die zivilrechtl. Anerkennung von faktischen Dienstverhältnissen durch BGH v. 16.1.1995 – II ZR 290/93, GmbHR 1995, 306; TILLMANN/SCHMIDT, DStR 1996, 849).

**Form:** Schriftform ist grds. nicht erforderlich (vgl. BGH v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547), aber zu Beweis Zwecken empfehlenswert. Bei mündlichen Vereinbarungen muss sich der Inhalt der Vereinbarung zweifelsfrei aus der tatsächlichen Durchführung ergeben. Die Beweislast liegt bei der Gesellschaft (BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362, zur Abweichung des schriftlich Vereinbarten vom tatsächlich Gewollten). Ist die Einhaltung der Schriftform vereinbarungsgemäß Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Änderung des Anstellungsvertrags, führen Gehaltszahlungen, die auf nicht schriftlich erfolgten Änderungen beruhen, zu vGA (BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005; FG DÜSS. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531, rkr.). Die Vertragsänderung kann jedoch zivilrechtl. wirksam sein, wenn die Einhaltung der Schriftform nur deklaratorischen Charakter hat (BGH v. 18.3.1964 – VIII ZR 281/62, NJW 1964, 1269) oder wenn der Formzwang durch mündliche Vereinbarung als aufgehoben gelten kann (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645).

► *Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter:* Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter müssen im Voraus geschlossen sein und klare, eindeutige Regelungen insbes. zur Vergütung und zur geschuldeten Leistung des GesGf. enthalten (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über den Anspruch auf Gewinnanteile; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723 = GmbHR 2005, 494, zum Fehlen einer Vergütungsabrede; BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über die Arbeitszeiten der Gesellschafter; s. auch Anm. 144).

**Zu den Anforderungen an die zivilrechtliche Wirksamkeit,** insbes. zum Verbot des Selbstkontrahierens s. Anm. 155.

**Ernsthaftigkeit:** Wer einen Geschäftsführervertrag abschließt, verpflichtet sich zu einer höchstpersönlichen Leistung. Eine solche kann nicht erbringen, wer nicht über die erforderliche Sachkunde verfügt und/oder aus persönlichen Gründen gar nicht über die zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit notwendige Zeit verfügt (BFH v. 29.10.1997 – I B 9/97, BFH/NV 1998, 749; wohl aA FG Nds. v. 25.8.1998 – VI 275/96, EFG 1999, 45, rkr.: Mindestqualifikation nicht erforderlich). Ist der Geschäftsführer weder geeignet noch tatsächlich in der Lage, die Tätigkeit auszuüben, fehlt dem Anstellungsvertrag idR die Ernsthaftigkeit. Vor diesem Hintergrund deuten Vergütungen, die sich nicht an der

zu leistenden Tätigkeit, sondern an der Beteiligungsquote orientieren, indiziell auf eine vGA hin (BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402).

**Tatsächliche Durchführung:** Der Anstellungsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, GmbHR 2005, 494 = BFH/NV 2005, 72). Dazu sind insbes. regelmäßige, monatliche Gehaltszahlungen erforderlich. Eine jährliche Zahlung des Gehalts ist unter Fremden nicht üblich (BFH v. 14.10.1981 – I R 34/80, BStBl. II 1982, 119). Lohnsteuer und ggf. Sozialversicherungsbeiträge müssen abgeführt werden; allein die Erfüllung dieser gesetzlicher Pflichten ist für die stl. Anerkennung der Gehaltsvereinbarung jedoch nicht ausreichend (BFH v. 7.2.1990 – I R 126/84, BFH/NV 1991, 582). Zum tatsächlichen Vollzug gehört ferner, dass das Arbeitsentgelt aus dem betrieblichen Bereich des ArbG ausscheidet und in den alleinigen Einkommens- und Vermögensbereich – dh. auf ein eigenes Konto – des ArbN gelangt. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 160.

► *Wirtschaftliche Schwierigkeiten:* Befindet sich die KapGes. vorübergehend in finanziellen Schwierigkeiten, führt eine kurzfristige Verschiebung der Gehaltszahlungen oder eine klar vereinbarte, unter Fremdvergleichsgesichtspunkten angemessene Stundung, eine ebensolche Darlehensgewährung bzw. ein Forderungsverzicht gegen Besserungsschein noch nicht dazu, dass die Gehaltsaufwendungen als vGA zu werten sind (BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179; BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, BFH/NV 2003, 824). Dies setzt allerdings voraus, dass die Gehaltsvereinbarung in der Vergangenheit durchgeführt wurde und im Übrigen alle rechtl. Folgerungen gezogen, insbes. die offenen Gehaltsforderungen in der Bilanz ausgewiesen werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585). Der Verzicht auf Verzinsung offener Gehaltszahlungen oder auf Abschlagszahlungen ist Indiz für eine geschäftsrechtl. Veranlassung (BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622). Verzichtet der Geschäftsführer dagegen von vornherein, zB in der Gründungsphase, auf Gehalt, um zunächst die Gewinnentwicklung abzuwarten, ist die später gleichwohl vorgenommene Gehaltszahlung vGA (BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454; BFH v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164).

263 Einstweilen frei.

#### 264 **bb) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze**

Angemessen ist das Gehalt, das auch einem Nichtgesellschafter für die Geschäftsführertätigkeit gezahlt würde. Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung ist mit Blick auf dessen Gesamtausstattung einzelfallbezogen ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln. In der Praxis muss berücksichtigt werden, dass sich Strukturen für angemessene Gehaltsvereinbarungen schnell ändern können. Es besteht eine Vielzahl branchen- und tätigkeitsbezogener Besonderheiten.

**Beurteilungskriterien für eine angemessene Gehaltsvereinbarung** sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. Einen Anhaltspunkt für diese Schätzung können innerbetriebliche und außerbetriebliche Merkmale bieten. Die Schätzung der angemessenen Bezüge er-

streckt sich auf eine gewisse Bandbreite; unangemessen sind nur die Beträge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

StRspr., s. BFH v. 25.2.1958 – I 337/56 U, BStBl. III 1958, 229; BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132, zur Gewinnantieme; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139, zur Anstellung von zwei GesGf. einer kleineren GmbH; BFH v. 26.5.2004 – I R 92/03, BFH/NV 2005, 77; BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828; s. Anm. 135 und 142.

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines GesGf. muss grds. anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarungen vorgelegen haben und angestellt worden sind. Die Beurteilung der Angemessenheit ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BFH v. 26.5.2004 – I R 86/03, GmbHR 2004, 1536). Gehaltsbestandteile, die bereits dem Grunde nach als vGA zu qualifizieren sind, werden in die Prüfung der Angemessenheit nicht einbezogen.

**Art und Umfang der Tätigkeit** eines Geschäftsführers sind abhängig von Größe und Umfang des Unternehmens. Mit der Höhe der Umsätze und der Zahl der ArbN steigen idR Arbeitseinsatz, Anforderungsprofil und Verantwortung, was ein höheres Gehalt rechtfertigt (TÄNZER, GmbHR 2000, 596; s. auch BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHR 1999, 133, zur Freiberufler-GmbH, bei der dem persönlichen Einsatz der GesGf. eine besondere Bedeutung zukommt). Die Ausbildung sowie die Berufserfahrung des Geschäftsführers sind bei der Beurteilung der Angemessenheit seiner Bezüge eher zweitrangig; sie haben dann maßgebenden Einfluss auf die Höhe der Vergütung, wenn eine bestimmte Qualifikation Voraussetzung für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist (zB Meisterprüfung, Steuerberaterzulassung; s. OFD Karlsruhe v. 17.4.2001, DStR 2001, 792); das völlige Fehlen jedweder Befähigung kann indes zur Nichtanerkennung des Anstellungsvertrags führen (s. Anm. 262 „Ernsthaftigkeit“). Übt ein Geschäftsführer überwiegend untergeordnete Tätigkeiten aus, die üblicherweise nicht in den Tätigkeitsbereich der Geschäftsleitung fallen, liegt in der Differenz zu einem für die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit angemessenen Entgelt eine vGA (FG Brandenb. v. 2.7.2003 – 2 K 870/01, EFG 2003, 1336, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 26.5.2004 – I R 101/03, GmbHR 2004, 1400).

**Gehaltsbestandteile:** Zur Vergütung des GesGf. gehören in der Praxis neben dem Festgehalt regelmäßig auch weitere feste Bestandteile (Weihnachts- und Urlaubsgeld), Sachbezüge (Kfz-Nutzung), variable Gehaltsbestandteile (Gewinnantieme) sowie Leistungen zur Altersversorgung (Pensionszusagen). Die Vereinbarung eines Festgehalts ist zwingend; zwar darf die Gehaltsvereinbarung auch gewinnabhängige Bestandteile enthalten, sie darf aber nicht ausschließlich an den Gewinn gekoppelt sein (s. Anm. 277 zur Angemessenheit von Tantiemen). Eine ernstliche Vereinbarung ist auch zu verneinen, wenn der Geschäftsführer nur bei günstiger Gewinnsituation ein Gehalt beziehen soll. Während die FinVerw. schon die einzelnen Vergütungsbestandteile nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach auf ihre Angemessenheit untersucht und erst in einem dritten Schritt – bezogen auf die verbliebene, nicht durch das Geschäftsverhältnis veranlasste Vergütung – prüft, ob sie in der Summe als angemessen angesehen werden kann (BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972), stellt die Rspr. vorrangig auf die Gesamtausstattung der Geschäftsführervergütung im Zusagezeitpunkt ab, deren Angemessenheit im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln ist (stRspr., zB BFH v. 27.3.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

**Mehrere Geschäftsführer:** Der Geschäftsführer ist verpflichtet, für die Erledigung aller sich ihm stellenden Aufgaben Sorge zu tragen. Dazu gehören sowohl tatsächliche als auch rechtsgeschäftliche Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt. Erledigt ein Geschäftsführer im Bedarfsfall Aufgaben mit, die typischerweise nicht von einem Geschäftsführer erledigt, sondern delegiert werden, rechtfertigt dies nicht automatisch die Kürzung eines angemessenen Gehalts (BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Sind indes mehrere Geschäftsführer bestellt, deren Aufgabenkreis nicht an den eines Alleingeschäftsführers heranreicht, und werden – wie dies namentlich bei kleineren KapGes. der Fall sein kann – von den einzelnen Geschäftsführern deshalb auch solche Aufgaben wahrgenommen, die bei vergleichbaren Gesellschaften nicht von Geschäftsführern erledigt werden, kann dies einen Abschlag rechtfertigen. Der Abschlag erfolgt nicht durch eine pauschale Verteilung der Obergrenze auf die Anzahl der beschäftigten Geschäftsführer, sondern erfordert eine Einzelbetrachtung unter Berücksichtigung der tatsächlich übernommenen Tätigkeiten sowie der damit verbundenen zeitlichen Beanspruchung und Verantwortung. Eine Kürzung rechtfertigt sich dann allein durch einen vergleichbar geringeren Umfang der Geschäftsführertätigkeit, nicht aber durch die Miterledigung anderer Aufgaben (BFH v. 11.12.1991 – I R 152/90, BStBl. II 1992, 690; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 813). Gehaltszahlungen an einen neben einem Fremdgeschäftsführer angestellten GesGf., für den überhaupt kein Bedarf besteht, sind vGA (FG Saarl. v. 14.2.1995 – 1 K 113/94, EFG 1995, 538, rkr.). Ob ein solcher Personalbedarf besteht oder nicht, ist Tatfrage und darf letztlich nicht die unternehmerische Freiheit beeinträchtigen; denn die KapGes. bestimmt ihre Personalplanung grds. selbst. In besonders gelagerten Ausnahmefällen können auch Gehaltszuschläge gerechtfertigt sein, etwa wenn durch unterschiedliche Aufgabenverteilung auf mehrere Geschäftsführer besondere berufliche Kenntnisse und Spezialisierungen eingebracht, die Effektivität im Unternehmen gesteigert und Synergieeffekte erst möglich gemacht werden (idS auch Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 814; s. ferner PRÜHS, GmbH-Stpr. 2010, 3).

**Mehrfachgeschäftsführer:** Wird ein Geschäftsführer zusätzlich in erheblichem Umfang entgeltlich oder unentgeltlich in einem anderen Unternehmen (zB als Einzelunternehmer, in einer PersGes. oder einer anderen KapGes.) tätig, stellt er der Gesellschaft nicht seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung. Bei der Bestimmung des angemessenen Gehalts ist die Mehrfachstätigkeit daher idR mindernd zu berücksichtigen (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Das gilt auch für mehrfache Tätigkeiten bei Schwestergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe (BFH v. 26.4.2004 – I R 92/03, GmbHHR 2004, 1539; s. auch FG Hamb. v. 1.10.1996 – II 84/93, EFG 1997, 305, rkr., zur mangelnden Ernsthaftigkeit einer getroffenen Gehaltsvereinbarung, wenn der Geschäftsführer mehreren Schwestergesellschaften „seine gesamte Arbeitsleistung“ schuldet). Eine (vollständige oder teilweise) Nichtberücksichtigung anderweitiger Tätigkeiten wird jedoch in Betracht kommen, wenn gerade diese Tätigkeiten für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringen, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen (BFH v. 26.5.2004 – I R 101/03, GmbHHR 2004, 1400; BFH v. 15.12.2004 – I R 79/04, GmbHHR 2005, 635; s. auch ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2009, 10). Auch wenn nachweislich die geschuldete Arbeitskraft weiterhin im bisherigen Umfang erbracht wird, ist ein Gehaltsabschlag nicht erforderlich (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, GmbHHR 1999,

1306). Ist nach diesen Grundsätzen die Grenze eines im Einzelfall noch angemessenen Gehalts niedriger anzusetzen, liegt gleichwohl keine vGA vor, wenn das bisher vereinbarte Gehalt die gekürzte Obergrenze nicht übersteigt.

► *Mindernde Berücksichtigung privater Tätigkeiten?* Das FG Saarl. v. 4.11.1994 (1 K 253/93, EFG 1995, 173, rkr.) hat die Auffassung vertreten, dass eine KapGes. es einem fremden Dritten nicht ohne entsprechende Kürzung der Bezüge zugestehen würde, ein berufsbegleitendes Studium aufzunehmen. Dem ist uE nur zuzustimmen, wenn der Geschäftsführer der Gesellschaft wegen eines Vollzeitstudiums nicht mehr seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen kann; demgegenüber ist eine differenzierte Betrachtung geboten, wenn es sich um ein Fern- oder ein Abendstudium handelt, das üblicherweise neben einer Vollzeitbeschäftigung absolviert werden muss oder der Hinzugewinn an Kenntnissen beim Geschäftsführer Vorteile für die KapGes. mit sich bringt. Andere private (auch ehrenamtliche) Tätigkeiten, die ohne feste zeitliche Inanspruchnahme ausgeübt werden können, führen uE grds. nicht dazu, dass die Grenze eines im Einzelfall noch angemessenen Gehalts niedriger anzusetzen ist.

Einstweilen frei.

265

### cc) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen

266

**Inner- und außerbetriebliche Merkmale des Fremdvergleichs:** Für die durch Schätzung zu ermittelnde Angemessenheit der Bezüge eines GesGf. können im Einzelfall inner- und außerbetriebliche Merkmale einen Anhalt bieten.

► *Betriebsinterne Gehaltsstruktur:* Ein unmittelbarer innerbetrieblicher Fremdvergleich bietet sich an, wenn neben dem GesGf. ein ähnlich qualifizierter und erfahrener Fremd-Geschäftsführer beschäftigt wird. Die Ableitung eines angemessenen Geschäftsführergehalts aus der Gehaltsstruktur anderer Beschäftigter des Unternehmens ist idR schwierig (aber dennoch zulässig, s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr.). In jedem Fall es ist nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt des Geschäftsführers das des am besten bezahlten Angestellten deutlich übersteigt (s. aber FG Hess. v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr., wonach die Faustregel, dass ein Geschäftsführergehalt angemessen sei, wenn es 300 % des Gehalts des bestbezahlten Angestellten in dem Betrieb nicht übersteige, kein geeigneter Beurteilungsmaßstab sei).

► *Außerbetrieblicher Fremdvergleich:* Die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge lässt sich anhand von Art und Höhe der Vergütungen gleichartiger Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten schätzen. Die Rspr. sieht die Heranziehung sog. Gehaltsstrukturuntersuchungen (s. etwa die Vergütungsstudie der Kienbaum Personalberatung GmbH, die Studie GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen von BBE media und die Darstellungen von TÄNZER, GmbHR 2005, 1256; ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2007, 8; ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2010, 33; LEITZEN, Der Konzern 2010, 87, zu den Auswirkungen des Gesetzes zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) auf die Geschäftsführervergütung in mitbestimmten GmbH; MÜLLER, Informationen 2013, 104, zu aktuellen Geschäftsführervergütungen in Spanien) als zulässig an (BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; s. auch OFD Koblenz v. 19.4.2010 – S 1541 A - St 41 2/St 42 1, zur BBE-Studie 2010). Die Gehaltsstudien sollten nicht nur einen Mittelwert, sondern eine Spannbreite der angemessenen Gehälter enthalten (BFH v. 2.2.1994 – I R 18/93, GmbHR 1994, 486). Absolute be-

tragsmäßige Ober- und Untergrenzen gibt es nicht (vgl. auch BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). Empirische Daten können aber immer nur ein Anhaltspunkt im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung sein, sie ersparen nicht eine weitergehende Prüfung der Verhältnisse im konkreten Einzelfall. Zu berücksichtigen ist, dass Gehaltsstrukturuntersuchungen bei mittleren und kleineren Unternehmen darauf abstellen, dass ein Alleingeschäftsführer die Gesellschaft leitet. Erhält ein Geschäftsführer keine Altersversorgung, rechtfertigt dies einen Zuschlag auf die eine Altersversorgung enthaltenden Vergleichswerte (BFH v. 16.10.1991 – I B 227-228/90, BFH/NV 1992, 341). Da sich das Geschäftsführergehalt an der oberen Grenze der Angemessenheit orientieren darf, können Durchschnittswerte im Einzelfall überschritten werden (s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr., zum Vorliegen besonderer Gründe für die Überschreitung).

**Verbleibende Eigenkapitalverzinsung:** Die wesentlichste Aufgabe der Geschäftsführung einer KapGes. besteht in der Gewinnmaximierung. Deshalb wird die Gesellschaft bei der Bemessung der Vergütung eines fremden Geschäftsführers darauf achten, dass dessen Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu ihrem eigenen nachhaltigen Geschäftserfolg stehen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHR 1999, 133; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). Allein aus einer hohen Kapitalverzinsung lässt sich noch nicht auf die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern schließen (FG Hess. v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr.). Ein Geschäftsführer wird stets bestrebt sein, den Gewinn über eine angemessene Kapitalverzinsung hinaus zu steigern (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854).

► *Die Richtgrößen für die Bemessung der Kapitalverzinsung* werden in der Praxis nicht immer einheitlich bestimmt; das führt dazu, dass die Angemessenheitsprüfung mit Unsicherheiten verbunden ist. Die Rspr. geht im Allgemeinen davon aus, dass der KapGes. nach Berücksichtigung der Geschäftsführergehälter eine angemessene Verzinsung nicht nur des Stammkapitals und der Rücklagen, sondern des gesamten tatsächlich eingesetzten Eigenkapitals einschließlich der stillen Reserven verbleiben muss (vgl. FG Nds. v. 21.9.1999 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr.: 25 %; FG Saarl. v. 13.10.1997 – 1 K 188/95, EFG 1998, 399, rkr.: 10 % bei kleiner GmbH; s. auch FG Hamb. v. 13.10.2000 – II 457/99, EFG 2001, 160, rkr., zur Miterfassung des Geschäftswerts; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 809). Die Kapitalverzinsung bezieht sich danach auf den Preis, der für die Gesellschaftsanteile bei Veräußerung im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung oder -änderung hätte erzielt werden können. In der Praxis ist die Bedeutung der Kapitalverzinsung als Messgröße für die Angemessenheitsbeurteilung von Geschäftsführerbezügen uE zu relativieren, da die in der KapGes. ruhenden stillen Reserven nicht immer hinreichend zuverlässig zu ermitteln sein dürften (glA FG Nds. v. 21.9.1999 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr.). Kann indes eine der für die Bemessung der Kapitalverzinsung maßgeblichen Richtgrößen nicht zuverlässig bestimmt werden, dürfte die Angemessenheit einer Verzinsung des Eigenkapitals im Einzelfall kaum zu erfassen sein.

► *Die Finanzverwaltung* geht „im Regelfall“, dh. aus Vereinfachungsgründen, von einer Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge aus, wenn der Gesellschaft nach Abzug von dessen Vergütung noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütung verbleibt. Ausnahmen gelten bei sehr ertragreichen oder ertragsschwachen Unternehmen. Die Vergütung darf weder ins Unermessliche gesteigert werden, noch ist in Verlustjahren ein Verzicht erforderlich. Nach Auffassung der FinVerw. sollen sich in

Verlustjahren die Bezüge am unteren Ende des Vergleichsmaßstabs orientieren. Befindet sich die KapGes. in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, kann aufgrund der besonderen Treuepflicht, welcher der Geschäftsführer unterliegt, eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten erforderlich werden (BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Tz. 16; s. auch BGH v. 15.6.1992 – II ZR 88/91, DStR 1992, 1443; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

**Beträchtliche Gehaltssteigerungen:** Soweit die Grenze der Angemessenheit nicht überschritten wird, führen auch beträchtliche Gehaltssteigerungen grds. nicht zum Vorliegen von vGA. Bei einer entsprechenden Steigerung des Unternehmensgewinns ist es nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt eines Geschäftsführers in einem Zug auf die Höhe des Gehalts angepasst wird, das in gleicher Situation einem fremden Geschäftsführer gezahlt werden müsste (FG Saarl. v. 4.2.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, 686, rkr.). Davon abzugrenzen sind Fälle, in denen durch laufende Anpassung der Vergütung an den Ertrag der Gewinn aus dem Unternehmen abgesaugt werden soll. Indiz hierfür können Gehaltssteigerungen in rascher Folge sowie Schwankungen nach unten und oben sein (s. etwa BFH v. 6.4.2005 – I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633: Anhebung in zwei Schritten um rund 115 % innerhalb von knapp vier Monaten nach Betriebsaufnahme; FG Saarl. v. 8.2.1994 – 1 K 135/93, EFG 1994, 676 = GmbHR 1994, 489; Sächs. FG v. 16.8.2005 – 3 K 1318/02, juris, rkr., best. durch BFH v. 1.3.2006 – I B 139/05, BFH/NV 2006, 977: Vervierfachung des Gehalts innerhalb von zwei Jahren). Ist mit der Gehaltserhöhung eine Erweiterung des Aufgabefeldes verbunden, muss ggf. die Grenze der Angemessenheit angepasst werden (BFH v. 9.9.1998 – I R 104/97, GmbHR 1999, 486). Gehaltserhöhungen in Verlustphasen sind regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (FG Hess. v. 27.6.2001 – 4 K 752/01, EFG 2002, 490, rkr.).

**Rechtsfolge** einer nicht angemessenen Gehaltsvereinbarung ist, dass (nur) der unangemessene Teil der Vergütung als vGA zu qualifizieren ist (BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Geringfügige Überschreitungen begründen im Hinblick auf die mit einer Schätzung zwangsläufig verbundenen Unsicherheiten keine vGA. Übersteigen die Geschäftsführerbezüge die Grenze der Angemessenheit um mehr als 20 %, ist indes nicht mehr von einer geringfügigen Überschreitung auszugehen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Tz. 23). Eine Freigrenze ist hiermit nicht verbunden. Ist die Gesamtausstattung des Geschäftsführers unangemessen, kann die Frage aufgeworfen werden, welcher „Teil“ der Bezüge als unangemessen anzusehen ist. Die FinVerw. beanstandet grds. die zuletzt vereinbarten Gehaltsbestandteile und nimmt, falls eine Vereinbarung zeitgleich erfolgt ist, eine Aufteilung nach sachgerechten Kriterien (zB quotial) vor (BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Tz. 8). Diese Frage kann uE nur durch die Annahme eines der KapGes. zustehenden Wahlrechts gelöst werden; da sich die Unangemessenheit aus der Gesamtausstattung ergibt, ist eine Aufteilung nach sachgerechten Kriterien auf die einzelnen Gehaltsbestandteile gerade nicht möglich (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 824; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Gehalt; 3. Angemessenheit der Gesamtausstattung“ [5/2015]). Nur in Ausnahmefällen dürfte die Unangemessenheit der Gehaltsentwicklung auch Indiz für die fehlende Ernstlichkeit der Vereinbarung insgesamt sein, etwa bei kurzfristigen und beträchtlichen Gehaltssteigerungen (BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329; BFH v. 6.4.2005 – I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633);

in diesen Einzelfällen wäre nicht nur der unangemessene Teil der Vergütung, sondern die gesamte Vergütung als vGA zu qualifizieren (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 810a; STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 484; s. auch Anm. 140 ff.).

267 Einstweilen frei.

268 **dd) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit**

Nach Auffassung des BFH verträgt sich das Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers grds. nicht mit der Vereinbarung einer Vergütung von Überstunden oder nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen für die Arbeit in der Nacht oder an Sonn- und Feiertagen. Dies gilt erst recht, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschränkt ist. Arbeitszeiten sind wegen der besonderen Identifizierung des GesGf. mit dem Wohl seiner Gesellschaft sowie wegen der fehlenden Kontrollmöglichkeiten keine sachgerechte Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführervergütung. Der Geschäftsführer schuldet vorrangig einen Arbeitserfolg, nicht eine bestimmte Anwesenheitsdauer im Unternehmen (BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 577; BFH v. 8.4.1997 – I R 66/96, BFH/NV 1997, 804). Auch wenn Überstundenvergütungen an mehrere GesGf. gezahlt werden und diese keinen Anspruch auf eine Gewinnantieme haben, hat der BFH eine vGA angenommen (BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655). Die FinVerw. hat diese Grundsätze übernommen (Anh. 26. III KStH; BMF v. 28.9.1998, BStBl. I 1998, 1194, mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.1998 geleistete stfreie Zuschläge; s. auch BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). In seiner neueren Rspr. hat der BFH in Ausnahmefällen die Gewährung von nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen anerkannt, wenn nach einem betriebsinternen Vergleich die Zuschläge auch an gesellschaftsfremde ArbN gezahlt werden und die Nacht-, Sonn- oder Feiertagsarbeit betrieblich veranlasst ist (BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, betr. den Geschäftsführer einer Tankstelle; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131, betr. den Geschäftsführer eines Maler- und Gerüstbetriebs; allerdings schließt der Umstand, dass die Gesellschaft einem Fremd-Geschäftsführer einen gleichartigen Vorteil gewährt, die Beurteilung der dem GesGf. gewährten Leistung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst nicht grds. aus, vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655; BFH v. 7.10.2008 – I B 23, 24/08, juris). Die Frage, ob Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagstätigkeit, die eine KapGes. an ihren GesGf. bezahlt, ausschließlich betrieblich veranlasst sind, hängt in erster Linie von den durch das FG zu klärenden konkreten Umständen des einzelnen Falls ab; sie lässt sich auch für bestimmte Branchen nicht losgelöst vom Einzelfall beantworten (BFH v. 12.10.2010 – I B 45/10, BFH/NV 2011, 258). Mittlerweile hat die Rspr. diese Grundsätze auch auf nicht beherrschende, aber als leitende Angestellte tätige Gesellschafter (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393, mit Anm. BRINKMEIER, GmbH-StB 2007, 102) sowie auf sog. faktische Geschäftsführer (FG Münster v. 27.1.2016 – 10 K 1167/13 K, G, F, EFG 2016, 671, rkr., mit Anm. STALBOLD, EFG 2016, 675) ausgedehnt.

**Stellungnahme:** Die Rspr. geht zutreffend davon aus, dass mit einem entsprechend hohem Geschäftsführergehalt (oder leitendem Angestelltengehalt) eine gewisse Anzahl von Überstunden abgegolten ist. Mehrarbeit wird insbes. durch

eine erfolgsabhängige Gewinnantieme vergütet. Nur soweit in der Praxis auch Fremd-Geschäftsführern (oder leitenden Angestellten – ggf. auch nach Tarifvertrag) Überstundenvergütungen gezahlt werden (und daher nach den allgemeinen Maßstäben des Fremdvergleichs als üblich und angemessen angesehen werden müssen), ist dies auch beim GesGf. anzuerkennen (s. PRÜHL, DB 2002, 114; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2006, 691).

Einstweilen frei.

269

## b) Urlaubsabgeltung

270

**Ausgewähltes Schrifttum:** WANNINGER, Ausgewählte Probleme zur vGA insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, BB 2002, 2470; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHR 2003, 15; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; PFLÜGER, Geld statt Urlaub ist keine verdeckte Gewinnausschüttung, GStB 2005, 389; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; MERTES, Urlaubsrückstand, GmbH-Stpr. 2007, 225.

**Erfüllung des Urlaubsabgeltungsanspruchs in der Regel keine verdeckte Gewinnausschüttung:** Im Gegensatz zur Überstundenvergütung stellt die Urlaubsabgeltung nicht zusätzliches Entgelt, sondern Entgelt in anderer Form dar („Geld statt Freizeit“). Abgeltungszahlungen an den GesGf. einer GmbH oder an eine diesem nahestehende Person für nicht in Anspruch genommenen Urlaub stellen auch bei Fehlen entsprechender Vereinbarungen und trotz des gesetzlichen Verbots der Abgeltung von Urlaubsansprüchen keine vGA dar, wenn betriebliche Gründe der Urlaubsinanspruchnahme entgegenstehen (BFH v. 28.1.2004 – I R 50/03, BStBl. II 2005, 524); denn auf den Geschäftsführer findet das Abgeltungsverbot nach § 7 BUrlG insoweit keine Anwendung (BFH v. 8.1.1968 – I R 21/68, BStBl. II 1969, 327, unter Bezugnahme auf BGH v. 3.12.1962 – II ZR 201/61, NJW 1963, 535). Die gleichen Grundsätze gelten für die Abgeltung von Urlaubsansprüchen angestellter Angehöriger, für die im Ausnahmefall eine dringende betriebliche Notwendigkeit bestehen kann.

**Rückstellung für Urlaubsabgeltung:** Setzt die vertragliche Regelung zur finanziellen Abgeltung nicht genommenen Urlaubs ausdrücklich voraus, dass die GesGf. wegen betrieblicher Notwendigkeit den Urlaub nicht nehmen konnten, ist eine Rückstellungsbildung für Urlaubsabgeltungen bereits auf Bilanzenebene nicht möglich, wenn eine solche betriebliche Notwendigkeit nicht feststellbar ist (FG Sa.-Anh. v. 3.11.2010 – 3 K 1350/03, juris, rkr., best. durch BFH v. 30.3.2011 – I B 174/10, ZSteu. 2011, R651).

Einstweilen frei.

271

## c) Arbeitszeitkonto

272

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHULER, Gehaltsumwandlung in betriebliche Altersversorgungsleistungen – ein Problem der Überversorgung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen?, DStR 2001, 2129; LANGOHR-PLATO/SPIECKER, Zeitwertkonten – ein Vergütungsmodell auch für Gesellschafter-Geschäftsführer?, Inf. 2005, 827; WELLISCH/LIEDTKE/QUAST, Lebensarbeitszeitkonten und vGA: Hinweise für die Praxis, BB 2005, 1989; SCHWEDHELM, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; WELLISCH/QUAST, Lebens-

arbeitszeitkonten zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zuflusszeitpunkt des Arbeitslohns, DB 2006, 1024; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, Steuerliche Anerkennung von Arbeitszeitkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 181; HUSKEN/SIEGMUND, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Teilnahme von Gesellschafter-Geschäftsführern an Lebensarbeitszeitmodellen?, StuB 2007, 696; UCKERMANN, Update III zu den Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen von Zeitwertkonten, BB 2008, 2351; PORTNER, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten-Modellen, DStR 2009, 1838; STOLLENWERK/PIRON, Zeitwertkontenmodelle, GmbH-StB 2010, 165; STERZINGER, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten, BB 2012, 2728; WELLISCH/QUIRING, Zeitwertkonten für Organe – Neubewertung nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 21.3.2012, BB 2012, 2029.

**Begriff:** Arbeitszeitkontenmodelle sollen GesGf. wie auch den übrigen ArbN einen vorgezogenen Ruhestand finanzieren. In der ersten Phase verzichtet der GesGf. bei gleichbleibender Arbeitszeit und unveränderter Arbeitsleistung auf einen frei bestimmbar Teil seines Gehalts. Die nicht bezahlte Mehrarbeitszeit wird in einen Geldbetrag umgerechnet und auf dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben; insoweit fließen zunächst keine IStpf. Einkünfte iSd. § 19 EStG zu. In der Freistellungsphase beansprucht der Geschäftsführer sein Guthaben, um unter Fortzahlung der Bezüge vorzeitig in den Ruhestand zu treten.

► *Sonderbeurteilung von Zeitwertkonten von Kapitalgesellschaftsorganen durch die Finanzverwaltung:* Die FinVerw. (BMF v. 17.6.2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286, Tz. A IV 2b; zweifelnd: FG München v. 30. 6.2008 – 6 V 3516/07, GmbH-Stpr. 2009, 89) vertritt nunmehr die Auffassung, dass Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei ArbN, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind (Mitglieder des Vorstands einer AG, Geschäftsführer einer GmbH), mit dem Aufgabenbild eines solchen Organs nicht vereinbar sind. Dies hätte nach Auffassung der FinVerw. folgende Konsequenzen:

- Bereits die Gutschrift eines künftig fällig werdenden Arbeitslohns auf dem Zeitwertkonto führt zum Zufluss von Arbeitslohn. Die allgemeinen Grundsätze zur vGA bleiben insoweit unberührt.
- Der Erwerb einer Organstellung hat keinen Einfluss auf ein bis zum Erwerbszeitpunkt aufgebautes Guthaben auf dem Zeitwertkonto. Nach Erwerb der Organstellung führen allerdings alle weiteren Zuführungen zu dem Konto nach den obigen Grundsätzen stl. zu Zufluss von Arbeitslohn.
- Nach Beendigung der Organstellung und Fortbestehen des Dienstverhältnisses kann der ArbN das Guthaben entsprechend den dargestellten Grundsätzen weiter aufbauen oder das aufgebaute Guthaben für Zwecke der Freistellung verwenden.
- Die genannten Grundsätze gelten entsprechend für ArbN, die von der Körperschaft beschäftigt werden, die sie beherrschen.

Bei Zeitwertkonten-Modellen für Organe von Körperschaften sowie als ArbN beschäftigte beherrschende Anteilseigner, die bis zum 31.1.2009 eingerichtet wurden, will die FinVerw. Vertrauensschutz gewähren: Zuführungen bis zum 31.1.2009 sind erst bei Auszahlung zu besteuern. Die Übergangsregelung soll aber nicht für vGA gelten.

► *Die finanzgerichtliche Rechtsprechung teilt die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zum Zufluss von Arbeitslohn nicht:*

- So geht das FG Hess. v. 19.1.2012 – 1 K 250/11, EFG 2012, 1243 = DStRE 2013, 6, rkr. (Rev. der FinVerw. unzulässig, s. BFH v. 8.11.2012 – VI R 25/12, BFH/NV 2013, 235) davon aus, dass die Gutschrift eines künftig fällig

werdenden Arbeitslohns auf einem Zeitwertkonto des beherrschenden GesGf. einer GmbH, welches in Zeiten der Arbeitsfreistellung den ausfallenden Arbeitslohn ersetzen soll, auch dann nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führt, wenn das Konto in Geld geführt wird bzw. ein Insolvenzschutzmodell besteht.

- Auch das FG Nds. (v. 16.2.2012 – 14 K 202/11, EFG 2012, 1397, aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370), das FG Düss. (v. 21.3.2012 – 4 K 2834/11 AO, DStRE 2013, 277, aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372) und das FG Münster (v. 13.3.2013 – 12 K 3812/10, EFG 2013, 1026, aufgehoben durch BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894) sind in ihren Entscheidungen davon ausgegangen, dass auf dem Zeitwertkonto von KapGes-Organen (beherrschenden und nicht beherrschenden Geschäftsführern) gutgeschriebener Arbeitslohn erst mit der Auszahlung zufließt. Die Revisionsentscheidungen des BFH (BFH v. 27.2.2014 – VI R 19/12, BFH/NV 2014, 1370; BFH v. 27.2.2014 – VI R 26/12, BFH/NV 2014, 1372; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894) zu den genannten FG-Urteilen beschränken sich im Wesentlichen auf Fragen zum Regelungsinhalt von LStAnrufungsauskünften, enthalten aber immerhin den Passus, dass die (höchstrichterliche noch nicht überprüfte) Auffassung der FinVerw. „weder ersichtlich dem Gesetz noch der höchstrichterlichen Rechtsprechung widerspreche“.
- Die hM in der Literatur hält die aktuelle finanzgerichtliche Rspr. für zutreffend (RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 670 [8/2014]; UCKERMANN, BB 2008, 2351; PORTNER, DStR 2009, 1838; WELLISCH/QUIRING, BB 2012, 2029; diff. STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 509; sofortiger Zufluss bei Gutschrift nur beim beherrschenden Geschäftsführer; aA STERZINGER, BB 2012, 2728).

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Die Umwandlung von Gehaltsbestandteilen auf einem Arbeitszeitkonto stellt – unabhängig davon, wann man einen Lohnzufluss für gegeben erachtet – kein zusätzliches Entgelt dar, sondern eine Entlohnung in anderer Form, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Mit Blick auf § 8 Abs. 3 Satz 2 muss der Anspruch – etwa durch eine an den Geschäftsführer verpfändete Rückdeckungsversicherung – insolvenzrechtl. abgesichert sein. Die dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben Beträge sollten in einem angemessenen Verhältnis zur vorgesehenen Freistellung, aber auch zum verbleibenden auszahlenden Gehalt stehen (WELLISCH/LIEDTKE/QUAST, BB 2005, 1989; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, DB 2006, 181; WELLISCH/QUAST, DB 2006, 1024). Eine vollständige Gehaltsumwandlung ist, ebenso wie die Vereinbarung einer Nur-Pension, uE unüblich und daher gesellschaftsrechtl. veranlasst. Gleiches gilt für eine Vereinbarung, nach der ein Anteil des laufenden Gehalts auf ein auf den Namen des Geschäftsführers geführtes Konto abgeführt wird, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands und der Altersversorgung des Geschäftsführers dienen soll (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489 = GmbHR 2016, 488). Die Gutschrift von Zeitguthaben (Überstunden) auf dem Arbeitszeitkonto ist nach der BFH-Rspr. zur Überstundenvergütung zu beurteilen und führt somit regelmäßig zu vGA (glA WELLISCH/LIEDTKE/QUAST, DB 2006, 1024; aA SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281). Wird dagegen nicht beanspruchter Urlaub durch Gutschrift auf dem Arbeitszeitkonto abgegolten, liegt keine vGA vor, sofern der Urlaub aus betrieblichen Gründen nicht in Anspruch genommen werden konnte (s. Anm. 270). Ein weiteres Kriterium für den Fremdvergleich ist die Organhaftung des Geschäftsführers. Diese sollte für die

Freistellungsphase ausgeschlossen werden (vgl. auch FinMin. Saarl. v. 21.10.2005, DStR 2006, 39).

273 Einstweilen frei.

#### **d) Tantiemen**

**Ausgewähltes Schrifttum:** FELDKAMP, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg 2000, 139, 188; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; SCHMIDT, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; ALBER, Checkliste „Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; BRASS, Mehrfachanstellung von Gesellschafter-Geschäftsführern bei verbundenen Unternehmen – Einzel- oder Gesamtbetrachtung – Auswirkungen auf Nur-Pension und Nur-Tantieme, BB 2002, 1724; ZIMMERMANN, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHR 2002, 353; BUCIEK, Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttung bei Gewinnantiente, DStZ 2003, 86; DÖRNER, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; GOSCH, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnantiente des Gesellschafter-Geschäftsführers, StBp. 2003, 279; HARLE/KULEMANN, Nochmals: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 941; HOFFMANN, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHR 2003, 1197; HOFFMANN, Zur Bemessungsgrundlage für die Gewinnantiente, GmbH-StB 2003, 143; KRUPSKA, Zur unendlichen Streitfrage: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 208; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Splitting – Gesellschafter-Geschäftsführer mit Mehrfachstätigkeiten: Steuerliche Angemessenheitskontrolle der Vergütung, drohende vGA-Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Praxistipps, GmbH-Stpr. 2003, 149; RISCHAR, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHR 2003, 15; STEGEMANN, Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern in der Krise der GmbH, Inf. 2003, 147; TÄNZER, Die angemessene Geschäftsführervergütung, GmbHR 2003, 754; ZIMMERMANN, Die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, DB 2003, 786; OTT, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; SCHMIDT, Die Tantieme des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbH-StB 2004, 242; TÄNZER, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; BASCOPE/HERING, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2005, 741; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; LANG, Bemessungsgrundlage von Tantiemen unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen, GStB 2005, 149; RATH/ZIMMERS, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; TÄNZER, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHR 2005, 1256; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; ZIMMERS/HOLST, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; JANSSEN, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; ZIMMERS, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; JANSSEN, Die Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Tantiemberechnung, GStB 2009, 369; MÜLLER-POTTHOFF/LIPPKE/MÜLLER, Angemessenheit von Tantiemen für Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2009, 867; MERTES, Tantieme-Gestaltung, GmbH-Stpr. 2009, 108; JANSSEN, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemезusagen, GStB 2011, 52; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1; BRUSCHKE, Umsatztantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 2014, 856; KOHLHEPP, Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2013/2014, DB 2014, 2910.

#### 274 **aa) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen**

Mit der Tantieme wird der Geschäftsführer am wirtschaftlichen Erfolg seiner Gesellschaft beteiligt. Die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Komponente im Rahmen der Geschäftsführervergütung ist üblich und auch strechtl. anzuerkennen. Wegen der Nähe zur Gewinnausschüttung sind an die Anforderungen

an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer besondere Ansprüche zu stellen. Dieser wird eine Tantiemevereinbarung nur insoweit eingehen, als es in Folge der Tantiemevereinbarung nicht zu einer Gewinnabsaugung kommt.

#### bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs

275

**Klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarung:** Eine dem beherrschenden GesGf. zugesagte Tantieme muss den hierfür geltenden Sonderbedingungen (s. Anm. 144) einer klaren, eindeutigen und im Voraus getroffenen Regelung gerecht werden. Sind diese nicht erfüllt, liegt ein für eine vGA sprechendes Beweisanzeichen vor. Darüber hinaus muss eine Tantieme bereits zu Beginn des Wj. vereinbart sein; anderenfalls, dh. bei Vereinbarung im Laufe des VZ, ist sie zeitanteilig zu kürzen (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). Berechnung und Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge und Höchstbeträge) der Tantieme müssen so bestimmt sein, dass die Höhe der Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann. Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Ermessensspielraum seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung verbleibt (BFH v. 8.1.1969 – I R 26/67, BStBl. II 1969, 268; BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, EFG 2015, 325, rkr.); davon unberührt sind gewinnwirksame Wahlrechte, die bei der GE vorgenommen werden können. Nach diesen Grundsätzen führen Tantiemen, die nach Maßgabe des Jahresergebnisses von der Gesellschafterversammlung beschlossen werden (BFH v. 27.2.1985 – I R 187/81, BFH/NV 1986, 430; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469) oder von der Höhe der Gewinnausschüttung abhängig sind (BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345), zu vGA. Eine solche liegt auch vor, wenn die Berechnung dem Steuerberater der Gesellschaft überlassen wird und dieser bei der Bemessung des anzusetzenden Gewinns einen Spielraum hat (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). An einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung fehlt es auch, wenn eine KapGes. zeitgleich zwei sich widersprechende Tantiemevereinbarungen mit ihrem beherrschenden GesGf. abschließt, ohne dass zu erkennen ist, welche von beiden die maßgebende sein soll (BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1989, 800). Wird für die Tantieme ein Rahmen mit Untergrenze und Höchstbetrag vereinbart, liegt, soweit die Untergrenze überschritten wird, eine vGA vor (FG Nds. v. 6.7.1989 – VI 426/88, juris, rkr.). Die Einbehaltung und Abführung von LSt für die Tantieme ist für eine stl. Anerkennung nicht ausreichend (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

**Tatsächliche Durchführung:** Eine vGA ist stets anzunehmen, wenn eine an sich klare und mit dem beherrschenden Gesellschafter im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird und das Fehlen der tatsächlichen Durchführung darauf schließen lässt, dass die von vornherein abgeschlossene Vereinbarung lediglich die Unentgeltlichkeit der Leistung des Gesellschafters verdecken soll (BFH v. 20.9.1967 – I 67/64, BStBl. II 1968, 49; BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. I 1988, 301).

► *Abweichende Berechnung:* Dies gilt insbes., wenn die tatsächlich ausbezahlte Tantieme abw. von der vereinbarten Berechnung ermittelt wird (BFH v. 13.10.2003 – I B 63/03, BFH/NV 2004, 347; FG Nürnberg. v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.).

▶ *Verzögerte Berechnung*: Die Berechnung der Tantieme ist idR erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses möglich. Verzögert sich die Tantiemezahlung, weil die für die Erstellung des Jahresabschlusses maßgebliche Frist nach § 42a Abs. 2 GmbHG überschritten wird, berührt dies die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung nicht.

▶ *Verzögerte Auszahlung*: Eine verspätete Auszahlung kann zu vGA führen, wenn sie die Ernstlichkeit der Vereinbarung in Frage stellt. Es kommt auf den Umfang und auf die Gründe der Verzögerung an (vgl. BFH v. 28.7.1993 – I B 54/93, BFH/NV 1994, 345; s. auch FG Köln v. 28.4.2014 – 10 K 564/13, EFG 2014, 1610, rkr.: keine vGA bei verspäteter Auszahlung in wirtschaftlich schwieriger Situation der KapGes.; FG Hamb. v. 20.11.2013 – 2 K 89/13, EFG 2014, 577, rkr.: Auszahlung eines – geringen, an der aktuellen Liquiditätslage der Gesellschaft orientierten – pauschalen Betrags statt der vertraglich vorgesehenen, prozentual auf den vorläufigen Jahresüberschuss bezogenen Tantieme an beherrschende Gesellschafter führt zu vGA). Bei größeren Verzögerungen muss ggf. zur Vermeidung einer vGA eine Darlehensvereinbarung einschließlich der üblichen Verzinsung getroffen werden (BFH v. 11.10.1989 – I R 161/85, BFH/NV 1990, 364; BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Wird eine Tantiemevereinbarung zwar nicht bei Fälligkeit ausgezahlt, bilanziert die Gesellschaft aber zunächst für die Tantieme eine Rückstellung und im folgenden Jahr eine Verbindlichkeit, ist die Vereinbarung insoweit vollzogen; auch eine ausreichend klare und besondere Vereinbarung für eine Stundung der Tantieme, die als Gesellschafterbeitrag zu qualifizieren ist, steht der Annahme mangelnder Durchführung entgegen (FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.). Wird die Tantieme schließlich tatsächlich in der vereinbarten Höhe ausgezahlt, kann dies rückschauend die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung indizieren (vgl. FG Köln v. 28.4.2014 – 10 K 564/13, EFG 2014, 1610, rkr.).

▶ *Vorschüsse* auf Tantiemen sind zulässig, soweit sie klar und eindeutig vereinbart und verzinst wurden (BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; H 39 „(zinslose) Vorschüsse auf Tantieme“ KStH 2008).

276 Einstweilen frei.

## 277 cc) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs

**Betriebsinterner Vergleich**: Die Anerkennung einer Tantieme erfordert eine typische Geschäftsführertätigkeit, für untergeordnete Tätigkeiten ist die Vereinbarung einer Gewinnantantieme nicht üblich. Tantiemezusagen an angestellte nahe Angehörige sind nur dann betrieblich veranlasst, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch fremden ArbN erteilt worden wären (BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/77, BStBl. II 1980, 450, zu einer Pensionszusage). Werden keine weiteren Angestellten beschäftigt, lässt sich daraus aber nicht zwingend auf das Vorliegen einer vGA schließen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353). Werden mehrere Geschäftsführer in vergleichbarer Weise beschäftigt, liegt eine vGA vor, wenn nur derjenige Geschäftsführer, der auch Gesellschafter ist, eine Gewinnantantieme erhält.

**Ermittlung der Bezugsgröße**: In der Tantiemevereinbarung ist eine eindeutige Definition des zugrunde gelegten Gewinnbegriffs erforderlich; die Bemessungsgrundlage der Vergütung muss berechenbar sein (BFH v. 8.1.1969 – I R 26/67, BStBl. II 1969, 268; BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, EFG 2015, 325; s. Anm. 275). Hierfür kommen zB der HBil-Ge-

winn, der StBil-Gewinn, ein unter Berücksichtigung vereinbarter Korrekturfaktoren – etwa um Sonderabschreibungen – gesondert ermittelter Gewinn (s. SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281) oder das kstl. Einkommen in Betracht. Auch eine dividendenabhängige Tantieme ist zulässig (BGH v. 3.7.2000 – II ZR 12/99, DStR 2000, 1571).

► *Auslegung*: Mehrdeutige Begriffe sind unter Berücksichtigung des im Wirtschaftsleben Üblichen bzw. unter Nachweis des tatsächlich Gewollten auszulegen. Unklarheiten gehen dabei zulasten der Beteiligten. Die Formulierung „Gewinn gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Berücksichtigung aller steuerlichen Maßnahmen“ ist grds. nicht klar und eindeutig (BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975). Im Zweifel ist uE auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Ertragsteuern abzustellen (FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr., mit Anm. RÄRKE, StuB 2001, 920; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1238; aA noch BFH v. 25.4.1990 – I R 59/89, BFH/NV 1991, 269, zu §§ 86, 157 AktG aF). Gesetzlich oder satzungsmäßig in Gewinnrücklagen einzustellende Beträge mindern in entsprechender Anwendung des § 86 Abs. 2 AktG die Tantieme.

► *Gewinnerhöhung nach Außenprüfung*: Nur wenn sich die Tantiemevereinbarung auf das zVE bezieht, ergibt sich aus Gewinnerhöhungen anlässlich einer Ap. ein zusätzlicher Tantiemeanspruch (FG Köln v. 15.2.2000 – 13 K 6741/98, EFG 2000, 752, rkr., mit Anm. BINNEWIES, GmbHR 2000, 582). Auch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Tantieme um die nicht abziehbaren Personensteuern und sonstige nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 kommt nur in Betracht, wenn das zVE maßgeblich ist.

► *Minderung um die Tantieme*: Im Einzelfall kann fraglich sein, ob eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Tantieme selbst dann erfolgen muss, wenn hierzu keine eindeutige Regelung getroffen wurde. Im handelsrechtl. Jahresüberschuss wirkt sich die Tantieme als Personalaufwand grds. gewinnmindernd aus (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB; FG Meckl.-Vorp. v. 21.1.2009 – 1 K 739/04, juris, rkr.). Im Wirtschaftsleben ist eine Berechnung der Tantieme von der bereits geminderten Bemessungsgrundlage jedoch nicht üblich. Auch aus gesellschaftsrechtl. Sicht ist eine Gewinnantiente vom Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme zu berechnen (vgl. SCHOLZ/EMMERICH, 10. Aufl. 2006, § 29 GmbHG Rn. 52). Die Rspr. der FG ist uneinheitlich; es ist daher zu empfehlen, in der Tantiemevereinbarung genaue Regelungen zur Berücksichtigung der Ertragsteuern und der Tantieme selbst zu treffen.

Für Minderung der Bemessungsgrundlage FG Ba.-Württ. v. 27.11.1992 – 3 K 332/89, juris, rkr.; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 21.1.2009 – 1 K 739/04, juris, rkr.; gegen Minderung der Bemessungsgrundlage FG Nds. v. 10.10.2000 – 6 K 259/98, EFG 2001, 916, rkr.; FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr.

► *Verlustvorträge*: Verlustvorträge sind grds. von der Bemessungsgrundlage einer Gewinnantiente abzuziehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde erst dann eine Tantieme zahlen, wenn die Tätigkeit des Geschäftsführers insgesamt gewinnbringend für die KapGes. ist. Das setzt voraus, dass in der Vergangenheit erzielte Verluste der Gesellschaft ausgeglichen worden sind. Etwas anderes kann uU in der Anlaufphase oder für den Fall gelten, dass die Verluste der Vergangenheit noch nicht der (Mit-)Verantwortlichkeit des Geschäftsführers unterlagen (BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, BStBl. II 2004, 524; BFH v. 18.9.2007 – I R 73/06, BStBl. II 2008, 314; krit. JANSEN, BB 2004, 1776). Hierbei

spielen stl. Beschränkungen des Verlustvortrags nach § 10d EStG keine Rolle; Gleiches gilt für stl. Verlustrückträge.

► *Keine Erhöhung der Tantieme bei verdeckter Gewinnausschüttung:* Nicht anerkannt werden Vereinbarungen, wonach sich der Tantiemeanspruch erhöhen soll, wenn der Tantiemberechtigte Empfänger einer vGA ist. Solche Vereinbarungen sind mit Nichtgesellschaftern undenkbar und führen zu vGA (BFH v. 26.2.1992 – I R 124/90, BStBl. II 1992, 691).

► *Beteiligungserträge* können in die Tantiemberechnung einbezogen werden (vgl. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 456 [6/2010]).

**Die Angemessenheit der Tantieme** ist grds. nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Abschlusses der Tantiemevereinbarung zu beurteilen. Dabei ist die erwartete Ertragsentwicklung der KapGes. einzubeziehen. Hält eine Tantiemevereinbarung im Zeitpunkt ihres Abschlusses einem Fremdvergleich stand und erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Tantieme später in unerwartetem Maße, führt die entsprechende Erhöhung der Tantieme nur dann zu einer vGA, wenn die Gesellschaft die Vereinbarung zu ihren Gunsten hätte anpassen können und darauf aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen verzichtet (BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418). Andererseits kann ein vertraglicher Vorbehalt, wonach bei nachträglichen Änderungen des StBil-Gewinns (zB aufgrund abweichender stl. Veranlagung) eine niedrigere Tantieme zu zahlen ist, die Annahme einer Unwirksamkeit der gesamten Tantiemevereinbarung rechtfertigen, so dass die Auszahlung der geminderten Tantieme zur vGA führt (FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, DStRE 2015, 1296). Kann im Zeitpunkt der Vereinbarung der Tantieme die zukünftige betragsmäßige Auswirkung nicht abgeschätzt werden, kann eine zeitliche Beschränkung oder eine Begrenzung der Höhe nach erforderlich sein (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346). Die Möglichkeit der Kündigung des Anstellungsvertrags mit dem GesGf. ist nicht ausreichend (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547; BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1246). Für Branchen mit typischerweise extremen Gewinnschwankungen ist daher eine Begrenzung der Gewinnantantieme zu empfehlen.

► *Verhältnis der Tantieme zum verbleibenden Jahresüberschuss:* Tantiemen, die dauerhaft mehr als die Hälfte des Jahresüberschusses binden, sind – auch bei mehreren Geschäftsführern – idR gesellschaftsrechtl. veranlasst (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; BFH v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BFH v. 17.12.2003 – I R 16/02, BFH/NV 2004, 817; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136); als Bezugsgröße stellt die FinVerw. (BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219) uE zutreffend auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnantantieme und der ertragsabhängigen Steuern ab (ebenso BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Das gilt auch, wenn die Tantieme tatsächlich aus einer anderen Bemessungsgrundlage ermittelt wurde und unabhängig davon, wie hoch die verbleibende Kapitalverzinsung ist (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547). Eine höhere Tantieme als der hälftige Gewinn ist für die Aufbauphase einer KapGes. denkbar; sie muss dann aber ausdrücklich zeitlich beschränkt sein (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547). Daneben kann der Fremdvergleich ergeben, dass einem fremden Geschäftsführer eine gleich hohe Tantieme gewährt worden wäre (BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II

2004, 136). Eine höhere Gewinnantieme lässt sich auch nicht mit einem besonderen Einsatz des Geschäftsführers oder einer den Unternehmenserfolg besonders prägenden Position, wie sie üblicherweise der Geschäftsführer einer Freiberufler-GmbH innehat, rechtfertigen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, BFH/NV 1999, 370; BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342). Ist eine Tantiemevereinbarung nach diesen Grundsätzen unangemessen, liegt eine vGA nur hinsichtlich des überhöhten Teils vor (BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

► *Verhältnis der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge*: Eine Gewinnantieme ist regelmäßig eine Ergänzung zum Festgehalt. Als (fremd-)übliches Verhältnis sah die frühere Rspr. ein Verhältnis von 75 % festen Gehaltsbestandteilen und 25 % gewinnabhängiger Vergütung an (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; BFH v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; BFH v. 19.2.1999 – I B 42/98, BFH/NV 1999, 974; zust. BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Tz. 9); bei einem Anteil der gewinnabhängigen Vergütung von mehr als 25 % war nur in Ausnahmefällen keine vGA angenommen worden. In seiner neueren Rspr. (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136) ist der BFH von dieser typisierenden Betrachtungsweise abgerückt, wenngleich eine vollständige Aufgabe der 25:75 Relation aus den Entscheidungen nicht abgeleitet werden kann (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 42/03, BFH/NV 2004, 669; glA SCHWEDHELM, GmbHR 2006, 281; aA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 nF Rn. 484a [6/2005]). Das Verhältnis zwischen Festgehalt und Tantieme biete nur dann ein Indiz (unter mehreren) im Rahmen der Angemessenheitsprüfung, wenn im Zusagezeitpunkt eine Gewinnprognose vorgenommen wurde. In der Praxis wird die Bedeutung des Verhältnisses der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge als Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung damit relativiert. Die FinVerw. hat die Grundsätze der neueren Rspr. zwar in seine Richtlinien aufgenommen (H 39 „Grundsätze“ KStH), die widersprechenden Schreiben des BMF v. 1.2.2002 (IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219) und BMF v. 14.10.2002 (IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972) jedoch nicht angepasst (s. auch OFD Düss. v. 17.6.2004, DStR 2004, 1386, wonach Fallgestaltungen, bei denen die variablen Vergütungsbestandteile 25 % der Gesamtvergütung überschreiten, nur noch aufgegriffen werden, wenn auch in anderer Hinsicht Zweifel an der Angemessenheit der Gesamtausstattung oder Hinweise auf eine unübliche Gestaltung vorliegen).

**Höchstbetrag**: Eine Begrenzung der Tantieme nach oben ergibt sich bereits durch das Erfordernis der Angemessenheit. Ist eine sprunghafte Gewinnsteigerung vorhersehbar, kann eine Begrenzung durch (nachträgliche) Vereinbarung eines Höchstbetrags erforderlich sein (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346). Der nicht betrieblich bedingte Verzicht der GmbH auf die bislang gültige Deckelung kann ebenfalls die Annahme einer vGA rechtfertigen (FG Sachsen v. 14.11.2013 – 6 K 701/12, DStRE 2014, 544, rkr., NZB unzulässig, BFH v. 24.9.2014 – I B 189/13, BFH/NV 2015, 237).

Einstweilen frei.

278

279 **dd) Besondere Tantiemvereinbarungen**

**Mindesttantiemen** werden nicht nach der vereinbarten Berechnung unter Zugrundelegung des Gewinns oder einer anderen Bezugsgröße ermittelt, sondern stellen feste Gehaltsbestandteile dar. Sie sind auch stl. als solche zu behandeln und fließen in die Prüfung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers ein (BFH v. 6.10.1993 – I B 66–68/93, BFH/NV 1994, 660; BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199; BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329).

**Umsatztantieme:** Erfolgsbeteiligungen für einen GesGf. sind nach stRspr. regelmäßig nur in Form einer Gewinn-, nicht aber als Umsatztantieme strechtl. anzuerkennen.

► *Grundsatz:* Eine Umsatzbeteiligung, die unabhängig von der Erzielung von Erträgen zu gewähren ist, steht dem eigenen Gewinnstreben der KapGes. entgegen und ist mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden. Ertragsschwache Gesellschaften mit hohen Umsätzen werden durch die Vereinbarung einer Umsatztantieme übermäßig belastet, besonders wenn die Umsatzentwicklung anders als die Gewinnentwicklung verläuft. Daher stellen Umsatztantiemen, die weder zeitlich noch der Höhe nach beschränkt sind, regelmäßig vGA dar (stRspr., zB BFH v. 5.10.1977 – I R 230/75, BStBl. II 1978, 234; BFH v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490; BFH v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490; BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301; BFH v. 28.6.2006 – I R 108/05, GmbHR 2006, 1339).

▷ *Zulässigkeit von Umsatztantiemen in Ausnahmefällen:* Umsatztantiemen können angemessen sein, wenn der Zweck der Tantieme, also idR die Ertragssteigerung, mit einer Gewinntantieme nicht erreicht werden kann und im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist.

Keine vGA angenommen hat etwa das FG Berlin-Brandenb. v. 8.4.2014 – 6 K 6216/12, EFG 2014, 1332, rkr., bei einer Kombination aus 0,5 % Umsatztantieme, 7 % Gewinnantiente und weitdurchschnittlichen Grundgehältern. Demgegenüber hat das FG München (v. 27.4.2001 – 6 K 810/98, EFG 2001, 1235, rkr.) in der gleichmäßigen Entwicklung von Gewinn und Umsatz noch keine ausreichende Begr. für die Anerkennung einer Umsatztantieme gesehen.

▷ *Gesellschaft in der Aufbau- oder Umstellungsphase:* Umsatztantiemen können in Aufbau- und Umstellungsphasen angemessen sein, wenn eine Gewinnantiente keinen ausreichenden Anreiz für den Geschäftsführer bieten kann. Voraussetzung ist aber regelmäßig eine im Zusagezeitpunkt vereinbarte zeitliche und betragsmäßige Beschränkung der Umsatztantieme (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, BFH/NV 1996, 508; BFH v. 19.2.1999 – I R 105-107/97, BStBl. II 1999, 321; BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058; BFH v. 9.7.2007 – I B 123/06, juris; BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105; FG Hess. v. 27.6.1991 – 4 V 1093/91, EFG 1992, 32, rkr., s. auch MERTES, GmbH-Stpr. 2009, 108); fehlt eine solche, liegt uE auch dann eine vGA vor, wenn die KapGes. die Tantiemvereinbarung nach Abschluss der Aufbauphase ändert und eine (angemessene) Umsatztantieme tatsächlich nur in der Aufbauphase gezahlt wurde (aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 685 [8/2014]; PEZZER, FR 2000, 1277; PAUS, GmbHR 2001, 328; SCHRÖDER, GmbHR 2001, 582). Eine Aufbauphase ist schon dann beendet, wenn das Unternehmen eine stabile Ertragssituation (vor Umsatztantieme) aufweisen kann, nicht erst, wenn ein bestimmtes Geschäftssegment mit einer hohen Gewinnmarge einen gewissen Umfang der Gesamttätigkeit ausmacht (BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105).

- ▷ *Zeitliche Begrenzung*: Die Rspr. begrenzt die Aufbauphase auf einen Zeitraum von idR drei bis vier Jahren (vgl. BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124; zust. RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 685 [8/2014]); nach acht Jahren (vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199) bzw. nach 15 Jahren (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301) liegt jedenfalls keine Aufbau- bzw. Übergangsphase mehr vor.
- ▷ *Umsatzbezogene Tätigkeit*: Bei Geschäftsführern, die ausschließlich in einem umsatzbezogenen Ressort der Geschäftsführung tätig sind – etwa im Vertrieb –, kann eine Umsatztantieme anzuerkennen sein (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124; FG Ba.-Württ. v. 21.4.2015 – 6 K 867/12, EFG 2015, 2213, rkr.). Allein die fehlende Möglichkeit, den Gewinn für einen Betriebsteil zu ermitteln, ist jedoch kein Grund für die Anerkennung einer Umsatztantieme (BFH v. 9.9.1998 – I R 104/97, BFH/NV 1999, 519). Branchenüblichkeit ist weder Voraussetzung noch allein Begr. für die Anerkennung einer Umsatztantieme (BFH v. 30.8.1995 – I B 114/94, BFH/NV 1996, 265).
- ▶ *Rechtsfolge, Darlegungslast*: Unübliche Umsatztantiemen führen in voller Höhe zu einer vGA. Die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge ist hier unerheblich. Die Umdeutung in eine Gewinntantieme ist ausgeschlossen (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124). Gründe, die ausnahmsweise für die stl. Anerkennung einer Umsatztantieme sprechen, sind von der KapGes. darzulegen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058).

**Rohgewinntantiemen** sind wegen der Einbeziehung von Aufwandspositionen in die Bemessungsgrundlage eher einer Gewinntantieme als einer Umsatztantieme vergleichbar (BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Entspricht der Rohgewinn aufgrund der spezifischen Kostenstruktur des Unternehmens jedoch eher dem Umsatz als dem Gewinn, sind die für Umsatztantiemen geltenden Grundsätze anzuwenden (BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199). Eine vGA kann insoweit vorliegen, wenn offensichtlich ist, dass die nicht in den Rohgewinn einzubeziehenden Aufwendungen wahrscheinlich zu einem Verlust führen. Der Begriff Rohgewinn sollte im Rahmen der Vertragsgestaltung daher genau definiert werden. Für die Prüfung der Angemessenheit ist nicht auf den Rohgewinn, sondern auf den Jahresüberschuss abzustellen (BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219).

