

§ 8

Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010
(BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich. ³Bei 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) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. ⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

(4) ¹Voraussetzung 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. ²Wirtschaftliche 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. ³Die 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. ⁴Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(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) ¹Die 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. ²Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

²Ein 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) ¹Werden Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, ist § 10d des Einkommensteuergesetzes auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt. ²Nicht ausgeglichene negative Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden. ³Ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art vor Zusammenfassung ist unzulässig. ⁴Ein 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. ⁵Die Einschränkungen der Sätze 2 bis 4 gelten nicht, wenn gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst oder getrennt werden.

(9) ¹Wenn 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.

²Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. ³Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; entsprechendes gilt für die Aufgabe einer solchen Tätigkeit. ⁴Ein 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. ⁵Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuer-

gesetzes die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. ⁶Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 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. ⁷Liegen 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. ⁸Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte ist gesondert festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(10) ¹Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist § 2 Abs. 5b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. ²§ 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.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), Abs. 6 zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...

(6) ¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. ²§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden. ³§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt. ⁴§ 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. ⁵Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend. ⁶Entfällt nach dem 18. Juni 2008 erstmals die Mehrheit der Stimmrechte nicht mehr unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach diesem Tag erstmals auch andere als diese Gesellschafter die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften, ist Satz 5 für Veranlagungszeiträume vor 2012 nicht mehr anzuwenden. ⁷§ 8 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ⁸Der zum 31. Dezember 2008 für ei-

nen Betrieb gewerblicher Art, der durch eine Zusammenfassung entstanden war, festgestellte Verlustvortrag, gilt als in diesem Betrieb gewerblicher Art entstanden. ⁹§ 8 Abs. 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

¹⁰Ein auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 aufzuteilen, die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge gelten als Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes in dem folgenden Veranlagungszeitraum.

¹¹Für den Verlustrücktrag nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes in den Veranlagungszeitraum 2008 ist die Summe der sich im Veranlagungszeitraum 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend. ¹²Nach Inkrafttreten des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. August 2008 (BGBl. I S. 1672) ist Satz 9 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „Satz 5“ die Angabe „Satz 8“ tritt. ¹³§ 8 Absatz 9 Satz 8 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

- Autoren: Dr. Frank **Balmes**, Rechtsanwalt, Köln (Anm. 1–29)
 Dr. Thomas **Eisgruber**, Ministerialrat, München (Anm. 250–329)
 Dipl.-Finw. Heike **Janetzko**, Regierungsamtfrau, München (Anm. 250–329)
 Norbert **Meier**, Städtischer Rechtsdirektor, Essen, und
 Dipl.-Kfm. Thomas **Semelka**, Wirtschaftsprüfer,
 BDO Deutsche Warentreuhand AG, Essen (Anm. 550–649)
 Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am BFH, München
 (Anm. 30–99, 200–249, 250–329, 380)
 Dr. Klaus **Stein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, WMS Treuhand, Osnabrück
 Dr. Stefan **Wilk**, Richter am FG, Köln (Anm. 100–169)
 Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,
 DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Bonn (Anm. 330–379)
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
 Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 8

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 8	1	II. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG	
B. Rechtsentwicklung des § 8	2	1. Verhältnis zu §§ 2, 2a, 2b EStG	5
C. Bedeutung und Geltungsbereich des § 8	3	2. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG	6
D. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften		3. Verhältnis zu den Vorschriften über die Ermittlung der Überschuß Einkünfte (§§ 8–9a und 19–24a EStG)	7
I. Verhältnis zu § 7	4		

	Anm.		Anm.
4. Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG)	8	Einkommensermittlung (§§ 14–19, 20–21, 22) und zu § 32	10
5. Verhältnis zu § 49 EStG	9	IV. Verhältnis zu § 238 und §§ 1–7 HGB	11
III. Verhältnis zu den Sondervorschriften des KStG zur			

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Begriff und Ermittlung des Einkommens,
Sonderregelung für öffentlich-rechtliche
Rundfunkanstalten**

	Anm.		Anm.
I. Aufbau und Rechtsentwicklung des Abs. 1	12	3. Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG („... nach den Vorschriften dieses Gesetzes ...“)	
II. Bedeutung des Abs. 1	13	a) Spezielle körperschaftsteuerliche Vorschriften	19
III. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)		b) Übertragungsprobleme aus der Rechtsnatur der Körperschaft	20
1. Einkommensbegriff für Körperschaften („Was als Einkommen gilt ...“)	14	c) Einlagen bei Körperschaften	21
2. Einkommensermittlung der Körperschaft („... wie das Einkommen zu ermitteln ist ...“)	15	d) Verdeckte Einlage in Körperschaft	22
3. Abschließende Aufzählung	16	e) Verluste der Körperschaft	23
IV. Rechtsfolge: Festlegung des Einkommens bestimmt sich nach EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)		f) Ausländische Einkünfte der Körperschaft	24
1. Überblick	17	V. Sonderregelung: Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)	25
2. Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG	18	VI. ABC zur Ermittlung des Einkommens	26

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

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		2. Rechtsentwicklung des Abs. 2	31
1. Grundinformation zu Abs. 2	30	3. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 2	32

	Anm.
II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2	
1. Voraussetzungen des Abs. 2	
a) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1	34
b) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2	35
c) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3	36
d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf Körperschaftsteuer-subjekte, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschränkt steuerpflichtig sind	37

	Anm.
2. Rechtsfolgen des Abs. 2	39
III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft	
1. Problemlage und Rechtsentwicklung	41
2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung	42
3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen	43

Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

	Anm.
I. Aufbau, Systematik und Zielsetzung des Abs. 3	
1. Grundinformation zu Abs. 3	50
2. Grundsatz: Einkommensverteilung lässt Ermittlung des Einkommens unberührt (Abs. 3 Satz 1)	51
3. Sonderfälle der Einkommensverteilung (Abs. 3 Satz 2)	
a) Verdeckte Gewinnausschüttungen	52
b) Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte	53
4. Einkommensneutralität verdeckter Einlagen mit Ausnahmebestimmungen (Abs. 3 Sätze 3–6)	54
II. Bedeutung des Abs. 3	
1. Bedeutung des Abs. 3 Satz 1	55
2. Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen	
a) Im Anrechnungsverfahren	56
b) Im Halbeinkünfteverfahren	57

	Anm.
c) Im Teileinkünfteverfahren	58
3. Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte	59
4. Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen	60
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zwischen Alt. 1 und Alt. 2 des § 8 Abs. 3 Satz 2	65
2. Verhältnis zu § 8a	66
3. Verhältnis zu § 8b	67
4. Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG	68
5. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO	69
6. Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG	70
7. Verhältnis zu § 12 EStG	71
8. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG	72
9. Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG	73
10. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG	74
11. Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO	75
12. Verhältnis zu § 42 AO	76

	Anm.		Anm.
13. Verhältnis zum Schenkungssteuerrecht	77	15. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung	79
14. Verhältnis zu § 1 AStG nF	78	IV. Verfahrensfragen	85

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

	Anm.		Anm.
I. Grundsystematik	90	III. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung	96
II. Maßnahmen der Einkommensverteilung		IV. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften	
1. Einkommensverteilung durch Ausschüttungen . .	91	1. Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf überschusserzielende Körperschaften .	98
2. Begriff der Ausschüttung	92	2. Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen	99
3. Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung . .	93		
4. „Andere“ Maßnahmen der Einkommensverteilung	94		

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

	Anm.		Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 3 Satz 2 Alt. 1)		3. Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung	
I. Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung		a) Bedeutung der Unterscheidung	107
1. Grundlagen	100	b) Vermögensminderung	108
2. Verhältnis zu anderen vGA-Bestimmungen	101	c) Verhinderte Vermögensmehrung	110
II. „Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, (...)“		4. Sonderfall Buchungsfehler	112
1. Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung	105	5. Erforderlichkeit einer „Vorteilsgeneigntheit“	113
2. Handlungen, die zu einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung führen .	106	6. Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich	
		a) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs	115
		b) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich	118
		III. „(...), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, (...)“	

	Anm.
1. Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses	
a) Systematische Einordnung	120
b) Gesellschaften, bei denen eine verdeckte Gewinnausschüttung möglich ist	121
c) Inhaber des Gesellschaftsanteils	123
d) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger	125
2. Kriterien des Veranlassungszusammenhangs . . .	130
3. Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs	
a) Überblick	132
b) Tatsächlicher Fremdvergleich	135
c) Hypothetischer Fremdvergleich	137
4. Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs	
a) Unübliche Leistungsvereinbarungen	140
b) Unangemessene Vereinbarungen	142
5. Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern	
a) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich	144
b) Begriff des beherrschenden Gesellschafters	147
c) „von vornherein“ getroffene Vereinbarung	150
d) „klare und eindeutige“ Vereinbarung	152
e) „zivilrechtlich wirksam“	155
f) „tatsächlich durchgeführt“	160
g) Rechtsfolge einer Vertragsänderung	162
IV. „sich auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt“	165
V. „und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.“	166
VI. Feststellungslast	167

	Anm.
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (Ausschüttungen auf Genussrechte)	
I. Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen	
1. Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung	
a) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	170
b) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte	173
2. Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten	
a) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung	175
b) Stimmrechtslose Vorzugsaktie	176
c) Stille Gesellschaft	177
d) Gewinnschuldverschreibung	178
e) Wandel- und Optionsanleihe	179
f) Partiarisches Darlehen	180
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte	
1. Überblick zu den Tatbestandsmerkmalen	183
2. Beteiligung am Gewinn	184
3. Beteiligung am Liquidationserlös	187
4. Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös	190
5. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	191
6. Ausschüttung jeder Art	192
III. Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen	
1. Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften	194
2. Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften	195
3. Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen	196

	Anm.		Anm.
4. Mutter-Tochter-Richtlinie	197	c) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer	220
5. Genussrechte im AStG	198	d) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer	222
C. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Satz 2 Halbs. 2)		4. Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen	223
I. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung		5. Rechtsfolgen auf der Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters	225
1. Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen „mindern das Einkommen nicht“	200	II. Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte	
2. Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft		1. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft	
a) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung	201	a) Grundsatz	230
b) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur	202	b) Laufende Ausschüttung	231
c) Ansatzpunkt der Korrektur	203	c) Liquidation	232
d) Durchführung der Korrektur	204	d) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation	233
e) Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz	206	e) Rückkauf	234
f) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung	208	f) Verzicht des Genussrechtinhabers	235
g) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung	210	g) Umwandlung	236
h) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen	214	2. Exkurs: Rechtsfolgen beim Genussrechtinhaber	
i) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung	215	a) Erwerb	240
j) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen	217	b) Laufende Ausschüttung	241
3. Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten		c) Verluste	242
a) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer	218	d) Liquidation der Kapitalgesellschaft	243
b) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer	219	e) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses	244
		f) Veräußerung des Genussrechts	245
		g) Verzicht des Genussrechtinhabers auf das Genussrechtskapital	246
		h) Umwandlung	247
		i) Schuldverschreibungen	248
		D. Besondere Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung	
		I. Anwendungsfälle bei gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen	

	Anm.		Anm.
1. Gründung einer Kapitalgesellschaft		d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft	276
a) Gründungsaufwand	250		
b) Erstaussattung der Kapitalgesellschaft	251	III. Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen	
c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital	252	1. Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer	
2. Organisationsakte		a) Anstellungsvertrag	278
a) Grundsatz der VGA-Unschädlichkeit	253	b) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze	280
b) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen	254	c) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen	281
c) Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung	225	d) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit	285
d) Liquidation	256	2. Urlaubsabgeltung	286
3. Beteiligungs- und Veräußerungsvorgänge		3. Arbeitszeitkonto	287
a) Stille und atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	258	4. Tantiemen	
b) Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	260	a) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen	289
II. Ausgewählte schuldrechtliche Vertragsbeziehungen		b) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	290
1. Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise		c) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs	291
a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter	262	d) Besondere Tantiemevereinbarungen	293
b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften	263	5. Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses	295
2. Kaufverträge	265	6. Pensionszusagen	
3. Lizenzverträge und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter	267	a) Prüfungsreihenfolge	297
4. Miet- und Pachtverhältnisse	269	b) Anforderungen an die Anerkennung von Pensionszusagen	
5. Anderweitige Nutzungsvorteile	271	aa) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	298
6. Darlehen		bb) Erdienbarkeit	299
a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen	272	cc) Probe- und Wartezeiten, Unverfallbarkeit	300
b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien	273	dd) Ernsthaftigkeit	301
c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter	275	ee) Angemessenheit	302
		ff) Abfindung von Pensionsansprüchen	303
		c) Direktversicherung	304
		IV. Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen	
		1. Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis	306

Anm.	Anm.
<ul style="list-style-type: none"> 2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter <ul style="list-style-type: none"> a) Zweistufige Prüfung . 307 b) Geschäftschancenlehre 309 <p>V. Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen</p>	<ul style="list-style-type: none"> 1. Organschaft 311 2. Betriebsaufspaltung 313 3. Schwestergesellschaft . . . 315 4. GmbH & Co. KG 317 <p>VI. Betrieb gewerblicher Art</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Körperschaftsteuerpflicht des Betriebs gewerblicher Art 319 2. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben gewerblicher Art 320 3. Strukturell dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art – Kritik 321

**Erläuterungen zu Abs. 3 Sätze 3–6:
Verdeckte Einlagen**

Anm.	Anm.
<p>A. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)</p> <p>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 3</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage 330 2. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage <ul style="list-style-type: none"> a) Überblick 332 b) Einzelne Tatbestandsmerkmale 333 3. Bewertung der verdeckten Einlage 335 <p>II. Rechtsfolge: Außerbilanzielle Einkommensminderung 336</p> <p>B. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)</p>	<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Überblick 340 2. Einkommensminderung beim Gesellschafter 341 <p>II. Rechtsfolge 345</p> <p>C. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)</p> <p>I. Übersicht 350</p> <p>II. Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Tatbestand 351 2. Rechtsfolge 352 <p>III. Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Tatbestand 355 2. Rechtsfolge 356 <p>D. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6) 360</p>

ABC zu Abs. 3 380

Die Erläuterungen zu Abs. 4 aF finden sich im Internet-Archiv unter www.hhr.otto-schmidt.de, die Erläuterungen zu Abs. 5 und 6 folgen in einer der nächsten Ergänzungslieferungen.

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

	Anm.
A. Grundinformation zu Abs. 7	500
B. Rechtentwicklung des Abs. 7	501
C. Bedeutung des Abs. 7	
I. Rechtliche Bedeutung	502
II. Wirtschaftliche Bedeutung ..	503
D. Geltungsbereich des Abs. 7	
I. Sachlicher Geltungsbereich .	504
II. Persönlicher Geltungsbereich	505
III. Anwendung bei Personengesellschaften	506
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	507
F. Bereichbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)	
I. Aufbau des Abs. 7 Satz 1 .	510
II. Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung iSd. Abs. 3 sind bei bestimmten Dauerverlustgeschäften „nicht ... zu ziehen“ (Satz 1 Halbs. 1) .	511
III. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Satz 1 Nr. 1)	512
IV. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2)	
1. Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft	

	Anm.
aus (Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)	513
2. Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)	
a) Überblick	514
b) Mehrheitserfordernis	515
c) Mehrstufige Beteiligungen	516
d) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand	517
e) Art und Weise der Verlusttragung	518
f) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter	519
G. Vorliegen eines „Dauerverlustgeschäfts“ als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)	
I. Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“	520
II. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)	
1. Maßgebliche politische Gründe	
a) Grundfragen	521
b) Verkehrspolitische Gründe	522
c) Umweltpolitische Gründe	523
d) Sozialpolitische Gründe	524
e) Kulturpolitische Gründe	525
f) Bildungspolitische Gründe	526

Anm.	Anm.
g) Gesundheitspolitische Gründe 527	3. Ohne kostendeckendes Entgelt 530
h) Nicht begünstigte kommunale Tätigkeiten 528	III. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2) 535
2. Wirtschaftliche Betätigung wird unterhalten 529	

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

Anm.	Anm.
A. Grundinformation zu Abs. 8 550	F. Verluste vor Zusammenfassung (Satz 2) 556
B. Rechtsentwicklung des Abs. 8 551	G. Rücktrag von Verlusten (Satz 3) 557
C. Bedeutung des Abs. 8 552	H. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Satz 4) 558
D. Geltungsbereich des Abs. 8	I. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Satz 5) 559
I. Sachlicher Geltungsbereich 553	
II. Persönlicher Geltungsbereich 554	
E. Verluste infolge Zusammenfassung (Satz 1) 555	

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

Anm.	Anm.
A. Grundinformation zu Abs. 9 565	III. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung
B. Rechtsentwicklung des Abs. 9 566	1. Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Nr. 1) 570
C. Bedeutung des Abs. 9 567	2. Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Nr. 2 Alt. 1) 571
D. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)	3. Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Nr. 2 Alt. 2) 572
I. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots 568	4. Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Nr. 3) 573
II. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung 569	

	Anm.
E. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)	
I. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartergebnissen	574
II. Einzelfragen zur Spartergebnisrechnung	
1. Hilfsgeschäfte	575
2. Umfang des Betriebsvermögens	576
3. Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten	577
4. Zinsschranke	578
5. Besonderheiten bei Organshaft	579
F. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)	
I. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 1)	
1. Tatbestand	580
2. Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte	581
II. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 2)	
1. Tatbestand	582
2. Rechtsfolge	583
G. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4, 5)	

	Anm.
I. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Satz 4)	586
II. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Satz 5)	587
H. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)	
I. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenrennung (Satz 6 Halbs. 1)	588
II. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Satz 6 Halbs. 2)	589
I. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)	
I. Tatbestand	590
II. Rechtsfolge	591
J. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)	
I. Gesonderte Feststellung (Satz 8 Halbs. 1)	592
II. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Satz 8 Halbs. 2)	593

Zu den Erläuterungen zu Abs. 10 siehe die vorgeheftete Jahreskommentierung 2009.

Allgemeine Erläuterungen zu § 8**A. Überblick zu § 8**

1

In § 8 sind Kernvorschriften über die Ermittlung des Einkommens der kstpf. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zusammengefaßt. Sie werden ergänzt durch § 9 (abziehbare Aufwendungen), § 10 (nicht-abziehbare Aufwendungen), § 11 (Auflösung und Abwicklung), § 12 (Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland) und § 13 (Beginn und Erlöschen einer StBefreiung). Außerdem enthält das KStG hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens Sondervorschriften für die Fälle der Organschaft mit Ergebnisabführung (§§ 14–19), für die Versicherungsunternehmen (§§ 20 und 21a–b) sowie für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 22).

Abs. 1: Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, ergibt sich aus den Vorschriften des EStG und des KStG Abs. 1 Satz 1 enthält einen entsprechenden Rechtsverweis. Abs. 1 Satz 2 (neu eingefügt durch das JStG 2009, s. Anm. J 08–1) modifiziert die Grundsätze der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art. Speziell für die ARD-Rundfunkanstalten und das ZDF wurde für deren Betriebe gewerblicher Art, dh. die Veranstaltungen von Werbesendungen, eine einheitliche, pauschalierte Einkommensermittlung in Satz 3 dieser Vorschrift eingeführt (neu eingefügt als Satz 2 durch das SFG v. 20.12.2001, s. Anm. 2 u. 25).

Abs. 2: Bei unbeschränkt Stpf. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Ob Vermögensmehrungen zu den Einkünften zählen, richtet sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG.

Abs. 3 gewährleistet, dass die Einkommensverteilung für die Einkommensermittlung ohne Bedeutung ist. Demzufolge beeinflussen Gewinnausschüttungen jeglicher Art, also auch die verdeckten Gewinnausschüttungen, die Höhe des Einkommens nicht. Dies gilt ebenso für Ausschüttungen auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Gewinnbeteiligung und Liquidationserlös verbunden ist.

Abs. 4 aF schloss den Verlustabzug (§ 10d EStG) für die Fälle aus, in denen die Körperschaft, die den Verlustabzug rechtl. geltend macht, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat (Mantelkauf). Die Regelbeispiele für den Verlust der wirtschaftlichen Identität wurden in den letzten Gesetzesnovellen deutlich verschärft.

Abs. 5: Bei Personenvereinigungen bleiben die auf Grund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Damit werden Personenvereinigungen, die nur Überschusseinkünfte beziehen, den Personenvereinigungen mit Gewinneinkünften im Ergebnis gleichgestellt, denn bei letzteren stellen die Mitgliederbeiträge nicht der Besteuerung unterliegende Einlagen dar.

Abs. 6 untersagt den Abzug von BA und WK, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, die lediglich dem StAbzug unterliegen; der Abzug ist mit einem praktikablen StAbzugsverfahren nicht vereinbar. In folgenden Fällen werden kstpf. Einkünfte in Form einer Abgeltung durch StAbzug erhoben:

- bei stbefreiten Körperschaften mit inländ. Kapitalerträgen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1);

- nur mit Kapitalerträgen beschränkt stpfl., öffentlich-rechtl. Körperschaften (§ 43 Abs. 1, Nr. 1 EStG, § 2 Nr. 2, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG);
- nur mit Kapitaleinkünften im Inland beschränkt stpfl. Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, §§ 2 Nr. 1, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

Abs. 7–9 kodifizieren im Wesentlichen die bisherige Auffassung der FinVerw. zur stl. Behandlung dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art und des sog. kommunalen Querverbands.

Abs. 10 enthält Regelungen im Hinblick auf die Abgeltungsteuer bei Körperschaften, die Einkünfte aus Kapitalvermögen haben (s. Anm. J 08–23).

2

B. Rechtsentwicklung des § 8

Mit Ausnahme des durch das StRefG 1990 eingefügten Abs. 4 aF gelten die Vorschriften des § 8 im Wesentlichen in der Fassung, die sie durch das KStG 1977 erhalten haben. Abs. 1 Satz 3 wurde erstmals durch das SFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60) eingeführt und enthält eine einheitliche Einkommensermittlung für den Betrieb gewerblicher Art von inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten. Eine solche Regelung existierte bis zum VZ 2000 nur für das ZDF in § 7 Abs. 1 und § 23 Abs. 3, die gleichzeitig geändert (§ 7 Abs. 1) bzw. aufgehoben (§ 23 Abs. 3) wurden. Mit dem KStG 1977 sollten in § 8 mehrere Vorschriften über die Einkommensermittlung, die bis dahin an verschiedenen Fundstellen des KStG oder auch der KStDV zu finden waren, zusammengefasst werden. § 8 Abs. 5 aF wurde erst durch das KStG 1977 vom 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597) eingeführt. Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 war erstmals in § 1 Abs. 1 Satz 2 KStG 1925 enthalten; das Abzugsverbot in Fällen, in denen das Einkommen lediglich aus stabzugspfl. Einkünften besteht (§ 8 Abs. 7 aF, nunmehr Abs. 6 KStG), war erstmals als § 13 Satz 2 im KStG 1934 enthalten.