**Nur-Tantiemen** sind unüblich und zumeist in voller Höhe als vGA zu beurteilen. Als Ausnahmesituationen, in denen die Vereinbarung einer Nur-Tantieme sachgerecht sein kann, sind Gründungsphasen, Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen denkbar. In diesen Fällen muss die Vereinbarung aber der Höhe nach sowie zeitlich beschränkt sein (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219; s. auch JANSSEN, GSStB 2011, 52). Die FinVerw. erkennt Gestaltungen, in denen ein bei Schwestergesellschaften angestellter GesGf. mit der einen Gesellschaft ein Festgehalt und mit der anderen eine Tantieme vereinbart, nicht an (uE zu Recht krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1269). Die Anerkennung einer Nur-Umsatztantieme ist ausgeschlossen; dies gilt auch für eine Nur-Gewinntantieme, die zusätzlich zu Pensionsleistungen gezahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; s. auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1270).

**Negativ-Tantiemen** sind regelmäßig fremdüblich (FG Ba.-Württ. v. 5.5.2015 – 6 K 3640/13, EFG 2015, 2215, rkr.); dabei werden die erdienten Tantiemeansprüche früherer Jahre gekürzt, wenn in Folgejahren keine Gewinne erzielt werden. Dadurch erfolgt sowohl ein Vortrag von Verlusten in die Tantieme-Bemessungsgrundlage nachfolgender Jahre als auch ein Rücktrag später entstehender Verluste in diejenige der Vorjahre. Auf diese Weise erhalten die Geschäftsführer nicht die gesamte aus dem Ergebnis des laufenden Jahres und der Vorjahre errechnete Tantieme am Geschäftsjahresende, sondern zunächst nur einen Bruchteil davon ausbezahlt. Die Auskehrung der restlichen Tantieme erfolgt erst (nach Verrechnung des im Jahr des Tantiemeanspruchs erwirtschafteten Gewinns mit möglichen nachfolgenden Verlusten) in den Folgejahren. Dadurch werden die Geschäftsführer an Verlusten angemessen beteiligt und auf diese Weise letztlich die Nachhaltigkeit des Vergütungssystems sichergestellt.

280 Einstweilen frei.

281 e) **Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses**

**Ausgewähltes Schrifttum:** HOFFMANN, VGA durch Abfindungen an Gesellschafter-Geschäftsführer?, GmbH-StB 2001, 184; SPINDLER, Vergütung und Abfindung von Vorstandsmitgliedern, DStR 2004, 36; STÜCK, Der GmbH-Geschäftsführer zwischen Gesellschafts- und Arbeitsrecht im Spiegel aktueller Rechtsprechung, GmbHR 2006, 1015.

**Formelle Kriterien des Fremdvergleichs:** Das Erfordernis einer vorherigen, klaren Vereinbarung (s. Anm. 144) ist bei einem beherrschenden Gesellschafter uE auch dann erfüllt, wenn die Abfindungsvereinbarung im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses geschlossen wird, da die Abfindung zukünftige Ansprüche abgelten soll (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 557).

**Materielle Kriterien des Fremdvergleichs:** Von einer durch den ArbG (und damit betrieblich) veranlassten Auflösung des Arbeitsverhältnisses wird immer dann ausgegangen, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat und dem ArbN im Hinblick auf dieses Verhalten eine weitere Zusammenarbeit nicht mehr zuzumuten ist (vgl. BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205, zur Auslegung des § 3 Nr. 9 EStG 1975). Ein externer Fremdvergleich, der auf die Branchenüblichkeit der Abfindungszahlungen abstellt, scheidet aus (BFH v. 14.4.2000 – I B 1/98, BFH/NV 2000, 1364). Vor diesem Hintergrund sind Abfindungszahlungen stets betrieblich (und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis) veranlasst, wenn auch ein gesellschaftsfremder ArbN in vergleichbarer Stellung unter den gleichen Bedingungen mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Abfindung erhalten würde (vgl. BFH v. 18.12.1984 – VIII R 95/84, BStBl. II 1985, 327, zur betrieblichen Veranlassung von Abfindungen an den ArbN-Ehegatten). Der interne Fremdvergleich wird idR aber nur dann erfüllt sein, wenn die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausschließlich durch die Zahlung einer Abfindung erreicht werden kann, wenn also eine Kündigung unmöglich ist oder die Kündigung fristlos ohne die Einhaltung von Kündigungsfristen erfolgen soll, ohne dass die gesetzlichen oder vertragliche Voraussetzungen dafür gegeben sind. Endet das Dienstverhältnis eines GesGf. dagegen durch Ablauf der Befristung, durch Aufhebungsvertrag oder durch ordentliche Kündigung unter Einhaltung der Kündigungsfristen, stellen Abfindungen regelmäßig vGA dar.

- ▶ *Anerkennungsprämien*: Eine Abfindung könnte im Ausnahmefall anzuerkennen sein, wenn der ausscheidende GesGf. oder eine ausscheidende ihm nahestehende Person eine besonders herausgehobene Arbeitsleistung erbracht hat oder eine besondere Vertrauensstellung innehatte (FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkr.; SPINDLER, DStR 2004, 36). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt indes vor, wenn private Interessen überwiegen, beispielsweise beim Ausscheiden des Schwiegersohns nach der Scheidung (glA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 1 „Abfindung“).
- ▶ *Ausscheiden aus der Gesellschafterstellung*: Abfindungen für die Aufgabe der Gesellschafterstellung sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine betriebliche Veranlassung kann nur ausnahmsweise bei der Abfindung eines lästigen Gesellschafters gegeben sein (zum „lästigen Gesellschafter“ s. Anm. 371).
- ▶ *Angemessenheit der Abfindung*: Eine Angemessenheitsprüfung kann sich an den Vorgaben des KSchG orientieren. Danach kann die Abfindung unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit bis zu zwölf Monatsgehälter betragen (§ 10 Abs. 1 KSchG; vgl. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 819 [9/2012]; s. auch FG Nürnberg v. 9.11.1999 – I 332/97, EFG 2000, 205, rkr.: 0,5 Monatsgehälter je Beschäftigungsjahr angemessen).
- ▶ *Abfindung von Pensionszusagen*: Siehe Anm. 289.

Einstweilen frei.

282

## f) Pensionszusagen

**Ausgewähltes Schrifttum:** HÖFER/KISTERS-KÖLKES, Zur steuerlichen Anerkennung von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, BB 1989, 1157; CRAMER, Barlohn und Rentenlohn – Divergenz zwischen Arbeits- und Steuerrecht in der betrieblichen Altersversorgung, DStR 2002, 387; NEUMANN, Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer GmbH auf eine Personengesellschaft, GmbHR 2002, 996; REUTER, Die Übertragung einer Rückdeckungsversicherung auf den Geschäftsführer der GmbH, GmbHR 2002, 6; HASSELBERG, Abfindungen und Übertragungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze, GmbHR 2003, 992; HÖFER, Lohnsteuerfreie Übertragung der Geschäftsführerversorgung einer GmbH, DB 2003, 413; HÖFER/KAISER, Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – Neues von der Finanzverwaltung und aus der Praxis, DStR 2003, 274; BRIESE, VGA-Probleme bei Pensionszusagen im Falle vorzeitigen Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2004, 1233, 1276; GREINERT, Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter für die Prüfung der Finanzierbarkeit einer Pensionszusage, DB 2004, 2113; HASSELBERG, Angemessenheit von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der BFH-Rechtsprechung zu Invalidenanwartschaften, GmbHR 2004, 1056; MAUTE, Auswirkungen des Alterseinkünftegesetzes auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2004, 1198; PROST, Auswirkungen aktueller BFH-Rechtsprechung auf Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2004, 2064; BRIESE, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; BRIESE, Die Veranlassungsfrage bei der Nur-Pension, BB 2005, 2492; HARLE/KULEMANN, Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2005, 1275; HÖFER, Entgeltumwandlung, Überversorgung und Pensionsrückstellungen, DB 2005, 132; PAUS, Die 75 %-Grenze als Maßstab einer unzulässigen Überversorgung bei Pensionszusagen, FR 2005, 409; PAUS, Der Gesundheitszustand als neue Einschränkung für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 2005, 538; DOETSCH/LENZ, Notwendigkeit der Unterscheidung von ersetzenden und ergänzenden Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 1028; FUHRMANN/DEMUTH, Pensionszusagen bei Unternehmensumwandlung, -verkauf und -einstellung, KÖSDI 2006, 15082; HAAS, Verzicht auf „unliebsame“ Pensionszusage als Gestaltungsmittel nutzen, GSStB 2006, 88; HOFFMANN, Aufhebung des Nichtanwendungserlasses zur Finanzierbarkeit von Pensionszusagen, GmbH-StB 2006, 21;

HOFFMANN, Zur Frage der Einordnung einer an den Kommanditisten-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG erteilten Pensionszusage als Sondervergütung, GmbHHR 2006, 719; KIESEWETTER/THAUT, Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln und ihre Wirkung auf die Kosten von Pensionszusagen, ZVersWiss. 2006, 23; KORN, „Mittelbare“ Tätigkeitsvergütungen und Pensionszusagen an Mitunternehmer, BeSt. 2006, 18; LOHKAMP/FIALA, Probleme bei der Gestaltung einer insolvenzrisikoreichen Pensionszusage an einen mehrheitsbeteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer – Eine Kritik des Modells der verpfändeten Rückdeckungsversicherung, VersR 2006, 331; NEUMANN, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; PRADL, Restrukturierung von Pensionszusagen: Die Abfindung in der Gestaltung, GStB 2006, 64; PRADL, Die Auslagerung von Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, GStB 2006, 277; SCHUHMAN, Pensionszusagen und verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2006, 192; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; PRADL, Die Ablösung von Pensionszusagen durch Übertragung der Rückdeckungsversicherung, GStB 2007, 357; ROMEIS, Alterspensionszusage an beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, StBp. 2007, 180; WELLISCH/QUAST/MACHILL, Abfindungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Bestimmung eines angemessenen Ausgleichsbetrags, BB 2007, 987; BRIESE, Verdeckte Einlage durch Verzicht auf Pensionsansparungen?, GmbHHR 2008, 568; JANSSEN, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszahlungen ist vGA!, GStB 2008, 228; RISTHAUS, Verzicht eines GGF auf eine Pensionszusage, BetrAV 2008, 737; ALT/STADLBAUER, Abfindung von und Verzicht auf Pensionszusagen – Zulässigkeit und Konsequenzen, DStR 2009, 2551; BRIESE, Wechselwirkungen von Betriebsrentenrecht und Steuerrecht bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2009, 2346; BUDDENBROCK/KÖNIG, Restrukturierungsmöglichkeiten von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer („GGF-Zusagen“), BetrAV 2009, 206; FUHRMANN, Steuerliche Fallstricke bei Pensionszusagen, StBjB. 2009/2010, 291; WELLISCH/GAHL, Zweifelsfragen bei der körperschaftsteuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Zur Wartezeit, Erdenbarkeit und Unverfallbarkeit einer Pensionszusage, BB 2009, 2340; KÜTING/KUBMAUL/KEBLER, Einfluss des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Unternehmenslage am Beispiel der Pensionsverpflichtungen, DB 2009, 2557; BINNEWIES, Pensionsrückstellung – „Pflege, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; HARLE, Die Werthaltigkeit der Pensionszusage im Falle eines Verzichts durch den GmbH-Gesellschafter, BB 2010, 1963; JANSSEN, Ein gefährlicher Irrtum bei Pensionszusagen – ein update, NWB 2010, 772; LINDEN, Gesellschafter-Geschäftsführer und Pensionszusagen – Durch Einfrieren ein Lohnsteuer- und Liquiditätsfiasco?, DStR 2010, 582; RISTHAUS, Verdeckte Einlage durch Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführer auf den „future-service“ seiner Pensionszusage, DStZ 2010, 212; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; DEMUTH/FUHRMANN, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Pensionszusage: Überblick, Analyse, Gestaltungshinweise, KOSDI 2011, 17618; EISGRUBER, Der Verzicht auf den future service im Dschungel des versicherungsmathematischen Voodoo, Ubg 2011, 30; JANSSEN, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; JANSSEN, Pensionszusagen: Rechtsfolgen bei Verletzung der Probezeit, NWB 2011, 826; JANSSEN, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; LIEB, Steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei nach Zusageerteilung erfolgter Gehaltskürzung, BB 2011, 2546; SCHOTHÖFER/KILLAT, Plädoyer für eine zeitgemäße steuerrechtliche Behandlung der Pensionszusage, DB 2011, 896; SCHUMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen im Überblick, GmbH-StB 2011, 181; HAAS, Überführung der Pensionszusage in eine Unterstützungskasse, DStR 2012, 987; KILLAT, Verzicht auf den Future-Service – nunmehr ein Ende der unendlichen Geschichte, DStZ 2012, 642; RATH/ZIMMERS, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-StB. 2012, 1; SCHWEDHELM/HÖPFNER, Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Bezug von Aktiv-Vergütungen und Pension, GmbHHR 2013, 800; WELLISCH/STEBERT, Finanzierung von Pensionszusagen mittels Entgeltumwandlung: körperschaftsteuerliche Angemessenheitsprüfung bei GGF, BB 2013, 427; BAREIS, Kapitalabfindung für Pensionszusagen als verdeckte Gewinnausschüttung, FR 2014, 493; BRIESE, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer,

DB 2014, 801; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsabfindungen: Zur BFH-Kreation einer gleichzeitigen verdeckten Einlage, BB 2014, 1567; JAKOB/ZORN, „Nichtausscheiden“ als Damoklesschwert für nicht ausfinanzierte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer?, DStR 2014, 77; KOHLHEPP, Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2013/2014, DB 2014, 2910; BRIESE, Nachzahlungsverbot bei Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2015, 2408; BRIESE, Rechtliche Grundlagen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 463; BRIESE, Praktische Auswirkungen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 635; ORT, Verzicht und Abfindung von Pensionsanwartschaften als Steuerfalle, DStR 2015, 2262; SCHWETLIK, Erdienbarkeit bei endgehaltsabhängiger Pensionszulage, EStB 2015, 348; WELLSCH/KUTZNER, Mittelbare Pensionserhöhungen bei endgehaltsabhängigen Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, BB 2015, 2731; ORT, Die steuerrechtliche Behandlung von Pensionszusagen, StuB 2016, 214.

#### aa) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen

283

**Unterschiedsbetragsminderung:** Pensionszusagen einer KapGes. können nur insoweit zu einer Unterschiedsbetragsminderung führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG (Rechtsanspruch des Pensionsberechtigten auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen, keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen, kein schädlicher Vorbehalt sowie schriftliche Erteilung der Pensionszusage mit eindeutigen Angabe zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der Pensionsleistungen) eingehalten sind (s. § 6a EStG Anm. 24 ff.). Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, sind bereits innerhalb der Bilanz zu korrigieren; eine vGA scheidet insoweit schon dem Grunde nach aus (BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v. 20.12.2006 – I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350; R 8.7 Satz 3 KStR 2015; s. auch Anm. 108 „Abgrenzung zur handelsrechtlichen Bilanzierung“). Bilanztechnisch ist zu beachten, dass § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) neue Regelungen zur Saldierung der Pensionsverpflichtungen mit dem sie deckenden Vermögen enthält, die dazu führen, dass die betriebliche Altersversorgung nur noch eingeschränkt aus der Bilanz ersichtlich ist (krit. KÜTING/KUBMAUL/KEBLER, DB 2009, 2557); Einfluss auf die Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung hat diese Änderung indes nicht.

**Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung:** Liegt eine Unterschiedsbetragsminderung vor, kommt es für die Annahme einer vGA auf das Vorliegen einer gesellschaftlichen Veranlassung an. Für diese Frage hat der BFH im Laufe der Jahre eine Reihe von Prüfungskriterien entwickelt. Maßgeblich ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Pensionsverpflichtung auch gegenüber einem Nichtgesellschafter eingegangen wäre. Die Prüfung knüpft an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Zusage an. Im Rahmen des Fremdvergleichs sind insbes. die Kriterien Erdienbarkeit, Qualifikation des Geschäftsführers, voraussichtliche Ertragsentwicklung und Entgegenstehen betrieblicher Besonderheiten zu prüfen (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318). Die FinVerw. prüft Pensionszusagen insbes. unter den Kriterien Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit (R 8.7 Satz 6 KStR 2015); eine nicht finanzierbare Pensionszusage kann uE nicht als ernsthaft vereinbart angesehen werden.

#### bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs

284

**Pensionszusagen zugunsten Nichtgesellschafter als Vergleichsmaßstab:** Wird einem Nichtgesellschafter die gleiche Pensionszusage erteilt wie einem Gesellschafter, sind die Anforderungen an den Fremdvergleich idR erfüllt (BFH v.

22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972). Allein aus der Tatsache, dass anderen Betriebsangehörigen keine Pensionszusage gewährt wurde, kann nicht auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis geschlossen werden (BFH v. 17.5.1995 – I R 105/94, BStBl. II 1996, 423). Wird einem GesGf. eine Pensionszusage erteilt, dem Fremdgeschäftsführer jedoch nicht, wird die Zusage idR durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein (BFH v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604, zu einer Versorgungszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsverhältnisses); im Einzelfall ist allerdings eine Detailprüfung erforderlich.

**Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter:** Für die Anerkennung von Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter sind die üblichen Sonderbedingungen – im Vorhinein geschlossene klare und eindeutige Vereinbarungen (s. Anm. 144) – zu beachten. Mit Blick auf das Rückwirkungsverbot können bei der Bemessung des Erdienungszeitraums und der Probezeit vor der Pensionszusage geleistete Dienstzeiten nicht berücksichtigt werden. Das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Regelung, nach der die Höhe der zugesagten Leistungen bestimmbar sein muss, ist seit dem StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) bereits Tatbestandsmerkmal der Regelungen in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Wird in der Pensionszusage nur eine fiktive Jahresnettoprämie angegeben, ist dies nur ausreichend, wenn die Höhe des anzusetzenden Rechnungszinsfußes sich entweder aus der Zusage ergibt oder von einem Versicherungsmathematiker der übliche Zinsfuß zugrunde gelegt wird (BFH v. 24.3.1999 – I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643); im entschiedenen Fall war eine vGA anzunehmen, nach aktuellem Recht wäre die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu kürzen. Die Regelungen zum beherrschenden Gesellschafter finden ebenfalls Anwendung, wenn die Pension einer diesem nahestehenden Person oder mehreren Minderheitsgesellschaftern gleichzeitig zugesagt wird (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1073).

## 285 cc) Erdienbarkeit der Pensionszusage

**Erdienungszeitraum:** Versorgungsansprüche müssen in der verbleibenden Beschäftigungsdauer erdient werden können. Die Rspr. orientiert sich hierbei an der Wartezeit nach § 1 Abs. 1 BetrAVG aF zur Unverfallbarkeit der betrieblichen Altersversorgung. Beim beherrschenden Gesellschafter muss im Zeitpunkt der Zusage die verbleibende Dienstzeit im Unternehmen mindestens zehn Jahre betragen (stRspr., zB BFH v. 21.12.1994 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419). Das Ende des Erdienungszeitraums von zehn Jahren darf auch nach dem 65. Lebensjahr liegen, wenn der Geschäftsführer sich zu einer entsprechend längeren Tätigkeit verpflichtet (BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689). Beim nicht beherrschenden GesGf. kann auch im Zeitpunkt der Zusage bereits geleistete Dienstzeit im Unternehmen angerechnet werden. Bei einer (bereits bestehenden) Betriebszugehörigkeit von mehr als zwölf Jahren ist es ausreichend, wenn die verbleibende Dienstzeit drei Jahre beträgt (BFH v. 24.1.1996 – I R 41/95, BStBl. II 1997, 440; BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 22); in anderen Fällen darf der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (dh. dem vereinbarten frühestmöglichen Zeitpunkt des Pensionsbezugs) – wie beim beherrschenden Gesellschafter – nicht weniger als zehn Jahre betragen. Der Erdienungszeitraum von zehn Jahren gilt auch für die nachträgliche Erhöhung einer bereits erteilten Zusage (BFH v. 23.9.2008 – I R 62/07, GmbHR 2009, 217; BFH v. 20.5.2015 – I R 17/14, BStBl. II 2015, 1022).

► *Die Finanzverwaltung* hat die Grundsätze der BFH-Rspr. übernommen (BMF v. 1.8.1996 – IV B 7 - S 2742 - 88/96, BStBl. I 1996, 1138, zum beherrschenden Gesellschafter; BMF v. 7.3.1997 – IV B 7 - S 2742 - 20/97, BStBl. I 1997, 637, zum nicht beherrschenden Gesellschafter). Die Rechtsgrundsätze werden auf Pensionszusagen angewendet, die nach der Veröffentlichung der Urte. des BFH v. 24.1.1996 (I R 41/95, BStBl. II 1997, 440) und BFH v. 18.8.1999 (I R 10/99, BFH/NV 2000, 22) vereinbart worden sind. Altfälle werden nach der bisherigen Verwaltungspraxis entschieden, die regelmäßig einen kürzeren Erdienungszeitraum vorsah. Wird vor Erteilung der Pensionszusage die Beteiligungsquote auf einen nicht beherrschenden Anteil abgesenkt, kann nach Auffassung der FinVerw. ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen sein, wenn kurz nach der Zusage die Stellung als beherrschender Gesellschafter wieder hergestellt wird; die wirtschaftlichen Gründe dafür sind besonders sorgfältig zu prüfen. Die FinVerw. unterscheidet hinsichtlich des Erdienungszeitraums nicht danach, ob es sich um eine klassische arbeitgeberfinanzierte Versorgungszusage oder um eine solche aus Entgeltumwandlung handelt (BMF v. 9.12.2002 – IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393; OfD Nds. v. 15.8.2014 – S 2742 - 259 - St 241, KSt-Kartei ND § 8 KStG Karte F 7.1).

► *Stellungnahme*: Der BFH hält an den längeren Erdienbarkeitsfristen auch nach der Einfügung des § 1b BetrAVG mW v. 1.1.2001 durch das Altersvermögensgesetz v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310), in der die Unverfallbarkeitsfrist auf fünf Jahre verkürzt wurde, grds. fest (BFH v. 19.11.2008 – I B 108/08, GmbHR 2009, 440). Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (BMF v. 13.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 27/03, BStBl. I 2003, 300). Diese Koppelung an das BetrAVG aF wird sowohl wegen des fehlenden sachlichen Bezugs als auch wegen der Nichtbeachtung der nach der Neuregelung kürzeren Fristen uE zu Recht kritisiert (vgl. FG München v. 25.8.2004 – 7 K 4780/02, EFG 2004, 1863, rkr.; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1097; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 274; aA Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 973). Bei der Frage der Erdienbarkeit geht es nicht um eine unmittelbare Anwendung des BetrAVG. Die Bezugnahme auf die im BetrAVG enthaltenen Fristbestimmungen dient vielmehr ausschließlich dem Ziel, den arbeitsrechtl. Vorschriften eine Leitlinie für die rein strechtl. Beurteilung der Erdienbarkeit zu entnehmen (glA Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 973). Der BFH hat, der Kritik folgend, Erdienbarkeitsfristen nicht mehr als starre Typisierung, sondern zur verlässlicheren praktischen Handhabung für den unbestimmten Begriff der Erdienensdauer herangezogen (zB BFH v. 30.1.2002 – I R 56/01, BFH/NV 2002, 1022). Dementsprechend wurden in Ausnahmefällen bereits kürzere Zeiträume anerkannt (BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04, BFH/NV 2005, 245; Unterschreitung von zwei Monaten; BFH v. 24.4.2002 – I R 43/01, BStBl. II 2003, 416; acht Jahre und zwei Monate bei einem Geschäftsführer, der in der früheren DDR keine Altersversorgung aufbauen konnte; FG Berlin-Brandenb. v. 27.6.2007 – 12 K 8253/06 B, EFG 2007, 1731, rkr.: sieben Jahre und neun Monate bei einem Geschäftsführer, der für die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH überragende Bedeutung hatte). Das Urte. des BFH v. 24.4.2002 (I R 43/01, BStBl. II 2003, 416) wird von der FinVerw. jedoch nur in vergleichbaren Ausnahmefällen angewandt (BMF v. 13.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 27/03, BStBl. I 2003, 300). Noch kürzere Erdienenszeiträume hat BFH v. 23.7.2003 (I R 80/02, BStBl. II 2003, 926) bei einem 63-jährigen Geschäftsführer und einer Dienstzeit von sechs Jahren, BFH v. 14.7.2004 (I R 14/04, BFH/NV 2005, 245) bei einer Dienstzeit von sieben Jahren und sieben Monaten und BFH v. 8.6.2005 (I R 25/04, BFH/

NV 2005, 2252) bei einer Dienstzeit von acht Jahren abgelehnt. Auf zeitliche Komponenten sollte uE bei der Prüfung der Erdienbarkeit verzichtet werden (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1098 mit Hinweis auf die Möglichkeiten der Gehaltsumwandlung; Gosch, FR 1997, 438; s. auch Baer, BB 1989, 1529: Prüfung im Rahmen der Angemessenheit; Höfer/Kisters-Kölkes, BB 1989, 1157); insbes. bei Pensionszusagen, die nur eine Lücke in der Altersversorgung schließen, sollte eine Abkehr vom zehnjährigen Erdienenszeitraum möglich sein (abl. BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, juris, betr. die Gewährung einer Pensionszusage in moderater Höhe an Genossenschaftsvorstand zwei Monate vor Dienstende). In diesen Fällen könnte die zu berücksichtigende Höhe nach der verbleibenden Erdienensdauer berechnet werden (vgl. Rengers in Blümich, § 8 Rn. 728 [8/2014]). Der BFH hat hierzu bisher lediglich angedeutet, dass ein Abweichen vom regulären Erdienenszeitraum für möglich erachtet wird (BFH v. 21.12.1998 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419).

**Vordienstzeiten in anderen Unternehmen** eines nicht beherrschenden Gesellschafters (zB in einem Einzelunternehmen, das später in die Gesellschaft eingebracht oder an diese veräußert wurde) können angerechnet werden (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504). Die Tätigkeit eines beherrschenden Gesellschafters als Inhaber oder Gesellschafter eines Vorläuferunternehmens kann wegen des strikten Rückwirkungsverbots indes nicht angerechnet werden (BFH v. 25.5.1988 – I R 107/84, BStBl. II 1989, 43; BFH v. 10.11.1993 – I R 36/93, BFH/NV 1994, 827).

**Altersgrenzen bei der Zusage:** Die Erdienbarkeit hängt entscheidend vom Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage und vom Eintritt des Versorgungsfalls ab.

► **Höchstzusagealter:** Nach Eintritt des 60. Lebensjahres erteilte Pensionszusagen führen regelmäßig zu vGA, da das Risiko einer vorzeitigen Inanspruchnahme nach Vollendung des 60. Lebensjahres überdurchschnittlich ansteigt (BFH v. 5.4.1995 – I R 138/93, BStBl. II 1995, 478; BFH v. 23.7.2003 – I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; BFH v. 11.9.2013 – I R 26/12, BFH/NV 2014, 728; zur Möglichkeit der Vereinbarung einer versorgungsfreien Wartezeit s. Anm. 286).

► **Mindestpensionsalter:** Maßgeblich ist immer das vereinbarte Pensionierungsalter, ein tatsächlich früherer Eintritt in den Ruhestand ist unbeachtlich. Im Zeitpunkt eines tatsächlichen früheren Eintritts in den Ruhestand erfolgt eine Nachberechnung der Rückstellung nach § 6a EStG. Bei einem beherrschenden Gesellschafter, der zum einen ein besonderes Interesse an den Geschicken seiner Gesellschaft hat und der weiterhin nicht zum Eintritt in den Ruhestand gezwungen werden kann, ist aus Erfahrung davon auszugehen, dass er mindestens bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres arbeitet; die allgemeine Entwicklung des Pensionierungsalters in der gesetzlichen Rentenversicherung – zur Ausdehnung auf das 67. Lebensjahr s. § 35 Satz 2 SGB VI sowie das Rentenversicherungs-Altersgrenzenanpassungsgesetz v. 20.4.2007, BGBl. I 2007, 554, zur Beschränkung auf das 63. Lebensjahr in bestimmten Fällen s. Rentenversicherungs-Leistungsverbesserungsgesetz v. 23.6.2014, BGBl. I 2014, 787 – hat sozialpolitische Gründe und muss uE nicht deckungsgleich auf die stl. Beurteilung von vGA übertragen werden (glA. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1094); vielmehr spricht das Hin und Her der Sozialgesetzgebung einmal mehr dafür, die Kopplung an das BetrAVG nunmehr aufzugeben (s.o.; idS auch Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1096 f.). Nach der Rspr. ist auch dann von einem Eintritt des Versorgungsfalls mit 65 Jahren auszugehen, wenn die Zusage auf das 70. Lebensjahr erteilt wird, aber die Option besteht, bereits im Alter von 65 Jahren in

den Ruhestand zu treten (BFH v. 28.6.2005 – I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252). Abweichungen vom Mindestpensionsalter sind nur in Ausnahmefällen möglich: So ist es etwa nicht zu beanstanden, wenn für Behinderte (§ 2 Abs. 2 SGB IX) eine vertragliche Altersgrenze von (mindestens) 60 Jahren zugrunde gelegt wird. Weitere Ausnahmesituationen, insbes. aus gesundheitlichen Gründen, sind im Einzelfall denkbar (BFH v. 8.5.1963 – I 199/61 U, BStBl. III 1963, 339). Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter ist das vertraglich vereinbarte Pensionsalter grds. anzuerkennen; bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist uE aber davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt. Demgegenüber fehlt es an der tatsächlichen Durchführung des Vertrags, wenn der beherrschende GesGf. einer GmbH, dem im Alter von 58 Jahren auf das vollendete 68. Lebensjahr von der KapGes. vertraglich eine monatliche Altersrente zugesagt worden ist, bereits im Alter von 63 Jahren aus dem Unternehmen als Geschäftsführer ausscheidet (BFH v. 25.6.2014 – I R 76/13, BStBl. II 2015, 665). Es ist unschädlich, wenn in der Pensionszusage eine Option zur Nutzung der gesetzlichen Möglichkeit der flexiblen Altersgrenze vereinbart wird; die Berechnung der Rückstellung hat jedoch auch in diesen Fällen auf das 65. Lebensjahr zu erfolgen (BFH v. 11.4.1990 – I R 95/88, BFH/NV 1991, 659; BFH v. 23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379; BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; für nicht beherrschende Gesellschafter s. auch BMF v. 5.5.2008 – IV B 2 - S 2176/07/0009, BStBl. I 2008, 569).

► *Höchstpensionsalter*: Als Höchstpensionsalter ist das 74. Lebensjahr anzusehen (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1092).

#### dd) Probezeiten, Wartezeiten, Unverfallbarkeit

286

**Qualifikation des Geschäftsführers:** Eine unverfallbare Pensionszusage wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter grds. erst erteilen, wenn er sich im Rahmen einer angemessenen Probezeit von der Eignung, Befähigung und fachlichen Leistung des Geschäftsführers überzeugt hat (BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; BFH v. 16.12.1992 – I R 2/92, BStBl. II 1993, 455; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924; FG Berlin-Brandenb. v. 3.12.2013 – 6 K 6326/10, EFG 2014, 482; krit. CRAMER, DStR 1998, 1665; JANSSEN, NWB 2010, 3455). Innerhalb der angemessenen Probezeit darf keine Zusage erteilt werden.

► *Dauer der Probezeit*: Die Rspr. sieht grds. eine Probezeit von fünf Jahren, bei einschlägig berufserfahrenen Personen von 2¼ Jahren als ausreichend an (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BFH v. 17.3.2010 – I R 19/09, BFH/NV 2010, 1310 = GmbHR 2010, 826; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709 = GmbHR 2010, 924; FG Sa.-Anh. v. 3.11.2010 – 3 K 1350/03, juris, rkr.; FG Hamb. v. 13.7.2011 – 1 K 174/10, juris, rkr.). Die FinVerw. geht von einer Mindestprobezeit von zwei bis drei Jahren aus (BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Tz. 1). Erfahrung als Geschäftsführer und Branchenkenntnisse können eine kürzere Probezeit rechtfertigen. Auf eine Probezeit kann verzichtet werden, wenn der Geschäftsführer diese Tätigkeit in Fällen der Umwandlung, Veräußerung oder Betriebsaufspaltung bereits in einem Vorgängerunternehmen ausgeübt hat (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504; BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Tz. 1).

► *Versorgungsfreie Wartezeit*: Eine Pensionszusage kann auch unter der Prämisse vereinbart werden, dass eine Leistungspflicht der KapGes. entfällt, wenn der Versorgungsfall innerhalb einer angemessenen Wartezeit eintritt. Die Vereinbarung einer Wartezeit mit dem Geschäftsführer ist uE erforderlich, wenn auch andere ArbN eine solche zu erfüllen haben; sie ist im Gegenzug entbehrlich, wenn für die Pensionszusage eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde. Die Vereinbarung einer Wartezeit kann auch dazu genutzt werden, eine Probezeit mit einem älteren Geschäftsführer zu verkürzen oder zu ersetzen (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1081).

**Künftige Ertragslage des Unternehmens**: Bei Neugründung von KapGes. sind vor der Erteilung einer Pensionszusage zunächst gesicherte Erkenntnisse über die Ertragsentwicklung der Gesellschaft abzuwarten. Dazu sind idR mehrere Jahre erforderlich (BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Nach Auffassung der FinVerw. bedarf es dafür einer Erkenntnisfrist von mindestens fünf Jahren (BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Tz. 1). Liegen nach den Umständen des Einzelfalls bereits nach einem kürzeren Zeitraum hinreichende Erkenntnisse vor, kann auch eine kürzere Erkenntnisfrist anerkannt werden (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 13.8.2002 – 2 K 1945/01, EFG 2003, 184, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 22.2.2006 – 1 K 372/02, DStRE 2006, 607, rkr.: drei Jahre und elf Monate; BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670: 13 Monate im Fall eines sog. *management-buy-out*, zustimmend: BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Tz. 1). Der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung kann eine Erkenntnisfrist nicht ersetzen (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; ebenso Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1138).

**Folgen einer unangemessen kurzen oder nicht vereinbarten Probe- oder Wartezeit**: Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung, bei deren Erteilung keine angemessene Probezeit vereinbart wurde oder die vor Abwarten einer wirtschaftlichen Erprobungsphase erteilt wurde, sind nicht nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten. Auch nach Ablauf der Probezeit wächst die Pensionszusage nicht in die stl. Anerkennung hinein (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41 = GmbHR 2010, 924). Die FinVerw. hat ihre entgegenstehende Auffassung (BMF v. 14.5.1999 – IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512), wonach solche Zuführungen nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten seien, aufgegeben (BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Tz. 2) und wendet die geänderte Auffassung auf Pensionsvereinbarungen an, die nach dem 29.7.2010 abgeschlossen wurden.

**Unverfallbarkeit**: In seiner neueren Rspr. hat der BFH auch Pensionszusagen mit sofortiger Unverfallbarkeit anerkannt (BFH v. 4.5.1998 – I R 131/97, BFH/NV 1998, 1530). Insbesondere die Vereinbarung einer raterlichen Unverfallbarkeit, bei der sich die Pensionsleistung im Fall des vorzeitigen Ausscheidens des Berechtigten zeitanteilig nach der geleisteten Dienstzeit bemisst, führt nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 22.1.2002 – I B 75/01, BFH/NV 2002, 659; BFH v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BMF v. 9.12.2002 – IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393). Ist eine vollständige Unverfallbarkeit vereinbart, liegt indes uE in Höhe des Unterschiedsbetrags zu dem Wert, der sich bei einer raterlichen Unverfallbarkeit ergäbe, eine vGA vor. Beim beherrschenden Gesellschafter ist zur Berechnung der zeitanteiligen Anwartschaft nicht die ge-

samte Dienstzeit, sondern nur die Zeit seit Erteilung der Zusage heranzuziehen (krit. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1083; Höfer, DStR 2003, 274).

#### ee) Ernsthaftigkeit der Pensionszusage

287

**Rückdeckungsversicherung:** Eine Rückdeckungsversicherung sichert die künftige tatsächliche Erfüllung der Pensionsverpflichtung ab. Der Abschluss einer solchen Versicherung ist für die Annahme einer ernsthaften Vereinbarung aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653), kann aber gleichwohl als Indiz für die Ernstlichkeit der Vereinbarung gewertet werden (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262). Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung bleiben auch dann BA, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1138; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 1031).

**Finanzierbarkeit der Pensionszusage:** Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine Pensionszusage nur dann erteilen, wenn sich die sich verpflichtende Gesellschaft die Zusage wirtschaftlich leisten kann. Ist die Versorgungsverpflichtung im Zeitpunkt der Zusage nicht finanzierbar, ist sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt insoweit zu einer vGA.

► *Berechnung der Finanzierbarkeit:* Die Finanzierbarkeit ist nicht gegeben, wenn die Passivierung des nach den Regeln der Versicherungsmathematik ermittelten Barwerts der Pensionsverpflichtung (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG) zu einer (fiktiven) Überschuldung im insolvenzrechtl. Sinne führen würde (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rn. 1025; krit. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1116). In die Berechnung des Barwerts sind die stillen Reserven sowie der Anspruch aus einer etwaigen Rückdeckungsversicherung einzubeziehen. Auch ein Firmenwert ist einzubeziehen, wird aber nur in den Fällen relevant sein, in denen der Betrieb fortgeführt oder veräußert werden kann. Zukünftige Ertragsaussichten sind zu berücksichtigen (BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; Rengers in Blümich, § 8 Rn. 718 [8/2014]); WG des Gesellschafters sind, auch im Fall der Betriebsaufspaltung nicht einzubeziehen (BFH v. 18.12.2002 – I R 44/01, BFH/NV 2003, 945; anders uU im Konzernverbund, vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1112). Kann die KapGes. einen niedrigeren Teilwert der Pensionsverpflichtung nachweisen, ist dieser anstelle des Barwerts anzusetzen (BFH v. 4.9.2002 – I R 7/01, BStBl. II 2005, 662). Wurde eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, ist die Finanzierbarkeit – jedenfalls ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – geben (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147), es sei denn, die Gesellschaft ist voraussichtlich wirtschaftlich nicht in der Lage, die Beiträge zu zahlen (BFH v. 31.3.2004 – I R 65/03, BStBl. II 2005, 664).

► *Umfang der Finanzierbarkeit:* Deckt eine Pensionszusage neben der Altersversorgung auch die Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung mit ab, ist jedes Risiko gesondert zu betrachten. Eine insgesamt nicht finanzierbare Pensionszusage kann dennoch hinsichtlich einzelner Risiken finanzierbar und damit stl. anzuerkennen sein (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147), denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde statt einer nicht finanzierbaren stets eine finanzierbare Pensionszusage er-

teilen. Eine vGA liegt dann aber nur hinsichtlich des nicht finanzierbaren Teils vor (BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659). Eine im Zusagezeitpunkt insgesamt nicht finanzierbare Pensionszusage kann andererseits nicht in die stl. Anerkennung hineinwachsen (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Erforderlich ist bei späterer Finanzierbarkeit zumindest eine (vertragliche) Bestätigung der Pensionszusage (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1136); diese kann uU auch im Abschluss einer Rückdeckungsversicherung zu sehen sein (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 718 [8/2014]).

► *Anpassung an geänderte Verhältnisse:* Die Finanzierbarkeit ist grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Zusage zu prüfen (BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 558). Verschlechtern sich später die wirtschaftlichen Verhältnisse, so dass eine Finanzierbarkeit zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr gegeben ist, stellen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung nur dann vGA dar, wenn eine Anpassung der Pensionszusage gegenüber dem GesGf. zivilrechtl. durchsetzbar wäre (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Die vertragliche Vereinbarung einer solchen Klausel stellt keinen schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG dar (R 6a Abs. 4 EStR). Auch kann uE in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Anpassungs- oder Widerrufsvorbehalts in der ursprünglichen Zusage nicht schon eine vGA gesehen werden.

► *Die Finanzverwaltung* hat die genannten Grundsätze der BFH-Rspr. zur Finanzierbarkeit übernommen (BMF v. 6.9.2005 – IV B 7 - S 2742 - 69/05, BStBl. I 2005, 875; s. auch BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO).

► *Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers:* Der freiwillige Verzicht eines GesGf. auf seinen Pensionsanspruch ist grds. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Pensionsrückstellung ist aufzulösen; in Höhe des noch werthaltigen Teils liegt eine verdeckte Einlage vor, die zu einem Zufluss von Arbeitslohn und in gleicher Höhe zu AK auf die Beteiligung führt (BFH v. 9.7.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Die verdeckte Einlage bemisst sich nach den Wiederbeschaffungskosten, also dem Betrag, den ein GesGf. im Zeitpunkt des Verzichts hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Es sind aber Umstände denkbar, nach denen ein Verzicht auch ohne Rechtsgrundlage betrieblich veranlasst sein kann, etwa wenn er erfolgt, um eine Insolvenz abzuwenden. Es ist vorstellbar, dass auch ein Nichtgesellschafter in diesem Fall zumindest teilweise und vorübergehend auf seine Versorgung verzichten würde, um seinen Arbeitsplatz zu sichern. Es ist auch nicht zu beanstanden, wenn der Geschäftsführer vor einem (Teil-)Verzicht zunächst die weitere Entwicklung und ggf. eine Verbesserung der Situation abwartet, es sei denn, die Pensionsrückstellung würde zu einer insolvenzrechtl. Überschuldung führen (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Bei Besserung der Ertragslage kann die Pensionszusage wieder angehoben werden.

► *Verzicht auf den future service:* Durch einen Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften (den sog. *future service*) soll die Pensionsrückstellung auf den bereits erdienten Teil der Pensionszusage „eingefroren“ und damit erreicht werden, dass es nicht zu einer verdeckten Einlage (und damit auf Ebene des GesGf. nicht zu einem Zufluss von stpfl. Arbeitslohn und nachträglichen AK auf seine Beteiligung) kommt. Die strechtl. Konsequenzen waren zT umstritten (zur Diskussion s. etwa RISTHAUS, BetrAV 2008, 737; ALT/STADLBAUER, DStR 2009, 2551; WELLISCH/GELLRICH, NWB 2009, 2470; JANSSEN, NWB 2010, 772; LINDEN, DStR 2010, 582; RISTHAUS, DStZ 2010, 212; JANSSEN, NWB 2011,

562; EISGRUBER, Ubg 2011, 30; ALTENDORF, GmbHR 2011, 1186; BANDL, StuB 2012, 782; KILLAT, DSStZ 2012, 643; JANSSEN, NWB 2012, 508; JANSSEN, NWB 2012, 3230; SIEBERT, DSStR 2013, 1251; BISLE, SteuK 2013, 31). Durch BMF v. 14.8.2012 (IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874) ist etwas Ruhe in die Diskussion eingekehrt (zur Kritik s. aber GOSCH in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1134c):

- ▷ *Vollständiger Verzicht*: Die FinVerw. geht davon aus, dass im Falle des vollständigen Verzichts auf eine Pensionsanwartschaft vor Eintritt des Versorgungsfalles eine verdeckte Einlage in Höhe des bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Anteils des Versorgungsanspruchs vorliegt (BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874, Tz. 2).
- ▷ *Bei einem teilweisen Verzicht* ist eine verdeckte Einlage insoweit anzunehmen, als der Barwert der bis zu dem Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Versorgungsleistungen des GesGf. den Barwert der nach dem Teilverzicht noch verbleibenden Versorgungsleistungen übersteigt. Dabei kann als erdienter Teil der Versorgungsleistungen der zeitanteilig erdiente Anwartschaftsbarwert ab Pensionszusage (beim beherrschenden GesGf., sog. s/t-Anwartschaftsbarwert) bzw. ab Beginn des Dienstverhältnisses (beim nicht beherrschenden GesGf., sog. m/n-Anwartschaftsbarwert) angesetzt werden. Bei einem Verzicht auf den *future service* kann die reduzierte Pensionszusage dann so bemessen werden, dass sie genau dem erdienten Anteil der bisherigen Versorgungszusage entspricht (Rechtsfolge: verdeckte Einlage = 0 €; vgl. BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874, Tz. 3).
- ▷ *Ein Verzicht auf bestimmte Bestandteile* einer Pensionsanwartschaft stellt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Herabsetzung der Pensionszusage dar.

#### ff) Angemessenheit der Pensionszusage

288

**Gesamtausstattung:** Die Pensionszusage ist als Bestandteil der Vergütung eines Geschäftsführers in die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung einzubeziehen (BFH v. 11.9.1968 – I 89/63, BStBl. II 1968, 809). Als Wert ist der Jahresnettowert anzusetzen, der dem Betrag entspricht, der für einen entsprechenden Versicherungsschutz unter Berücksichtigung des Alters im Zusagezeitpunkt – ohne Berücksichtigung von Abschluss- und Verwaltungskosten – aufzuwenden wäre (BFH v. 4.8.1959 – I 4/59 S, BStBl. III 1959, 374; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionszusage verwendet werden (glA H 8.7 „Angemessenheit“ KStH).

**Übersorgung:** Pensionszusagen sind unter verschiedenen Gesichtspunkten auf eine mögliche Übersorgung hin zu überprüfen. Wird eine Übersorgung festgestellt, ist die Pensionszusage bereits nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG in der StBil. zu korrigieren und führt zunächst nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1141; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 575, 675; krit. BRIESE, DSStR 2005, 272). Zu einer vGA kann es jedoch in der Leistungsphase kommen, wenn die Auszahlung der Pension zu BA führt. Hier erfolgt bei einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis eine Korrektur

über die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 (NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 381 f.; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 736 [8/2014]).

► *Verhältnis zu den aktiven Dienstbezügen:* Ein Missverhältnis zu den aktiven Dienstbezügen kann zu einer Überversorgung führen. Eine solche nimmt die Rspr. regelmäßig (dh. typisierend) an, wenn die zugesagten Altersversorgungsbezüge 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigen (BFH v. 17.5.1995 – I R 16/94, BStBl. II 1996, 420; BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1128; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Pensionszusage; 3.2 Überversorgung“ [5/2015]; der st. BFH-Rspr. sowie der Verwaltungsauffassung ausdrücklich widersprechend: FG Berlin-Brandenb. v. 2.12.2014 – 6 K 6045/12, EFG 2015, 321, nrkr., Az. BFH I R 4/15) und/oder künftige Entwicklungen des Gehalts vorweggenommen werden (FG Hess. v. 15.2.2000 – 4 K 2677/97, EFG 2000, 454, rkr.). Maßgeblich sind wiederum die Verhältnisse im Zusagezeitpunkt; eine spätere Herabsetzung des Festgehalts führt nicht zwangsläufig zu einer Überversorgung; eine solche ist aber regelmäßig gegeben, wenn die Versorgungsanwartschaft trotz dauerhaft abgesenkter Aktivbezüge unverändert beibehalten und nicht ihrerseits gekürzt wird (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665). Unter Aktivbezügen sind sämtliche Lohnbestandteile iSd. § 2 LStDV zu verstehen. Variable Gehaltsbestandteile werden in Höhe des Durchschnitts der letzten fünf Jahre angesetzt (BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045). Der Wert der Pensionsanwartschaft sowie vGA gehören nicht zu den maßgeblichen Aktivbezügen. Aus Vereinfachungsgründen sieht die Rspr. von einer Prüfung der Überversorgung ab, wenn die Aufwendungen für die Altersversorgung (ArbG- und ArbN-Anteil zur Sozialversicherung, freiwillige Leistungen des ArbG zur Altersversorgung und Zuführungen zur Pensionsrückstellung) 30 % des Arbeitslohns nicht übersteigen (BFH v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; BFH v. 5.2.1987 – IV R 198/84, BStBl. II 1987, 557, zur Direktversicherung für den ArbN-Ehegatten). Die Fin-Verw. hatte diese Vereinfachungsregelung zunächst übernommen, wendet sie aber seit dem 1.1.2005 nicht mehr allg. an (BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045; krit. PAUS FR 2005, 409). Verbindlich zugesagte Steigerungen zum Ausgleich späterer Gehaltssteigerungen oder zur Verminderung eines inflationsbedingten Wertverlusts der Anwartschaft können in angemessenem Rahmen – idR mit 3 % pa. – berücksichtigt werden, ohne dass eine Überversorgung anzunehmen ist; Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind bei der Prüfung der Überversorgung anzurechnen (BFH v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 940).

► *Hinterbliebenenversorgung:* Übersteigen die Pensionsansprüche Hinterbliebener 60 % der dem Berechtigten zugesagten Pension, kann dies zu einer Überversorgung führen. Höhere Hinterbliebenenrenten können Indiz für das Vorliegen einer vGA sein (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1128; NEU, EFG 2001, 526). In Ausnahmefällen hat die Rspr. aber auch eine Witwenrente, die 80 % der dem GesGf. zugesagten Altersversorgung betrug, als noch nicht unangemessen angesehen, obwohl die Witwenversorgung nach der gesetzlichen Rentenversicherung oder der Beamtenversorgung deutlich geringer ausfällt (FG Nds. v. 19.12.2000 – 6 K 632/99, EFG 2001, 525, rkr.). Auch die Hinterbliebenenversorgung für eine Lebensgefährtin ist anzuerkennen, soweit die Gesamtausstattung der Bezüge des Gesellschafters der Höhe nach angemessen ist (BFH

v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; H 8.7 „Lebensgefährtin“ KStH 2015). Bei Verzicht auf die im Betriebsrentenrecht üblichen Späthe- und Altersdifferenzklauseln können die auf die Hinterbliebenenversorgung entfallenden Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung zu einer vGA führen.

► *Invaliditätsversorgung*: Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung iHv. 75 % des Bruttogehalts ist unter fremden Dritten unüblich; dies soll nach der Rspr. auch dann gelten, wenn die Versorgungsanwartschaft von der KapGes. aus Sicht des Zusagezeitpunkts finanziert werden kann, da sich die auf ArbG-Beiträge zurückzuführenden Invalidenleistungen allenfalls auf 20–25 % der Bezüge der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung belaufen könnten (BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Aus dieser Einzelfallentscheidung kann uE keine grundsätzliche Beschränkung von Invaliditätszusagen auf das Leistungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung abgeleitet werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 739 [8/2014]).

► *Nur-Pension*: In Abkehr von seiner früheren Rspr. hat BFH v. 17.5.1995 (I R 147/93, BStBl. II 1996, 204) und BFH v. 26.1.1996 (X B 136/95, BFH/NV 1996, 471) die Auffassung vertreten, dass die Vereinbarung einer sog. Nur-Pension, also der Gewährung einer Pensionszusage anstelle aktiver Dienstbezüge, dem Fremdvergleich nicht standhält (best. durch BFH v. 9.11.2005 – I R 89/04, BStBl. II 2008, 523, für den Fall, dass keine Entgeltumwandlung zugrunde liegt; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Die FinVerw. hatte die Rechtsauffassung des BFH zunächst übernommen (BMF v. 28.5.2005 – IV B 7 - S 2742 - 9/05, BStBl. I 2005, 387) und wendete sie auf Zusagen an, die nach dem 26.4.1996 erteilt worden sind. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Nur-Pensionen, die vor dem 27.4.1996 vereinbart wurden, wurden ab dem ersten nach dem 26.4.1996 endenden Wj. als vGA behandelt. Für die bis 31.12.2005 aus Anlass der Änderung der Rspr. vorgenommene Auflösung von Pensionsrückstellungen konnte iHv. 4/5 des aufzulösenden Betrags eine Rücklage gebildet werden, die iHv. mindestens je einem Viertel in den folgenden Wj. aufzulösen war. Im Fall einer rückgedeckten Nur-Pension konnte sich bei Überschreitung der 75 %-Grenze aber auch die Frage stellen, ob („nur“) eine Überversorgung vorliegt, die ggf. nach § 6a zu korrigieren ist (abl. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1131 f.; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 736 [8/2014]). BMF v. 16.6.2008 (IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2008, 681) schränkte die Anwendung von BFH v. 9.11.2005 (I R 89/04, BStBl. II 2008, 523) allerdings wieder dahin ein, dass bei Nur-Pensionen mangels laufender Gehaltsansprüche in der Anwartschaftsphase die Vorwegnahme künftiger Gehaltsansprüche iSv. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht möglich sei (zust. PITZKE, NWB 2008, 2639; krit. JANSSEN, NWB 2008, 2741). Nachdem der BFH v. 28.4.2010 (I R 78/08, BStBl. II 2013, 41) abermals entschieden hatte, dass die Zusage einer Nur-Pension zur Überversorgung führt, wenn dieser Verpflichtung keine ernsthaft vereinbarte Entgeltumwandlung zugrunde liegt, und in diesen Fällen keine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gebildet werden kann, hat sich die FinVerw. in einer erneuten Kehrtwendung dieser Rechtsauffassung angeschlossen (BMF v. 13.12.2012 – IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2013, 35) und das hiervon abweichende Schreiben BMF v. 16.6.2008 (IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2008, 681) aufgehoben.

► *Gleichzeitiger Bezug von aktiven Bezügen und Pensionsleistungen*: Die Zusage einer Altersversorgung muss nicht notwendig vom Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht werden. In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhaf-

ter Geschäftsleiter allerdings verlangen, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfähigkeit aufchieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat; dies gilt auch für den Fall, dass der GesGf. seine Arbeitszeit und sein Gehalt nach Eintritt des Versorgungsfalls reduziert. Nach diesen Grundsätzen sieht die Rspr. in dem gleichzeitigen Bezug von (ungekürzten) aktiven Bezügen und Pensionsleistungen eine vGA liegen (BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, BStBl. II 2015, 409 = GmbHR 2008, 663; BFH v. 23.10.2013 – I R 60/12, BStBl. II 2015, 413; s. hierzu Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1133 f., mit weiteren Hinweisen zu Möglichkeiten, die vGA-Problematik zu umgehen – etwa durch die Aussetzung des Beginns der Versorgungsleistungen und das „Einfrieren“ des Ruhegehalts bis zum tatsächlichen Ausstieg aus dem aktiven Dienstverhältnis als Geschäftsführer oder durch den Abschluss eines – dem Fremdvergleich standhaltenden – Beratervertrags (s. aber FG München v. 19.7.2010 – 7 K 2384/07, GmbHR 2010, 1113, rkr.: für die Dauer von sechs Jahren unkündbarer, bis zum 82. Lebensjahr des Gesellschafters geschlossener Vertrag, in dem die zu erbringenden Dienstleistungen nicht definiert sind, nicht fremdüblich; zu weiteren Voraussetzungen beim Abschluss von Beraterverträgen s. Anm. 354; s. auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 744 [8/2014]; SCHOTHÖFER/KILLAT, DB 2011, 896; LEINEKUGEL/HEUSEL, GmbHR 2012, 309; SCHWEDHELM/HÖPFNER, GmbHR 2013, 800; OTTO, GmbHR 2014, 617; PEZZER, FR 2014, 559; KAMCHEN/KLING, NWB 2014, 1270; KOHLHEPP, DB 2014, 2910).

289 **gg) Abfindung von Pensionsansprüchen**

**Bei Auflösung des Dienstverhältnisses:** Unverfallbare Pensionsansprüche können bei der Auflösung des Dienstverhältnisses – auch im Zusammenhang mit der Veräußerung des Gesellschaftsanteils – durch eine im Voraus zu treffende Vereinbarung abgefunden werden (FG Düss. v. 30.1.1998 – 6 V 5644/97 A, EFG 1998, 878, rkr.; Gosch, FR 1997, 438; krit. NEUMANN, FR 1997, 292; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 408). „Im Voraus“ ist eine solche Abfindungsvereinbarung jedenfalls dann getroffen, wenn sie zwar nicht schon im Zeitpunkt der Pensionszusage, aber noch vor dem Wirksamwerden des Verzichts auf die Ansprüche aus der Pensionszusage und der Auszahlung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung vereinbart wird (FG Münster 23.3.2009 – 9 K 319/02 K, G, F, EFG 2009, 1779, rkr.). Eine Abfindungsvereinbarung kann jedoch einen schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen (BFH v. 10.11.1998 – I R 49/97, BStBl. II 2005, 261; s. auch BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924, zur Abfindung und Ablösung von [überschüssigen] Pensionsrückstellungen für GesGf. anlässlich der Veräußerung der KapGes.). Die FinVerw. hat hierzu Stellung genommen, wie ein Abfindungsvorbehalt mit Blick auf § 6a EStG unschädlich formuliert werden kann (BMF v. 6.4.2005 – IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl. I 2005, 619, ergänzt durch BMF v. 1.9.2005 – IV B 2 - S 2176 - 48/05, BStBl. I 2005, 860; vgl. auch Beck, DStR 2005, 2062). Eine Abfindung verfallbarer Pensionsansparungen führt stets zum Vorliegen einer vGA (FG Düss. v. 14.5.2002 – 6 K 7467/98 E, EFG 2002, 1450, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 16.6.2009 – 6 K 9136/07, EFG 2009, 1677, rkr.); Gleiches gilt, wenn die Abfindung den Barwert der Pensionsansparung übersteigt. Wird in der Pensionszusage eine Abfindung ausdrücklich ausgeschlossen, im Fall des vorzeitigen Ausscheidens aber dennoch geleistet, liegt in der Auszahlung eine vGA (BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006,

822). Gleiches gilt, wenn die Abfindung von Pensionsansprüchen, welche vertraglich nur im Falle der dauernden Arbeitsunfähigkeit und der Beendigung des Geschäftsführervertrags mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahres vorgesehen war, aus Anlass der Übertragung von Gesellschaftsanteilen des beherrschenden (und weiterhin als Geschäftsführer tätigen) GesGf. auf seinen Sohn stattfindet (BFH v. 11.9.2013 – I R 28/13, BStBl. II 2014, 726) oder die Abfindung ganz allgemein vor dem vereinbarten Leistungsfall ausgezahlt wird (BFH v. 23.10.2013 – I R 89/12, BStBl. II 2014, 729; zur Kritik an der Rspr. s. KOHLHEPP, DB 2014, 2910; BAREIS, FR 2014, 493; BRIESE, DB 2014, 801; BRIESE, BB 2014, 1567).

**Bei Erreichen der Altersgrenze:** Eine mit Erreichen der Altersgrenze fällige Pensionszusage kann grds. bei entsprechender Vereinbarung auch dann durch eine einmalige Kapitalabfindung abgegolten werden, wenn der GesGf. weiterhin für das Unternehmen tätig ist; allerdings ist das Einkommen aus der fortlaufenden Tätigkeit jedenfalls dann auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung anzurechnen, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entsch. des Begünstigten zur Kapitalisierung der Anwartschaft, dem Eintritt des Versorgungsfalls und der Fortsetzung des Dienstverhältnisses besteht (BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, GmbHR 2008, 663). Geschieht dies nicht, liegt eine vGA jedenfalls insoweit vor, als bei der Ermittlung des Anwartschaftsbarwerts die fortgezählten laufenden Gehaltszahlungen unberücksichtigt geblieben sind. Im Gegensatz hierzu wäre eine dahingehende Vereinbarung uE vollumfänglich anzuerkennen, wenn es an einem vergleichbaren engen zeitlichen Zusammenhang fehlte (glA PEZZER, FR 2008, 1022 [1025]).

### g) Direktversicherung

290

**Ausgewähltes Schrifttum:** BILDORFER, Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenvertrages, BB 1996, 2381; RITZROW, Direktversicherungsverträge im Ehegatten-Arbeitsverhältnis, StWa. 1999, 243.

Für die stl. Anerkennung von Direktversicherungen zugunsten eines (beherrschenden) GesGf. gelten die Grundsätze für Pensionszusagen im Wesentlichen entsprechend (s. Anm. 283 ff.); zu beachten ist uE das Verbot der Überversorgung (glA BFH v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 758 [8/2014]; aA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 720). Unerheblich ist insoweit jedoch die für die Berechnung der Pensionsrückstellung maßgebende Pensionierungsgrenze von 65 Jahren und das Merkmal der Erdienbarkeit. Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist auf die Jahresbruttoprämien abzustellen (hM, vgl. BMF v. 30.5.1980, BStBl. I 1980, 253; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 758 [8/2014]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 720; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 365 „Direktversicherung“; REUTER, GmbHR 1997, 1081).

Einstweilen frei.

291–294

### 8. Arztkosten

295

Die Übernahme von Arzt- oder Behandlungskosten des GesGf. durch die KapGes. ist regelmäßig gesellschaftsrechtl. veranlasst und damit vGA; dies gilt grds. auch bei betriebsbedingten Krankheiten und Verletzungen oder für Kosten für

## **KStG § 8** Anm. 295–297 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

eine Heilbehandlung nach einem Betriebsunfall. Betriebliche Interessen treten hierbei schon deshalb in den Hintergrund, weil derartige Risiken üblicherweise durch (private) Kranken- oder Unfallversicherungen abgedeckt werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Arztkosten“ [8/2014]; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Arztkosten“ [4/2016]; STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 511; aA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 75 „Arztkosten“).

### 296 9. Aufsichtsrat

**Ausgewähltes Schrifttum:** CLEMM/CLEMM, Die Körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183.

**Wirksamkeit von Verträgen:** Ein zwischen einer Aktiengesellschaft und einem Mitglied ihres AR geschlossener Beratervertrag ist ohne vorherige Genehmigung durch die Hauptversammlung nach § 134 BGB iVm. § 113 AktG nichtig, wenn er eine Vergütung für Tätigkeiten des AR-Mitglieds vorsieht, die diesem bereits aufgrund seiner Organstellung obliegen. Gleiches gilt, wenn der Vertrag keine eindeutigen Feststellungen darüber zulässt, ob die zu vergütenden Leistungen außerhalb oder innerhalb des organschaftlichen Pflichtenkreises des AR-Mitglieds liegen und ob der Vertrag nicht etwa verdeckte Sonderzuwendungen einschließt (BGH v. 25.3.1991 – II ZR 188/89, NJW 1991, 1830 = MDR 1991, 849; BGH v. 3.7.2006 – II ZR 151/04, DStR 2006, 1610; BGH v. 20.11.2006 – II ZR 279/05, NJW 2007, 298 = MDR 2007, 533; BGH v. 2.4.2007 – II ZR 325/05, DStR 2007, 1046). Eine dahin gehende zivilrechtl. Unwirksamkeit ist Indiz für die gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Vertragsabrede und damit Grundlage für die Annahme einer vGA, weil zu vermuten ist, dass fremde Dritte stets nur ein rechtl. korrektes Verhalten gegen sich gelten lassen würden (vgl. FG Hess. v. 13.4.2011 – 4 V 1964/10, juris, rkr.).

**Unangemessen hohe Vergütungen** für die Tätigkeit als AR-Mitglied können vGA darstellen, wenn das Mitglied Gesellschafter der KapGes. ist oder einem solchen nahesteht. Als dem Gesellschafter „nahestehend“ kann dabei grds. auch ein im AR vertretener Nichtgesellschafter angesehen werden, denn für ein „Nahestehen“ reicht jede – auch eine gesellschaftsrechtl. – Beziehung eines Gesellschafters der KapGes. zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Gesellschaft an die andere Person beeinflusst. Sind AR-Vergütungen nach diesen Grundsätzen als unangemessen hoch anzusehen, sind sie nach Abs. 3 Satz 2 auf den angemessenen Teil zu reduzieren. Von dem verbleibenden angemessenen Betrag fallen 50 % unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 4.

### 297 10. Aufwendungsersatz

Werden dem GesGf. Aufwendungen erstattet, die bei betrieblich veranlassten Reisen typischerweise anfallen (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Nebenkosten) und die üblicherweise vom ArbG getragen oder, soweit sie der ArbN verauslagt hat, nachträglich vom ArbG übernommen werden, liegt regelmäßig keine vGA vor; selbst im Verhältnis zum beherrschenden GesGf. ist in solchen Fällen uE eine im Voraus getroffene gesonderte Vereinbarung über die Reisekostenerstattung entbehrlich, wenn die

KapGes. die Reisekosten üblicherweise auch für einen Nichtgesellschafter getragen oder diesem erstattet hätte (glA FG Nds. v. 29.6.1999 – VI 110/97, EFG 2000, 235, rkr.; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 595 f.; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Auslagenersatz“ [6/2008]). In allen anderen Fällen erfordert die Erstattung von Aufwendungen gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter rechtzeitige klare und eindeutige Vereinbarungen, und zwar selbst dann, wenn diesem zivilrechtl. ein Ersatzanspruch (zB § 670 BGB) zustünde, da solche Ansprüche abdingbar sind (BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172, zu Rückstellung für die Reparatur eines dem Geschäftsführer gehörenden Pkw.; BFH v. 16.12.1987 – I R 222/83, BFH/NV 1989, 103, zu Bürgschaftsrückstellung; BFH v. 16.7.2003 – I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613, zu pauschalem Aufwendungsersatz für Fahrzeugnutzungs- und Büropersonalkosten; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526, betr. pauschale Planungs-, Projektierungs- und Vertriebs honorare). Aufwendungsersatz, der entgegen vertraglichen Vereinbarungen ohne Nachweis an den beherrschenden Gesellschafter geleistet wird, ist stets in vollem Umfang als vGA zu behandeln (BFH v. 2.9.2005 – I B 227/04, BFH/NV 2006, 132). Nur in Ausnahmefällen kommt ein Aufwendungsersatz gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter in Betracht, wenn es nach dem besonderen Verhältnis des Einzelfalls unmöglich oder unzumutbar schwierig ist, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761, zu nachträglich ausgehandelten Entgelten für die Leistungen des Gesellschafters; BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566, zu Vergütungen im Rahmen eines Pachtvertrags), oder wenn Aufwendungen überraschend entstehen (glA für Fälle des Gefahrenverzugs SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 90 „Aufwendungsersatz“) und auf nicht vorhersehbaren Risiken beruhen (glA für Unfallschäden bei Kfz-Nutzung; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Aufwendungsersatz“ [8/2014]).

### 11. Ausbildung

298

Übernimmt eine KapGes. Kosten für Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen (zB Studium, Meisterkurs) ihres GesGf. oder einer diesem nahestehenden Person (etwa dessen Kindern, die zu einem späteren Zeitpunkt im Unternehmen tätig sein sollen), liegt nur dann keine vGA vor, wenn nach Durchführung eines Fremdvergleichs feststeht, dass auch andere ArbN im gleichen Umfang gefördert worden wären (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; FG Köln v. 11.5.2000 – 13 K 765/00, EFG 2000, 811, rkr., zur Übernahme der Studienkosten des Sohns eines Gesellschafters; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 601; STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 514 f.).

### 12. Ausgeschiedener Gesellschafter

299

Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen) verlieren ihre Eigenschaft als vGA nicht dadurch, dass der Berechtigte inzwischen seine Gesellschafterstellung – etwa durch Veräußerung seiner Beteiligung an einen Dritten – verloren hat (BFH v. 22.6.1977 – I R 171/74, BStBl. II 1978, 33), denn entscheidend sind insoweit die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des bindenden Rechtsgeschäfts, auf dem der zugewendete Vorteil beruht (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; s. auch NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 81, mit weiteren Beispielen aus der Praxis).

300 **13. Ausgleichszahlungen/-anspruch**

Zur Geltendmachung und Einbuchung einer Ausgleichsforderung gegenüber der Tochtergesellschaft ohne vorherige Ausgleichsvereinbarung als vGA s. BFH v. 5.6.2003 – I B 168/02, BFH/NV 2003, 1412; zur Annahme einer vGA bei Gewährung von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Anstellungsvertrags ohne Einhaltung vereinbarter Formerfordernisse s. FG Ba.-Württ. v. 26.2.1996 – 6 K 30/93, EFG 1996, 567 = GmbHR 1996, 702, rkr.; zur Überlassung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB an den GesGf. s. FG Rhld.-Pf. v. 20.7.2001 – 3 K 1812/99, juris, rkr. Zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organschaft als vGA s. § 16 Anm. 28.

301 **14. Auslandstagung**

Trägt eine KapGes. Aufwendungen für Reisen ihres GesGf., kann darin eine vGA liegen. Eine (anteilige) private (Mit-)Veranlassung liegt vor, wenn die Reise sowohl betrieblichen Belangen dient als auch ein nicht nur untergeordnetes allgemein-touristisches Interesse befriedigt (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666). Ein solches Interesse liegt in der Praxis nicht selten bei Tagungen oder Kongressen an touristisch attraktiven Standorten im Ausland vor; eine schädliche private Mitveranlassung kann bei der Mitnahme von Familienmitgliedern, der Benutzung eines besonders erholsamen Beförderungsmittels (BFH v. 12.7.1968 – VI R 315/66, BStBl. II 1968, 676) oder der Verbindung der Reise mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt im Reiseland (BFH v. 18.2.1965 – IV 36/64 U, BStBl. III 1965, 279) anzunehmen sein. Allerdings muss die geänderte Rspr. des GrS zu § 12 Nr. 1 EStG (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise) auch Auswirkungen auf die Beurteilung, ob in solchen Fällen eine vGA anzunehmen ist, haben: Reiseaufwendungen für gemischt betrieblich und privat veranlasste Reisen sind in abziehbare BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufzuteilen, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Die Annahme einer vGA ist dann nur insoweit gerechtfertigt, als die Reise durch private Interessen des GesGf. veranlasst oder eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen nicht möglich ist (s. Anm. 30). Ob Aufwendungen gesellschaftsrechtl. veranlasst oder zumindest mitveranlasst waren, bestimmt sich grds. nach denselben Kriterien, die für die Beurteilung von Aufwendungen von Einzelunternehmern und PersGes. entwickelt worden sind (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330). Eine vGA liegt schon dem Grunde nach nicht vor, wenn das Tagungsprogramm speziell auf die betrieblichen Bedürfnisse eines im Wesentlichen homogenen, dh. durch gemeinsame berufliche (geschäftliche) Interessen verbundenen Teilnehmerkreises zugeschnitten ist und private Reise- oder Erholungsinteressen nur in unbedeutendem Umfang in Betracht kommen können (BFH v. 22.5.1974 – I R 212/72, BStBl. II 1975, 70).

**15. Bagatellaufwendungen**

302

Der Ersatz von Bagatellaufwendungen (zB Telefonkosten, Porti) stellt nur dann keine vGA dar, wenn diese durch Einzelnachweise belegt werden; werden die Aufwendungen jedoch in pauschaler Form erstattet, ohne dass dessen Verursachung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, liegt eine vGA vor, auch wenn es sich nur um geringe Beträge handelt (hM, s. BFH v. 19.10.1965 – I 88/63 U, BStBl. III 1966, 72; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 576; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Aufwendungsersatz“ [8/2014]; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Bagatellaufwendungen“ [8/2015]).

**16. Beerdigungskosten; Trauerfeier**

303

Die Übernahme von Aufwand im Zusammenhang mit dem Tod eines Gesellschafters kann im Einzelfall eine vGA darstellen. Werden etwa nach dem Tod eines GesGf. die üblicherweise entstehenden Kosten der Beerdigung o-der einer sich anschließenden Trauerfeier von der KapGes. übernommen, so handelt es sich auch dann um eine vGA (an die „nahestehenden“ Erben des Gesellschafters), wenn neben den Angehörigen auch Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft daran teilnehmen (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 1991, 28). Jedoch sind die Kosten für Kranz- oder Blumenspenden der KapGes., für eine von ihr geschaltete Todesanzeige, für eine gesonderte Beerdigungsfeier im Betrieb oder für ein im Betrieb ausgelegtes Kondolenzbuch nicht gesellschaftlich veranlasst (vgl. BFH v. 17.1.1956 – I 77/54 U, BStBl. III 1956, 94); dies gilt uE auch, wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Beerdigungskosten“ [8/2014]; aA KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Beerdigungskosten“ [12/2013]).

**17. Beratungsleistungen****a) Beratung der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter**

304

Die angemessene Vergütung von aufgrund eines wirksamen Vertrags zwischen der KapGes. und dem Gesellschafter tatsächlich erbrachten Beratungsleistungen kann betrieblich veranlasst sein; eine solche Vereinbarung hält uE dem Fremdvergleich immer stand, wenn die Vergütung nach gesetzlichen Gebührenordnungen (zB StBVV, RVG) bemessen ist (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801, zur Steuerberatung im Konzern durch eigene Steuerberatungsgesellschaft gegen unangemessen niedriges Entgelt). Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist zudem Voraussetzung, dass eine im Voraus vereinbarte, klare und eindeutige vertragliche Regelung über Art und Umfang der zu erbringenden Beratungsleistungen und das hierfür von der KapGes. zu zahlende Entgelt vorliegt. Schriftform ist zwar nicht erforderlich, aber zum Nachweis von Inhalt und Umfang der Vereinbarungen gegenüber der FinVerw. zu empfehlen (glA KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beratungskosten“ Rn. 1 [12/2013]). Besteht keine klare und eindeutige Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter, ist die Vergütung insgesamt vGA. Gleiches gilt, sofern die vereinbarte Vergütung nicht angemessen ist, für den unangemessenen Teil. Ist die gewählte Art der Vergütungsabrechnung im betreffenden beruflichen Bereich jedoch üblich, kann sie auch ansonsten stl. zu akzeptieren sein (vgl. BFH

v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744, zu „Kreativleistungen“ eines als „Subunternehmer“ für die KapGes. tätigen beherrschenden GesGf.). Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der beratend für die KapGes. tätige Gesellschafter auch deren Geschäftsführer ist und die gesondert vergütete Beratungsleistung in den originären Aufgabenbereich des Geschäftsführers fällt, weil sie dann bereits aufgrund des Anstellungsverhältnisses geschuldet wird (glA NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 88). In jedem Fall müssen beide Tätigkeitsbereiche klar auseinander gehalten werden, dh., es muss hinreichend deutlich erkennbar sein, dass und ggf. welche Leistungen von dem Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer oder auf anderweitiger schuldrechtl. Basis als Berater gegen Entgelt erbracht werden sollen (zu den Anforderungen s. BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; weniger streng BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315: kein Gebot der klaren Aufgabenabgrenzung bei Wahrnehmung einer Geschäftschance der KapGes. durch GesGf.). Überdies kann sich ein besonderer zeitlicher Aufwand, der auf die Erfüllung der Beratungsleistungen entfällt, in der Dotation als Geschäftsführer niederschlagen, wenn für diese Funktion weniger an Zeit zur Verfügung stehen sollte. Insoweit ist ggf. auch die Gesamtvergütung des beratend für die KapGes. tätigen Gesellschafters auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen.

305 **b) Übernahme von Beratungskosten des Gesellschafters durch die Kapitalgesellschaft**

Trägt die KapGes. Rechts- oder Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Beratung der Gesellschafter anfallen, liegt darin eine vGA (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Beratungskosten“ [8/2014]). Zu Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 351.

306 **18. Besserungsschein**

**Ausgewähltes Schrifttum:** HEY, Veräußerung eines Gesellschafterdarlehens zum Bruchteil des Nennwerts als nicht genutzte Geschäftschance der GmbH? BB 2002, 2487; HOFFMANN, Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein bei Gesellschafterwechsel, DStR 2004, 293; PAUS, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, insbesondere bei späterem Verkauf der GmbH-Anteile, GmbHR 2004, 1568; SCHENKELBERG, Forderungsverzicht mit Besserungsschein als Gestaltung zur Rettung steuerlicher Verlustvorträge, BB 2012, 2867; ZIMMERS, „Voraus-Gehaltsverzicht“ des beherrschenden GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsschein, GStB 2012, 28.

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine KapGes. unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben soll, ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingungseintritt nicht vGA, sondern Kapitalrückzahlung (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; s. auch BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648; BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1013; krit. PAUS, GmbHR 2004, 1568; zu bilanziellen Fragen s. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 93 f.). Bei beherrschenden Gesellschaftern ist zudem Voraussetzung, dass die vorab vereinbarte Besserungsabrede klar und eindeutig ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, GmbHR 2003, 546). Eine vGA liegt allerdings vor, wenn die KapGes. Leistungen erbringt, obwohl (noch) keine Besserung eingetreten ist, oder die KapGes. auf Besserungsleistungen aus

einem Besserungsversprechen des Gesellschafters verzichtet, obwohl die Besserung eingetreten ist (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 626). Die Fin-Verw. hat mit Blick auf § 8 Abs. 4 KStG aF, § 42 AO die Auffassung vertreten, dass ein im Besserungsfall zu erfassender Aufwand nicht abziehbar sein solle, wenn zwischen dem bedingten Forderungsverzicht und dem Eintritt des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel und eine Abtretung der Rechte aus der Besserungsvereinbarung stattfindet (BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648, 2.c unter Verweis auf BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2001, 533; HOFFMANN, GmbHR 2001, 1059; s. auch FG München v. 22.2.2011 – 6 K 1451/08, EFG 2011, 1086, nrkr., Az. BFH I R 23/11). Es steht dem Gesellschafter (auch mit Blick auf die Neuregelung in § 8c) im Rahmen seiner Finanzierungsfreiheit uE frei, einen Sanierungsbeitrag für die KapGes. durch Forderungsverzicht oder durch Forderungsverkauf zu leisten; ein Gestaltungsmissbrauch liegt darin nicht (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 627; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Besserungsleistungen“ [8/2014]; s. auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2004, 1489; U. PRINZ, GmbHR 2004, 921 [926 ff.]; PAUS, GmbHR 2004, 1568; HOFFMANN, DStR 2004, 293; HEY, BB 2002, 2487; Gosch, StBp. 2001, 180; s. ferner BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748: verbilligter Erwerb von Forderungen gegen eine GmbH durch GesGf. keine Geschäftschance der GmbH auf Forderungsverzicht).

### 19. Betrieb gewerblicher Art

307

Siehe Anm. 540 ff., 590 ff.

### 20. Betriebsaufspaltung

308

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttung und Betriebsaufspaltung, DStR 1991, 137; FÄRBER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Verrechnungskonten bei Betriebsaufspaltung, BuW 1994, 186; HEIDEMANN, Gestaltungsspielräume bei der zeitkongruenten Vereinnahmung von Gewinnausschüttungen bei einer Betriebsaufspaltung, Inf. 1998, 301; BRAUN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betriebsaufspaltung, EFG 2000, Beilage Nr. 23, 179; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung: Betriebsaufspaltung, EFG 2000, Beilage Nr. 13, 103; SCH, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung einer Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 2001, 1749; ALBER, Steuerliche Behandlung des Geschäftswerts in Fällen der Betriebsaufspaltung, GStB 2002, 207; FICHTELMANN, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; HUSMANN/STRAUCH, Zur steuerlich optimalen Gestaltung einer Doppelgesellschaft – Ein erweitertes Wiesbadener Modell, StuW 2006, 221; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; ZIMMERS, Heimbüro-Mietmodell-Check, GmbH-Stpr. 2006, 295; BINNEWIES, Aktuelles zur Betriebsaufspaltung, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 15; SCHOTHÖFER, Die GmbH als notwendiges Betriebsvermögen ihres (Mehrheits-)Gesellschafters?, GmbHR 2012, 559; SEER, Nochmals: Ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbHR 2012, 563; CREZELIUS, Restriktionen steuerrechtlicher Subsysteme, FR 2013, 1065; URBACH, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsaufspaltung, BeSt. 2016, 5.

**Verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis zwischen Betriebskapitalgesellschaft und Besitzunternehmen:** Für Leistungsbeziehungen zwischen ei-

ner Betriebs-KapGes. und einem Besitzunternehmen gelten die allgemeinen Regeln. Hierzu gehört, dass im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stets klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarungen erforderlich sind, da die Gesellschafter der Betriebs-KapGes. mit Blick auf die Voraussetzung der personellen Verflechtung regelmäßig als beherrschende Gesellschafter anzusehen sind (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1306 [8/2014]), und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird; dies gilt insbes., wenn laufend oder einmalig Entgelte bezahlt werden sollen. Daneben müssen Leistungen den Grundsätzen der Angemessenheit entsprechen; überhöhte Leistungen der KapGes. führen – unbeschadet eines möglichen Vorteilsausgleichs (s. BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704; BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; BFH v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244) – regelmäßig zu vGA. Demgegenüber führt die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung nicht zur verdeckten Einlage (s. Anm. 381). Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind vGA vor allem bei Miet- und Pacht-, Darlehens-, Kauf-, Lizenz- oder Anstellungsverträgen denkbar.

BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64, zur Vereinbarung, dass der zu zahlende Pachtzins „an der oberen Grenze des Angemessenen“ liegen soll, nicht klar und eindeutig; BFH v. 22.7.1987 – I B 141/86, juris, zur rückwirkenden Erhöhung von Pachtzahlungen; BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301, allg. zu Entgelten im Rahmen eines Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrags; BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, zur entgeltlichen Übertragung eines Geschäftswerts; BFH v. 3.11.1998 – I B 6/98, BFH/NV 1999, 672, zur Verlagerung von Einkaufsrabatten in das Besitzunternehmen; BFH v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542, zum zinslosen Darlehen; FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, juris, rkr.; FG München v. 18.9.2001 – 6 K 1835/99, juris, rkr., beide zur überhöhten Umsatzpacht; FG München v. 21.7.2009 – 6 K 4843/06, juris, zur Verlustbegrenzungsklausel im Rahmen eines Pachtvertrags; FG Nds. v. 23.2.1999 – VI 502/95, EFG 2001, 40, rkr., zur Veräußerung eines Grundstücks unter Wert; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1998 – 6 V 51/97, DStRE 1998, 920, rkr., zur Mieterhöhung trotz gültigen Mietvertrags ohne Änderungsklausel; FG Nds. v. 31.10.1991 – VI 299/87, juris, zu überhöhtem Pachtzins; FG Rhld.-Pf. v. 13.2.1985 – 1 K 199/84, juris, rkr., zur stl. Anerkennung einer formlosen Vereinbarung.

**Prüfung der Angemessenheit:** Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung zwischen der Betriebs-KapGes. und dem Besitzunternehmen unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen.

► *Die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung bei Miet- und Pachtverhältnissen* ist in der Praxis streitanfällig. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände, weil entscheidend ist, ob nicht der Kauf gleichartiger Gegenstände kostengünstiger als die Anmietung ist. Daneben können für oder gegen die Angemessenheit der Entgelte noch andere Aspekte sprechen (zB Wertverzehr des überlassenen WG; Kündigungsmöglichkeiten, Verteilung des Reparaturrisikos und des Risikos des zufälligen Untergangs, Vergleichspreise bei Leasingunternehmen; Kapitalverzinsung beim Besitzunternehmen und Renditeerwartung bei der Betriebs-KapGes. etc., vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG München v. 15.7.1992 – 15 V 614/92, EFG 1993, 172, rkr.; FG Nds. v. 31.10.1991 – VI 299/87, juris, rkr.; ausführl. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1312 [8/2014]; zur Entstehung einer Betriebsaufspaltung durch Abschluss eines Heimbüro-Mietvertrags seitens eines GesGf. mit seiner GmbH s. ZIMMERS, GmbH-Stpr. 2006, 295).

► *Bei Darlehensvereinbarungen zwischen Gesellschaftern und der Betriebs-Kapitalgesellschaft* gelten die genannten Grundsätze entsprechend; maßgebend sind insbes. Laufzeit

sowie Kündigungs- und Tilgungsmöglichkeiten des Darlehens und die aktuellen Zinsen auf dem Geldmarkt. Gewährt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmer ein zinsloses Darlehen, kann eine vGA in Höhe der ersparten Zinsaufwendungen vorliegen (BFH v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542). Gewährt der Besitzunternehmer der Betriebs-KapGes. ein zinsloses Darlehen, kann er keine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vornehmen, wenn sich das Darlehen als „eigenkapitalersetzendes“ darstellt (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu den künftig maßgeblichen Kriterien nach Aufhebung der §§ 32a, 32b GmbHG durch das MoMiG s. Anm. 317).

► *Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von GmbH-Geschäftsführergehältern* sind bei bestehender Betriebsaufspaltung die Umsätze und Umsatzrenditen der Besitzgesellschaft nicht zu berücksichtigen, sofern eine Überprüfung mittels eines externen Fremdvergleichs anhand von Gehaltsstrukturanalysen erfolgt (BFH v. 9.11.2009 – I B 77/09, BFH/NV 2010, 472).

► *Im Rahmen einer sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung* (KapGes. als Besitzunternehmen ist an einer anderen KapGes. oder einer PersGes. beherrschend beteiligt und überlässt dieser wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung) oder einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung können bei der Übertragung einzelner WG zum Buchwert vGA in Höhe der Differenz zum Verkehrswert anzunehmen sein; dies gilt auch, wenn eine Buchwertfortführung zulässig wäre (BFH v. 19.11.1999 – I B 59/99, BFH/NV 2000, 751).

► *Eine Betriebsaufspaltung kann auch durch die Einräumung von Lizenzrechten entstehen.* Überlässt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmen die aus einer Weitervergabe des Nutzungsrechts herrührenden Vergütungen, ist hierin eine vGA zu sehen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415).

► *Pensionszusagen unmittelbar vor Begründung einer Betriebsaufspaltung* können zu vGA führen, wenn sie nahestehenden Personen unmittelbar nach deren Anstellung erteilt werden. Eine Betriebsaufspaltung rechtfertigt insoweit keine Abweichung von den Grundsätzen, die die Rspr. hinsichtlich der Erteilung solcher Zusagen aufgestellt hat (BFH v. 4.5.2000 – IV B 143/99, BFH/NV 2000, 1336; s. Anm. 283 ff.).

**Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts:** Bei Begr. einer Betriebsaufspaltung kann der im bisherigen Unternehmen entstandene Geschäftswert auf die neu gegründete Betriebsgesellschaft übergehen. Zwar ist der Geschäftswert grds. unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verwoben, so dass der Geschäftswert auch nicht ohne diesen veräußert oder entnommen werden kann. Eine Ausnahme hiervon ist anzunehmen, wenn ein Unternehmen den Betrieb eines anderen ganz oder teilweise übernimmt und hierbei geschäftswertbildende Faktoren von dem übertragenden Unternehmen auf das übernehmende übergehen. In diesem Fall wird der Geschäftswert weder zwingend auf das übernehmende Unternehmen übertragen noch muss er immer beim übertragenden Unternehmen verbleiben. Entscheidend ist, welches der beiden Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren, die durch ihn verkörpert werden, erhält. Eine isolierte Übertragung des Geschäftswerts ist möglich, und zwar nicht nur im Fall der Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils, sondern auch bei Realteilung und bei Aufspaltung und Veräußerung eines für sich lebensfähigen Betriebsteils. Nach diesen Grundsätzen kann eine entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft im Fall der Betriebsaufspaltung erfolgen, wenn geschäftswertbildende Faktoren (besonders qualifizierte Arbeitnehmerschaft; spezielle betriebliche Organisation) nach der

## **KStG § 8** Anm. 308–311 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können. Ein Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft setzt aber jedenfalls voraus, dass die Betriebs-KapGes. ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann und die Nutzung des Geschäftswerts auf Dauer angelegt ist und nicht vorzeitig entzogen werden kann.

Vgl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, zur Realteilung; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922, BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903, beide zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576, zur Aufspaltung; BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, mit Anm. FICHELTMANN, GmbHR 2002, 46, zur Betriebsaufspaltung.

▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übertragung des Geschäftswerts:* Wird ein Geschäftswert nach diesen Grundsätzen entgeltlich übertragen (oder auch nur entgeltlich zur Nutzung überlassen), führen vereinbarte Entgelte nicht zu vGA, soweit sie angemessen sind (BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771). Nach den gleichen Grundsätzen kann ein den Geschäftswert eines Einzelunternehmens ausmachender Mandantenstamm Gegenstand eines vertraglichen Leistungsaustauschs zwischen einem Steuerberater und „seiner“ Beratungs-GmbH sein, wenn die von der GmbH hierfür gezahlten Entgelte angemessen sind (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 128–129/95, BStBl. II 1997, 546).

▶ *Verdeckte Einlage bei Übertragung des Geschäftswerts:* Die unentgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebs-KapGes. ist verdeckte Einlage, die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung dagegen nicht.

**Gebäude auf fremdem Grund und Boden:** Errichtet eine KapGes. auf dem (angemieteten) Grundstück eines Gesellschafters ein Gebäude, sind die von ihr aufgewandten HK grds. zu aktivieren; daher fehlt es schon an der für die Annahme einer vGA notwendigen Vermögensminderung. Die KapGes. kann insoweit gegenüber ihrem Gesellschafter einen Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812ff. BGB haben; für solche Ausgleichsansprüche bedarf es aber keiner vorherigen klaren und eindeutigen Vereinbarung (BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Der Verzicht auf einen Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 812ff. BGB stellt uE aber eine vGA dar (vgl. FG Köln v. 7.12.1999 – 13 K 6191/95, EFG 2000, 582, rkr.).

### 309 **21. Beweisrisikoverteilung bei verdeckter Gewinnausschüttung**

Siehe Anm. 88.

### 310 **22. Bezugsrecht**

Siehe Anm. 363.

### 311 **23. Buchungsfehler**

Fehlerhafte Buchungen bewirken allein grds. keine Vermögensminderung und sind daher keine vGA (BFH v. 24.3.1998 – I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; BFH v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; s. auch FG Köln v. 22.8.

2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr., zur Passivierung einer unwirksamen Zinseszinsklausel), denn der laufenden Buchführung kommt als internes Rechenwerk nicht dasselbe Gewicht zu wie dem Bilanzausweis; sie soll die gegebenen wirtschaftlichen Vorgänge nur abbilden, eine konstitutive Bedeutung kommt ihr nicht zu. Fehlbuchungen allein begründen auch keinen Anscheinbeweis zulasten der KapGes. für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208). Selbst der fehlende Ausweis einer gegen den Gesellschafter bestehenden Forderung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zur Annahme einer vGA; die hierfür erforderliche Zuwendung eines Vermögensvorteils liegt ggf. erst dann vor, wenn die KapGes. auf ihre Forderung verzichtet (BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584). Zu weiteren Einzelfällen und Nachweisen s. eingehend Anm. 112.

Problematisch sind in diesem Zusammenhang allenfalls fehlerbehaftete Buchungen, die auf Weisung eines Organs der KapGes. vorgenommen worden sind. Ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln liegt jedenfalls vor, wenn der (geschäftsführende) Gesellschafter selbst oder ein ihm nahestehendes Organ der KapGes. die unzutreffende Buchung veranlasst, um dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden (BFH v. 18.3.2014 – V B 33/13, BFH/NV 2014, 907). Gleiches gilt, wenn die Abweichung zwischen dem rechtl. zutreffenden und dem tatsächlich gewählten falschen Bilanzausweis zwar nicht beabsichtigt war, aber derart augenfällig ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz den Fehler hätte bemerken müssen. In einem solchen Fall kann deshalb allein daraus, dass der GesGf. die fehlerhafte Bilanz ohne weitere Nachfrage unterzeichnet, darauf geschlossen werden, dass eine Vereinbarung zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter nicht tatsächlich durchgeführt wurde. Die spätere Leistung führt in diesen Fällen regelmäßig zu vGA (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, DStR 2006, 1406; weiterführend U. PRINZ, WPg 2006, 1409). Das gilt indes nicht für die eigenmächtige oder irrtümliche Buchung eines (nicht vertretungsberechtigten) Buchhalters oder des Steuerberaters (FG Düss. v. 17.5.1989 – 6 K 193/81, GmbHR 1990, 57, rkr.; FG Saarl. v. 21.5.2001 – 1 K 326/97, EFG 2001, 1233, rkr.). Aber auch in diesem Fall muss man bei Unterzeichnung des Jahresabschlusses ggf. die Frage stellen, ob die irrtümliche Buchung von den Organen der KapGes. gebilligt worden ist (ggf. auch ohne einen entsprechenden Beschl. der Gesellschafterversammlung, vgl. BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916; s. auch RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 265 [6/2014]). Allgemein gilt daher: Je übersichtlicher sich der Buchungsvorgang darstellt, desto eher ist die Annahme gerechtfertigt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz bemerkt hätte; strenge Anforderungen sind insbes. dann zu stellen, wenn der Geschäftsführer selbst durch den Buchungsvorgang „betroffen“ ist – etwa weil er Inhaber der fehlerhaft (oder zu Unrecht nicht) gebuchten Forderung war. Ob ein bloßer Buchungsfehler oder ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln vorliegt, ist eine vom FG festzustellende Tatsache iSd. § 118 Abs. 2 FGO (BFH v. 17.11.1999 – I B 38/99, BFH/NV 2000, 751).

## 24. Bürgschaft

312

Das Bürgschaftsverhältnis wird durch Vertrag zwischen dem Bürgen und dem Gläubiger eines Dritten begründet. Der Vertrag beinhaltet die Verpflichtung des

Bürgen, für die Erfüllung des Dritten einzustehen (§ 765 Abs. 1 BGB). Die Inanspruchnahme aus einer zugunsten des Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person (s. BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft; BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Bürgschaft für eine in Zahlungsschwierigkeiten befindliche GmbH, an der ein Gesellschafter der bürgende KapGes. mehrheitlich beteiligt ist) übernommenen Bürgschaft ist vGA, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nach den Umständen des Einzelfalls im Zeitpunkt der Übernahme eine derartige Bürgschaft – unabhängig von einer Avalgebühr – nicht übernehmen hätte, etwa weil die Bürgschaft risikobehaftet ist (BFH v. 19.3.1975 – I R 173/73, BStBl. II 1975, 614; BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710) oder weil eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die bürgende KapGes. selbst existenzbedrohend ist (BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839). Bürgschaftsvereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter müssen überdies klar und eindeutig, im Voraus getroffen und zivilrechtl. wirksam sein; dies gilt auch für einen Vorteilsausgleich. Ist eine Bürgschaftsübernahme nach diesen Grundsätzen nicht zu beanstanden, kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. für das Bürgschaftsrisiko kein angemessenes Entgelt erhält. Die verhinderte Vermögensmehrung bemisst sich dann nach der Differenz zwischen der üblichen Avalprovision und den gezahlten Entgelten (BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846). Übernimmt der Gesellschafter für seine KapGes. eine Bürgschaft, führen unangemessen hohe Avalgebühren ebenfalls zu vGA. Einer Avalprovision bedarf es nur dann nicht, wenn die Bürgschaft aus betrieblichen Gründen unentgeltlich gewährt wird (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 612 [8/2014]; s. auch BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur unentgeltlichen Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft).

## 25. Darlehen

**Ausgewähltes Schrifttum:** GECK, Verbilligte Darlehensgewährung und Zinsverzicht eines Gesellschafters einer GmbH aus bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, GmbHR 1991, 472; PRIESTER, Sind Eigenkapital ersetzende Gesellschafter-Darlehen Eigenkapital?, DB 1991, 1917; NEUMANN, Kann ein Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter schon bei Hingabe zu einer vGA führen? GmbHR 1996, 424; SOTIROPOULOS, Fragen der Darlehensgewährung der GmbH an ihre Gesellschafter, insbesondere im Gründungs- und Liquidationsstadium, GmbHR 1996, 653; HAUBER/KIESEL, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, BB 2000, 1511; VAN DE LOO, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 508; WEBER-GRELLET, Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, DB 2000, 165; ASSMANN, Probleme mit Gesellschafter-Verrechnungskonten, StBp. 2002, 240; DÖRNER, Handlungsempfehlungen zu Zinsvereinbarungen und Refinanzierungskosten eines GmbH-Gesellschafterdarlehens, Inf. 2002, 328; HEROLD, Sind Darlehen vorteilhafter als Gewinnausschüttungen?, GStB 2002, 217; NEU, Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung in Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung, EFG 2003, 263; o.V., Darlehensgewährung an Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH-Stpr. 2003, 279; o.V., Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betrieb gewerblicher Art auf Grund von Darlehensgewährung, StEW 2003, 167; WIENANDS/TEUFEL, Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter, GmbHR 2004, 1301; BERG/SCHMICH, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als vGA, FR 2005, 190; HÖLZLE, Der qualifizierte Rangrücktritt als Sanierungsmittel – und Steuerfalle?, GmbHR 2005, 852; JANSSEN, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und Steuerbilanz, BB 2005,

1895; KLEIN, Rangrücktrittsvereinbarungen als Sanierungsinstrument ein Auslaufmodell?, GmbHR 2005, 663; SCHLÖSSER, Verzinsung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, GmbHR 2005, 273; FÖRSTER/WENDLAND, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHR 2006, 169; KÖHLER, Hybride Finanzierungen über die Grenze, in PILTZ/SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Unternehmensfinanzierung, Köln 2006, 137; MARK/NIENABER, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; EILERS, Fremdfinanzierung im Unternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008, FR 2007, 733; HOMBURG, Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, FR 2007, 717; KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, Die Zinsschranke im Rechtsvergleich: Problemfelder und Lösungsansätze, IStR 2007, 418; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; KRACHT, Unternehmensteuerreform 2008: Gezeitenwechsel bei der Fremdfinanzierung, GSTB 2007, 201; RÖDDER/STANGL, Zur geplanten Zinsschranke, DB 2007, 479; SCHADEN/KÄSHAMMER, Der Zinsvortrag im Rahmen der Regelungen zur Zinsschranke, BB 2007, 2317; STAATS/RENGER, Hebelt ein Logikfehler des Gesetzgebers die Zinsschranke aus?, DStR 2007, 1801; TÖBEN, Die Zinsschranke – Befund und Kritik, FR 2007, 739; TÖBEN/FISCHER, Die Zinsschranke – Regelungskonzept und offene Fragen, BB 2007, 974; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2007, 785; WELLING, Die Zinsschranke, FR 2007, 735; HEIN/SUCHAN/GEEB, MoMiG auf der Schnittstelle von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2008, 2289; BOHNE, Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, DStR 2008, 2444; PODEWILS, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHR 2009, 803; WEHRHEIM/HAUSSMANN, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; VON ILBERG/TSCHESCHE, Rechtliche und steuerliche Betrachtung des Rückkaufs von Schulden (Debt-Buy-Back), BB 2010, 259; OELKE/WÖHLERT/DEGEN, Debt Mezzanine Swap – Königsweg für die Restrukturierungsfinanzierung? BB 2010, 299; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbHStB 2010, 236; SCHREIBER/SYRE, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Upstream“-Darlehen, DStR 2011, 1254; SABEL/KNEBEL/SCHMIDT, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42; TIEDE, Langfristige unentgeltliche Darlehen an Gesellschafter, StuB 2012, 50; WIESCH, Verrechnungskonten bei persönlich geprägten Kapitalgesellschaften – Forderungen und/oder Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter, NWB 2012, 1660; SCHULZE ZUR WIESCHE, Steuerliche Behandlung von Darlehensforderungen gegenüber einer GmbH, GmbHR 2013, 452; DITZ/TCHERVENIACHKI, Fremdbühliche Verzinsung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Cashpools, IStR 2014, 398; MYLICH, Steuerrechtliche Probleme bei auf- und absteigenden dinglichen Kreditsicherheiten, FR 2014, 881; SCHILLING/KANDELS, Zur Angemessenheit der Verzinsung bei grenzüberschreitenden Cashpoolings – eine Erwiderung zu Ditz/Tcherveniachki in IStR 2014, 398, IStR 2014, 401; SCHREIBER/BUBECK, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; SOMMER, Gewinnabführungsverträge als Sicherheit für konzerninterne Up-stream-Darlehen? – Eine Fallstudie, FR 2015, 67; TAUSER/KELLER, Ertragsteuerliche Aspekte von Kreditsicherheiten bei Akquisitions- und Konzernfinanzierungen, BB 2015, 2135; HÖLSCHER, Teilwertberichtigungen von Darlehensforderungen gegen ausländische verbundene Unternehmen – eine Bestandsaufnahme, Ubg 2016, 72.

#### a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen

313

##### **Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensvereinbarungen im Allgemeinen:**

Darlehensverhältnisse zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind zivilrechtl. möglich und werden grds. auch strechtl. anerkannt. Darlehensnehmer können sowohl die Gesellschaft als auch der Gesellschafter sein. Für den Abschluss von Darlehensverträgen bestehen grds. keine besonderen Formvorschriften (zu den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter s.u.). Aus Nachweisgründen ist in der Praxis der Abschluss schriftlicher

Verträge zu empfehlen (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1041 [12/2012]; RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 561 [6/2014]; s. auch BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247, zur fehlenden Darlehensvereinbarung). Kein Fremdkapital (sondern Eigenkapital) liegt vor, wenn es von vornherein an einem ernsthaften Rückzahlungswillen seitens der KapGes. bzw. einem ernsthaften Rückforderungswillen seitens des Gesellschafters fehlt (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; BFH v. 22.3.2010 – VIII B 204/09, BFH/NV 2010, 1112; FG Hess. v. 6.7.2011 – 4 K 287/10, EFG 2012, 706, rkr.; s. allg. hierzu auch BFH v. 12.7.2016 – IX R 56/13, DStR 2016, 2850).

**Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter:** Nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter erfordert die strechtl. Anerkennung eines Darlehensvertrags klare, von vornherein abgeschlossene, zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen (s. Anm. 144); diese müssen mit Blick auf die genannten steuertariflichen Unterschiede insbes. erkennen lassen, dass ein Darlehen (und nicht eine Ausschüttung oder – umgekehrt – eine Einlage) gewollt ist (in diesem Sinne auch RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 560 [6/2014]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 687). Ein Darlehensvertrag ist insbes. an den darlehenstypischen Bedingungen Verzinsung, Laufzeit, Tilgung, Besicherung und Rückzahlungsmodus erkennbar. Auch die strechtl. Berücksichtigung eines Vorteilsausgleichs setzt beim beherrschenden Gesellschafter im Voraus getroffene, klare und eindeutige Vereinbarungen voraus (BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649).

**Neuregelung der Unternehmensfremdfinanzierung durch das UntSt-ReformG 2008:** Darlehensverträge zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind ab VZ 2008 auch im Lichte der Regelungen in § 8a iVm. § 4h EStG zu betrachten, die die Fremdfinanzierung von Unternehmen auf eine völlig neue Grundlage gestellt haben. Mit der sog. Zinsschranke wird der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit eingeschränkt, um „das inländische Steuersubstrat zu sichern“ (BTDrucks. 16/4841, 48). Die Vorschriften beziehen sich allerdings nicht, wie § 8a aF, allein auf eine Beschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung, sondern zielen auf jede Art der Fremdfinanzierung. Technisch wird die Korrektur durch ein temporäres BA-Abzugsverbot verwirklicht; es besteht indes die Möglichkeit, im VZ nicht abziehbare Zinsen bzw. ein nicht ausgeschöpftes verrechenbares EBITDA in künftige VZ vorzutragen (s. § 8a Anm. 11; zum weitergehenden Schrifttum s. § 8a vor Anm. 1).

#### 314 b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien

Indizien für eine gesellschaftliche Veranlassung (oder für das Fehlen einer solchen) sind einzelfallbezogen zu beurteilen; sie können nicht im Sinne von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. In der Regel ist ein Darlehensvertrag zwischen einer KapGes. und ihrem Gesellschafter (oder einer ihm nahestehenden Person) auch dann noch als solcher zu werten, wenn er in einzelnen Punkten unvollständig – etwa wenn eine Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt oder über zu gewährende Sicherheiten fehlt – oder insgesamt lückenhaft ist. Das Fehlen einzelner Detailvereinbarungen ist allenfalls widerlegbares Indiz für eine gesellschaftliche Veranlassung; als solches lässt es keine automatische Umdeutung von Fremdkapital in Eigenkapital zu (BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573). In der Praxis ergibt sich die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung der Darlehensgewährung regelmäßig erst aufgrund einer Zusammenschau der einzelfallbezogenen Umstände

bzw. einer Kumulation der für eine vGA sprechenden, nachfolgend genannten Einzelindizes (vgl. FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.).

**Schriftliche Dokumentation:** Nicht hinreichend schriftlich dokumentierte Sachverhalte sind in der Praxis häufig Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen, auch wenn die Rspr. Kreditgewährungen ohne schriftliche Vereinbarung im Einzelfall anerkennt, soweit durch die zeitnahe Einbuchung auf dem Verrechnungskonto eine Rückzahlungsverpflichtung dokumentiert wird; vGA kommen insoweit nur in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt wird (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; s. auch FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, juris, rkr., zur mündlich vereinbarten Darlehensverzinsung). Werden indes Beträge, die nachweislich ohne Rückzahlungsverpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, auf einem Verrechnungskonto erfasst, führt die Verzinsung dieser Beträge zu vGA (FG München v. 28.7.2004 – 6 K 4326/01, FGReport 2004, 83, rkr.; s. auch FG Düss. v. 21.8.2001 – 6 K 761/98 K, G, F, EFG 2002, 928, rkr., zur Verzinsung und Tilgung einer Vermögenszuwendung durch eine den Gesellschaftern nahestehende Person).

**Laufzeit:** Eine ungewöhnlich lange Laufzeit eines unverzinslichen Darlehens kann Indiz für die mangelnde Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung sein (zB BFH v. 6.12.1955 – I 103/53 U, BStBl. III 1956, 80; bis zu 100 Jahre); anders bei 50-jähriger Laufzeit zur Finanzierung von Arbeitnehmerwohnungen, BFH v. 18.11.1958 – I R 92/58 U, BStBl. III 1959, 4). Gleiches kann gelten, wenn die Rückzahlung erst nach Ablauf der statistischen Lebenserwartung des Gesellschafters einsetzen soll (BFH v. 10.12.1957 – I 272/56 U, BStBl. III 1958, 69); s. auch NEUMANN, GmbHR 1996, 424; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 571 [6/2014]. Insgesamt dürften nur extrem gelagerte Einzelfälle betroffen sein.

**Novation:** Die Umwandlung (Novation) einer Forderung in ein Darlehen muss idR klar und eindeutig vereinbart sein, um stl. Anerkennung zu finden (BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; FG Hess. v. 30.8.2002 – 4 V 2225/02, Inf. 2003, 130, rkr., jeweils zur Novation von Gehaltsansprüchen in ein Darlehen an die KapGes.; vgl. auch BFH v. 7.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568, zu Zinszahlungen an die Kinder des GesGf. aufgrund schenkweiser Abtretung von Darlehensforderungen).

**Verzinsung:** Eine eindeutige Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist uE auch dann erforderlich, wenn ein gesetzlicher Zinsanspruch besteht (glA BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590, zum beherrschenden Gesellschafter). Dabei kann es aber auch genügen, wenn der Zinssatz anhand bestimmbarer anderweitiger Kriterien festgelegt wird (BFH v. 16.12.1999 – I B 115/97, BFH/NV 2000, 753, zu einer variablen, anhand des Diskontsatzes zuzüglich eines angemessenen Zuschlags orientierten Verzinsung) oder die Verzinsung des für die Darlehensausreichung verwendeten Verrechnungskontos eindeutig festgelegt ist. Zur Bewertung unverzinslicher Darlehen s. § 6 EStG Anm. 1143, zur bilanziellen Behandlung eines Abzinsungsertrags bei Veranlassung der Zinslosigkeit durch das Gesellschaftsverhältnis s. HAUBER/KIESEL, BB 2000, 1511; VAN DE LOO, DStR 2000, 508; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 EStG Rn. 457; WEBER-GRELLET, DB 2000, 165 (168); FÖRSTER/WENDLAND, GmbHR 2006, 169; WASSERMAYER, DB 2006, 296; BOHNE, DStR 2008, 2444; zu den Besonderheiten bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes-Konzerns nach § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG s. Anm. 317. Eine als vGA zu qualifizierende Wertberichtigung der Darlehensforderung schlägt

nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen durch, da die Rückzahlungsforderung und die Zinsforderung getrennt voneinander zu bilanzieren sind (BFH v. 11.11.2015 – I R 5/14, BStBl. II 2016, 491).

► *Angemessenheit der Verzinsung*: Die Angemessenheit einer Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist regelmäßig an den marktüblichen Haben- und Sollzinsen der Kreditbranche zu prüfen. Die Rspr. ist bisher davon ausgegangen, dass sich im Zweifel Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen den banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307); diese Betrachtung wird uE dem Fremdvergleich nicht gerecht. Der fremdübliche Zinssatz ist vorrangig nach den Umständen des Einzelfalls zu schätzen; eine Margenteilung ist nachrangig (FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.; idS auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 693; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1235 [6/2004]). Bei Darlehen von Gesellschaftern ist im Rahmen einer an den banküblichen Zinssätzen orientierten Schätzung zu berücksichtigen, dass die Darlehen von Privatpersonen gewährt wurden (BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; FG Sachs.-Anh. v. 21.2.2008 – 3 K 305/01, juris, rkr.). Es ist ggf. zins erhöhend zu berücksichtigen, wenn für die Darlehen keine oder keine ausreichenden Sicherheiten bestellt worden sind. Ist die Besicherung von Darlehensforderungen in vergleichbaren Situationen unter fremden Dritten unüblich, kann als angemessener Zins nur der für besicherte Darlehen geltende angesetzt werden (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, DB 1995, 1312, zur Darlehensgewährung im Konzern). Refinanzierungskosten sind – jedenfalls bei Darlehensgewährung an den Gesellschafter – bei der Bemessung der Annuität zu berücksichtigen, wenn der Darlehensgeber seinerseits Kredit aufgenommen hat (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 594 f. [6/2014]; *Centrale-Gutachtendienst*, GmbHR 1997, 22; s. auch BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875).

**Tilgung**: Fehlt es an einer vertraglichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt eines Darlehens, greift § 608 BGB ein; ggf. kann aber die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit (§ 608 Abs. 2 BGB) die Annahme einer fehlenden Ernstlichkeit rechtfertigen (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573, zu § 609 BGB aF). Die Rückzahlung der Darlehensvaluta durch den Gesellschafter (als Darlehensnehmer) muss objektiv möglich und subjektiv gewollt sein (FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.). Darlehen, bei denen die Möglichkeit oder die ernsthafte Absicht der Rückzahlung fehlt, sind nicht ernsthaft gewollt (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Darlehensgewährung an notleidende Schwestergesellschaft; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234); in diesen Fällen ist bereits die Darlehensgewährung vGA.

**Sicherheiten**: Die fehlende Besicherung eines Gesellschafterdarlehens kann Indiz für eine vGA sein; die Vereinbarung einer Sicherheitsleistung kann allerdings nur gefordert werden, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen – insbes. auch mit Blick auf die Höhe der Darlehensvaluta und die Bonität des Schuldners – eine Sicherheit gefordert hätte (FG Saarl. v. 22.5.2001 – 1 K 151/97, juris, rkr.; FG München v. 19.9.2005 – 6 K 5505/04, juris, rkr.; FG München v. 30.9.2005 – 6 V 5508/04, juris, rkr.; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr.). Erforderlich ist danach idR die Feststellung, dass die KapGes. auf die Besicherung verzichtet hat, obwohl die (ggf. auch erst bevorstehende) Zahlungsunfähigkeit des Gesellschaf-

ters bekannt oder zu erwarten war (BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710; FG Brandenb. v. 23.10.2002 – 2 K 1337/00, EFG 2003, 261, rkr.; FG Berlin v. 22.6.2004 – 7 K 7147/02, EFG 2004, 1866, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 24.11.2014 – 6 K 1077/12, EFG 2015, 764, rkr.). Zwischen KapGes., die demselben Konzern angehören, ist die Besicherung von Darlehensforderungen unüblich, wenn die Darlehensgeberin gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, GmbHR 2005, 497, zu Darlehen einer inländ. GmbH an die ausl. Muttergesellschaft; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993, zu Darlehen an Schwestergesellschaft; BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, DB 1995, 1312; s. hierzu auch SOMMER, FR 2015, 67; TAUSER/KELLER, BB 2015, 2135).

► *Anwendung des § 1 AStG bei Darlehensgewährung an verbundene ausländische Unternehmen:* Das Fehlen fremdüblicher Sicherheiten oder einer angemessenen Verzinsung für grenzüberschreitende, an verbundene ausl. Unternehmen gewährte Darlehen kann Anlass für eine Berichtigung von Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen oder für eine Einkünfteberichtigung auf der Grundlage des (allgemeinen) Fremdvergleichs nach § 1 AStG sein, insbes., wenn ein Risikozuschlag auf den Zinssatz, der die fehlende Sicherheit berücksichtigt, wegen des Rückhalts im Konzern nicht erfolgt (BFH v. 25.6.2014 – I R 88/12, BFH/NV 2015, 57, zum zinslosen Darlehen an ausl. Tochtergesellschaft; s. auch BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277; s. ferner HÖLSCHER, Ubg 2016, 72). Den fremdvergleichsgerechten Preis für die Darlehensgewährung hat das FG im konkreten Einzelfall zu ermitteln.

**Tatsächliche Durchführung:** Weicht die tatsächliche Durchführung ganz oder teilweise von dem Vereinbarten ab, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob und ggf. inwieweit dies den Rückschluss auf eine fehlende Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarungen zulässt (zB FG Hamb. v. 9.3.2004 – VI 275/02, FGReport 2004, 57, rkr., zur Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen trotz Vorhandenseins ausreichender Mittel aufgrund von Darlehensgewährungen des GesGf.). Auf die tatsächliche Durchführung mündlicher Vereinbarungen kann erst ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv – etwa im Jahresabschluss – in Erscheinung getreten sind (FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, juris, rkr.).

**Uneinbringlichkeit:** Ist bereits bei der Darlehenshingabe mit einer Uneinbringlichkeit zu rechnen, liegt regelmäßig schon in diesem Zeitpunkt eine vGA (in Höhe der Darlehensforderung) vor (BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795; H 8.5 V. Einzelfälle „Darlehensgewährung“ KStH 2015). Ist bei Darlehenshingabe – etwa wegen einer unangemessenen Verzinsung oder wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers – eine – nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 bis 8 zulässige – Teilwertabschreibung vorzunehmen, liegt in Höhe der Abschreibung eine vGA vor (vgl. BFH v. 26.10.1993 – I B 112/93, BFH/NV 1994, 415; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993, zur Schwestergesellschaft). Ist ein Darlehen bei Hingabe zwar unbesichert, aber voll werthaltig, weil der Darlehensgeber werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert, liegt zunächst regelmäßig keine vGA vor (vgl. BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993; BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916); ein später erforderliche (zulässige) Teilwertabschreibung kann (bei Vorlage entsprechender Indizien) vGA sein, ohne aber zugleich einen Mittelabfluss zu begründen (BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, mwN; vgl. auch

FG Hamb. v. 7.8.2012 – 6 K 25/10, juris, rkr.: KapGes. gewährt ihrer Schwestergesellschaft ein Darlehen zu den Zins- und Tilgungskonditionen, die sie selbst gegenüber der Bank erfüllen muss, verlangt aber von der Schwestergesellschaft keine Sicherheiten, obwohl sie selbst der Bank Sicherheiten stellen musste; FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 12 K 12199/12, nv., rkr., NZB unzulässig, s. BFH v. 20.10.2015 – I B 2/15, BFH/NV 2016, 424: AG gewährt ihrem Vorstandsvorsitzenden, der zugleich der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin ist, ein unverzinsliches und unbesichertes Darlehen zur Führung eines gerichtlichen Rechtsstreits, der rechtskräftig zu Lasten des Vorstandsvorsitzenden entschieden wird). War bei Vertragsabschluss eine (ggf. weitergehende) Besicherung nicht notwendig, führt eine spätere (zulässige) Teilwertabschreibung nicht zur Annahme einer vGA (glA RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 579 [6/2014]). Bei der Beurteilung, ob eine Darlehenshingabe zu vGA führt, kann auch das spätere Verhalten der KapGes. von Bedeutung sein; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde zB bei einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers das Darlehen kündigen oder (ggf. weitere) Sicherheiten verlangen. Nimmt die KapGes. den Darlehensausfall hin, ohne gerichtliche Durchsetzungsmöglichkeiten zu prüfen und ggf. auch umzusetzen, kann dies ein zusätzliches Indiz für eine von vornherein vorliegende vGA sein (FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.).

**Verzicht:** Ein Verzicht der KapGes. auf eine werthaltige Darlehensforderung zugunsten des Gesellschafters führt zu vGA (FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1994, 901, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr.); eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn es sich um eine Sanierungsmaßnahme handelt (glA RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 573 [6/2014]; s. Anm. 317). Die Nichterfassung einer Darlehensforderung im Jahresabschluss der KapGes. allein genügt nicht, um einen Forderungsverzicht anzunehmen (BFH v. 24.3.1998 – I R 88/97, GmbHR 1998, 1044; BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584); s. aber auch Anm. 311.

315 Einstweilen frei.

316 **c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter**

**Kreditvergabe aus gebundenem Vermögen:** Kreditgewährungen an Gesellschafter, die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zulasten des gebundenen Vermögens der GmbH bei bestehender (oder dadurch entstehender) Unterbilanz erfolgen, sind auch dann grds. als iSd. §§ 30, 43a GmbHG verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen zu bewerten, wenn der Rückzahlungsanspruch gegen den Gesellschafter vollwertig ist (BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; BGH v. 23.4.2012 – II ZR 252/10; GmbHR 2012, 740, mit Anm. Röck, GmbHR 2012, 744; s. auch BGH v. 26.1.2009 – II ZR 217/07, GmbHR 2009, 485, zur Darlehensgewährung im Zusammenhang mit der Kapitalaufbringung, mit Anm. NASSALL, jurisPR-BGHZivilR 13/2012 Anm. 4). Ein Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot führt jedoch noch nicht zur Nichtigkeit des Darlehensvertrags und damit auch nicht automatisch zur Annahme einer vGA (glA RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 561 [6/2014]; s. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; REINER/BRAKEMEIER, BB 2005, 1458; WIENANDS/TEUFEL, GmbHR 2004, 1301; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1059 [12/2012]; krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 692 mwN, der eine vGA bei sog. aufsteigenden Darlehen für möglich hält; teilw. aA BERG/

SCHMICH, FR 2005, 190; s. auch KIEFNER/THEUSINGER, NZG 2008, 801). Zu Besonderheiten bei der AG nach der Reform der Kapitalrichtlinie (77/91/EWG) durch die RL 2006/68/EG (ABl. EG 2006 Nr. L 264, 32) s. FREITAG, AG 2007, 157 (160 f.).

**Sanierung:** Ein wirtschaftlich gerechtfertigter Forderungsverzicht, insbes. mit Blick auf eine geplante Sanierung des Gesellschafters, führt nicht zur Annahme einer vGA (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr., zum Darlehensverzicht einer GmbH gegenüber einer den beherrschenden Gesellschaftern nahestehenden Person; FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1995, 901, rkr.; allg. zur Restrukturierungsfinanzierung s. OELKE/WÖHLERT/DEGEN, BB 2010, 299).

#### d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft

317

**Verdecktes Stammkapital:** Die Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzend führte nach alter Rechtslage – vor Inkrafttreten des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) – weder zur Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital noch zu dessen interner Gleichstellung mit Eigenkapital. Die analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG aF beschränkte sich nach stRspr. darauf, die Geltendmachung der Verbindlichkeit in der Krise auszuschließen, dh., es wurden die Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft im Verhältnis zu den Ansprüchen anderer Gläubiger zurückgestuft. Für das Innenrecht einer KapGes. blieb das eigenkapitalersetzende Darlehen bilanzrechtl. Fremdkapital und wurde nicht verdecktes Stammkapital (BGH v. 11.5.1987 – II ZR 226/86, GmbHR 1987, 390; BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177, mwN; eine Gleichstellung der Darlehensgewährung mit der Zuführung von Eigenkapital kam nur dann in Betracht, wenn die Darlehensgewährung in einer Weise ausgestaltet war, dass sie sich nach den Grundsätzen des Zivilrechts als Zuführung von Eigenkapital – sog. gesplittete Einlage – darstellte, s. BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598); es war auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) als Eigenkapital zu behandeln. Als Fremdkapital war das Gesellschafterdarlehen grds. geeignet, eine Zinsverbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter entstehen zu lassen (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, mwN). Auf dieser Zinsverbindlichkeit beruhende Darlehenszinsen waren BA und konnten allenfalls dann als vGA behandelt werden, wenn ihre Vereinbarung dem Grunde und/oder der Höhe nach unangemessen oder die Zinsverbindlichkeit zivilrechtl. nicht wirksam entstanden ist oder die Zinszahlung nicht zur Tilgung der Zinsverbindlichkeit führte und/oder bereits wegen eines Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 GmbHG als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung anzusehen war (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; SUCHANEK, FR 2004, 1129; HÖLZLE, GmbHR 2005, 852; SCHILDKNECHT, DStR 2005, 181; HEERMA, BB 2005, 537; UHLÄNDER, BB 2005, 70; KLEIN, GmbHR 2005, 663; POHL/RAUPACH, JbFStR 2006/2007, 409; aA noch BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373).

**Einfluss der Neuregelungen durch das MoMiG:** Im Zuge der Neuregelungen durch das MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) hat sich in erster Linie die gesellschaftsrechtl. Sicht des Kapitalersatzrechts verändert: Der Begriff des kapitalersetzenden Darlehens wurde abgeschafft. Die maßgeblichen Bestimmungen der §§ 32a, 32b GmbHG wurden aufgehoben und – in veränderter Form – als

§§ 44a, 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in das Insolvenzrecht übernommen. Daraus folgt, dass die von der Zivilrechtsprechung entwickelten Grundsätze des Eigenkapitalersatzes nur noch im Bereich der Insolvenz gelten. Für Gesellschafterdarlehen und anderweitige Nutzungsverhältnisse gelten künftig §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 InsO (s. GEHRLIN, BB 2008, 846; zur Rechtsentwicklung s. THIESSEN, DStR 2007, 202; WIRSCH, GmbHR 2007, 736; MEILICKE, GmbHR 2007, 225; DRYGALA, NZG 2007, 561). Für die Beurteilung von Darlehensvertragsgestaltungen als vGA bleibt es dem Grunde nach bei den bisherigen Grundsätzen der Rspr., s. Anm. 263 f. (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 927). Allerdings betont das MoMiG einen stärker bilanziell geprägten Denkansatz: nicht vorhersehbare negative Entwicklungen hinsichtlich der Durchsetzbarkeit einer Forderung gegen den Gesellschafter oder bilanzielle Abwertungen derselben führen nicht nachträglich dazu, dass Tilgungsleistungen zu einer sog. verbotenen Auszahlung führen; Tilgungsleistungen auf solche Forderungen können auch keine verbotene Auszahlungen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens entsprechend § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG aF sein (und damit strechtl. auch keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung; vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935).

**Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen im Konzern:** Besonderheiten ergeben sich bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes-Konzerns. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen (s. § 8b Anm. 105 f.). § 8b Abs. 3 Sätze 4-8 enthalten eine konstituierende Erweiterung des § 8b Abs. 3 Satz 3 dahin, dass Darlehensgewährungen, die ein zu mehr als 25 % an der KapGes. beteiligter Gesellschafter, eine ihm nahestehende Person oder ein rückgriffberechtigter Dritter an die Gesellschaft gibt, grds. als gesellschaftlich veranlasst anzusehen sind (zur Abgrenzung zwischen den Regelungen in § 8b und § 8 Abs. 3 Satz 2 s. § 8b Anm. 113); Indizien für eine nicht als fremdüblich anzusehende Darlehensgewährung sollen insbes. Unverzinslichkeit, fehlende Besicherung oder das Stehenlassen bei Eintritt der Krise sein (vgl. die Gesetzesbegr. zu § 8b Abs. 3 Sätze 4–8, BRDrucks. 544/07, 95). Gewinnminderungen auf solche Darlehensforderungen – insbes. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen – unterliegen einem Abzugsverbot. Erfasst werden auch Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften, nicht jedoch laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Darlehen, zB Refinanzierungskosten. Auch Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen, sollen unter die Regelung fallen. Der Darlehensgeber hat allerdings die Möglichkeit nachzuweisen, dass unter den gleichen Umständen und zu den gleichen Konditionen auch ein fremder Dritter das Darlehen ausgereicht oder im Krisenfall stehen gelassen hätte. In den nachgewiesenen Fällen käme dann das Abzugsverbot nicht zur Anwendung (im Einzelnen s. die Erl. zu § 8b sowie U. PRINZ, in: Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für H. Schaumburg, 2009, 459; DÖRFLER/ADRIAN, SteuK 2009, 8; WINHARD, FR 2010, 686; HARLE/GEIGER, BB 2011, 735; WINHARD, ISrR 2011, 237; SCHREIBER/SYRE, DStR 2011, 1254; LORENZ, NWB 2014, 2840).

**Durch Gesellschafterdarlehen finanzierte Risikogeschäfte:** Tätigt eine KapGes. Risikogeschäfte, rechtfertigt dies regelmäßig nicht die Annahme, die Ge-

schäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt (stRspr., zB BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482; zust. LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1211.6 [8/2006]; dem im Grundsatz folgend: BMF v. 14.12.2015 – IV C 2 - S 2742/07/10004, BStBl. I 2015, 1091). Auch der Umstand, dass Risikogeschäfte über Gesellschafterdarlehen finanziert werden, berechtigt daher nicht ohne weitere dahingehende Anhaltspunkte zur Annahme von vGA. Eine vGA kommt nach diesen Grundsätzen nur in Betracht, wenn Risikogeschäfte privat veranlasst sind und die Übernahme des Risikos der Verlagerung von Verlusten auf die Gesellschaft dienen soll. Dies ist etwa der Fall, wenn die KapGes. mit Blick auf die Spieleidenschaft des GesGf. gegründet wurde, die KapGes. sich verpflichtet, Verluste aus Risikogeschäften zu tragen, Gewinne aber an den Gesellschafter abzuführen oder wenn die Risikogeschäfte erst zu einem Zeitpunkt auf die Gesellschaft übertragen werden, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet (glA LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1211.8 [8/2006]; s. etwa FG München v. 17.12.2013 – 6 K 1949/10, DStRE 2015, 414, rkr., zur Vergabe von Yen-Darlehen an den GesGf. zur Verlagerung von Gewinnen aus den Währungsschwankungen in dessen PV). Gleiches gilt, wenn eine klare und eindeutige Zuordnung der Geschäfte vor Eintritt der Verlustsituation fehlt.

Einstweilen frei.

318

## 26. Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben

319

Siehe Anm. 59 f., 540 ff.

## 27. Diebstahl

320

Siehe Anm. 421.

## 28. Dienstvertrag

321

Siehe Anm. 262.

## 29. Direktversicherung

322

Siehe Anm. 290.

## 30. Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen

323

Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen sind – soweit sie nicht entgegen § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG lediglich mündlich verabredet sind (s. FG Berlin v. 31.7.2000 – 8 K 8401/97, EFG 2000, 1324, rkr.), gesellschaftsrechtl. zulässig (s. aber LG Frankfurt v. 23.12.2014 – 3-5 O 47/14, AG 2015, 59: eine privatrechtl. außerhalb der AG-Satzung getroffene Vereinbarung über eine disquotale Gewinnverteilung bindet die Gesellschaft nicht) und uE auch stl. grds. anzuerkennen (s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zur disquotalen Gewinnausschüttung; BFH v. 23.2.2005 – I

R 44/04, BStBl. II 2005, 522, zur disquotalen Einlage; vgl. auch BFH v. 27.5.2010 – VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865). Ob eine Gestaltung ausnahmsweise als missbräuchlich anzusehen ist, ist eine Frage des Einzelfalls (s. etwa BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zum sog. inkongruenten Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren; ebenso FG Hess. v. 25.2.2008 – 9 K 577/03, NZG 2009, 320, rkr. [NZB unbegründet, s. BFH v. 27.5.2010 – VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865]); s. ferner BFH v. 28.6.2006 – I R 97/05, GmbHR 2006, 1206, zum sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren mit disquotaler Gewinnausschüttung). Die FinVerw. hatte inkongruente Gewinnausschüttungen stl. nur anerkannt, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die KapGes. ursächlich sind, etwa wenn einem Gesellschafter im Hinblick auf zusätzliche Beiträge zum Gesellschaftszweck (zB unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder unentgeltliche Übernahme der Geschäftsführung) eine Mehrbeteiligung am Gewinn der KapGes. eingeräumt wird. Keine wirtschaftlich beachtlichen Gesellschafterleistungen sollte dagegen vorliegen, wenn eine inkongruente Gewinnausschüttung mit einer inkongruenten Einlage verbunden wird (BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47). Der Frage einer stl. Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen und Einlagen kann auch im zeitlichen Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens noch Bedeutung zukommen, etwa bei Anwendung eines „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens unter Nutzung des Einlagekontos“ (s. RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 900 „Disquotale (oder inkongruente) Gewinnausschüttung/Einlage“ [8/2014], bei der Besteuerung von BgA und Eigengesellschaften von jPöR (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Tz. 32) oder bei inkongruenten Ausschüttungen zugunsten eines Mitgesellschafters wegen dessen Leistungen zugunsten des Gesellschaft (BayLfSt. v. 29.8.2008, IStR 2009, 108, zu einem durch *Private Equity Fonds* an die Initiatoren gewährten sog. *Carried Interest*). Zur schenkungsteuerrechtl. Problematik disquotaler Einlagevorgänge und Gewinnausschüttungen s. Anm. 40.