§ 8 KStG 1977 wurde seither wie folgt geändert:

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 3 Satz 2 wurde mit Wirkung 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 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Abs. 4 wurde mit Wirkung ab VZ 1990 eingefügt. Die Vorschrift schloss beim sog. Mantelkauf den Verlustabzug aus. Die bisherigen Abs. 5 bis 7 wurden Abs. 6–8. In dem neuen Abs. 5 wurde infolge der gleichzeitigen Neufassung des § 10d EStG die Verweisungsvorschrift angepasst.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Der bisherige Abs. 5 wurde mit Wirkung ab VZ 1993 gestrichen, weil die Vorschrift durch gleichzeitige Einführung eines Wahlrechts zwischen Verlustrücktrag und Verlustvortrag in § 10d EStG entbehrlich geworden war. Die bisherigen Abs. 6–8 wurden wieder Abs. 5–7.

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 1569; BStBl. I 1997, 928): Abs. 4 wurde neu gefasst. Der Tatbestand wurde erweitert und zugleich die Verlustnutzungsmöglichkeit erheblich eingeschränkt. Durch die Einführung einer sogenannten Sanierungsklausel wurden Sanierungsfälle von der Einschränkung der Verlustnutzungsmöglichkeit ausgenommen.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Der bisherige Abs. 5 wurde aufgehoben und in den neuen § 8b Abs. 6 Satz 2 mit Wirkung zum 1.1.2001 übernommen. Darüber hinaus wurde die Vorschrift redaktionell angepaßt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Durch die Änderung wurde in Abs. 4 Satz 3 die Formulierung „verbleibenden Verlust*abzug* im Sinne des § 10d Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes“ durch „verbleibenden Verlust*vortrag* im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes“ ersetzt. Diese Änderung trat nach Art. 39 Abs. 1 StÄndG 2001 erstmals am 23.12.2001 in Kraft.

SFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3955; BStBl. I 2002, 60): Dem Abs. 1 ist ein Satz 2 (jetzt Satz 3) angefügt worden, wonach bei inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 % der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG aus Werbesendungen beträgt. Satz 2 ist gem. § 34 Abs. 3b erstmals für den VZ 2001 anzuwenden.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 2 wurde neu gefasst. Die Regelung machte die Gewerblichkeit aller Einkünfte einer Körperschaft bisher davon abhängig, dass sie nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Nach der neuen Fassung sind alle Einkünfte unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

JSStG 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): § 8 Abs. 4 wurde aufgehoben und durch § 8c ersetzt.

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 wurde unter vollständiger Neufassung durch § 34 Abs. 6 Sätze 4–6 um Ausnahmeregelungen für sog. Wagniskapital ergänzt.

Diese 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 beihilferechtlichen Gründen versagte.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 1 Satz 2 wurde eingefügt und Abs. 7–10 wurden angefügt (s. zu Abs. 1 Satz 2 und Abs. 10 Anm. J 08–6 und J 08–23 und zu Abs. 7–9 Anm. 500 ff.).

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

C. Bedeutung und Geltungsbereich des § 8

3

Die Vorschrift des § 8 ist insgesamt mit der Überschrift „Ermittlung des Einkommens“ versehen und setzt die strechtl. Eigenständigkeit einer Körperschaft voraus. Insoweit verfügt eine Körperschaft – losgelöst von den Anteilseignern – über eine besteuerswürdige finanzielle Leistungsfähigkeit, deren Grundlagen in §§ 7, 8 definiert sind. Infolge der Unternehmenssteuerreform 2001, wonach die Körperschaft mit einem niedrigen KStSatz definitiv und einheitlich belastet wird, verliert die KSt. den Charakter einer Vorauszahlung auf die ESt. des Anteilseigners; dies bedeutet die Rückkehr zu einem klassischen KStSystem. Anstelle des Anrechnungsverfahrens soll die bei Gewinnausschüttungen und Veräußerungsvorgängen entstehende Doppelbelastung nunmehr auf Ebene der

Anteilseigner abgemildert werden, einmal für natürliche Personen und Mitunternehmenschaften als Anteilseigner durch das Halb-/Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG und für Körperschaften als Anteilseigner durch eine Freistellung gem. § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG. Dieses Konzept geht von einer eigenen subjektiven Leistungsfähigkeit der Körperschaft aus. Diese erhöhte Eigenständigkeit der Körperschaftbesteuerung wird auch dazu führen, § 8 zukünftig eine weitergehende Bedeutung beizumessen.

Bedeutung¹: § 8 stellt vor allem eine Verknüpfung zwischen kstl. und estl. Einkommensermittlung her und dient einer Vereinheitlichung der Ermittlungsmaßstäbe bei der Besteuerung der Personen- und KapGesUnternehmen. Die Verknüpfung trägt wesentlich zur stl. Wettbewerbsneutralität bei, da die Ermittlung im Prinzip unternehmensneutral sein soll (so auch DJPW/ACHENBACH, Vor § 8 Rn. 3; DJPW/WOCHINGER, § 8 Rn. 2). Der Wegfall der bisherigen KStAnrechnung bei einer Gewinnausschüttung auf die persönliche ESt./KStSchuld der Anteilseigner durch das StSenkG mit dem Übergang zum sog. Halbeinkünfteverfahren und später zum Teileinkünfteverfahren führt im Ergebnis aber dazu, dass die Wettbewerbsneutralität der Unternehmensbesteuerung immer mehr in den Hintergrund tritt (s. im Einzelnen Anm. 13).

► *Abs. 1* enthält die zusammenfassende Grundaussage über die Ermittlung des Einkommens der KStpfl. Sie besagt, dass der Einkommensbegriff des § 2 EStG auch für die der KSt. unterliegenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gilt. *Abs. 1* bringt ferner zum Ausdruck, dass für die Ermittlung des Einkommens die estl. Vorschriften und die des KStG maßgebend sind. Der Hinweis auf die Vorschriften des KStG bedeutet, dass sie als die spezielleren Bestimmungen den estl. Vorschriften vorgehen. Für die öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten enthält *Abs. 1 Satz 3* eine abschließende, einheitliche und pauschalisierende Einkommensermittlungsvorschrift.

[Anschluss S. K 9]

1 Zur Bedeutung der Änderungen durch das MoRaKG s. Anm. 2 aE und zur Bedeutung der Änderungen durch das JStG s. die Jahreskommentierung 2009.

Während sich die KSt. bei beschränkter StPflcht nicht nach dem Einkommen, sondern nach der Summe der inländischen Einkünfte bemißt (§ 2 Abs. 1), ist bei unbeschränkter StPflcht (§ 1) das Einkommen in den meisten Fällen gleichbedeutend mit der Bemessungsgrundlage der tariflichen KSt. § 7 Abs. 1 bezeichnet das „zu versteuernde“ Einkommen als Bemessungsgrundlage. Der Unterschied betrifft aber nur kleine Körperschaften (§ 24), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25). Nur bei diesen Körperschaften ergibt sich das zu versteuernde Einkommen durch Abzug eines Freibetrags vom Einkommen.

► *Abs. 2:* Auch für die Körperschaft gelten im Grundsatz wegen des Verweises in Abs. 1 auf § 2 Abs. 1 EStG die sieben Einkunftsarten. Abs. 2 schränkt nun die Generalverweisung dahingehend ein, daß bei KStpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

An der Qualifizierung des Begriffes „Einkünfte“ iSv. Abs. 2 entzündete sich der Streit, ob der KapGes. eine Privatsphäre beizumessen ist. Der RFH und BFH vertraten in stRspr. zu der bis zum 31. 12. 1976 geltenden Fassung die Auffassung, Aufwendungen bei KapGes. könnten auch einem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet werden und in diesem Fall „nicht Betriebsausgaben“ (Privatsphäre) oder verdeckte Gewinnausschüttung (Gesellschaftersphäre) sein (RFH v. 23. 3. 1927, RStBl. 30, 353; zuletzt BFH v. 24. 9. 1980 I R 88/77, BStBl. II 1981, 108). In Änderung seiner ursprünglichen Rspr. (vgl. BFH v. 16. 5. 1990 I R 80/87, BStBl. II 1992, 920) hat der erste Senat des BFH entschieden, daß die KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre aufweist (BFH v. 4. 12. 1996 I R 54/95, FR 1997, 311); selbst gesellschaftlich veranlaßte Aufwendungen mindern als BA das Einkommen. Eine Gewinnkorrektur komme nur unter dem Gesichtspunkt der verdeckten Gewinnausschüttung in Betracht (vgl. BFH v. 22. 1. 1997 I R 64/96, BStBl. II, 548); zur Fortentwicklung der liebhabereigenen vGA in der Rspr. s. PRINZ, FR 2002, 1171.

► *Abs. 3:* Eine Abgrenzung zwischen der betrieblichen und der gesellschaftsrechtlichen Sphäre ergibt sich aus Abs. 3. Dieser geht den Bestimmungen des EStG über die Entnahme (§ 4 Abs. 1 EStG) vor (BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]). Die Regelung des Abs. 3 basiert auf § 10 Abs. 1 KStG 1925. Die Beseitigung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne infolge des Anrechnungsverfahrens durch das KStG 1977 hat an dieser Bedeutung des Abs. 3 nichts geändert, lediglich die Rechtsfolge differiert insoweit, daß das Anrechnungsverfahren hiervon tangiert wurde. Infolge des StSenkG v. 23. 10. 2000 wurde das Anrechnungsverfahren abgeschafft und das sog. Halbeinkünfteverfahren eingeführt. Bei der Körperschaft kommt es nun zu einer definitiven, aber verringerten kstl. Vorbelastung von 25 vH (26,5 vH für den VZ 2003 [§ 34 Abs. 11 a] nach dem Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002, BGBl. I, 3651) und auf Ebene der hinter den Körperschaften stehenden natürlichen Personen als Anteilseigner zu einer hälftigen Besteuerung (§ 3 Nr. 40 EStG idF des StSenkG v. 23. 10. 2000, zuletzt geändert durch das UntStFG v. 20. 12. 2001). Die Bedeutung des § 8 Abs. 3 bleibt davon unberührt, lediglich die kstl. Rechtsfolgen sind andere:

Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern nach wir vor das Einkommen nicht. Weist die Gesellschaft infolge einer vGA einen zu niedrigen Jahresüberschuß aus, so muß die vGA diesem außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden. Die daraus resultierende Einkommenserhöhung löst KSt. iHv. 25 vH (bzw. 26,5 vH für VZ 2003) aus. Eine Ausschüttungsbelastung ist nicht mehr herzu-

stellen, vgl. i. e. Anm. 6. Zur aktuellen Sichtweise der FinVerw. hinsichtlich der Korrektur einer vGA innerhalb oder außerhalb der StBilanz s. BMF v. 28.5.2002, BStBl. I, 603; Erl. dazu bei WASSERMEYER, GmbHR 2002, 617.

VGA bilden Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) des Anteilseigners, sobald sie diesem zufließen (§ 11 EStG). Die Dividende (einschl. der vGA) unterliegt dem sog. Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG).

► *Abs. 4:* Die Bedeutung des Abs. 4 liegt darin, den Verlust für die Fälle auszuschließen, in denen die Körperschaft, die ihn geltend macht, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Eine derartige Vorschrift wurde vor Einführung durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 für nicht erforderlich gehalten, weil dieses Abzugsverbot aus der stRspr. des RFH und des BFH abgeleitet wurde. Anlaß für die Schaffung des Abs. 4 waren zwei Urteile des BFH v. 29. 10.1986 (I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310), in denen der BFH seine bisherige Rspr. aufgab. Abs. 4 hat somit den Rechtszustand wiederhergestellt, der nach der früheren Rspr. bestand.

► *Abs. 5 aF* verhinderte die Mehrfachbesteuerung des Gewinns, den stpfl. Betriebe gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausschütten. Diese Betriebe waren nicht in das Anrechnungsverfahren einbezogen. Deshalb wurde der ausgeschüttete Gewinn bei dem Empfänger nicht als Teil seines Einkommens erfaßt. Die Aufhebung des Abs. 5 wurde durch den FinAussch. (BTDrucks. 14/1366, 58) in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht, um die Regelung auf Grund der Gesetzessystematik in § 8b zu übernehmen, denn mit der Neufassung des § 8b durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 bleiben bestimmte Bezüge bei der Einkommensermittlung einer empfangenden Körperschaft außer Ansatz. Diese generelle, von einer Beteiligungsquote unabhängige StFreistellung für sämtliche unbeschränkt stpfl. Körperschaften macht die bisherige Sonderregelung des § 8 Abs. 5 für juristische Personen des öffentlichen Rechts überflüssig (vgl. § 8 Anm. R 2).

Nach Abs. 5 (§ 8 Abs. 6 KStG 1977, § 8 Abs. 7 KStG 1991, § 8 Abs. 6 KStG 1996/1999) sind Beiträge der Mitglieder einer Personenvereinigung stfrei, die auf Grund einer Satzung erhoben und lediglich im Hinblick auf das Mitgliedsverhältnis zu entrichten sind, bei denen insoweit keine Leistungsaustausch oder Leistungsentgelt vorliegt.

► *Abs. 6* betrifft Stpfl., bei denen lediglich ein StAbzug vorgenommen wird und die keine KStVeranlagung durchführen. Wenn die Einkünfte in das Veranlagungsverfahren einbezogen sind, sind die Einkünfte, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde, auch in einer KStVeranlagung zu erfassen und ist der Abzug von BA ist nicht ausgeschlossen.

Geltungsbereich des § 8:

► *Persönlicher Geltungsbereich:* § 8 enthält für sämtliche unbeschränkt oder beschränkt kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§§ 1 und 2) Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens. Abs. 2 gilt jedoch nur für unbeschränkt KStpfl. (vgl. Anm. 2).

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Die Vorschriften des § 8 betreffen ausschließlich die Ermittlung des Einkommens.

D. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu § 7

4

§ 7 bezeichnet in Abs. 1 das zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage der KSt. und definiert es in Abs. 2 als das um die Freibeträge der §§ 24 und 25 verminderte Einkommen. Hieran anknüpfend wird in § 8 Abs. 1 bezeichnet, was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist. Daher wurde die pauschalierte Einkommensermittlung als Rechtsfolgenvorschrift für inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten systemgerecht durch SFG v. 20. 12. 2001 als Satz 2 in § 8 Abs. 1 eingefügt.

II. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

1. Verhältnis zu §§ 2, 2a, 2b EStG

5

§ 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 KStpf. anzuwenden. § 2 Abs. 5 EStG ist nicht auf sie anwendbar, weil die Vorschrift nicht die Ermittlung des Einkommens, sondern Abzüge vom Einkommen betrifft. Ferner gilt § 2 Abs. 7 EStG nicht für KStpf. 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:* Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I 304) ist eine sog. Mindestbesteuerung und eine Begrenzung der Verlustverrechnung eingeführt worden. Es wird die Ansicht vertreten, daß die Begrenzung der Verlustverrechnung für die unter § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaften nicht eingreift, weil diese Körperschaften kraft gesetzlicher Fiktion ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Für diese Körperschaften sei somit weiterhin eine unbegrenzte Verlustverrechnung möglich. Diese Auffassung hat für § 2 Abs. 3 EStG nF lediglich Bedeutung für die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallenden Körperschaften, die nicht sämtliche Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG erzielen können (so DÖTSCH/PUNG, DB 1999, 935 sowie WOCHINGER in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 8 nF Rn. 14).

§ 2a EStG: Ebenfalls sind die Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a EStG auf die Einkommensermittlung von unbeschränkt stpfl. KapGes. anwendbar (vgl. § 2a EStG Anm. 14; SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 2a Rn. 3). Nach § 2 Abs. 3 EStG sind zwar positive und negative Einkünfte im selben VZ auszugleichen, verbleibende Verluste im Rahmen des § 10d EStG in anderen Jahren berücksichtigungsfähig (BLÜMICH/RENGERS, § 8 KStG Rn. 901 f.). § 2a beschränkt nun den Abzug bestimmter Auslandsverluste von positiven inländischen Einkünften (im einzelnen § 2a EStG Anm. 43 ff.).

§ 2b EStG: Eine ähnliche Verlustabzugsbeschränkung enthält § 2b EStG, der ebenfalls infolge des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 neu in das EStG eingeführt wurde. Sind die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt, können negative Einkünfte aus der Beteiligung an sogenannten 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. Diese neue Verlustabzugsbeschränkung entspricht insoweit § 2a Abs. 1, § 15 Abs. 4 und § 15a Abs. 1 EStG (vgl. § 2b

EStG Anm. R 7ff; SCHMIDT/SEGER XXI. § 2a Rn. 3 ff.). Diese gesetzgeberische Maßnahme soll zu einer Verminderung unerwünschter Steuerparamodelle beitragen und die in § 2 Abs. 3 und § 10d EStG geregelte Mindestbesteuerung (Dritter Bericht des FinAussch., BTDrucks. 14/443, 201) flankieren und gilt gleichermaßen für ESt- und KStSubjekte. Im Gegensatz zu § 2 Abs. 3 EStG soll § 2b EStG nach ganz hM auch für die unter § 8 Abs. 2 KStG fallenden, nach den Vorschriften des HGB zu Buchführung verpflichteten Körperschaften gelten (WOCHINGER aaO; DÖTSCH/PUNG aaO).

6 2. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG

Abs. 1: Aus der Regelung des Abs. 1, wonach auch für die Ermittlung des Einkommens der KStpfl. die Vorschriften des EStG gelten, soweit diesen nicht kstl. Bestimmungen vorgehen, folgt die Anwendbarkeit der in den §§ 4–7k EStG enthaltenen estl. Gewinnermittlungsvorschriften. Insoweit gibt es nur geringfügige Einschränkungen. Sie betreffen vor allem die nichtabziehbaren BA. Die Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der KSt. unterliegen, schließt die Anwendung der Abzugsverbote des § 4 Abs. 5 Nr. 5 (Mehraufwendungen für Verpflegung) und Nr. 6 (Aufwendungen des Stpfl. für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) EStG aus. Ferner wird die Vorschrift des § 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG, die den Gewinnermittlungszeitraum betrifft, durch die spezielle Regelung des § 7 Abs. 4 verdrängt.

Auch die speziellen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 13–18 EStG sind mit wenigen Ausnahmen im Bereich der KSt. anwendbar. Hinsichtlich der Einkünfte aus LuF gilt das allerdings nicht für § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG, wonach die Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften zählt, sowie für § 13 Abs. 3 Satz 3, in dem bestimmt ist, daß sich der Freibetrag für Einkünfte aus LuF bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt. Auch § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und 4 sowie Abs. 5 EStG sind nicht auf KStpfl. anwendbar. Diese Vorschriften betreffen den Nutzungswert der Wohnung des Inhabers eines luf. Betriebs sowie dessen Arbeitsleistung.

Abs. 2: Die Qualifikation der Einkünfte einer bilanzierenden KapGes. als gewerbliche Einkünfte bedeutet nicht, daß die Einkünfte nach den Grundsätzen des § 2 EStG bestimmt, ermittelt und danach lediglich in gewerbliche Einkünfte umbenannt werden. Vielmehr richtet sich die Ermittlung der Einkünfte stets nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 13; ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 57). Dies gilt nach Auffassung des BFH selbst dann, wenn die Körperschaft eine Beteiligung an einer nicht gewerblich tätigen und auch nicht gewerblich geprägten PersGes. hält und die anderen Beteiligten hieraus keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751; v. 19. 8. 1986 IX S 5/83, BStBl. II 1987, 212).

Abs. 3 Satz 2: Auch diese Vorschrift ist eine Gewinnermittlungs- bzw. Einkünftermittlungsvorschrift (s. BFH v. 29. 6. 1994 I R 137/93, GmbHR 1994, 894) und keine Einkommensermittlungsvorschrift, was Bedeutung für § 7 GewStG hat. Die Bedeutung der vGA ist auch beim Halbeinkünfteverfahren im wesentlichen erhalten geblieben (SCHIFFERS, GmbHR 2000, 211; HEY, GmbHR 2001, 1; DÖRNER, INF 2001, 76; KORN, KÖSDI 2001 12811; PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 66). Für die Gewinnermittlung der Gesellschaft regelt diese Vorschrift, daß Vorgänge auf der Gesellschafter-Ebene keinen Einfluß auf die Höhe des Gewinns der Körperschaft nehmen. Aus dieser Gewinnermittlungsvorschrift folgt zudem der Grundsatz der strikten Trennung der be-

trieblichen und gesellschaftlich bedingten Ebene (F. WASSERMEYER, FR 1997, 563; DERS., DStR 1997, 681; J. LANGE, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 7. Aufl. 1998; F. WASSERMEYER, GmbHR 1998, 157; K.-R. WAGNER, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen, 2000; T. SCHMITZ, DB 2001, 1166).

Da sich aus Abs. 3 Satz 2 (Ausschüttung auf Genußrechte) ergibt, daß die Zahlung von Genußrechtskapital unter den dort bezeichneten Voraussetzungen das Eigenkapital erhöht (vgl. Anm. 25), enthält die Vorschrift auch eine spezielle Regelung für den Ausweis des Genußrechtskapitals in der StBil. (RFH v. 28. 4. 1936, RStBl., 770 [772]). In den bezeichneten Fällen ist es daher für die StBil. abweichend von § 5 EStG nicht maßgeblich, ob das Genußrechtskapital in der HBil. als Eigenkapital oder als Verbindlichkeit ausgewiesen worden ist.

Abs. 4 enthält insoweit eine besondere Vorschrift für die Einkommensermittlung der Körperschaft, als Satz 1 dieser Vorschrift die wirtschaftliche Identität neben der rechtlichen Identität als zusätzliche Voraussetzung des Verlustabzugs (§ 10 d EStG) bezeichnet. Abs. 4 Satz 1 versteht sich somit als Ergänzung zu § 10 d EStG.

Abs. 5: Bei der Ermittlung des Einkommens der Personenvereinigung bleiben die Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 außer Ansatz, sie sind bei der Einkunftsart nicht anzusetzen. Erzielt die Personenvereinigung ausschließlich Gewinneinkünfte, ergibt sich die Rechtsfolge aus § 4 Abs. 1 EStG, da die Mitgliedsbeiträge dann als Einlagen außer Ansatz bleiben (vgl. Anm. 78 ff.).

Abs. 6: Die Vorschrift korrigiert insofern die Gewinnermittlung der Körperschaft, als hier ein BA-/WKAbzug nicht zugelassen wird, sofern das Einkommen nur aus Einkünften besteht, bei denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist.