### 324 31. Domizilgesellschaft

Zahlungen einer inländ. KapGes. an eine ausländ. Domizilgesellschaft können vGA darstellen, wenn die KapGes. deren betriebliche Veranlassung nicht darlegen kann (FG Ba.-Württ. v. 15.11.2001 – 6 K 398/99, juris, rkr.). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde es Fremden gegenüber auch nicht hinnehmen, dass die von der KapGes. erwirtschafteten Gewinne durch überhöhte Preisaufschläge auf Lieferantenrechnungen, Kommissionsgebühren oder Lizenzzahlungen auf eine zwischengeschaltete ausländ. Domizilgesellschaft verlagert werden (FG Münster v. 18.10.1999 – 9 K 5420/96 K, G, juris, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10.6.1999 – 10 K 395/96, EFG 2000, 148, rkr.). Steht hinter einer ausländ. Domizilgesellschaft eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person, können Leistungsbeziehungen zwischen der inländ. KapGes. und der ausländ. Domizilgesellschaft zu vGA führen (FG Nürnberg v. 2.12.1997 – I 254/96, GmbHR 1998, 896, rkr.). Zur Überlassung einer Geschäftschance an eine Domizilgesellschaft s. BFH v. 6.12.1995 – I R 40/95, BStBl. II 1997, 118.

**32. Dreiecksfälle**

325

Zur korrespondierenden Behandlung von vGA und verdeckten Einlagen in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 480 ff., zur Auswirkung der verdeckten Einlage auf die AK der Beteiligung in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 6 s. Anm. 490, zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87.

**33. (Verdeckte) Einlage**

326

Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen der Körperschaft grds. nicht (Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 466). Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz enthält Abs. 3 Satz 4 für den Fall, dass sich der Einlagevorgang beim Gesellschafter gewinnmindernd ausgewirkt hat; die Regelung sichert eine materiell-rechtl. korrespondierende stl. Behandlung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (s. Anm. 471). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage s. Anm. 460 ff.; zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87; zur Behandlung von Dreiecksfällen s. Anm. 480 ff.

**34. Erbbaurecht**

327

Mit der Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten einer KapGes. an einem dem GesGf. gehörenden Grundstück entfällt für einen zuvor zwischen denselben Beteiligten über dasselbe Grundstück geschlossenen Mietvertrag die rechtl. Grundlage. Wird die Miete dennoch neben dem Erbbauzins unverändert weitergezahlt, liegt eine vGA vor. Dabei ist es unbeachtlich, ob der Erbbauzins an sich oder die für die Grundstücksüberlassung als Summe aus Miete und Erbbauzins bezahlte Gesamtvergütung angemessen ist (FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1296/02, juris, rkr.).

**35. Erbschaft**

328

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHOTHÖFER, Die Kosten der erbschaftsteuerlichen Bewertung von Gesellschaftsanteilen, GmbHR 2011, 1139; LAYER, Ertragsteuerliche Behandlung der Kosten einer Kapitalgesellschaft für die Bewertung von Gesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaftsteuer, FuS 2015, 116.

Erbt eine KapGes. BV des Gesellschafter-Erblassers, kann eine vGA vorliegen, wenn der Anfall eines überschuldeten Nachlasses mit Rücksicht auf nahestehende Erben nicht ausgeschlagen wird (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; aA LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1180 [2/2006]). Unbeachtlich ist, dass auch der ersatzweise berufene gesetzliche Erbe die Erbschaft ausschlagen könnte, wenn die Annahme durch die GmbH unabhängig von der Gesetzeslage aus gesellschaftlichen Motiven heraus erfolgt.

**36. Erwerb eigener Anteile**

329

**Ausgewähltes Schrifttum:** GEIBLER, Der Erwerb eigener GmbH-Anteile zur Realisierung von Strukturmaßnahmen, GmbHR 2008, 1018; HERZIG, Steuerliche Konsequenzen des Regierungsentwurfs zum BilMoG, DB 2008, 1339; KÜTING/REUTER, Abbildung von eige-

nen Anteilen nach dem Entwurf des BilMoG – Auswirkungen in der Bilanzierungs- und Bilanzanalysepraxis, BB 2008, 658; MAYER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile nach dem BilMoG, Ubg 2008, 779; FÖRSTER/SCHMIDTMANN, Steuerliche Gewinnermittlung nach dem BilMoG, BB 2009, 1342; HOHAGE, Erwerb eigener Anteile, Einziehung, Aufstockung und vGA bei der GmbH, DB 2009, 1033; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; U. PRINZ, Gedankensplitter zum neuen BilMoG aus der Steuerperspektive, Status-Recht 2009, 126; RODEWALD/POHL, Neuregelungen des Erwerbs von eigenen Anteilen durch die GmbH im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), GmbHR 2009, 32; SCHIFFERS, Das BilMoG und der Mittelstand. Konsequenzen für GmbH und GmbH & Co. KG im Überblick, GmbH-StB 2009, 166; DITZ/TCHERVENIACHKI, Eigene Anteile und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle – Bilanzierung nach dem BilMoG und Konsequenzen für das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2010, 875; HÜTTEMANN, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 595; LECHNER/HAISCH, Was nun? Erwerb eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 10.08.2010, Ubg 2010, 691; MEEGEN/BOBMANN, Steuerliche Vorteile durch Anteilsrückkauf vom ausscheidenden GmbH-Gesellschafter, DStR 2010, 262; NAJDECKI, Erwerb eigener Anteile durch die GmbH, NWB 2010, 349; POHL, Treaty shopping und eigene Anteile, Art. 28 Limitation on Benefits Clause DBA-USA, JbFSr 2010/2011, 513; SCHMIDTMANN, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuW 2010, 286; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; BREUNINGER/MÜLLER, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHR 2011, 10; KÖHLER, Steuerliche Behandlung eigener Anteile, DB 2011, 15; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; OSER/KROPP, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, Der Konzern 2012, 185; SIEBERT/IVZHENKO-SIEBERT, Die Veräußerung eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft – ein Steuersparmodell?, FR 2012, 285; ALTENBURG, Der Rückkauf eigener Wandelanleihen, ein steuerneutraler Aufwand?, DStR 2013, 5; BLUMENBERG, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DB 2014, 141; HERZIG/JOISTEN, Körperschaftsteuerliche Behandlung des Rückkaufs von Wandelanleihen DB 2013, 954; MAYER/WAGNER, BMF-Schreiben zu eigenen Anteilen – Absage an (vermeintliches) Korrespondenzprinzip, DStR 2014, 571; MÜLLER/REINKE, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von eigenen Anteilen, Konkretisierung der steuerlichen Regelungen durch das BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DStR 2014, 711; SCHMIDTMANN, Vorteilsgewährung beim Erwerb und der Veräußerung eigener Anteile, Ubg 2014, 326; BRIESE, Eigene Anteile in der Steuerbilanz: eine Aufgabe für den Gesetzgeber, GmbHR 2016, 49.

**Grund für den Erwerb eigener Anteile:** Der Erwerb eigener Anteile durch die KapGes. dient im Einzelfall der Einziehung der Anteile, der Abfindung von Gesellschaftern, der Verhinderung des Eintritts neuer Gesellschafter oder der Kurssicherung oder Bedienung von Aktienoptionen für ArbN. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) war es für die bilanzielle Behandlung und – damit einhergehend – für die Auswirkung auf das Einkommen der KapGes. von Bedeutung, zu welchem Zweck – Weiterveräußerung oder Einziehung – die Anteile erworben wurden (KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 1 Rn. 60 [4/2014]). Die gesellschaftsrechtl. Grenzen eines Erwerbs eigener Anteile durch eine GmbH oder AG sind in § 33 GmbHG und § 71 AktG geregelt.

**Rechtslage zum Erwerb eigener Anteile bis zum Inkrafttreten des BilMoG – „Aktivierung soweit kein Einzug“:** Eigene Anteile, die die KapGes. entgeltlich – dh. nicht zum Zweck der Einziehung – erwirbt, waren bilanzrechtl. als WG des UV (§ 266 Abs. 2 B.III. Nr. 2 HGB aF) zu aktivieren (vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522; s. auch BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572, zum Erwerb unter Verstoß gegen § 71 AktG; BFH v. 13.11.2002 – I R

110/00, GmbHR 2003, 598, zum Erwerb durch Vermächtnis). Auf der Passivseite war ein entsprechender Posten in Form einer Rücklage für eigene Anteile zu bilden (§ 274 Abs. 4 Sätze 1–3 HGB aF). Handelsbilanzrechtlich waren eigene Anteile vor Inkrafttreten des BilMoG als Vermögensgegenstände anzusehen (§ 265 Abs. 3 Satz 2 iVm. § 266 Abs. 2 B.III. Nr. 2, § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB aF; s. allg. BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10). Der Erwerb eigener Anteile war daher grds. als Anschaffungsgeschäft und nicht als Einlagenrückgewähr zu beurteilen (so auch die FinVerw., s. BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509).

► *Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile ist nach der bisherigen Rspr. (vor Inkrafttreten des BilMoG) anzunehmen, wenn*

- die KapGes. den Gesellschafter aus gesellschaftlichen Gründen vom Risiko eines Wertverlusts seiner Beteiligung befreit (BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781) oder dem Anteilserwerb ein unangemessener Kaufpreis zugrunde gelegt wird (vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255; FG Nds. v. 18.1.2000 – 6 K 508/97, EFG 2000, 818, rkr.; KÖHLER, DB 2011, 15; BRIESE, GmbHR 2016, 49);
- im Rahmen einer Verschmelzung (*down-stream-merger*) eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung eigener Anteile vorzunehmen ist (FG Münster v. 20.5.2005 – 9 K 3656/03 K, EFG 2005, 1561, rkr., mit Anm. gz, StuB 2005, 1057, zur Rechtslage vor Geltung des § 8b idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35); dies gilt vor dem Hintergrund der Änderung des § 8b durch das UntStReformG 2008 wohl nur noch, wenn man der Auffassung der FinVerw. folgt, wonach lediglich der Verkauf von zur Weiterveräußerung erworbenen eigenen Anteilen unter § 8b Abs. 2 fällt (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2-S 2750a-7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 15; krit. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b Rn. 163). Indes ist uE auch insoweit der Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2, 3 grds. eröffnet (s. § 8b Anm. 42 f.);
- sich eine KapGes. zur Leistung von Versorgungszahlungen gegenüber einem GesGf. als Gegenleistung für die Übertragung eigener Anteile verpflichtet und die Bildung der hierfür gesetzlich vorgeschriebenen Rücklage nicht ohne Minderung des Stammkapitals möglich ist (FG Hess. v. 3.8.2000 – 4 K 3474/97, EFG 2000, 1412, rkr.) oder wenn
- die KapGes. Zahlungen für den Erwerb von Anteilen des als lästig empfundenen ausgeschiedenen Gesellschafters durch die verbleibenden Gesellschafter leistet (FG München v. 24.5.1993 – 7 K 2381/91, juris, rkr.).

► *Im Erwerb eigener Anteile unter Wert durch eine Kapitalgesellschaft kann eine verdeckte Einlage liegen* (vgl. BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, GmbHR 2016, 498, zum Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafters zur Schenkungsteuer; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 488 [6/2014]; aA – uE unzutreffend – FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1998 – 1 K 1963/95, EFG 1998, 1357 = GmbHR 1999, 41, rkr.; BRIESE, GmbHR 2016, 49).

**Handelsbilanzielle Rechtslage zum Erwerb eigener Anteile nach Inkrafttreten des BilMoG – „Generelles Nettoprinzip“:** Für nach dem 31.12.2009 beginnende Wj. (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) gilt für den Erwerb eigener Anteile die Rechtslage nach § 272 Abs. 1a und 1b HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102). Nach den Regelungen des BilMoG wird der Erwerb eigener Anteile bei der erwerbenden Gesellschaft bilanziell nicht mehr als Anschaffungsgeschäft behandelt; die erworbenen Anteile werden nicht mehr als Vermögensgegenstände

bilanziell erfasst. Vielmehr muss eine passive Kürzung vom Eigenkapital vorgenommen werden; die Verpflichtung zur Bildung einer „Rücklage für eigene Anteile“ entfällt. Mit der Gesetzesänderung soll die „Bilanzierung eigener Anteile vereinfacht“ und „dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs bzw. der Veräußerung eigener Anteile als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen an die Anteilseigner bzw. wirtschaftlicher Kapitalerhöhung handelsbilanziell Rechnung getragen werden“ (BTDrucks. 16/10067, 65). Im Erg. wird der Erwerb eigener Anteile – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs – wirtschaftlich als eigenkapitalmindernd, eine (Wieder-)Veräußerung von eigenen Anteilen als kapitalerhöhend behandelt (BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10 [12]).

**Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile nach Inkrafttreten des BilMoG:** Der neue passive Ausweis nach § 272 Abs. 1a HGB auf der Gesellschaftsebene ändert uE im Erg. nichts daran, dass der Erwerb eigener Anteile auf der Gesellschafterebene estl. als erfolgsneutraler Anschaffungsvorgang zu beurteilen ist (glA HÜTTEMANN, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, 2010, 594; KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 1 Rn. 121 [4/2014]; diff. LECHNER/HAISCH, Ubg 2010, 691; KÖHLER, DB 2011, 15; soweit einzelne Stimmen in der Literatur [s. etwa THIEL, FS L. Schmidt, 1993, 569] im Erwerb eigener Anteile eine Teilliquidation gesehen haben, ist diese Auffassung uE als überholt anzusehen [vgl. BREUNINGER/MÜLLER, GmbHR 2011, 10]). Die bisherige Rspr. zu vGA im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile gilt insoweit entsprechend fort (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 488 [6/2014]).

► *Die Haltung der Finanzverwaltung* war zunächst unklar, nachdem mit BMF v. 10.8.2010 (IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2010, 659) das bis dahin geltende Grundsatzschreiben zur steuerlichen Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509 (s.o.), aufgehoben und verfügt wurde, dass die bisherigen Grundsätze in offenen Fällen nicht mehr angewendet werden. Zwischenzeitlich hat die FinVerw. mit BMF v. 27.11.2013 (IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615) zu den veränderten handelsrechtl. Grundlagen und den sich hieraus aus ihrer Sicht ergebenden strechtl. Konsequenzen Stellung genommen:

▷ *Die Finanzverwaltung* geht mit der hM davon aus, dass es sich bei dem Erwerb eigener Anteile handelsrechtl. nicht um einen Anschaffungsvorgang, sondern um eine Kapitalherabsetzung handelt. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB stets auf der Passivseite in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Eine Aktivierung der eigenen Anteile bei gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rücklage kommt nicht mehr in Betracht. Der Unterschiedsbetrag zwischen der Gegenleistung für den Erwerb der eigenen Anteile und dem anteiligen Nennbetrag dieser Anteile ist mit den frei verfügbaren Gewinn- und Kapitalrücklagen zu verrechnen (vgl. § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB). Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der eigenen Anteile stellen nach § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB Aufwand des Geschäftsjahres dar (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 2f.). Spiegelbildlich handelt es sich bei der Veräußerung der eigenen Anteile durch die Gesellschaft handelsrechtl. nicht um einen Veräußerungsvorgang, sondern um eine Kapitalerhöhung. Der offene Ausweis der eigenen Anteile in der Vorspalte des Postens „Gezeichnetes Kapital“ nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB entfällt (§ 272 Abs. 1b Satz 1 HGB). Das „Gezeichnete Kapital“ wird in Höhe des Nennbetrags dieser Anteile – durch Minderung des Absetzungsbetrags – wieder

ausgewiesen. Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Nennbetrag der eigenen Anteile und der Gegenleistung für den Erwerb dieser Anteile ist gem. § 272 Abs. 1b Satz 2 HGB bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag (Aufgeld) ist gem. § 272 Abs. 1b Satz 3 HGB in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Veräußerung der eigenen Anteile stellen nach § 272 Abs. 1b Satz 4 HGB Aufwand des Geschäftsjahres dar (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 4f.). Im Fall der Einziehung liegt ein bilanz- und ergebnisneutraler Vorgang vor. Der offene Ausweis der eigenen Anteile in der Vorspalte des Postens „Gezeichnetes Kapital“ nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB entfällt (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 6).

- ▷ *Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft* ergeben sich nach Auffassung der FinVerw. hieraus folgende strechtl. Wirkungen:
  - Eine vGA kann vorliegen beim Erwerb eigener Anteile im Fall der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises; ein solcher ist idR nicht anzunehmen, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben werden (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 12).
  - Eine vGA kann auch vorliegen bei der Weiterveräußerung der Anteile im Fall der Zahlung eines zu niedrigen Kaufpreises; ein solcher ist idR nicht anzunehmen, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben werden (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 15).
  - Bei der Einziehung eigener Anteile ergeben sich keine stl. Auswirkungen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 16).
  - Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der eigenen Anteile sind bei der KapGes. als BA abziehbar, soweit sie angemessen sind (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 18).
  - Im Rahmen der Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG ist der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile bei EU-, EWR- oder ausländ. KapGes. entsprechend den Regelungen im Inland als Kapitalherabsetzung zu berücksichtigen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 19).
- ▷ *Auf der Ebene des Anteilseigners* ergeben sich nach Auffassung der FinVerw. hieraus folgende strechtl. Wirkungen:
  - Beim Anteilseigner stellt der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ein Veräußerungsgeschäft dar, das nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung unterliegt. Eine mögliche StPflcht der Veräußerung richtet sich nach den Tatbestandsvoraussetzungen der ggf. einschlägigen Normen (zB §§ 13 bis 18 und 20 EStG, § 23 EStG aF, § 21 UmwStG aF).
  - Dem Anteilseigner fließt ein Kapitalertrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu beim Erwerb eigener Anteile im Fall der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises bzw. bei der Weiterveräußerung der Anteile im Fall der Zahlung eines zu niedrigen Kaufpreises (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 22).

## **KStG § 8** Anm. 329–331 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

- ▷ Für Zeiträume, in denen bereits das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren, nicht aber das BilMoG galt, wendet die FinVerw. weiterhin die Regelungen des BMF v. 2.12.1998 (IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509) an (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 26).

**Der Rückkauf eigener Wandelanleihen** – eine Form der mezzaninen oder auch hybriden Finanzierung, deren Merkmal die Verknüpfung eigenkapital- und fremdkapitalartiger Elemente ist – ist uE kein mit dem Rückkauf eigener Anteile vergleichbarer Vorgang, denn der der Ausgabe von Wandelanleihen eigene Aspekt der Fremdkapitalbeschaffung führt schon bilanziell beim Rückkauf zu abweichenden bilanziellen Folgen; ferner ist der Rückkauf eigener Wandelanleihen regelmäßig betrieblich – und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst und kann auch nicht als *actus contrarius* zur – gesellschaftlich motivierten – Ausgabe der Wandelanleihe angesehen werden. Dies wird die Annahme einer vGA für den Regelfall ausschließen (glA HERZIG/JOISTEN, DB 2013, 954; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 523; aA ALTENBURG, DStR 2013, 5).

### 330 **37. Finanzierungskosten**

**Ausgewähltes Schrifttum:** BRIESE, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung – Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition, GmbHR 2005, 597.

Aufwendungen, die mittelbar dazu dienen, gesellschaftlich veranlasste Leistungen zu (re-)finanzieren, sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230 = FR 2004, 1229, mit Anm. GOSCH, BFH-PR 2004, 443; BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; KAHLIN, GmbH-StB 2004, 295; zust. OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; diff. BRIESE, GmbHR 2005, 597 [605]).

### 331 **38. Firmenjubiläum**

Aufwendungen zur Bewirtung von Geschäftsfreunden gehören zum betrieblichen Bereich der KapGes., wenn alleiniger Anlass der Feierlichkeit ein Firmenjubiläum ist (glA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 718 „Jubiläum“; vgl. auch BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359); zur Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG s. § 4 Anm. 1214 ff. Ist der Anlass der Feierlichkeit indes (auch nur teilweise) der persönlichen Sphäre des GesGf. zuzuordnen (Geburtstag, langjährige Firmenzugehörigkeit oÄ), sind die Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde und die leitenden Angestellten des Unternehmens teilnehmen (BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BStBl. II 2011, 285 = GmbHR 2004, 1350). Eine Aufteilung der Kosten mit Blick auf die Rspr. des BFH zum Aufteilungs- und Abzugsgebot (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672 = FR 2010, 225) kommt insoweit nicht in Betracht (FG Berlin-Brandenb. v. 16.2.2011 – 12 K 12087/07, EFG 2011, 2012 = GmbHR 2011, 1168, mit Anm. TROSSEN, GmbH-StB 2011, 358). Eine vGA liegt uE ferner dann vor, wenn an einem Firmenjubiläum nahezu ausschließlich Gesellschafter sowie ggf. deren Ehegatten teilnehmen (vgl. BFH v. 11.6.1963 – I 89/62, HFR

1963, 406, zu Aufwendungen einer Genossenschaft für die Bewirtung ihrer Genossen).

### 39. Firmenname

332

Siehe Anm. 382.

### 40. Forderungsverzicht

333

Siehe Anm. 396.

### 41. Fortbildung

334

Aufwendungen für Kommunikationsseminare und Kurse zur Entwicklung der Persönlichkeit eines GesGf. sind vGA, wenn sie der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen sind. Dies ist uE der Fall, wenn Inhalt und Ziel des Fortbildungskurses in nicht unbedeutendem Ausmaß die Entwicklung der eigenen Persönlichkeit des Kursteilnehmers ist (ebenso FG Nürnberg. v. 10.9.1999 – I 308/97, EFG 1999, 1249, rkr.); s. auch Anm. 301.

### 42. Garantieerklärung

335

Siehe Anm. 388.

### 43. Geburtstagsfeier

336

**Ausgewähltes Schrifttum:** Gosch, Kostenübernahme für Geburtstagsfeiern als verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2004, 309; Schröder, Übernahme der Kosten für Geburtstagsfeier eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch die GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2004, 1353.

Aufwendungen der KapGes. für eine Geburtstagsfeier des GesGf. sind unabhängig von der Anzahl der eingeladenen Personen und von der Höhe der Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde, leitende Angestellte und andere ArbN des Unternehmens teilnehmen (stRSpr., s. BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, FR 2004, 1277 = GmbHR 2004, 1350, mwN und Anm. Gosch, StBp. 2004, 309; krit. Schröder, GmbHR 2004, 1353; s. ferner Offerhaus, DStR 2005, 446). Zur Abgrenzung der Aufwendungen für einen betrieblich veranlassten „Tag der offenen Tür“, an dem auch der 80. Geburtstag des Firmengründers gefeiert wird, s. FG Saarl. v. 9.7.2014 – 1 K 1332/12, EFG 2014, 1815, rkr.; Kohlhepp, DB 2014, 2910); s. auch Anm. 331.

### 44. Gebühr für verbindliche Auskunft

337

Eine verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 AO zur stl. Behandlung eines die KapGes. betreffenden Sachverhalts ist stets auch von (allgemeinem) Interesse

## **KStG § 8** Anm. 337–341 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

für den Gesellschafter, geht es doch um Belange „seiner“ Gesellschaft; eine hierfür nach § 89 Abs. 3–5 AO erhobene Gebühr ist daher grds. nicht aufzuteilen. Eine vGA kommt allenfalls in Betracht, wenn die KapGes. die Gebühr für eine verbindliche Auskunft übernimmt, die ausschließlich im Interesse des Gesellschafters liegt (etwa weil sie nur dessen Besteuerungssituation betrifft), oder wenn die KapGes. die volle Gebühr trägt, obwohl sich die verbindliche Auskunft auf verschiedene – trennbare – Fragestellungen mit eigenem, in die Gebührenehöhe eingeflossenen Gegenstandswert (vgl. § 89 Abs. 4 AO) bezieht, die einerseits die KapGes. und andererseits den Gesellschafter betreffen.

### 338 **45. Geldbuße/-strafe**

**Ausgewähltes Schrifttum:** ENGLERT, Managerhaftung im Einkommensteuerrecht, DStR 2009, 1010.

Eine gegenüber der KapGes. festgesetzte Geldbuße oder -strafe ist nichtabziehbare BA (§ 10 Nr. 3; § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG). Trägt die KapGes. den Aufwand für Strafen oder Geldbußen, die gegen den GesGf. festgesetzt wurden, führt dies (nur dann) nicht zu vGA, wenn der Tatbestand in Ausübung einer Tätigkeit als Geschäftsführer oder als sonstiger Angestellter begangen worden ist (und der ArbG daher mit der Übernahme der Zahlung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse verfolgt); in diesem Fall kann es sich jedoch um Arbeitslohn handeln (vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151; BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Geldbuße“ [8/2014]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2015, § 8 Anh. Rn. 1140 „Strafen“; aA FG Nds. v. 7.12.1989 – VI 322/85, GmbHR 1990, 586, rkr.; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Strafen“ [12/2012]).

### 339 **46. Genossenschaft**

Die Rspr.-Grundsätze zu vGA gelten grds. auch für die Genossenschaft; dabei ist die besondere Aufgabenstellung der Genossenschaft, wie sie sich aus § 1 Abs.1 GenG ergibt, zu berücksichtigen (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298 = FR 2016, 62, zu Bonusprogrammen eines Kreditinstituts in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft; s. hierzu näher Anm. 391). Vgl. auch Anm. 254.

### 340 **47. Genussrechte**

Zu Ausschüttungen auf Genussrechte s. Anm. 170 ff., 230 ff.

### 341 **48. Geschäftsberichte**

Die Übernahme der Kosten für die Versendung von Geschäftsberichten stellt keine vGA dar (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Geschäftsberichte“ [8/2014]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2015, § 8 Anh. Rn. 563 „Geschäftsberichte“).

**49. Geschäftschancen**

342

Siehe Anm. 446.

**50. Geschäftsführergehälter**

343

Siehe Anm. 262 ff.

**51. Geschäftswert**

344

Siehe Anm. 308, 366, 375.

**52. Geschenke**

345

Aufwendungen für Geschenke an Gesellschafter sind vGA, sofern nicht auch die übrigen fremden ArbN des Betriebs unter sonst gleichen Umständen die gleichen Zuwendungen erhalten (glA KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Geschenke“ [8/2015], der zutr. darauf hinweist, dass Zuwendungen an Gesellschafter auch dann als vGA zu beurteilen sein dürften, wenn sie die Wertgrenze des § 4 Abs. 5 Satz Nr. 1 EStG nicht übersteigen).

**53. Gesellschafterversammlung**

346

Organisations-, Personal- und Raumkosten für Gesellschafterversammlungen (Hauptversammlung, General- bzw. Vertreterversammlung) sind betrieblich veranlasster Aufwand. Den Mitgliedern der Vertreterversammlung einer Genossenschaft oder eines VVaG können Fahrtauslagen, angemessene Sitzungsgelder und Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen ersetzt werden (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273; BMF v. 26.11.1984 – IV B 7 - S 2741 - 16/84, BStBl. I 1984, 591). Ersetzt jedoch eine KapGes., eine Genossenschaft oder ein VVaG den Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern die Kosten für die Fahrt zur Teilnahme an der Hauptversammlung (oder Generalversammlung), liegt darin eine vGA (BFH v. 16.12.1955 – I 12/55 U, BStBl. III 1956, 43). Auch Ausgaben zur Bewirtung von Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern anlässlich einer Hauptversammlung oder Generalversammlung sollen nur insoweit als BA anzuerkennen sein, als sie den Betrag von 25 DM (entspricht 12,78 €) je Gesellschafter, Genosse oder Mitglied nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Ausgaben sollen vGA darstellen (so BFH v. 21.11.1961 – I 73/60 U, BStBl. III 1962, 89; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; BMF v. 26.11.1984 – IV B 7 - S 2741 - 16/84, BStBl. I 1984, 591; OFD Frankf. v. 17.6.1998, juris; OFD Nürnberg. v. 20.4.1999, DB 1999, 1091). Es erscheint uE angebracht, die genannten Höchstsätze im Zuge der allgemeinen Teuerung – zB auf bis zu 24 € entsprechend dem Tagessatz für Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 EStG) – zu erhöhen (idS auch Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 870; s. allg. auch FEILER, GStB 2000, 408). Soweit Bewirtungskosten danach als betrieblich veranlasste Aufwendungen zu qualifizieren sind, ist in einem zweiten Schritt § 8 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG anzuwenden, wonach Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur iHv.

## **KStG § 8** Anm. 346–348 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

70 % der angemessenen Aufwendungen als BA abziehbar sind. Weiterhin sind die Bewirtungskosten vom BA-Abzug ausgeschlossen, sofern die Nachweis- und Aufzeichnungspflichten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3, Abs. 7 EStG verletzt wurden.

### 347 **54. Gewerbesteuerumlage**

Für die – nur bis einschließlich VZ 2001 gestaltungsrelevante (s. BERG/SCHMICH, FR 2003, 11; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 989; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496; § 14 Anm. 83) – Frage, ob Organgesellschaften (OG) im Rahmen einer gewstrechtl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG; s. § 14 Anm. 35) auch ohne EAV durch eine Steuerumlage des Organträgers (OT) mit GewSt belastet werden konnten, ist zwischen zwei verschiedenen Umlagemethoden (s. auch § 14 Anm. 83) zu unterscheiden: Bei der sog. Verteilungsmethode wird der tatsächlich entstandene GewStAufwand nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel anteilig auf die OG und den OT umgelegt; damit werden die unmittelbaren Vorteile, die sich aus der gewstrechtl. Organschaft und der im Organkreis erfolgenden Verrechnung der Erträge mit Verlusten insgesamt ergeben, auf alle Organschaftsbeteiligten verteilt. Bei der sog. Belastungsmethode (oder auch *Stand-alone*-Methode, s. BFH v. 7.11.2001 – I R 57/00, BStBl. II 2002, 369) werden der OG die hypothetischen Steuern belastet, die bei dieser entstanden wären, wenn sie keine OG, sondern als selbständiger GewStpfl. zu behandeln wäre, dh. etwaige organschaftliche Steuererminderungseffekte verbleiben allein beim OT. Grundsätzlich bedarf die gewinnmindernde Berücksichtigung einer Gewerbesteuerumlage bei der OG einer hinreichenden vertraglichen Grundlage (BFH v. 21.12.2004 – I R 107/03, BStBl. II 2005, 490, mit Anm. BOGENSCHÜTZ, BB 2005, 757; BMF v. 12.9.2002 – IV A 2 - S 2742 - 58/02, DStR 2002, 1716; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 876 ff., mwN). Das FG Düss. (v. 5.7.2005 – 6 K 3842/02 K, F, EFG 2005, 1722, rkr., mit Anm. TROSSEN) ging ferner davon aus, dass die Passivierung einer GewErtrStUmlage nach der sog. Belastungsmethode durch eine Organ-GmbH in einem gewstl. Organkreis auch bei vorheriger Vereinbarung mit dem (mittelbar) beherrschenden Gesellschafter und OT zu einer vGA führe, da die Belastung mit einer fiktiven GewErtrSt eine ungerechtfertigte Benachteiligung der OG darstelle. Eine Inanspruchnahme der OG für die „eigene“ GewErtrSt des OT oder aber für den „Verbrauch“ von mit „eigenen“ Gewerbeerträgen des OT verrechneten „eigenen“ Verlusten komme ebenso wenig in Betracht wie eine Inanspruchnahme für eine bloß fiktive und nicht tatsächlich erhobene Gewerbeertragsteuer der OG. Ab dem VZ 2002 stellen sich diese Fragen wegen des Gleichklangs zwischen gewstl. und kstl. Organschaft nicht mehr (glA STIMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 800).

### 348 **55. Gewinnabführung**

Zur Frage des Vorliegens einer vGA bei fehlendem oder unwirksamem EAV im Rahmen eines sog. verunglückten Organschaftsverhältnisses s. BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, GmbHR 2008, 444; FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792 = GmbHR 2004, 1404, rkr.; zum Organschaftsvertrag mit Vorgründungsgesellschaft s. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; zur Gewinnabführung aufgrund einer sog. verunglückten Organschaft s. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.

**56. Gewinnausschüttungen/Finanzierung**

349

Finanzierungskosten für offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Gewinnausschüttungen“ [8/2014]; WASSERMAYER, DB 2002, 2668; aA FG München v. 13.12.1993 – 15 K 2874/90, EFG 1994, 998, rkr., mit uE zu Recht abl. Anm. MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938; BRIESE, GmbHR 2005, 597).

**57. GmbH & Co. KG**

350

Siehe Anm. 430.

**58. Gründung einer Kapitalgesellschaft**

**Ausgewähltes Schrifttum:** JÜRGENMEYER/LAHR/MAIER, Der Gründungsaufwand bei der GmbH als vGA, BB 1996, 2135; NEUFANG/HOBING/KAISER, Übernahme der Gründungskosten durch die GmbH – ein Überblick, Inf. 1996, 553; WALTHER, Kann die vGA von Stammkapital steuerneutral erfolgen? Zur jüngsten Rechtsprechung zur Übernahme von Gründungskosten durch eine GmbH, GmbHR 1997, 201; PIESKE-KONTNY, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; FEIßT, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; SCHWEDHELM, Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten, SAM 2009, 212; GOSCH/SCHWEDHELM/SPIEGELBERGER, GmbH-Beratung, Loseblatt; KALLMEYER/HEUSER/NEU/NEUMANN/MOLL/BRAND/FUHRMANN, GmbH-Handbuch, Loseblatt.

**a) Gründungsaufwand und Vertragsbeziehungen der Beteiligten**

351

**Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschafter:** Der für die Gründung einer KapGes. erforderliche Aufwand (Notar- und Gerichtskosten, Kosten der anwaltlichen und/oder stl. Beratung, Kosten der Veröffentlichung, Gründerlohn; vormals Gesellschaftsteuer) ist grds. von den Gesellschaftern zu tragen (§ 26 Abs. 2 AktG; § 9a GmbHG; s. auch BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250). Trägt die KapGes. zunächst den Gründungsaufwand, sind die Gründer verpflichtet, ihr die Gründungskosten zu erstatten.

**Übernahme der Gründungskosten durch die Kapitalgesellschaft:** Soll die Verpflichtung der Gesellschafter zur Erstattung der Gründungskosten abbedungen werden, ist dies in der Satzung festzulegen (BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250; s. auch BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 661; FG Ba.-Württ. v. 19.11.1998 – 3 K 231/95, EFG 1999, 494, rkr.). Dabei müssen die von der Gesellschaft zu tragenden Gründungskosten so konkret angegeben werden, dass Dritte ohne weitere Berechnungen allein aus der Satzungsformulierung erkennen können, ob bestimmte Kosten von der Gesellschaft erstattet werden oder nicht. Die erstattungsfähigen Einzelkosten müssen dementsprechend namentlich benannt werden (LG Essen v. 11.12.2002 – 44 T 5/02, GmbHR 2003, 471; offen gelassen in BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711). Einzelwerte für die Kostenpositionen müssen nicht benannt werden; die Angabe eines geschätzten Gesamtbetrags reicht in diesem Fall aus (Formulierungshilfen geben JÜRGENMEYER/LAHR/MAIER, BB 1996, 2135; WARTENBURGER in GOSCH/SCHWEDHELM/SPIEGELBERGER, GmbH-Beratung, Gründung der GmbH, Kap. 7, „Aufwand“ [11/2015]; s. ferner PIESKE-KONTNY, StBp. 2001, 75). Fehlt in der

Gründungssatzung die gebotene Bezifferung, ist die Klausel unwirksam. Übernimmt eine KapGes. die Kosten ihrer Gründung, obwohl diese zivilrechtl. von den Gesellschaftern zu tragen sind oder eine dahingehende Übernahmeklausel nach den genannten Grundsätzen unwirksam ist, liegt in der Übernahme eine vGA (BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; FG Nds. v. 15.2.2000 – 6 K 305/98, EFG 2000, 811, rkr.; NEUMANN in Kallmeyer ua., GmbH-Handbuch III, 5. Abschn. Rn. 1450 [6/2016]). Dies gilt auch, wenn der KapGes. Ersatzansprüche iSd. § 9a GmbHG zustehen, weil diese als Einlage zu beurteilen sind (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 482 [6/2014]).

**Vertragsbeziehungen/formale Aspekte:** Der Grundsatz, dass Vertragsbeziehungen zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, wenn sie von vornherein klar vereinbart sind, gilt auch für sog. Gründungsgesellschaften, dh. für Gesellschaften, die zwischen der Gründung der KapGes. (Abschluss des Gesellschaftsvertrags) und der Eintragung ins Handelsregister bestehen (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247).

#### 352 b) Erstausrüstung der Kapitalgesellschaft

Rechtsverhältnisse, die im Rahmen der Erstausrüstung einer KapGes. zustande gekommen sind, können nur in eingeschränktem Maße nach den Grundsätzen über die vGA beurteilt werden. Insbesondere das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters versagt bei Rechtsverhältnissen, die im Zusammenhang mit der Gründung einer KapGes. auf diese übergehen bzw. mit dieser zustande kommen. Die KapGes. hat in derartigen Fällen keine von ihr selbst erworbene Position, die der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter den Gesellschaftern entgegenhalten könnte; sie erhält vielmehr erst durch die Gründung bzw. den Abschluss des zu beurteilenden Rechtsverhältnisses von ihren Gesellschaftern die Grundlage zu wirtschaftlicher Betätigung. Würde man in dieser Situation auf das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters abstellen, müsste man in dessen Überlegungen auch die Erwägung einbeziehen, dass der Übergang bzw. der Abschluss des Rechtsverhältnisses der neu gegründeten KapGes. einen Vorteil bringt und eine vGA auch dann verneinen, wenn die Bedingungen des Rechtsverhältnisses auf Dauer der KapGes. einen angemessenen Anteil am wirtschaftlichen Ergebnis des Rechtsverhältnisses vorenthalten. Das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kommt in diesen Fällen auch deshalb nicht in Betracht, weil bei dem anzustellenden Vergleich von dem Geschäftsleiter einer KapGes. auszugehen ist, der ein Geschäft mit einem Nichtgesellschafter abschließt. Ein Rechtsverhältnis, das im Rahmen der Gründung auf die KapGes. übergeht bzw. mit ihr eingegangen wird, wird jedoch immer mit einem Gesellschafter abgeschlossen. Eine vGA liegt in diesen Fällen daher nur vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der KapGes. nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, zur unausgewogenen Gewinnaufteilung zwischen KapGes. und ihren Gesellschaftern; BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86; BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140, zur Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen; BFH v. 29.11.2000 – I

R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zu Garantieerklärungen zugunsten einer Konzerngesellschaft).

### c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital

353

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird eine Einlageforderung gegen den/die Gesellschafter stets bei Fälligkeit geltend machen; tut er dies nicht, kann in Höhe des Zinsnachteils eine vGA anzunehmen sein. Dies gilt insbesondere, wenn gleichzeitig Darlehensverbindlichkeiten der KapGes. gegenüber dem betreffenden Gesellschafter bestehen, denn in diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit der Darlehensverbindlichkeit aufrechnen oder zumindest unter Hinweis auf die bestehende Aufrechnungslage auf einer (ggf. teilweisen) zinslosen Darlehensgewährung bestehen (BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; s. auch FG Nds. v. 12.10.1989 – VI 474/87, GmbHR 1990, 580, rkr.: Nichtverzinsung des Mindestkapitals als vGA; FG Nds. v. 30.11.2006 – 6 K 172/05, EFG 2007, 619, rkr.). Keine vGA liegt indes vor, wenn die ausstehende Einlage absprachegemäß in einer den Fälligkeitszinsen nach § 246 BGB entsprechenden Höhe (4 % pa.) verzinst wird (FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2011 – 6 K 6124/07, EFG 2011, 1335, rkr.) oder jedenfalls ein Anspruch auf gesetzliche Verzugszinsen (§ 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB) entsteht und der Zinsanspruch nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung erfolgswirksam aktiviert wird. In diesem Zusammenhang könnte allenfalls ein Verzugschaden (§ 288 Abs. 2 iVm. §§ 284, 286 Abs. 1 BGB) zur Annahme von vGA führen, etwa wenn der säumige Gesellschafter aus Gründen, die im Geschäftsverhältnis liegen, nicht in Verzug gesetzt wird (vgl. Sächs. FG v. 18.5.2001 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318 [1319] = FR 2001, 1176 [1179], rkr., mit Anm. U. PRINZ, FR 2001, 1179). Fordert die KapGes. die Mindesteinlage (§ 7 Abs. 2 GmbHG) nicht ein, liegt in dem dem Gesellschafter entstandenen Vorteil keine vGA, wenn die GmbH im Fall des Einforderns der Mindesteinlage erstlich mit dem Geltendmachen von Gegenansprüchen in mindestens der gleichen Höhe rechnen muss (BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86, zum Gegenanspruch bei verschleierter Sachgründung) oder wenn die KapGes. bisher den Geschäftsbetrieb nicht aufgenommen hat und die Aufnahme künftig auch nicht mehr beabsichtigt ist (FG Meckl.-Vorp. v. 16.3.1999 – 2 K 129/97, EFG 1999, 581, rkr., mit Anm. GOSCH, StBp. 2000, 30).

### 59. Gutachten

354

Lässt eine KapGes. ein Gutachten zur Ermittlung ihres Unternehmenswerts erstellen, um auf diese Weise ihre eigene Veräußerung durch den Gesellschafter vorzubereiten, stellt die Übernahme der Gutachterkosten durch die KapGes. eine vGA an den Gesellschafter dar (BFH v. 17.5.2000 – I R 79/99, BStBl. II 2000, 480).

### 60. Haftung

355

Haftet die KapGes. für Handlungen des GesGf., kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Regresszahlung verzichtet. Die Behandlung des Verzichts als vGA setzt allerdings die Entstehung eines zivilrechtl. Schadensersatzanspruchs voraus, der ohne den Verzicht nach

## **KStG § 8** Anm. 355–359 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu aktivieren wäre (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Haftet der GesGf. – etwa nach §§ 69, 71 AO –, kann der Verzicht auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Ausgleichszahlung der KapGes. verdeckte Einlage sein (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Haftung“ [8/2014]).

### 356 **61. Handelsvertretung**

Eine Handelsvertretung kann handelsrechtl. auch in Form einer GmbH geführt werden. Da nach § 84 Abs. 3 HGB die Vorschriften des Handelsvertreterrechts auch für Untervertreter gelten, kann sich der HV auch eines selbständigen Unterververtreters in Form einer GmbH bedienen, an der er selbst (oder nahe Angehörige) beteiligt ist (BFH v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl. II 1999, 119, mit Anm. GOSCH, StBp. 1999, 79). Verzichtet die Vertreter-GmbH zugunsten ihres Gesellschafters auf einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB, kann eine vGA vorliegen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Vertreterstätigkeit“ [8/2014]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 666 „Handelsvertreter-GmbH“; s. auch KÄBISCH, IStR 2001, 325; FAIX/WANGLER, IStR 2001, 65, zur Vertriebsumstellung vom Vertragshändler zum Kommissionär; BOSTELL, StbJb. 2001/2002, 201 [212 ff.], zu Funktionsverlagerungen im Konzern; s. ferner BFH v. 21.12.2005 – I B 80/05, BFH/NV 2006, 825, zu überhöhten Entgelten für die Übertragung von Handelsvertreterverträgen; FG Nds. v. 18.11.2004 – 6 K 350/02, juris, rkr., zur Teilhabe einer GmbH am Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters, wenn diese als Untervertreterin tätig wird und den Kundenstamm aufgebaut hat).

### 357 **62. Hauptversammlung**

Siehe Anm. 346.

### 358 **63. Hinterbliebenenversorgung**

Siehe Anm. 288.

### 359 **64. Hinzuschätzungen**

**Ausgewähltes Schrifttum:** SOMBROWSKI, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe i.S.d. § 160 AO oder verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219.

Werden der KapGes. im Rahmen einer Ap. nicht versteuerte Einnahmen hinzugeschätzt, ist die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur gerechtfertigt, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Dies ist nicht der Fall bei bloß formalen Mängeln in der Kassenführung bzw. festgestellten Kassenfehlbeträgen sowie Fehlbuchungen (dann nur Abzugsverbot gem. § 160 AO; s. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, GmbHR 2006, 884; BFH v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; s. auch FG München v. 25.1.2000 – 7 K 5220/97, juris, rkr., zur sog. Bargeld-Verkehrsrechnung) oder für den Fall, dass sich die Einnahmen auf einem nicht

in der Buchführung erfassten Konto der KapGes. befinden oder für BA (Wareneinkauf ohne Beleg, Schmiergeldzahlungen) verwandt worden sind (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Hinzuschätzungen“ [8/2014]). Ist die Buchführung auch materiell unrichtig, gelten für die Annahme einer vGA zugunsten des Gesellschafters die Grundsätze des geminderten Beweismaßes (BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221). Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter BE nicht feststellen, kann das Gericht insbes. dann zu dem Schluss kommen, dass die zusätzlichen Einnahmen an den/die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurden, wenn dort ungeklärte Vermögenszuwächse zu verzeichnen sind. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass ein GesGf. Fehlbeträgen, die nicht an ihn selbst geflossen, sondern zB von Mitarbeitern unterschlagen worden sind, nachgehen und ggf. Strafanzeige erstatten würde. Ist der Verbleib nicht gebuchter BE unaufklärbar, geht dieser Umstand nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung grds. zulasten des Gesellschafters (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160). Es müssen uE aber zumindest Anhaltspunkte vorliegen, die die Vermutung einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen (ebenso FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 3453/99 K, G, F, EFG 2003, 342, rkr.: angeblicher Diebstahl von Bargeld im Ausland als vGA; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 509; Gosch, StBp. 2005, 26); ein reines non liquet kann nicht zulasten des Gesellschafter gewertet werden. Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA erfüllt sind, kann es allerdings Sache des Stpfl. sein, den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen (BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, GmbHR 2014, 1165; uE zu großzügig BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221, zu vGA aufgrund ungeklärter Vermögenszuflüsse beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer).

### 65. Incentive-Reise

360

**Ausgewähltes Schrifttum:** HARTMANN, Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, DStR 1997, 1061; JORCZYK, Incentive-Reise als verdeckte Gewinnausschüttung?, GmbHR 2002, 321.

Wird einer KapGes. von dritter Seite (Lieferant, Vertragspartner o.Ä.) eine Incentive-Reise zugewendet, an der die GesGf. teilnehmen können (und sollen), ist dieser Vorgang auf der Ebene der Gesellschaft gewinnneutral. Nimmt der GesGf. das Reiseangebot wahr, führt dies auch dann nicht zur vGA, wenn es an einer vertraglichen Vereinbarung darüber, dass solche Reisen den GesGf. zustehen sollen, fehlt (FG München v. 14.5.2002 – 6 K 776/01, EFG 2002, 1122, rkr.; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 910; aA BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 - 23/96, BStBl. I 1996, 1192, unter 2.a bb; s. auch JORCZYK, GmbHR 2002, 321); beim GesGf. liegt indes eine lstpfl. Sachzuwendung vor (FG Saarl. v. 14.7.1992 – 1 K 91/92, EFG 1992, 765, rkr.).

### 66. Invaliditätsversorgung

361

Siehe Anm. 288.

362 **67. Jubiläum**

Siehe Anm. 331.

363 **68. Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung**

**Ausgewähltes Schrifttum:** GOSCH, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalerhöhungskosten, StBp. 2000, 156; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Kapitalerhöhungskosten und verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2001, 223; NOACK, Verrechnung einer Kapitalerhöhungsschuld mit einer später entstandenen Gewinnausschüttungsforderung, LMK 2003, 63; BRANDIS, Verdeckte Gewinnausschüttung: Nichtteilnahme an Kapitalerhöhung zu Gunsten der eigenen Gesellschafter, EFG 2004, 369; BUCIEK, Verzicht auf Teilnahme an Kapitalerhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 2005, 279; GOSCH, In welchen Fällen wird durch Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet?, BFH-PR 2005, 214; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; FEIBT, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; NEUFANG/MERZ, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; CHRIST, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG – Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFSr 2011/2012, 712; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; FICHELTMANN, Rechtliche und steuerliche Fallstricke bei der Kapitalerhöhung einer GmbH, GStB 2013, 306.

**Kapitalerhöhungen** wirken sich auf der Einkommensebene der KapGes. nicht aus. Auch der Verzicht auf ein ausreichendes Ausgabeaufgeld im Rahmen einer Kapitalerhöhung ist demnach keine vGA (hM, vgl. NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 320 „Kapitalerhöhungskosten“; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 487 [6/2014]; WASSERMEYER, FR 1993, 532; OFD Frankf. v. 20.12.2001, DStR 2002, 767). Gleiches gilt, wenn Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung zu einem zwar über pari liegenden, besonders günstigen Bezugskurs nur an einzelne Gesellschafter ausgegeben werden, da eine solche Ausgabe nicht die KapGes., sondern die das Bezugsrecht nicht ausübenden Gesellschafter schädigt (BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230), denn es verschieben sich bei unverändertem Gesellschaftsvermögen nur die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter am Gesamtvermögen; es kommt zu keiner Vermögensminderung bei der KapGes. Eine vGA kann indes vorliegen, wenn eine KapGes. zugunsten eines Gesellschafters auf ein Bezugsrecht oder auf die Beteiligung an einer Kapitalerhöhung verzichtet und dieser für die neuen Anteile eine Einlage zu leisten hat, die unter dem gemeinen Wert der neuen Anteile liegt (BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Etwas anderes kann gelten, wenn die KapGes. für ihr Recht zum Bezug neuer Anteile kein Entgelt hätte erzielen können (BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, GmbHR 2005, 633). Unabhängig von der Frage, ob Vereinbarungen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung zu vGA führen, können insbes. disquotale Kapitalerhöhungen auch schenkungsteuerrechtl. Konsequenzen nach sich ziehen (FG Nds. v. 20.1.2010 – 3 K 449/06, EFG 2010, 975, rkr.; s. ferner Anm. 43; CHRIST, JbFSr 2011/2012, 712; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Ubg 2012, 1).

Siehe auch BFH v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504, zur Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer GmbH & Co. KG im Zuge einer Kapitalerhöhung zum Nachteil der Komplementär-GmbH; BFH v. 15.12.2005 – III R 35/04, GmbHR 2006, 720, zur disquotalen Kapitalerhöhung bei der BetriebsKapGes. als Entnahme. Zu den

Auswirkungen einer Kapitalerhöhung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Tz. 31 ff.

**Kosten der Kapitalerhöhung:** Für die anlässlich der Kapitalerhöhung (zur Eigenkapitalbeschaffung, § 55 Abs. 1 GmbHG) einer KapGes. anfallenden Kosten gilt das Veranlassungsprinzip: Übernimmt die KapGes. diese Kosten, liegt auch dann keine vGA vor, wenn es einer besonderen Satzungsregelung über die Kostenübernahme bedürfte. Anders verhält es sich, wenn die GmbH auch diejenigen Kosten trägt, die auf die Übernahme der neuen Kapitalanteile durch die Gesellschafter zurückzuführen sind. Diese Kosten (insbes. die diesbezüglichen anteiligen Beurkundungs- und Eintragungskosten) sind von den Gesellschaftern zu tragen. Gleiches gilt etwa für Kosten, die durch die Einbringung eines Einzelunternehmens bedingt sind (zB Beratungskosten oÄ, s. BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; BFH v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117).

**Kapitalherabsetzungen** bei einer KapGes. lösen per se noch keine Kapitalrückzahlung aus. Über die Verwendung des durch die Kapitalherabsetzung frei werdenden Kapitals ist von den Gesellschaftern gesondert zu beschließen. Sie können das frei werdende Kapital den Rücklagen zuführen, zum Ausgleich eines Verlusts verwenden oder an sich auskehren. Daneben sind gemischte Verwendungsformen denkbar. Kapitalherabsetzungen dürfen jedoch das Einkommen nicht mindern. Werden eigene Anteile einer KapGes. im Zusammenhang mit einer Herabsetzung des Stammkapitals eingezogen und ist die Einziehung (wie regelmäßig, vgl. FG Hess. v. 21.1.2004 – 4 V 4114/03, EFG 2004, 1005, rkr.) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, kann eine unangemessene Entschädigungsleistung zu vGA führen (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 31/91, BStBl. II 1993, 369; v. 7.8.2000 – I R 14/99, BStBl. II 2001, 258; FG Berlin v. 27.10.1998 – 8 K 8134/98, EFG 1999, 399, rkr.; s. auch BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Tz. 26). Führt eine handelsrechtl. nicht wirksame Kapitalherabsetzung zur teilweisen Rückzahlung des Stammkapitals, liegt in Höhe des Zinsverlusts der KapGes. eine vGA an die Gesellschafter vor (FG Rhld.-Pf. v. 4.9.1998 – 3 K 2005/95, juris, rkr.). Zu den Auswirkungen einer Kapitalherabsetzung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Tz. 31 ff.

#### 69. Kapitalertragsteuer

364

Zu den Auswirkungen der vGA auf die KapErtrSt s. Anm. 220.

#### 70. Kassenfehlbeträge

365

Kassenfehlbeträge allein begründen kein zwingendes Indiz für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208); s. auch Anm. 359.

#### 71. Kaufvertragliche Verpflichtungen

366

**Ausgewähltes Schrifttum:** PEZZER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Ausschüttungsbelastung bei Zahlung eines überhöhten Kaufpreises in Raten, FR 1999, 656; DRÜEN, Ver-

deckte Gewinnausschüttung bei Ratenzahlung eines überhöhten Kaufpreises, *SteuStud.* 2000, 172; *PLATZ*, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, *Inf.* 2000, 310, 601; *WEHMEIER*, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, *Inf.* 2000, 598; *SCH*, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung eines Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, *DStR* 2001, 1749; *JAHNDORF*, Überpreisverkauf von Beteiligungen und Kaufpreisverzicht zwischen Schwestergesellschaften, *DB* 2003, 1759; *HOFFMANN*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übernahme einer konkursreifen GmbH durch einen Antragsgegner, *GmbHR* 2004, 141; *PAUS*, Betriebsaufspaltung: Ermittlung des Teilwerts von Anteilen an der Betriebs-GmbH, *FR* 2004, 943; *LOOKS/STEINERT/MÜLLER*, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, *BB* 2009, 2348; *WEBER-GRELLET*, Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Übernahme eines Grundstückskaufpreises für den für den Gesellschafter-Geschäftsführer, *FR* 2015, 609.

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Kaufverträge zwischen KapGes. und Gesellschafter müssen insbes. zu angemessenen Preisen abgeschlossen werden; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde von fremden Dritten stets zu Einkaufspreisen kaufen bzw. an Dritte zu Verkaufspreisen verkaufen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. führen außerhalb zulässiger Bandbreiten (s. Anm. 135 und 142) zu vGA (vgl. *BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00*, *BStBl. II* 2004, 171; *BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04*, *GmbHR* 2005, 1139; s. auch *FG Rhld.-Pf. v. 24.11.1998 – 2 K 1526/96*, juris, rkr., zu überhöhten Einkaufsrechnungen und Zahlungsrückfluss an die Gesellschafter). Kaufverträge sind ferner dann strechtl. nicht anzuerkennen und können zu vGA führen, wenn sie nicht wie vereinbart durchgeführt werden (vgl. *BFH v. 31.5.2001 – IV R 53/00*, *BFH/NV* 2001, 1547, zur Anerkennung von Verträgen zwischen beteiligungsidentischen PersGes.).

**Überwertkauf, Unterwertverkauf:** Eine vGA liegt vor, wenn die KapGes. unangemessen hohe Einkaufspreise für vom Gesellschafter bezogene WG zahlt oder ein WG des AV an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft (*BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76*, *BStBl. II* 1980, 531; *BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81*, *BFH/NV* 1986, 116; *BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00*, *BStBl. II* 2004, 171). Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 206.

**Grundstücksgeschäfte:** Streitanzfällig sind in der Praxis insbes. Grundstücksverkäufe einer KapGes. an ihren Gesellschafter (oder umgekehrt). Der Ankauf eines Grundstücks vom Gesellschafter über Wert oder der Verkauf eines Grundstücks an den Gesellschafter unter Wert führt regelmäßig zu vGA im Zeitpunkt der Übergabe des Grundstücks.

*StRSpr.*, vgl. *BFH v. 6.12.1967 – I 98/65*, *BStBl. II* 1968, 322; *BFH v. 28.1.1970 – I R 123/67*, *BStBl. II* 1970, 296; *BFH v. 20.8.1986 – I R 283/82*, *BFH/NV* 1987, 63, zur Veräußerung eines Grundstücks und unentgeltlichen Überlassung von Planungsunterlagen und Genehmigungen; *BFH v. 30.3.1989 – I R 34/87*, *BStBl. II* 1989, 489; *BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93*, *BFH/NV* 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen; *BFH v. 21.10.2014 – VIII R 32/12*, *FR* 2015, 607, zur Übernahme der Kaufpreiszahlung für ein vom alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH erworbenes Grundstück durch die GmbH; s. ferner *FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 98/88*, *EFG* 1992, 42, rkr., zum objektiven Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Verkehrswert; *FG Nds. v. 14.5.1991 – VI 413/89*, *GmbHR* 1992, 329, rkr.: dem Gesellschafter überlassene Grundstücks-Wertsteigerung als vGA; *FG Hess. v. 27.4.1999 – 4 K 1423/97*, juris, rkr., zum Forderungsverzicht beim Rückkauf eines Grundstücks; *FG Ba.-Württ. v. 11.12.2000 – 3 K 198/96*, juris, rkr., zur Veräußerung an nahen Angehörigen; *FG Saarl. v. 30.8.2000 – 1 K 223/96*, *EFG* 2000, 1352, rkr.: Alleingesellschafter einer gemeinnützigen GmbH veräußert das Grundstück der

GmbH, auf dem diese ein Pflegeheim betreibt, unter Wert und zugleich seine Geschäftsanteile über Wert jeweils an denselben Erwerber; FG Berlin v. 11.11.2003 – 7 K 7072/02, EFG 2004, 370, rkr.; s. auch FG München v. 10.5.2005 – 6 K 4495/02, juris, rkr.; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr., zur „Bandbreitenrechtsprechung“.

Eine unangemessene Preisvereinbarung zugunsten der KapGes. ist demgegenüber als verdeckte Einlage zu werten. Überträgt eine KapGes. ihrer Schwestergesellschaft, an der dieselben Personen mit gleichen Anteilen beteiligt sind, ein Grundstück zu einem unangemessen niedrigen Preis, liegt darin eine sog. mittelbare vGA der übertragenden GmbH an ihre Anteilseigner (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605). Keine vGA liegt indessen vor, wenn eine KapGes. an ihren Gesellschafter ein Grundstück nur zum Grundstückspreis, dh. ohne anteiligen Kaufpreis für das Gebäude, veräußert, weil darauf ein latenter Ausgleichsanspruch gem. § 951 BGB lastet (FG München v. 12.4.2000 – 1 K 1983/97, EFG 2000, 789, rkr.). Ein Geschäftsleiter muss auch nicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses spätere Preisentwicklungen auf dem Grundstücksmarkt oder die bei der späteren Weiterveräußerung dieser oder vergleichbarer Grundstücke erzielten Preise berücksichtigen, um im Sinne der höchstrichterlichen Rspr. „ordentlich und gewissenhaft“ zu handeln (BFH v. 9.4.1975 – I R 166/73, BStBl. II 1975, 617).

**Betriebsveräußerung:** Im Fall einer (Teil-)Betriebsveräußerung ist die Berücksichtigung eines Geschäftswerts im Rahmen der Kaufpreisbemessung möglich und zur Vermeidung einer vGA auch erforderlich (BFH v. 7.10.1970 – I R 1/68, BStBl. II 1971, 69, zu Schwestergesellschaften; s. auch BFH v. 17.1.1973 – I R 46/71, BStBl. II 1973, 418; BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867, zur Einbringung; FG Berlin-Brandenb. v. 12.12.2007 – 12 K 8179/04 B, DStRE 2008, 755, rkr.: „vermeintlicher“ Firmenwert als vGA; FG Düss. v. 19.8.2014 – 6 K 2634/11 K, G DStRE 2015, 1298, rkr., zum Wert einer als vGA anzusehenden Sachausschüttung bei nicht steuerneutraler Abspaltung eines Betriebsteils und zur Wertermittlungsmethode für den Ertragswert von Betriebsteilen).

Einstweilen frei.

367

## 72. Kfz-Nutzung

368

Eine vertraglich nicht geregelte oder vertragswidrige private Kfz-Nutzung durch den (beherrschenden oder nicht beherrschenden) Geschäftsführer einer KapGes. kann in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellen. Der Vorteil ist nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260). Andererseits kann im Fall einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. im Einzelfall auch Arbeitslohn anzunehmen sein, weil dann der Schluss naheliegt, dass eine Nutzungsbeschränkung oder ein Nutzungsverbot nicht ernstlich gewollt sind, sondern lediglich „auf dem Papier stehen“. Darüber hinaus kann eine nachhaltige, von schriftlichen Vereinbarungen abweichende Privatnutzung auch auf eine anderweitige konkludente Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung hindeuten, wenn entsprechend einer solchen Vereinbarung tatsächlich verfahren wird (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Unterbindet die KapGes. die unbefugte Nutzung durch den GesGf. nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeits-

## **KStG § 8** Anm. 368–370 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

verhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedarf dann der wertenden Betrachtung im Einzelfall (BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266; BFH v. 21.3.2013 – VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044; noch weitergehend FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955 = GmbHR 2014, 43, rkr., das eine vGA auch dann annimmt, wenn ein Verbot der privaten Nutzung besteht, dieses aber von der KapGes. nicht überwacht und durchgesetzt wird). Die FinVerw. erkennt die Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nur im Falle des Nachweises einer zeitnahen Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der LSt (und ggf. der Sozialversicherungsbeiträge) durch die KapGes. an (BMF v. 3.4.2012 – IV C 2 - S 2742/08/10001, BStBl. I 2012, 478; s. auch Anm. 297 und Anm. 150).

### 369 **73. Konzessionsabgaben**

Unangemessene Konzessionsabgaben können vGA sein, wenn deren Empfänger unmittelbar oder mittelbar am leistenden Unternehmen beteiligt ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Konzessionsabgaben ist der allgemeine Maßstab des Fremdvergleichs zugrunde zu legen: Der konzessionierte Betrieb darf dem Konzessionsempfänger durch die Konzessionszahlungen keine Vermögensvorteile zuwenden, die er unter sonst gleichen Umständen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196, mit Anm. KAHLEN, GmbH-StB 2005, 258; s. auch BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; BUCIEK, StWa. 2005, 730; GOSCH, BFH-PR 2005, 416; HEGER, jurisPR-SteuerR 37/2005).

### 370 **74. Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen**

Die Regelungen über das „materielle Korrespondenzprinzip“ in Abs. 3 Sätze 4–6 sind im Zusammenhang mit den – ebenfalls die materielle Korrespondenz regelnden – Vorschriften zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG und den Bestimmungen über die formelle Korrespondenz in § 32a KStG zu sehen, mit denen erstmals die Gesellschaftsebene mit der Gesellschafterebene hinsichtlich der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen normativ verknüpft wurde (instruktiv: DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502); nach dem Willen des Gesetzgebers sollen die genannten Bestimmungen Besteuerungslücken verhindern, die dadurch entstehen können, dass eine verdeckte Einlage, die sich nicht auf die Höhe des Einkommens der KapGes. auswirkt, das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (sog. weiße Einkünfte). Zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87, zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen s. Anm. 471, zur Rechtsfolge des Korrespondenzprinzips s. Anm. 475.

### 75. Lästiger Gesellschafter

Von einem „lästigen Gesellschafter“ spricht man, wenn ein Gesellschafter durch sein Verhalten das Unternehmen wesentlich schädigt, so dass es im betrieblichen Interesse ist, dass er aus der Gesellschaft ausscheidet (s. BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438, mwN). Nach diesen Grundsätzen ist die Abfindung eines lästigen Gesellschafters vGA, wenn es nur um einen Streit zwischen den Gesellschaftern geht und nur die Gesellschafter sich gegenseitig lästig sind. Befreit die KapGes. ihre(n) verbleibenden Gesellschafter von der Last des lästigen Mitgesellschafters dadurch, dass sie dem ausscheidenden Gesellschafter ohne sonstige Gegenleistung eine Abfindung zahlt, so deckt sie eine ihrem eigenen Betrieb fremde Schuld ihres Gesellschafters ab (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 29.4.2003 – 3 V 74/02, EFG 2003, 1267, rkr., mwN und Anm. RÄTKE, UM 2004, 100). Ein Minderheitsgesellschafter kann nicht im genannten Sinne „lästig“ sein, weil er durch seinen geringen Einfluss die KapGes. nicht gefährden kann (BFH v. 9.8.1963 – VI 72/60 U, BStBl. III 1963, 454; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 489 [6/2014]).

### 76. Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise

**Ausgewähltes Schrifttum (ab 2005):** BAUMHOFF, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Bandbreiten, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 347; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR 2005, 1549; BRAUN/HOF, Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, IStR 2005, 69; BRÜNING/MARX/ANDRESEN/HÜLSTER/BECK/BODENMÜLLER/WOLFF, Dokumentation von Verrechnungspreislisten, IStR 2005, 714; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Die Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nach den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren: Eine kritische Analyse, DB 2005, 1184; FINSTERWALDER, Einkunftsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, DStR 2005, 765; FROTSCHER, Verfassungsrechtliche Fragen zu den Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen und den Rechtsfolgen ihrer Verletzung, in GÖCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 391; GRAF, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18.10.2004, IStR 2005, 175; KAMINSKI/STRUNCK, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005, StBp. 2005, 213, 245; LENZ/FISCHER/SCHMIDT, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, BB 2005, 1255; VÖGELE, Die Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der Fremdvergleich und die Angemessenheit der Verrechnungspreise, DB 2005, 1079; WERRA, Zweifelsfragen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen – zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zur Einkunftsabgrenzung zwischen internationalen Unternehmen, IStR 2005, 19; BREM/TUCHA, Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, IStR 2006, 499; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; GREINERT, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung, RIW 2006, 449; HÜLSHORST/RETTINGER, Verrechnungspreise in der Versicherungswirtschaft, DB 2006, 2032; KUMPF/ROTH, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 579; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461; FIEHLER, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, 464; FRISCHMUTH, Unt-

StRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485; KAUT/FREUDENBERG/FOTH, Verrechnungsmethodik: Ausgleichszahlungen als Instrument der Ergebnissteuerung bei Routineunternehmen, BB 2007, 1665; RASCH/RETTINGER, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwertungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, 353; SCHIRMER, Belastung nachträglich nicht akzeptierter Verrechnungspreise grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, in WINKELJOHANN/BAREIS/HINZ/VOLK (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung, Entwicklungstendenzen, FS Dieter Schneeloch, München 2007, 247; SCHREIBER, Aktuelle Fragen zu den „Verwaltungsgrundsätzen Verfahren“ (Verrechnungspreise), JbFStR 2005/2006, 624; BAUMHOFF/GREINERT, Steuerliche Anerkennung internationaler Verrechnungspreise bei Nichteinhaltung formaler Anforderungen, IStR 2008, 353; KROPFEN, Fremdvergleichsgrundsatz bei Konzernfinanzierungsgesellschaften, JbFStR 2008/2009, 783; LOOKS/STEINERT/MÜLLER, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, BB 2009, 2348; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz, DStR 2010, 1309; POHL, Verrechnungspreise und Gesellschaftsrecht, geplante Nachbesserung bei der Funktionsverlagerung, JbFStR 2010/2011, 588; BAUMHOFF, Verrechnungspreispolitik bei Verlustgesellschaften, in BAUMHOFF/SCHÖNFELD, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011; ANDRESEN/BUSCH, Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung: steuerliche Untiefen bei der Transformierung des Authorised OECD Approaches in nationales Recht, Ubg 2012, 451; BALDAMUS, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2012, 317; GEBERTH, Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, GmbHR 2012, R169; GEBERTH, Der AOA erschwert die unternehmerische Auslandstätigkeit, DB 2012, Heft 31, M1; LÜDICKE, Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders, in BRUNSACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER (Hrsg.), Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 49; SABEL/KNEBEL/SCHMIDT, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42; WASSERMAYER, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; WILKE, Die geplanten Änderungen in § 1 AStG, IWB 2012, 275; PULS, Aktuelle Entwicklungen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zu steuerlichen Verrechnungspreisen, IStR 2013, 704; BAUR/RIVA/SCHMIDTKE, Die steuerliche Betrachtung der Implementierung von Verrechnungspreisen, DB 2014, Beilage Nr. 5, 14; GREINERT/METZNER, Neuere Entwicklungen bei der Anerkennung nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen, DB 2014, 622; SCHREIBER/BUBECK, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; BAUMHOFF/KLUGE, Ausländische Verrechnungspreiskorrekturen – Korrespondierende inländische Gegenkorrekturen, FR 2015, 107; KRÜGER, Die verrechnungspreisrechtliche Problematik der Werthaltigkeit von Dachmarken, IStR 2015, 650; ROEDER/FRIEDRICH, Regelungsmängel der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, BB 2015, 1053; SCHNORBERGER/DUST, Verluste als profitable Dienstleistung? Steuerrechtliche Grundlagen des Fremdvergleichs, BB 2015, 2903; KROPFEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln, Loseblatt.

### 372 a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter

**Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte:** Lieferbeziehungen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche als auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. In beiden Fällen kann sich die Frage einer zutreffenden Bemessung der Gegenleistung für die Lieferung und, damit einhergehend, der zutreffenden Einkünftezuordnung (bzw. einer Einkünftekorrektur) zwischen KapGes. und Gesellschafter stellen. Bei innerstaatlichen Vorgängen wird sich die Fragestellung aber letztlich weitgehend auf einen Vergleich von Lieferkonditionen gegenüber dem Gesellschafter und denjenigen, die Dritten eingeräumt wurden (oder worden wären), konzentrieren. Die mit grenzüberschreitenden Vorgängen einhergehenden Fragestellungen – insbes. die der Verrechnungspreisbildung zwischen multinationalen Unternehmen – sind dagegen weitaus komplexer, weil neben kaufmännischen und stl. Überlegungen auch marktwirtschaftliche und (handels-)politische Einflüsse die

Preisbildung beeinflussen können (s. näher KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD Verrechnungspreisgrundsätze Kap. I Tz. 1.2 ff. [10/2011]) und darüber hinaus verfahrensrechtl. erweiterte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten beachtet werden müssen (näher s. Anm. 88).

**Grundsätze des Fremdvergleichs:** Lieferbeziehungen zwischen der KapGes. und einem Gesellschafter müssen wie unter unabhängigen Dritten abgewickelt werden; insbes. sind angemessene Gegenleistungen zu erbringen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. können zu vGA (BFH v. 20.1.1999 – I R 32/98, BStBl. II 1999, 369, mit Anm. PAUS, DStZ 1999, 575, zur Zahlung eines unangemessenen Kaufpreises in Raten; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658, zum Handel zwischen Schwestergesellschaften; FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr., zur Zahlung überhöhter Preise an ausländ. Gesellschaft, an der der Alleingeschafter zu 50 % beteiligt ist), Abweichungen zum Vorteil der KapGes. zu verdeckten Einlagen führen (BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86, zur Genossenschaft).

► *Bei beherrschenden Gesellschaftern* sind zudem vorherige klare und eindeutige Vereinbarungen erforderlich (s. Anm. 144). Ein Nachteil der KapGes., der zu vGA führt, kann bei ständigen Lieferbeziehungen im Übrigen schon darin liegen, dass verabsäumt wird, gegenüber einem Lieferanten, der zugleich Gesellschafter ist, nachträglich Preissenkungen einzufordern (BFH v. 9.7.1996 – I B 119/95, BFH/NV 1997, 67).

► *Bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland* mit nahestehenden Person ist neben Abs. 3 Satz 2 auch § 1 AStG zu beachten (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 42); die Vorschrift sieht dem Grunde nach eine Einkünftekorrektur vor, wenn der Einkünfteermittlung Verrechnungspreise zugrunde gelegt wurden, die einem Fremdvergleich nicht standhalten (zum Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 3 Satz 2 und § 1 AStG s. Anm. 42). Mit der Einführung eines sog. Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5, 6 AStG (idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) werden rechtl. unselbständige ausländ. BS künftig wie (fiktiv) eigenständige Unternehmen behandelt und müssen ihre Geschäftsbeziehungen mit dem Stammhaus nach fremdvergleichsüblichen Regeln gestalten (s. näher Einf. KSt. Anm. 12; WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 478 [3/2016]). Die FinVerw. auf der Grundlage der Ermächtigung in § 1 Abs. 6 AStG die VO zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf BS nach § 1 Abs. 5 AStG (Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung) v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) erlassen. In diesem Zusammenhang anwendbare zwischenstaatliche Regelungen entfalten Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046, zu Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 und Art. 9 OECD-MA; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr., mit Anm. WILK, zu Art. 4 DBA-GB und Art. 9 OECD-MA).

**Bestimmung des angemessenen Entgelts:** Zur Bestimmung angemessener Entgelte sind die gesamten Umstände des Einzelfalls zu würdigen, was im Regelfall eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) notwendig macht.

► *Bandbreitenbetrachtung:* Für die Feststellung angemessener Entgelte ist grds. auf den Preis, der zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre, abzustellen. Für die Praxis ist allerdings zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht lediglich „einen“ Fremdvergleichspreis oder „eine“ bestimmte Marge, sondern eine gewisse Bandbreite angemessener Entgelte geben wird. Dies folgt

schon aus dem Umstand, dass durch den Fremdvergleich nur eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt werden kann, die unabhängige Unternehmen für vergleichbare Geschäfte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbaren. Darüber hinaus kann die Bandbreite Ausfluss divergierender Geschäftsgebarens der beteiligten Firmen im Einzelfall oder divergierender Vergleichsmethoden bei der Beurteilung der Fremdvergleichspreise sein (s. KROPPEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD Verrechnungspreisgrundsätze Kap. II Tz. 1.59 ff. [10/2011]). In solchen Fällen ist daher bei der Berechnung der vGA stets von dem für den Stpfl. günstigsten Fremdvergleichspreis (entsprechend der jeweils günstigeren Ober- oder Untergrenze der Bandbreite) auszugehen (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 373 [6/2014]); als unangemessen iSd. Abs. 3 Satz 2 können nur diejenigen Entgelte angesehen werden können, die den Bandbreitenrand überschreiten (näher s. Anm. 135, 142).

► *Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen:* Für die Ermittlung eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreises im Rahmen grenzüberschreitender Lieferbeziehungen stehen grds. die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode) als gleichberechtigte Ermittlungsmethoden zur Verfügung (so ausdrücklich für den Anwendungsbereich des AStG die Regelung in § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG; zur Einengung der Bandbreite eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte und zur Korrektur unter Verwendung des Medians der Werte dieser Bandbreite s. § 1 Abs. 3 Sätze 3, 4 AStG; zu weiteren Einzelheiten s. KROPPEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD Verrechnungspreisgrundsätze Kap. II Tz. 2.1 ff. [10/2011]). Die im Einzelfall am besten geeignete Methode ist ggf. durch das FG zu bestimmen. Bei Vertriebsgesellschaften wird der Fremdvergleichspreis regelmäßig nach der Wiederverkaufsmethode ermittelt (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 mwN; s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570). Die Neuregelungen sind im Einzelnen umstritten (BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2007, 1461; *dies.* DStR 2010, 1309).

### 373 b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften

**Ausgewähltes Schrifttum:** WOERNER, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GSTB 2002, 369; BOGENSCHÜTZ, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; HEGER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, jurisPR-SteuerR 36/2005 Anm. 5; HOFFMANN, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; PELTNER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen Schwestergesellschaften, KFR F. 4 KStG § 8, 9/05, 457; PFLÜGER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwestergesellschaften, GSTB 2005, 203; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; GRÜTZNER, Rückstellung für drohende Kapitalersatzansprüche einer Schwestergesellschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung?, StuB 2007, 582; SCHLAGHECK, Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, BBK 2007, F. 13, 5027; BÄUML, Die Ausstrahlungswirkung des MoMiG auf das Steuerrecht, in BÄUML/RÖRMERMANN/WÄCHTER, GmbH-Beratung nach dem MoMiG, GmbHR 2008, Sonderheft

10/2008, 93; GOETTE, Einführung in das neue GmbH-Recht, München 2008; SCHRÖDER, Zur Frage der Einordnung der eigenkapitalersatzrechtlichen Erstattungspflicht gegenüber einer Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2008, 1224; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; STOLLENWERK/WILLEMS, Börsenspekulationen einer GmbH – vGA aufgrund Verlagerung von Geschäftschancen? GmbH-StB 2012, 81.

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden. Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, ist dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, zu werten (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Schwestergesellschaft“ [7/2015]). Nach diesen Grundsätzen gelten die in Anm. 372 genannten Grundsätze des Fremdvergleichs zur Bestimmung angemessener (Gegen-)Leistungen im Lieferverkehr auch zwischen Schwestergesellschaften. Überdies sind grds. schriftliche Vereinbarungen über Liefer- und Preiskonditionen erforderlich; existieren solche zwar nicht, wird der Warenverkehr jedoch entsprechend allg. gültigen Preislisten oder wie mit den fremden Geschäftspartnern, insbes. nach den Übungen der Branche abgewickelt, kann gleichwohl auf klare und eindeutige und im Vorhinein geschlossene (mündliche) Vereinbarungen geschlossen werden (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 501 [6/2014]; s. hierzu auch BFH v. 16.2.1977 – I R 94/75, BStBl. II 1977, 568, zur Übernahme von branchenüblichen Frachtkosten; FG Ba.-Württ. v. 3.12.1992 – 3 K 179/89, EFG 1993, 406, rkr., zur Übernahme von Skontoaufwendungen). Nicht fremdübliche Preise im Handel zwischen Schwestergesellschaften führen indes ebenso wie ein „unüblicher“ Zahlungsverkehr zu vGA (BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189). Vertragsbedingungen können ggf. auch einer langjährigen Übung entnommen werden, doch genügt es nicht, wenn nur die Entgeltlichkeit, nicht aber die Höhe des Entgelts feststeht (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 501 [6/2014]; FG Hamb. v. 13.4.1984 – II 117/81, EFG 1984, 624, rkr.). Als „vorläufig“ vereinbarte Preise müssen zumindest nach feststehenden Kriterien endgültig bestimmbar sein (BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.12.8). Zu den Anforderungen der FinVerw. an die Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, insbes. zu Ermittlungs-, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten s. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.2 ff.

**Im Rahmen von Lieferbeziehungen** zwischen Schwestergesellschaften können insbes. Unterpreislieferungen zu vGA in Höhe der Preisvergünstigung bei der liefernden Gesellschaft, zu Erträgen bzw. verdeckten Einlagen bei der Muttergesellschaft (nachträgliche AK der Mutter auf die Beteiligung) sowie zu verdeckten Einlagen bei der beziehenden Gesellschaft führen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 866 [8/2014]; H 8.5 V. „Waren“ KStH; zur Bilanzierung von vGA im Verhältnis zwischen Mutter- und TochterGes. s. SCHLAGHECK, BBK 2007, F. 13, 5027); s. auch Anm. 428. Auch die nicht zeitnahe und/oder nicht vollständige In-Rechnung-Stellung gegenüber der Schwestergesellschaft erbrachter Leistungen (BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189) oder der Verzicht auf eine Kaufpreisforderung zugunsten einer Schwestergesellschaft (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, GmbHR 2015, 435) kann die Annahme gesellschaftlicher (Mit-)Veranlassung rechtfertigen. Zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine neu gegründete Schwestergesellschaft im

Rahmen einer Betriebsübernahme als vGA s. BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465.

**Eigenkapitalersatzrechtliche Erstattungsverpflichtungen gegenüber Schwestergesellschaft:** Eine Vermögensminderung, die sich aus einer aus den Grundsätzen der eigenkapitalersetzenden Gebrauchsüberlassung abgeleiteten Erstattungsverpflichtung ergeben würde, hat die Rspr. als vGA angesehen (BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60, mit Anm. HEUERMANN, StBp. 2008, 328). Bei dem aus § 32b Satz 1 GmbHG aF bzw. aus der entsprechenden Anwendung von § 31 GmbHG folgenden Erstattungsanspruch einer notleidenden Gesellschaft gegen den Gesellschafter handele es sich um eine aus dessen gesellschaftsrechtl. Finanzierungsverantwortung abzuleitende Verpflichtung – vergleichbar mit einer Einlageverpflichtung. Liege die Erstattungsverpflichtung in der Finanzierungsverantwortung des Gesellschafters, sei sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Das gelte auch, wenn die eigenkapitalersetzende Leistung nicht unmittelbar vom Gesellschafter, sondern von einer von diesem beherrschten Schwestergesellschaft erbracht werde.

► *Im Zuge der Aufhebung der §§ 32a, 32b GmbHG* und die Integrierung dieser Regelungen in die InsO durch das MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) wurde die Rechtsfigur der eigenkapitalersetzenden Gesellschafterleistungen aufgegeben (s. hierzu WÄLZHOLZ, GmbHR 2008, 841; HARLE, GmbHR 2009, 1093). Vor dem Hintergrund der das Verhältnis von Gesellschaftsrecht und StRecht sowohl im Bereich der vGA als auch der nachträglichen AK neu definierenden Regelungen (vgl. SCHRÖDER GmbHR 2008, 1224) stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien nunmehr die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (s. Anm. 120 ff.) in diesen Bereichen beurteilt werden kann – ob durch eine (ggf. zeitlich „pauschalierte“) gesellschaftsrechtl. veranlasste Verstrickung nach dem Insolvenzrecht (vgl. BÄUML, GmbHR 2008, Sonderheft 10/2008, 93 [95 ff.]; HEUERMANN, StBp. 2008, 328; HEUERMANN, NZG 2009, 841, jeweils zu nachträglichen AK iSd. § 17 EStG) oder durch eine autonome strechtl. Lösung (s. etwa WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 17 EStG Rn. 174, mwN). Die FinVerw. (BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 832; BFH v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99, BStBl. I 1999, 545, ebenfalls zu nachträglichen AK iSd. § 17 EStG) favorisiert wohl eine autonome strechtl. Lösung und stellt insoweit auf die Figur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers“ ab. Dem ist uE auch für den Bereich der vGA zu folgen.

**Verlagerung von Geschäftschancen zwischen Schwestergesellschaften:** Auch Geschäftschancen können zwischen Schwestergesellschaften gegen nicht angemessenes Entgelt übertragen werden (s. näher Anm. 446; s. auch STOLLENWERK/WILLEMS, GmbH-StB 2012, 81, zur Verlagerung anhaltend erfolgreicher Börsengeschäfte).

374 Einstweilen frei.

## 375 77. Liquidation

In der Liquidationsphase sind vGA verdeckte Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen (s. § 11 Anm. 44, 59). Der Auskehrungsbetrag selbst stellt – ebenso wie eventuelle Abschlagszahlungen darauf – indes keine vGA dar (glA KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Liquidation“ [8/2015]). Dagegen ist eine im Vorgriff auf eine eventuelle Liquidationsquote, aber unter Verstoß gegen § 30 GmbHG an die Gesellschafter einer GmbH geleistete Zahlung als vGA zu

behandeln (FG Nds. v. 8.11.1990 – VI 670/89, GmbHR 1992, 59, rkr.). Zur Übertragung des Mandantenstamms bei Liquidation als vGA s. Sächs. FG v. 21.2.2003 – 2 V 630/02, Inf. 2003, 650, rkr.

### 78. Lizenzen, Patente, Know-how – Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter

376

**Ausgewähltes Schrifttum:** KLEINEIDAM, Verrechnungspreise für immaterielle WG – Lizenzen, in SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, 103; GROSS, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how- und Computerprogrammlicenz-Verträgen, BB 1995, 885; GROSS, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how und Computerprogrammlicenz-Verträgen 1996/1997 und 1998/1999, BB 1998, 1321 und Beilage BB 10/2000, 24; SCHWEIGER, Gesellschafter-Markenlizenzen, BB 1999, 451; JAKOB, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; DAUTENBERG, Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren in einem europäischen Konzern, StuB 2005, 524; DÜRRFELD/WINGENDORF, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR 2005, 464; FORST/BUSCH, Die Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie in Deutschland – Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in der EU, EStB 2005, 35; SIMON/STOLZE, Die steuerliche Beurteilung von Film-Lizenzzahlungen im deutsch-amerikanischen Wirtschaftsverkehr, IStR 2005, 398; VONDERBANK, Steuern für Lizenzgebühren – Zollwertrechtliche Beurteilung von Steuern für an einen drittländischen Lizenzgeber gezahlte Lizenzgebühren, AW-Prax. 2005, 107; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, 447; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; HAASE, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741; STEINER, Der „fremdübliche“ Verrechnungspreis – das Top-Thema bei Betriebsprüfungen!?, ÖStZ 2006, 148; HAASE (Hrsg.), Geistiges Eigentum, Köln 2012.

**Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte:** Vereinbarungen über die Übertragung von Lizenzrechten oder anderer immaterieller WG zwischen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche wie auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. Im Falle grenzüberschreitender Einräumung von Rechten an eine deutsche KapGes. kann im Einzelfall eine Verpflichtung zum StAbzug nach § 50a EStG begründet werden (s. HAASE, Geistiges Eigentum, 2012, Rn. 8.170 ff.); ferner ist ggf. § 1 AStG zu beachten (s. näher Anm. 372, zum sog. Authorised OECD Approach – AOA).

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Werden immaterielle WG (zB Patentrechte, Urheberrechte) von der KapGes. unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis auf den Gesellschafter (oder auf eine diesem nahestehende Person) übertragen oder zahlt die KapGes. unangemessen hohe Lizenzgebühren für die Übertragung solcher Rechte, kann dies zur vGA führen.

BFH v. 14.10.1992 – I R 69/88, BFH/NV 1993, 269, Namenslizenz; BFH v. 15.4.2003 – I B 81/02, BFH/NV 2003, 1612, Patent; FG Rhld.-Pf. v. 13.6.1972 – II 49/68, EFG 1972, 603, rkr.: Lizenzzahlungen für Erfindungen des beherrschenden Gesellschafters, die dieser im Rahmen seiner Einzelfirma gemacht hat; s. hierzu auch BORSTELL, StJb. 2001/02, 201; ENDRES/OESTREICHER, IStR 2003, Beilage 15, zu Funktionsverlagerungen im Konzern; FG Saarl. v. 26.6.2008 – 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer vor GmbH-Gründung nicht konkretisierten Geschäftsidee, die von der GmbH selbst umgesetzt und fortentwickelt wird, als vGA; FG München v. 28.11.2006 – 6 K 578/06, juris, rkr., zum Abschluss eines – zusätzlichen – Lizenzver-

## **KStG § 8** Anm. 376–380 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

trags mit einer Konzerngesellschaft als vGA, wenn bereits ein Alleinvertriebsvertrag mit einer anderen konzernangehörigen Herstellerfirma besteht.

Gleiches gilt, wenn Zahlungen ohne im Voraus getroffene klare vertragliche Abreden zwischen KapGes. und beherrschenden Gesellschaftern geleistet werden (BFH v. 9.2.1983 – I R 229/81, BStBl. II 1983, 487, Urheberrecht).

**Rechte an Erfindungen:** Vorherige eindeutige Vereinbarungen sind insbes. auch über die Frage zu treffen, wem Rechte an Erfindungen zustehen sollen (glA RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 550 [6/2014]). Trägt die KapGes. die Kosten der Entwicklung einer Erfindung, liegt in der Kostenübernahme eine vGA, wenn der Gesellschaft nicht auch die Rechte an der Erfindung zustehen. Stehen die Rechte an der Erfindung dagegen dem Gesellschafter zu, ist für die Annahme einer vGA nur dann kein Raum, wenn er der KapGes. die verauslagten Kosten ersetzt oder ihr zumindest die kostenlose Nutzung seiner Rechte ermöglicht.

**Verzicht auf den Wert einer Erfindung:** Der Verzicht einer KapGes. auf den Wert einer Erfindung und die Duldung, dass das Gebrauchsmuster auf einen Gesellschafter übertragen wird, führt zu vGA. Eine solche kann auch dann gegeben sein, wenn die nach dem Arbeitnehmererfindungsgesetz vorgesehene Inanspruchnahme der Erfindung eines ArbN (§ 6 ArbNErfG) unterbleibt (BGH v. 28.11.2002 – 5 StR 145/02, NStZ 2004, 575).

### 377 **79. Lösegeld**

Lösegeldzahlungen, die eine KapGes. für die Freilassung ihres Gesellschafters oder Geschäftsführers zum Schutz von dessen Familie leistet, sind auch dann vGA, wenn die Entführung auf einer Dienstreise stattgefunden hat (BFH v. 22.2.2001 – I B 132/00, BFH/NV 2001, 1408).

### 378 **80. Lohnsteuer**

Wendet eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine vGA in Form von Gehaltszahlungen zu, können die hierauf abgeführten LStBeträge nicht fiktiv als abgeführte KStBeträge behandelt werden. Die an den Gesellschafter gezahlten Gehälter sind deshalb in Höhe ihrer Bruttobeträge als vGA anzusehen und nicht um die LSt zu kürzen (FG Hamb. v. 2.12.1988 – II 183/88, EFG 1989, 138, rkr.).

### 379 **81. Management-buy-out**

Wird ein Unternehmen im Wege des Management-buy-out durch seine bisherigen leitenden Angestellten gekauft und anschließend fortgeführt, kann eine verkürzte Probezeit für die Erteilung einer Pensionszusage ausreichen; eine vGA entsteht dann nicht (BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670).

### 380 **82. Mandantenstamm**

Siehe Anm. 308 „Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts“, 375.

**83. Mietverträge, Pachtverträge und anderweitige Nutzungsverhältnisse** 381

**Ausgewähltes Schrifttum:** LS, Zahlung von Pachtzinsen für eine Steuerberatungspraxis als verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 1990, 422; SCHOLTZ, Pachtzins für Mandantenstamm (verdeckte) Gewinnausschüttung?, KFR F. 4 KStG § 8, 365; ENGELKE/CLEMENS, Unentgeltliche Nutzungsvorteile als Instrument der Ergebnissteuerung im nationalen und internationalen Konzern, DStR 2002, 285; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; KOLBE, Die Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen als Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, StuB 2005, 836; PRÜHS, Steueroptimale Mietkalkulation, GmbH-Stpr. 2006, 101; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; GEBEL/MERZ, Die Unterhaltung von Wirtschaftsgütern im privaten Interesse des Gesellschafters – Inkongruente Besteuerung der vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene?, DStZ 2011, 145; PILTZ, Besteuerung ohne Leistungsfähigkeit? – Das selbstgenutzte Ferienhaus, DStR 2014, 684; GOLOMBEK, Verdeckte Gewinnausschüttung bei unentgeltlicher Überlassung einer spanischen Ferienimmobilie – wirklich nur bis 2012 relevant?, BB 2014, 855; MILATZ/CHRISTOPHEIT, Die Kapitalgesellschaft als Eigentümerin einer Ferienimmobilie im europäischen Ausland, BB 2015, 1750.

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Voraussetzung für die Anerkennung eines Mietverhältnisses ist auch im Verhältnis zwischen KapGes. und Gesellschafter, dass die Hauptpflichten (Überlassung einer Mietsache zur Nutzung; Höhe der zu entrichtenden Mietentgelts) klar und eindeutig vereinbart und entsprechend durchgeführt werden; daneben können auch Regelungen über Nebenpflichten bedeutsam sein, etwa wenn die Nebenabgaben erheblich sind.

ZB BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; gleichartige Mängel sowohl in einem mit einem fremden Dritten geschlossenen Mietvertrag als auch in einem Mietvertrag mit Angehörigen; BFH v. 17.12.2003 – IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274; Jahresmietwert ausreichend; FG Düss. v. 12.4.2000 – 16 K 3974/94 E, EFG 2000, 739, rkr.: schädlicher Verzicht auf vereinbarte Nebenkostenabrechnung.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA kann überdies dann vorliegen, wenn der Abschluss des Mietverhältnisses ausschließlich im Interesse des Gesellschafters liegt (s. BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, GmbHR 2012, 223, zur Anmietung eines Werbebusses, wenn der wirtschaftliche Erfolg des durch den Bus beworbenen Produkts in erster Linie nicht der KapGes., sondern einer anderen Gesellschaft der Unternehmensgruppe zukommt).

**Prüfung der Angemessenheit:** Mietet die KapGes. von ihrem Gesellschafter zu überhöhtem Mietzins, liegt eine vGA vor (BFH v. 9.7.2003 – I B 183/02, BFH/NV 2004, 87, mwN); ein zu niedriger Mietzins führt nicht zur Nutzungseinlage (BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 525 [6/2014]; s. aber auch BFH v. 14.1.1993 – X R 57/93, GmbHR 1998, 692, zur WK/BA-Kürzung beim Gesellschafter). Mietet der Gesellschafter von der KapGes. zu unangemessen niedrigerem Mietzins, liegt ebenfalls eine vGA vor. Zur Ermittlung eines angemessenen Mietzinses ist vorzugsweise ein direkter Drittvergleich durchzuführen. Ist dies nicht möglich, ist der angemessene Mietzins unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse zu schätzen, dh., es muss ein „marktwirtschaftlicher Preisbildungsprozess“ simuliert werden (FG Saar. v. 29.3.2004 – 1 K 210/00, EFG 2004, 1480, rkr.). Maßstab ist, ob und zu welchen Bedingungen ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen gleichartigen Mietvertrag abgeschlossen hätte. Ein solcher wird die Angemessenheit einer zu vereinbarenden Miete unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen. Dazu gehört die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände; denn insoweit ist der Ver-

gleich des Aufwands entscheidend, der sich beim Ankauf der Gegenstände zu ihrem gemeinen Wert einerseits und bei der Anmietung andererseits für die voraussichtliche Nutzungszeit ergibt. Daneben ist zu berücksichtigen, ob für die Anmietung nicht noch andere Gründe sprechen (BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 6744/99 K, F, EFG 2002, 1404, rkr.). Eine Schätzung der angemessenen Miete anhand einer fiktiven Verzinsung des eingesetzten Kapitals und des durchschnittlichen Wertverbrauchs kommt nur in Betracht, wenn keine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten vorhanden und eine marktübliche Miete nicht festzustellen ist. Deckt die jährliche Miete der KapGes. bereits einen erheblichen Teil der Gesamtinvestitionen ihres Gesellschafters in die vermietete Immobilie ab, spricht dies für eine gesellschaftliche Veranlassung der Mietzahlungen (BFH v. 20.6.2005 – I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062).

Zur Angemessenheit von Pachtzahlungen, wenn bei Bemessung der Höhe des Zinses nicht berücksichtigt worden ist, dass der Pächter vertraglich verpflichtet ist, die gepachteten WG instand zu halten und unbrauchbar gewordene WG auf seine Kosten zu ersetzen, s. FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, juris, rkr.; zur vGA durch Gestattung der Unterverpachtung s. FG München v. 15.10.2002 – 6 V 2347/02, juris, rkr.; zum Zusammenspiel von Gehalt und Pachtzahlungen s. FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1646/04, juris, rkr.; zur vGA durch Erhöhung des Pachtzinses aufgrund der Einflussnahme des den Bau finanzierenden Kreditinstituts s. FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 196/96, EFG 1999, 921, rkr.; zu mündlichen Pachtvereinbarungen zwischen GmbH und Alleingesellschafter s. FG München v. 26.3.1997 – 7 K 893/93, juris, rkr.; zur Verpachtung des Mandantenstamms eines Steuerberaters an eine neu gegründete GmbH s. BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546; zur Erhöhung der Grundstückspacht als vGA s. FG Nds. v. 30.4.1991 – VI 288/90, GmbHR 1992, 329, rkr.; zu an die GuV gekoppelte Pachtzahlungen als vGA s. FG Nds. v. 18.1.1990 – VI 108/88, GmbHR 1991, 132, rkr.

**Die unentgeltliche Nutzung der im Ausland belegenen Ferienimmobilie** einer ausländ. KapGes. durch den im Inland ansässigen Gesellschafter kann vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung sein (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024; s. auch PILTZ, DStR 2014, 684; GOLOMBEK, BB 2014, 855; MILATZ/CHRISTOPPEIT, BB 2015, 1750). Die Einschaltung einer (ausländ.) KapGes. hat in der Praxis zumeist (im StRecht des Sitzstaats liegende) stl. Gründe. Außerhalb des Geltungsbereichs des § 8 Abs. 2 kann die KapGes. theoretisch über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen (s. Anm. 74); indes ist die prinzipielle Existenz einer solchen außerbetrieblichen Sphäre nach Maßgabe des insoweit ausschlaggebenden deutschen Rechtsverständnisses unbeachtlich, wenn die Gewinnlosigkeit gerade darauf beruht, dass die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, Rn. 14).

**Anderweitige Nutzungsvorteile:** Empfängt eine KapGes. Nutzungsvorteile (zB Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters) gegen unangemessen hohes Entgelt oder überlässt sie einem Gesellschafter unentgeltlich oder gegen zu niedriges Entgelt solche Nutzungsvorteile, liegen regelmäßig vGA in der Höhe vor, um den das Nutzungsentgelt über bzw. unter dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten; maßgeblich ist die erzielbare Vergütung (BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; ebenso H 37 KStH). Demgegenüber sind unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen zugunsten der KapGes. keine verdeckten Einlagen. Zur Kfz-Nutzung durch Angestellte der KapGes. s. Anm. 297 und 368.

Vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569, Überlassung einer Schwimmbad- an den Geschäftsführer einer GmbH, der ein Sohn des alleinigen Gesellschafters ist;

BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFH/NV 2001, 833, zur Garantieerklärung im Konzern; s. auch BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704, zum Vorteilsausgleich bei zinsloser Darlehensgewährung gegen verbilligte Nutzungsüberlassung einer Wohnung; FG Saarl. v. 26.6.2008 – 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer nicht konkretisierten Geschäftsidee als vGA; s. auch FG Nds. v. 23.6.2009 – 6 K 72/08, DStRE 2011, 1317, rkr., zu Mietzinszahlungen einer KapGes. an einen ihrer (mittelbaren) Minderheitsgesellschafter für einen stl. nicht anzuerkennenden Mietvertrag; FG München v. 26.4.2010 – 7 K 1741/07, juris, best. durch BFH v. 11.1.2011 – I B 87/10, BFH/NV 2011, 836, zur vGA ua. durch unterlassene Einziehung von Forderungen aus Bauleistungen.

#### 84. Namensüberlassung

382

**Ausgewähltes Schrifttum:** BECKER, Die Verrechnung von Entgelten für die Überlassung von Namen und Marken, in OESTREICHER (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 95.

Die Vergütung, die eine KapGes. ihrem Gesellschafter für die Überlassung seines (bürgerlichen) Namens zur Firmenbildung gewährt, führt regelmäßig zu einer vGA (BFH v. 17.4.1956 – I 332/55 U, BStBl. III 1956, 180). Die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen stellt demgegenüber idR einen sog. Rückhalt im Konzern dar, für den Lizenzentgelte nicht verrechenbar sind; gleichwohl entrichtete Entgelte stellen vGA dar. Ist der Konzernname jedoch zugleich als Markenname oder Markenzeichen geschützt, ist die Entgeltlichkeit der Einräumung und damit auch die Verrechenbarkeit der geleisteten Zahlungen im Konzernverbund strechtl. zu berücksichtigen, soweit der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt und die Überlassung unter den gleichen Umständen und Bedingungen wie bei einem fremden Dritten erfolgt (BFH v. 9.10.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140).

#### 85. Nießbrauch

383

Voraussetzung für die Anerkennung eines Nießbrauchs ist auch im Verhältnis zwischen KapGes. und Gesellschafter eine klare, eindeutige und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführte Abrede. Hieran fehlt es etwa, wenn eine Nießbrauchsentgeltvorauszahlung ohne ausdrückliche Verrechnungsabrede geleistet wird (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Aus dem Grundsatz der Zurechnung von Erträgen an den Vorbehaltsnießbraucher folgt nicht, dass auch eventuelle Vermögensvorteile im Rahmen einer festgestellten vGA diesem zuzurechnen sind (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605).

#### 86. Non-Profit-Unternehmen

384

Die Tätigkeit einer KapGes. ist grds. auf Gewinnerzielung ausgerichtet; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde für Leistungen stets – auch im Verhältnis zum Gesellschafter – neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen. Andererseits beinhaltet Abs. 3 Satz 2 keine allgemeine Ermächtigung zur pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben. Korrekturen sind

vielmehr nur erforderlich, wenn Verlust oder Gewinnlosigkeit ertragstl. unbeachtliche Beweggründe zugrunde liegen. Selbst die satzungsmäßige Gewinnlosigkeit einer KapGes. kann nur dann zu vGA führen, wenn für den Verzicht auf angemessene Gewinnaufschläge gesellschaftliche Gründe maßgebend sind (BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502); vGA wurden bejaht durch: BFH v. 19.3.1975 (I R 137/73, BStBl. II 1975, 722, zur gewinnlosen Einkaufsgesellschaft); BFH v. 2.2.1994 (I R 78/92, BStBl. II 1994, 479); BFH v. 17.5.2000 (I R 79/99, BStBl. II 2000, 480, zur Übernahme von Aufwendungen für die eigene Veräußerung); FG Hamb. v. 18.1.2006 (V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., zu dauerdefizitärem Turniersport im Interesse der Gesellschafter); FG Köln v. 23.6.2004 (13 K 403/02, EFG 2004, 1715, rkr., zu einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Befriedigung der Interessen ihres einzigen [öffentlich-rechtl.] Gesellschafters und nicht aus eigenem Gewinnstreben handelte, mit Anm. NEU, EFG 2004, 1721). Zu gesetzlichen Neuregelung betreffend strukturell dauerdefizitäre kommunale Eigenbetriebe gewerblicher Art, deren satzungsmäßige Gewinnlosigkeit im öffentlichen Interesse liegt, s. Anm. 59 ff., 500 ff.

385 **87. Organschaft**

Siehe Anm. 426.

386 **88. Parteispenden**

Zuwendungen einer KapGes. an politische Parteien können strechtl. auch dann nicht als vGA gewertet werden, wenn sie ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung allgemeiner politischer Ziele gewährt werden (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220).

387 **89. Partiarisches Darlehen**

Kapitalgesellschaften und Gesellschafter können partiarische Darlehensvereinbarungen schließen; gezahlte Darlehenszinsen stellen bei vereinbarungsgemäßer Durchführung des wirksamen Vertrags keine vGA dar, soweit sie nicht ausnahmsweise außerhalb einer fremdüblichen Bandbreite liegen (FG Nds. v. 18.8.1994 – VI 243/89, juris, rkr.).

388 **90. Patronatserklärung**

Mit einer Patronatserklärung will ein Unternehmen die Kreditwürdigkeit eines anderen Unternehmens, an dem es beteiligt ist oder dem es sonst nahesteht, gegenüber deren Kreditgebern erhöhen. Patronatserklärungen sind nicht formgebunden und können daher im Rahmen der Vertragsfreiheit mit unterschiedlichem rechtl. Gehalt ausgestattet sein; dementsprechend können sie unterschiedliche Tragweite und Rechtsfolgen haben. Die Patronatserklärung ist eine Sammelbezeichnung, die Erklärungen von losen, zu nichts verpflichtenden Zusagen mit Goodwill-Charakter wie Bescheinigungen der Seriosität und Bonität der Tochtergesellschaft bis hin zu Verpflichtungen mit Garantie- oder bürgerschaftsähnlichem Inhalt umfasst. Entsprechend dieser Bandbreite gliedert man die Patronatserklärungen in sog. harte, dh. rechtl. verpflichtende Patronatserklä-

rungen, und in sog. weiche Erklärungen, nämlich unverbindliche, ohne Rechtsbindungswillen ausgesprochene Absichten, die eine bestimmte Geschäfts- oder Beteiligungspolitik der Muttergesellschaft in Aussicht stellen (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1996 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr., mit Anm. EFG 1997, Beilage 4, 15; MICHALSKI, WM 1994, 1229). Weiche Patronatserklärungen begründen keine rechtl. Verpflichtung und lösen damit auch keine Provisionspflicht aus, denn die Abgabe einer weichen Patronatserklärung gehört typischerweise zu den Vorteilen, die sich schon aus der Konzernzugehörigkeit einer Gesellschaft ergeben und deshalb kein eigenes Leistungsentgelt rechtfertigen. Gleichwohl erbrachte einmalige oder laufende Gegenleistungen der Tochtergesellschaft führen uE zur Annahme von vGA. Etwas anderes kann für harte Patronatserklärungen gelten, etwa wenn die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft durch eine verpflichtende Konzernbürgschaft oder auch nur durch eine im Jahresabschluss zu vermerkende Patronatserklärung erhöht wird; in diesem Fall liegt dem eine über den Rückhalt im Konzern hinausgehende Assistenzleistung zugrunde, die entgeltpflichtig ist und daher auch von der Tochtergesellschaft entgolten werden darf (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1996 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr., s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 4). Wird eine Patronatserklärung von der Muttergesellschaft ausschließlich aufgrund ihrer Stellung als alleinige Anteilseignerin der Tochtergesellschaft abgegeben, ist die spätere Übernahme der Verbindlichkeiten oder Verluste der Tochtergesellschaft nicht durch den Betrieb der Muttergesellschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (FG Düss. v. 13.5.1997 – 6 K 7941/93 K, V, F, BB, juris, rkr., zu einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Erklärung; s. auch BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zur Garantieerklärung zugunsten einer Konzerngesellschaft als – zusätzliches – Eigenkapital; v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384, zur Passivierung von Verbindlichkeiten aus einer Patronatserklärung; FG Düss. v. 17.7.1996 – 14 K 2511/92 E, EFG 1996, 1035, rkr., zu Zahlungen aufgrund einer Patronatserklärung als nachträgliche AK einer wesentlichen Beteiligung). Für Liquiditätszusagen des Gesellschafters einer GmbH gelten uE die gleichen Grundsätze (glA RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 900 „Patronatserklärungen“ [8/2014]; s. auch WIEDEMANN/HERMANN, ZIP 1994, 997).

### 91. Pensionszusage

389

Siehe Anm. 283 ff.

### 92. Praxiswert

390

Siehe Anm. 308, 366, 375.

### 93. Preisnachlässe und Bonusprogramme

391

Preisnachlässe (Umsatzrückvergütungen, Rabatte, Boni und Skonti) sind vGA, wenn sie – unter vergleichbaren Umständen – nur dem Gesellschafter, nicht auch anderen (nicht gesellschaftlich oder mitgliederschaftlich verbundenen) Kunden gewährt werden (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298 = FR 2016, 62, zu Bonusprogrammen eines Kreditinstituts in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft). Besondere Preisnachlässe zugunsten eines Gesellschafters können allerdings dann gerechtfertigt sein, wenn dieser Haupt-

## **KStG § 8** Anm. 391–396 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

abnehmer der KapGes. ist (BFH v. 16.4.1980 – I R 75/78, BStBl. II 1981, 492), diesem besondere Vertriebskosten entstanden sind (BFH v. 4.5.1977 – I R 162, 163/76, BStBl. II 1977, 765) oder der Preisnachlass vor allem durch die hohe Abnahme zu erklären ist (BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, 510), denn die KapGes. braucht ihren Gesellschafter auch nicht schlechter zu behandeln als einen fremden Dritten.

Auf der anderen Seite führen Preisnachlässe des Gesellschafters zugunsten seiner KapGes. nur dann zu einer verdeckten Einlage, wenn ein Nichtgesellschafter bei der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH v. 21.9.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86); s. auch H 8.5 V. „Waren“ KStH 2008.

### 392 **94. Rechtsberatungskosten**

Siehe Anm. 304.

### 393 **95. Reisen**

Siehe Anm. 301 und 360.

### 394 **96. Repräsentation**

KapGes. können Aufwendungen zu betrieblichen Repräsentationszwecken tätigen (Abhaltung repräsentativer Veranstaltungen, Unterbringung von Gästen in repräsentativen Räumen etc.); die hierfür aufgewandten Kosten sind – ggf. nach § 4 Abs. 5 EStG (teilweise) nicht abziehbare – BA (s. auch Anm. 24); vGA liegen in diesem Zusammenhang nur vor, wenn die hierfür aufgewandten Kosten dem Eigenrepräsentationsbedürfnis eines Gesellschafters dienen (BFH v. 19.4.1972 – I R 62/70, BStBl. II 1972, 594).

### 395 **97. Sachdividende**

Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. kann der Gesellschafter auch mit Sachwerten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. CREZELIUS, FS Korn, 2005, 273); vGA können im Zusammenhang mit Sachdividenden insbes. durch eine damit verbundene Auskehr stiller Reserven entstehen, da diese nicht vom Gewinnanspruch des Gesellschafters umfasst sind (vgl. BFH v. 26.1.1972 – I R 93/70, BStBl. II 1972, 547; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Sachdividende“ Rn. 14 [6/2009]; ORTH, WPg 2004, 777 [841, 843]; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2002, 1157; U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; s. ergänzend auch SCHULZE-OSTERLOH, FS Priester, 2007, 749).

### 396 **98. Sanierung**

Werden einer KapGes. Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen, führt dies beim bisherigen Gläubiger zu außerordentlichem Aufwand und beim bisherigen

Schuldner zu Ertrag; Letzterer kann im Wege von Billigkeitsmaßnahmen gestundet oder erlassen werden (s. BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Tz. 7 f.), deren Rechtsgrundlage rechtl. umstritten sind (s. BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135: Erlass bei summarischer Prüfung zweifelhaft; dagegen BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BFH/NV 2014, 670: kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung; ebenso Vorlagebeschluss BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696: kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und unionsrechtl. Beihilferecht, Az. BFH GrS 1/15). Ist der Schuldner durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt eine verdeckte Einlage vor (BFH v. 15.10.1997 – I R 103/93, BFH/NV 1998, 572; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652: verdeckte Einlage der Gesellschafter einer GmbH durch Forderungsverzicht einer personenidentischen KG; FG Hess. v. 20.7.1995 – 4 V 364/95, EFG 1995, 960, rkr.; FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.: Forderungsverzicht zwischen verbundenen Unternehmen). Verzichtet die KapGes. ohne betrieblichen Anlass zugunsten eines Gesellschafters auf eine Forderung, um dessen „Sanierung“ zu unterstützen, führt dies zu vGA, wenn der Anspruch zivilrechtl. bestand (BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571, zur vGA einer inländ. KapGes. an die ausländ. Muttergesellschaft durch Verzicht auf einen Anspruch gegen eine ausländ. Schwestergesellschaft) oder zumindest vom Dritten im Wege des Vergleichs anerkannt worden war (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 8/78, BStBl. II 1981, 260). Eine vGA liegt jedoch nicht vor, wenn eine KapGes. gegenüber dem Gesellschafter (oder auch einer Firma, an der ihr alleiniger Gesellschafter beteiligt ist) auf eine Forderung verzichtet, und der Verzicht durch wirtschaftliche Interessen der GmbH bedingt ist (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.). Ein Forderungsverzicht kann aber auch teilweise betrieblich und teilweise gesellschaftlich veranlasst sein, etwa wenn die übrigen Gläubiger zwecks Sanierung nur auf die Hälfte ihrer Forderungen verzichten, der Gesellschafter jedoch in voller Höhe (RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sanierung“ [8/2014]; BEISER, StuW 1996, 62; WEBER-GRELLET, BB 1995, 243). Auch im Falle eines Rangrücktritts (vgl. § 19 Abs. 2 InsO nF) in Verbindung mit einer schädlichen Besserungsklausel (vgl. § 5 Abs. 2a EStG) kann im Einzelfall eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA oder eine verdeckte Einlagen vorliegen, etwa wenn die KapGes. Zinsen auf ein ausgebuchtes Darlehen entrichtet oder ein noch werthaltiges Darlehen nach Rangrücktritt ausgebucht wird (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, Rn. 31; krit. NEUMANN, GmbH-StB 2009, 192; s. auch WÄLZHOlz, GmbH-StB 2009, 75).

### 99. Satzungsklausel

397

Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Satzungsklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 101 und 223.

### 100. Schmiergelder

398

Sind von einer KapGes. gezahlte Schmiergelder nach § 160 Abs. 1 AO nicht als BA zu berücksichtigen oder dürfen sie nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG den Gewinn nicht mindern, liegt schon mangels einer Auswirkung auf das Einkommen keine vGA vor. Eine vGA kann allerdings vorliegen, wenn Schmiergeldzah-

## **KStG § 8** Anm. 398–402 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

lungen lediglich vorgetäuscht werden und Entnahmen des GesGf. verdecken sollen (FG Düss. v. 20.11.1978 – II 115/74 E, EFG 1979, 345, rkr.). Nimmt der GesGf. einer KapGes. Schmiergeldzahlungen entgegen, ist eine vGA anzunehmen, wenn die KapGes. ihren Anspruch auf Herausgabe der Schmiergelder gegenüber dem GesGf. nicht alsbald geltend macht (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.; vgl. auch OLG Düss. v. 25.11.1999, DStR 2001, 716, zur Herausgabepflicht für vereinnahmte Schmiergelder).

### 399 **101. Schuldübernahme**

Die Tilgung von Schulden des Gesellschafters mit Mitteln der Gesellschaft ist regelmäßig vGA (BFH v. 12.11.2003 – I B 7/03, BFH/NV 2004, 668, mwN; s. auch BUCIEK, Stbg 2005, 60), soweit die KapGes. nicht gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846).

### 400 **102. Schwestergesellschaft**

Siehe Anm. 426.

### 401 **103. Sicherheitsaufwand**

Sicherheitsaufwendungen für den (allgemeinen) Schutz von Personen und Sachen auf dem Betriebsgelände der KapGes. sind in aller Regel betrieblich veranlasst. Übernimmt die KapGes. Kosten für den Personenschutz des (nicht geschäftsführenden „Nur“-)Gesellschafters, liegen vGA vor (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“ [8/2014]; KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 Anh. „Personenschutz“ [8/2014]). Etwas anderes gilt uE für einen im Einzelfall erforderlichen Personenschutz eines geschäftsführenden Gesellschafters, da dessen Schutz im Interesse der KapGes. erfolgt (glA SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 1204 „Terroristenschutz“; enger RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“ [8/2014]); s. auch Anm. 377.

### 402 **104. Spenden**

Spenden einer KapGes. an einen Verein, der dem Gesellschafter nahesteht oder in dem dieser Mitglied ist, können vGA sein, wenn die Zuwendung – etwa wegen ihrer Höhe – außerhalb des üblichen Spendenverhaltens der KapGes. liegt oder wenn die KapGes. anderen Spendenempfängern keine Spenden gewährt (BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586, zu Spenden einer Sparkasse an den Gewährträger; BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988: besonderes Näheverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Gesellschafter der spendenden KapGes.; FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.; zur Ermittlung des üblichen Spendenrahmens vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849). Eine vGA kann auch vorliegen, wenn ein Gesellschafter der KapGes. durch die Zuwendung der KapGes. eigene Spendenaufwendungen

erspart (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212, Tz. 8) oder wenn der Verein eine Beteiligung an der KapGes. hält und Gewinne der KapGes. unter dem Deckmantel einer Spende an den Verein ausgeschüttet werden sollen (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1220; s. auch FG Ba.-Württ. v. 14.1.1999, juris, rkr., zu Spenden an die Scientology Church als vGA, wenn sämtliche Gesellschafter Mitglieder dieser Kirche sind). Zahlungen einer KapGes. an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer gegenüber dem Gesellschafter ergangenen Auflage nach § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO sind vGA (glA Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1220; s. auch BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234); s. ferner Anm. 403.

### 105. Sponsoring

403

**Ausgewähltes Schrifttum:** KASPER, Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005, 397; GÜNDEL, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFStR 2005/2006, 693; OBLAU, Sponsoring und seine steuerliche Behandlung im Rahmen der Kommunikationspolitik eines Unternehmens, in HEBIG et al. (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, FS Wilhelm H. Wacker, Berlin 2006, 557.

Sponsoringaufwendungen können betrieblich veranlasste (dh. in voller Höhe abziehbare) BA, beschränkt abziehbare BA in Form von Spenden iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 oder iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abziehbare BA darstellen (s. § 4 EStG Anm. 973 ff.; zur Abgrenzung s. auch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828). Eine vGA kann in diesen Zusammenhang nur vorliegen, wenn die durch den Sponsoringaufwand bei der KapGes. eingetretene Vermögensminderung im Interesse eines Gesellschafters erfolgte, etwa wenn dieser dadurch eigene Aufwendungen als Förderer ersparen wollte (glA BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212, Tz. 8). Zu Aufwendungen für sog. *Social Sponsoring* s. BFH v. 21.5.1997 – I B 6/97, BFH/NV 1997, 904; zu Anschaffung und Halten eines Pferdes zu Werbezwecken als vGA s. FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr.; zu Ausgaben einer Sparkasse im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an einer kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft s. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, GmbHR 2006, 326; zur Spende einer GmbH an einen Förderverein einer Privatschule, in dem der GesGf. Mitglied ist und dessen Kind die Privatschule besucht, s. Schl.-Holst. FG v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.

### 106. Steuerberatungsgesellschaft

404

Zur Steuerberatungsgesellschaft im Konzern s. Anm. 418; zu Steuerberatkosten s. Anm. 304.

### 107. Steuerhinterziehung

405

Die mit einer vGA einhergehende Vermögensminderung führt im Normalfall nicht zur Annahme einer Steuerhinterziehung, denn eine vGA ist weder steuerrechtlich noch strafrechtlich „verboten“ (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162; strenger FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Steuerhinterziehung“ [7/2015]; diff. SCHWEDHELM in STRECK,

## **KStG § 8** Anm. 405–407 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 1104 „Steuerhinterziehung“, mwN; s. auch WEIDEMANN, wistra 2007, 201). Eine Steuerverkürzung liegt vielmehr nur in dem Umfang vor, in dem die Verschleierung bzw. das Verschweigen der vGA entgegen § 8 Abs. 3 Satz 3 zu einer scheinbaren Minderung des stl. Einkommens der Gesellschaft iSv. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt hat; die steuerstrafrechtlichen Folgen hängen dann von den Angaben des Stpfl. in der Steuererklärung ab (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162; v. 17.4.2008 – 5 StR 547/07, BFH/NV 2008, Beilage 4, 308 = HFR 2008, 1075 = NSTZ 2009, 157).

Vor diesem Hintergrund liegt eine Hinterziehungstat bspw. vor, wenn

- der Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer GmbH Lizenzzahlungen der GmbH an eine andere KapGes., bei der er zusammen mit seinem Sohn (Alleingesellschafter) Geschäftsführer ist, in der Steuererklärung aufwands erhöhend berücksichtigt und es sich bei den gezahlten „Lizenzzahlungen“ um ein Scheingeschäft handelt, das den eigentlichen Zweck der Zahlungen (Befriedigung des eigenen Geldbedarfs) verschleiern soll (s. BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169; zur Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Ausstellung von Scheinrechnungen vgl. auch BGH v. 24.6.2009 – 1 StR 229/09, wistra 2009, 396);
- eine KapGes. die AK von WG für die eigengenutzten Privatwohnungen des Gesellschafters übernimmt. Werden die WG aktiviert, liegt in Höhe der gewinnmindernd geltend gemachten AfA eine vGA vor, die, wenn sie keinen Eingang in die KSt-Erklärungen der KapGes. gefunden haben, eine Steuerverkürzung bewirken kann (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162);
- eine KapGes. mehrere Luxusfahrzeuge leaset, sie ihrem Gesellschafter ohne eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung unentgeltlich (auch) zur privaten Nutzung überlässt und die betrieblichen Aufwendungen hierfür in voller Höhe als BA geltend macht, ohne dem Gesellschafter entsprechende Einkünfte zuzuweisen (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 273/15, NJW 2016, 1747, m. Anm. MARFELS, AO-StB 2016, 128).

### 406 **108. Steuerklausel**

Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Steuerklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 101 und 223.

### 407 **109. Stille und atypisch stille Beteiligung**

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer stillen Beteiligung an einer GmbH, FR 1976, 164, FR 1977, 492; BORMANN, Die Zurechnung „verdeckter Gewinnausschüttungen“ im Rahmen einer GmbH & Still (Atypisch), DStZ 1983, 407; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; MANZ/LAMMEL, Stille Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Eigenkapitalcharakter und Rang in der Insolvenz nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2009, 1121; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, München, 7. Aufl. 2010; SCHMIDT/WERNER, Parallele Zulässigkeit von steuerlicher Organschaft und atypisch stiller Beteiligung, GmbHR 2010, 29; EICHFELDER, Mezzanine-Finanzierung als steuerliches Gestaltungsinstrument: Eine Analyse am Beispiel der stillen Gesellschaft, Ubg 2013, 178.

**Anerkannte Beteiligungsformen:** Die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters – auch eines beherrschenden – oder einer dem GmbH-Gesellschafter nahestehenden Person an Unternehmen einer KapGes. ist zivilrechtl. zulässig und wird grds. auch strechtl. anerkannt (BFH v. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477). Beteiligt sich der beherrschende Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH an dieser auch noch als stiller Gesellschafter mit einer erheblichen Vermögenseinlage und einer hohen Gewinnbeteiligung, so dürfte es sich im Regelfall um eine atypisch stille Gesellschaft handeln. Der Gesellschafter ist dann regelmäßig Mitunternehmer, da er wie ein Unternehmer auf das Schicksal dieses Unternehmens Einfluss nehmen kann (BFH v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308; BFH v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631). Dabei kann ein stiller Gesellschafter auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven Mitunternehmer sein, wenn seine Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188).

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Die stl. Anerkennung einer stillen Beteiligung an einer GmbH setzt idR voraus, dass das Gesellschaftsverhältnis vor seiner Durchführung klar und eindeutig vereinbart wurde, die Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden und die Gewinn- und Verlustbeteiligung nicht unangemessen hoch bemessen ist (BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59, zur stillen Gesellschaft; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702, zur atypisch stillen Gesellschaft; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286, zur gewerblich geprägten atypisch stillen Gesellschaft; FG Nds. v. 24.9.1987 – XII 83/86, EFG 1988, 303, rkr., zur Abgrenzung partiarischer Rechtsverhältnisse von atypisch stiller Beteiligung; FG München v. 7.4.1992 – 7 K 3627/89, juris, rkr., zur Beteiligung einer ausländ. Muttergesellschaft an ihrer inländ. Tochtergesellschaft als stiller Gesellschafter). Unter den genannten Voraussetzungen erkennt die Rspr. auch stille Beteiligungen durch eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person an (FG München v. 24.3.1997 – 7 K 846/95, juris, rkr.). An einer tatsächlichen Durchführung fehlt es etwa, wenn:

- ein Nachweis des Vollzugs der stillen Gesellschaft durch zeitnahe Einbuchung der Einlage nicht erfolgt (BFH v. 10.4.1997 – IV B 90/96, BFH/NV 1997, 662);
- die Vereinbarungen nicht erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung des Stillen errechnet werden soll (BFH v. 17.3.1976 – I B 88/75, juris; BFH v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63);
- der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nicht vereinbarungsgemäß ausbezahlt wird und auch keine Vereinbarung über das darlehensweise Stehenlassen des Gewinnanteils vorliegt (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
- sich ein minderjähriges Kind mit ihm von seinem Vater geschenkten Mitteln an einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt und der Vater die GmbH beherrscht (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
- die Vermögenseinlage in die stille Gesellschaft vereinbarungsgemäß lediglich darin bestehen soll, dass der Geschäftsführer neben einem geringen Geldbetrag seine im Einzelunternehmen aufgebauten Geschäftsbeziehungen und seine besonderen Kenntnisse in der Reisebranche einbringt, wenn zugleich die Geschäftsbeziehungen als wesentliche Betriebsgrundlage bereits mit der Einbringung des Einzelunternehmens auf die GmbH übergegangen sind und

der Geschäftsführer nach § 43 GmbHG ohnehin verpflichtet ist, seine Kenntnisse in der Reisebranche der GmbH zur Verfügung zu stellen (BFH v. 25.5.1988 – I R 92/84, BFH/NV 1989, 258).

**Die Angemessenheit der Gewinnverteilung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem typisch stillen Gesellschafter** ist – nach den Verhältnissen des Einzelfalls – durch eine Gegenüberstellung des Werts der Einlagen des/der Stillen und des wirklichen Werts des Gesamtunternehmens der KapGes. im Zeitpunkt der Vereinbarung der stillen Gesellschaft zu ermitteln. Der Wert der Einlagen des/der Stillen ist dabei mit dem Nennwert anzusetzen. Das Gesamtunternehmen der KapGes. ist nach Unternehmensbewertungsgrundsätzen zu bewerten, wobei vor allem Ertragswertgesichtspunkte zu beachten sind, im Einzelfall auch der Substanzwert. Beachtlich sind auch die Höhe der erbrachten Kapitalleistungen und deren Verzinsung, die eingegangenen Risiken, der Arbeitsinsatz und die Ertragsaussichten des Unternehmens, sowie uU die Dringlichkeit des Kapitalbedarfs und die wirtschaftlichen Bedeutung der Kapitalzuführung (BFH v. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477; BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59; s. auch BFH v. 16.7.1986 – I R 78/79, BFH/NV 1987, 326, zum Vorweggewinn für Geschäftsführungstätigkeit und für die Zurverfügungstellung ihres eingerichteten Geschäftsbetriebs bzw. zur Berechnung des Gewinnanteils des Stillen aus dem Gewinn der GmbH vor Steuern; BFH v. 27.3.1985 – I S 3/84, BFH/NV 1987, 263, zur Ermittlung des Unternehmenswerts der GmbH und zur zukunftsbezogenen Ertragsersparnis). Als Faustregel kann eine Gewinnverteilung als angemessen angesehen werden, die unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt des Vertragsschlusses erwarteten Gewinne eine Rendite von 25 % nicht überschreitet (BFH v. 27.3.2001 – I R 52/00, BFH/NV 2002, 537; s. auch FG Saarl. v. 15.7.2003 – 1 K 347/00, EFG 2003, 1430, rkr., mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1449, zur Umbuchung einer wertgeminderten Darlehensforderung in eine stille Beteiligung). Soweit die einem still beteiligten Gesellschafter gewährten Gewinnanteile nach diesen Grundsätzen den Anteil übersteigen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte, liegen vGA vor.

**Für die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer atypisch stillen Gesellschaft** (Mitunternehmerschaft) gelten die für eine typisch stille Gesellschaft genannten Kriterien entsprechend (glA WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; BLAUROCK, Handbuch Stille Gesellschaft, 7. Aufl. 2010, Rn. 21.97). Entscheidend sind daher die beiderseitigen Wertbeiträge; das bei einer atypisch stillen Gesellschaft regelmäßig vorhandene Verlustrisiko rechtfertigt aber ggf. einen höheren Gewinnanteil von bis zu 35 % der Beteiligung (BFH v. 16.12.1981 – I R 167/78, BStBl. II 1982, 387; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 603 [8/2014]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1231). Eine unangemessen niedrige Gewinnbeteiligung kann bei der atypisch stillen Gesellschaft Einlage, eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung vGA sein (WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; s. auch BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172, zum Verzicht eines Kommanditisten und Gesellschafters zugunsten der GmbH auf die Gewinnbeteiligung als verdeckte Einlage sowie BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935, zum Verzicht der GmbH im Interesse des stillen Gesellschafters auf eine fremdübliche Gewinnbeteiligung und zur Korrektur der Gewinnverteilung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft, wodurch es nicht zu der von § 8

Abs. 3 Satz 2 vorausgesetzten Minderung des Einkommens der KapGes. kommt).

**Keine Organshaft bei Beteiligung einer atypischen stillen Gesellschaft:** Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann nicht OG im Rahmen einer kstl. und gewstl. Organshaft sein, da sie nicht ihren „ganzen“ Gewinn an den OT abführen kann, sondern einen Teil ihres Gewinns bereits an den bzw. die stillen Gesellschafter zu entrichten hat (BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397 = GmbHR 2011, 836, unter Bestätigung der Vorinstanz: FG Hamb. v. 26.10.2010 – 2 K 312/09, GmbHR 2011, 329, mit Anm. SCHMICH; aA SCHMIDT/WERNER, GmbHR 2010, 29). Ist eine solche „Organshaft“ unter Beteiligung einer atypischen stillen Gesellschaft nicht anzuerkennen, stellen aufgrund des (unwirksamen) EAV übernommene Verluste verdeckte Einlagen und eventuell Ergebnisabführungen vGA dar.

#### 110. Subunternehmer

408

Siehe Anm. 304.

#### 111. Tagung

409

Siehe Anm. 301.

#### 112. Tantieme

410

Siehe Anm. 274 ff.

#### 113. Teilhaberversicherung

411

Von einer Teilhaberversicherung wird gesprochen, wenn eine LV Liquiditätsschwierigkeiten abdecken soll, die im Zuge eines Ausscheidens von Gesellschaftern und der notwendigen Auszahlung der Gesellschaftsanteile eintreten können. Dabei werden „echte“ und „unechte“ Teilhaberversicherungen unterschieden: In beiden Fällen ist das Leben eines Gesellschafters versichert; bei der „echten“ Teilhaberversicherung ist die Gesellschaft aber nicht nur Versicherungsnehmerin, sondern auch Bezugsberechtigte. Leistet die KapGes. Prämien für eine „echte“ Teilhaberversicherung, um das Unternehmen gegen Verluste durch das Ausscheiden eines GesGf. zu versichern, wird damit kein privates Interesse des Gesellschafters bedient, vielmehr ist der Abschluss der Versicherung allein auf ein betriebliches Interesse der Gesellschaft zurückzuführen. Der Gesellschafter wird durch den Vertrag nur insofern indirekt berührt, als sein Leben versichert ist. Eine vGA kann allenfalls bei Abschluss einer „unechten“ Teilhaberversicherung vorliegen, dh. wenn die Versicherung abgeschlossen wird, um vertragliche Verpflichtungen eines Gesellschafters zur Übernahme von Geschäftsanteilen beim Tod des anderen Gesellschafters abzusichern (RFH v. 19.10.1932, RStBl. 1933, 78) oder der Abschluss der Teilhaberversicherung im Todesfall des versicherten Gesellschafters eine Bezugsberechtigung der Erben vorsieht.

412 **114. Telefonkosten**

Aufwendungen, die der KapGes. aufgrund der (unentgeltlich gestatteten) privaten Telefonnutzung durch den Gesellschafter entstehen, sind grds. vGA. Ist der Gesellschafter auch Geschäftsführer oder ArbN der KapGes., liegt Arbeitslohn vor, wenn die private Telefonnutzung dienstvertraglich vereinbart ist und die Gesamtausstattung des Geschäftsführers im Übrigen angemessen ist. Zur Erstattung von Telefonkosten des Gesellschafters durch die KapGes. s. auch Anm. 302.