3. Verhältnis zu den Vorschriften über die Ermittlung der Überschueinkünfte (§§ 8–9 a und 19–24 a EStG) 7

Erzielen KStpfl., die nicht nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, Überschueinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), können die meisten Vorschriften der §§ 8–9 a sowie der §§ 19–24 a EStG über die Ermittlung dieser Einkünfte anzuwenden sein. Auch hinsichtlich der Überschueinkünfte folgen aus der Rechtsnatur der KSt. jedoch Einschränkungen. Nicht anwendbar sind aus diesem Grund die Vorschriften über

- die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 19 und 34 d Nr. 5 EStG);
- den Abzug von Aufwendungen des ArbN
 - für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG),
 - der Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG),
 - der Aufwendungen für Arbeitsmittel (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG);
- den Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrags von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 9 a Satz 1 Nr. 1 EStG);
- die Bezüge auf Grund von Abgeordnetengesetzen (§ 22 Nr. 4 EStG);
- den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG).

§ 34 c Abs. 2 und 3 EStG ist anwendbar, soweit § 26 Abs. 6 Satz 2–4 nicht Sondervorschriften enthält.

8 4. Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG)

Bei der Veranlagung zur KSt. können nur wenige SA abgezogen werden. Dabei handelt es sich um Steuerberatungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und um den Verlustabzug (§ 10d EStG), der allerdings nach Abs. 4 in den Fällen des Mantelkaufs eingeschränkt ist. Ein Verlustausgleich nach § 8 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 3 EStG und § 10 EStG setzt grds. die rechtliche Identität des Steuersubjekts voraus (BFH v. 27. 3. 1996 I R 112/95, BStBl. II, 480). Das UmwStG sieht für den Fall der Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine Körperschaft sowie der Aufspaltung, Abspaltung und Teilübertragung jedoch eine Ausnahme vor (s. §§ 12, 15 UmwStG). Besonderheiten im Vergleich zum EStG ergeben sich auch bei Ermittlung des stl. Verlusts (Abs. 4, Wirtschaftliche Identität) und § 15 Nr. 1 (Organschaft).

Der estl. Vorschrift über den Spendenabzug (§ 10b EStG) geht die Sonderregelung des § 9 Nr. 3 vor. Die übrigen Vorschriften über den SA-Abzug sind ausschließlich auf natürliche Personen zugeschnitten. Dies gilt selbstverständlich auch für die Anwendbarkeit des EigZulG. Lediglich § 10g EStG ist auch auf KStSubjekte anwendbar: Nach dieser Vergünstigungsnorm können Aufwendungen für Herstellung und Erhaltung an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, die nicht zur Einkünfteerzielung dienen, auf zehn Jahre abgeschrieben werden, soweit die Maßnahmen nach dem 31. 12. 1991 abgeschlossen wurden.

9 5. Verhältnis zu § 49 EStG

Obwohl der persönliche Geltungsbereich des § 8 grds. gleichermaßen unbeschränkte und beschränkte KStpfl. umfaßt, ist Abs. 2 auf beschränkt KStpfl. nicht anwendbar, weil § 49 EStG als spezielle Vorschrift über die Abgrenzung der Einkunftsarten Vorrang vor Abs. 2 hat. Wie die Subsidiaritätsklauseln der §§ 20 Abs. 3, 21 Abs. 3, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3 EStG ist auch Abs. 2 nur bei unbeschränkter StPfl. anzuwenden (vgl. BFH v. 20. 1. 1959 I 112/57, BStBl. III, 133 zu § 17 KStDV). Das ist die Folge der isolierenden Betrachtungsweise, die § 49 EStG zugrunde liegt. Die isolierende Betrachtungsweise schließt aus, daß Einkünfte eines beschränkt Stpfl., die ihrem objektiven Wesen nach einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen sind, in eine andere Einkunftsart umqualifiziert werden (BFH in stRSpr., vgl. zB BFH v. 4. 3. 1970 I R 140/66, BStBl. II, 428 [430]; v. 21. 12. 1972 I R 70/70, BStBl. II 1973, 449 [450]; zuletzt BFH v. 1. 12. 1982 I B 11/82, BStBl. II 1983, 367; v. 28. 3. 1984, I R 129/79, BStBl. II, 620; BORNHEIM, DStR 1998, 1773). Vgl. auch § 49 EStG Anm. 2b.

10 III. Verhältnis zu den Sondervorschriften des KStG zur Einkommensermittlung (§§ 14–19, 20–21, 22) und zu § 32

Verhältnis zu §§ 14–19, 20–21, 22: Die Sondervorschriften des KStG über die Ermittlung des Einkommens verdrängen die allgemeinen Vorschriften. Insbes. durchbricht § 14 mit der Bestimmung, daß das Einkommen einer Organgesellschaft weitgehend dem Organträger zuzurechnen ist, den Grundsatz, daß der Stpfl. sein Einkommen selbst zu versteuern hat. Ferner enthält § 15 besondere Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaften.

Die Bedeutung des § 20 liegt darin, daß die Vorschrift die Möglichkeit eröffnet, versicherungstechnische Rückstellungen über das nach den allgemeinen bi-

lanzstl. Vorschriften zulässige Maß hinaus zu bilden (vgl. § 20 Anm. 19). § 21 enthält spezielle Vorschriften über die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen.

§ 22 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.

Verhältnis zu § 32: Abs. 6 bestimmt, daß ein Abzug von BA oder WK nicht zulässig ist, wenn das Einkommen nur aus Einkünften besteht, von denen lediglich ein StAbzug vorzunehmen ist. In welchen Fällen lediglich ein StAbzug durchzuführen ist, ergibt sich aus § 32 (§ 50 aF).

IV. Verhältnis zu § 238 und §§ 1–7 HGB

11

Nach Abs. 2 sind bei Stpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Welche Stpfl. nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, ergibt sich aus § 238 und §§ 1–7 HGB. Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Wer Kaufmann ist, bestimmen §§ 1–7 HGB. Infolge des Handelsrechtsreformgesetzes v. 22. 6. 1998 (BGBl. I, 1474), ist der Kaufmannsbegriff erweitert worden. Gewerbliche Unternehmen, deren Gewerbebetrieb einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert, sind buchführungspflichtig, sobald sie in das Handelsregister eingetragen sind. Besonderheiten für sog. Minderkaufleute gelten nicht mehr.

Erläuterungen zu Abs. 1:

Begriff und Ermittlung des Einkommens, Sonderregelung für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten

I. Aufbau und Rechtsentwicklung des Abs. 1

12

Aufbau: Die Vorschrift enthält zwei eigenständige Regelungsbereiche.

► *Abs. 1 Satz 1* bestimmt auf der Tatbestandsseite den Einkommensbegriff der KSt. und darüber hinaus den Umfang der Einkommensermittlung der Körperschaft. Als Rechtsfolge wird eine Generalverweisung auf das EStG und die EStDV ausgesprochen sowie auf speziell kstl. Vorschriften der Gewinn/Einkünftermittlung des zweiten Teils des KStG, soweit diese speziellen KStG-Vorschriften Sonderregelungen für die Körperschaft vorsehen (vgl. Anm. 17 ff.).

► *Abs. 1 Satz 2* enthält eine spezielle, pauschalisierte Einkommensermittlung für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten; danach beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 vH der (umsatzsteuerlichen) Entgelte aus Werbesendungen.

Rechtsentwicklung:

► *KStG 1920 v. 20. 3. 1920* (RGL., 393): § 5 verwies hinsichtlich des Einkommensbegriffs auf die sinngemäße Anwendung der §§ 5–15 des damaligen EStG. Bei der Ermittlung des Einkommens waren die Vorschriften der §§ 31–38 des EStG 1920 sinngemäß anzuwenden (§ 9 KStG 1920). „Sinngemäß“ bedeutete, daß diejenigen estl. Vorschriften für die Anwendung ausschieden, die nach der

Natur der Körperschaften nicht auf sie anwendbar waren (CLAUSS KStG, 2. Aufl., § 5 Rn. 2). In den § 7 und 8 enthielt das KStG 1920 auch spezielle Vorschriften über die Einkommensermittlung, die auf Besonderheiten der KSt., unterliegender Stpfl. zugeschnitten waren.

► *KStG 1925 v. 10. 8. 1925* (RGBl. I, 208): Der bisherige Rechtszustand wurde im Prinzip beibehalten, die Verweisung auf den estl. Einkommensbegriff (§ 10 KStG 1925) enthielt jedoch im Gegensatz zu der Verweisung auf die estl. Einkommens-Ermittlungsvorschriften (§ 13 KStG 1925) nicht mehr das Wort „sinngemäß“. Die speziellen kstl. Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens wurden damals erheblich erweitert (§§ 11 und 12 sowie 14–19 KStG 1925).

► *KStG 1934 v. 16. 10. 1934* (RGBl. I, 1031): § 6 enthielt die Zusammenfassung der Vorschriften über den Einkommensbegriff und über die Einkommensermittlung mit der folgenden Formulierung:

„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 Entscheidung darüber, welche estl. Vorschriften auf KStSubjekte anwendbar sind.

► *KStG 1977 v. 31. 8. 1976* (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): Die bisherige Vorgehensweise wurde beibehalten und auf einen eigenen Einkommensbegriff für das KStG verzichtet. Die bis dahin geltende Vorschrift des § 6 Abs. 1 wurde fast wörtlich in den § 8 Abs. 1 des geltenden KStG übernommen. Sie 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.

► *SFG v. 20. 12. 2001* (BGBl. I, 3955; BStBl. I 2002, 60): Dem Abs. 1 ist ein Satz 2 angefügt worden, wonach bei inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 vH der Entgelte iSd. § 10 Abs. 1 UStG aus Werbesendungen beträgt. Abs. 1 Satz 2 ist gem. § 34 Abs. 3b erstmals für den VZ 2001 anzuwenden.

Bedeutung des Abs. 1 Satz 1

► *Zielsetzung der Verweisung und Gesetzgebungstechnik*: Die Gesetzestechnik der Verweisungsnormen soll die Gesetzestexte von umständlichen Wiederholungen freihalten (LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5. Aufl. 1993, 251). KARPEN unterscheidet in unechte oder deklaratorische und echte oder konstitutive Verweisungen (Die Verweisung als Mittel der Gesetzestechnik, 1970, 20 f.). Sind Verweisungsobjekte eine Vielzahl von anderen Rechtsnormen, liegt eine Blankettverweisung vor (KARPEN aaO, 84 ff.). Abs. 1 Satz 1 sieht eine Blankettverweisung auf die Vorschriften des EStG und der EStDV vor. Die Verweisung auf die kstl. Vorschriften gilt als eine Binnenverweisung, die Verweisung

auf das EStG als eine Außenverweisung (H. SCHNEIDER, Gesetzgebung, 1982, Rn. 384; HEY, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DSStJG 24 [2001], 155 ff. mwN).

Außenverweisungen gliedern sich wiederum in statische Verweisungen, die lediglich auf die bei Inkrafttreten geltende Regelung im Verweisungsobjekt Bezug nehmen, und in dynamische Verweisungen, die auf die jeweils geltende Fassung des Verweisungsobjekts Bezug nehmen (KARPEN aaO, 67; SCHNEIDER aaO, Rn. 385 ff.). § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ist ähnlich wie § 5 EStG ein Paradebeispiel für diese verschiedenen Verweisungs- und Wiederholungstechniken (vgl. MATHIAK in K/S/M, § 5 Rn. A 11).

§ 8 Abs. 1 enthält somit eine Binnenverweisung auf die speziellen Gewinnermittlungsvorschriften des KStG und eine Außenverweisung auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. Beide Verweisungen sind rechtsbegründend, konstitutiv und dynamisch, da das Verweisungsobjekt in seiner jeweilig geltenden Fassung gelten soll und nicht etwa das EStG aus dem Jahre 1977.

Durch diese Blankettverweisung auf das EStG und auf die speziellen Ermittlungsvorschriften des KStG wird eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der Rechtsordnung erreicht. Es wird ein systematischer Zusammenhang zu der Gewinnermittlung der Personunternehmen hergestellt (vgl. weitergehend zur Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung: BALMES, DSStJG, Sonderband Unternehmenssteuerreform, 2001, 25 [33]).

Hinweis: Abs. 1 Satz 1 verweist für die Einkommensermittlung auf das EStG. Allgemein wird die KSt. als eine ESt. der Körperschaft qualifiziert (BALMES aaO, 32). Bereits aus steuersystematischer Sicht sollte das Einkommen dieser beiden Unternehmensträger – Personunternehmen oder KapGes. – nicht unterschiedlich behandelt werden. Die Systemkonsistenz der Steuerrechtsordnung ist ein Ansatzpunkt, aus dem das Postulat der Rechtsformgerechtigkeit der Unternehmensbesteuerung abgeleitet werden kann. Solche Verweisungen in ein anderes Gesetz sind eines der wichtigsten gesetzgebungstechnischen Mittel, das Ineinandergreifen der Vorschriften der Gesamtssteuerrechtsordnung sichtbar zu machen (KARPEN, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, 1970, 13); sie dienen damit der Systembildung.

► *Bestimmtheit der Verweisungsnorm:* Dynamische Verweisungen im StR begegnen uU verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Gesichtspunkt der Gesetzesbestimmtheit. Erstens ist der Normadressat gehalten, nachzuforschen, welches die jeweils geltende Fassung des Verweisungsobjekts ist; eine Aufgabe, die bei den häufigen Änderungen der Steuervorschriften nicht einfach ist.

Zweitens ist die dynamische Verweisung unbestimmt: Bestimmtheit heißt, daß der Adressat den Zeitpunkt des Inkrafttretens, den sachlichen, persönlichen und zeitlichen Geltungsbereich der Norm hinreichend deutlich und leicht überschauen kann. Zusätzlich kommt die Gefahr hinzu, daß Auswirkungen von Änderungen des Verweisungsobjekts auf die Verweisungsnormen nicht sorgfältig überprüft und abgestimmt werden, so daß bei der Anwendung der geänderten Vorschrift erhebliche Auslegungsschwierigkeiten entstehen, womit ebenfalls ein Verlust an Rechtsklarheit verbunden ist (vgl. allgemein auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 142).

Bedeutung des Abs. 1 Satz 2: Die Einfügung des Satzes 2 sollte eine Konzentration der zwei Vorschriften (§ 7 Abs. 1 aF sowie § 23 Abs. 3 aF) auf eine Vorschrift erreichen und sodann die stl. Ungleichbehandlung zwischen der Besteuerung der ARD-Anstalten und dem ZDF sowie die streitanfällige Besteuerung bei den ARD-Anstalten beseitigen.

III. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)

14 1. Einkommensbegriff für Körperschaften („Was als Einkommen gilt ...“)

Das KStG enthält keinen eigenen Einkommensbegriff, sondern verweist in Abs. 1 auf den estl. Begriff. Denn das, was für KStZwecke als Einkommen gilt, bestimmt sich im wesentlichen nach den Vorschriften des EStG (ergänzt um KSt-spezifische Sonderregelungen).

Einkommensteuerliche Begriffsbildung als Grundlage: § 2 Abs. 4 EStG bezeichnet das Einkommen zunächst nur als Rechenvorgang. In § 2 Abs. 1 EStG werden die sieben Einkunftsarten aufgezählt, die Gegenstand der Einkünfteerzielung sind und dann wird in Abs. 2 die Basis für die Steuerbemessungsgrundlage der ESt. gelegt, aus der dann in Stufen in Abs. 3 und Abs. 4 im Wege eines Rechenvorgangs ein als „Einkommen“ bezeichneter Betrag abgeleitet wird. Dieser Rechenvorgang

Gesamtbetrag der Einkünfte
– Abzüge
= Einkommen

wird in Abs. 4 beschrieben (vgl. § 2 EStG Anm. 800 mwN). Trotz dieser Bezugnahme auf den estl. Einkommensbegriff ergeben sich aus der Natur der juristischen Personen einige beachtliche Unterschiede gegenüber der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens natürlicher Personen:

- *Gewerbliche Einkünfte:* Das Einkommen von KapGes. wird regelmäßig – unabhängig davon, wie es erwirtschaftet wird – qua Rechtsform ausschließlich als gewerbliches Einkommen erfaßt.
- *Abgrenzung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung:* 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 (PEZZER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 11 Rn. 36).

Verdeckte Gewinnausschüttung: Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher bzw. gesellschaftsrechtlicher Sphäre der KapGes. existieren Vorschriften über stretchliche Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen. Zwischen KapGes. und Anteilseigner gilt anders als zwischen PersGes. und Gesellschafter auf Grund der zivilrechtlichen Eigenständigkeit der juristischen Personen das Trennungsprinzip. Auch dies hat Auswirkungen auf die Abweichungen des kstl. Einkommensbegriffs im Verhältnis zum estl. Einkommensbegriff. Aber weder bei der Einkommensbesteuerung noch bei der Körperschaftbesteuerung hat der Einkommensbegriff die zentrale Bedeutung (vgl. § 2 EStG Anm. 803). Vielmehr kommt es auf die Ermittlung des Einkommens an.

15 2. Einkommensermittlung der Körperschaft („... wie das Einkommen zu ermitteln ist ...“)

Für die Ermittlung des Einkommens sind die estl. Vorschriften maßgebend, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vereinbar ist und soweit sie nicht durch Vorschriften des KStG verdrängt werden. Letztere sind als spezielle Regelungen

vorrangig anzuwenden. Zur Vereinfachung der Ermittlung der kstl. Besteuerungsgrundlage hat die FinVerw. in Abschn. 24 Abs. 1 KStR ein Schema entwickelt, das allerdings nicht der Rechtslage nach der Unternehmenssteuerreform angepaßt ist.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (zvE) sind u. a. auch stfreie Erträge zu berücksichtigen. Zu ihnen gehören ausländische Einkünfte, die auf Grund von DBA stfrei sind, sowie diejenigen Beteiligungserträge, die gem. § 8b Abs. 1 und 2 stfrei sind. Zu den Einzelheiten der Freistellung nach § 8b Abs. 1 für Dividenden der Körperschaft und Abs. 2 für Veräußerungsgewinne von Anteilen der Körperschaft s. § 8b Anm. R 20 ff. und R 30 ff. Zur zweistufigen Prüfung von Gewinn- und Einkunftskorrekturen generell s. WASERMEYER, IStR 2001, 633 (634); DERS., GmbHR 2002, 1.

Danach ist das zvE bei KapGes. (vereinfacht) folgendermaßen zu ermitteln:

	Handelsbilanzgewinn
	ggf.
+/./.	Korrekturen wg. Anpassung der HBil. an die StBil. gem. § 60 Abs. 3 EStDV
=	<u>StBil.-Ergebnis</u>
+	sämtliche stbilanziellen Minderungen des Ergebnisses, die das Einkommen nicht mindern dürfen
	– nichtabziehbare Aufwendungen gem. § 4 Abs. 5 EStG
	– nichtabziehbare Aufwendungen gem. § 10 KStG, und zwar insbes.: KSt., USt. für Umsätze, die Entnahmen oder vGA sind, Geldstrafen, Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen
	– die Grenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG übersteigende Spenden
	– vGA gem. §§ 8 Abs. 3, 8a KStG
./.	sämtliche stbilanziellen Erhöhungen des Ergebnisses, die das Einkommen nicht erhöhen dürfen
	– stfreie Erträge (zB § 3 EStG, § 5 InvZulG, nach DBA stfreie ausländische Einkünfte, nach § 8b KStG stfreie Einkünfte)
	– <u>Erträge aus nichtabziehbaren Aufwendungen</u>
=	<u>Einkommen vor Verlustabzug</u>
./.	Verlustabzug gem. § 10d EStG
=	zvE der Körperschaft

3. Abschließende Aufzählung

16

Die bei der Ermittlung des Einkommens von KStpfl. aus Sicht der FinVerw. anzuwendenden estl. Vorschriften sind in Abschn. 27 Abs. 1 KStR aufgezählt. Daneben sind in diesem Abschnitt jedoch auch andere estl. Bestimmungen aufgezählt, die nach § 31 Abs. 1 für die KSt. gelten, zB hinsichtlich der Veranlagung oder der Erhebung der Steuer.

Zu den estl. Vorschriften rechnet die FinVerw. in Abschn. 27 KStR auch die Vorschriften der EStDV, obwohl Abs. 1 Satz 1 lediglich auf das EStG verweist. Diese Richtlinie bindet lediglich die FinVerw. Die Anwendbarkeit der EStDV wird aus der Ermächtigungsvorschrift des § 51 EStG abgeleitet, die in Abs. 1 Nr. 1 EStG die BReg. zum Erlaß der EStDV ermächtigt (BLÜMICH/RENGERS, § 8 KStG, Rn. 30; aA STRECK KStG, 5. Aufl. 1997, § 8 Rn. 3). Die Generalverwei-

sung gilt aber nur für Vorschriften des EStG, die den Einkommensbegriff oder die Einkommensermittlung betreffen, uE gehört § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht zu diesen Vorschriften.

Danach erstreckt sich die Generalverweisung grds. nur auf die Vorschriften des 2. Abschn. des EStG (§§ 2–24a EStG). Der Verweis auf die Vorschriften des KStG bedeutet, daß sie als spezielle Bestimmungen den estl. Vorschriften vorgehen.

Diese Aufzählung ist abschließend, dh. andere Steuergesetze müssen ihren Anwendungsbereich für Körperschaften selbst definieren, so § 1 AStG, § 1 InvZulG 1999, § 1 FördG durch den allgemeinen Begriff „Steuerpflichtige“ oder „Steuerpflichtiger iSd. KStG“.

IV. Rechtsfolge: Festlegung des Einkommens bestimmt sich nach EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)

17 1. Überblick

§ 8 Abs. 1 Satz 1 ordnet als Rechtsfolge an, daß sich Einkommensbegriff und -ermittlung nach den Vorschriften des EStG (und ergänzend des KStG) bestimmen. Die Rechtsfolge der Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des EStG hängt also davon ab, ob der Stpfl. nach den Vorschriften des HGB (§ 6 HGB iVm. § 238 HGB) buchführungspfl. ist (§ 8 Abs. 2).

Buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige erzielen gem. Abs. 2 lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb; diese sind nach den Vorschriften für gewerbliche Einkünfte zu ermitteln.

Nichtbuchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige, zB Idealvereine und Berufsverbände, soweit sie nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 oder 9 von der KSt. befreit sind, oder beschränkt Stpfl. können alle sieben Einkunftsarten erzielen. Nicht erzielen können sie allerdings Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit iSd. § 18 EStG und nichtselbständiger Tätigkeit iSd. § 19 EStG, da das Tatbestandsmerkmal selbständige Arbeit durch die Persönlichkeit des Ausübenden geprägt wird (s. § 18 EStG Anm. 6) und das Merkmal „nichtselbständige Tätigkeit“ die persönliche Weisungsgebundenheit in der Betätigung des geschäftlichen Willens voraussetzt (s. § 19 EStG Anm. 13).

Betriebe gewerblicher Art juristischer Personen des öffentlichen Rechts: Vgl. die Erläuterung zu § 4 sowie zur Sonderregelung der Rundfunkanstalten Anm. 2 und 25.

18 2. Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG

Abs. 1 verweist auf den Einkommensbegriff des § 2 EStG, soweit er die Ermittlung des Einkommens betrifft. Damit gelten auch § 2 Abs. 3 sowie §§ 2a, 2b EStG (s. auch Anm. 5).

Buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige: Die Gewinnermittlung richtet sich nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 EStG und dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. Gem. § 4 Abs. 1 EStG sind grds. die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen zu beachten. Da KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre und damit keine betriebsfremden Zwecke haben können (s. Anm. 7), ist die „Entnahme“ von WG zu „betriebsfremden Zwecken“ (§ 4

Abs. 1 Satz 2 EStG) als gesellschaftsrechtlicher Vorgang bei KStpfl. (verdeckte Gewinnausschüttung. Zu Einlagen s. Anm. 21.

Nichtbuchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige: Es gelten die für die jeweilige Einkunftsart maßgebenden Vorschriften, also bei den Überschußeinkünften § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. §§ 8–9a EStG, bei LuF betreibenden nicht buchführungspfl. KStpfl. nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG.

3. Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG („...nach den Vorschriften dieses Gesetzes...“)

a) Spezielle körperschaftsteuerliche Vorschriften

19

Die kstl. Vorschriften, nach denen das Einkommen zu ermitteln ist, sind in dem Zweiten Teil des KStG enthalten, der die Überschrift „Einkommen“ trägt und die §§ 7–22 umfaßt. Damit läßt die Gliederung des Gesetzes erkennen, daß die Freibeträge für kleine Körperschaften (§ 24) sowie für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 25) nicht im Rahmen der Einkommensermittlung abzuziehen sind, sondern Abzüge vom Einkommen darstellen, durch die sich das „zu versteuernde Einkommen“ ergibt.

Von besonderer Bedeutung sind – neben § 8a – nach dem Systemwechsel § 8b sowie die Vorschriften bzgl. der Einkommensermittlung bei Bestehen einer Organshaft (§§ 14–19). Unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 sind Gewinnausschüttungen zwischen Körperschaften kstfrei und zwar ohne Rücksicht auf eine Mindestbeteiligungsquote oder Mindestbesitzzeit. Bei Bezügen aus Anteilen an inländischen Gesellschaften gilt § 3c Abs. 1 EStG, wonach damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben (insbes. Finanzierungsaufwendungen) nicht abgezogen werden dürfen. Durch eine Organshaft wird (jedenfalls derzeit) in der Praxis die Vermeidung dieser Konsequenz zu erreichen versucht (vgl. ganz hM PRINZ, FR 2002, 66; aA THIEL, DB 2002, 1340). Unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 sind Gewinne von Körperschaften, die diese durch Veräußerung von Anteilen an anderen Körperschaften beziehen, ebenfalls stfrei. Für Anschaffungskosten, Finanzierungs- und Veräußerungskosten gilt auch hier grds. das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG (vgl. § 8b Anm. R 1 ff. zu Steuerfreistellungen und Anm. 23).

b) Übertragungsprobleme aus der Rechtsnatur der Körperschaft

20

Es bestehen Transformationsprobleme für die Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG, die sich aus der Rechtsnatur der Körperschaft ergeben, aber auch aus der Subjektbezogenheit der estrechtlichen Vorschriften auf natürliche Personen und ihrer Umsetzung für die völlig wesensverschiedenen Körperschaften. Dies beginnt bereits unmittelbar bei der estl. Begriffsbestimmung des Einkommens, die nach § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gilt.

Wesensunterschiede zur natürlichen Person: Einkommen im estrechtlichen Sinne enthält Elemente, die auf natürliche Personen und dort vorkommende Lebenssachverhalte zugeschnitten, dem Wesen der Körperschaft zum Teil fremd sind und deshalb nicht oder nur sehr schwer in den kstl. Bereich transformiert werden können. Dies zeigt sich bspw. beim Altersentlastungsbetrag, der nach § 2 Abs. 3 EStG bereits in der Vorstufe vor dem Einkommen auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden soll. Verwischungen ergeben sich auch bei Sonderausgaben und bei außergewöhnlichen Belastungen.

Auffällige materielle Unterschiede gegenüber der ESt. zeigen sich beim Spendenabzug (§ 10b EStG, § 9 Nr. 3 KStG), der estrechtlich im Einkommensverwendungsbereich angesiedelt und ebenso wie der Verlustabzug (§ 10d EStG) bei der Einkommensermittlung als bzw. wie Sonderausgaben zu berücksichtigen ist. Er erhöht nicht den estrechtlich abziehbaren bzw. vortrags-/rücktragsfähigen Verlust (BFH v. 19. 2. 1969 I R 90/66, BStBl. II, 493). Demgegenüber mißt der BFH der wortgleichen kstrechtlichen Spendenabzugsregelung des § 9 KStG den Charakter einer Gewinnermittlungsvorschrift zu und folgert daraus, daß die nach dieser Vorschrift abziehbarer Spenden in gleicher Weise wie Betriebsausgaben den kstl. Gewinn mindern und den Verlustabzug erhöhen (BFH v. 21. 10. 1981 I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

Ausschließlich betriebliche Sphäre bei KapGes.: Nach dem BFH-Urt. v. 4. 12. 1996 (I R 54/95, FR 1997, 311; GmbHR 1997, 317) gilt die Tätigkeit einer KapGes. gem. § 8 Abs. 2 KStG auch insoweit als gewerblich, als sie nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fällt. Demnach ist das Einkünftepotenzial bei KapGes. größer als bei der ESt., dh. es handelt sich nach PEZZER (StuW 1998, 76) um Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten.

21 c) Einlagen bei Körperschaften

Es stellt sich bei der Einkommensermittlung von Körperschaften die Frage der Behandlung von Einlagen des Gesellschafters. § 8 Abs. 1 Satz 1 enthält dazu keine eigenständige Regelungen, so daß auf allgemeine Grundsätze zurückgegriffen werden muß.

Grundfragen: Einlagen sind bei KapGes. keine betrieblichen Vorgänge, sondern Vorgänge auf der gesellschaftsrechtlichen Ebene. Sie dürfen daher keinen Einfluß auf die Höhe der Einkünfte des KStpfl. haben. Zu den nach § 8 Abs. 1 anzuwendenden estl. Vorschriften gehören auch die Bestimmungen, die die Einlagen betreffen (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Hiervon geht der BFH in stRspr. aus (vgl. insbes. den Beschl. v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]; v. 9.6.1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]). Diese Bestimmungen gelten nicht nur für die Ermittlung des Einkommens der KapGes., sondern sind auch auf andere KStpfl. anwendbar, zB auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Sie sind ferner maßgebend, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Wirtschaftsgüter (WG) in einen von ihr unterhaltenen Betrieb gewerblicher Art einbringt (BFH v. 1. 7. 1987 I R 197/83, BStBl. II, 865). Bei KapGes. gilt dies für verdeckte Einlagen, die den handelsrechtlichen Gewinn der Gesellschaft erhöht haben.

Begriff der Einlage: Einlagen in eine KapGes. sind einlagefähige Vermögensvorteile, die ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. ohne Gegenleistung zuwendet und die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (BFH in stRspr., vgl. die Urt. v. 9. 3. 1983 I R 182/78, BStBl. II, 744 und v. 29. 7. 1997 VIII R 57/94 DStR 1997, 1965; zum Forderungsverzicht des Gesellschafters vgl. zuletzt BFH v. 16. 5. 2001 I B 143/00, FR 2001, 954). Die KStWertung gilt für offene oder gesellschaftsrechtliche Einlagen, dh. für Vermögenszuführungen, die einer Körperschaft in Erfüllung einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung gegen Gewährung von Anteilsrechten gewährt werden. Erfolgt eine solche Einlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten, so liegt eine sog. verdeckte oder schlichte Einlage vor (vgl. KUSSMAUL/KLEIN, DStR 2001, 189; BÜCHELE, DB 1999, 2336). Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs in eine Körperschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge wird gesellschaftsrechtlich als Einbringung, stl. als verdeckte Einlage bezeichnet.

Person des Einlegenden: Eine Einlage kann nur durch den Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person erfolgen (BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [308]; hierzu WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 u. StB 2000, 122), str. ist das Vorliegen einer Einlage bei Erwerb von Optionsrechten durch einen (potentiellen) zukünftigen Gesellschafter (bejahend in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht die hM; vgl. mwN DÖLLERER, AG 1986, 237; KNOBBE-KEUK ZGR 1987, 313; BERGER/KLOTZ DB 1993, 953; verneinend UELNER JbFStR 1986/87, 14 ff. und JbFStR 1987/88, 11 [19 ff.]; WIDMANN JbFStR 1991/92, 476).

Herkunft der Einlage: Die Zuwendung des Gesellschafters wird regelmäßig aus seinem Betriebsvermögen stammen; sie kann aber auch seinem Privatvermögen entnommen sein (BFH v. 24. 3. 1993 I R 131/90, BStBl. II, 799; v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; WEBER-GRELLET, aaO). 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, 421 und v. 19. 5. 1993 I 1 R 34/92, BStBl. II, 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. Anm. 22, „Nutzungsvorteile“).

Bewertung der Einlage: Einlagen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Die Ausnahmeregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a, b EStG sind grds. nicht anzuwenden (vgl. DÖLLERER, vGA und verdeckte Einlagen bei KapGes., 2. Aufl. 1991, 207). Bewertung mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert bei Vorliegen einer speziellen ges. Regelung, zB § 20 UmwStG.

Offene Einlage: Offene Einlagen sind Vermögensvorteile in Geld- oder Sachwerten (§ 5 GmbHG, § 27 AktG), die der KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zugeführt werden, Nachschüsse auf Grund §§ 25 ff. GmbHG, Zuschüsse oder das Aufgeld bei Kapitalerhöhung gegen Einlagen. Offene Einlagen erhöhen das Nennkapital oder sind der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) zuzuführen. Anders als bei verdeckten Einlagen (s. Anm. 22) bedarf es einer Gewinnkorrektur für stl. Zwecke nicht. Beim Gesellschafter führen offene Einlagen ebenso wie verdeckte Einlagen (s. Anm. 22) zu (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung (BFH v. 27. 4. 2000 I R 58/99, BStBl. II 2001, 168).

d) Verdeckte Einlage in Körperschaft

22

Auch soweit Einlagen außerhalb einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung erbracht werden und auf schuldrechtlichen Vorgängen zwischen KapGes. und Anteilseigner beruhen, kann es sich in Wahrheit um eine Vermögenszuführung auf gesellschaftsrechtlicher Ebene handeln.

Begriff der verdeckten Einlage: Verdeckte Einlagen liegen vor, wenn ein Gesellschafter seiner KapGes. außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlage Vermögensgegenstände zuwendet und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH v. 9. 3. 1983 I R 182/78, BStBl. II, 744 und v. 18. 12. 1990 VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512 sowie v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [308]; zum Forderungsverzicht: BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 181). UE sollte man spiegelbildlich zum BA/BE-Begriff und zur Definition der vGA richtiger von einer *Veranlassung* im Gesellschaftsverhältnis sprechen. Eine Leistung ist durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht (veranlaßt), wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH v.

18. 12. 1990 VIII R 17/85 aaO; vgl. ausführlich OFD Münster v. 13. 7. 2000, DATEV-Nr. 575081).

Wird zB ein WG zu einem unangemessen niedrigen Preis vom Gesellschafter an die Gesellschaft geliefert, liegt in Höhe der Differenz zwischen dem angemessenen und dem vereinbarten niedrigeren Preis eine verdeckte Einlage vor (BFH v. 26. 7. 1967 I 138/65, BStBl. III, 733). Zur gesellschaftsrechtlichen, bilanziellen und stl. Behandlung der verdeckten Einlage s. BÜCHELE, DB 1999, 2336. Zu den Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf die StBefreiung von Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 s. RÖDDER/WOCHINGER, FR 2001, 1253.

Bewertung und steuerliche Behandlung verdeckter Einlagen: Verdeckte Einlagen sind ebenso wie offene Einlagen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten (zweifelhaft bei Verzicht auf nicht werthaltige Forderung, s. u.). Sie erhöhen den Gewinn der KapGes. nicht (§ 4 Abs. 1 EStG). Anders als bei offenen Einlagen (s. Anm. 21) muß der Wert der Einlage im Rahmen- der Einkommensermittlung vom Bilanzgewinn wieder abgezogen werden. Beim Gesellschafter führen verdeckte Einlagen zu (nachträglichen) Anschaffungskosten (AK) auf die Beteiligung.

Der erfolgsrealisierende Vorgang ist im Ergebnis die Verwendung des eingelegten Gegenstands für betriebsfremde Zwecke bzw. die Umwandlung von „eigenem Vermögen“ in Beteiligungskapital. Dieser Vorgang führt auf der Ebene des Gesellschafters grds. zu nachträglichen AK (s. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999; BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Nach BFH v. 11. 2. 1998 I R 89/97 (BStBl. II, 691) ist die verdeckte Einlage eines Anteils an einer KapGes. iSd. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer anderen KapGes. nach § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG mit den AK zu bewerten. Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG steht die verdeckte Einlage von Anteilen an einer KapGes. ins Privatvermögen in eine andere KapGes. der Veräußerung der Anteile gleich. Veräußerungsgewinn ist in diesem Fall der Betrag, um den der gemeine Wert der Anteile nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt. Nach BMF v. 2. 11. 1998 (BStBl. I, 1227) ist jedoch § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Wege der teleologischen Reduktion einschränkend auszulegen und eine verdeckt eingelegte wesentliche Beteiligung bei der aufnehmenden KapGes. stets mit dem Teilwert anzusetzen. Zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung der stillen Reserven muß deshalb bei der übernehmenden GmbH die Beteiligung der übertragenen GmbH entgegen § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG nicht mit den AK des Gesellschafters, sondern mit dem Teilwert angesetzt werden. Ab dem 1. 1. 2002 wurde die ehemalige „Wesentlichkeitsgrenze“ des § 17 EStG auf 1 vH abgesenkt. Die Neuregelung der relevanten Beteiligung wirkt allerdings nicht auf die Zeit vor dem 1. 1. 1999 für die Herabsetzung auf 10 vH bzw. vor dem 31. 12. 2001 für die Herabsetzung auf 1 vH zurück (BALMES, FR 2001, 393). Zum Ganzen s. auch § 17 EStG Anm. R 4 ff. u. § 17 EStG Anm. J 01–1 f.

Nach § 8b Abs. 2 Satz 1 bleiben (vorbehaltlich der Einschränkungen des § 8b Abs. 4 u. 7) bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistung beim Empfänger zur Einnahme iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG gehören würden, außer Ansatz. Die StBefreiung des § 8b Abs. 1 für Dividenden, die eine KapGes. erhält, wird also auch auf Veräußerungsgewinne ausgedehnt. Einer solchen Veräußerung steht auch die verdeckte Einlage gleich (§ 8b Abs. 2 Satz 3). Legt also eine KapGes. etwa Anteile in eine KapGes. ein, ohne daß hier für Gesellschaftsrechte gewährt werden, ist die Gewinnrealisierung bei der abgebenden KapGes. (§ 8b Abs. 2 Satz 3) stfrei.

Einzelfälle verdeckter Einlagen:

► *Nutzungsvorteile*: Einlagefähig sind nur WG, die in die Bilanz aufgenommen werden können. Da zu erwartende Nutzungsvorteile keine WG sind, zählen sie nicht zu den Einlagen (vgl. insbes. BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 und v. 10. 4. 1990 VIII R 289/84, BStBl. II, 741; zu Nutzungsvorteilen im Konzern s. SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92). Beispiele für zu erwartende Nutzungsvorteile sind unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Grundstücken, Maschinen und Einrichtungsgegenständen zur Nutzung oder die Gewährung eines zinslosen oder zinsverbilligten Darlehens. Bei Auslandsbeziehungen ist § 1 AStG zu prüfen, eine eventuelle Doppelbesteuerung bei Veräußerung von Anteilen wird nach Ziff. 8. 3. 2 der Verwaltungsgrundsätze v. 2. 12. 1994, (BStBl. I 1995, Sondernummer 1) vermieden. Von der verbilligten oder unentgeltlichen Einräumung zu erwartender Nutzungsvorteile ist der Verzicht auf entstandene Nutzungsentgelte zu unterscheiden.

► *Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der KapGes.*: Forderungsverzichte eines Gesellschafters gegenüber der KapGes. führen zu verdeckten Einlagen, auch wenn es sich um einen Verzicht auf entstandene Nutzungsvorteile handelt (BFH v. 24. 5. 1984 I R 166/78, BStBl. II, 747; zweifelnd Vorlagebeschluss des 1. Senats v. 27. 7. 1994 I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27). Zweifelhaft war nach Ansicht des 1. Senats (v. 27. 7. 1994 aaO) auch, ob der Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung zu einer Einlage in Höhe des Nominalwerts oder wie bei dem Gesellschafter in Höhe des Teilwerts führt; vgl. BRENNER, DStZ 1995, 97; MARX, FR 1995, 453.

Der Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft führt nach der Entscheidung des GrS (v. 9. 6. 1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) zu einem Zufluß beim Gesellschafter und zu einer Einlage bei der KapGes. Weiterhin enthält dieser Beschluß auch Regelungen über die Bewertung der verdeckten Einlage. Verzichtet der Gesellschafter auf eine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber der KapGes., führt dies bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts – nicht des Nominalwerts – der Forderung. Der Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegenüber seiner KapGes. führt bei diesem zu einem Zufluß des noch werthaltigen Teils der Forderung (vgl. HOFFMANN, DStR 1997, 1625; GROH, DB 1997, 1683; DERS., BB 1997, 2523; NEUMANN, FR 1997, 925; zuletzt BFH v. 16. 5. 2001 I B 143/00; FR 2001, 954; BUCIEK, DStZ 2000, 569; GEIGER/KLINGBEIL/WOCHINGER in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, § 8 Rn. 121 ff.).

► *Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen*: Die Rückgängigmachung einer vGA ist idR verdeckte Einlage (BMF v. 6. 8. 1981, BStBl. I, 599; Abschn. 41 Abs. 9 KStR; BFH v. 13. 8. 1989 I R 41/86, BStBl. II, 1029; v. 3. 8. 1993 VIII R 82/91, BStBl. II 1994, 561).

► *Selbstgeschaffene immaterielle WG* dürfen nach § 5 Abs. 2 EStG nicht in die Bilanz aufgenommen werden. Gleichwohl können sie jedoch Gegenstand einer Einlage sein, weil die Vorschriften über die Einlagen nach der hM dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG als spezielle Regelung vorgehen (R 31 a Abs. 3 EStR; BFH v. 9. 6. 1997 GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 mwN; v. 27. 7. 1994 I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995, 27; aA TRZASKALIK, StuW 1983, 126 [133, Fn. 45]; SEIFRIED, DB 1990, 1525; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 583). Vgl. § 5 EStG Anm. 1711.

23 e) Verluste der Körperschaft

Grds. – unabhängig vom Mantelkauf – gilt über § 8 Abs. 1 KStG iVm. mit § 2 Abs. 3 EStG die Möglichkeit des Verlustabzugs, weil die rechtliche Identität des StSubjekts gewahrt wird (§ 10 d EStG, BFH v. 27. 10. 1994 I R 60/94, BStBl. II 1995, 326). Zur Einschränkung des Verlustausgleichs auf Grund von Sondervorschriften des EStG vgl. SCHMIDT/SEEGER XXI. § 2 Rn. 53. Die einkunftsartbezogenen Einschränkungen nach § 22 Nr. 3, 23 Abs. 4 EStG gelten nicht für Körperschaften iSd. § 8 Abs. 2.

Wirtschaftliche Identität: Weitergehend verlangt aber § 8 Abs. 4 eine wirtschaftliche Identität der Körperschaft (s. Anm. 6). Besonderheiten im Vergleich zum EStG ergeben sich bei der Ermittlung des stl. Verlusts sowie wegen der Regelung des § 8 Abs. 4 und § 15 Nr. 1. Außerdem kommt der Wahlmöglichkeit, von einem Verlustrücktrag ganz oder teilweise abzusehen, im Hinblick auf eine eventuell in Abzugsjahren herzustellende Ausschüttungsbelastung nach KStG aF besondere Bedeutung zu. Im Hinblick auf Veräußerungsverluste bzgl. Anteilen an Körperschaften etc. bleiben diese nach § 8 b Abs. 3 unberücksichtigt.

24 f) Ausländische Einkünfte der Körperschaft

Nach dem Welteinkommensprinzip unterliegen auch positive ausländische Einkünfte einer inländischen Körperschaft grds. der inländischen Besteuerung. Eine Ausnahme besteht dann, wenn die ausländischen Einkünfte auf Grund eines DBA im Inland von der Besteuerung freigestellt sind. Soweit die ausländischen Vermögensmehrungen die inländischen stpfl. Einkünfte erhöht haben, sind sie bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte herauszurechnen. Ebenfalls zum Abzug kommen positive ausländische Einkünfte, die nicht stbefreit sind, die aber auf Grund in früheren VZ erzielter negativer ausländischer Erträge iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG derselben Art aus dem selben Staat ausgeglichen werden können (§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG).

Wird die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung oder Anrechnung der ausländischen Steuer, sondern durch Abzug der im Ausland für die ausländischen Einkünfte entrichteten Steuer vermieden, so ist diese Steuer bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte abzuziehen (§ 36 Abs. 6 KStG iVm. § 34 c Abs. 2 und 3 EStG).

Negative Einkünfte aus DBA-Staaten: Die Behandlung von negativen Einkünften aus einem Staat, mit dem ein DBA besteht, das generell die StBefreiung gewerblicher ausländischer Einkünfte im Inland regelt, war bislang im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht identisch. Beide Schemata in den Richtlinien verwiesen auf § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG, wo auch auf Antrag der Stpfl. der Abzug von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten zulässig war. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 wurde § 2a Abs. 3 EStG aufgehoben. Für Stpfl., die also nach dem VZ 1999 aus in diesem ausländischen Staat gelegenen Betriebsstätten positive, nach DBA im Inland stfreie Einkünfte erzielen, ist der Verlustabzugsbetrag des früheren VZ gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG bis zur Höhe der positiven Einkünfte im VZ, in dem die positiven Einkünfte erzielt wurden, wieder hinzuzurechnen. Hierdurch werden nicht stfreie Einkünfte der Besteuerung unterworfen, sondern lediglich der Verlustabzug rückgängig gemacht. Entsprechendes gilt gem. § 2a Abs. 4 EStG bei Umwandlung der ausländischen Betriebsstätte in eine KapGes. Infolge der Aufhebung von § 2a Abs. 3 EStG durch das StEntlG entfällt mit Wirkung ab VZ 1999 also die Privilegierung bestimmter Verluste aus Staaten, mit denen ein DBA besteht.