413 **115. Tigerfall**

Zur Unterscheidung zwischen finaler Veranlassung und bedingender Verursachung für die Annahme einer vGA s. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 285; SCHOLTZ, FR 1990, 350; Forschungsgruppe Viadrina, BB 1996, 2436; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633, mwN.

414 **116. Trauerfeier**

Die Übernahme von Kosten im Zusammenhang mit dem Tod eines Gesellschafters können im Einzelfall vGA darstellen. Werden etwa nach dem Tod eines GesGf. die üblicherweise entstehenden Kosten der Beerdigung oder einer sich anschließenden Trauerfeier von der KapGes. übernommen, so handelt es sich auch dann um eine vGA (an die „nahestehenden“ Erben des Gesellschafters), wenn neben den Angehörigen auch Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft daran teilnehmen (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 1991, 28). Jedoch sind die Kosten für Kranz- oder Blumenspenden der KapGes., für eine von ihr geschaltete Todesanzeige, für eine gesonderte Beerdigungsfeier im Betrieb oder für ein im Betrieb ausgelegtes Kondolenzbuch nicht gesellschaftlich veranlasst (vgl. BFH v. 17.1.1956 – I 77/54 U, BStBl. III 1956, 94); dies gilt uE auch, wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Beerdigungskosten“ [8/2014]; aA KLINGEBIEL in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beerdigungskosten“ [12/2013]).

415 **117. Treuhandverhältnisse**

Die stl. Anerkennung eines Treuhandverhältnisses zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter erfordert eine klare, eindeutige und im Vorhinein abgeschlossene Treuhandvereinbarung, die auch tatsächlich durchgeführt wird. An einer vereinbarungsgemäßen Durchführung eines Treuhandverhältnisses fehlt es, wenn das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treuhänders nicht als solches dargestellt wird (BFH v. 10.6.1987 – I R 149/83, BStBl. II 1988, 25; BFH v. 28.1.2004 – I B 71, 72/03, BFH/NV 2004, 915); allerdings kann die buchtechnische Handhabung nur dann für oder gegen die Durchführung einer Treuhandabrede sprechen, wenn sie auf eine Entsch. des Geschäftsführungsorgans zurückgeht oder von diesem zumindest widerspruchslös zur Kenntnis genommen worden ist (BFH v. 28.2.2001 – I R 12/00, BStBl. II 2001, 468). Kann eine Einflussnahme der Geschäftsführung auf die Verbuchung nicht festgestellt werden, darf nicht ohne weitere Indizien auf die mangelnde Ernst-

lichkeit der getroffenen Treuhandabrede geschlossen werden. Liegt ein stl. anzuerkennendes Treuhandverhältnis vor, führt die treuhänderische Übertragung von WG vom Treugeber auf den Treuhänder oder eine spätere Rückübertragung weder zu vGA noch zu verdeckten Einlagen. Jedoch liegen vGA vor, wenn die KapGes. für ihre Treuhandtätigkeit kein angemessenes Entgelt erhält oder für eine Treuhandtätigkeit des Gesellschafters überhöhte Vergütungen zahlt (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Treuhandschaft“ [8/2014]).

### 118. Überstundenvergütungen und -zuschläge

416

Siehe Anm. 268.

### 119. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

417

**Ausgewähltes Schrifttum:** WASSERMAYER, Die körperschaftsteuerliche Behandlung des Verzichts auf ein Ausgabeaufgeld, FR 1993, 532; SCHNEIDER, VGA durch ausstehende Einlagen auf das Stammkapital, StBp. 1994, 16; WICHMANN, Die Bedeutung des § 20 Abs. 2a EStG für die Zurechnung von Gewinnausschüttungen bei Übertragung von GmbH-Anteilen, GmbHR 1995, 426; o.V., Zurechnung von Gewinnausschüttungen bei Übertragung von GmbH-Anteil, DNotI-Report 1998, 113; RÄTKE, Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen GmbH-Beteiligung, UM 2005, 241; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, Köln, 2. Aufl. 2006; HAASE/DORN, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer ZedraGesellschaft, BB 2012, 229; FELDGEN, Steuerneutrale Entsorgung von Pensionszusagen bei geplantem Anteilsverkauf?, StuB 2015, 416.

Die Übertragung von Anteilen an einer KapGes. auf Dritte oder auf Gesellschafter löst grds. keine vGA aus, soweit sie zu angemessenen Preisen veräußert werden; hierdurch wird die Vermögensebene der KapGes. nicht berührt (ebenso NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 74 „Anteilsübertragung“). Eine vGA kann allerdings dann anzunehmen sein, wenn eigene Anteile der KapGes. an Gesellschafter zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis veräußert werden bzw. ein neu eintretender Gesellschafter aufgrund der betrieblichen Gesamtsituation bereit gewesen wäre, die Anteile zu einem höheren Preis als dem Nennwert zu erwerben (FG Nds. v. 18.1.2000 – 6 K 508/97, EFG 2000, 818, rkr.; vgl. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255, zum Erwerb und anschließenden Verkauf an die Gesellschafter als andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF). Eine vGA liegt ferner dann vor, wenn eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine im BV befindliche Beteiligung an einer anderen KapGes. zu einem Preis unter dem Verkehrswert verkauft (FG Hess. v. 15.5.2001 – 4 V 5281/00, EFG 2001, 1163, rkr.). Bei der Übertragung von (ggf. eigenen) Anteilen an einer KapGes. sind – auch im Fall von vGA und bei Einziehung – die Regelungen des § 8b Abs. 2, 3 zu beachten (s. § 8b Anm. 62 ff.). Die Ermittlung der vGA geht dabei „zeitlich“ der Anwendung des § 8b KStG vor, dh., die Erhöhung des Gewinns ist dabei zunächst unabhängig davon zu prüfen, ob und inwieweit (§ 8b Abs. 5) dieses Einkommen stpfl. ist (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292).

## 418 120. Umlage im Konzern

**Ausgewähltes Schrifttum:** RAUPACH, Die Bemessung von Konzernumlagen mit oder ohne Gewinnaufschlag im Hinblick auf die Organisation multinationaler Konzerne, *StuW* 1990, 397; RAUPACH/POHL, Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, Herne/Berlin 1999; EGGERS, Ausgewählte umsatzsteuerliche Aspekte bei Konzernumlagen, *IStR* 2001, 308; BAUMHOFF, Die Verrechnung von Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe von Konzernumlagen, *IStR* 2000, 693; FORSTER/MÜHLBAUER, Konzernumlagen und Kostenweiterbelastungen aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht, *DStR* 2002, 1470; ENDRES/OESTREICHER, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung. Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, *IStR* 2003, Beihefter Internationales Steuerrecht zu Nr. 15, 1; KUMPF/ROTH, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 579; DITZ/SCHNEIDER, Internationale Rechtsprechung zu Verrechnungspreisen, *DB* 2011, 779.

Aufwendungen für Dienstleistungen im Konzern (zB Buchhaltung, Werbung, PR, Steuerberatung, Lizenzverwaltung, andere Verwaltungsaufgaben) können mittels Kostenumlage auf die die Leistung in Anspruch nehmenden Konzerngesellschaften umgelegt werden. Derartige Kostenumlagen sind zivilrechtl. zulässig (BGH v. 5.6.1975 – II ZR 23/74, *NJW* 1976, 191) und danach auch strechtl. grds. anzuerkennen, soweit eine vertragliche Grundlage für die Übernahme der Kosten existiert, die Ermittlung des Umlagebetrags sowie der Umlageschlüssel einem Fremdvergleich standhalten und die Umlagevereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wird (vgl. BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, *BStBl. II* 1985, 120 = *GmbHR* 1985, 166, zur Vergütung von Beratungsleistungen und Innenrevisionen gegenüber einer Zwischengesellschaft; FG Hamb. v. 11.12.2013 – 2 K 109/13, *BB* 2014, 981: keine vertragliche Grundlage, keine nachweisliche Leistungserbringung; s. auch DITZ, *DB* 2004, 1949; ENDRES/OESTREICHER, *IStR* 2003, Beihefter zu Nr. 15, 1; EGGERS, *IStR* 2001, 308; BAUMHOFF, *IStR* 2000, 693; RAUPACH in RAUPACH/POHL, Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, 1999, 166; RAUPACH, *StuW* 1990, 397; zu Konzernumlagen aus ustrechtl. Sicht s. FORSTER/MÜHLBAUER, *DStR* 2002, 1470; allg. zu grenzüberschreitenden Kostenumlagen im Konzern s. KUMPF/ROTH, FS Raupach, 2006, 579 [597f.], zur Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG mit Blick auf grenzüberschreitende Umlageverträge s. auch POHL in BLÜMICH, § 1 AStG Rn. 157 [5/2015]; ENDRES/OESTREICHER, *IStR* 2003, Beihefter zu Nr. 15, 1; DITZ/SCHNEIDER, *DB* 2011, 779). Fremdüblich ist ein Umlageschlüssel uE nur dann, wenn er sich sachgerecht an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert. Insbesondere muss eine Umlage auf den tatsächlich angefallenen Kosten beruhen; eine pauschale Berechnung – etwa unter Zugrundelegung eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes der die Dienstleistung in Anspruch nehmen Gesellschaft, der keine unmittelbare Verbindung zu den angefallenen Kosten hat – kann die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung rechtfertigen. Ist für die erbrachte Dienstleistung eine gesetzlich geregelte Gebührenordnung einschlägig, ist sie auch danach zu entgelten (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, *BStBl. II* 1993, 801 = *GmbHR* 1993, 748, zur konzernangehörigen Steuerberatungsgesellschaft; ebenso RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 844 [8/2014]). Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt auch vor, wenn Entgelte für Leistungen im Rahmen konzernleitender Maßnahmen, die beherrschende Unternehmen üblicherweise zur Durchsetzung ihrer gesellschaftsrechtl. Befugnisse durchführen, entrichtet werden und damit

lediglich Kosten von Beteiligungsakquisitionen, laufender Beteiligungsverwaltung oder von Beteiligungskontrolle von der Muttergesellschaft auf konzernangehörige Gesellschaften umgelegt werden sollen (BFH v. 19.3.1969 – I R 31/67, BStBl. II 1969, 497; BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 945). Die FinVerw. (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122) legt einen (uE zu) strengen Maßstab an die Anerkennung von Kostenumlagen an, etwa dann, wenn sie von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter sowohl eine antizipierte als auch eine laufende Prüfung verlangt, ob vergleichbare Leistungen im Wege der Einzelabrechnung leichter und günstiger als durch den Umlagevertrag zu erlangen sind und „nicht quantifizierbare Vorteile, die auf der Konzernzugehörigkeit beruhen“ dabei unberücksichtigt bleiben müssen (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 3.1), denn in der Praxis werden nicht selten die „nicht quantifizierbaren Vorteile“ den Geschäftsleiter dazu veranlassen, den Umlagevertrag weiterzuführen. Dem Ermessensspielraum des Geschäftsleiters ist dabei eine nicht zu geringe Bedeutung beizumessen; vGA können nur aus solchen Kostenumlagesystemen resultieren, bei denen die Grenzen des kaufmännischen Ermessens überschritten sind. Zu Unrecht geht die FinVerw. auch davon aus, dass ein Gewinnaufschlag auf die umzulegenden Aufwendungen im Hinblick auf den gemeinsamen Zweck des Pools und das Fehlen eines unternehmerischen Risikos für das leistungserbringende Unternehmen stl. nicht anerkannt werden könne (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 2.2). Tatsächlich wird kein Unternehmen – insbes. nicht eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete KapGes. – die mit der Erbringung von Dienstleistungen verbundenen Risiken für ein anderes Unternehmen – sei es konzernangehörig oder nicht – ohne einen Gewinnzuschlag übernehmen. Gewinnzuschläge innerhalb angemessener Bandbreiten führen daher uE nicht zu vGA (ebenso Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 946). Zur Gewerbesteuerumlage s. Anm. 342.

### 121. Umsatzsteuer

419

Zu Auswirkungen der vGA auf die USt s. Anm. 219.

### 122. Umwandlungsvorgänge

420

**Ausgewähltes Schrifttum:** HERZIG/FÖRSTER, Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungsrecht, DB 1995, 338; JORDE/WETZEL, Rückwirkung und Interimszeit bei Umwandlungen, BB 1996, 1246; DIETERLEN/SCHADEN, Ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungskosten bei der Verschmelzung von Tochterkapitalgesellschaften auf ihre Mutterkapitalgesellschaft, BB 1997, 2297; FEY/NEYER, Zweifelsfragen bei der Spaltung eines internationalen Konzerns: Trennung von Gesellschafterstämmen, Veräußerung an außenstehende Personen, IStR 1998, 161; HAHN, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; CHRISTIANSEN, Verschmelzungskosten aus der Sicht der Rechtsprechung, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 231; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fälle, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 287; PIESKE-KONTNY, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; WASSERMAYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft auf ihre Tochterkapitalgesellschaft mit Schul-

denüberhang, Der Konzern 2005, 424; RUTHE, Firmenübernahmen durch ausländische Finanzinvestoren (Private Equity Fonds), StBp. 2010, 301, StBp. 2010, 329, StBp. 2011, 1; SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, Köln 2012; Linklaters (Benz, Bindl et al.), der Umwandlungssteuererlass 2011, DB 2012, Beilage Nr. 1; RUTHE, Steuerrechtliche Korrekturmöglichkeiten im Lichte von grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 121; SCHWETLIK, vGA-Problematik bei LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 80; SCHMITT/SCHLOSSMACHER, UmwStE 2011, München 2012; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, StBp. 2012, 246; RUTHE, Leverage-Buy-Out Transaktionen: Bei welcher Gesellschaft sind Finanzierungsaufwendungen und Beratungskosten abzugsfähig?, StBp. 2013, 153.

**Grundsatz der vGA-Unschädlichkeit:** Rechtsakte, die im Rahmen der Unternehmensorganisation (zB Änderung des Unternehmensgegenstands oder des Firmennamens) oder der Unternehmens(-re-)strukturierung (zB Umwandlung) stattfinden bzw. der Unternehmensauflösung (Liquidation) dienen, stehen grds. im Belieben der Gesellschafter; sie können nicht per se zu vGA führen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 480 [6/2014]; SCHWEDHELM in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Anh. Rn. 1237 „Umwandlungsvorgänge“). Grenzen findet das Organisationsrecht der Gesellschafter allerdings dort, wo die Gesellschaft gerade durch den Organisationsakt Vermögensnachteile zugunsten des oder der Gesellschafter hinnehmen muss (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 372 [6/2014]; BUYER, GmbHR 1996, 98 [106]; zu Einzelfällen, die zur Annahme von vGA führen, s. Anm. 254).

**Leistungen im Rückwirkungszeitraum:** Tritt der übernehmende Rechtsträger im Rahmen einer Umwandlung hinsichtlich bestehender Dauerschuldverhältnisse in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, können vertragliche Verpflichtungen, auf deren Grundlage bereits vom übertragenden Rechtsträger als vGA zu behandelnde Leistungen gewährt wurden, bei Eintritt der Rechtsnachfolge nunmehr beim übernehmenden Rechtsträger in gleicher Weise zu vGA führen. Darüber hinaus sind vGA insbes. bei Geschäftsvorfällen im Rückwirkungszeitraum (§ 2 UmwStG) denkbar; sie werden stl. dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet.

► *Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG):* Vom Übertragungsstichtag an sind die für KapGes. geltenden stl. Vorschriften – und damit auch Abs. 3 Satz 2 – anzuwenden. Rückwirkende Zuwendungen einer KapGes. an beherrschende Gesellschafter sind grds. als vGA zu werten. Auch führen im Rückwirkungszeitraum – dh. in der Zeit zwischen dem Umwandlungsstichtag und der Eintragung im Handelsregister – geleistete Entgelte, die nicht aufgrund eines von vornherein klar abgeschlossenen und durchgeführten Arbeitsvertrags an den beherrschenden GesGf. gezahlt werden, zu vGA (FG Hamb. v. 10.3.2006 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.; s. auch BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247, zu § 17 Abs. 7 UmwStG 1969). Dies gilt indes nicht für Vorgänge, die Entnahmen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG darstellen; damit soll vermieden werden, dass durch die grundsätzliche Anwendung kstl. Vorschriften Vorgänge als vGA besteuert werden, die nach dem Recht der PersGes. Entnahmen gewesen wären. Im Rückwirkungszeitraum gezahlte, lediglich „unangemessene“ Entgelte im Rahmen von Dienstverträgen, Miet- und Pachtverhältnissen oder Darlehensverträgen führen daher nicht zu vGA (vgl. BFH v. 7.12.1983 – I R 70/77, BStBl. II 1984, 384; BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 20.16; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1335).

**Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft:** Das Einkommen der KapGes. und der PersGes. ist so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden KapGes. bereits mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags ganz oder teilweise auf die PersGes. übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Leistungsbeziehungen zwischen der KapGes. und ihren Gesellschaftern, die jetzt Mitunternehmer der PersGes. sind, sind ab dem Übertragungstichtag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (als SonderBE) bzw. nach Entnahmegrundsätzen und nicht nach vGA-Grundsätzen zu beurteilen (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 02.32; KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1545 [9/2012]). Zu unangemessenen Leistungen an im Rückwirkungszeitraum ausscheidende Gesellschafter s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 02.33.

► *Verdeckte Gewinnausschüttung und Übernahmefolgegewinn:* Beim übernehmenden Rechtsträger entsteht ausnahmsweise dann kein Übernahmefolgegewinn aus dem Vermögensübergang iSd. § 6 UmwStG, wenn ein in der stl. Schlussbilanz ausgewiesener Schuldposten beim übernehmenden Rechtsträger infolge Konfusion gewinnerhöhend aufzulösen ist und die dem Schuldposten zugrunde liegende Vermögensminderung beim übertragenden Rechtsträger nach vGA-Grundsätzen korrigiert worden ist (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 06.01; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603; s. auch BLAAS/SOMMER in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, H 6.6).

**Verschmelzung von Körperschaften (§§ 11 ff. UmwStG):** Bestehende vertragliche Verpflichtungen der übertragenden KapGes. (aus Dien-, Miet- oder Pacht- und Darlehensverträgen) gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende KapGes. über. Haben diese Vereinbarungen bei der übertragenden KapGes. zur Annahme einer vGA geführt, handelt es sich grds. auch bei der übernehmenden KapGes. um eine vGA gegenüber dem betreffenden Gesellschafter (glA KLINGEBIEL in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1508 [9/2012]; zur Frage einer vGA im Rahmen eines *down-stream-mergers* s. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1329).

► *Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft:* Die (auf Anteile im BV, Anteile iSd. § 17 EStG und einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 anzuwendende) Vorschrift des § 13 UmwStG gilt nicht, soweit es aufgrund der Umwandlung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt. Danach liegt idR eine Vorteilszuwendung zwischen den Anteilseignern in Form einer vGA vor, wenn eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte KapGes. zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger erhält (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 13.03); im Umkehrfall ist eine verdeckte Einlage durch den Anteilseigner in die KapGes. anzunehmen (BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006; RUOFF in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, H 13.6). Bei einer nicht verhältnismäßigen Umwandlung kann in der Wertverschiebung auch eine freigebige Zuwendung liegen (s. Anm. 40).

**Die Spaltung von Kapitalgesellschaften** kann mit Blick auf das Organisationsrecht der Gesellschafter nicht per se zu vGA führen. Problematisch sind die Fälle der nicht verhältnismäßigen Spaltung (und anderer Umwandlungsformen), bei denen es zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt; in diesem Zusammenhang gewährte Vorteile kön-

nen als vGA zu beurteilen sein (vgl. BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799). Die FinVerw. (BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Tz. 13.03) wendet die entgegengesetzte Rspr. (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43) nicht an (s. auch GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1325; DÖTSCH/PUNG in DPM, § 15 UmwStG nF Rn. 416 [4/2016]; HERZIG/FÖRSTER, DB 1995, 338; FEY/NEYER, IStR 1998, 161). Es ist ggf. auch zu prüfen, ob Wertverschiebungen eine freigebige Zuwendung darstellen (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207). Ändern sich durch die Spaltung die Beteiligungsverhältnisse an einer KapGes., kann dies – rückwirkend zum stl. Übertragungstichtag – zum Entstehen bzw. zum Wegfall einer Beherrschungssituation und damit zur Notwendigkeit bzw. zur Entbehrlichkeit entsprechender vorheriger, klarer und eindeutiger Vereinbarungen führen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Verschmelzung [Spaltung]“ [5/2015]).

**Bewertung der Anteile beim Anteilstausch:** Im Falle eines qualifizierten Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) kann die übernehmende Gesellschaft anstatt des gemeinen Werts auf Antrag die eingebrachten Anteile mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen. Liegt der gemeine Wert unterhalb des Buchwerts der eingebrachten Anteile, ist der gemeine Wert anzusetzen. Gehören die Anteile zum PV des Einbringenden, treten an die Stelle des Buchwerts die AK (§ 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG). § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG schränkt dieses Bewertungswahlrecht für den Fall ein, dass neben den neuen Anteilen auch andere WG, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile übersteigt, für die eingebrachten Anteile gewährt werden. Insoweit ist bei der übernehmenden Gesellschaft mindestens der gemeine Wert der anderen WG anzusetzen. Erhält nun der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen solche WG und übersteigt der gemeine Wert der zusätzlich gewährten WG den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile, liegt in Höhe des übersteigenden Betrags eine vGA vor (M. SCHULZ in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, H 21.24; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 21 UmwStG Rn. 70).

**Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG):** § 8 Abs. 3 Satz 2 geht den Regelungen des § 24 UmwStG vor: Führt die Einbringung durch eine KapGes. zu einer Vermögensverschiebung auf den Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft, welcher auch am Vermögen der PersGes. beteiligt ist, und erhält die KapGes. kein fremdübliches Entgelt, werden die Bewertungsvorschriften des § 24 UmwStG durch die Regeln über die vGA verdrängt (BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867; s. auch M. SCHIESSL in SCHNEIDER/RUOFF/SISTERMANN, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, H 24.38).

**Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen:** Bei diesen grenzüberschreitenden Unternehmenserwerben wird eine Zielgesellschaft von einer ausländ. Gesellschaft (Investor) über eine eigens für diesen Zweck im Inland errichtete und mit Fremdkapital finanzierte Akquisitionsgesellschaft erworben. Durch eine nachfolgende Verschmelzung von Zielgesellschaft und Akquisitionsgesellschaft oder durch die Begr. einer stl. Organschaft zwischen diesen Gesellschaften wird der Transaktions- und Finanzierungsaufwand im Erg. von der inländ. Zielgesellschaft übernommen. RUTHE (StBp. 2010, 301; StBp. 2010, 329; StBp. 2011, 1; StBp. 2012, 121; StBp. 2013, 153) vertritt unter Heranziehung der BFH-Rspr. zum Gesamtplan die Auffas-

sung, durch die LBO-Gestaltung veranlasste Aufwendungen seien nicht der Akquisitions- bzw. der auf die Akquisitionsgesellschaft verschmolzenen Zielgesellschaft, sondern dem ausländ. Investor zuzurechnen. Die auf die Zielgesellschaft heruntergeschleusten Finanzierungsaufwendungen stellten deshalb vGA der Akquisitionsgesellschaft an den Investor dar.

► *Stellungnahme:* Bei den dargestellten grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen liegt uE keine vGA vor, da bei der Akquisitionsgesellschaft keine Vermögensminderung eintritt; vielmehr ist der Zinsaufwand wirtschaftliche Gegenposition für die Beteiligung der Akquisitionsgesellschaft an den Erträgen der Zielgesellschaft. Die Finanzierung eines Unternehmenskaufs ist – unabhängig, auf welcher Beteiligungsebene ein im Rahmen der Finanzierungsfreiheit getragener Aufwand zum Abzug kommt – betrieblich veranlasst. Das Rechtsinstitut der vGA ist nicht geeignet, Steuerauswirkungen, die durch das Halbeinkünfteverfahren oder durch DBA-Regelungen verursacht werden, zu korrigieren (glA SCHWETLIK, StBp. 2012, 80; SCHADEN/WILD, Ubg 2011, 337).

### 123. Unerlaubte Handlungen

421

Eine KapGes. muss sich die Handlungen ihrer Organe – dh. die des Geschäftsführers (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; auch wenn es sich um einen Minderheitsgesellschafter handelt: BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733), des beherrschenden Gesellschafters (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484), des Bevollmächtigten (BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351) sowie die der Gesellschafter in ihrer Gesamtheit (dh. die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung) – zurechnen lassen, selbst wenn diese dabei ihre Kompetenzen überschritten haben oder die Handlung auf Vorgängen beruht, die eine Strafbarkeit auslösen (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; Untreue; BFH v. 13.7.1994 – I R 112/93, BStBl. II 1995, 198; Untreue, Unterschlagung und Steuerhinterziehung; BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; Diebstahl; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot verstößt (§ 40 AO; s. auch BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351). Eine Handlung ist der KapGes. auch dann zuzurechnen, wenn ihre Organe durch Tun oder Unterlassen einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person Dispositionsmöglichkeiten über das Gesellschaftsvermögen verschafft haben (BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; Treugeber; BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; Generalvollmacht; FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.: faktische Geschäftsführung durch Ehemann der Geschäftsführerin; zweifelnd, aber uE unzut. FG Düss. v. 14.2.2005 – 10 V 6438/04 A(E), EFG 2005, 959, rkr.; aA GROH, DB 1995, 844, zur Veruntreuung). Diese Grundsätze gelten aber nicht unbeschränkt: Die Handlung eines die Gesellschaft nicht beherrschenden und auch nicht zum Geschäftsführer bestellten Gesellschafters, der weder die Geschäftsführer noch der oder die übrigen Gesellschafter zugestimmt haben, begründet regelmäßig keine vGA (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484; BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Darüber hinaus sind Unterschlagungen des Geschäftsführers einer Familien-GmbH, der nicht selbst Gesellschafter, aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, dem Gesellschafter nicht als „mittelbare vGA“ zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers

## **KStG § 8** Anm. 421–426 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

nicht bekannt waren und auch nicht in seinem Interesse erfolgt sind (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

### 422 **124. Unterhaltsleistungen**

Die Leistung von Unterhalt an die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb arbeitenden Vereinsmitglieder ist vGA, wenn der Gesamtwert der Leistung an das einzelne Mitglied den Marktwert der konkret erbrachten Arbeitsleistung übersteigt. Liegt der Wert der Unterhaltsleistung indes unter dem Wert der Arbeitsleistung liegt, liegt keine vGA vor (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357).

### 423 **125. Unterstützungskasse**

Zuwendungen von Konzernbetrieben an eine gemeinsame Unterstützungskasse können vGA sein, soweit dadurch Betriebszugehörige eines anderen Konzernbetriebs mit unzureichenden Zuwendungen begünstigt werden (BFH v. 29.1.1964 – I 209/62 U, BStBl. III 1965, 27).

### 424 **126. Untreue, Unterschlagung**

Siehe Anm. 421.

### 425 **127. Urlaubsgeld/Urlaubsabgeltung**

Siehe Anm. 264 „Gehaltsbestandteile“, 270.

## **128. Verbundene Unternehmen**

### 426 **a) Organschaft**

**Ausgewähltes Schrifttum:** KEUK, Zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur Organschaft, *StuW* 1975, 61; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttungen und die ertragsteuerliche Organschaft, *StuB* 2001, 164; HERLINGHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, *GmbHR* 2002, 989; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, *GStB* 2002, 369; U. PRINZ, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, *Stbg* 2004, 53; OESTREICHER, Konzernbesteuerung, Herne/Berlin 2005; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, *DB* 2006, 2540; THIEL, Kann die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, *DB* 2006, 633; JANSSEN, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, *GStB* 2007, 178; WALTER/STÜMPER, Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen, *GStB* 2007, 262; NÖCKER, Missglückte Organschaft: Folgen eines fehlerhaften Gewinnabführungsvertrags, *GStB* 2008, 416; PULS, Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags zur „Rettung“ einer Organschaft möglich?, *Der Konzern* 2008, 555; LOHR, Die Bedeutung der Organschaft im Steuerrecht, in WACHTER (Hrsg.), *Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht*, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 344; ALTRICHTER-HERZBERG, Ertragssteuerliche Organschaft ohne Ausgleichszahlung, *GmbHR* 2010, 244; SCHREIBER/SYRE, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Up-stream“-Darlehen, *DStR* 2011, 1254;

BRINKMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organkreis, StBp. 2015, 33; HÖLZLE, Steuerliche Haftung im Konzern – Organschaftskaskade als Sanierungshemmnis?, ZIP 2016, 103.

**Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft:** Auch bei einer kstl. Organschaft bleiben OG und OT zivilrechtl. und strechtl. als eigenständige Rechtssubjekte bestehen (sog. striktes Subjektprinzip, vgl. BFH v. 18.6.1980 – I B 88/79, BStBl. II 1980, 733; BFH v. 25.1.1984 – I R 32/79 BStBl. II 1984, 382; BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 sind daher uneingeschränkt auf die OG anwendbar, dh., dass vGA das Einkommen der OG nicht mindern dürfen, der Geschäftsführer/Vorstand der OG allein die Interessen seiner KapGes. zu verfolgen hat und insbes. Leistungsbeziehungen zwischen den organschaftlich verbundenen Unternehmen zu vGA führen können. Eine bei einer OG eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung führt auch dann zur vGA, wenn sich für den OT oder insgesamt im Organkreis ein Vorteil ergibt (BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; s. auch BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850 = GmbHR 2011, 603, zur vGA bei Konzessionsabgaben). Verdeckte Gewinnausschüttungen an den OT stellen im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen dar. Die Durchführung des GAV wird dadurch nicht berührt (R 14.6 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015). Dies gilt auch, wenn der OT eine PersGes. ist und der Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter dieser PersGes. ausgeschüttet wird (R 61 Abs. 4 Satz 2 KStR 2008). Die §§ 27, 37 und 38 finden indes keine Anwendung; eine KStErhöhung durch die Verwendung von Alt-EK 02 bzw. eine pauschale Nachbelastung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 (s. Anm. 215) ist nicht durchzuführen.

**Vermeidung der Doppelbesteuerung:** Erhöht die Vorteilszuwendung den Bilanzgewinn des OT, ist zur Vermeidung einer Doppelerfassung der vGA eine Korrektur erforderlich. Die Rspr. (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/62, BStBl. II 1987, 455; zust. WASSERMEYER, DB 2006, 296; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1048f.) nimmt eine Einkommenskorrektur im Wege der Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG vor. Davon abw. hält die FinVerw. an ihrer Praxis fest, das eigene Einkommen des OT um die vGA zu kürzen (R 14.7 Abs. 2 KStR 2015).

► *Stellungnahme:* Bedeutung kommt dieser Frage bei der Berechnung des für den Spendenabzug maßgeblichen Einkommens der OG und hinsichtlich der Rechtsfolgen des § 8b zu. Bei einer Kürzung des Einkommens der OG fließt die vGA dem OT als Beteiligungsertrag zu, gleichzeitig entstehen nicht abziehbare BA iHv. 5 % der nach § 8b Abs. 5 maßgebenden Bezüge. Die Verwaltungsauffassung verdient uE den Vorzug. Der Ansatz eines (gekürzten) Beteiligungsertrags entspricht systematisch nicht der Behandlung als vorweggenommene Gewinnabführung. § 8b Abs. 5 sollte in diesen Fällen keine Anwendung finden (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1819 [6/2009]; THIEL, DB 2006, 633, mit weiteren Beispielen, in denen sich nach der Auffassung der Rspr. eine Überkompensation ergeben kann; im Erg. ebenso NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 353).

**Verunglückte Organschaft:** Der GAV ersetzt nicht einen ordnungsmäßigen Gewinnverteilungsbeschluss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; BFH v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; BFH v. 17.12.1980 – I R 220/78, BStBl. II 1981, 383; BFH v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76). Entspricht der EAV daher nicht den Bestimmungen des § 14 oder wird er

nicht wie vereinbart durchgeführt und ist danach die Organschaft stl. nicht anzuerkennen, so ist die (sog. verunglückte) OG nach den allgemeinen strechtl. Vorschriften zur KSt zu veranlagern (BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614 = GmbHR 2008, 444; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 1816 [6/2009]; s. auch R 14.5 Abs. 8 Satz 2 KStR 2015); vorgenommene Gewinnabführungen sind dann als vGA zu behandeln, die Verlustübernahme stellt eine Einlage dar. Ist der OT eine KapGes., findet § 8b Anwendung.

**Verdeckte Gewinnausschüttungen an Minderheitsgesellschafter:** Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch gegenüber außenstehenden Minderheitsgesellschaftern erfolgen; sie sind wie Ausgleichszahlungen iSd. § 16 zu behandeln (R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015). Auch im Fall der verunglückten Organschaft sind Ausgleichszahlungen der OG an den außenstehenden Gesellschafter vGA.

427 Einstweilen frei.

#### 428 **b) Schwestergesellschaft**

**Ausgewähltes Schrifttum:** SCHAAF, Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, FR 1975, 6; NICKOL, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, BB 1986, 1688; WOERNER, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; SCHLAGHECK, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GStB 2002, 369; BOGENSCHÜTZ, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; HOFFMANN, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; PELÜGER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwestergesellschaften, GStB 2005, 203; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; GRÜTZNER, Rückstellung für drohende Kapitalersatzansprüche einer Schwestergesellschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung?, StuB 2007, 582; WEHRHEIM/HAUSSMANN, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; BRANDIS, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; BROEMEL/ENDERT, Buchungsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung, BBK 2014, 115; SCHREIBER/BUBECK, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; BRINKMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organkreis, StBp. 2015, 33; HAUSSMANN, Fiktion einer Nicht-Fiktion?, StuW 2015, 195; KOLLRUSS, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis: Keine Fiktion, StuW 2015, 286; SCHWARZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis zwischen Fiktion und wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Replik auf Haussmann, StuW 2014, 305), StuW 2015, 191.

**Kriterien des Fremdvergleichs:** Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden (s. Anm. 125). Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, wird dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, angesehen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Schwestergesellschaft“ [5/2015]; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1215).

**Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften** können insbes. durch dem Fremdvergleich nicht standhaltende Abreden im Rahmen von Lieferbeziehungen (s. Anm. 373), durch verbilligte Nutzungsüberlassungen, durch verbilligte Dienstleistungen sowie im Rahmen von Grundstücksübertragungen (s. Anm. 308, 327, 366 und 381) entstehen. Eine Ausschüttung ist bei der gewährenden Gesellschaft in Höhe des gewährten Vor-

teils anzunehmen; bei der Muttergesellschaft entsteht Ertrag in Höhe der vGA (dem jedoch ein gleich hoher Aufwand gegenübersteht); eine verdeckte Einlage bei der Schwestergesellschaft erhöht deren Einkommen nicht (instruktiv KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 232 ff.).

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605, zur Grundstücksübertragung zwischen Schwestergesellschaften; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307, zum Forderungsverzicht zwischen Schwester-KapGes.; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652, zum Forderungsverzicht einer PersGes. zugunsten einer beteiligungsidentischen KapGes.; BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, GmbHR 2005, 1198, zur unentgeltlichen Überlassung von Dienstleistungen; BFH v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60, zur Rückstellungsbildung wegen kapitalersetzender Nutzungsüberlassung eines Gewerbegrundstücks an Schwestergesellschaft bei vorrangig betrieblicher Veranlassung als vGA; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234, zu nachträglichen AK der Beteiligung bei mittelbarer verdeckter Einlage; FG Rhld.-Pf. v. 24.11.2003 – 5 K 1229/00, EFG 2004, 794, rkr., zur verbilligten Veräußerung von im SonderBV II einer KG befindlichen GmbH-Anteilen an deren Geschäftsführer als Entnahme; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr., zu Darlehensvertrag ohne Sicherheitsleistung; s. auch JAHNDORF, DB 2003, 1759; WASSERMEYER, DB 2006, 296; ROGALL, FR 2005, 779.

Einstweilen frei.

429

### c) GmbH & Co. KG

430

**Ausgewähltes Schrifttum:** WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co KG, GmbHR 1999, 18; HAASE, Rückwirkender Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG zur Vermeidung einer vGA, StuB 2003, 1013; ROGALL, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Mitunternehmenschaften und Mitunternehmer, FR 2005, 779; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, 1137; NEUMANN, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; KRONAWITTER, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, DStZ 2010, 370; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung, Entnahme und Sondervergütung bei der GmbH & Co. KG, DStR 2015, 1945; WERNER, Der zwangsweise Gesellschafterausschluss aus einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG, NWB 2016, 257.

**Verdeckte Gewinnausschüttungen im Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditgesellschaft** können insbes. durch eine zu geringe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH entstehen, wenn erkennbar ist, dass die KG auf absehbare Zeit keine Gewinne erwirtschaften wird (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152; FG Saarl. v. 28.3.1990 – 1 K 199/88, EFG 1990, 586, rkr., zu einer Haftungsprämie als ausreichende Gewinnbeteiligung). Auch eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zulasten der Komplementär-GmbH kann zu vGA führen (RENGERS in Blümich, § 8 Rn. 870 [8/2014]; WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18; ROGALL, FR 2005, 779). Eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung oder eine gesellschaftlich veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zugunsten der GmbH kann Einlage sein (BFH v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619; BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172). Als angemessen wird bei einer auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH ein Gewinnanteil angesehen, der ihr auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen sowie einen Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräumt; dabei sind sowohl die einzelnen Formen der Ge-

## **KStG § 8** Anm. 430–433 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

winnbeteiligung als auch die die Gewinnbeteiligung bestimmenden Faktoren in einer Zusammenschau zu würdigen (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 290/84, BFH/NV 1991, 191; BFH v. 27.2.1992 – IV R 69/91, BFH/NV 1993, 386; instruktiv zum Gesamtkomplex: BRIESE, DStR 2015, 1945 [1947 f.]).

**Vorteilszuwendungen der Kommanditgesellschaft an die Gesellschafter der GmbH** können mittelbar zu vGA bei der Komplementär-GmbH führen, wenn der Vermögensvorteil bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt worden wäre (vgl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88, betr. zu niedrige Pachtzahlungen; BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531, zur Vereinbarung überhöhter Warenbezugspreise; BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17, zum Verkauf von WG des BV der KG unter dem erzielbaren Marktpreis an den Gesellschafter der GmbH; BFH v. 9.6.1994 – IV R 47-48/92, BFH/NV 1995, 103, zur Angemessenheit des Gewinnanteils eines partiarischen Darlehensgebers). Die Annahme einer vGA kann regelmäßig auch nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass die Vorteilszuwendungen der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten Gremiums bedarf (BFH v. 22.10.2015 – IV R 7/13, BStBl. II 2016, 219).

**Entscheidung im Gewinnfeststellungsverfahren:** Grundsätzlich ist über eine vGA bei einer KapGes. im Rahmen ihrer KStVeranlagung zu entscheiden. Davon abw. ist bei einer GmbH als Gesellschafterin einer KG über eine vGA im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden, wenn die Frage nach der vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils bei der KG verbunden ist oder wenn die Anteile an der GmbH zum SonderBV der übrigen Gesellschafter der KG gehören (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637). Über die Frage, ob der im Feststellungsverfahren als vGA beurteilte Vorgang zu einer KStErhöhung nach § 38 führt bzw. eine pauschale Nachbelastung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 vorzunehmen ist (s. Anm. 215), ist dagegen im Veranlagungsverfahren der Komplementär-GmbH zu entscheiden (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 79/97, BStBl. II 1998, 578; s. auch WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18; NEU, EFG 2004, 770, zur GmbH & atypisch Still).

431 Einstweilen frei.

### 432 **129. Verbindlichkeit**

Sowohl das Eingehen einer Verbindlichkeit als auch die Erfüllung einer vermeintlichen Verbindlichkeit kann eine vGA darstellen, wenn bei Anwendung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die KapGes. weder die Verpflichtung hätte eingehen noch tatsächlich hätte erfüllen dürfen (BFH v. 5.7.1990 – I B 38/90, BFH/NV 1991, 121, zu Abschluss und Erfüllung eines EAV).

### 433 **130. Verdecktes Stammkapital**

(Auch: verdecktes Nennkapital): Siehe Anm. 317.

**131. Verein**

434

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch bei Vereinen möglich; es sind bei ihnen die Minderungen oder verhinderten Mehrungen ihres Vermögens, die sich auf das Einkommen auswirken, in keinem Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen stehen und durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst sind. Eine Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Verein einem Mitglied einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vereinsvorstand einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536; für Vorstandstätigkeit gezahlte Vergütungen als vGA).

**132. Verlustgeschäfte**

435

Es unterliegt der unternehmerischen und kaufmännischen Freiheit einer KapGes., Risiken in Kauf zu nehmen und Geschäfte zu tätigen, die die Gefahr – auch erheblicher – Verluste in sich bergen. Tätigt eine KapGes. indes ohne angemessenes Entgelt verlustträchtige Geschäfte, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen, führt dies zu vGA. Ob eine KapGes. ein Verlustgeschäft im eigenen Gewinninteresse oder im Interesse der Gesellschafter durchgeführt hat, ist nach denjenigen Kriterien zu prüfen, die zur Abgrenzung zwischen Einkunftserzielung und „Liebhabelei“ entwickelt worden sind (BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, betr. Devisentermingeschäfte; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, betr. Segeljacht, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; s. auch zur älteren Rspr. BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt).

**133. Verlustübernahme**

436

Die Übernahme von Risikogeschäften der Gesellschafter durch die KapGes. kann vGA (FG München v. 6.5.2002 – 7 K 4527/00, EFG 2003, 1268, rkr.; s. aber auch FG Saarl. v. 13.2.1981 – I 435-438/75, juris, rkr., zur Inkaufnahme von vorübergehenden Verlusten auch im Interesse eines Gesellschafters) oder verdeckte Einlage sein (s. BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797, zur Verlustübernahme im Organkreis); s. ferner zur Wirksamkeit einer Vereinbarung über die Verlustübernahme bei fehlender notarieller Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792 = GmbHR 2004, 1404, rkr., mit Anm. KLEINERT, GmbHR 2004, 1407; zur Anerkennung einer Verlustübernahmeverpflichtung bei fehlendem eigenbetrieblichen Interesse s. FG Nds. v. 19.12.2003 – 1 K 576/01, EFG 2004, 769, rkr.

**134. Vermittlungsgebühren**

437

Eine KapGes., die Vertragsabschlüsse vermittelt, hat auch gegenüber einem Gesellschafter Gebühren in Rechnung zu stellen, wenn dieser die Vermittlungsleistung in Anspruch nimmt. Berechnet eine KapGes. gegenüber Dritten höhere

## **KStG § 8** Anm. 437–443 D. Abs. 3: Einkommensermittl./-verteilung

Gebühren als gegenüber ihren Gesellschaftern, liegt nur dann keine vGA vor, wenn die von Außenstehenden erhobenen höheren Gebühren Mehrkosten bei der Bearbeitung von Anträgen dieser Kundengruppe gegenüber den im Zusammenhang mit Anträgen der Gesellschafter entstehenden Kosten ausgleichen sollen (BFH v. 3.3.1964 – I 319/61, HFR 1964, 299).

### 438 **135. Verrechnungspreise**

Siehe Anm. 372.

### 439 **136. Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit**

Eine vGA ist auch bei einem VVaG möglich (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; SCHLOSSMACHER, DB 1999, 1573); s. auch Anm. 346.

### 440 **137. Verspätungszuschlag**

Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer KapErtrStAnmeldung zu entrichten hat, ist abziehbare BA. Der Umstand, dass der Verspätungszuschlag maßgebend auf der gesetzlichen Verpflichtung zum StAbzug beruht, schließt die Annahme einer vGA aus (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 543).

### 441 **138. Vertragskosten**

Es gilt der allgemeine Grundsatz, dass Kosten eines zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter geschlossenen Vertrags, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht zulasten der KapGes. übernommen hätte, vGA darstellen (glA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 900 „Vertragskosten“ [8/2014]).

### 442 **139. Vertreter**

Siehe Anm. 356.

### 443 **140. Vertreterversammlung**

Siehe Anm. 346.

### **141. Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen**

**Ausgewähltes Schrifttum:** RÖHRICHT, Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Geschäftsführers, WPg 1992, 766; SCHNEIDER, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung – Ein Lösungsversuch, DB 1993, 1992; SCHULZE-ÖSTERLOH, Ersatzansprüche gegen Gesellschafter und verdeckte Gewinnausschüttung im Recht der GmbH unter besonderer Berücksichtigung von Verstößen gegen Wettbewerbsverbote, FR 1993,

73; SCHWEDHELM, Wettbewerbsverbot und Betriebsabgrenzung, DStR 1993, 245; THIEL, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Spannungsfeld zwischen Zivil- und Steuerrecht, DStR 1993, 1801; BUYER, vGA bei Verletzung der gesellschafts- und mitgliederschäftlichen Treuepflichten, GmbHR 1996, 98; LAWALL, Wettbewerbsverbot des Einmann-GmbH-Gesellschafters, DStR 1996, 606; DÖRNER, Das Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters: Stand der BFH-Rechtsprechung, Inf. 1997, 392; GOSCH, Wettbewerbsverbot, Geschäftschancenlehre und verdeckte Gewinnausschüttung: Checkliste und Prüfungsschema, DStR 1997, 442; HÖPKEN, Was lehrte die GmbH? – Verdeckte Gewinnausschüttung bei Überlassung von Geschäftschancen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Neuaufgabe des Wettbewerbsverbots, DB 1997, 702; LAWALL, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Geschäftschancenlehre im GmbH-Recht, NJW 1997, 1742; MÜLLER, Vertragliches Wettbewerbsverbot des GmbH-Gesellschafters und verdeckte Gewinnausschüttung in der jüngeren Rechtsprechung des BFH, BB 1997, 1441; WASSERMEYER, Die neuere BFH-Rechtsprechung zu Verstößen gegen ein Wettbewerbsverbot durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DStR 1997, 681; WEISSER, Wahrnehmung von Geschäftschancen des Unternehmens durch Alleingesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttungen?, GmbHR 1997, 429; WALTER, Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, Berlin/Heidelberg 1998; FLEISCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1249; JAKOB, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; WEBER-GRELLET, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage, StB 2000, 122; HOFFMANN, Geschäftschancenlehre zur Begründung einer vGA auf Unternehmenssanierungen, GmbHR 2001, 588; NEU, Geschäftschancenlehre bei verbundenen Unternehmen, EFG 2001, 1166; SINA, Geschäftstätigkeit und Unternehmensgegenstand der GmbH, GmbHR 2001, 661; HEY, Veräußerung eines Gesellschafterdarlehens zum Bruchteil des Nennwerts als nicht genutzte Geschäftschance der GmbH?, BB 2002, 2487; KAMINSKI/STRUNK, Funktionsverlagerungen im Rahmen von e-Business-Aktivitäten, IStR 2002, 789; FLEISCHER, Gelöste und ungelöste Probleme der gesellschaftsrechtlichen Geschäftschancenlehre, NZG 2003, 985; GOSCH, vGA durch Geschäftschancenverlagerung auf Schwestergesellschaften zur Verlustausbeute, BFH-PR 2003, 22; HOFFMANN, Neues vom BFH zur Geschäftschancenlehre, GmbH-StB 2003, 82; o.V., Wettbewerbsverbot – Geschäftschancen der GmbH und Angemessenheit von Geschäftsführergehältern, GmbHR 2003, 95; PFLÜGER, Gesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer der eigenen GmbH, GStB 2004, 15; SCHREIBER, Verrechnungspreise: Abfindung an Handelsvertreter bei Übertragung von ausländischen Märkten an Vertriebstochtergesellschaften, JbFStR 2004/2005, 679; SCHUHMAN, Die Geschäftschance – Eine neue Tendenz der verdeckten Gewinnausschüttung?, StBp. 2004, 35; HAAS, Gesellschafter-Geschäftsführer: „Fallstricke“ bei der Gestaltung des Anstellungsvertrags, GStB 2005, 322; SERG, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; STECK, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; TROSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung und §§ 30, 31 GmbHG, EFG 2005, 564; DRTZ, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; WALDENS, Fallstricke bei Funktionsverlagerungen nach der Unternehmenssteuerreform 2008, PISStB 2007, 209; DRÜEN, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, DFGT 6 (2009), 95; SCHWEDHELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236.

#### a) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis

444

**Vertragsfreiheit und Wettbewerbsverbot:** Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses hat der ArbN gesetzliche oder ggf. vertragliche Wettbewerbsverbote zu beachten.

**Zum Beispiel** § 60 HGB: Wettbewerbsverbot für den Handlungsgehilfen; § 122 HGB: Wettbewerbsverbot für den Gesellschafter einer oHG; § 284 HGB: Wettbewerbsverbot für den persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA; s. auch BAG v. 16.6.1976 – 3 AZR 73/75, BB 1977, 41, zur unerlaubten Konkurrenzfähigkeit eines ArbN, der nicht Handlungsgehilfe ist.

Für den Geschäftsführer einer GmbH wird ein (dispositives) gesetzliches Wettbewerbsverbot aus § 43 GmbHG abgeleitet. Andererseits herrscht im Verhältnis zwischen der KapGes. und ihrem (ggf. wesentlich beteiligten) Gesellschafter grds. Vertragsfreiheit (BFH v. 29.11.1967 – I 96/64, BStBl. II 1968, 234; BFH v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949; zu Musterformulierungen für die Vertragsgestaltung s. HAAS, GStB 2005, 322). Das Recht, Rechtsverhältnisse frei zu gestalten, umfasst ua. auch die Befugnis, zu vereinbaren, dass der Gesellschafter für die KapGes. als selbständiger Gewerbetreibender (zB als Handelsvertreter) oder in beratender Funktion tätig wird und damit zur KapGes. in Konkurrenz tritt. Darüber hinaus unterliegt es der freien unternehmerischen Entsch. einer KapGes., ob sie sich bietende Marktchancen mit eigenen personellen oder sachlichen Mitteln nutzt oder ggf. ihren Gesellschafter als Subunternehmer einsetzt (stRspr., zuletzt BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744). Eine solche unternehmerische Entsch. hängt regelmäßig vor allem davon ab, ob die Gesellschaft über die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel zur Wahrnehmung des Geschäfts verfügt. Sie wird im Übrigen davon beeinflusst, ob es sich in Anbetracht des entstehenden Aufwands und der geschäftlichen Risiken aus unternehmerischer Sicht als günstiger erweist, den Geschäftsführer als Subunternehmer zu beauftragen, als ihm ein angemessenes Geschäftsführergehalt zu zahlen. Handelt es sich um den beherrschenden GesGf., ist allerdings erforderlich, dass von vornherein klare und eindeutige Abmachungen über Umfang und Höhe des zu zahlenden Entgelts getroffen werden.

**Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot:** Die Rspr. zum Wettbewerbsverbot hat sich in den zurückliegenden Jahren mehrfach gewandelt.

► *Frühere Rechtsprechung zur Aufgabenabgrenzung und zur Verletzung des Wettbewerbsverbots:* Die ältere höchstrichterliche Rspr. knüpfte die stl. Anerkennung an eine im Vorhinein getroffene klare und eindeutige Aufgabenabgrenzung zwischen einem beherrschenden GesGf. (oder einer diesem nahestehenden Person) und der KapGes. (zB BFH v. 27.1.1971 – I R 79/68, BStBl. II 1971, 352; BFH v. 1.10.1986 – I R 123/85, BFH/NV 1987, 242). Später stellte der BFH auf die zivilrechtl. Folgen einer Verletzung des Wettbewerbsverbots ab (zB BFH v. 11.2.1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461; BFH v. 14.3.1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; BFH v. 12.4.1989 – I R 142-143/85, BStBl. II 1989, 636; BFH v. 26.4.1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; der Rspr. folgend: BMF v. 4.2.1992 – IV B 7 - S 2742 - 6/92, BStBl. I 1992, 137; BMF v. 15.12.1992 – IV B 7 - S 2742 - 123/92, BStBl. I 1993, 24; BMF v. 29.6.1993 – IV B 7 - S 2742 - 54/93, BStBl. I 1993, 556).

► *Grundlagen der aktuellen Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot und zur Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft:* BFH v. 30.8.1995 (I R 155/94, GmbHR 1996, 58) hat die Rspr. grundlegend geändert und geht nunmehr davon aus, dass Abs. 3 Satz 2 keine Einkünftezurechnungsnorm und mithin keine geeignete Rechtsgrundlage sei, um die von einem Gesellschafter für eigene Rechnung ausgeübte Tätigkeit nur deshalb der „eigenen“ KapGes. zuzurechnen, weil sie auch unter deren Unternehmensgegenstand fällt. Allein das Bestehen eines (zu aktivierenden) Anspruchs aus der Verletzung von Wettbewerbsverboten führt per se nicht zur vGA; eine solche liegt nur unter den nachfolgend dargestellten eingeschränkten Voraussetzungen vor.

BFH v. 18.12.1996 – I R 26/95, GmbHR 1997, 362; BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; BFH v. 7.8.2002 – I R 64/01, GmbHR 2003, 183; BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; BFH v. 17.12.2003 – I

R 25/03, GmbHR 2004, 744; s. auch BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427.

**b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter**

**aa) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten** 445

**Vorrang des Zivilrechts:** Die aktuelle höchstrichterliche Rspr. geht davon aus, dass gesellschaftsrechtl. Positionen Vorrang haben vor strechtl. Positionen. Die Annahme einer vGA bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten setzt danach in einem ersten Prüfungsschritt die Feststellung voraus, dass zivilrechtl. überhaupt ein Wettbewerbsverbot besteht und gegen dieses Verbot verstoßen worden ist mit der Folge, dass der Gesellschaft entsprechende Herausgabe- und/oder Schadensersatzforderungen zustehen. Diese vorrangige Prüfung ist erforderlich, weil solche Ansprüche einer KapGes. gegen ihren GesGf., die in der StBil. erfolgswirksam zu aktivieren sind, nicht gleichzeitig die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 auslösen können. Wird eine entsprechende Forderung von der KapGes. tatsächlich nicht aktiviert, ist die StBil. als solche zu berichtigen. Für eine Anwendung des Abs. 3 Satz 2 außerhalb der StBil. ist dann kein Raum mehr.

► *Gesetzliches Wettbewerbsverbot:* Der alleinige Gesellschafter einer GmbH unterliegt nach zivilrechtl. Maßstäben keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot, das ihn mit Blick auf die Treuepflicht oder unter dem Gesichtspunkt der unerlaubten Handlung zu Schadensersatz verpflichtet, solange er der Gesellschaft kein Vermögen entzieht, das zur Deckung des Stammkapitals benötigt wird (BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58, unter Bezugnahme auf BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427). Für mehrgliedrige GmbH gilt nichts anderes, wenn die Gesellschafter in Ausübung gleichgerichteter Interessen oder einvernehmlich handeln (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Ist der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer KapGes. schon vor deren Gründung in der gleichen Branche (etwa als Einzelunternehmer) tätig, so ist für die KapGes. von Anfang an klar, dass der Gesellschafter ihr gegenüber als Wettbewerber aufzutreten beabsichtigt. Dies ist grds. zulässig und auch stl. anzuerkennen (BFH v. 12.10.1995 – I R 127/94, GmbHR 1996, 219). Der nicht geschäftsführende Minderheitsgesellschafter einer GmbH unterliegt idR keinem Wettbewerbsverbot (BGH v. 9.3.1987 – II ZR 215/86, GmbHR 1987, 302; ebenso LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 874 [12/2013]).

► *Vertragliches Wettbewerbsverbot:* Ist der Gesellschafter durch ein vertragliches Wettbewerbsverbot gebunden und verstößt er hiergegen, kann dies Ersatzansprüche der KapGes. auslösen. Eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot ist möglich; uE würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen dahingehenden Dispens regelmäßig auch ohne Entgelt aussprechen (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 888 [12/2013]; GOSCH, DStR 1997, 442; aA noch BMF v. 4.2.1992 – IV B 7 - S 2742 - 6/92, BStBl. I 1992, 137 [aufgehoben durch BMF v. 14.3.2016, BStBl. I 2016, 290, für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2014 verwirklicht werden]). Ferner kann das Wettbewerbsverbot im Anstellungsvertrag des Nur-Geschäftsführers in der Satzung wirksam abbedungen werden.

► *Verletzungshandlung:* Besteht nach diesen Grundsätzen ein gesetzliches oder vertragliches Wettbewerbsverbot, von dem der Gesellschafter nicht dispensiert wurde, ist von einer strechtl. relevanten Verletzungshandlung – dh. einer Verlet-

zung von Treuepflichten – gleichwohl nur dann auszugehen, wenn konkrete Geschäftschancen oder Informationen, die der KapGes. zuzurechnen sind und die von ihr in personeller, sachlicher und organisatorischer Hinsicht selbst hätten verwertet werden können, vom Gesellschafter genutzt worden sind.

**Zivilrechtliche Beurteilung und steuerrechtliche Rechtsfolge:** Erst im Anschluss an eine den genannten Kriterien entsprechende zivilrechtl. Prüfung, ob der KapGes. Ersatzforderungen wegen der Verletzung von Wettbewerbsverboten zustehen, ist eine strechtl. eigenständige Bewertung des maßgeblichen Geschäftsvorfalles durchzuführen. Zur Annahme einer vGA kann man hiernach unter zwei alternativen Aspekten gelangen (s. auch die Übersicht bei Gosch, DStR 1997, 442):

► *Besteht ein zivilrechtlicher Anspruch* aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, kann ein gesellschaftlich motivierter Verzicht auf derartige Ansprüche als vGA zu werten sein. Gleiches gilt, wenn die KapGes. es zu einem späteren Bilanzstichtag unterlässt, aus solchen Motiven die Forderung gegen den Gesellschafter einzuklagen oder sie bei ihm zu vollstrecken.

► *Besteht kein zivilrechtlicher Anspruch* aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, schließt dies auf der nachfolgend eigenständig zu prüfenden strechtl. Ebene die Annahme einer vGA nicht aus, wenn es durch Ausnutzen einer der GmbH zustehenden Geschäftschance oder durch Einsatz von Informationen, die der GmbH zuzurechnen sind, zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags gekommen ist.

Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass es sich nicht um eine Einlageforderung aus der Rückabwicklung einer vGA (s. Anm. 101 und 223) handelt (zur erneuten oder „doppelten“ vGA bei Nichtgeltendmachung oder Verzicht auf die Einlageforderung s. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1361). Die FinVerw. verweigerte lange die Umsetzung der ständigen BFH-Rspr., was im Schrifttum als Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip des GG angesehen wird (Voss, DStR 2003, 441; PEZZER, DStR 2004, 525; Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1362); nunmehr scheint sich die FinVerw. intern dahin abgestimmt zu haben, die Rspr. zu akzeptieren. Eine Veröffentlichung der BFH-Urteile im BStBl. Teil I ist jedoch nicht geplant. Auch ein ursprünglich geplantes BMF-Schreiben zu dieser Problematik wird es wohl nicht geben.

#### 446 **bb) Geschäftschancenlehre**

**Begriff der Geschäftschance:** Hat eine KapGes. aufgrund eines bestehenden oder noch abzuschließenden Vertrags mit einem Dritten eine konkrete Möglichkeit, einen Gewinn oder andersartigen Vorteil zu erzielen, spricht man von einer ihr zuzurechnenden Geschäftschance (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Geschäftschancen stellen immaterielle WG dar; sie können Gegenstand einer Einlage sein (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rn. 905 [12/2013]). Es kann grds. davon ausgegangen werden, dass eine KapGes. eine sich ihr bietende Geschäftschance auch dann nutzen wird, wenn sie nicht zum Unternehmensgegenstand der GmbH gehört. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um eine Einmalchance handelt, die mehr oder weniger risikolos wahrgenommen werden kann und die KapGes. dafür die sachlichen und personellen Mittel besitzt (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904). Zur stl. Behandlung von Geschäftschancen, die zusammen mit betrieblichen Unternehmensteilen (zB Produktion, Vertrieb) auf einen eigenständigen ausländ. Rechtsträger über-

tragen werden (sog. Funktionsverlagerung) s. § 1 Abs. 3 Sätze 9–12 AStG sowie SERG, DStR 2005, 1916; DITZ, DStR 2006, 1625; WALDENS, PISStB 2007, 209.

**Zuordnung von Geschäftschancen:** Geschäftschancen sind der KapGes. nicht formal nach deren Unternehmensgegenstand zuzuordnen, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch sich zufällig bietende Einmalchancen wahrnehmen wird, die keinen Bezug zum typischen Betätigungsfeld der Gesellschaft aufweisen (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; ebenso GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 853). Ein Indiz für eine Zuordnung von Geschäftschancen zum Bereich der KapGes. kann es sein, wenn

- die KapGes. mit Blick auf ihre sachliche und personelle Ausstattung die Geschäftschance wahrnehmen kann;
- die KapGes. die Geschäftschance ersichtlich auch wahrnehmen will, etwa weil sie hierfür bereits Aufwendungen getätigt hat;
- der Vertragspartner das Geschäft (nur) mit der KapGes. abschließen will und er sich hierfür ausschließlich oder jedenfalls zeitlich zuerst an die KapGes. wendet (sog. Erstkontakt; vgl. FG München v. 23.3.2015 – 7 K 780/13, juris, rkr., zum Entzug von Geschäftschancen durch ein anderweitiges Scheingeschäft des beherrschenden Gesellschafters);
- ein fremder Dritter für die Überlassung der Geschäftschance ein Entgelt gezahlt hätte (sog. Marktgängigkeit der Chance; s. BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 853).

▶ *Handeln im Interesse der Gesellschaft:* Es ist uE bei der Wahrnehmung von Geschäftschancen gerechtfertigt, vom Gesellschafter einer KapGes. zu verlangen, eigene Interessen und damit auch eigene Betätigungen regelmäßig gegenüber denen der Gesellschaft zurückzustellen. Erst wenn es sich bei der Chance um eine solche handelt, die nur dem Gesellschafter angeboten wird, steht sie der Gesellschaft nicht zur Verfügung (vgl. FG München v. 18.12.2000 – 6 K 2809/98, EFG 2001, 457, aufgehoben durch BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; großzügiger GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 853).

▶ *Mehrfachgeschäftsführung:* Führt der Gesellschafter die Geschäfte mehrerer Gesellschaften, kann er sich bietende Geschäftschancen grds. alternativ für jede der geführten KapGes. wahrnehmen, soweit nicht die genannten Kriterien zwingend für die Zuordnung zu einer bestimmten KapGes. sprechen. Wird danach einer bestimmten KapGes. ein Geschäft angetragen, das sie auch annehmen könnte und wollte, kann die unentgeltliche Chancenüberlassung an eine andere KapGes. zur vGA führen; dies gilt insbes. auch dann, wenn es sich bei der anderen KapGes. um eine Schwestergesellschaft handelt (glA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 855).

▶ *Gesellschafter als Subunternehmer:* Die KapGes. kann im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit ein sich ihr bietendes Geschäft selbst mit eigenen Mitteln wahrnehmen oder sich einer dritten Person zur Ausführung und Abwicklung des Geschäfts bedienen. Schaltet die Gesellschaft ihren Gesellschafter als Subunternehmer ein, kommt es ggf. darauf an, ob es günstiger oder ungünstiger gewesen wäre, das Geschäft selbst – unter Einsatz eigener Mittel und bei Zahlung eines angemessenen Geschäftsführergehalts – durchzuführen oder den Gesellschafter als Subunternehmer zu beschäftigen (BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744, mwN). Bei Einschaltung des Gesellschafters als Subunternehmer hat die KapGes. diesem eine marktübliche Vergütung zu zahlen. Sie kann die Vergütung nicht pauschal an ihrem zu erwartenden (Gesamt-)Gewinn orientieren und ggf. entsprechend kürzen. Ein ordentlicher und gewissen-

hafter Geschäftsleiter wird regelmäßig nur eine Vergütung akzeptieren, die der Gesellschaft eine Gewinnmöglichkeit aus dem betreffenden Geschäftsvorfall belässt (BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497). Erhält der Geschäftsführer sowohl für seine Tätigkeit als Subunternehmer als auch für seine Geschäftsführertätigkeit eine Vergütung, ist das Gesamtentgelt auf seine Angemessenheit hin zu überprüfen (BFH v. 29.5.1996 – I R 70/95, BFH/NV 1997, 65). Ist der als Subunternehmer eingesetzte Gesellschafter ein beherrschender, muss die im Vorhinein getroffene Vergütungsvereinbarung auch klar und eindeutig sein. Ist die gewählte Art der Abrechnung in der betreffenden Branche jedoch üblich, kann sie auch ansonsten stl. zu akzeptieren sein (BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744).