Es gilt die allgemeine Rechtslage, wonach negative ausländ. Einkünfte bei der inländ. Besteuerung nicht berücksichtigt werden, wenn positive Einkünfte auf Grund eines DBA im Inland von der Besteuerung freigestellt sind.

Negative Einkünfte aus Drittstaaten: Negative Einkünfte iSv. § 2a Abs. 1 EStG aus Drittstaaten dürfen nach dieser Vorschrift mit inländ. positiven Einkünften nicht ausgeglichen werden, obwohl positive Einkünfte aus den betreffenden Staaten im Inland gemäß dem Welteinkommensprinzip der Besteuerung zu unterwerfen sind. Insoweit diese Verluste die stpfl. Einkünfte gemindert haben, sind sie der Summe der Einkünfte hinzuzurechnen.

V. Sonderregelung: Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)¹ 25

§ 8 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 kst- noch gewstpfl. (so Gesetzesbegründung, BTDrucks. 14/7646, 32). Eine öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalt unterliegt der KSt. und GewSt. nur, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art 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. UE (§ 23 Anm. 37) war diese Vorschrift verfassungsrechtl. bedenklich (ebenso OSSENBÜHL, Festschrift Flume, Bd. II, 1978, 201) und sollte kein Vorbild für ähnliche Ausnahmeregelungen sein.

Einkommen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten: Die Ausnahmeregelung für das ZDF (§ 7 Abs. 1 KStG 1999, § 23 Abs. 6 KStG 1999) und nunmehr die Ausnahmeregelung im § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG gilt für inländische öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten der ARD sowie das ZDF, bei denen es sich um juristische Personen des öffentlichen Rechts handelt. Somit dient die als nicht vorbildlich qualifizierte Sonderregelung des ZDF nun auch für die Rundfunkanstalten der ARD. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/7646, 32) war eine Beanstandung des Bundesrechnungshofs bezüglich der Ungleichbehandlung zwischen ARD und ZDF Initialzündung zur Einführung des Satzes 2 (nunmehr Satz 3) durch das SFG v. 20.12.2001. Nach § 7 Abs. 1 KStG bemisst sich die KSt. nach dem zu versteuernden Einkommen, das wiederum nach § 8 Abs. 1 KStG zu ermitteln ist. Nunmehr besteht für sämtliche öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten eine Sonderregelung, wonach sich die KSt. nicht nach dem

¹ Zum Regelungsinhalt des durch das JStG 2009 neu eingefügten Abs. 1 Satz 2 s. Anm. J 08–5 f.

zu versteuernden Einkommen, sondern nach den Entgelten (iSd. § 10 UStG) aus Werbesendungen bemisst. Diese Rechtsfolge wird nun einheitlich und pauschal in Satz 3 getroffen. 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.

Nach DJPW/PUNG, § 7 Rn. 3 handelt es sich um eine KSt. besonderer Art, weil ein zu versteuerndes Einkommen nicht ermittelt, sondern unterstellt wird. Die verfassungsrechtl. Bedenklichkeit dieser „Sonder-KSt.“ wird uE nicht dadurch beseitigt, dass nunmehr auch die Rundfunkanstalten der ARD in den Genuss der Pauschalbesteuerung kommen.

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 KStG aF iVm. § 23 Abs. 7 bzw. 6 KStG aF), korrespondierend mit den jeweiligen KStSatzreduzierungen. Infolge 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 dieser Werbesendungen des ZDF iHv. 16 % der Entgelte (als besondere Bemessungsgrundlage für das ZDF) der KStSondertarif auf 4 % (25 % KStTarif auf 16 % der Entgelte) gesetzlich festgelegt. Für die Rundfunkanstalten der ARD unterstellt der Gesetzgeber einen solchen Reingewinnsatz ebenfalls und kodifiziert nun als unterstellte, einheitliche, und gleichsam pauschale Bemessungsgrundlage für öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten in § 8 Abs. 1 Satz 3 ab dem VZ 2001 16 % der Einnahmen aus der Veranstaltung von Werbesendungen.

§ 23 Abs. 3 wurde mit Rückwirkung durch SFG v. 20.12.2001 ersatzlos aufgehoben. Nunmehr unterliegt dieses Einkommen also nach § 23 Abs. 1 einer KSt. von 15 % (25 % für VZ 2001, 2002, 2004–2007, 26,5 % für VZ 2003) sowie der GewSt. nach § 7 Satz 2 GewStG idF des SFG.

VI. ABC zur Ermittlung des Einkommens

Abgeltung von Körperschaftsteuer: s. „Steuerabzug vom Kapitalertrag“.

ARD: Bis VZ 2000 wurde der Gewinn der Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten der Bundesrepublik Deutschland nach einem komplizierten Schätzverfahren nach den anstaltsbezogenen Verhältnissen ermittelt. Seit VZ 2001 (SFG v. 20.12.2001) wird nunmehr auch die pauschalisierte und fingierte Einkommensermittlung, die als bisherige Sonderregelung lediglich für das ZDF galt, auf die ARD angewandt. Zu dieser Ergänzung des Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 25.

Ausländische Einkünfte: vgl. Anm. 24.

Banken: s. „Kreditinstitute“.

Dividenden: vgl. § 8b Anm. 30 ff.

Eigene Anteile: Beim Erwerb eigener Anteile (auch bei Erwerb zur sofortigen Einziehung) liegt stl. bei der Körperschaft ein Anschaffungsvorgang und bei den Aktionären ein Veräußerungsgeschäft vor (Wiese, DStR 1999, 187; BMF v. 2.12.1998, BStBl. I, 1509; dieses Schreiben ist gem. BMF v. 10.8.2010, BStBl. I 2010, 659 in allen offenen Fällen, die unter das Halbeinkünfteverfahren fallen, nicht mehr anzuwenden).

Die Veräußerung eigener KapGes.-Anteile durch eine KapGes. ist gem. § 8b Abs. 2 KStG stfrei: Das StSenkG sprach noch von der Veräußerung von Anteilen an „anderen Körperschaften“. Durch die Neufassung infolge des UntStFG v. 20.12.2001 (BStBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) ist nunmehr klargestellt, daß auch der Gewinn aus der Veräußerung eigener Anteile unter die StBefreiung des § 8b Abs. 2 fällt.

Einlagen: s. Anm. 21.

Einkommen: s. Anm. 5, 13.

Entgelt iSd. Abs. 1 Satz 2 meint Entgelt iSd. § 10 UStG, dh. die Gegenleistung des Auftraggebers für die Werbeleistung der Anstalt ohne Berücksichtigung der USt.

Ermittlung des Einkommen: s. Anm. 15 f.

Freibetragsregelungen iSd. § 14, § 14a Abs. 1–3, § 17 Abs. 3, § 18 Abs. 3 und § 16 Abs. 4 gelten grundsätzlich für KStpfl. (Abschn. 27 Abs. 1 KStR), weil es sich um sachliche StBefreiungen handelt (BFH v. 16.12.1975 – VIII R 147/71, BStBl. II 1976, 360, und v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1991, 437).

Von den Freibetragsregelungen kommt für KapGes. jedoch nur die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG in Betracht, da sie nach Abs. 2 lediglich gewerbliche Einkünfte haben können. Die Vorschrift des § 16 Abs. 4 EStG ist auch auf den Liquidationsgewinn einer KapGes. anzuwenden, da § 11 KStG keine dem § 16 Abs. 4 EStG vorgehende Spezialregelung enthält (BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90 aaO; aA Abschn. 27 Abs. 3 KStR 1995). Das gleiche gilt uE für den Liquidationsgewinn einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft. Bei der Umwandlung einer KapGes. nach dem UmwStG oder bei der Verschmelzung von KapGes. ist § 16 Abs. 4 EStG dagegen nicht anwendbar, denn für diese Vorgänge enthält das UmwStG eine spezielle Regelung (so auch Abschn. 27 Abs. 3 KStR 1995).

Genußrechte: s. Anm. 6.

Kreditinstitute: Auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) sind die Sondervorschriften der §§ 340–340h HGB zu beachten.

Halbeinkünfteverfahren: vgl. Anm. 3 sowie Erl. zu § 3 Nr. 40 EStG.

Land- und Forstwirtschaft betreibende Körperschaftsteuerpflichtige: Die Steuervergünstigungen des § 6b EStG für Gewinne aus der Veräußerung von Aufwuchs oder Anlagen im Grund und Boden mit dem dazugehörigen Grund und Boden sowie die Steuervergünstigungen des § 76 EStDV für bestimmte Anschaffungen, Herstellungen oder Baumaßnahmen gelten nach den Verwaltungsanweisungen im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung analog für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich oder in einem organisatorisch verselbständigten Betriebsteil (Teilbetrieb) LuF betreiben (Abschn. 29 KStR).

Liebhabelei: s. § 2 EStG Anm. 357.

Mitgliederbeiträge iSd. Abs. 5: s. Erl. zu Abs. 5.

Organschaft: Die Regelung des § 14 KStG stellt eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 2 Abs. 1 EStG dar, daß der Stpfl. sein Einkommen selbst zu versteuern hat.

Personensteuern: s. Erl. zu § 10 Abs. 2.

Rechtsformneutralität: § 8 stellt einen systematischen Zusammenhang zwischen der Besteuerung von Körperschaften und Personenunternehmen her, vgl. Anm. 3 und 12.

Spenden: Abziehbare Spenden gehören nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten der KStpfl. Für diejenigen KStpfl., die nach dem HGB verpflichtet sind, Bücher zu führen, hat § 9 jedoch den Charakter einer Gewinnermittlungsvorschrift. Daraus folgt, daß die abziehbaren Spenden den Gewinn mindern und einen abziehbaren Verlust erhöhen (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

Steuerabzug vom Kapitalertrag iSd. § 50 Abs. 1: Unter den Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 KStG iVm. § 43 EStG bleiben die der KapErSt. unterliegenden Einkünfte nach der erstgenannten Vorschrift bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, weil die KSt. durch den StAbzug abgegolten ist. Derartige Einkünfte dürfen daher nicht mit einem Verlust verrechnet werden. Wegen der Bedeutung des § 50 vgl. Erl. zu Abs. 6.

Steuerbefreiungen: Einkünfte, die auf Grund einer sachlichen StBefreiung nicht der KSt. unterliegen, dürfen weder mit einem in demselben VZ entstehenden Verlust noch mit einem abziehbaren Verlust aus einem anderen VZ verrechnet werden. Dazu gehören bspw. nach einem DBA befreite Schachteldividenden sowie Mitgliedsbeiträge iSd. § 8 Abs. 5, aber auch Veräußerungsverluste von Anteilen an KapGes. iSd. § 8b Abs. 2, was sich aus § 8b Abs. 3 ergibt.

Verdeckte Einlagen: vgl. zum Begriff, zur Bewertung und zu Einzelfällen Anm. 22.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Hat eine vGA das Einkommen gemindert, ist die Minderung durch eine entsprechende Hinzurechnung auszugleichen (vgl. die Erl. zu Abs. 3 und Anm. 3 und 14).

Verluste: Abziehender Verlust ist bei KStpfl. ebenso wie bei EStpfl. der negative Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. § 8b Anm. R 7, 23 sowie § 10d EStG Anm. 128 sowie 160 ff.). Für die Berechnung des abzuziehenden Verlusts sind außer den Vorschriften über die Ermittlung der Einkünfte auch andere Einkommensermittlungsvorschriften zu beachten.

Verweisungsgegenstand: vgl. Anm. 13.

Verweisungsnorm: Zur Verweisungstechnik, zur Bestimmtheit und Auslegung vgl. Anm. 13.

Werbesendungen: Die öffentlich-rechtlichen Körperschaften sind grds. von der KSt. und GewSt. befreit. Die Veranstaltung von Werbesendungen gilt als Betrieb gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, der stpfl. ist. Für diese Entgelte aus allen Werbesendungen hat der Gesetzgeber eine Art Pauschalbesteuerung seit dem KStG 1977 für das ZDF und seit dem SFG v. 20.12.2001 auch für die ARD-Anstalten eingeführt.

ZDF: Für das Zweite Deutsche Fernsehen als juristische Person des öffentlichen Rechts galt bisher die Sonder-KSt. des § 7 Abs. 1 iVm. § 23 Abs. 6 bzw. 7 KStG. Diese Sonder-KSt. ist eine Fiktion der Einkommensermittlung mit einem speziell niedrigen KStSatz. Durch das SFG wurde diese Sonderregelung als Bemessungsgrundlage in Abs. 1 Satz 2 kodifiziert und die Anstalten der ARD in dieses Verfahren mit einbezogen, bei dem eine tatsächliche Einkünfteermittlung nicht stattfindet. Diese Pauschalierung bezieht sich nur auf Werbesendungen dieser öffentlich-rechtlichen Anstalten (im einzelnen s. Anm. 25).

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

(Dr. Ulrich Schallmoser, Richter am FG, München)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

1. Grundinformation zu Abs. 2

30

§ 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; denn 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 (s. hierzu Anm. 18). Daraus folgt, dass sich bereits die Ermittlung der Einkünfte nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften richtet (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 57; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 26; s. auch BTDrucks. 7/1470, 341, sowie Anm. 6 und 17). Insgesamt handelt es sich um eine Art Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft. Die Bedeutung des Abs. 2 ist eng mit der Frage verbunden, ob die Umqualifizierung von Einkünften in solche „aus Gewerbebetrieb“ auch begrifflich „Einkünfte“ iSd. § 2 EStG voraussetzt und ob Vermögensänderungen außerhalb der dort genannten Einkunftsarten einer „Privatsphäre“ der Körperschaft zuzuordnen sind (s. Anm. 41 ff.). Abs. 2 gilt über § 7 GewStG auch für die GewSt.

2. Rechtsentwicklung des Abs. 2

31

KStDV 1935: Bereits § 19 KStDVO 1935 (RGBl. I 1935, 163) sah vor, dass eine Umqualifizierung von Einkünften bei *den nach HGB zur Führung von Büchern verpflichteten Stpfl.* stattfindet; die Regelung war auf die Rspr. des RFH zur Einordnung der Einkünfte buchführungspflichtiger Erwerbsgesellschaften zurückzuführen (s. RFH v. 19.10.1927, RStBl. 1928, 6; v. 13.3.1928, RStBl. 1929, 521). Von 1949 an galt die auf der Ermächtigungsnorm des § 23a Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b KStG beruhende Vorschrift als § 19 KStDV 1949 (WiGBl. 1949, 183) und später als § 16 KStDV 1961 (BStBl. I 1962, 863) bzw. § 16 KStDV 1968 (BStBl. I 1969, 158) unverändert weiter.

KStG 1977 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Seit 1977 ist die (wörtlich mit § 16 KStDV 1968 identische) Bestimmung in Gestalt des § 8 Abs. 2 Bestandteil des Gesetzes, was die seinerzeitigen Zweifel an ihrer Rechtmäßigkeit (vgl. BFH v. 20.10.1976 – I R 139–140/74, BStBl. II 1977, 96) verstummen ließ.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Durch Art. 3 Nr. 3 des SEStEG wurde Abs. 2 mit Wirkung 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 nunmehr bei *allen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl.* statt. Zugleich wurden § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 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).

32 3. Verfassungsmäßigkeit und Europarechtskonformität des Abs. 2

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, 257; 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.

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Die Regelung in Abs. 2 ist von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden; uE liegt in der gesetzlichen Annahme, dass bestimmte Stpfl. – bis einschl. 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; v. 8.6.1977 – I R 40/75, BStBl. II 1977, 668; v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG; ebenso BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 50).

Europarechtliche 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 europarechtskonformer Gesetzgebung Rechnung getragen.

► *Sitztheorie vs. Gründungstheorie:* Während die Entscheidung des EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87, EuGHE 1988, 5483 = NJW 1989, 2186 „Daily Mail“, noch als Bestätigung der Sitztheorie (s. § 27 Anm. 17) interpretiert worden war, hat sich mit EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97, EuGHE I 1999, 1459 = GmbHR 1999, 474 („Centros“), v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00, EuGHE I 2002, 9919 = GmbHR 2002, 1137 („Überseering“), und v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01, EuGHE I 2003, 10155 („Inspire Art“), ein Paradigmenwechsel vollzogen. Danach haben die Mitgliedstaaten insbes. nicht die Möglichkeit, die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 46, 48 EGV) 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 s. HAACK, MDR 2006, 106) 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 vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen (EuGH v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 aaO Rn. 96).

► *Keine Diskriminierung doppelt ansässiger ausländ. KapGes.:* 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]). Durch die Einbeziehung ausländ. KapGes. in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 34) und die Bezugnahme auf diese Vorschrift in Abs. 2 nF ist den gegen die Vorgängerregelung vorgebrachten europarechtl. Bedenken hinsichtlich der Diskriminierung doppelt ansässiger ausländ. KapGes. der Boden entzogen worden.

Einstweilen frei.

33

II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648.

1. Voraussetzungen des Abs. 2

a) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1

34

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 Nr. L 294/1 v. 10.11.2001).

► *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 Steuerrechts 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 und damit in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF fallen (s. § 7 Anm. 27 mwN), kommt danach keine Bedeutung mehr zu.

► *Besonderheiten in Organschaftsfällen:* Ungereimtheiten hinsichtlich der notwendigen gesetzlichen Gleichstellung inländ. und ausländ. KapGes. bestehen noch in Organschaftsfällen, da § 14 Abs. 1 Satz 1 für Organgesellschaften 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 anknüpft (s. § 14 Anm. J 06–2; zur – uE fehlenden – Europarechtskonformität des § 14 und zu möglichen Alternativen zur Organschaft s. § 14 Anm. 12, 16).

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, m. Anm. GOSCH, DStR 2002, 671, Anm. LÜDICKE, DStR 2002, 671 f., und Anm. KEMPERMANN, FR 2002, 637, und Anm. PRINZ, FR 2002, 1176; 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. Die Einkünfte beschränkt kstpf. KapGes. sind nach den allgemeinen Regeln des EStRechts zu bestimmen, was dazu führt, dass hier auch eine „Liebhabelei“ möglich ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. Anm. 42).

► *Inländische Zweigniederlassungen ausländischer KapGes.* 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, 2. Aufl. 2005, § 13d Rn. 11). Inländ. Zweigniederlassungen ausländ. KapGes. iSd. §§ 13d–13g HGB sind nicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt stpf. und fallen somit nicht unter Abs. 2 nF; daher ist unter Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise (s. § 2 Anm. 41, 44) nach den allgemeinen Regeln des EStRechts im Einzelfall zu prüfen, ob die ausländ. KapGes. mit ihrer Zweigniederlassung gewerbliche (Betriebsstätten-)Einkünfte und/oder (ggf. weitere) Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt, mit denen sie in Deutschland iSd § 2 Nr. 1 beschränkt kstpf. ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. auch BLÜMICH/RENGERS, § 1 Rn. 38).

35 b) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2

Eingetragene Genossenschaften: Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschränkt Stpf. 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. EG Nr. L 207/1, sowie das SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG) v. 14.8.2006, BGBl. I 2006, 1911 – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Eingetragenen 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 StPflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 2) in den Anwendungsbereich des Abs. 2 nF. Zu beachten ist, dass nach § 1 GenG nF (s. Art. 3 SCEAG, BGBl. I 2006, 1911 [1931], geänd. durch Bek. v. 16.10.2006, BGBl. I 2006, 2230, zuletzt geänd. durch das EHUG v. 10.11.2006, BGBl. I 2006, 2553 [2563]) zu den Genossenschaften nun 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 stpf. „Sozial- und Kulturgenossenschaften“ sind nach der Regelung in Abs. 2 nF als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wodurch eine in diesem Bereich ggf. bestehende „Liebhabelei“-Problematik (s. Anm. 42) nicht mehr aufgeworfen wird.

36 c) Unbeschränkte Steuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3

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

d) Keine Anwendung des Abs. 2 auf Körperschaftsteuersubjekte, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschränkt steuerpflichtig sind 37

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 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts 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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 52; s. hierzu auch § 7 Anm. 26). 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. § 8 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.

Einstweilen frei.

38

2. Rechtsfolgen des Abs. 2

39

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 Gewinnermittlung (§ 8 Abs. 1 iVm. § 5 Abs. 1 EStG) – ermittelt werden müssen (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 57; DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 2 nF Rn. 22; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 26; 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 überschießender 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. 41).

► *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).

► *Körperschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen*, können auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG gem. R 34 KStR 2004 gewisse StVergünstigungen (§ 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 Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche 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. Stl. erhebliche Einkünfte liegen dann nur vor, wenn die entsprechende Tätigkeit mit Einkunftserzielungsabsicht unternommen wird (vgl. BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445, zu Motorsportveranstaltungen eines Vereins; v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861, zur Pferdehaltung durch beschränkt stpfl. KapGes.; v. 16.12.1998 – I R 36/98, BStBl. II 1999, 366, und v. 16.12.1998 – I R 137/97, BFH/NV 1999, 1250, jeweils zur Einkunftserzielungsabsicht bei einem Lohnsteuerhilfeverein).

40 Einstweilen frei.

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, Festschr. Haas, Herne 1996, 401; FLIES, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp. 1997, 121; HOFFMANN, Steuerliche „Liebhaberei“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften, INF 1997, 362; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, 495; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 97; 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; PRINZ, Akzentverschiebungen des BFH bei liebhabereigelegter vGA?, FR 2002, 1171; REISS, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21.

41 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; 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.; 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, und v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, jeweils zu Steuerzahlungen vom Einkommen; 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. bestätigt (BFH v. 22.8.1990 – I R 67/88, BStBl. II 1991, 250, m. Anm. Gosch, StuW 1992, 350; 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; v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134; v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; v. 17.11.2004, GmbHR 2005, 637; v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; v. 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, 502; v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; v. 22.8.2007 – I R 32/06, nv. [juris]; 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. kritisch gesehen (THIEL/EVERSBURG, DStR 1993, 1881); zum Teil wird gleichwohl das Vorhandensein einer „Privatsphäre“ (STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 28 f.; 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 63; GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 69; DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 2 nF Rn. 31; aA STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 26 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. UE beinhaltet die Regelung des § 8 Abs. 2

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; glA WASSERMEYER, DB 1987, 1113 [1114]; krit. GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 70 mit Hinweis auf BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489).