**Verdeckte Gewinnausschüttung durch Auslassen von Geschäftschancen:** Nutzt eine KapGes. sich ihr konkret bietende Geschäftschancen nicht, führt dies per se noch nicht zu einer verhinderten Vermögensmehrung iSd. Abs. 3 Satz 2. Eine vGA liegt grds. erst dann vor, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter Geschäftschancen unentgeltlich überlässt oder auf ein Geschäftsangebot zugunsten des Gesellschafters verzichtet. Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Gesellschafter besondere Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art, für deren Überlassung ein fremder Dritter ein Entgelt gezahlt hätte, an sich zieht und (unentgeltlich) für eigene Rechnung nutzt.

BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227; BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58; BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942; BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; s. auch BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465, zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine Schwestergesellschaft als vGA.

► *Unterbliebene Nutzung von Einmalchancen:* Nutzt eine KapGes. eine sich ihr konkret bietende Einmalchance nicht, fehlt es an einer vGA, wenn die Gesellschaft unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs das Rechtsgeschäft in der geschehenen Weise nicht abgeschlossen hätte (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904).

► *Chancen des Gesellschafters:* Nutzt ein GesGf. Geschäftschancen, die sich ihm selbst bereits vor Gründung der KapGes. eröffnet haben, können die aus diesen Geschäften fließenden Entgelte weder unter dem Gesichtspunkt der Geschäftschancenlehre noch wegen Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot als vGA angesehen werden. Die Gesellschaft hat auch keinen Anspruch auf die „Weiterleitung“ von Geschäftschancen des Gesellschafters, die dieser vor Gründung der Gesellschaft wahrgenommen hat (BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 95; FG München v. 10.2.1998 – 16 K 3583/95, GmbHR 1998, 748, rkr.). Überlässt dagegen der Gesellschafter der KapGes. eine Geschäftschance und verzichtet diese später auf die Nutzung der Chance wiederum zugunsten des Gesellschafters, kann eine vGA in Höhe der Differenz zwischen den nicht erzielten Einnahmen und den ggf. angefallenen Aufwendungen anzunehmen sein (BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593).

447 Einstweilen frei.

#### 448 142. Wirtschaftliches Eigentum

Der zugewendete Vorteil aus einer vGA fließt dem Gesellschafter idR in dem Zeitpunkt zu, in dem er bürgerlich-rechtl. oder wirtschaftliches Eigentum er-

langt. Für den Erwerb wirtschaftlichen Eigentums ist auf den Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten abzustellen (BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen).

**143. Witwenrente** 449

Siehe Anm. 288.

**144. Zinsen** 450

Siehe Anm. 313, 317, 387, 396.

**145. Zurechnung** 451

§ 8 Abs. 3 Satz 2 ist keine geeignete Rechtsgrundlage, um abw. vom Grundsatz des § 15 Abs. 2 EStG Tätigkeiten oder die daraus erzielten Einkünfte einer anderen Person zuzurechnen. Die Vorschrift hat nur Gewinnkorrekturfunktion (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315).

**146. Zustimmung** 452

Die Zustimmung der Gesellschafter zu einer als vGA zu qualifizierenden Zuwendung schließt uU einen zivilrechtl. Schadensersatzanspruch oder einen gesellschaftsrechtl. Rückforderungsanspruch der KapGes. aus, nicht aber die stl. Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942). Voraussetzung der vGA ist nicht, dass sie auf einer einheitlichen Willensbildung der Gesellschafter beruht. Wesentlich ist in dieser Hinsicht nur, dass die fragliche Maßnahme seitens der Gesellschaft von Personen getroffen worden ist, die zur Geschäftsführung befugt waren. Handelt danach der ordnungsgemäß bestellte Geschäftsführer der Gesellschaft, ist es unerheblich, ob dies mit oder ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung geschieht (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 97/89, EFG 1992, 40, rkr., mit Anm. WICHMANN, Stbg 1993, 116, zur vGA bei dolosem Handeln des GesGf.). Dies gilt im Übrigen auch, wenn ein Minderheitsgesellschafter handelt (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, GmbHR 2005, 60, zur Zuwendung eines Vermögensvorteils an nahestehende Person; ebenso GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 275).

Einstweilen frei. 453–459

**V. Verdeckte Einlagen (Abs. 3 Sätze 3 bis 6)**

**Schrifttum:** WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; KUSSMAUL/KLEIN, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung?, DStR 2001, 189; BENECKE, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage, NWB 2006, 3429; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeck-

ten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; IDW, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007/JStG 2007, WPg 2006, 130; DIETERLEN/DIETERLEN, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, DSz 2007, 489; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DSr 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, Gesetzgebungsübersicht JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DSr 2007, 1502; KOLLRUSS, Weiße und graue Einkünfte bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochterkapitalgesellschaft nach Europarecht und dem JStG 2007, BB 2007, 467; POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; C. POHL, Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein – Änderung der Rechtslage durch das SEStEG?, DB 2007, 1553; BECKER/KEMPF/SCHWARZ, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht, DB 2008, 370; DOERFLER/ADRIAN, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; KEMPF, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StbJb. 2008/2009, 147; SCHNITGER/ROMETZKI, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; HORST, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; KOHLHAAS, Die GmbH in der Krise – wie werthaltig sind Gesellschafterforderungen, GmbHR 2009, 531; BLASCHE, Verdeckte Sacheinlage und Hin- und Herzahlen – Abgrenzung, Unterschiede sowie Einordnung wichtiger Praxisfälle, GmbHR 2010, 288; BOGENSCHÜTZ, Regresslose Schuldübernahme als Sanierungsinstrument, Ubg 2010, 407; CAHN/SIMON/THEISELMANN, Debt Equity Swap zum Nennwert!, DB 2010, 1629; FICHTELMANN, GmbH-Gesellschafter: Wann müssen Gewinne zurückgezahlt werden?, GSStB 2010, 123; HIERSTETTER, Steuerliche Risiken der Entschuldung einer Kapitalgesellschaft in der Krise, DSr 2010, 882; KOHLHAAS, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHR 2010, 748; PRIESTER, Debt Equity Swap zum Nennwert?, DB 2010, 1445; SCHWENKER/FISCHER, Restrukturierungsmaßnahmen in der Krise der GmbH, DSr 2010, 1117; KACZAREPA, „Hin- und Herzahlen“ als steuerlich vorzugswürdige Gestaltungsalternative zum Gesellschafter-Forderungsverzicht, Ubg 2011, 885; SIEBERT/IVZHENKO-SIEBERT, Zufluss und verdeckte Einlage durch Verzicht auf vollwertige Leistungs- oder Nutzungsvergütung nur bei vorheriger Aufwandsbuchung?, FR 2011, 948; ALTENDORF, Neue Entscheidung des BFH zum qualifizierten Rangrücktritt – Führt die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts zur Anwendung von § 5 Abs. 2a EStG?, GmbH-StB 2012, 147; BENZ/BÖING, Zur Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung beim Forderungsverzicht im Konzern, Ubg 2012, 440; KÖHLER, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, StbJb. 2012/2013; MACH, Die Besteuerung des Forderungsverzichts – Vergleichsbetrachtungen zu einem sog. „Steuersparmodell“, FR 2012, 800 und 845; VAN LISHAUT/EBBER/SCHMITZ, Die schenkung- und ertragsteuerlichen Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; BRAUN/GEIST, Forderungsverzichte im „Bermudadreieck“ von Sanierungsgewinn, Verlustrechnung und Mindestbesteuerung, BB 2013, 351; GÄNSLER, Unternehmenssanierung – Steuerliche Fallstricke erkennen und vermeiden, Ubg 2013, 154; BASCHNAGEL, Der Rangrücktritt von Forderungen und der Forderungsverzicht in der Handelsbilanz, im Überschuldungsstatus und in der Steuerbilanz, Ubg 2014, 769; ALTRICHTER-HERZBERG, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH, GmbHR 2015, 1121; BECKER/LOOSE, Steuerfragen bei der Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ihre ausländischen Anteilseigner, IStR 2015, 221; BRIESE, Einlage bei Verbindlichkeiten im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; FÖRSTER/WALLA, Disquotale Einlagen bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, FR 2015, 961; KAMCHEN/KLING, Der Rangrücktritt – Auswirkungen auf die steuerliche Bilanzierung, NWB 2015, 2863; KEMPF/LOOSE, Begriffsungenauigkeiten beim Korrespondenzprinzip für (grenzüberschreitende) verdeckte Einlagen – Steuer Risiken und Steuerplanungsmöglichkeiten?, Ubg 2015, 589; OTT, Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Steuerliche Folgen in Krisensituation oder bei Insolvenz, StuB 2015, 43; SCHEIFELE/NEES, Der Rangrücktritt aus steuerlicher Sicht, DK 2015, 417; SCHNITGER, Ein-

lage bei Verbindlichkeiten im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; WÄLZHOLZ, Mehr Sicherheit beim Rangrücktritt, GmbH-StB 2015, 259; WEBER-GRELLET, Der Rangrücktritt im Bilanzsteuerrecht, BB 2015, 2665; VON FREEDEN/LANGE, Der Ertragszuschuss im körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organkreis, WPg 2016, 697; HARTMANN, Schenkungsteuer für GmbH bei Erwerb eigener Anteile?, GmbH-StB 2016, 185; ALTRICHTER-HERZBERG, Die Höhe der steuerlichen Einlage beim Rangrücktritt, GmbHR 2017, 185.

## 1. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)

### a) Tatbestandsvoraussetzungen: Begriff, Entstehung und Bewertung verdeckter Einlagen

#### aa) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage

460

Mit den Regelungen des Korrespondenzprinzips bei vGA und verdeckter Einlage durch das JStG 2007 (v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878) wurde auch die Regelung in Abs. 3 Satz 3 eingefügt, nach der verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“, ohne den Begriff selbst – ebenso wenig wie zahlreiche andere stl. Regelungen (zB § 6 Abs. 6 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6) – zu definieren. Das Vorliegen einer verdeckten Einlage ist deshalb Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 Satz 3.

**Anwendung des einkommensteuerlichen Einlagebegriffs im Körperschaftsteuerrecht:** Die verdeckte Einlage in eine KapGes. folgt stl. dem im EStG verwendeten Einlagebegriff (s. auch Anm. 56). Der Grund liegt darin, dass die verdeckte Einlage ein durch die Rspr. entwickeltes Institut ist, das auf dem Grundgedanken des estl. Einlagebegriffs (§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 8 EStG) beruht. Obwohl die Regelung der Einlage in §§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 8 EStG davon ausgeht, dass ein WG aus dem nicht-betrieblichen Bereich eines Stpfl. in sein BV überführt wird und die Zuordnung zu demselben Stpfl. erhalten bleibt, gelten die Einlagereregeln auch bei der „Übertragung“ eines WG aus dem Vermögensbereich des Gesellschafters in das BV einer KapGes. Der BFH (v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]; BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691 [692]; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 31.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809) wertet das tatbestandliche Erfordernis der Überführung in den BV-Bereich desselben Stpfl. als unbeachtlich, weil § 8 Abs. 1 die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auch bei der Einkommensermittlung von Körperschaften für grds. anwendbar erklärt. In beiden Fällen, nämlich der Vermögenszuführung aus dem privaten Bereich in ein Einzelunternehmen oder eine PersGes. und gleichermaßen einer Vermögenszuführung von außen in eine KapGes., die nicht auf einerwerbenden Tätigkeit beruht, handelt es sich um die Abgrenzung einer nicht betrieblichen von der betrieblichen Vermögensmehrung. Letztendlich geht es darum, die causa societatis geleisteten Vermögensmehrungen nicht gewinnwirksam werden zu lassen. Dasselbe gilt konsequenterweise auch für die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. GlA FinVerw. (R 40 Abs. 2 KStR) und die hM im stl. Schrifttum (vgl. zB LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 5 [12/2015]; s. auch Anm. 56).

**Unterscheidung offene und verdeckte Einlage:** Die Unterscheidung von offenen und verdeckten Einlagen ist wegen des für verdeckte, nicht aber offene Einlagen geltenden Korrespondenzprinzips (Abs. 3 Sätze 4–6, § 32a Abs. 2) bedeutsam.

**Verdeckte Sacheinlage:** Die stl. verdeckte Einlage entspricht nicht der verdeckten (verschleierten) Sacheinlage im Gesellschaftsrecht der KapGes. Ihre Grundsätze sollen die Kapitalaufbringung sichern und nicht bewirken, dass die betriebliche von der gesellschaftsrechtl. Vermögenszuführung abgegrenzt wird (LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 3 [4/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 165 ff. [9/2014]). Aufgrund der §§ 6 ff. AktG, § 5 GmbHG und § 7 Nr. 1 GenG haben die Gesellschafter das Nennkapital der Gesellschaft aufzubringen. Dazu müssen sie den Betrag des gezeichneten Kapitals in die Gesellschaft einzahlen, anderenfalls haften sie den Gesellschaftsgläubigern bis zum Betrag der ausstehenden Einlage. Dasselbe gilt für Kapitalerhöhungen mit Ausnahme der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§§ 182 AktG; §§ 55 ff. GmbHG). Wirtschaftlich handelt es sich bei den Einzahlungen in das Nennkapital um einen tauschähnlichen Vorgang – Einzahlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Statt einer Bareinzahlung zur freien Verfügung der Gesellschaft (§ 36 Abs. 2 AktG; § 8 Abs. 2 und 57 Abs. 2 GmbHG) kann eine Sacheinlage geleistet werden, die aber besonderen Regelungen unterliegt; insbes. ist die Angemessenheit von Sacheinlagen darzulegen (§ 32 Abs. 2 AktG; § 5 Abs. 4 GmbHG). Wird wegen dieser besonderen Voraussetzungen der Sacheinlage formal eine Bareinlage vereinbart, tatsächlich aber eine Sacheinlage zugeführt, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage; sie befreit den Gesellschafter nicht von seiner Verpflichtung zur Bareinlage, wird mit ihrem tatsächlichen Wert aber auf diese angerechnet (§ 27 Abs. 3, 4 AktG; § 19 Abs. 4, 5 GmbHG).

**Steuerrechtliche Abgrenzung:** Die Rspr. hat die verdeckte Einlage im StRcht zu einem eigenen Rechtsinstitut entwickelt, das den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; vgl. auch ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 88). Während der BFH ursprünglich verdeckte Einlagen in Umkehrung der Definition der vGA dahingehend definierte, dass ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person seiner KapGes. außerhalb der gesellschaftlichen Einlagen Vermögensgegenstände zuwendet und die Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (insbes. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307), stellt die aktuelle Rspr. wesentlich auf die Unentgeltlichkeit der Vermögenszuführung ab. Kennzeichnend für die verdeckte Einlage ist, dass eine Zuwendung aus gesellschaftsrechtl. Gründen und damit ohne wertadäquate Gegenleistung, insbes. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und folglich unentgeltlich erfolgt (BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, HFR 2009, 794; BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BStBl. II 2012, 341 [342]; BFH v. 14.7.2009 – IX R 6/09, HFR 2010, 588; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BStBl. II 2012, 281 [282]; BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, GmbHR 2016, 498, mit Anm. RODEWALD). Es kommt nicht darauf an, ob sie handelsrechtl. offen als Einlage ausgewiesen ist (BFH v. 27.5.2009 – I R 53/08, BFH/NV 2010, 375; enger FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 190 [9/2014]; KEMPF/LOOSE, Ubg 2015, 589 [591 f.]).

Die FinVerw folgt diesen Grundsätzen sowohl estl. als auch kstl. Auch wenn sie in R 40 Abs. 1 KStR darauf abstellt, dass der Gesellschafter der KapGes. einen einlagefähigen Vermögensvorteil außerhalb der gesellschaftsrechtl. Einlagen zuwendet, und die Zuwendung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, und in H 4.3 Abs. EStH darauf abstellt, dass die Zuwendung aus gesellschaftsrechtl. Gründen ohne Entgelt erfolgt, sollte kein Unterschied bestehen (NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1077, 1089; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 15 [4/2015]).

**Verdeckte Einlage und handelsrechtliche Rücklage:** Die Tatbestände des § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB (Zahlung eines Ausgabeaufgelds), § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB (Zuzahlungen des Gesellschafters für einen Vorzug) und § 272 Abs. 2 Nr. 3 HGB (Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe und Rückzahlung von Wandelschuldverschreibungen, um Anteile zu erwerben) führen stl. nicht zu einer verdeckten Einlage, da sie im Zusammenhang mit einer entgeltlichen (Gewährung von Gesellschaftsrechten) Leistung stehen (auch FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 157 [9/2014]). Unterlegt wird dies durch BFH v. 16.12.2009 (II R 44/07, BStBl. II 2010, 1097); im Fall einer Überpari-Emission durch die Leistung einer Sacheinlage als Agio zu einer Barkapitalerhöhung handelt es sich nicht um eine (teilweise) verdeckte, sondern insgesamt offene Einlage, weil die Einbringung insgesamt als Tauschvorgang zu beurteilen ist. Wären die Anteile demgegenüber ohne einen Zusammenhang mit der Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. eingebracht worden, läge eine verdeckte Einlage vor (s. § 8b Abs. 2 Satz 6; § 17 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG). Fraglich kann eine verdeckte Einlage in den Fällen der Einzahlung in die Kapitalrücklage aufgrund § 272 Abs. 2 Nr. 4 sein. Beschränkt man die gesellschaftsrechtl. Veranlassung einer verdeckten Einlage auf Vorgänge, die sich in der GuV der Gesellschaft durch überhöhte Erträge oder zu niedrige Aufwendungen ausgewirkt haben, dürfen sie nicht als verdeckte Einlagen qualifiziert werden, sondern wären offene Einlagen (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 190 [9/2014]; KEMPF/LOOSE, Ubg 2015, 589 [591 f.]). Da die Dotierung der Rücklage jedoch regelmäßig veranlasst ist, um die Gesellschaft mit Eigenkapital auszustatten, ohne dass Gesellschaftsrechte gewährt werden, ist sie uE als verdeckte Einlage zu werten. Zweifelhaft kann das aber im Einzelfall bei gesellschaftsvertraglich vereinbarten Nachschüssen (§§ 26, 27 GmbHG) sein. Da sie eine zusätzliche Gesellschafterleistung zu den Anteilen darstellen und wie die Ausstattung mit Nominalkapital im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden müssen, besteht ein Zusammenhang mit den Anteilen und dadurch repräsentierten Gesellschaftsrechten vergleichbar einem nachträglichen Agio, auch wenn sie neben der satzungsmäßigen Vereinbarung eines Gesellschafterbeschlusses zur Einforderung bedürfen (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 190 [9/2014]).

**Reflexwirkung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter:** Zwar führt die unentgeltliche Vermögenszuwendung uU zu einer Wertsteigerung der Anteile an der Gesellschaft; es liegt gleichwohl kein tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang vor, weil die Wertsteigerung für den Gesellschafter nur eine Reflexwirkung der verdeckten Einlage und keine Gegenleistung ist (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DStR 2007, 1388; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, DB 2011, 1785). Die verdeckte Einlage bildet insoweit den umgekehrten Fall der vGA (s. hierzu Anm. 100 ff.), entspricht ihr aber hinsichtlich des Gegenstands möglicher Einlagen (insbes. keine Nutzungseinlagen und verhinderte Vermögensmehrungen), nicht vollständig (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 105; BRIESE, GmbHR 2006, 1136, der aber die verdeckte Einlage ebenso wie die vGA bereits im StBil-Gewinn von vornherein eliminiert wissen will und die zweistufige GE ablehnt).

► *Disquotale verdeckte Einlage:* Disquotale verdeckte Einlagen wirken sich bei der Gesellschaft nicht anders aus als beteiligungsidentische Einlagen. Insoweit bestehen keine Unterschiede zur offenen Einlage. Bei den Gesellschaftern ändern sich die Beteiligungsverhältnisse durch disquotale Einlagen nicht, weil sie gerade ohne Gegenleistung, insbes. in Form von Gesellschaftsrechten, geleistet werden.

**Verhältnis zur Schenkungsteuer:** Erbschaft- und schenkungstl. hatte die Rspr. verdeckte Einlagen des Gesellschafters weder als eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft noch an die Mitgesellschafter qualifiziert (vgl. BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. 2013, 930; BFH v. 2.9.2015 – II B 146/14, BFH/NV 2015, 1586; BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, GmbHR 2016, 498, mit Anm. RODEWALD; s. auch Anm. 40). Die FinVerw. wertete demgegenüber die disquotale (verdeckte) Einlage eines Gesellschaf-

ters in die Gesellschaft zwar ebenfalls nicht als Zuwendung an diese selbst, aber als eine solche an den/die Mitgesellschafter. Der Gesetzgeber hat durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) § 7 Abs. 8 ErbStG eingeführt, um eine Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes. durch die Leistung eines anderen Gesellschafters gegenüber der begünstigten unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Zuwendungen zwischen KapGes. in der Absicht, nicht beteiligungsidentische Gesellschafter zu bereichern, der ErbSt/Schenkungsteuer zu unterwerfen; dazu s. Anm. 40.

461–462 Einstweilen frei.

#### 463 **bb) Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage**

Die verdeckte Einlage zeichnet sich auf der Grundlage der BFH-Rspr. (s. Anm. 460) tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Wesentliche Merkmale der Einlage sind danach:

- Gesellschafterstellung oder nahestehende Person,
- Zuwendung eines „Vermögensvorteils“,
- aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung ohne wertadäquate Gegenleistung.

**Gesellschafterstellung oder nahestehende Person:** Da die Zuwendung an die Gesellschaft nicht auf einem schuldrechtl., sondern auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, kann die verdeckte Einlage nur durch diesen Personenkreis erfolgen. Die Rspr. verwendet den Begriff des Gesellschafters uE zutreffend iSd. unmittelbaren Gesellschafters. Eine Unterscheidung zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern erfolgt anders als bei der vGA nicht. Gleichwohl kann die Höhe der Beteiligung ein Indiz dafür bilden, ob die Vermögenszuführung gesellschaftsrechtl. veranlasst war (LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 21 [12/2015]). Erweitert wird der Personenkreis um dem Gesellschafter nahestehende Personen.

► *Noch-nicht- oder Nicht-mehr-Gesellschafter:* Hat der Gesellschafter an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage geleistet, bleibt es bei dieser Qualifikation auch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft. Das gilt selbst dann, wenn die tatsächliche Leistung der Zuwendung erst – vollständig oder auch teilweise (bei Dauerleistungen) – nach seinem Ausscheiden erfolgt, weil nicht die Leistung entscheidend ist, sondern die Ursächlichkeit aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses (vgl. auch LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 9 [4/2015]; BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227). Dasselbe gilt für eine Leistung des Noch-nicht-Gesellschafters, wenn die Zuwendung in Ansehung des einzugehenden Gesellschaftsverhältnisses erfolgt und der Leistende dann auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; BFH v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125, zur vGA). Der BFH hat sogar im Fall einer Optionsanleihe das gezahlte Aufgeld als verdeckte Einlage gewertet, selbst wenn es nicht zur Ausübung des Optionsrechts und zur Gesellschafterstellung kam (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BREUNINGER/U. PRINZ, DStR 2006, 1345 [1348]; aA noch OFD Düsseldorf v. 23.3.2001 – S 2136 A - St 11, DB 2001, 1338). Gesellschaft und Gesellschafter sollten entsprechende Nachweissvorsorge treffen, weil durch die gesetzlichen Regelungen der korrespondierenden Besteuerung eine Berichtigung beim Gesellschafter auch zu einer Änderung der stl. Behandlung bei der Gesellschaft führt (§ 32a Abs. 2).

**Begriff der „Nahestehenden Person“:** Da § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff. keinen Verweis auf die Definition der nahestehenden Person in § 1 Abs. 2 AStG enthält, gilt die von der Rspr. zur vGA und verdeckten Einlage entwickelte Definition (s. Anm. 125; krit. ROSEK in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 125). Die Definition ist von § 1 Abs. 2 AStG unabhängig und geht weiter. Eine Person ist dem Gesellschafter nahestehend, wenn sie in einer Beziehung zu ihm steht, die darauf schließen lässt, dass dadurch die Zuwendung an die empfangende KapGes. beeinflusst ist. Aufgrund der Rspr. können solche Beziehungen familienrechtl., gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder auch rein tatsächlicher Art sein (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301).

In diesen Fällen der Leistung durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist die verdeckte Einlage eine mittelbare. Der Rechtsgrund dafür kann unterschiedlich sein und bestimmt sich nach dem Verhältnis zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person. Der BFH (v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234) geht davon aus, dass bei einer unmittelbaren Vermögenszuwendung durch die nahestehende Person eine Zuwendung an den Gesellschafter und von diesem an die Gesellschaft vorliegt und die Leistung durch eine Verkürzung des Zahlungswegs bewirkt wird (§ 8 Abs. 3 Teil B Rn. 24 [4/2015]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1377). Wesentliche Erscheinungsformen der mittelbaren Einlage sind die Vermögenszuwendung eines Anteilseigners unmittelbar in die Einzelgesellschaft (Zuwendung in einer Beteiligungskette), der Eintritt einer nahestehenden Person als Sicherheitengeber für Verbindlichkeiten der Gesellschaft und gesellschaftsrechtl. Dreiecksverhältnisse. Für die letztgenannten sind die Sonderregelungen zur materiell-rechtl. Korrespondenz in den Sätzen 5 und 6 zu beachten.

**Vermögensvorteil:** Bei der KapGes. als Empfänger muss es durch die verdeckte Einlage zu einem bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil kommen. Der Vermögensvorteil kann in einer Erhöhung der Aktiva oder einer Verringerung der Passiva bestehen. Auf der Aktivseite wirken sich insbes. Vermögenszuführungen durch materielle und immaterielle WG aus, auf der Passivseite die Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Verzicht und Erlass von Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft. Der BFH hat trotz § 272 Abs. 1a HGB auch den Unterpreiserwerb eigener Anteile als verdeckte Einlage des veräußernden Gesellschafters gewertet (BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, GmbHR 2016, 498, mit Anm. RODEWALD; ausführl. bereits SCHMIDTMANN, Ubg 2014, 326 [331 f.]).

**Beispiel 1:** M-GmbH hält alle Anteile an der T-GmbH, die wiederum alleiniger Gesellschafter der E-GmbH ist. M-GmbH zahlt unmittelbar einen Geldbetrag in das Vermögen der E-GmbH, um sie finanziell zu stärken. Es liegt eine mittelbare Einlage der M-GmbH in die T-GmbH und von der T-GmbH in die E-GmbH vor; vgl. BFH v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257 (259).

**Beispiel 2:** Ehemann A ist Alleingesellschafter der A-GmbH; Ehefrau A wird für Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft aus Bürgschaft in Anspruch genommen, die sie erfüllt. Es liegt eine mittelbare Einlage des A durch die Zuwendung seiner Ehefrau an die A-GmbH vor. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die nahestehende Person mit ihrer Leistung eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, zB um zur Sanierung der Gesellschaft beizutragen und Geschäftsbeziehungen mit ihr aufrechtzuerhalten (grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307).

Einen Hauptanwendungsfall der verdeckte Einlage auf der Aktivseite bildet die Übertragung eines WG durch den Gesellschafter auf die Gesellschaft, ohne dass er dafür eine (adäquate) Gegenleistung erhält. Dasselbe gilt, wenn die KapGes. zu einem überhöhten Preis WG auf ihren Gesellschafter überträgt oder Dienstleistungen ihm gegenüber oder gegenüber einer ihm nahestehenden Person er-

bringt. Ein im Finanzierungsbereich wichtiger und verbreiteter Anwendungsfall ist der Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der KapGes in unterschiedlichen Ausprägungen.

**Beispiel 3:** M-GmbH hält alle Anteile an den beiden Tochtergesellschaften T1-GmbH und T2-GmbH. Für einen Warenbezug von der T1-GmbH zahlt die T2-GmbH einen überhöhten, nicht fremdüblichen Preis. Der Fall ist dem grundlegenden Urt. des BFH v. 28.1.1992 (VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605) nachgebildet. Leistet eine Gesellschaft an ihre Schwestergesellschaft einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil, führt dies zu einer vGA der leistenden KapGes. an ihren Gesellschafter und zu einer Einlage des Gesellschafters in die andere KapGes. Im Beispiel leistet die T2-GmbH eine vGA an die M-GmbH, die für diese zu einer verdeckten Einlage in Höhe des den Fremdvergleichspreis übersteigenden Betrags in die T1-GmbH führt.

► *Forderungsverzicht:* Auf der Passivseite ist ein klassischer Fall der verdeckten Einlage der Forderungsverzicht. Eine dadurch bewirkte verdeckte Einlage setzt allerdings voraus, dass ein Gesellschafter aus gesellschaftsrechtl. Gründen auf seine Forderung verzichtet. Ebenso wie der Forderungsverzicht wird die Abtretung an die Gesellschaft behandelt, wodurch es zur Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit kommt (vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307 [310]; FG Ba.-Württ. v. 4.10.2010 – 10 K 1724/08, BB 2011, 1263, rkr.; HIERSTETTER, DStR 2010, 882 [883]) sowie die Aufrechnung mit der Pflicht zur Rücklagendotierung (vgl. FG Berlin v. 13.4.2010 – 6 K 53/06, EFG 2010, 1671, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 4.10.2010 – 10 K 1724/08, BB 2011, 1263, rkr.). Durch die Verfügung über seine Forderung kommt es beim Gesellschafter zu einem entsprechenden Zufluss. Fraglich ist aber die Höhe der verdeckten Einlage, weil sie nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung des Gesellschafters vorliegen soll (s. Anm. 465; zur Problematik des gestaffelten Forderungsverzichts vgl. GÄNSLER, Ubg 2013, 154 [157]). Erfolgt der Verzicht durch den Gesellschafter nicht aus gesellschaftsrechtl., sondern betrieblichen Gründen, liegt keine verdeckte Einlage vor, sondern es kommt in Höhe der Verzichtsverbindlichkeit zu einem Ertrag. Dasselbe gilt bei einem Verzicht durch einen Nichtgesellschafter. Zu den mit der verdeckten Einlage verbundenen Bewertungsfragen s. Anm. 465.

► *Forderungsverzicht mit Besserungsschein:* Auch der Forderungsverzicht mit Besserungsschein ist verdeckte Einlage, wenn er nicht ausnahmsweise betrieblich veranlasst ist, um zB Geschäftsbeziehungen zur Gesellschaft zu erhalten. Er wird stl. ebenso behandelt wie der einfache Forderungsverzicht (vgl. BFH v. 12.7.2012 – I R 23/104, GmbHR 2012, 1188, mit Anm. HOFFMANN). Die Verbindlichkeit wird bei der Gesellschaft ausgebucht; es kommt zu einem Ertrag, soweit ein werthaltiger Teil nicht eine verdeckte Einlage darstellt. Bei einem solchen Forderungsverzicht stellen sich dieselben Bewertungsfragen wie beim einfachen Forderungsverzicht, dazu s. Anm. 465. Tritt der Besserungsfall ein, lebt die ursprüngliche Forderung wieder auf und die Verbindlichkeit wird aufwandswirksam wieder eingebucht. Dies bedeutet, dass die Wiedereinbuchung zu Aufwand führt, soweit die Forderung im Verzichtszeitpunkt wertlos war. In Höhe der Werthaltigkeit wäre demgegenüber die verdeckte Einlage rückgängig zu machen; unklar ist, wie das erfolgt (offengelassen in BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da die Wiedereinbuchung keine Leistung an den Gesellschafter darstellt, ist § 27 nicht unmittelbar einschlägig (NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1407; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 308 [9/2014]). Der Bedingungseintritt sollte uE demgegenüber wie eine Leistung gewertet werden, weil sie noch mit dem ursprünglichen Verzicht im Zusammenhang steht und Teil dessen war; entsprechend sollte das Einlagekonto angesprochen werden (NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEU-

MANN, 2015, § 8 Rn. 1407; POHL, DB 2007, 1553 [1556]). Erfolgte der Forderungsverzicht mit Besserungsschein im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung, kann ein durch den Forderungsverzicht entstehender Ertrag mit Verlustvorträgen (unter Beachtung des § 10d Abs. 2 EStG) verrechnet werden; bei Wiederaufleben der Forderung entsteht der Verlust neu, § 8c greift nicht ein und § 42 AO ist nicht anwendbar (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARDT, DStR 2004, 848, zu § 8 Abs. 4 aF; BERG/SCHMICH, FR 2004, 522, zu § 8 Abs. 4 aF; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 627; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1407).

▶ *Befreiende Schuldübernahme/Erfüllungsübernahme*: Die verdeckte Einlage besteht darin, dass der Gesellschafter eine Schuld der KapGes. unter Verzicht auf Regressansprüche und unbedingt übernimmt. Die Schuldübernahme kann mit der KapGes. als Schuldner oder mit dem Gläubiger vereinbart werden. Bei der Schuldübernahme (§ 415 BGB) übernimmt der Gesellschafter die Drittschuld der KapGes. (zB ein Bankdarlehen) durch Vereinbarung mit der Gesellschaft zunächst ohne Zustimmung des Gläubigers. Dadurch erwirbt die KapGes. einen Freistellungsanspruch gegen den Gesellschafter, der wegen des Verzichts auf Regressansprüche ihr Eigenkapital erhöht. Durch die Genehmigung des Gläubigers (§ 415 Abs. 3 BGB) geht die Verbindlichkeit über und der Freistellungsanspruch ist erfüllt. Beide Positionen sind bei der KapGes. auszutauschen (vgl. BOGENSCHÜTZ, Ubg 2010, 407 [409]; zur Bewertung s. Anm. 465). Ähnliches gilt bei befreiender Schuldübernahme (§ 414 BGB), durch die der Gesellschafter mit dem Gläubiger einen Übernahmevertrag abschließt und auch insoweit einen Befreiungsanspruch verdeckt in die KapGes. einlegt.

▶ *Verzicht auf Arbeitslohn*: Der Verzicht auf Arbeitslohn durch den GesGf. kann ebenfalls zu einer verdeckten Einlage führen. Maßgebend ist, ob der Verzicht durch das Arbeitsverhältnis (dann Ertrag) oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Indiz für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann die Höhe der Beteiligung sein; je höher die Beteiligung, desto eher spricht das für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Zudem kann die Höhe der Arbeitseinkünfte im Verhältnis der Vermögenslage der Gesellschaft wesentlich sein; eine schlechte Vermögenslage spricht für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Dasselbe gilt für die Frage, wo die größeren negativen Auswirkungen ohne den Verzicht eintreten (LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 984 f. [10/2015]). Ist der Verzicht nicht gesellschaftsrechtl. veranlasst, kann wie in allen anderen Fällen des Verzichts eine betrieblich bedingte Sanierungsmaßnahme gegeben sein. Aufgrund BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) führt der Verzicht auf einen Anspruch des ArbN, der bei der Gesellschaft eine verdeckte Einlage darstellt, bei ihm zu einem Zufluss des Arbeitslohns; der vorherige Aufwand bei der Gesellschaft wird durch den stpfl. Zufluss beim ArbN neutralisiert. Aufgrund BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl. II 2014, 493, Verzicht auf Weihnachtsgeld; BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl. II 2014, 491, Verzicht auf Tantieme, kommt eine verdeckte Einlage ohne vorherige Aufwandsbuchung (noch nicht fälliger Ansprüche) nicht in Betracht; aA jedoch BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860.

▶ *Verzicht auf Pensionsansprüche*: Auch der Verzicht auf Pensionsansprüche kann zu einer verdeckten Einlage führen, wobei der entsprechende Zufluss beim Gesellschafter regelmäßig stpfl. ist, s. Anm. 287.

▶ *Nachträgliche Preisänderung*: Eine im Nachhinein erfolgende Preisänderung zugunsten der KapGes. führt zur Zuwendung eines Vermögensvorteils und einer

verdeckten Einlage (BFH v. 14.8.1974 – I R 168/72, BStBl. II 1975, 123), soweit die Preisänderung nicht bereits im Vorfeld der Leistungsbeziehung auf einer klaren und eindeutigen Absprache beruhte (BFH v. 15.12.1979 – I R 178/68, BStBl. II 1972, 399).

**Bilanzielle Betrachtung für Vermögensvorteil maßgebend:** Ob das Vermögen einer KapGes. durch den Ansatz eines Aktivpostens oder Wegfall/Verminderung eines Passivpostens erhöht ist, bestimmt sich ausschließlich nach Bilanzrecht. Fraglich ist, ob die Verbindlichkeit, die korrespondierend beim Gesellschafter die Forderung bildet, auf die er verzichtet, in der Bilanz passiviert sein muss, um eine verdeckte Einlage begründen zu können. Maßgebend ist dafür nicht die tatsächliche Bilanzierung, sondern inwieweit ein Aktiv- oder Passivposten im Zeitpunkt der Einlagehandlung hätte bilanziert werden müssen (BFH v. 15.5.2013 – IV R 24/12, BStBl. II 2014, 495 [in Abgrenzung zu BFH v. 3.2.2011 – IV R 4/10, BFH/NV 2011, 904]; vgl. BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860).

Die Qualität des zugewendeten Vermögensgegenstands ist unerheblich. Neben beweglichen und unbeweglichen materiellen WG kann es sich auch um immaterielle WG handeln.

Immaterielle WG können auch dann verdeckt in eine KapGes. eingelegt werden, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird durch die Regelungen zur Einlage überlagert, um den betrieblichen Vermögensbereich vom Vermögensbereich des Gesellschafters zu trennen (s. Anm. 460). Das gilt auch für einen Geschäftswert, wenn alle geschäftswertbildenden WG und Faktoren übergehen (BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634).

**Nutzungsvorteile/Nutzungsrechte nicht einlagefähig:** § 4 Abs. 1 EStG definiert die entnahmefähigen und die einlagefähigen Vermögensvorteile unterschiedlich. Während in dem die entnahmefähigen Vermögensvorteile definierenden Klammerzusatz die Nutzungen ausdrücklich erwähnt sind, beschränkt sich dieser Klammerzusatz bei den Einlagen auf Bareinzahlungen und sonstige WG; Nutzungen werden expressis verbis nicht genannt. Maßgeblich ist das Bilanzrecht; Gegenstand einer verdeckten Einlage können nur WG sein, die das Vermögen der KapGes. durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens erhöht haben. Auf die tatsächliche Bilanzierung kommt es nicht an, zB wenn der Bilanzansatz fehlerhaft nicht erfolgte (vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495 [496]; BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860; H 4.3 EStH; s. auch Anm. 56).

**Beispiel 4:** Der Gesellschafter der A-GmbH gewährt dieser ein zinsloses oder niedrig verzinstes Darlehen. Der Aufwand des Gesellschafters aus der Nichtverzinslichkeit oder der niedrigen Verzinsung führt nicht zu einer verdeckten Einlage in die Gesellschaft (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478); die Abzinsung der Verbindlichkeit aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG führt bei der Gesellschaft zu Ertrag und nicht zu einer verdeckten Einlage. Das gilt uE auch vor dem Hintergrund der Rangrücktrittsentscheidung des BFH (v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, Rn.12; krit. ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 [1124]). Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn ein Zinsanspruch des Gesellschafters entstanden wäre und er den Zinsanspruch gegenüber der Gesellschaft erlässt – verdeckte Einlage durch Verminderung bilanzierter/bilanzierungsfähiger Passiva.

Neben zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehen sind weitere wesentliche Erscheinungsfälle von Nutzungseinlagen die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Gesellschaft und die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Überlassung von WG zur Nutzung. Grund-

legend hierzu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348. Hinsichtlich der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung sind Abzugsbeschränkungen von damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu beachten. Bei der KapGes. als Leistender sind die Abzugsbeschränkungen durch § 8b Abs. 5 mit der Fiktion von 5 % nicht abziehbarer BA zwar abgegolten, bei einer betrieblich beteiligten natürlichen Person sind mW für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen, § 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG zu beachten. § 20 Abs. 9 EStG schließt einen Abzug von Erwerbsaufwendungen aus, bei § 17 EStG kann es zu nachträglichen AK kommen. Zur Erfassung grenzüberschreitender Nutzungseinlagen durch § 1 Abs. 1 AStG s. Anm. 87.

**Gesellschaftsrechtliche Veranlassung:** Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil ohne wertadäquate Gegenleistung nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BStBl. I 2012, 341 [342]; BFH v. 14.7.2009 – X R 6/09, HFR 2010, 588; R 40 KStR). Besteht neben dem Gesellschaftsverhältnis ein schuldrechtl. Vertrag, dessen Gegenstand die verdeckte Einlage bildet, ist im Einzelfall abzuwägen, ob für eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft der schuldrechtl. Vertrag oder das Gesellschaftsverhältnis ursächlich ist (vgl. auch FG Berlin v. 14.1.2009 – 12 K 8287/06 B, EFG 2009, 736, rkr.; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 50 [4/2015]; uE zu weitgehend, da danach auch ohne schuldrechtl. Beziehung ein Vermögensvorteil nicht gesellschaftsrechtl. begründet sein kann; BENZ/BÖING, Ubg 2012, 440). Auch die Abgrenzung zu in eigenwirtschaftlichem Interesse liegenden Zuschüssen in die Gesellschaft ist oftmals schwierig. Solche eigenwirtschaftlichen Interessen können zB vorliegen, wenn ein Verzicht auf eine Forderung erfolgt, um die Gesellschaft finanziell zu stärken und dadurch bestehende Geschäftsbeziehungen aufrecht zu erhalten (dazu FÖRSTER/WALLA, FR 2015, 961; s. Beispiel 2). Die Art der Verwendung des durch die verdeckte Einlage zugeführten Mittel durch die KapGes. ist unerheblich. Sie kann die verdeckte Einlage uE auch dazu verwenden, ein Darlehen des Gesellschafters zurückzuzahlen, ohne dass dies zu § 42 AO führt (zutr. FG München v. 27.10.2009 – 6 K 3941, EFG 2010, 462, rkr.; GÄNSLER, Ubg 2013, 154 [158]; krit. demgegenüber KACZAREPA, Ubg 2011, 885). Demgegenüber hat das Nds. FG (v. 26.9.2012 – 2 K 13510, GmbHR 2013, 613, rkr.; ebenso OFD Frankfurt v. 8.8.2013 – S 2244 - A - 61 - St 215, DStR 2013, 1838) einen Gestaltungsmissbrauch im Hinblick auf nachträgliche AK des Gesellschafters (bei verdeckter Einlage nach Liquidationseröffnung) angenommen. Eine höchstrichterliche Entscheidung dazu liegt offenbar nicht vor. Zu gesellschaftsrechtl. Fragen vgl. BLASCHE, GmbHR 2010, 288.

► *Einlagewille notwendig?* Fraglich ist, ob der Einlagewille als subjektives Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage notwendig ist. Bei der vGA ist das nicht der Fall; wesentliches Abgrenzungskriterium ist die gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Im Umkehrfall der verdeckten Einlage sollte das vergleichbar sein, wobei der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ein willentliches Handeln der Vermögenszuführung innewohnt (ähnlich ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 109; aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 176 [6/2014]). Durch BFH v. 15.4.2015 (I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 [732]) zur verdeckten Einlage durch Rangrücktritt ist ein willentliches Handeln nicht Tatbestandsvoraussetzung (funktionaler Einlagebegriff, vgl. ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2017, 185 [186]).

► *Passivierungsverbot aufgrund Rangrücktritts als gesellschaftsrechtliche Veranlassung?* Der Rangrücktritt für Gesellschafterdarlehen und Drittverbindlichkeiten ist im Insolvenzrecht von besonderer Bedeutung, um eine Insolvenzantragspflicht aufgrund Überschuldung zu vermeiden (zur zivilrechtl. Rechtsnatur als Vertrag zugunsten Dritter und den Voraussetzungen an einen wirksamen Rangrücktritt vgl. BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, DB 2015, 732). Auch stl. sind besondere Voraussetzungen durch § 5 Abs. 2a EStG zu beachten. Aufgrund von § 5 Abs. 2a EStG ist für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn Einnahmen oder Gewinne tatsächlich angefallen sind. Ist aufgrund der Vereinbarung über einen Rangrücktritt die Erfüllung der Verbindlichkeit der Gesellschaft nur aus künftigen Einnahmen und Gewinnen vorzunehmen, wendet der BFH § 5 Abs. 2a EStG an und die Verbindlichkeit ist bei der Gesellschaft auszubuchen (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; gegen eine Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG vgl. HÖLZLE, GmbHR 2005, 852 [858]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 451 [455]; WATERMEYER, GmbHR 2006, 240; RÄTKE, StuB 2015, 771 [772] mwN). Während der BFH v. 30.11.2011 (I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) noch eine verdeckte Einlage hinsichtlich der aufgrund von § 5 Abs. 2a EStG auszubuchenden Verbindlichkeit verneinte, nimmt er im Urteil BFH v. 15.4.2015 (I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) eine verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Verbindlichkeit/Forderung des Gesellschafters an und überträgt insoweit die Grundsätze des Forderungsverzichts mit Besserungsschein. Unklar bleiben die weiteren Konsequenzen hieraus und zu anderen bilanziellen Regelungen, zB Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; dies gilt insbes. für die Frage, wie sich die Einlage auf das Einlagekonto iSd. § 27 und auf der Gesellschafterebene (nachträgliche AK?) auswirkt; vgl. zu den insoweit ungeklärten Fragestellungen ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 (1124); BRIESE, GmbHR 2015, 884; FRYSTATZKI, NZI 2013, 609; HELIOS/KRÖGER, DStR 2015, 2478; KAHLERT, DStR 2016, 209; OSER, BB 2015, 1906; PAUS, FR 2015, 980; SCHÄFER, NZI 2015, 320; SCHEIFELE/NEES, DK 2015, 417; K. SCHMIDT, BB 2016, 2; K. SCHMIDT, DB 2015, 600; TAUSER, FR 2015, 976; WÄLZHOLZ, GmbH-StB 2015, 259; WEBER-GRELLET, BB 2015, 2667; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2017, 185, insbes. zur Bewertung).

**Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung:** Es handelt sich um einen besonderen Anwendungsfall der verdeckten Einlage. Da eine vollzogene vGA nicht rückgängig gemacht werden kann (§ 38 AO), führt die Rückerstattung durch den Gesellschafter zu einer verdeckten Einlage. Dies ist unabhängig davon, ob die Rückzahlung aufgrund Gesetzes, Satzungsregelung oder freiwillig geschieht.

464 Einstweilen frei.

#### 465 cc) Bewertung der verdeckten Einlage

**Eigenständig steuerliche Bewertung:** Die Bewertung der verdeckten Einlage ist handelsrechtl. streitig. Überlässt der Gesellschafter der KapGes. ein WG unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt, soll bei schuldrechtl. maßgebender Vereinbarung der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis statt des dem übertragenen WG beizulegenden Werts anzusetzen sein (EuGH v. 3.10.2013 – C 322/12 – GIMLE, NZG 2014, 36; dazu vgl. HENNRICHS, WPg 2015, 315, mit Übersicht über den Streitstand). Steuerlich gilt der Bewertungsvorbehalt des § 5

Abs. 6 EStG. Für die Bewertung der verdeckten Einlage bei der empfangenden KapGes. bestehen im Verhältnis zu anderen Einlagen stl. keine Sonderregelungen. Da die verdeckte Einlage eine Form der in § 4 Abs. 1 EStG genannten Einlagen ist, ist sie bei der Gesellschaft aufgrund von § 8 Abs. 1 nach den Bewertungsregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu beurteilen. Dazu gehört auch die Begrenzung des Einlagewerts aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG auf die (fortgeführten) AK oder HK bei einer Anschaffung/Herstellung innerhalb von drei Jahren vor der Zuführung eines WG aus dem PV. § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG – Einlage von Anteilen an KapGes. – wird demgegenüber einschränkend ausgelegt. Gleiches sollte für § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG gelten. Ungeklärt ist die Auslegung der in § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG enthaltenen Sonderregelung und ihr Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG. Aufgrund von § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG erhöhen sich die AK der Beteiligung einer KapGes. um den Einlagewert des WG. Nach wohl hM werden Fälle erfasst, in denen das WG innerhalb von drei Jahren vor der Einlage in die KapGes. angeschafft oder hergestellt wurde, und zwar sowohl im PV als auch im BV (s. § 6 Anm. 1735 mwN), nach aA sind nur WG erfasst, die innerhalb von drei Jahren in ein BV eingelegt und von dort unabhängig von einer Frist verdeckt in eine KapGes. weiteringelegt wurden (insbes. FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628 mwN).

**Einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG:** Werden Anteile an KapGes. verdeckt in eine KapGes. eingelegt, erfolgt entgegen § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG bei der aufnehmenden Gesellschaft stets ein Ansatz mit dem Teilwert und nicht mit den ursprünglichen (niedrigeren) AK, wenn die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichgestellt ist und dadurch die stillen Reserven bereits aufgedeckt wurden (vgl. BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, FR 2009, 1005; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 116; ausführl. und mit weitergehenden Hinweisen s. § 6 Anm. 878). Diese zu § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG ergangene Rspr. gilt uE auch in anderen Fällen einer beim Einlegenden der Veräußerung gleichgestellten verdeckten Einlage (zB § 8b Abs. 2 Satz 6, aber auch § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG, der die verdeckte Einlage von WG des § 20 Abs. 2 EStG in gleicher Weise wie § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG regelt).

► *Besonderheit bei Forderungsverzicht und -erlass:* Gesellschafter können eine verdeckte Einlage auch durch den Verzicht oder Erlass von Forderungen auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens bewirken (s. Anm. 463). Handelsrechtlich führt der Wegfall der Verbindlichkeit regelmäßig zu Gewinn. Auch in der StBil. wird ein Gewinn ausgewiesen, der nach Einlagegrundsätzen zu neutralisieren ist. Erfolgte der Verzicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen, handelt es sich stl. jedoch um eine solche Einlage.

Nach hM korrespondiert die verdeckte Einlage mit dem werthaltigen Teil der Rückforderung des Gesellschafters (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1391 ff.; aA ROSER, GmbHR 1998, 301; HOFFMANN, GmbHR 1999, 1282). Der Wert der verdeckten Einlage wird nicht im Wegfall der Verbindlichkeit gesehen, der mit dem Nennwert zu bewerten wäre, sondern der Wert der verdeckten Einlage entspricht dem Wert, den die Gesellschaft aufwenden müsste und könnte, wenn sie die Forderung erwerben und die Verbindlichkeit verzichtsgleich durch Konfusion erlösen würde (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). In Höhe des nicht werthaltigen Teils erzielt die empfangende KapGes. stpfl. Einkommen. Der zu Billigkeitsmaßnahmen im Sanierungsfall ergangene Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003) ist nach BFH v. 28.11.2016

(GrS 1/15, DStR 2017, 305) rechtswidrig; eine gesetzliche Neuregelung ist in der Diskussion (vgl. BRDrucks. 59/1/17, 10). Zum Forderungsverzicht mit Beserungsschein BMF v. 2.11.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648.

Aufgrund des Beschlusses des Großen Senats des BFH zum Forderungsverzicht (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]) kommen diese Bewertungsgrundsätze der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft nicht nur in Fällen des Darlehensverzichts zum Tragen, sondern auch in Fällen, in denen die Verbindlichkeit aus einer Leistungsbeziehung zum Gesellschafter entstanden ist, die bei ihr zu Aufwand geführt hat. Problematisch ist es, den werthaltigen Teil der Forderung zu ermitteln, vgl. FG Hamb. v. 12.2.2014 – 6 K 203/11, Beck RS 2014, 94905; BENZ/BÖING, Ubg 2012, 440 [442 ff.]). Insbesondere bei einer positiven Fortführungsprognose für die Gesellschaft und tatsächlich vorhandenen stillen Reserven ist davon auszugehen, dass der Teilwert einer Gesellschafterforderung dem Nennwert entspricht oder nahekommt. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage bedeutsam, wie weit der Konzernrückhalt Einfluss auf die Werthaltigkeit der Forderung hat. Da BMF (v. 29.3.2011 – IV B5 - S 1341/09/10004, BStBl. II 2011, 277, Tz. 13 ff.) die Teilwertabschreibung auf ein grenzüberschreitend gewährtes Darlehen bei bestehendem Konzernrückhalt versagt, könnte in Fällen des Konzernrückhalts argumentiert werden, der Teilwert der Forderung des Gesellschafters sei nicht gesunken und entspreche ihrem Nennwert. Der BFH (v. 24.6.2015 – I R 29/14, DStR 2015, 2120 [2121]) hat die Ansicht der FinVerw. abgelehnt, weil der Rückhalt im Konzern nur einen Faktor für die Bestimmung der Zinshöhe und nicht der Werthaltigkeit der Forderung bilde. Die Gesellschafterforderung selbst sei durch den Konzernrückhalt nicht gesichert (offen in BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261).

► *Besonderheit Betriebsaufspaltung*: Im Fall einer Betriebsaufspaltung ist aufgrund von BFH v. 6.11.2003 (IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; ebenso BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; BFH v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274) die Forderung des Besitzunternehmens nur nach denselben Bewertungskriterien abzugsfähig wie die Beteiligung selbst (s. auch § 6 EStG Anm. 812). So lange das Besitzunternehmen als Gesellschafter oder als nahestehende Person eine entsprechende Bonität aufweist, ist – auf der Grundlage des BFH – die Forderung stets werthaltig, auch wenn die Betriebsgesellschaft zur Rückzahlung nicht in der Lage ist (krit. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1395).

► *Besonderheit Überwert*: Eine zur wertgeminderten Forderung entgegengesetzte Fragestellung besteht, wenn der Teilwert der Verbindlichkeit, die aufgrund des gesellschaftsrechtl. veranlassten Forderungsverzichts entfällt, tatsächlich höher ist als der Nennwert der passivierten Verbindlichkeit (zB Pensionsverbindlichkeit, vgl. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1392). In Konsequenz aus dem Beschluss des BFH (v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 107) hat das FG Münster (v. 15.6.2011 – 9 K 2631/08, DStRE 2013, 1157, rkr.) in Höhe des bilanzierten Werts eine verdeckte Einlage und den Differenzbetrag zum tatsächlichen Teilwert als Aufwand qualifiziert.

Nach einer im Schrifttum (vgl. insbes. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 301 [9/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 120) vertretenen Meinung ist die Bewertung der verdeckten Einlage im Fall des Forderungsverzichts nur mit dem werthaltigen Teil zumindest aufgrund der seit 2007 erfolgten Gesetzesänderungen nicht mehr zutreffend. Bei seiner Entscheidung war für den BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) nämlich Folgendes wesentlich: Die

vom Gesellschafter zu erlassende Forderung war mit dem Nennwert auszubuchen. Da Einlagen aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten sind, sollte nur der werthaltige Teil zu einer verdeckten Einlage führen. Eine andere Sichtweise, nämlich Bewertung aus der Sicht der verpflichteten KapGes. mit dem Wert der entfallenden Verbindlichkeit, hätte nach der damaligen Rechtslage zu einer Inkongruenz zwischen der Behandlung auf Ebene der KapGes. mit einer Eigenkapitalzuführung im Nennwert (also einschließlich des nicht werthaltigen Teils, weil ihr Vermögensvorteil im Wegfall der gesamten Verbindlichkeit bestand) und zu einer seinerzeit stl. wirksamen Abschreibung beim Gesellschafter geführt. Durch die Entscheidung des BFH kam es zur kongruenten Behandlung bei der KapGes. durch Ertrag und beim Gesellschafter durch Aufwand. Befürchtete Missbräuche sollten dadurch ausgeschlossen sein. Demgegenüber hat der Gesetzgeber durch das JStG 2007 die Restriktionen in § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 und in § 8 Abs. 3 Satz 4 eingeführt, nach denen der Aufwand aus der Wertminderung einer Gesellschafterforderung aus Darlehen oder vergleichbaren Rechtshandlungen der Nichtabziehbarkeit von Wertminderungen der Beteiligung selbst gleichgestellt wurde (so zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 301 ff. [9/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 120).

► *Stellungnahme:* Der Beschl. des BFH bedarf uE aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Gesetzesänderungen eines Überdenkens. Selbst wenn er trotz der geäußerten Kritik seinerzeit zutreffend gewesen sein sollte, um einem vermuteten oder für möglich gehaltenen Missbrauch entgegenzuwirken, bedarf es dessen heute nicht mehr. Das Gegenteil ist der Fall; durch den Beschl. in Verbindung mit der derzeitigen Gesetzeslage kommt es zu einer Besteuerung des Verzichts auf eine nicht mehr werthaltige Gesellschafterforderung, die zu einer überschießenden Konsequenz führt – Nichtabziehbarkeit des Aufwands beim Gesellschafter und Ertrag bei der Gesellschaft. Damit ist die Behandlung von Gesellschafterfremdkapital stl. schlechter gestellt als Eigenkapital. Akzeptiert man die Regelungen in § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 als zutreffend (zur Kritik s. § 8b Anm. 7), darf bei der Gesellschaft kein Ertrag entstehen, denn der Gesetzgeber hat durch gerade diese Regelungen letztendlich ähnlich dem Eigenkapitalersatzrecht (vor MoMiG) eine stl. Gleichstellung von Verlusten aus Fremdkapital und Eigenkapital beim Gesellschafter vorgenommen. Das gilt umso mehr, als der Gesetzgeber durch das ZollkodexAnpG (v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2117) entsprechende Regelungen auch für das Teileinkünfteverfahren in § 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG aufgenommen hat. Dem vom BFH aufgeworfenen Gedanken einer Kongruenz zwischen der Behandlung beim Gesellschafter und der KapGes. nachkommend hat die Bewertung der verdeckten Einlage gemessen am Vermögensvorteil der KapGes. zu erfolgen; der Nennwert der Forderung entspricht dem Vermögensvorteil der KapGes. durch den Wegfall der Verbindlichkeit durch Verzicht und bildet damit auch wertmäßig die verdeckte Einlage. In Konsequenz hieraus führt das zu einer Erhöhung des Einlagekontos (§ 27) und der AK des Gesellschafters. Eine Abschreibung darauf ist nicht (im Teileinkünfteverfahren auch zu 60 % nicht) aufwandswirksam. Damit lassen sich auch die Fälle des Forderungsverzichts mit Besserungsschein zutreffend lösen; der Verzicht auf die Forderung führt zu einer verdeckten Einlage, das Wiederaufleben zu einer Kapitalrückzahlung, die ebenso wie im Fall des Erwerbs eigener Anteile bei der Gesellschaft als Kapitalmaßnahme das Einlagekonto mindert, soweit die Rückzahlung nicht aus dem ausschüttungsfähigen Gewinn erfolgt (vgl. BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Tz. 8). Sinnvoll wäre es allerdings, wenn

der Gesetzgeber die dargestellten gesetzlichen Inkonsequenzen bereinigte (vgl. auch LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 62 [4/2015]).

Für die Schuld- und Erfüllungsübernahme entschied der BFH v. 20.12.2001 (I B 74/01, BFH/NV 2002, 678), die verdeckte Einlage mit dem Nennwert der entfallenden Verbindlichkeit zu bewerten. Der BFH hat im Fall der Schuldübernahme unter Regressverzicht durch den Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe des Nennwerts bejaht, weil der Gesellschafter der KapGes. einen Freistellungsanspruch einräumt, der die verdeckte Einlage bildet (s. Anm. 463; vgl. NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1473; MÜCKL, FR 2009, 497; SCHMIDT/MIELKE, Ubg 2009, 395; BOGENSCHÜTZ, Ubg 2010, 497; FÖRSTER, Ubg 2010, 758; BENZ/BÖING, Ubg 2012, 440 [441 ff.], mit Übersicht über den Streitstand). Dasselbe gilt uE auch im Fall der unmittelbar mit dem Gläubiger vereinbarten Schuldübernahme; wesentlich ist, dass kein eigener Gegenanspruch (Regressanspruch) des Gesellschafters besteht, der dann quasi den Freistellungsanspruch der Gesellschaft gegen sich selbst verdeckt einlegt und entsprechende Bonität aufweisen muss (vgl. auch SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2002, 2150; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1473, mit Ablehnung bei gleichzeitig bestehender Bürgschaft; aA – stets Bewertung mit dem Teilwert der Forderung und Ertrag der KapGes. sowie abziehbarer Aufwand beim Gesellschafter für nicht werthaltigen Teil – PUNG in DPM, § 8b Rn. 226 [8/2016]). Wie Schuldübernahme sollte auch die Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB) zu behandeln sein (krit. HIERSTETTER, DStR 2010, 882 [886], bei Übernahme einer Gesellschafterforderung). Wird der Gesellschafter demgegenüber aus einer Bürgschaft in Anspruch genommen und verzichtet er erst danach auf seinen Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft, wendet der BFH die Grundsätze des Forderungsverzichts an (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

**Ebene des Gesellschafters:** Beim Gesellschafter ist hinsichtlich der Rechtsfolge aus einem Forderungsverzicht zu unterscheiden. Ist darlehensgebender Gesellschafter eine KapGes., ist die Wertminderung des Darlehens bis einschließlich VZ 2007 kein Fall des § 8b Abs. 3 Satz 3, sondern steuerwirksam (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674), ab VZ 2008 richtet sich die Abziehbarkeit nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. Handelt es sich beim Gesellschafter um eine natürliche Person, ist § 3c Abs. 2 EStG entgegen BMF v. 8.11.2010 (IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) nicht anwendbar (BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BFH/NV 2012, 1363 = GmbHR 2012, 860; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BFH/NV 2012, 1358 = GmbHR 2012, 868) bis einschließlich VZ 2013. Die Steuerwirksamkeit nach vorstehenden Grundsätzen gilt uE sowohl für Darlehenswertminderungen gegenüber Inlands- als auch Auslandsgesellschaften, weil § 1 Abs. 1 AStG entgegen der FinVerw. (BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, 277) auf diese Vorgänge nicht anwendbar ist (BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, GmbHR 2015, 389; vgl. auch bereits KAMINSKI/STRUNK, Stbg 2011, 246; SCHMIDT, NWB-Beilage 33/2011; WOLTER, JbFfSt. 2010/2011, 815; ROSER, GmbHR 2011, 841). Bei Anteilen und Gesellschafterdarlehen im PV berücksichtigt die bisherige Rspr. (zB BFH v. 18.8.1992 – VIII R 90/89, BFH/NV 1993, 158; BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344; s. auch Überblick in § 17 EStG Anm. 201) und die FinVerw. (BMF v. 8.6.1999, BStBl. I 1999, 545) den Darlehensverlust als nachträgliche AK der Beteiligung (normspezifischer AKBegriff des § 17 EStG, s. § 17 EStG Anm. 200 ff.); auch nach der durch MoMiG geschaffenen insolvenzrechtl. Lösung und der Einf. des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG wendet die FinVerw. § 17 EStG weiterhin an (BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010, 545).

#### 466 b) Rechtsfolge: Außerbilanzielle Einkommensminderung

Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolge für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft und ordnet an, dass die verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht.

Dazu wird der steuerbilanzielle Gewinn der Gesellschaft außerbilanziell um den Betrag der verdeckten Einlage gemindert, soweit die sie den StBil-Gewinn erhöht hat.

**Erfassung auf zweiter Gewinnermittlungsstufe:** Die Regelung beruht auf der Systematik der zweistufigen GE. Aufgrund von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wird durch BV-Vergleich der Unterschiedsbetrag ermittelt (Gewinn erster Stufe) und außerbilanziell um Einlagen und Entnahmen, vGA und nichtabziehbare BA durch entsprechende Kürzung (Einlagen) oder Hinzurechnungen (Entnahmen, vGA, nicht abziehbare BA) korrigiert; daraus folgt der Gewinn zweiter Stufe, der das Einkommen einer Körperschaft iSd. Abs. 1 bildet (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 2f.; R 29 KStR; WASSERMEYER, IStR 2001, 633 [634]; WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1; vgl. auch FROTSCHER, FR 2002, 859; FROTSCHER, FR 2003, 230; aA BRIESE, GmbHR 2006, 1136; s. auch Anm. 52). Das gilt aufgrund von § 7 Satz 1 GewStG auch für die GewSt.

► § 8 Abs. 3 Satz 3 verbietet ebenso wie § 4 Abs. 1 EStG, dass sich Einlagen erhöhend auf das Einkommen auswirken. Offene Einlagen wirken sich bereits in der HBil. und in der StBil. auf der ersten Stufe der GE nicht gewinn-/einkommenserhöhend aus, indem sie als Eigenkapital erfasst werden. Für verdeckte Einlagen enthält § 8 Abs. 3 Satz 3 die entsprechende Rechtsfolgenanordnung. BRIESE weist demgegenüber darauf hin, dass eine Berücksichtigung verdeckter Einlagen bereits innerhalb der StBil. zu erfolgen habe, weil die verdeckten Einlagen ebenso wie offene Einlagen solche iSd. § 4 Abs. 1 EStG seien (BRIESE, GmbHR 2006, 1136; ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 201 [9/2014]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1329). Solchenfalls hätte § 8 Abs. 3 Satz 3 nur deklaratorische Wirkung. Der BFH (v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]) hat entschieden, dass verdeckte Einlagen, die den handelsrechtl. Gewinn erhöht haben, aufgrund von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ermittlung des strechtl. Gewinns abzusetzen sind, die Verfahrensweise jedoch offengelassen (zu damit verbundenen Fragestellungen insbes. bei Organschaften vgl. VON FREEDEN/LANGE, WPg 2016, 697). Letztendlich soll Abs. 3 Satz 3 wohl im Wesentlichen die Grundlage für die Korrektur einer verdeckten Einlage aufgrund der in Sätze 4–6 enthaltenen Korrespondenzregeln bilden, zumal er zusammen mit diesen Korrespondenzregeln durch das JStG 2007 eingeführt wurde (LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 4 [4/2015]).

**Keine Beschränkung auf Inlandssachverhalte:** Die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage treten grds. auch ein, wenn der Gesellschafter im Inland nicht stpfl. ist. Handelt es sich für die im Inland kstpfl. KapGes. nach inländ. Wertung um eine verdeckte Einlage, ist sie einkommensneutral. Das muss grds. auch gelten, wenn die Leistung des Gesellschafters nach ausländ. Recht abweichend, insbes. steuermindernd berücksichtigt wird (keine Qualifikationsverkettung). Der Gesetzgeber hat dieses die Besteuerung der KapGes. bestimmende Trennungsprinzip durch die auf die verdeckte Einlage anwendbaren Sätze 4 bis 6 jedoch durchbrochen. Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf grenzüberschreitende Sachverhalte ist str. (s. Anm. 471).

**Gewerbesteuer:** Da § 8 Abs. 3 Satz 3 ebenso wie § 4 Abs. 1 EStG eine Regelung der GE ist, gilt er auch für die Ermittlung der Gewerbebeitrags (§ 7 Satz 1 GewStG).

Einstweilen frei.

467–470

## 2. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)

### 471 a) Tatbestandsvoraussetzungen: Einkommensminderung beim Gesellschafter

Abs. 3 Satz 4 enthält für verdeckte Einlagen, die seit dem 18.12.2006 getätigt werden, ein materielles Korrespondenzprinzip und regelt eine hierauf bezogene Ausnahme der stl. Behandlung einer verdeckten Einlage für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft. Maßgebend für die Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft ist die stl. Behandlung beim Gesellschafter. Tatbestandlich enthält Satz 4 neben der verdeckten Einlage die Voraussetzung, dass beim Gesellschafter durch die verdeckte Einlage (ganz oder teilweise) eine Einkommensminderung erfolgte.

**Einkommensminderung beim Gesellschafter:** Grundsätzlich führt die verdeckte Einlage beim leistenden Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung, vgl. insbes. § 6 Abs. 6 Satz 2 und § 17 EStG mit dem dort maßgeblichen normspezifischen Begriff der AK (s. Anm. 465 und § 17 EStG Anm. 200 ff.). Eine Minderung des Einkommens setzt uE voraus, dass die verdeckte Einlage stattdessen aufwandswirksam, insbes. durch Abzug als BA – oder bei Einbeziehung auch natürlicher Personen auch WK – behandelt wurde (vgl. BTDrucks. 16/2712, 70). Der Grund dafür ist unmaßgeblich. Er kann auf einem formellen oder materiellen Fehler beruhen (STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]), der letztlich verfahrensrechtlich nicht mehr korrigierbar sein darf.

**Beispiel 1:** Die Muttergesellschaft M-AG erhält von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH ein Darlehen, für das sie 10 % Zinsen statt marktüblicher 6 % Zinsen zahlt. In Höhe des Differenzbetrags von 4 % liegt eine Vermögenszuwendung an die T-GmbH vor, in gleicher Höhe bei der M-AG AK auf die Beteiligung an der T-GmbH (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG).

Hat sie die Zinsen allerdings in Höhe des Differenzbetrags als Aufwand statt AK der Beteiligung erfasst, und ist ihre StFestsetzung verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar, kommt es bei der T-GmbH zu einer Erfassung des Differenzbetrags als nicht einkommensneutrale verdeckte Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4, soweit eine entsprechende Erfassung bei ihr verfahrensrechtl. noch möglich ist, zB aufgrund von § 164 Abs. 2 AO.

Eine Einkommensminderung liegt uE sowohl bei der Minderung eines positiven Einkommens als auch bei der Erhöhung eines negativen Einkommens vor (glA NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1494).

► *Keine Einkommensminderung beim Gesellschafter:* Eine Einkommensminderung beim verdeckt einlegenden Gesellschafter liegt nicht vor, wenn der zur Einlage führende Vorgang das Einkommen bei ihm kraft Gesetzes, zB aufgrund einer Nicht-Steuerbarkeit oder Freistellung, nicht erhöht (LANG in DPM, § 8 Rn. 153 [4/2015]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1498).

**Beispiel 2:** Die M-AG mit zwei Tochtergesellschaften legt die Anteile an der einen Tochter verdeckt in die andere ein. Ein Gewinn aus der verdeckten Einlage unterfällt Abs. 2, Ausnahmen, zB § 8b Abs. 7, sollen nicht eingreifen. Erfasst M-AG den Vorgang nicht, bleibt es bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage. Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 sind auch 5 % des Veräußerungsgewinns nicht stpfl.; es handelt sich nur um eine Folgewirkung der verdeckten Einlage, die allenfalls bei weiter Auslegung bei der aufnehmenden Tochtergesellschaft stpfl. sein kann („... soweit ... das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat“), und zudem nur, wenn auch die verhinderte Vermögensmehrung den Tatbestand der Einkommensminderung erfüllt (BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1498; KÖHLER, StbJb. 2012/2013, 265 [283]; aA LANG in DPM, § 8 Teil B Rn. 153 [4/2015]).

**Einbeziehung veränderter Vermögensmehrung?** Der Wortlaut des Satzes 4 spricht nur von einer Einkommensminderung. Die verhinderte Vermögensmehrung ist nicht ausdrücklich genannt. Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob neben der Vermögensminderung auch die verhinderte Vermögensmehrung erfasst sein soll. Auf der Grundlage der Definition zur vGA, die neben der Einkommensminderung die verhinderte Vermögensmehrung einbezieht, wird teilweise eine Einkommensminderung durch eine verhinderte Vermögensmehrung bejaht (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186 [6/2014]; BENECKE, NWB 2006, 3429; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1494). Von einer solchen Einbeziehung geht offenbar auch der Gesetzgeber aus (BTDrucks. 16/2712, 70).

Die Gegenmeinung orientiert sich dagegen am Wortlaut der Regelung, der nur von einer Einkommensminderung spricht, und verweist zudem auf grenzüberschreitende Unstimmigkeiten, denn in grenzüberschreitenden Fällen würden im Ausland entstandene stille Reserven der inländ. Besteuerung unterworfen, selbst wenn der Verrechnungspreis aus der Sicht des ausländ. Fiskus angemessen, nach inländ. Sicht aber unangemessen wäre (vgl. IDW, WPg 2006, 1380; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [518]).

**Beispiel 3:** Die Muttergesellschaft M-AG veräußert der Tochter-GmbH ein WG für 200 000 €, während der Verkehrswert 300 000 € beträgt. Wendet man Abs. 3 Satz 4 auch auf eine verhinderte Vermögensmehrung an, ergeben sich folgende Konsequenzen: Die Tochter-GmbH erhält eine verdeckte Einlage iHv. 100 000 €. Da die M-AG in dieser Höhe auf Einkommen verzichtet hat, ist die verdeckte Einlage bei der T-GmbH nicht einkommensneutral zu erfassen.

► *Stellungnahme:* Weil Satz 4 eine Ausnahmeregelung zur Steuerneutralität einer verdeckten Einlage darstellt, ist sie am Wortlaut orientiert und eng auszulegen. Nach dem Wortlaut ist die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst. Dafür spricht zudem systematisch, dass die verhinderte Vermögensmehrung kein Definitionsmerkmal der Einkommensminderung, sondern der vGA ist (zB BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Tz. 3) und regelmäßig nicht zu einer bilanzierungsfähigen Zuwendung führt, die die verdeckte Einlage aber gerade voraussetzt. Da der Wortlaut die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst, ist Satz 4 nur auf verdeckte Einlagen mit der Folge einer Einkommensminderung „durch Abfluss“ anzuwenden.

### **Einkommensminderung natürlicher Personen und Auslandsansässiger?**

Unklar ist weiterhin, ob von der im KStRecht angesiedelten Regelung auch Einlagen natürlicher Personen (unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes.) und im Ausland ansässiger Gesellschafter erfasst werden.

► *Natürliche Personen:* Systematisch ist die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf von einer natürlichen Person geleistete verdeckte Einlagen zumindest zweifelhaft, weil Abs. 3 Satz 4 wegen des äußeren Normengefüges (Ermittlung des kstl. Einkommens aufgrund von § 8) eine „körperschaftsteuerliche Einkommensminderung“ beim Gesellschafter voraussetzt. Eine weiterreichende Auslegung würde voraussetzen, dass das Einkommen nicht nur iSd. Abs. 1, sondern untechnisch zu verstehen ist, obwohl die Regelung bei den Einkommensermittlungsvorschriften der im Inland stpfl. Körperschaften angesiedelt ist. Die wohl hM bezieht dagegen alle Gesellschafter unabhängig von ihrer Rechtsform in die Regelung ein, weil das KStG aufgrund Sachzusammenhangs auch die Rechtsfolgen natürlicher Personen regeln könne (vgl. zB FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8b Rn. 232 [9/2014]).

► *Im Ausland ansässiger Gesellschafter:* Die Unschärfe des Gesetzes wird besonders deutlich für im Ausland ansässige Gesellschafter, für die die Vorschriften des § 8 zur Einkommensermittlung gar nicht anwendbar sind; der Begriff „Einkommensminderung“ müsste dann als Minderung der Besteuerungsgrundlage verstanden werden. Insbesondere eine Anwendung auf Auslandsfälle geht uE über den Wortlaut der Regelung hinaus. Dagegen geht der Gesetzgeber davon aus, dass Auslandsfälle ebenfalls einbezogen werden. Dieselbe Problematik tritt entsprechend bei der materiellen Korrespondenzregel zur vGA in § 8b Abs. 1 Satz 2 f. auf. Die vGA darf, um stfrei zu sein, das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben. Während der Gesetzeswortlaut bis einschließlich VZ 2013 zur Einkommensminderung auf § 8 Abs. 3 Satz 2 verwies, enthält die Regelung in § 8b Abs. 2 diesen Verweis nicht mehr und stellt auf „Bezüge“ ab (s. § 8b Anm. 49). Anders als zur verdeckten Einlage findet sich in der Gesetzesbegründung der Hinweis, dass die vGA das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 „oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischen Recht nicht gemindert hat“ (BTDrucks. 16/2712, 70).

► *Stellungnahme:* Im Wortlaut jedenfalls ist dem Gesetzgeber die Umsetzung seines Willens nicht gelungen. Es ist indes davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Strukturen mit natürlichen Personen als Zuwendenden ebenfalls erfasst wissen will; das in der Gesetzesbegründung genannte Beispiel nennt als einlegenden Gesellschafter eine natürliche Person (vgl. auch DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1482). Dafür spricht, dass die Regelung (mit Ausnahme des Satzes 6) nur Rechtsfolgen für die empfangende Gesellschaft enthält und der Begriff „Einkommen“ umfassend gelesen werden muss. Dasselbe gilt für den Auslandsfall (zur Problematik vgl. STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]; SCHNITGER/ROMETZKI, BB 2008, 1648; DOERFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [377 ff.]).

**Beispiel 4:** Die im Ausland ansässige M-KapGes. veräußert an ihre im Inland unbeschränkt stpfl. T-GmbH ein WG für 200 000 €, dessen Verkehrswert 300 000 € beträgt. Da die stillen Reserven im Ausland und von einem dort ansässigen Stpfl. gelegt wurden, hat Deutschland aufgrund von DBA regelmäßig kein Besteuerungsrecht. Gleichwohl würde der Differenzbetrag von 100 000 € nicht als steuerneutrale verdeckte Einlage, sondern als stpfl. Einkommen erfasst, wenn die Veranlagung der M-KapGes. nicht mehr geändert und ein Ertrag von 100 000 € erfasst werden kann. Dies gilt selbst dann, wenn die Übertragung nach ausl. Recht zutreffend ist, und verdeutlicht die Problematik, eine verhinderte Vermögensmehrung einzubeziehen (vgl. auch KÖHLER, StJb. 2012/2013, 265 [278 ff.]).

**Einkommensminderung nahestehender Personen?** Da Abs. 3 Satz 4 voraussetzt, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, ist eine Einkommensminderung bei einer dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht tatbestandsmäßig (glA NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1499; KEMPF/LOOSE, Ubg 2015, 589 [592]). Diese Fälle werden nur durch Abs. 3 Satz 5 erfasst, der allerdings eine Körperschaft als nahestehende Person voraussetzt.

Hieran zeigt sich uE auch, dass – wie vorstehend diskutiert – die natürliche Person nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 4 unterfallen kann, wohingegen nach aA eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die jedoch dazu führt, dass die Einkommensminderung bei der nahestehenden natürlichen Person nicht tatbestandsmäßig ist (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 236 [9/2014]; LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 155 [4/2015]; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 187 [6/2014]). Dem ist entgegenzuhalten, dass Abs. 3 Satz 4 zu einer materiell-rechtl. Durchbrechung des Trennungs-

prinzips führt und – außer in den gesetzlich geregelten Fällen des Satzes 5 – nicht auch das Verhältnis zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden natürlichen Person selbst erfasst (vgl. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 155 [4/2015]; NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112). Allerdings dürfte sich auch insoweit eine verfassungsmäßige Problematik mit Blick auf eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergeben.

Einstweilen frei.

472–474

### b) Rechtsfolge: Einkommenserhöhung bei Gesellschaft

475

**Korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft:** Die Rechtsfolge einer Einkommensminderung beim Gesellschafter ist die korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Dadurch wird ein nicht mehr korrigierbarer „Fehler“ der stl. Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter in eine legalisierte fehlerhafte stl. Behandlung bei der empfangenden KapGes. wirtschaftlich neutralisiert. Die durch die verdeckte Einlage bewirkte Vermögenszuführung bei der Gesellschaft bleibt im StBil-Gewinn (Gewinn erster Stufe) erfasst oder wird – sofern eine Erfassung nicht erfolgt war – korrigiert. Die Korrespondenz besteht auch betragsmäßig; nur soweit eine Einkommensminderung eingetreten ist, kommt es zur StPflcht der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft. Wird die ausländ. StFestsetzung des auslandsansässigen Gesellschafters geändert, hätte dies über § 32a Abs. 2 Auswirkungen bei der inländ. Gesellschaft.

**Auswirkung auf die Gewerbesteuer:** Die StPflcht der verdeckten Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4 besteht nicht nur für die KSt, sondern auch für die GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG).

Vermögensvorteil	
Gesellschafter	Gesellschaft
AK der Beteiligung	Grundfall, kein Satz 4
Einkommensminderung, StFestsetzung änderbar	Grundfall, kein Satz 4 <ul style="list-style-type: none"> <li>• keine Änderung, wenn einkommensneutral erfasst</li> <li>• Änderung, wenn nicht einkommensneutral, entweder aufgrund allgem. Verfahrensrechts oder aufgrund § 32a Abs. 2</li> </ul>
Einkommensminderung StFestsetzung nicht änderbar	Satz 4; setzt Änderungsmöglichkeit verfahrensrechtl. voraus

**Einkommenserhöhung hängt von einer Änderung des Steuerbescheids beim Gesellschafter ab:** Die Rechtsfolgen des Satzes 4 treten nur ein, wenn die verdeckte Einlage bei der StFestsetzung des Gesellschafters als solche nicht mehr berücksichtigt werden kann. Das ist insbes. der Fall, wenn der zugrundeliegende Bescheid gegenüber dem Gesellschafter bestandskräftig ist und nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann.

Wird die verdeckte Einlage beim Gesellschafter nicht aufwandswirksam aufgrund eines entsprechenden Änderungsbescheids berücksichtigt, führt dies aufgrund von § 32a Abs. 2 (verfahrensrechtl. Korrespondenz) zu einer Folgeän-

derung bei der leistenden Gesellschaft, sofern die verdeckte Einlage bei ihr nicht steuerneutral war. Nach einer weitergehenden Meinung soll für die Anwendung des Abs. 3 Satz 4 der jeweils aktuelle Stand des Besteuerungsverfahrens des Gesellschafters maßgeblich sein (NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1492; RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186 [6/2014]). Jedoch hat uE die materielle Richtigkeit der stl. Beurteilung der verdeckten Einlage Vorrang vor dem jeweiligen Stand des Besteuerungsverfahrens; nur im Ausnahmefall, in dem eine Einkommensminderung endgültig/bestandskräftig beim Gesellschafter eingetreten ist, darf Abs. 3 Satz 4 als – zudem verfassungsrechtl. problematische – Ausnahmeregelung zur Anwendung kommen. Eine Einkommensminderung liegt insbes. dann nicht vor, wenn zB die einkommenswirksame Berücksichtigung beim Gesellschafter durch eine spätere gewinnwirksame Bilanzberichtigung – auch in einem späteren VZ – rückgängig gemacht wird (vgl. LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 153 [4/2015]) oder wenn noch keine erstmalige StFestsetzung beim Gesellschafter erfolgt ist; die gegenteilige zu § 8b in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2712, 70) genannte Meinung ist aus den genannten Gründen abzulehnen (aA RENGERS in BLÜMICH, § 8 Rn. 186 [6/2014]). Zu einer endgültigen Einkommensminderung beim Gesellschafter kann es zudem kommen, wenn das für den Gesellschafter zuständige FA eine andere Beurteilung (keine verdeckte Einlage) trotz noch bestehender Änderungsmöglichkeit vornimmt oder im Auslandsfall die ausländ. Rechtsordnung einen Abzug zulässt.

**Keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto:** Abs. 3 Satz 4 ist eine Regelung, die die Einkommensermittlung der Körperschaft betrifft. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift bleibt die Vermögenszuführung eine Einlage, auch wenn sie bei der Gesellschaft stpfl. ist. Konsequenterweise hat das keine Auswirkung auf das Einlagekonto iSd. § 27; insbes. erfolgt keine Minderung. Eine dadurch perpetuierte Begünstigung der Gesellschaft ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht zu korrigieren (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]; aA NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112 [115]). Die Höhe des Zugangs ist fraglich; gegen den Betrag nach Abzug darauf entfallender Steuern (so FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 250 [9/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 124b; SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8 Rn. 739) spricht, dass sich Steuern auch sonst stl. nicht mindernd auswirken (arg. § 12 Nr. 3 EStG) und auch die durch die Einlage bewirkten AK der Beteiligung anderenfalls auseinanderfallen würden.

**Auswirkung auf die Anschaffungskosten des Gesellschafters:** Fraglich ist, wie sich die Steuerwirksamkeit der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft auf die AK des Gesellschafters auswirkt. Da nur im Fall des Satzes 6 expressis verbis eine Erhöhung der AK ausgeschlossen ist, führt Abs. 3 Satz 4 nicht zum Ausschluss der Erhöhung von AK beim Gesellschafter. Auch wenn die verdeckte Einlage das Einkommen gemindert hat, ändert dies an ihrer Qualifikation als Einlage nichts (so LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 159 [4/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 252 [9/2014]; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 126a).

**Gesellschafterveranlasste Korrespondenz der verdeckten Einlage:** Abs. 3 Satz 4 regelt nur den Fall der stl. Behandlung einer Einlage beim Gesellschafter mit ihren korrespondierenden Folgen bei der Körperschaft. Die Behandlung bei der Gesellschaft schlägt dagegen nicht auf die StFestsetzung des Gesellschafters zurück. Dies bedeutet, dass eine endgültige Gewinnwirksamkeit bei der Gesell-

schaft nicht zu einer Änderung beim Gesellschafter führt. Problematisch ist das insbes. in Auslandsfällen.

**Beispiel:** Die Tochter-GmbH hat eine von ihrer Muttergesellschaft erhaltene Vermögenszuführung ertragswirksam statt als Einlage erfasst. Die Veranlagung der Tochter ist nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Hätte die Mutter die Einlage erfolgsneutral (AK) behandelt, wäre das nach inländ. Qualifikation der verdeckten Einlage zutreffend; eine Änderung bei der Muttergesellschaft würde nicht erfolgen. Aufgrund von § 32a Abs. 2 besteht damit auch kein Anlass für eine Nachfolgeberichtigung der gewinnwirksam erfassten Vermögenszuführung bei der Tochter. Hätte die Mutter die verdeckte Einlage allerdings aufwandswirksam behandelt, könnte eine Änderung bei der Tochter-GmbH über § 32a Abs. 2 nur in Abhängigkeit von einer Änderung der StFestsetzung der Mutter erfolgen.

Handelt es sich bei der Mutter um einen im Ausland ansässigen Gesellschafter, wäre eine Änderung davon abhängig, dass der ausländ. Fiskus den Vermögensvorteil nicht einkommensmindernd behandelt und die StFestsetzung ändert. Zudem müsste die Tochter hiervon Kenntnis erlangen und wäre auf eine Nachfolgekorrektur aufgrund von § 32a Abs. 2 angewiesen. Allein diese Überlegungen verdeutlichen die Problematik, dass die Regelung im Grunde auf Inlandsfälle ausgerichtet und die Anwendung in grenzüberschreitenden Fällen fragwürdig ist.

Durch das materielle Korrespondenzprinzip kann es – auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewendet – dazu kommen, dass eine nach ausländ. Recht zutreffende Erfassung der Gesellschafterleistung an die inländ. Gesellschaft aufgrund von Abs. 3 Satz 4 zu einer unrichtigen Besteuerung bei der Gesellschaft führt, dh., es erfolgt eine zwischen den unterschiedlichen Jurisdiktionen nicht vorgesehene Qualifikationsverkettung unter Durchbrechung des für KapGes. geltenden Trennungsprinzips (zutr. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 238 [9/2014]).

Einstweilen frei.

476–479

### 3. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)

#### a) Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5

480

Die Regelung erfasst Dreiecksgestaltungen und unterscheidet dabei zwei Fälle. Halbs. 1 erfasst verdeckte Einlagen, die auf einer vGA einer dem einlegenden Gesellschafter nahestehenden Person beruhen und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurden. In diesem Fall verweist die Regelung rechtsfolgemäßig auf die entsprechende Anwendung von Satz 4 – keine Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der den Vermögensvorteil empfangende Gesellschaft. Halbs. 2 normiert einen Ausnahmefall. Es bleibt bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage für die empfangende Gesellschaft, wenn die vGA, auf der die verdeckte Einlage beruht, bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

#### b) Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1

##### aa) Tatbestand

481

Der Tatbestand des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 setzt sowohl die vGA als auch die verdeckte Einlage voraus. Der Empfänger des aufgrund der vGA bewirkten Vorteils ist eine nahestehende Person sowohl zum gemeinsamen Gesellschafter als auch zu der die vGA leistenden Gesellschaft. Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist von der stl. Behandlung der vGA abhängig. Die verdeckte Einlage muss auf einer vGA beruhen, die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht

berücksichtigt wurde. Ebenso wie im Grundfall des Satzes 3 und im Ausnahmefall des Satzes 4 erfasst die Regelung zur verdeckten Einlage nur die Steuerfolgen für die die Vermögenszuwendung empfangende Gesellschaft. Die vGA betrifft dagegen die Ebene des Gesellschafters.

**Verdeckte Einlage:** Siehe Anm. 463.

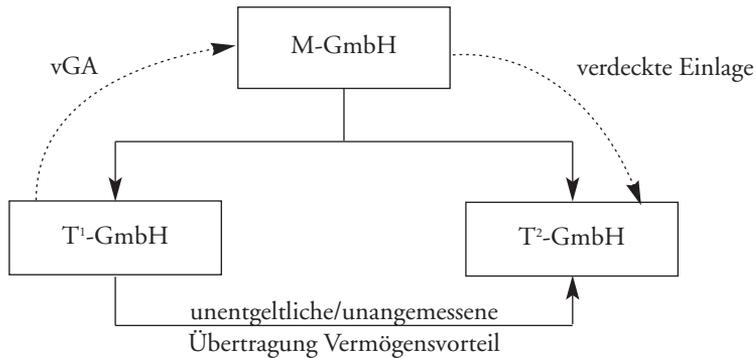
**Verdeckte Gewinnausschüttung:** Siehe Anm. 100.

**Nahestehende Person:** Die Regelung nennt als Tatbestandsmerkmal die nahestehende Person als denjenigen, der die vGA leistet. Eine Definition der nahestehenden Person enthält die Regelung nicht, insbes. erfolgt kein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG.

Da die Regelung nicht auf § 1 Abs. 2 AStG verweist, kommen die Grundsätze zum Tragen, die die Rspr. zur nahestehenden Person bei vGA und verdeckter Einlage herausgearbeitet hat (s. Anm. 125; aA STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]; unklar laut ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 125). Da aber nur Körperschaften vGA leisten können, scheiden natürliche Personen insoweit aus dem Anwendungsbereich aus (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]). Einer beherrschenden Stellung in der die vGA empfangenden oder leistenden KapGes. bedarf es nicht (BFH v. 22.10.2014 – I B 169/13, BFH/NV 2015, 234). Empfänger der verdeckten Einlage kann ebenfalls nur eine KapGes. sein.

**Beruhend auf einer verdeckten Gewinnausschüttung:** Die verdeckte Einlage „beruht“ auf einer vGA, wenn der durch die vGA erhaltene Vermögensvorteil zugleich zu einer verdeckten Einlage führt. Angesprochen sind insbes. Dreiecksverhältnisse, in denen die Tochtergesellschaft unmittelbar einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil auf ihre Schwestergesellschaft überträgt (vgl. BFH v. 28.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; BFH v. 12.12.2010 – VIII R 62/93, BStBl. II 2000, 234). Dies führt zu einer vGA der übertragenden Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und gleichzeitig zu einer Einlage des Gegenstands der vGA in die andere Tochtergesellschaft der Mutter (Schwestergesellschaft der leistenden Tochter). „Beruhend“ impliziert, dass die Vorteilszuwendung der nahestehenden Person an ihren Gesellschafter zu einem Vermögensvorteil bei der Schwestergesellschaft führt. Der Vorgang der vGA und der verdeckten Einlage müssen eine Einheit darstellen. Fließt dem gemeinsamen Gesellschafter der Vermögensvorteil aus der vGA selbst zu und leitet er diesen Vorteil ganz oder teilweise aufgrund eigenen Rechtsakts an die andere Gesellschaft weiter, beruht die verdeckte Einlage nicht auf der vGA einer nahestehenden Person (LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 171a [4/2015]; NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1508; zu weitgehend SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 8 Rn. 751, der einen wirtschaftlichen Zusammenhang ausreichen lässt).

**Beispiel 1 (Grundfall):** M-GmbH ist Alleingesellschafter der T1-GmbH und T2-GmbH. T1-GmbH wendet der T2-GmbH einen unangemessenen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu. Es liegt eine vGA der T1-GmbH an die M-GmbH und eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH vor.



Würde die T1-GmbH demgegenüber den Vorteil (zB Veräußerung eines WG zu einem Preis unter dem Teilwert) unmittelbar der M-GmbH zuwenden und diese aufgrund eigenen Rechtsakts (zB Verkauf oder verdeckte Einlage) ganz oder teilweise an die T2-GmbH weitergeben, wäre das Tatbestandsmerkmal „beruhen“ nicht erfüllt.

#### Nichtberücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Besteuerung des Gesellschafters:

Das Tatbestandsmerkmal ist unklar und erschließt sich erst aus einem Rückgriff auf § 32a Abs. 1. Es handelt sich um die Umkehrung des dort genannten Falls der „Berücksichtigung“ einer vGA durch Erlass, Aufhebung oder Änderung eines StBescheids der leistenden Gesellschaft. Die vGA ist beim Gesellschafter nicht berücksichtigt, wenn sie nicht in den zur KStFestsetzung führenden Besteuerungsgrundlagen und damit im zvE oder bei Anwendung auf natürliche Personen in den zur ESt führenden Besteuerungsgrundlagen und bei gebietsfremden Gesellschaftern im nach ausl. Recht ermittelten Einkommen enthalten ist. Bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (PersGes.) ist der Feststellungsbescheid maßgebend. Ist die StFestsetzung der Gesellschaft, die die vGA leistet, und ihrem(n) Gesellschafter (n) nicht mehr änderbar, kommt es auch zu keiner „Berücksichtigung“ beim Gesellschafter, weil die Voraussetzungen des § 32a Abs. 1 nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt nur in dem eher seltenen Fall, in dem zwar bei der leistenden Gesellschaft die vGA wegen endgültiger StFestsetzung nicht dem Einkommen hinzugerechnet werden kann, beim Gesellschafter jedoch erfasst wurde oder noch (korrigierend) erfasst werden kann.

**Beispiel 2 (wie Grundfall):** Die vGA kann bei der T1-GmbH verfahrensrechtl. nicht mehr im Einkommen berücksichtigt werden. Bei der M-GmbH wird deshalb aufgrund von § 8b Abs. 1 Satz 2 die StFreiheit der vGA nicht gewährt.

Die verdeckte Einlage in die T2-GmbH hat das Einkommen des Gesellschafters wegen der StPflicht der vGA nicht gemindert und erhöht demzufolge ihr Einkommen nicht (glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rn. 174 [4/2015]).

**Abwandlung 1:** Die vGA kann weder bei der T1-GmbH noch der M-GmbH verfahrensrechtl. berücksichtigt werden.

Die verdeckte Einlage in die T2-GmbH ist bei der Besteuerung des Gesellschafters M-GmbH nicht berücksichtigt worden; die verdeckte Einlage erhöht folglich das Einkommen der T2-GmbH.

**Abwandlung 2:** Die Bescheide der T1-GmbH und der T2-GmbH sind nach den Regelungen der AO nicht mehr änderbar.

Wird die vGA bei der M-GmbH noch vollständig erfasst, wird sie bei der Besteuerung des Gesellschafters M-GmbH berücksichtigt und die Einlage erhöht das Einkommen der T2-GmbH nicht.

**Abwandlung 3:** Die Bescheide der M-GmbH und der T2-GmbH sind nach den Regelungen der AO nicht mehr änderbar.

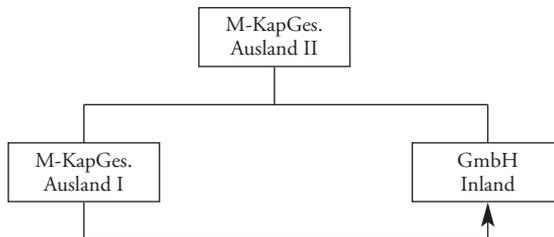
Da aufgrund von § 32a Abs. 1 die vGA bei der M-GmbH noch erfasst werden kann, wird sie bei der Besteuerung des Gesellschafters M-GmbH berücksichtigt. Die Einlage erhöht das Einkommen der T2-GmbH nicht. Im Übrigen greift auch Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 ein.

482 **bb) Rechtsfolge**

Als Rechtsfolge ordnet Satz 5 Halbs. 1 an, dass Satz 4 gilt. Es handelt sich um eine Rechtsfolgenverweisung, weil Satz 5 Halbs. 1 eigene Tatbestandsmerkmale enthält. Aufgrund des Verweises auf Satz 4 ist die Einlage bei der die Zuwendung empfangenden KapGes. nicht steuerneutral, sondern bildet stpfl. Einkommen; s. im Einzelnen Anm. 475. Durch diese Rechtsfolge der verdeckten Einlage in Abhängigkeit von der stl. Erfassung der vGA beim Gesellschafter erreicht der Gesetzgeber eine korrespondierende Besteuerung der verdeckten Einlage zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, weil die vGA nur dann – wohl im Wege des Verbrauchs – zu einer steuerneutralen Einlage führt, wenn sie wie im Fall des Satzes 4 Einkommensverwendung beim einlegenden Gesellschafter darstellt.

Für den oben dargestellten Grundfall folgt daraus: Sind die StFestsetzungen gegenüber der T1-GmbH und der M-GmbH nicht mehr änderbar, wird die vGA beim Gesellschafter nicht berücksichtigt. Es liegt für die M-GmbH verfahrensrechtl. kein Fall des § 32a Abs. 1 vor, weil gegenüber der T1-GmbH kein StBescheid wegen der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann. Die vGA wird bei der M-GmbH nicht erfasst, auch nicht als stpfl. vGA aufgrund von § 8b Abs. 1 Satz 2, weil es keine Berichtigungsmöglichkeit gibt. Die verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH ist stpfl. Es bleibt also bei der gewinnwirksamen Erfassung des durch die T1-GmbH zugewendeten Vermögensvorteils bei der T2-GmbH. Wird die vGA demgegenüber trotz Gewinnminderung bei der die vGA leistenden Gesellschaft nicht vollständig stpfl., sondern bei einer natürlichen Person im Teileinkünfte- (60 %) oder Abgeltungssteuerverfahren bzw. bei einer KapGes. stfrei erfasst, und ist die Besteuerung nicht mehr änderbar, ist die vGA nach dem Wortlaut der Regelung „berücksichtigt“ (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 272 [9/2014]; aA NEUMANN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1510).

Auch im Fall des Abs. 3 Satz 5 gilt: Besondere Fragestellungen und oftmals nicht erkennbare Rechtsfolgen ergeben sich im Dreiecksfall, wenn Auslandssachverhalte einbezogen werden. Ausländische Abzugsrestriktionen nach dortigem Recht sind festzustellen und für die inländ. Qualifikation als vGA maßgebend. Das gilt nicht nur für das materielle, sondern auch für das Verfahrensrecht um zu ermitteln, ob eine Nichtberücksichtigung erfolgte.



Das Beispiel (zB einer Unterwertveräußerung eines WG) verdeutlicht: Die aus dem überhöhten Vermögensvorteil an die GmbH Inland folgende verdeckte Einlage durch die M-KapGes. Ausland II ist nur steuerneutral, wenn sie als vGA bei der M-KapGes. II berücksichtigt wurde. Maßgebend dafür ist das für Ausland I und Ausland II geltende Recht (vgl. auch ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 125; DOERFLER/ADRIAN, Ubg 2008, 373 [378 ff.]; SCHNITGER/RO-METZKI, BB 2008, 1648; zu Gestaltungsfragen vgl. KÖHLER, StbJb. 2012/2013, 265 [298]).

Einstweilen frei.

483–484

### c) Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2

#### aa) Tatbestand

485

Der Tatbestand des Satzes 5 Halbs. 2 knüpft an Halbs. 1 an und bildet eine Ausnahme zur dort angeordneten Rechtsfolge einer Stpfl. der verdeckten Einlage. Es muss eine verdeckte Einlage vorliegen, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht. Halbs. 2 schränkt diesen Tatbestand indes durch eine Rückausnahme wieder ein: Die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Es handelt sich um den umgekehrten Ausnahmefall zur vGA in § 8b Abs. 2 Satz 4. Dort hat die vGA das Einkommen der nahestehenden Person (Einlageempfänger) erhöht, deshalb bleibt sie beim Gesellschafter stfrei (Einmalbesteuerung erfolgt beim Einlageempfänger). Hier hat die vGA das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert, deshalb bleibt die Einlage steuerneutral (Einmalbesteuerung erfolgt bei der Gesellschaft, die die vGA leistet).

**Keine Einkommensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft:** Tatbestandsvoraussetzung ist, dass die zu einer vGA führende Leistung bei der leistenden Gesellschaft nicht aufwandswirksam war, also insbes. nicht zu BA geführt hat. Die vGA hat das Einkommen nicht gemindert, wenn sie von Beginn an oder aufgrund einer Änderung der entsprechenden StFestsetzung dem StBil-Gewinn der Gesellschaft zur Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet wurde.

#### bb) Rechtsfolge

486

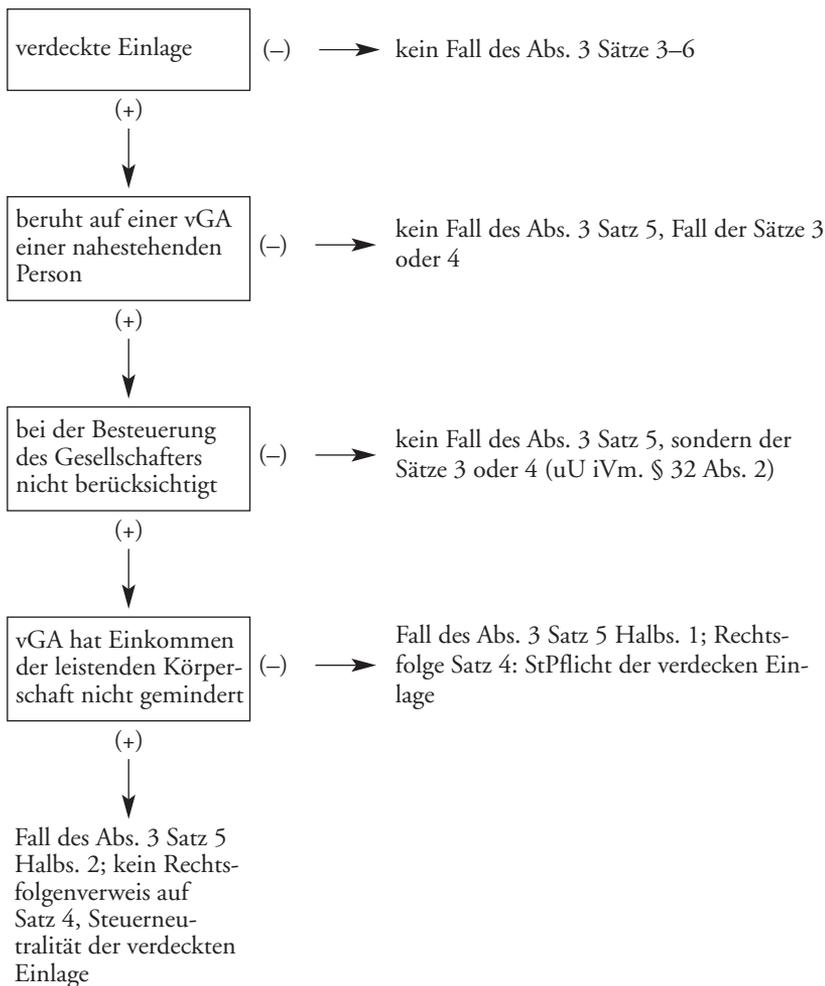
Als Rechtsfolge hebt Satz 5 Halbs. 2 die entsprechende Anwendung von Satz 4 wieder auf. In derartigen Dreiecksverhältnissen bleibt es bei der in Satz 3 genannten Grundregel der verdeckten Einlage für die Gesellschaft – die verdeckte Einlage erhöht ihr Einkommen nicht. Zur Auswirkung auf das Einlagekonto s. Anm. 475.

**Beispiel:** Wie Grundfall in Anm. 481. Jedoch wurde die vGA dem Einkommen der T1-GmbH zugerechnet; das Einkommen der leistenden Körperschaft wurde iSd. Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 nicht gemindert. Die auf der vGA beruhende verdeckte Einlage durch den Gesellschafter M-GmbH ist bei der T2-GmbH nicht stpfl.

#### cc) Zusammenfassende Übersicht

487

Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Einlage richten sich im Korrespondenzprinzip des Abs. 3 Sätze 3 bis 6 nach folgendem Prüfschema:



488–489 Einstweilen frei.

#### 490 4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6)

Abs. 3 Satz 6 schließt in Fällen des Satzes 5 aus, korrespondierend zur verdeckten Einlage beim einlegenden Gesellschafter eine Erhöhung der AK auf die Beteiligung vorzunehmen. Die Regelung ergänzt dadurch die Rechtsfolgenseite des Satzes 5 für den die Einlage leistenden Gesellschafter.

**Teleologische Reduktion:** Satz 6 bezieht sich auf die in Satz 5 genannten Fälle insgesamt. Aus dem Zweck der korrespondierenden Besteuerung heraus kann uE nur der in Satz 5 Halbs. 1 genannte Fall angesprochen sein, in dem die ver-

deckte Einlage nicht steuerneutral ist. Die Rückausnahme mit einer Steuerneutralität der verdeckten Einlage muss wie ein Grundfall des Satzes 3 zu nachträglichen AK für die Beteiligung der die Einlage empfangenden Gesellschaft führen.

**Hinweis:** Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist ebenfalls in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt. Es ist davon auszugehen, dass Satz 6 lex specialis hierzu ist (so DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]). Da Satz 6 Teil der für Körperschaften in Abs. 3 normierten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens ist, ist seine Anwendung auf natürliche Personen systematisch ausgeschlossen, vom Gesetzgeber aber offensichtlich gewollt; s. Anm. 471; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15).

Einstweilen frei.

491–499

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Ausschluss des Verlustabzugs bei Mantelkauf  
(entfallen)**

500

**Grundinformation:** Die Vorschrift wurde durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in § 8 eingefügt und ist inzwischen durch § 8c „ersetzt“ worden. Der Gesetzgeber reagierte seinerseits auf eine Änderung der BFH-Rspr. aus dem Jahr 1986 (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; v. 29.10.1986 – I R 318-319/83, BStBl. II 1987, 310). Ziel der Neuregelung war es, für den kstl. Verlustabzug den Grundsatz der Personenidentität des § 10d EStG in einer rechtlichen und wirtschaftlichen Identität festzuschreiben, um so den als missbräuchlich angesehenen Handel mit Verlustvorträgen („Mantelkauf“) unterbinden zu können (s. BTDrucks. 11/2157, 171). Durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) wurden die Anforderungen an die wirtschaftliche Identität für KapGes. verschärft.

Von dieser Zielrichtung ist die Vorschrift insbes. in ihrer Auslegung durch BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455) abgewichen und hat sich zu einer Norm entwickelt, die ein bedeutendes Hemmnis für Umstrukturierungen und Investitionen dargestellt hat. Diese rigide Auslegung der FinVerw. wurde in der Rspr. allerdings auf den Kern der Regelung, eine Missbrauchsvorschrift zu sein, zurückgeführt (vgl. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Zudem bestanden an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Verschärfungen durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (s.o.) erhebliche Zweifel (HHR-Archiv, Stand 216. Lfg./Oktober 2004, www.ertragsteuerrecht.de/hhr\_archiv.htm, § 8 Abs. 1 Anm. 405), deren Berechtigung sich später auch bestätigt hat (vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56).

Nach Ansicht des Gesetzgebers des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) war die Vorschrift in der Praxis schwierig zu handhaben und aufgrund zahlreicher Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang streitanfällig (BTDrucks. 16/4841, 74). Sie wurde deshalb durch dieses Ges. aufgehoben und durch die nach Auffassung des Gesetzgebers einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c ersetzt, die allerdings aufgrund der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008 bis Mitte 2010 mehrfach vom Gesetzgeber nachgebessert werden musste.

Zur weiteren Anwendung von § 8 Abs. 4 aF neben § 8c s. HHR-Jahresband 2008 § 8 Anm. J 07–2f. zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 4 (jetzt Satz 3). Zum Verhältnis von § 8 Abs. 4 aF zu § 8c s. ausführl. § 8c Anm. 12.

Die Kommentierung des Abs. 4 – Stand Oktober 2004 – ist im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) abgelegt.

#### Text der zuletzt geltenden Fassung des Abs. 4:

*(4) <sup>1</sup>Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. <sup>2</sup>Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. <sup>3</sup>Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.*

501–509 Einstweilen frei.

### F. Erläuterungen zu Abs. 5: Steuerfreie Mitgliedsbeiträge bei Personenvereinigungen

**Schrifttum:** ALVERMANN, Ertragsbesteuerung der Berufsverbände, FR 2006, 262; EGGERS, Die Besteuerung der Berufsverbände, DStR 2007, 461; BECKER/KRETZSCHMANN, Umsatz- und ertragsteuerrechtliche Folgen aus der EuGH-Rechtsprechung „Kennemer Golf & Country Club“, Entkopplung der ertragsteuerrechtlichen von der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen?, DStR 2008, 1985; ALVERMANN, Der Berufsverband in der steuerlichen Praxis, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 9; ALVERMANN, Umsatzsteuer auf Vereinsbeiträge?, SpuRt 2011, 108; BARTMUB/PAULS, Zur steuerlichen Behandlung von Vereinsbeiträgen – Zivilrechtlicher Rahmen und ertragsteuerliche Folgen, ZStV 2013, 8; FISCHER, Leistungen des Vereins an seine Mitglieder – Vergütungen, Zuwendungen und steuerrechtliche „Stolperfallen“, NWB 2015, 2602.

## I. Einordnung des Abs. 5

### 510 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 5

**Zur Rechtsentwicklung** s. Anm. 2.

**Bedeutung:** Jedem Unternehmen muss für wirtschaftliche Zwecke Eigenkapital zur Verfügung stehen. Bei AG, GmbH und Genossenschaft erfüllen Grundkapital, Stammkapital und Geschäftsguthaben diesen Zweck. Indes benötigen auch Personenvereinigungen ein Eigenkapital; hierzu dienen (stfrei vereinnahmte) Mitgliederbeiträge (BFH v. 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175).

511–512 Einstweilen frei.

**2. Geltungsbereich des Abs. 5**

513

**Keine gesetzliche Definition der Personenvereinigung:** Unter den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen nur „Personenvereinigungen“; der Begriff, der in Abs. 5 nicht näher bestimmt ist, erfasst zunächst iSd. § 1 unbeschränkt kstpf. Zusammenschlüsse, die Mitglieder in Gestalt von natürlichen oder juristischen Personen haben (hM, s. etwa ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1500; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1790; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 511; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 3 [6/2009]). Hierzu zählen:

- (rechtsfähige und nichtrechtsfähige) Vereine,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (s. BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277, zur Kreditgenossenschaft),
- Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit (R 8.11 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 3 [6/2009]).

Beschränkt stpf. Personenvereinigungen iSd. § 2 werden von Abs. 5 ebenfalls erfasst (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1501; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1792; R 8.11 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015).

**Kapitalgesellschaften** fallen zwar dem Grunde nach unter die Vorschrift (s. FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 561 [11/2016]; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1791; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1500; LANG in ERNST & YOUNG, § 8 Rn. 1322 [6/2002]), allerdings werden bei diesen regelmäßig keine Mitgliedsbeiträge erhoben; vielmehr wird das notwendige Eigenkapital durch gesellschaftsrechtl. Einlagen der Anteilseigner aufgebracht (so zutr. KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 3 [6/2009]; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1791).

**Anstalten, Stiftungen, Vermögenmassen und Betriebe gewerbliche Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts** werden nicht von Abs. 5 erfasst, da bei diesen keine Mitglieder vorhanden sind und dementsprechend auch keine Mitgliedsbeiträge erhoben werden (ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1500; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1793; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 562 [11/2016]).

Einstweilen frei.

514

**II. Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge****1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5****a) Begriff und Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge**

515

**Sog. echte Mitgliedsbeiträge** iSd. Abs. 5 sind nach der Satzung von den Mitgliedern erhobene Beiträge, die ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung gezahlt werden (ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 461). Mitgliedsbeiträge können entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Mitglieder gestaffelt sein, soweit gewährleistet ist, dass die Mitglieder, die höhere Beiträge zahlen, nur die gleichen Rechte und Vorteile wie die Mitglieder erlangen, die den Mindestbeitrag zahlen (Hess. FG v. 21.9.1976 – VIII 73/76, EFG 1977, 88, rkr.).

► *Bezeichnung der Beiträge ohne Bedeutung:* Auch als „Umlagen“, „Sonderbeiträge“ oder „Spielgelder“ bezeichnete Beiträge, die von allen Mitgliedern oder von einem nach bestimmten Kriterien ausgewählten Kreis der Mitglieder nach einheitlichen Maßstäben erhoben werden, oder Aufnahmegebühren (auch: „Eintrittsgelder“), die bei der Aufnahme neuer Mitglieder erhoben werden, können stfreie „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 sein (s. etwa FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr., zu Beiträgen an eine Offiziersheimgesellschaft in der Rechtsform des eingetragenen Vereins; s. auch KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1799; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1505 f.).

**Kein Leistungsentgelt:** Entgelte zur Abgeltung einer Gegenleistung sind keine Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5, denn ein Leistungsaustausch findet bei Mitgliedsbeiträgen nicht statt. Ein (ggf. anteiliges) verdecktes Leistungsentgelt (auch: „unechter“ Mitgliedsbeitrag) liegt etwa vor bei:

- Beiträgen für die Übernahme des Versicherungsschutzes durch einen VVaG, auch wenn die Versicherung Voraussetzung der Mitgliedschaft ist (§ 20 Satz 2 VAG; s. BFH v. 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1506; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 8 Rn. 571 [11/2016]). Demgegenüber sind Beiträge in den Gründungsstock (§ 22 Abs. 1 VAG) des VVaG nach Abs. 5 stfrei;
- Beiträgen für einen Verein als Rechtsträger einer Getreidebörse (BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12);
- Beiträgen für einen Milchviehkontrollverein (BFH v. 17.3.1964 – I 265/61, HFR 1964, 301);
- Beiträgen für eine Personenvereinigung, die als „Schutzverein“ einer Interessengruppe mit dem Ziel des gegenseitigen Erfahrungsaustausches der Mitglieder der Schlichtung von Streitigkeiten zwischen den Mitgliedern und der Erteilung von Spezialauskünften dient (BFH v. 15.1.1964 – I 203/62, HFR 1964, 240);
- Beiträgen für einen Warenzeichenverband in der Rechtsform eines eigetragenen Vereins, der seinen Mitgliedern ein Verbandszeichen zur Verfügung stellt und sich verpflichtet, jede Störung der Zeichenführung durch Dritte im eigenen Namen zu verfolgen sowie für den Absatz der von den Mitgliedern hergestellten Waren zu werben (BFH v. 8.6.1966 – I 151/63, BStBl. III 1966, 632);
- Beiträgen für eine Interessengemeinschaft von Lohnsteuerzahlern (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60);
- Beiträgen für ein als eigetragener Verein betriebenes Wasserwerk (FG Rhld.-Pf. v. 17.11.1986 – 5 K 63/86, EFG 1987, 205, rkr.);
- Beiträgen für einen Verein, der seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen vermittelt und zinsgünstige Darlehen gewährt (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550);
- Beiträgen an einen Verein für Gemeinschaftswerbung (FG Ba.-Württ. v. 19.12.1990 – 3 K 7/87, EFG 1992, 766, rkr.);
- Gastspielgebühren, die von Nichtmitgliedern für die Benutzung der Anlagen eines Sportvereins zu entrichten sind (FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr.; s. aber auch FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG

- 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen als „echte“ Mitgliedsbeiträge);
- Beiträgen für eine Einrichtung zur Sicherung von Ansprüchen von Einlegern und Anlegern der einem genossenschaftlichen Prüfungsverband angeschlossenen Kreditgenossenschaften (FG München v. 28.5.1999 – 7 K 1332/95, EFG 1999, 1096, rkr.);
  - Beiträgen für einen Haus- und Grundbesitzerverein, wenn dieser überwiegend mit der Beratung von Individualinteressen der Mitglieder befasst ist (Hess. FG v. 20.11.2003 – 4 K 3898/01, EFG 2005, 561, rkr.);
  - Strafzahlungen, die von den Mitgliedern einer Erzeugergemeinschaft in der Rechtsform einer Genossenschaft im Zusammenhang mit der Verletzung der Pflicht zur Milchliefereung zu entrichten sind (Nds. FG v. 29.10.2009 – 6 K 239/09, EFG 2010, 248, rkr.);
  - Beiträgen für ein als Verein organisiertes Netzwerk für Frauen in IT-Berufen (FG München v. 19.7.2010 – 7 K 472/08, EFG 2010, 1921, rkr.).

**Freiwillige Leistungen keine Mitgliedsbeiträge:** Spenden, (verdeckte und offene) Einlagen und andere freiwilligen Leistungen sind keine Mitgliedsbeiträge (glA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1505; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1795; offen gelassen in BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88, zu Mitgliedsbeiträgen und Eintrittsgeldern eines Kleingartenvereins). Bei Genossenschaften sind Eintrittsgelder iSd. § 7 Nr. 1 GenG als Mitgliedsbeitrag anzusehen.

**Leistungen von Nichtmitgliedern** fallen nicht unter Abs. 5, weil sie schon begrifflich keine Mitgliedsbeiträge sind (glA KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 7 [6/2009]).

**Mittelbare Vorteile keine Mitgliedsbeiträge:** Nicht unter Abs. 5 fallen Einnahmen der Personenvereinigung, die nur mittelbar aus Beiträgen stammen, etwa die aus einer Anlage der Mitgliedsbeiträge erzielten Zinsen (glA KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 8 [6/2009]; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1796; ALVERMANN in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 8 Rn. 476).

**Vermischung von Beiträgen:** Dienen Beiträge sowohl der Förderung des Satzungszwecks als auch als Entgelt für Leistungen, ist eine Aufteilung im Schätzungswege erforderlich, soweit ein etwaiges Leistungsentgelt nicht lediglich als geringfügig angesehen werden muss (FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr.). Die FinVerw. nimmt pauschalierte Leistungsentgelte an bei:

- Haus- und Grundeigentümervereinen sowie Mietervereinen iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (R 43 Abs. 1 KStR 2008),
- Obst- und Gartenbauvereinen iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 1 KStR 2015),
- Tierzuchtvereinen iHv. 50 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 3 KStR 2015),
- Fremdenverkehrsvereinen iHv. 25 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 5 Satz 4 KStR 2015).

Demgegenüber enthalten die Beiträge von Kleingärtner- und Siedlervereinen regelmäßig keine Entgelte für Leistungen und werden daher von der FinVerw. ohne Weiteres als in voller Höhe stfrei behandelt (R 8.13 Abs. 2 KStR 2015).

Einstweilen frei.

516–517

518 **b) Erhebung von Mitgliedern aufgrund der Satzung**

Die StBefreiung des Abs. 5 gilt nur für solche Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ nach der Satzung zu entrichten haben.

**Satzung als Rechtsgrund:** Mitgliederbeiträge iSd. Abs. 5 müssen eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen (R 42 Abs. 2 Satz 2 KStR 2008):

- Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliedsbeiträge.
- Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
- Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

**Erhebung aufgrund der Mitgliedereigenschaft:** Die sachliche StBefreiung des Abs. 5 erfasst nur Beiträge, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden; sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. Der Beurteilung als „echter“ Mitgliedsbeitrag steht es zB entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme von Leistungen durch die Mitglieder abhängt (R 8.11 Abs. 1 Satz 2, 3 KStR 2015).

► *Maßstab der Uneigennützigkeit:* „Echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 müssen gleichwohl – aus Sicht des Mitglieds – nicht in vollem Umfang uneigennützig erbracht werden; sie liegen auch dann vor, wenn das Mitglied durch die Zahlung seines Beitrags allg. das Recht erwirbt, Anlagen des Vereins zu nutzen oder dessen Leistungen in Anspruch zu nehmen (vgl. FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1798; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 14 [6/2009]).

519–520 Einstweilen frei.

## 2. Rechtsfolge des Abs. 5

521 **a) Steuerbefreiung der echten Mitgliedsbeiträge**

Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben, bleiben nach Abs. 5 bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt kstpfl. Personenvereinigungen außer Ansatz.

**Bei nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen** zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den stpfl. Einkünften (R 8.11 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015).

**Eine korrespondierende Nichtabziehbarkeit der Beiträge** auf Seiten der Mitglieder ist nicht Voraussetzung für die Gewährung der StBefreiung nach Abs. 5. Ob das Mitglied die Beiträge als BA oder WK (zB bei Beiträgen an einen Berufsverband) oder nach § 10b EStG als Sonderausgabe steuermindernd geltend machen kann, bleibt für die Anwendung des Abs. 5 außer Betracht (glA KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 10 [6/2009]).

522 **b) Berücksichtigung von Aufwand**

Ausgaben, die mit streifen „echten“ Mitgliedsbeiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen die stpfl. Einkünfte der Personen-

vereinigung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 EStG nicht mindern (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88; s. auch BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277; R 42 Abs. 2 Sätze 3 f. KStR 2008).

**Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang** zwischen Einnahmen und Aufwendungen ist allerdings nur anzunehmen, wenn die Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dagegen reicht die bloße Finanzierung von Aufwendungen durch stfreie Einnahmen nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu begründen (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88).

**Im Falle einer Vermischung von Beiträgen** und der dadurch erforderlichen schätzweisen Aufteilung der Mitgliederbeiträge in einen nach Abs. 5 stfreien und einen stpfl. Beitragsteil sind auch die mit den (Gesamt-)Beiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben im Schätzwege aufzuteilen (KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1807; KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 5 Rn. 22 [6/2009]).

Einstweilen frei.

523–524

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Abzugsverbot für Aufwand in Zusammenhang mit  
steuerabzugspflichtigen Einkünften**

**I. Einordnung des Abs. 6**

**1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 6**

525

**Zur Rechtsentwicklung** s. Anm. 2.

**Bedeutung:** Die Bedeutung des Abs. 6 für die Praxis ist vergleichsweise gering, da seine Anwendung nur bestimmte stbefreite und beschränkt stpfl. Körperschaften betrifft (glA KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1810; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 528).

Einstweilen frei.

526–527

**2. Geltungsbereich des Abs. 6**

528

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Regelung in Abs. 6 schließt einen Abzug von Aufwand (nur) im Falle eines StAbzugs mit Abgeltungswirkung aus, wie dies insbes. bei Kapitalerträgen der Fall ist. Der BA- und WK-Abzug ist nicht ausgeschlossen, wenn ein Veranlagungsverfahren durchzuführen ist (glA KÜMPEL in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8 Rn. 1814; ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 1510).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für steuerabzugspflichtige Einkünfte (s. § 5 Abs. 2 Nr. 1) von

- nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen;

## **KStG § 8** Anm. 528–531 G. Abs. 6: Steuerabzugspflichtige Einkünfte

- nach § 2 Nr. 1 beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
- nach § 2 Nr. 2 beschränkt stpfl. jPöR.

529 Einstweilen frei.

## **II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang mit steuerabzugspflichtigen Einkünften**

### 530 **1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen**

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 enthält eine Einschränkung des Umfangs der in § 5 Abs. 1 geregelten StBefreiungen, wonach diese nicht für inländ. Einkünfte gelten, die dem StAbzug unterliegen. Ein von den steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgenommener StAbzug bleibt grds. bestehen. Steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden durch die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 hinsichtlich ihrer steuerabzugspflichtigen Einkünfte den nicht unbeschränkt KStpfl., die nach § 2 Nr. 2 mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften beschränkt stpfl. sind, gleichgestellt (s. § 5 Anm. 501).

**Kreis der steuerabzugspflichtigen Einkünfte:** Als inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, kommen in Betracht:

► *Inländische Kapitalerträge von nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen*, bei denen nach §§ 5 Abs. 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1, 32 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 43 EStG ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist.

► *Inländische Einkünfte iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2* (sog. Wertpapierleihe; s. § 2 Anm. 115 ff.) von nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.

► *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 1 beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland*, bei denen die KSt durch den StAbzug abgegolten ist (§ 32 Abs. 1 Nr. 2; s. § 32 Anm. 13 ff.).

► *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 2 beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts*, bei denen ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist, sowie Einkünfte solcher Körperschaften iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1.

### 531 **2. Abzugsverbot für Aufwand**

**Keine Berücksichtigung von Aufwand im Steuerabzugsverfahren:** Besteht das kstl. Einkommen ausschließlich aus Einkünften, von denen die Steuer lediglich im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird, ist eine Berücksichtigung von BA oder WK nicht zulässig, da Abzugssteuern an den Ertrag (dh. die Einnahmen) ohne weitere Berücksichtigung von Abzügen anknüpfen (vgl. §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 2 Satz 1 EStG; glA KRÄMER in DPM, § 8 Abs. 6 Rn. 1 [6/2009]).

► *Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen Grundfreiheiten*, insbes. gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; s. auch EuGH v. 12.6.2003 – C 234/01 – Gerritse,

BStBl. II 2003, 859), enthält § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 ein Veranlagungswahlrecht für beschränkt stpfl. Körperschaften (§ 2 Nr. 1) sowie europäische Gesellschaften und Genossenschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets von EU und EWR.

**Berücksichtigung von Aufwand im Veranlagungsverfahren:** Abs. 6 ist nicht anzuwenden, wenn die abzugspflichtigen Einkünfte in ein Veranlagungsverfahren einbezogen werden; dies ist zB der Fall, wenn

- während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflcht bestanden hat und die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte, die dem StAbzug unterlagen, in eine Veranlagung zur unbeschränkten KStPflcht einbezogen werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 1);
- nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung der StAbzug keine Abgeltungswirkung entfaltet (s. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 50a Abs. 7 Satz 4 EStG; s. § 50a EStG Anm. 210);
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf ein Erstattungsverfahren beim BZSt. nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf die Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 7 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung wegen der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 entfällt.

Einstweilen frei.

532–538

**H. Erläuterungen zu Abs. 7:  
Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften**

**Schrifttum:** KLOSTERMANN, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, ZKF 2002, 74; KLOSTERMANN, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, Symposium zum 60. Geburtstag von Jörg Manfred Mössner, Herne/Berlin 2002, 99; HÖLZER, Verdeckte Gewinnausschüttung durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, DB 2003, 2090; WEITEMEYER, Der steuerliche Verlustausgleich im kommunalen Querverbund als Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EGV, StuW 2003, 326; GOSCH, Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, StBp. 2004, 374; WALLENHORST, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, DSfZ 2004, 711; ELLERICH/SCHULTE, Ausübung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten durch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand am Maßstab der §§ 42 AO, 8 Abs. 3 KStG, DB 2005, 1138; KALWAROWSKYJ, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 2005, 2260; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Tätigkeiten von Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 1705; LEIPPE, BFH-Rechtsprechung zu strukturell dauerdefizitären Betätigungen, ZKF 2005, 157; KALWAROWSKYJ, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Frankfurt 2006; KALWAROWSKYJ/PINKOS, Nochmals: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 1809; LEIPPE, Besteuerung strukturell dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art, ZKF 2006, 154; PINKOS, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, DB 2006, 2540; BECKER/KRETZSCHMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, DSfR 2007, 1421; HÜTTEMANN, Zur körperschaftsteuerrechtlichen

Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, 1603; HÜTTEMANN, Abschied vom kommunalen Querverbund, DB 2007, 2508; AUGSTEN/LISSEL, Die aktuelle BFH-Rechtsprechung zum Querverbund – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.8.2007 und zur Reaktion der Finanzverwaltung vom 7.12.2007, WPg 2008, 291; LEIPPE, Dauerdefizitäre Betätigungen von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2008, 33; LEIPPE, Dauerverluste einer Hallenbad- und Freizeit-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), ZKF 2008, 78; MEIER, Die steuerliche Behandlung dauerdefizitärer kommunaler Betriebe – Bestandsaufnahme, aktuelle Entwicklung und Ausblick, KStZ 2008, 61; BRACKSIEK, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; FIAND/KLAIBER, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbunds, KStZ 2009, 41; GEISSELMEIER/BARGENDA, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2009, 1333; HÜTTEMANN, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, DB 2009, 2629; KOHLHEPP, Gewinnzuschlag bei vGA – Untersuchung der Rechtsprechung und Entwicklung eines Lösungsvorschlags, DStR 2009, 357; LEIPPE, Der kommunale steuerliche Querverbund im Jahressteuergesetz 2009, ZKF 2009, 81; LEIPPE/BALDAUF, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; SCHIFFERS, Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbH-StB 2009, 67; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; FIAND, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4. März 2009, KStZ 2010, 109; HÜTTEMANN, Steuerfragen bei kommunalen Beteiligungen, VBIBW 2010, 17; KIRCHHOF, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2010, 1659; KORN/STRAHL, Neue Verwaltungsanweisungen aus Beratersicht, KÖSDI 2010, 16801; KRONAWITTER, Der steuerliche Querverbund bei Körperschaften des öffentlichen Rechts – herkömmliche und besondere Gestaltungen zur Ergebnisverrechnung, ZKF 2010, 97; LEIPPE, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; MAIER, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; MEIER, Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG, FR 2010, 168; PINKOS, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; ROTH, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009), Der Gemeindehaushalt 2010, 14; SCHIFFERS, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; SCHIFFERS, Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, DStZ 2010, 122; STRAHL, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.11.2009, DStR 2010, 193; WESTERMANN/PRECHTL, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; BAUMGART, Spartenrechnung bei Eigengesellschaften, NWB 18/2011, 1560; LEIPPE, Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung, DStZ 2011, 369 und 401; LOCK, Zur Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG im Falle der Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften, ZKF 2011, 125; EVERSBERG, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger, DStZ 2012, 278; BITTSCHIED/WESTERMANN/ZEMKE, Aktuelle Entwicklungen zum steuerlichen Querverbund, KStZ 2014, 26; KRONAWITTER, Steuerliches Einlagekonto und Kapitalertragsteuer bei defizitären, nicht privilegierten Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2014, 169; WESTERMANN/PRECHTL, BgA als Organträger – Steuerrechnungsmöglichkeiten für Kommunen bestätigt, Der Gemeindehaushalt 2014, 89; BELCKE/WESTERMANN, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Aktuelle Praxishinweise, BB 2015, 1500; FIAND, Geld stinkt nicht oder die steuerliche Behandlung der Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand, KStZ 2015, 161.

## I. Einordnung der Abs. 7 bis 9

Die Bestimmungen des § 8 Abs. 7–9 enthalten besondere Regelungen zur Behandlung von dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die sowohl