42 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 Einkünfteerzielung 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 grundsätzlich unbeachtlich. Die Annahme einer „Liebhabelei“ ist danach bei KapGes. ausgeschlossen (glA BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, zur verlustbringenden Vermietung eines Einfamilienhauses; v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230, zu Wertpapierrisikogeschäften; v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799, zur ertragstl. Behandlung einer Erbschaft bei einer GmbH, und v. 4.12.1996 – I R 54/95 aaO, zum Unterhalten einer Segeljacht). 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 63; DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 2 nF Rn. 31; 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 Wertpapierrisikogeschäften; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, zu Devisentermingeschäften; aA BMF v. 19.12.1996, BStBl. I 1997, 112; v. 20.5.2003, 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. 39), 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 in dem Verzicht auf einen

entsprechenden Ersatz für die von der KapGes. erbrachte „Leistung“. Etwas anderes gilt uE für Verluste eines strukturell dauerdefizitären Betriebs gewerblicher Art (BgA), der in eine KapGes. eingebracht wird. Nach der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 ist eine Gewinnerzielungsabsicht bei BgA nicht erforderlich; dies wirkt uE auch für die neue Rechtsform der KapGes., in der der BgA nach der Einbringung geführt wird, fort (s. allg. zum Unterhalten eines „Non-profit-Unternehmens“ Anm. 319).

► *Verlustgeschäfte im Interesse des Gesellschafters*: Handelt die KapGes. nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter, 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 einen 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 Einkunftserzielung 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 Einkunftserzielung 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 Erfolg versprechend war oder nicht. Verluste in der Anlaufphase deuten so lange nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht hin, als der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiert. Etwas anderes gilt nur dann, 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 Einkunftserzielung 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. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227; v. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205).

► *Einzelfälle*: Nach „Liebhaberei“-Grundsätzen liegt eine vGA (in Höhe des entstandenen Verlusts zzgl. 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, und v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035, jeweils betr. Segeljacht; v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003, zu Verlusten aus Wertpapier-Risikogeschäften als vGA; FG Düss. v. 19.3.2002, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; Nds. FG v. 18.5.2006, EFG 2006, 1937, rkr., betr. Motoryacht; FG Hamb. v. 18.1.2006, EFG 2006, 1283, rkr., betr. Pferdesport-GmbH; FG Bremen v. 26.11.1987, 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 abzugsfähige BA). Gleiches gilt, wenn die gesamte Tätigkeit oder ein selbständiger (segmentierter) Tätigkeitsbereich des Betriebs der Kap-

Ges. den Neigungen und/oder Interessen der Gesellschafter dient (BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134, zu Devisentermingeschäften).

43 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. 380 „Spenden“.

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; 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. 41) 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 GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 72).

44–49 Einstweilen frei.

Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Aufbau, Systematik und Zielsetzung des Abs. 3

50 1. Grundinformation zu Abs. 3

Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ist es nach 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.). Satz 2 stellt klar, dass auch verdeckt ausgeschüttete Gewinne sowie Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte das Einkommen nicht mindern dürfen; im Gegenzug stellt Satz 3 klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach Satz 4 erhöht sich – in 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).

51 2. Grundsatz: Einkommensverteilung lässt Ermittlung des Einkommens unberührt (Abs. 3 Satz 1)

Die Regelung in Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den allgemeinen ertragstrechtl. Grundsatz, wonach eine Verwendung des Einkommens bei dessen Ermittlung – hier bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche KSt. – außer

Betracht bleiben muss (glA ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 554; zum Abzugsverbot als Rechtsfolge s. Anm. 96).

Einkommensverteilung ist gesellschaftsrechtlich veranlasst: 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 auszuscheiden. Vor diesem Hintergrund werden die Regelungen in Abs. 3 Satz 2, nach denen „auch vGA sowie Ausschüttungen auf Genussrechte ... das Einkommen der KapGes. nicht mindern“, auch allgemein als lediglich klarstellender (deklaratorischer) Hinweis zu dem allgemeinen Abzugsverbot für Maßnahmen der Einkommensverteilung in Satz 1 aufgefasst (SCHULTE in ERLE/SAUTER II. § 8 Rn. 61; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 3 f.).

Stellungnahme: Das Rangverhältnis der Sätze 1 und 2 des Abs. 3 ist mit den genannten Kriterien uE grds. zutreffend beschrieben. Soweit das Steuerrecht 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 aaO, 4). Sind etwa Genussrechte nur in strechtl. Hinsicht (nicht aber handelsrechtl.) Eigenkapital, wirkt Satz 2 konstitutiv, weil Ausschüttungen auf Genussrechte dann handelsrechtl. Aufwendungen sind und damit gerade nicht zum Einkommen der Körperschaft zählen.

3. Sonderfälle der Einkommensverteilung (Abs. 3 Satz 2)

a) Verdeckte Gewinnausschüttungen

52

Trennungsprinzip: Verdeckt iSd. Abs. 3 Satz 2 ausgeschüttete Gewinne mindern das Einkommen nicht; sie sind bei der Ermittlung des stl. Einkommens (§ 7 Abs. 2 iVm. § 8 Abs. 1) zu korrigieren (zur Korrekturtechnik s. Anm. 96). vGA stellen eine Form der Einkommensverwendung (bzw. der Einkommensverteilung, s. den Wortlaut des Abs. 3 Satz 1) dar, die aus versteuertem Einkommen erfolgen soll. Dieser Grundsatz dient der Trennung der Besteuerung der Körperschaft einerseits und derjenigen des Anteilseigners andererseits; er gilt unabhängig davon, ob die Körperschaft bzw. der Anteilseigner beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ist (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 221; GOSCH, § 8 Rn. 156; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 55).

Systematische Grundlagen: Rechtssystematisch ist die vGA im Handels- und Gesellschaftsrecht verankert (s. allgemein KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 65 f.). Auch die maßgeblichen Vorschriften insbes. des GmbHG und des AktG dienen der Abgrenzung der Gesellschaftsebene von der Gesellschafterebene und mithin der Verwirklichung des Trennungsprinzips (ebenso GOSCH, § 8 Rn. 158). Danach

sind Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nur in der gesetzlich vorgesehenen Weise – zB durch Gewinnausschüttung, Kapitalherabsetzung und Liquidation –, nicht aber in anderer Weise – zB durch Rückgewähr von Einlagen und Stammkapital – zulässig (vgl. § 57 AktG, §§ 30, 31 GmbHG). Obwohl hinsichtlich der tatbestandlichen Voraussetzungen der vGA im Handels- und Steuerrecht noch weitgehende Deckungsgleichheit herrscht, sind mit Blick auf die unterschiedlichen Normzwecke Besonderheiten und Abweichungen bei den jeweiligen Rechtsfolgen zu beachten:

► *Rechtsystematische Besonderheiten der vGA im Handelsrecht:* Da die gesellschaftsrechtl. Vorschriften maßgeblich dem Schutz des Stammkapitals der KapGes. dienen, sind vGA bei der GmbH nur eingeschränkt – bis zur Grenze des § 30 GmbHG – zulässig und bei der AG generell verboten (§§ 57, 58 Abs. 5 AktG; s. FLEISCHER, WM 2007, 909; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1994, 131; WASSERMAYER, DB 1987, 1113). Ein Verstoß gegen das gesellschaftsrechtl. Verbot von vGA führt zu einem Anspruch der Gesellschaft auf Rückgewähr des Ausschüttungsgegenstands in das Gesellschaftsvermögen.

► *Rechtsystematische Besonderheiten der vGA im Steuerrecht:* Der grundsätzlich identische Systemansatz von Gesellschafts- und Steuerrecht bei der Beurteilung von vGA erfährt mit Blick auf den Normzweck des Abs. 3 Satz 2 gewichtige Modifikationen. Strechtl. dienen die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 dazu, das Einkommen der KapGes. zutreffend zu erfassen; im Prinzip geht es darum, dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Geltung zu verschaffen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 7, 17; GOSCH, § 8 Rn. 158; differenzierend WEBER-GRELLET, DStZ 1998, 357). Diese Zielrichtung führt im Steuerrecht dazu, dass im Fall einer vGA die gesetzlichen Vorschriften nicht eine Rückgewähr des durch die vGA Erlangten, sondern die Besteuerung des Einkommens der KapGes. ohne Berücksichtigung der vGA vorsehen. Diese strechtl. Handhabung führt bei der Körperschaft zu einem weiteren Mittelabfluss und damit zu einer zusätzlichen Gefährdung des gesellschaftsrechtl. Schutzobjekts (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 17).

► *Unterschiedliche Wirkungen der vGA:* Die unterschiedlichen Wirkungen der gesellschaftsrechtl. Vermögensschutzbestimmungen einerseits und der strechtl. Regelungen über die vGA zum Schutz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit andererseits können zu abweichenden Ergebnissen führen. Ein gewichtiger (tatbestandlicher) Unterschied liegt zB in dem strengen strechtl. Rückwirkungsverbot, das dem Gesellschaftsrecht unbekannt ist; Ausdruck dieses Verbots sind auch die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter (s. Anm. 144 ff.). Überdies ist die Figur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ (s. Anm. 137), die der Bestimmung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung dient, ausschließlich nach strechtl. – und nicht nach handelsrechtl. – Kriterien zu konkretisieren; Ähnliches gilt für das zivilrechtl. Wettbewerbsverbot, das als strechtl. Maßstab allein nicht geeignet ist, sondern eigenständig bewertet werden muss (s. Anm. 307). Auf der Rechtsfolgenseite ist zu beachten, dass im Steuerrecht einer Rückgewähr von vGA die Wirksamkeit aberkannt wird (und zu einer Einlage führt, s. Anm. 223), während eine solche im Gesellschaftsrecht sogar gesetzlich vorgesehen ist (vgl. § 31 GmbHG). Vor diesem Hintergrund müssen Tatbestand und Rechtsfolgen der vGA ausschließlich nach strechtl. Kriterien bestimmt werden.

b) Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte

53

Ausgangspunkt der ertragstl. Betrachtung von Genussrechten ist Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, wonach Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist, das Einkommen nicht mindern.

Erfassung eigenkapitalähnlicher Genussrechte: Genussrechte, die unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fallen, werden als beteiligungs- oder eigenkapitalähnliche Genussrechte bezeichnet, alle anderen als obligationenartige Genussrechte (vgl. etwa WIDMAYER, IStR 2001, 337 [339]). Die Regelung geht zurück auf die Rspr. des RFH (v. 17.4.1934, RStBl. 1934, 773), wonach die Steuerkraft des Unternehmens durch die schuldrechtl. Ansprüche aus Genussrechten in ähnlicher Weise belastet werde, wie durch die Rechte der Gesellschafter, und Genussrechte deswegen wie Eigenkapital zu behandeln seien. Sie wurde gemeinsam mit den Regelungen zur vGA als § 7 Satz 2 in das KStG 1934 (RStBl. I 1934, 1031) eingefügt. Durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659) wurde der Begriff „Genußscheine“ durch „Genußrechte“ ersetzt, um sicherzustellen, dass auch nicht verbrieftete Rechte erfasst werden (s. auch Anm. 2).

Keine steuergesetzliche Genussrechtsdefinition: Inhalt und Begriff des Genussrechts sind weder im KStG noch in anderen Gesetzen geregelt, sondern werden vorausgesetzt bzw. offen gelassen (zB §§ 160 Abs. 1 Nr. 6, 221 Abs. 3, 347a AktG, §§ 17 Abs. 1 Satz 3, 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Fünftes VermögensbildungsgG).

4. Einkommensneutralität verdeckter Einlagen mit Ausnahmebestimmungen (Abs. 3 Sätze 3–6)

54

Allgemeiner Grundsatz der verdeckten Einlage (Satz 3): Abs. 3 Satz 3 enthält erstmals eine ausdrückliche gesetzliche Regelung der verdeckten Einlage, die der bisherigen Behandlung durch Rspr. und FinVerw. entspricht. Wie im Fall der vGA regelt sie ausschließlich die Ebene der eine verdeckte Einlage empfangenden Körperschaft. Die verdeckte Einlage erhöht ihr Einkommen nicht. Da sie der bisherigen praktischen Handhabung entspricht, ist die Regelung deklaratorischen Charakters. Sie ist die Spiegelbildregelung zur vGA, die das Einkommen nicht mindert. Ebenso wie im Fall der vGA setzt die Regelung den Begriff der verdeckten Einlage voraus, da sie keine gesetzliche Definition enthält.

Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Satz 4): Satz 4 enthält eine Ausnahme zu dem in Satz 3 geregelten Grundsatz, und zwar in Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter. Die Regelung beruht auf der Systematik, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters nicht mindert und die AK der Beteiligung erhöht, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG (vgl. BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652).

Hat sich der Vorgang der verdeckten Einlage beim Gesellschafter ausnahmsweise gewinnmindernd ausgewirkt, erhöht der Vermögenszugang systemwidrig das Einkommen der die Zuwendung empfangenden Gesellschaft.

Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen in Dreiecksfällen (Satz 5): Satz 5 enthält besondere Regelungen für den Fall verdeckter Einlagen in Dreiecksfällen. Angesprochen sind die Fälle, in denen die verdeckte Einlage auf einer vGA durch eine dem einlegenden Gesellschafter nahestehenden Person beruht. Wurde die vGA bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt, bleibt es bei der in Satz 4 angeordneten Rechtsfolge – keine Steuer-

neutralität der verdeckten Einlage bei der die Zuwendung empfangenden Gesellschaft. Hat die vGA allerdings den Gewinn der leistenden, dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht gemindert, bleibt es bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage für die empfangende Gesellschaft.

Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in Dreiecksfällen (Satz 6): Satz 6 regelt die Auswirkung einer verdeckten Einlage auf die AK der Beteiligung beim Gesellschafter. Sie ist im Kontext der gesamten Regelungen des Abs. 3 eine Ausnahmvorschrift, weil sie im Gegensatz zu den anderen Regelungen der verdeckten Einlage in Abs. 3 die Gesellschafterseite betrifft. Sie schließt in den Fällen, in denen die verdeckte Einlage auf der vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht, in bestimmten Fällen die Berücksichtigung nachträglicher AK aus.

II. Bedeutung des Abs. 3

55 1. Bedeutung des Abs. 3 Satz 1

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 nicht (zu den Konsequenzen aus dem Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre s. Anm. 42; zur Rechtsentwicklung der Norm s. Anm. 2). Durch die Regelungen zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner 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 Besteuerung eingeschränkt worden.

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

56 a) Im Anrechnungsverfahren

Trennungsprinzip: Mit der durch das KStG 1977 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445) eingeführten KStReform wurde eingewandt, dass der in Abs. 3 Satz 2 normierte Grundsatz an Überzeugungskraft verloren habe. Dabei wurde unterstellt, dass die KSt. nur noch Vorauszahlungscharakter habe; entscheidend sei, dass die Gewinnausschüttung beim Anteilseigner der Ertragsteuer unterliege. Die Belastung mit einer „Vorauszahlungssteuer“ hätte zurücktreten dürfen (zB STRECK V. § 8 Anm. 55; s. auch PEZZER, AG 1990, 365). UE war die Abgrenzung zwischen den Besteuerungsebenen *Körperschaft* und *Anteilseigner* durch das Anrechnungsverfahren nicht entbehrlich geworden; dessen Einführung 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 Vorauszahlung auf die Steuerschuld der Gesellschafter (glA BFH v. 12.12.1990 – I R 43/89, BStBl. II 1991, 427 mwN; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 221). 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 Vorauszahlung auf die ESt. des Anteilseigners „wirkte“ (vgl. BFH v. 24.3.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, 508). Gerade für die Fälle der nachträglich zutage tretenden vGA bedeutete dies aber,

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 (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 221). Darüber hinaus begegneten die Regelungen der in besonderem Maße im Bereich der mittelständischen Unternehmen bestehenden Gefahr der Gewinnverlagerung durch unangemessene Vereinbarungen zwischen der KapGes. und ihrem Geschäftsführer oder nahestehenden Personen (zB BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418).

b) Im Halbeinkünfteverfahren

57

Systemwechsel lässt fiskalische Bedeutung verdeckter Gewinnausschüttungen unberührt: Die fiskalische Bedeutung der vGA ist unter dem Regime des Halbeinkünfteverfahrens (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199) im Wesentlichen erhalten geblieben (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 222; GOSCH, § 8 Rn. 159).

Unterschiedliche Wirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen: 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 KSt. im Halbeinkünfteverfahren:* Während im Anrechnungsverfahren die von der KapGes. auf die Gewinnausschüttung geschuldete bzw. entrichtete KSt. wirtschaftlich wie eine Vorauszahlung auf die ESt. des Anteilseigners wirkte (s. Anm. 56), wirkt die KStBelastung mit 25 % (§ 23 Abs. 1 KStG 2002) im Halbeinkünfteverfahren definitiv. Dadurch begünstigt das Halbeinkünfteverfahren – wie vom Gesetzgeber auch beabsichtigt (s. Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66, 1999, 49 ff. sowie Einf. KSt. Anm. 194) – 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 vGA 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 KStGuthaben nicht mehr. In der Rechtswirkung ergeben sich daher nun keine Unterschiede mehr.

58 c) Im Teileinkünfteverfahren

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 in Höhe von 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 Sondersituation, 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 HAUBER in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 235 ff.). 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.

Beispiel 1: Anteilseigner ist Körperschaft bzw. natürliche Person im Höchststeuersatz; GewStHebesatz 490 %

	2007	2008	2009
GewStHebesatz	490 %	490 %	490 %
KStSatz	25 %	15 %	15 %
GA/Leistungsaustausch	100	100	100
GewSt.	19,68	17,15	17,15
KSt.	20,08	15	15
Anteilseigner = Körperschaft			
stpfl. Einkommen	5	5	5
GewSt.	0,98	0,86	0,86
KSt.	1,00	0,75	0,75
Anteilseigner = natürliche Person Steuersatz 45 %			
Anteile im BV	22,5	22,5	27
Anteile im PV	22,5	22,5	25
Gesamtlast			
Anteile im BV	62,26	54,65	59,15
Anteile im PV	62,26	54,65	57,15
Nachteil gegenüber 2008			
Anteile im BV	– 13,92 %		– 8,23 %
Anteile im PV	– 13,92 %		– 4,57 %

Beispiel 2: Anteilseigner ist Körperschaft bzw. natürliche Person im mittlerem Steuersatz (30 %); GewStHebesatz 410 %

	2007	2008	2009
GewStHebesatz	410 %	410 %	410 %
KStSatz	25 %	15 %	15 %
GA/Leistungsaustausch	100	100	100
GewSt.	17,01	14,35	14,35
KSt.	20,75	15	15

Anteilseigner = Körperschaft

stpfl. Einkommen	5	5	5
GewSt.	0,85	0,72	0,72
KSt.	1,04	0,75	0,75

Anteilseigner = natürliche Person Steuersatz 30 %

Anteile im BV	15	15	18
Anteile im PV	15	15	25

Gesamtlast

Anteile im BV	52,76	44,35	47,35
Anteile im PV	52,76	44,35	54,35

Nachteil gegenüber 2008

Anteile im BV	– 18,96 %		– 6,76 %
Anteile im PV	– 18,96 %		– 22,55 %

Beispiel 3: Anteilseigner ist Körperschaft bzw. natürliche Person im niedrigem Steuersatz (20 %); GewStHebesatz 0 % (nur idealtypisch, da seit Erhebungszeitraum 2004 gem. § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG der GewSt.-Hebesatz mindestens 200 % beträgt)

	2007	2008	2009
GewStHebesatz	0 %	0 %	0 %
KStSatz	25 %	15 %	15 %
GA/Leistungsaustausch	100	100	100
GewSt.	0	0	0
KSt.	25	15	15

Anteilseigner = Körperschaft

stpfl. Einkommen	5	5	5
GewSt.	0	0	0
KSt.	1,25	0,75	0,75

Anteilseigner = natürliche Person Steuersatz 20 %

Anteile im BV	10	10	12
Anteile im PV	10	10	25

Gesamtlast

Anteile im BV	35	25	27
Anteile im PV	35	25	40

Nachteil gegenüber 2008

Anteile im BV	– 40,00 %		– 8,00 %
Anteile im PV	– 40,00 %		– 60,00 %

3. Bedeutung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte 59

Genussrechte können auf eine lange Tradition als Finanzierungsinstrument zurückblicken; sie reicht in Deutschland zurück bis in die Mitte des 19. Jahrhunderts, als sie zur Finanzierung des Eisenbahnbaus eingesetzt wurden. Hauptzweck der Gewährung von Genussrechten ist die Kapitalbeschaffung ohne Gewährung der Mitgliedschaftsrechte eines Gesellschafters. Sie sind daher eine Sonderform der Außenfinanzierung. Nach Einführung der stimmrechtslosen

Vorzugsaktie ging die Bedeutung der Genussrechte zurück. Als Instrument der mezzaninen Finanzierung erlebt das Genussrecht indes eine Renaissance als Sanierungsinstrument (vgl. etwa VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173; STADLER, NZI 2003, 579) oder als Instrument der Mitarbeiterbeteiligung bzw. Vergütung der Organmitglieder und leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; DAUTEL, INF 1999, 684 [686]; DITGES, DStR 1986, 243). Daneben werden Genussrechte auch zur Abgeltung von Dienstleistungen, von Patenten oder zur Amortisation von Aktienkapital eingesetzt.

60 4. Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen

Grund der Regelung: § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. ist Teil des vom Gesetzgeber des JStG 2007 verfolgten Konzepts, die zwischen der Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu regeln. § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. als Teil dieses „Korrespondenzprinzips“ zielt darauf, die korrespondierende Besteuerung verdeckter Einlagen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu regeln. Die Sätze 3–6 enthalten die materiell-rechtl. Regelungen zur stl. Berücksichtigung und Behandlung verdeckter Einlagen bei der Gesellschaft und in Abhängigkeit hiervon zugleich die Anordnung von Rechtsfolgen für den Gesellschafter im Fall des Satz 6.

Der Grund für die korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen entspringt dem Bereich der vGA. Wegen des Trennungsprinzips ist über das Vorliegen einer vGA und verdeckten Einlage bei KapGes. und Anteilseigner eigenständig zu entscheiden. Da der Bescheid über die vGA bei der Gesellschaft kein Grundlagenbescheid für die Veranlagung des Anteilseigners ist, wurde bei dem Gesellschafter regelmäßig das Halbeinkünfteverfahren nicht korrigierend berücksichtigt, weil es an einer entsprechenden verfahrensrechtl. Korrekturmöglichkeit fehlte.

Hinweis: UE ist 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 nicht mit dem Erfordernis der „Vorteilsgeneigtheit“ einer vGA identisch (s. Anm. 193). Da „Vorteilsgeneigtheit“ is einer Korrespondenz bedeutet, dass die Vermögensminderung auf der Ebene der Körperschaft geeignet sein muss, bei dem 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.

Eine vorläufige StFestsetzung für den Gesellschafter lehnte die FinVerw. ab (BMF v. 29.9.2005, DB 2005, 2162; OFD Magdeburg v. 10.9.2004, DStR 2004, 1922; aA FG Ba.-Württ. v. 9.12.2004, EFG 2005, 497, rkt., m. Anm. BRANDIS; s. hierzu auch § 32a Anm. J 06-3). Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2007 zwar eine Berichtigungsmöglichkeit in § 32a kodifiziert, ist aber durch die zusätzlichen materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen weit über diese Notwendigkeit hinausgegangen. Sie beruhen auf der Zielsetzung des Gesetzgebers, „weiße Einkünfte“ zu verhindern (vgl. Gesetzesbegr., BRDrucks. 622/02, 62). Im Bereich der Finanzierung einer ausländ. Tochter-KapGes. durch die inländ. Muttergesellschaft kam es – bei Zinsaufwand im Ausland – zu stfreien oder dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden vGA bei dem inländ. Anteilseigner. Die FinVerw. wollte diese Folgen bereits durch Tz. 27 des BMF-Schr. v. 15.7.2004 (BStBl. I 2004, 593; vgl. zur Problematik auch GOSCH, § 8a Rn. 33) einschränken. Nur soweit die Zinsen im Ausland – insbes. aufgrund dortiger Fremdfinanzierungsregeln – nicht abziehbar sind, sollen im Inland die Regelungen der vGA

eingreifen. Da diese Wertung der FinVerw. ohne Rechtsgrundlage war, hat der Gesetzgeber des JStG 2007 die materiell-rechtl. Korrespondenz der vGA gesetzlich geregelt. Dasselbe gilt für die verdeckte Einlage. Ähnlich wie bei vGA wird als Grund für die materiell-rechtl. Regelung der verdeckten Einlage die grenzüberschreitende Gesellschafterfremdfinanzierung aufgrund § 8a gesehen, die im Upstream-Fall zu einer verdeckten Einlage der Muttergesellschaft in die darlehensgewährende Tochtergesellschaft führt (BMF v. 15.7.2004, BStBl. I 2004, 593 Tz. 16 f.; vgl. IdW, WPg. 2006, 1380 [1382]).

Hinweis: Durch das UntStReformG 2008 hat der Gesetzgeber die bisherigen Fremdfinanzierungsregeln des § 8a KStG vollständig durch das neue System der Zinsschranke in § 4h EStG mit ergänzenden Regelungen in § 8a KStG idF des UntStReformG 2008 ersetzt. Dadurch ist der wesentliche Grund für die materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen der vGA und verdeckten Einlage entfallen; Konsequenzen hieraus hat der Gesetzgeber nicht gezogen. Die materiell-rechtl. Korrespondenz ist aus diesen Gründen überzogen; zutreffend ablehnend FROTSCHER, ISrR 2007, 568 (572, Fn. 46); ähnlich DALLWITZ/MATERN/SCHNITGER, DSrR 2007, 1697 (1701).

Bedeutung der Regelung: In rechtl. Hinsicht ändert § 8 Abs. 3 Sätze 4–6 für den Bereich verdeckter Einlagen das Besteuerungssystem der KapGes. Bei ihnen gilt das Trennungsprinzip; die Besteuerung der Körperschaft erfolgt unabhängig von der Besteuerung ihres Anteilseigners.

Die Regelungen sind insoweit systemfremd. Es besteht eine Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage von der entsprechenden Behandlung beim Gesellschafter. 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 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, s. § 32a Anm. J 06-7.

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, ist aber aufgrund § 1 Abs. 1 AStG im Auslandsfall problematisch, weil sie anders als im Inlandsfall zu einer Einkünftekorrektur führt. Nicht zuletzt deshalb ist § 1 Abs. 1 AStG europarechtl. problematisch.

► *Verfassungsrechtliche Problematik:* Die stl. Behandlung der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft in Abhängigkeit von der stl. Behandlung beim Gesellschafter ist verfassungsrechtl. unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes problematisch. Bildet man den Vergleich zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als „Korrespondenz-Einheit“, werden verdeckte Einlagen wohl regelmäßig gleich behandelt (wirtschaftliche Einheit für Zwecke des § 3c Abs. 1 EStG bejahend BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, DB 2007, 2178).

Besteuerungsobjekt ist aber weder im EStRecht noch im KStRecht bei Beteiligungen an KapGes. die Einheit aus Gesellschafter und Gesellschaft, sondern

jeweils beide Subjekte getrennt voneinander. Je nach stl. Auswirkung beim Gesellschafter kommt es dadurch zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen – Steuerneutralität oder stpfl. Einkommen – bei der empfangenden Gesellschaft. Gleiche Sachverhalte werden ungleich besteuert.

Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung, dadurch „weiße Einkünfte“ zu vermeiden, erscheint nicht durchgreifend, weil die Gesellschaft keinen Einfluss auf eine entsprechende Behandlung beim Gesellschafter hat (vgl. zum vGA-Fall auch KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1506]; aA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 186).

► *Europarechtliche 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.

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. SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2006, 1225 [1234]; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 [517]).

Letztlich ist insoweit wohl auch entscheidend, ob auf die einzelne Gesellschaft abgestellt oder eine Kohärenz zugelassen wird (s. § 8b Anm. J 06-3).

61–64 Einstweilen frei.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

65 1. Verhältnis zwischen Alt. 1 und Alt. 2 des § 8 Abs. 3 Satz 2

Der Inhaber eines Genussrechts kann gleichzeitig Gesellschafter der KapGes. oder eine dem Gesellschafter nahestehende Person sein. Unabhängig von der Regelung in Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 können Ausschüttungen auf Genussrechte daher auch eine vGA darstellen, wenn deren Voraussetzungen vorliegen (vgl. BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. I 1996, 77), etwa bei Einräumung des Genussrechts ohne (angemessene) Gegenleistung (DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 nF Rn. 213; zum Gesellschaftsrecht s. HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 Rn. 85), bei Unangemessenheit der Vergütung für das Genussrechtskapital sowie bei einem Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot oder das Gebot klarer Vereinbarung bei beherrschenden Gesellschaftern. Insbes. dividendenabhängige Genussrechtsvereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter dürften wegen der Abhängigkeit vom Gewinnverwendungsbeschluss, den der beherrschende Gesellschafter steuern kann, mangels einer klaren vorherigen Vereinbarung als vGA anzusehen sein (WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]; WINTER, GmbHR 1993, 281; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 215; aA HOFFMANN, GmbHR 1993, 280). Gleiches gilt für den Verzicht auf das gesetzliche Bezugsrecht oder den Verwässerungsschutz zugunsten nahestehender Personen. Fraglich ist allerdings, ob der Genussrechtsinhaber über die Ausübung seiner gesetzlichen Rechte hinaus verpflichtet ist, mangels – geeigneter – gesetzlicher Regelungen auf ei-

ner vertraglichen Regelung zu bestehen, um den Vorwurf zu vermeiden, sorgfaltswidrig die Entwertung seiner Rechtsposition zugelassen zu haben. Angesichts der Vertragsfreiheit und des daraus resultierenden Fehlens eines verkehrstypischen Genussrechtsvertrags kann dies uE nicht verlangt werden.

2. Verhältnis zu § 8a

66

Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8a idF des Stand-OG (1993–2003): Der in der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH (v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, GmbHR 2003, 44) als europarechtswidrig eingestufte, grds. bis 31.12.2003 anwendbare (s. § 8a Anm. J 03-2) § 8a idF des StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) enthielt einen Tatbestand, an dessen Erfüllung die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 geknüpft waren. Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital „galten“ unter den in § 8a aF genannten Voraussetzungen als vGA; § 8a aF ging nach hM insoweit § 8 Abs. 3 Satz 2 vor. Andererseits fanden die allgemeinen Grundsätze der vGA ergänzend zu den typisierenden Regelungen des § 8a aF Anwendung, soweit die zugrunde liegende Geschäftsbeziehung unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit zu beurteilen ist (s. § 8a Anm. 20).

Unterstellte gesellschaftsrechtliche Veranlassung bestimmter Fremdkapital-Vergütungen nach § 8a idF des „Korb II-Gesetzes“ (2004–2007): Der mit Blick auf die Lankhorst-Hohorst-Entscheidung des EuGH (s.o.) durch das Ges. zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG (sog. „Korb II Gesetz“) v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14) vollständig neu gefasste und grds. ab 1.1.2004 anwendbare (s. § 8a Anm. J 03-2) § 8a beruht – gleichermaßen wie die normale vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 – auf einer (unterstellten) gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Vergütungen für Gesellschafter-Fremdkapital „sind“ unter den in § 8a genannten Voraussetzungen „auch vGA“. Die Regelungen in § 8a sind danach (ein weiterer) Maßstab für die Bestimmung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Aus dem früheren Rechtsfolgenverweis wurde ein Rechtsgrundverweis (s. hierzu § 8a Anm. J 03-18).

► *Gewinnabhängige Genussrechtsvergütungen* für obligationenartige Genussrechte fallen nach Auffassung der FinVerw. ohne die Möglichkeit eines Drittvergleichs und ohne Schutz durch einen Safe Haven unter § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, wenn der Genussrechtsinhaber an der KapGes. wesentlich beteiligt ist oder eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist bzw. die Möglichkeit des Rückgriffs auf diese Personen hat, weil der Begriff des Fremdkapitals nach strechtl. Grundsätzen zu verstehen sei (BMF v. 15.12.1994, BStBl. I 1995, 25 Tz. 44, 53; zustimmend DJPW/PUNG/DÖTSCH, § 8a Rn. 176; kritisch zur Abweichung vom handelsrechtl. EK-Begriff § 8a Anm. 151; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [340 f.]).

Ablösung der Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung durch § 8a idF des UntStRefG 2008 (Zinsschranke): Die Bestimmungen über die sog. Zinsschranke (§ 8a iVm. § 4h EStG idF des UntStRefG 2008, BGBl. I 2007, 1912) lösen die bisherigen Regelungen über die Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a idF des Korb II-Ges. ab; sie beziehen sich nicht nur, wie bisher, auf eine Beschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung, sondern zielen auf jede Art der Fremdfinanzierung. Technisch wird die Korrektur nicht mehr 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 (zur Anwendung s. § 34 Abs. 6a idF des UntStRefG 2008; zu den Auswirkungen der Zinsschranke auf KapGes. s. WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI,

GmbHHR 2007, 785 [786 f.]; zur Frage der Europarechtskonformität der Zinsschranke s. FÜHRICH, IStR 2007, 341; zu Zinsschrankenregelungen im Rechtsvergleich s. KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418).

67 3. Verhältnis zu § 8b

Die Regeln über vGA und § 8b schließen sich nicht gegenseitig aus, betreffen aber grundsätzlich völlig verschiedene Betrachtungsebenen. § 8b bestimmt die Rechtsfolgen für die Körperschaft als Anteilseigner, während § 8 Abs. 3 die Auswirkungen bei der ausschüttenden Körperschaft regelt. Veräußerungsgewinne iSd. § 8b Abs. 2 können beim Leistungsempfänger vGA darstellen (s. näher § 8b Anm. 17; ebenso BLÜMICH/MENCK, § 8b Rn. 136a; GOSCH, § 8b Rn. 189; offen gelassen in BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490, zur Veräußerung der Beteiligung an einer ausländ. KapGes. zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen Gesellschafter bzw. eine nahestehende Person).

68 4. 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 Vermögensvergleich 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).

69 5. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO

Die Nichtabziehbarkeit von BA (§ 4 Abs. 5 EStG, § 160 AO) führt auf der Ebene der Körperschaft wirtschaftlich im Ergebnis zur gleichen Rechtsfolge wie die Annahme einer vGA, da in beiden Fällen die nicht abziehbaren bzw. gesellschaftsrechtl. veranlassenden 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. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHHR 2007, 660; v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHHR 1997, 317; zust. GOSCH, § 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 (BFH v. 19.2.1999 – I R 105–107/97, BStBl. II 1999, 321, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 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 anheim gestellte 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, § 8 Rn. 185) 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 nichtabziehbare BA Leistungen an alle Personen betreffen und auch für die Einkünfte von Personenernehmen 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, § 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. UE liegen nicht abziehbare BA (und nicht vGA) jedenfalls dann vor, wenn und soweit unangemessener Aufwand der Repräsentation der KapGes. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) dient und ein gesellschaftlich veranlasstes Interesse nicht festgestellt werden kann (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 65).

6. Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG

70

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 um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Wenn die Rückzahlung auch aus einem Liquidationsüberschuss oder freiem Vermögen erfolgen kann, ist eine Verbindlichkeit auszuweisen (BMF v. 18.8.2004, BStBl. I 2004, 850 Tz. 3; Bock, DStR 2005, 1067 [1068]).

7. Verhältnis zu § 12 EStG

71

Entgegen den Grundsätzen älterer BFH-Entscheidungen (zB BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753) geht 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 können; sie orientiert sich insoweit am Aufteilungsverbot des § 12 EStG (s. BUCIEK, DStZ 2005, 574). Danach gilt § 12 Nr. 1 EStG zwar nicht unmittelbar für Körperschaften, gleichwohl sollen Aufwendungen in vollem Umfang zu einer vGA führen, wenn diese „in nicht nur untergeordnetem Maße“ durch private Interessen des Gesellschafters mitveranlasst sind. Zu beachten ist, 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 376).

8. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG

72

Entsteht in der Bilanz ein Verlust aus Termingeschäften, der außerbilanziell durch die Annahme einer vGA neutralisiert wird, können die Regeln zur Ver-

lustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Sätze 3 ff. EStG mangels Vorliegens eines Verlusts nicht angewendet werden (SCHMITTMANN/WEPLER, DStR 2001, 1783).

73 9. Verhältnis zu § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG

Für die Auslegung der estrechtl. Vorschriften, die wie § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG keinen ausdrücklichen Verweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 enthalten oder dessen Inhalt wiederholen (wie zB § 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. hierzu auch KRATZSCH, BB 2004, 581 [583]; KORN/STRAHL, § 17 Rn. 31; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 17 Rn. 22; KIRCHHOF/GOSCH VII. § 17 Rn. 41).

74 10. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

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.

75 11. 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 Hamburg v. 21.6.2006 – 6 K 359/03, nv. [juris]); 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 Geschäftsverhältnis 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 and. Gründen aufgeh. und zurückverw. durch BFH v. 29.11.2000 – I R 16/00, BFH/NV 2001, 626; glA Gosch, § 8 Rn. 193, 765).

76 12. Verhältnis zu § 42 AO

„Verzahnung“ der Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch: Das Verhältnis von Abs. 3 Satz 2 zu § 42 AO war bisher nicht ausdrücklich Gegenstand höchstrichterlichen Entscheidungen; im Ergebnis geht die Rspr. aber erkennbar davon aus, dass die Regelungen über die vGA neben § 42 AO anwendbar sind (so ausdrücklich FG Köln v. 11.3.1999, EFG 1999, 922, aus and. 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; v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II

2001, 520; 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. 20.3.2002 – I R 63/99 aaO; v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516). 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 missbräuchlichen Gestaltung im Ergebnis zu einer Gewinnerhöhung – etwa durch Nichtanerkennung einer BA –, fehlt es an der zur Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensminderung. 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, § 8 Rn. 193, der indes in der „bewussten“ vGA der Sache nach einen „dekuvrierten Gestaltungsmissbrauch“ erblickt; aA CREZELIUS, StuW 1995, 313, der die vGA als „kodifizierte Umgehung“ bezeichnet).

Mit der im JStG 2008 (BRDrucks. 747/07) beschlossenen Neufassung des § 42 AO versucht der Gesetzgeber erstmals, durch eine gesetzliche Definition des Begriffs des Missbrauchs die bisher stark von Kasuistik geprägte Regelung näher am Willen des materiellen Gesetzgebers auszurichten (s. die Gesetzesbegr. in BRDrucks. 544/07, 105; zur Kritik s. LENZ/GERHARD, BB 2007, 2429; BROCKMEYER, DStR 2007, 1325). Nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO nF liegt ein Missbrauch vor, wenn eine „unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt“. Dies gilt nach Abs. 2 Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn der Stpfl. den Nachweis erbringen kann, dass für die von ihm gewählte Gestaltung außerstl. Gründe vorliegen, die „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. Gelingt dem Stpfl. der Nachweis beachtlicher außerstl. Gründe nicht, entsteht der Steueranspruch kraft Gesetzes so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtl. Gestaltung entstanden wäre (§ 42 Abs. 1 Satz 3 AO nF). Auf die schon bisher bestehende „Verzahnung“ des Missbrauchstatbestands mit den Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 hat die Neufassung keinen grundlegenden Einfluss. Auch die Neuregelung in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO idF des JStG 2008, 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 in diesem Sinne ist und ihr ein dahin gehender Gesetzesvorrang auch bisher nicht zukam.

13. Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht

77

Schrifttum: MEIER, Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaft und Kapitalgesellschafter aus schenkungsteuerlicher Sicht, DRV 1986, 135 u. 146; 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, GmbHR

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.

Umstritten ist, ob und inwieweit bewusst „gewollte“ vGA – insbes. solche an nahestehende Personen – im Einzelfall schenkungstl. Tatbestände erfüllen können (vgl. FG Nürnberg v. 18.11.2004, INF 2005, 247 = FGReport 2005, 24, nrkr., Az. BFH II R 28/06, zu überhöhten Gehaltszahlungen an den Ehegatten eines Mitgesellschafters). UE lösen vGA an den Gesellschafter regelmäßig keine Schenkungsteuer aus; die einer vGA zugrunde liegende „Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis“ kann die Annahme einer freigebigen Zuwendung nicht rechtfertigen (ebenso R 18 Abs. 7 ErbStR 2003). Auch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und der einem Gesellschafter nahestehenden Person kommt eine freigiebige Zuwendung nicht in Betracht; etwas anderes kann nur gelten, 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. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; s. ferner GEBEL in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 7 Rn. 191 ff.; SCHUCK in VISKORF/GLIER/HÜBNER/KNOBEL/SCHUCK, ErbStG, 2. Aufl. 2004, § 7 Rn. 186; zu Einzelfällen s. ALBRECHT, ZErB 2003, 141; BÖDECKER, GmbHR 1997, 240; ZIMMERMANN, DB 2005, 1650; KAMPS, Stbg. 2006, 107; MEIER, DRV 1986, 135 u. 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 Sonderegelung in § 7 Abs. 6 ErbStG).

78 14. Verhältnis zu § 1 AStG nF

Schrifttum: HAUN/REISER, Ausgewählte Probleme des Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz aus der Sicht der GmbH, GmbHR 2004, 841; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG nF, IStR 2007, 485; SCHOLZ, Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2007, 521; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des UntStRefG 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649.

Einkünfte eines Stpfl. aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sind nach § 1 AStG idF des UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) zu korrigieren, wenn dabei Bedingungen (insbes. Verrechnungspreise) vereinbart worden sind, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten. Die Fiktion des § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG enthält keinen allgemeinen ertragstrechl. Grundsatz; vielmehr ist die Vorschrift als Ausnahmebestimmung für Auslandsbeziehungen zu verstehen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu den unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG im Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2 s. FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 1 AStG Rn. 81 ff.). § 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; v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BMF v. 12.4.

2005, 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 verursachten Einkommensverwendung (s. näher FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, aaO Rn. 83 ff.). Überdies sieht § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG i d F des UntStRefG 2008 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 Einkünfterhöhung 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.]).

15. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung

79

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 jeder 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 WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, MA Art. 9 Rn. 106; GOSCH, § 8 Rn. 188 f.). Im Rahmen seines tatbestandlichen 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. näher GOSCH, § 8 Rn. 190 f.; zur abkommensrechtl. Besteuerungszuordnung von vGA als Beteiligungsertrag s. BFH v. 26.8.1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318 mwN).

Einstweilen frei.

80–84

IV. Verfahrensfragen

85

Feststellungslast und Sachverhaltsaufklärung: Die Feststellungslast für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale einer vGA trägt grundsätzlich das FA, da es sich um einen steuererhöhenden Tatbestand handelt (zB BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; st. Rspr.; s. hierzu auch Anm. 167). Dennoch ist nach allgemeinen Grundsätzen der Feststellungslast das Zusammenwirken mit § 90 Abs. 1 AO zu berücksichti-

gen. 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 vGA 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 Entscheidung des BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00 aaO vgl. WASSERMAYER, DB 2001, 2465 [2468], und GOSCH, StBp. 2001, 360 [362]); allerdings erstreckt sich die Mitwirkungspf. des Stpfl. auf alle Tatbestandsvoraussetzungen der vGA (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00 aaO; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 471; SCHREIBER IStR 2004, 694).

► *Eine auf die Rechtsfolge der vGA bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* rechtfertigt regelmäßig die Schätzung der Besteuerungsgrundlage (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00 aaO; krit. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 471; BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270).

Besonderheiten bei Auslandssachverhalten: Bei Vorgängen mit Auslandsbezug zwischen 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; abgedr. bei HHSp./SÖHN, § 90 AO Rn. 204) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten. Werden diese Pflichten verletzt, stehen der Finanzbehörde – 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. HHSp./SÖHN, § 90 AO Rn. 188 ff.; krit. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 471).

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 dann, wenn auch entsprechende Aufklärungsversuche des FG gescheitert sind (BFH v. 4.4.2002 – I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179; v. 11.2.2003 – I B 159/01, BFH/NV 2003, 1092; 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 Kasselführung bzw. festgestellte Kassenfehlbeträge oder Fehlbuchungen führen für sich allein noch nicht zu der Annahme, der Gesellschafter habe die hinzuge-

schätzen 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, nv. [juris]; s. näher Anm. 380 „Hinzuschätzungen“). 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) Beweiszeichen 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 dann 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. 380 „Domizilgesellschaft“).

Einstweilen frei.

86–89

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

(Dr. Ulrich Schallmoser, Richter am FG, München)

I. Grundsystematik

90

Abs. 3 Satz 1 verlangt eine von der Einkommensverteilung unabhängige Einkommensermittlung. Die Regelung normiert ihrem Inhalt nach ein Abzugsverbot für *offene* Gewinnausschüttungen; sie ist aber auch ganz allgemein 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. 68). Eine Entnahme kann allerdings durch eine Körperschaft selbst vollzogen werden, soweit sie Sachen oder Leistungen aus ihrem betrieblichen Bereich für eigene Überschusseinkünfte verwendet.

II. Maßnahmen der Einkommensverteilung

1. 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 Gesetzessystematik aber nur deklaratorisch („Auch ...“) – genannt sind (s. Anm. 51);
- 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. 19 ff.) und des § 304 AktG;
- vororganschaftliche Gewinnausschüttungen und Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3.

„Für die Ermittlung des Einkommens ... ohne Bedeutung“: Abs. 3 Satz 1 konkretisiert den allgemeinen ertragstrechl. Grundsatz, wonach eine Verwendung des Einkommens bei dessen Ermittlung – dh. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche (Körperschaft-)Steuer – außer Betracht bleiben muss (glA ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 554). Maßnahmen der Einkommensverteilung unterliegen daher einem Abzugsverbot (s. hierzu Anm. 96).

92 2. 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 (s. § 27 Anm. 23 ff.; BLÜMICH/DANESING, § 27 aF Rn. 36; STRECK V. § 27 Anm. 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. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, zu § 27 aF; v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460, zu § 27 aF und § 8 Abs. 4 aF; v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280, zu § 19 Abs. 1 Nr. 1 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 in dem 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 sowie § 27 Anm. 23; zu den Wortbestandteilen des Begriffs der Gewinnausschüttung s. auch § 27 Anm. 25 f.).

93 3. Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung

Ausgewähltes Schrifttum: HOLZBORN/BUNNEMANN, Gestaltung einer Sachausschüttung und Gewährleistung im Rahmen der Sachdividende, AG 2003, 671; 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, 841; CREZELIUS, Steuerrechtsfragen der Sachwertabfindung, in: Festschr. Korn, Bonn 2005, 273; PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533.

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 Beschluss anfechtbar oder mit Rechtsfehlern behaftet ist, spielt keine Rolle. Nur wenn ein Gewinnverteilungsbeschluss nichtig ist, liegt der Gewinnausschüttung kein „den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender“ Beschluss zugrunde (BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280; v. 22.8.2006 – I R 40/05, DStR 2007, 193; BLÜMICH/DANELING, § 27 aF Rn. 45; STRECK VI. Anh. § 27 aF Anm. 29, § 28 aF Anm. 4). Es handelt sich gleichwohl auch im Fall der Nichtigkeit um eine Form der Einkommensverteilung (nämlich um eine vGA), die das Einkommen der Körperschaft im Ergebnis nicht mindern darf (STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 56 mwN).

► *Bei der AG und KGaA* bestimmt nach § 174 AktG (iVm. § 278 Abs. 3 AktG) die Hauptversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns.

► *Bei der GmbH* beschließen die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Ergebnisses (§ 46 Nr. 1 GmbHG); sie haben Anspruch auf den Jahresüberschuss zzgl. eines Gewinnvortrags und abzgl. 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 GmbHG; s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, und Anm. 380 „Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen“) 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 in Festschr. Korn, 2005, 273; ORTH, WPg. 2004, 777, 841; HOLZBORN/BUNNEMANN, AG 2003, 671; zum Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative s. PRINZ/VON FREEDEN, FR 2005, 533; zu Tracking Stocks und Sachdividenden als Gestaltungsinstrument s. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; zur Annahme einer vGA im Zusammenhang mit einer Sachdividende s. Anm. 380 „Sachdividende“).

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 (zu den Voraussetzungen einer Vorabauschüttung bei der AG s. § 59 AktG; zur bilanziellen Behandlung von Vorabauschüttungen bei AG und GmbH s. auch ELLROTT/KRÄMER in Beck-Bilkomm. VI. § 268 HGB Rn. 7).

4. „Andere“ Maßnahmen der Einkommensverteilung

94

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 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 (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, 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. Beschluss zu Grunde. 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. BLÜMICH/DANESING, § 27 aF Rn. 54).

Organschaft: Gewinne, die auf Grund 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 Organträger 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. 311).

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 kraft Gesetzes gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 eine Minderung des Einlagekontos, weil für eine (auch verdeckte) Ausschüttung stl. nicht mehr genügend ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist. Durch Leistungen darf zudem ab 2006 das Einlagenkonto nicht mehr negativ werden. In diesen Fällen zählt eine handelsrechtl. Einlagenrückgewähr dann als Ausschüttung.

Liquidation: Im Abwicklungsstadium vorgenommene (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttungen für Vorjahre sind eine von Abs. 3 Satz 1 erfasste Form der Einkommensverteilung (s. § 11 Anm. 86; glA BLÜMICH/DANESING, § 27 aF Rn. 68 f.).

95 Einstweilen frei.

96 III. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung

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 Vorabausschüttungen schon in der GuV-Rechnung berücksichtigt werden können (vgl. § 275 Abs. 4 HGB, § 158 Abs. 1 AktG; s. auch ELLROTT/KRÄMER in Beck-Bilkomm. VI. § 268 HGB Rn. 3; NEUMANN in GmbH-Handbuch, Rn. III 380), 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

IV. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften

Ausgewähltes Schrifttum: MAHLOW, Zur betrieblichen Einkünftezielung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2001, 1450; TILLMANN/MOHL, Auswirkungen des Steuersenkungsgesetzes 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.

1. 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. Insbes. 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. 37) fallen, können gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 EStG (auch) Überschusseinkünfte erzielen (glA GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 57; zu den insoweit bestehenden Einschränkungen s. Anm. 17; zur Einkommensermittlung s. Anm. 14 ff. und R 29 KStR 2004; zum Umfang der insoweit anzuwendenden Vorschriften des EStG s. Anm. 16 und R 32 KStR 2004). Gleiches gilt im Einzelfall auch für beschränkt kstpfl. KapGes. ausländ. Rechts ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland (s. Anm. 34). Eine Körperschaft kann über unterschiedliche Vermögens- und Einkunftssphären verfügen, sofern sie nicht kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und ihr jede außerbetrieblichen Sphäre (s. Anm. 34; s. auch GOSCH/HEGER, § 5 Rn. 28 zu den Einkunftssphären bei iSd. § 5 stbefreiten Körperschaften; MAHLOW, DB 2001, 1450 [1452]) fehlt.

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).

2. Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen

99

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. Vorschrift zählt auch der Überschuss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), den eine Körperschaft erzielt. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass überschusserzielende Körperschaften – bspw. sonstige juristische Personen des privaten Rechts, Vereine, beschränkt kstpfl.

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 KStR 2004, 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.

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

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

(Dr. Stefan **Wilk**, Richter am FG, Köln)

Schrifttum: 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; WASSERMEYER, Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1989, 298; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Auflage, Heidelberg 1990; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 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; JANSSEN, Zur Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, 314; WASSERMEYER, Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, StVj. 1993, 208; SCHUHMANN, Zum Verständnis des BFH von der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1994, 209; 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; BILSDORFER, Der Fremdvergleich im Bereich der Körperschaftsteuer: Mittel zur Annahme bzw. Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung, INF 1996, 705; 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; PEZNER, Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1996, 379; 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; PRINZ, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StJb. 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 veranlassenden 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, Veranlassung und Fremdvergleich, Festschr. Klaus Offerhaus, Köln 1999; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1999, 18; 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; KORN, Neue Beratungsaspekte zur verdeckten Gewinnausschüttung, KÖSDI 2001, 12811; 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; PEZZER, Der Fremdvergleich als Prüfungsmaßstab für Verträge zwischen nahestehenden Personen – Sachverhaltswürdigung oder rechtliche Subsumtion, DStZ 2002, 850; 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; SCHMIDT-LIEBIG, Indiz und Rechtsanwendung im Steuerrecht bei „verdeckter Gewinnausschüttung“ und „Gewerbebetrieb“ in der neueren BFH-Rechtsprechung, FR 2003, 273; BINZ, Darlehen an Gesellschafter als verbotene Auszahlung i.S. von § 30 GmbHG und Folgen für Bilanzierung und Berichterstattung, DB 2004, 1273; 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; DAMAS, Grund und Grenzen der Selbständigkeitsfiktion bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2005, 866; DÖTSCH/PINKOS, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004/Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, DB 2005, 125; KALWAROWSKYJ, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 2005, 2260; ROSE, Die „Vorteilsgeneigtheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2005, 2596; SCHUHMANN, Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer – quo vadis?, StBp. 2005, 114; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, 1137; SEEGER, Betriebsphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in: Festschr. für F. Wassermeyer, München 2005, 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; KALWAROWSKYJ/PINKOS, Nochmals: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 1809; 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, vGA und verdeckte Einlagen, Köln 2006; PINKOS, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692; 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; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste, DB 2006, 2540; 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; WASSERMAYER, Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, 1733; BECKER/KRETZSCHMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, DStR 2007, 1421; 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; HÜTTEMANN, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, 1603; 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; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; KÜFFNER/EISGRUBER, Steuergünstige Verteilung des Einkommens von Überschuss erzielenden Körperschaften nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 640; LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, 9. Aufl., Herne/Berlin 2007; 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; D. POHL/RAUPACH, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage nach dem JStG 2007; WINTER, Upstream-Finanzierung nach dem MoMiG-Regierungsentwurf, DStR 2007, 1484.

I. Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung

1. Grundlagen

Fehlende gesetzliche Begriffsbestimmung: Der Gesetzgeber verwendet mehrfach den Begriff der vGA, ohne ihn zu definieren (vgl. § 8 Abs. 3 Sätze 2 und 5, § 8a Abs. 1 Satz 1 (bis VZ 2007), § 8b Abs. 1 Satz 4, § 10 Nr. 2, § 32a Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 2, § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, § 44 Abs. 6 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 5 InvZulG 2007, 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 ein derart zentrales und praxisrelevantes Rechtsinstitut gesetzlich nicht näher bestimmt wird, hat das BVerfG bisher

100

nicht geteilt. Der Gesetzgeber verdeutlichte durch sein Festhalten an dem 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).

Einkommenserzielung und Einkommensverteilung: Ausgangspunkt der Bestimmung des Inhalts einer vGA ist das Gesetz. Nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 dürfen (ua.) „auch“ vGA das Einkommen nicht mindern. § 8 Abs. 3 Satz 2 knüpft an § 8 Abs. 3 Satz 1 an, wonach die Ermittlung des Einkommens ohne Rücksicht auf dessen Verteilung erfolgt. Der Gesetzgeber ordnet die vGA daher der Einkommensverteilung zu. Damit dient die vGA 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 jeder Prüfung des Vorliegens einer vGA bedacht werden. Indizien, die die Rspr. entwickelt hat, müssen stets im Lichte dieser Erkenntnis angewendet werden. 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), 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.

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

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

Hinweis: Dagegen sieht der für die Einkommensbesteuerung des Gesellschafters zuständige 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 mwN; zu den tatbestandlichen Unterschieden vgl. Anm. 101).

Es ist nicht erforderlich, dass alle Tatbestandsmerkmale der vGA im gleichen VZ erfüllt sind. Erfüllt eine Gestaltung die Voraussetzungen der vGA in verschiedenen Jahren, ist die vGA in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem zum ersten Mal alle Tatbestandsmerkmale gegeben sind. Soweit der BFH in neueren Entscheidungen verlangt, die Minderung des Unterschiedsbetrags müsse objektiv geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, handelt es sich uE nicht um ein neues Tatbestandsmerkmal der vGA, sondern um ein Erfordernis, ohne das eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht denkbar ist (vgl. Anm. 113). Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im jeweiligen Wj. tatsächlich einen Gewinn erzielt. Auch wenn sich der zu beurteilende Sachverhalt im Ausland abspielt, ist das Vorliegen einer vGA nach deutschem Steuerrecht zu beurteilen, da das Territorialprinzip die Regelung von Auslandssachverhalten insoweit nicht ausschließt (vgl. BFH v.

6.4.1977 – I R 184/75, BStBl. II 1977, 574). Die vGA ist kein Fall des Gestaltungsmissbrauchs und wird unabhängig von § 42 AO definiert, so dass es keiner Absicht der Gesellschaft, ihrem Gesellschafter einen Vorteil zukommen zu lassen, bedarf. 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). Für die Prüfung einer vGA kommt es schließlich nicht darauf an, was die Gesellschaft mittels der der KStErklärung zugrundeliegenden Bilanz erklärt (aA BGH v. 11.11.1988 – 3 StR 335/88, NJW 1989, 689; vgl. dazu WASSERMEYER, DStR 1990, 158 [161]).

Außerbilanzielle Abwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung: Die Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 2 erfolgt außerhalb der StBil. (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. 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 zur außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung (vgl. BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). 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 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 Unterschiedsbetrag, vgl. Anm. 165) auswirken. Auf einen Ab- und Zufluss des Vermögensnachteils bei der Gesellschaft bzw. dem Gesellschafter kommt es nicht an. Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch klargestellt, dass die einseitige Betrachtung

tung 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. „Vorteilsgeneigntheit“ BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; Anm. 113).

Übernahme der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung: Die Fin-Verw. hat in R 36 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004 die Definition des I. Senats des BFH übernommen. Mit BMF v. 28.5.2002 (BStBl. I 2005, 603) hat sie sich auch der Rspr. zur außerbilanziellen Hinzurechnung der vGA als Teil der zweistufigen Gewinnermittlung angeschlossen.

„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 zu meist auf die Kritik einzelner BFH-Entscheidungen oder Aspekte zur Frage des Vorliegens gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. zB die Einwendungen von OPPENLÄNDER, vGA, 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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 37 ff., 119 ff.), nach der sich eine vGA, ausgehend von ihrer Funktion der Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung, an dem Begriff der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren hat. Dieser Grundsatz dürfe aber nicht durch die Anwendung formaler Sonderanforderungen beim beherrschenden Gesellschafter überbewertet werden. Da der Empfänger der vGA das notwendige Bindeglied zwischen Vermögensminderung oder vermindelter 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 bei dem 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. Auch BRIESE (vgl. GmbHR 2005, 597 [609]) knüpft im Wesentlichen an die BFH-Rspr. an, wenn er die vGA als eine Vermögensverlagerung definiert, die den Unterschiedsbetrag mindert, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und sich nicht als offene Gewinnausschüttung oder Kapitalherabsetzung darstellt. Nach seiner Ansicht schließen sich allerdings betriebliche und gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus, so dass er beim Vorliegen einer vGA anders als die Rspr. die Korrektur nicht außerhalb der StBil., sondern im Wege der Bilanzberichtigung vornehmen will.

101 2. Verhältnis zu anderen vGA-Bestimmungen

„Fiktion“ einer verdeckten Gewinnausschüttung: Einer Prüfung der Tatbestandsmerkmale der vGA bedarf es nicht, wenn das Gesetz das Vorliegen einer vGA unmittelbar anordnet (vgl. § 8a Abs. 1 Satz 1, § 34 Abs. 6a) oder sie fingiert (vgl. § 8a Abs. 1 Satz 1 aF). Einen weiteren Sonderfall stellen Leistungsbeziehungen zwischen öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaften und ihren Betrie-

ben gewerblicher Art (BgA) dar. 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; v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; abgrenzend zu den von Gebietskörperschaften erhobenen Sondernutzungsgebühren vgl. FG Düss. v. 10.8.2006, EFG 2007, 288, nrkr., mit Anm. NEU, Az. Rev. BFH I R 72/06, zum Verfahrensstand vgl. KÖSDI 2007, 15694; vgl. zum „umgekehrten“ Fall der Nutzungsüberlassung eines WG des BgA an die Trägerkörperschaft FG Nürnberg v. 4.4.2006, 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. 33 Abs. 2 KStR 2004).

Tatbestandlicher Unterschied zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Die Anwendung des § 8 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) abzugrenzen, da dessen Besteuerung einen Zufluss iSd. § 11 Abs. 1 EStG 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; v. 10.5.2005 – VIII B 121/04, BFH/NV 2005, 1776). 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 ist 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 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 dem VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im BV und der gesonderte Einkommensteuertarif 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. DÖTSCH/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 (zutreffend C. POHL, DStR 2007, 1336 [1338]), da nicht zuletzt die vGA auf beiden Ebenen unterschiedlich definiert

wird und keine vollständige Deckungsgleichheit besteht (vgl. D. POHL/RAUPACH, FR 2007, 210 [213]). Insoweit darf aus der Verwendung des Begriffs „vGA“ in § 8 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.

Hinweis: Die Bindung des Gesellschafters an die Besteuerung der Gesellschaft ist verfassungsrechtl. nicht unbedenklich, da ihm keine Rechtsschutzmöglichkeit gegen den KStBescheid zusteht. Auch der Gesellschaft fehlt bei einem Einspruch oder einer Klage gegen den KStBescheid mit dem Ziel einer Einkommenserhöhung wegen einer vGA die Beschwer gem. § 350 AO bzw. § 40 Abs. 2 FGO (s. zu verfassungs- und europarechtl. Einwänden § 3 Nr. 40 EStG Anm. J 06-7 und § 8b Anm. J 06-3 mwN; KOHLHEPP, DStR 2007, 1502 [1505 ff.]).

Auswirkung des § 12 Nr. 1 EStG auf die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung: Das Aufteilungsverbot des § 12 EStG ist kstl. nicht anwendbar (so schon BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753), da die Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 der des § 12 EStG vorgeht (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 das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 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, kann demzufolge eine vGA vorliegen (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04 aaO; 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, EFG 2001, 308, rkr.). Systematisch wirkt sich § 12 Nr. 1 EStG somit wertend auf den Prüfungsinhalt des Tatbestandsmerkmals der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus. Wie sich die Rspr. des I. BFH-Senats vor dem Hintergrund des Vorlagebeschl. des BFH v. 20.7.2006 – VI R 94/01 (BFH/NV 2006, 1968) weiter entwickeln wird, bleibt abzuwarten, da der VI. BFH-Senat das Aufteilungsverbot bei gemischt veranlassten Reisekosten nicht mehr anwenden will (vgl. auch TILLMANN, GmbH-StB 2005, 223; zum Verhältnis zwischen vGA und Arbeitslohn bei § 12 Nr. 1 EStG BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BFH/NV 2004, 1603).

Rückgängigmachen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Mit Ausnahme der Korrektur versehentlicher Buchungsfehler (vgl. Anm. 112) kann nach der Rspr. des BFH eine vGA nur rückgängig gemacht werden, wenn die Beteiligten offensichtlich die stl. Folgen ihrer Handlungsweise nicht überblicken konnten, diese Folgen ungewöhnlich hart sind und spätestens bis zur Aufstellung der Bilanz der frühere Zustand wieder hergestellt wird (vgl. BFH v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255, und v. 30.11.1966 – I 310/62, BStBl. III 1967, 152; so auch BMF v. 6.8.1981, BStBl. I 1981, 599). Der Fall ist jedoch kaum praxisrelevant, da bei Beginn einer Betriebsprüfung die Bilanz regelmäßig aufgestellt sein dürfte. Die fehlende Möglichkeit zur Rückabwicklung einer vGA ist nicht verfassungswidrig (vgl. BVerfG v. 8.12.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201; vgl. auch Anm. 223).

II. „Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, (...)“

1. 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 Gewinnermittlung, so dass sich Überschusseinkünfte und vGA nicht ausschließen, da die vGA jede Form der Einkommensverwendung zugunsten des Gesellschafters erfasst (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. -FW, 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 unter dem Blickwinkel der vGA nicht relevant (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230 zur Ausübung von Bezugsrechten).

2. 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 schon nicht darauf an, ob dem Vermögensnachteil eine Rechtshandlung iS 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 aaO; anders noch BFH v. 13.9.1989 – I R 41/89, BStBl. II 1989, 1029, und 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 zudem untechnisch zu verstehen, eine „Handlung“ kann auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen (vgl. BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795). Beispielhaft seien die Fälle des Unterlassens der Geltendmachung einer Forderung gegen den Gesellschafter oder der Kündigung eines ursprünglich angemessenen, zwischenzeitlich jedoch nicht mehr gerechtfertigten Vertrags genannt (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 aaO:

► *Handlungen der Geschäftsorgane*, insbes. des Geschäftsleiters, und Beschlüsse der Geschäftsorgane: 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, EFG 1986, 307), da 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], und FLUME, DB 1993, 1945 [1947], mit Replik WASSERMEYER, DB 1993, 1260, sowie DB 1993, 1948 [1949]). Der Geschäftsleiter muss nicht in einem mitgliedschaftsrechtl. Verhältnis zu der 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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 78). Dies kann beispielsweise 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, um die entsprechende Handlung der Gesellschaft zuzurechnen (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92 aaO). Gleiches gilt für Handlungen nicht geschäftsleitender und nicht vertretungsberechtigter Angestellter, 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, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 315; zur Zurechnung von Gesellschaftsanteilen vgl. Anm. 123).

3. Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung

107 a) Bedeutung der Unterscheidung

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 sog. anderer Ausschüttungen iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF, der Leistungen gem. §§ 27 Abs. 1 Satz 3, 38 Abs. 1 Satz 3 nF (vgl. hierzu Abschn. 77 Abs. 6, Abs. 7 Satz 3 KStR 1995 bzw. H 75 „Abflusszeitpunkt“ KStR 2006) und für die Bewertung der vGA von Bedeutung.

b) Vermögensminderung

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.

Ermittelt wird die Vermögensminderung regelmäßig nach den Grundsätzen des (Steuer-) Bilanzrechts unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG), jedoch ohne Berücksichtigung des § 8 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 besteht aus dem sich ergebenden Differenzbetrag (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Diese Grundsätze gelten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung entsprechend, so dass als Vergleichsgröße eine Einnahmen-Überschussrechnung unter Berücksichtigung des Geschäfts zu angemessenen Bedingungen heranzuziehen ist (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 72b; 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, lediglich im Verzicht auf ein angemessenes Inkassoeingelt kann eine vGA in Form der verhinderten 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 stbilanziell sofortiger Aufwand und dementsprechend eine Vermögensminderung vorliegt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; FG Köln v. 18.4.2007, EFG 2007, 1467, nrkr., Az. Rev. BFH I R 45/07, str., 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 stl. Vermögensminderung. Dennoch kann nach der Rspr. insbes. bei beherrschenden Gesellschaftern bei Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung wegen fehlender Erfüllung der formellen Sonderanforderungen eine vGA vorliegen (vgl. Anm. 144). Dies verdeutlicht die Notwendigkeit einer „einzelaktbezogenen Betrachtung“ (vgl. AHMANN, DSStZ 1998, 495 [496]), die zu der systematischen Feststellung führt, dass die Tatbestandsmerkmale der vGA ineinander übergehen können und eine strikte Trennung im Einzelfall, wie die Möglichkeit der Saldierung aufgrund eines Vorteilsausgleichs zeigt, nicht möglich ist (vgl. zu diesem Verständnis BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515). 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 (aA PEZZER in TIPKE/LANG, StRecht, 18. Aufl. 2005, § 11 Rn. 55, der eine Minderung des Jahresüberschusses fordert). 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, GmbHR 1997,

510, rkr.; krit. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 349, und WASSERMAYER, GmbHR 1997, 804 mit Replik BRAUN).

Verhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Betriebsausgaben: Aufgrund des weiten Begriffs der Aufwendungen sind BA geeignet, eine vGA auszulösen, da sich die Bedeutung der ersten Stufe der Gewinnermittlung in der Frage erschöpft, ob überhaupt eine Minderung des BV vorliegt. 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; OPPENLÄNDER, VGA, 2004, 72 ff.; PRINZ, StuW 1996, 267 [273]; aA noch BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470 zur Liebhaberei bei einer GmbH; anders ist die Rechtslage jedoch bei einer ausländ. KapGes., 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 PRINZ, FR 2002, 1172] vgl. auch MUSIL, DStZ 2003, 649 [653]), so schließen sich eine betriebliche und gesellschaftsrechtl. Veranlassung zur Bestimmung der Vermögensminderung nicht aus (WASSERMAYER, DB 1998, 157 [158]; aA zB BRIESE, GmbHR 2005, 597; vgl. auch SEEGER in Festschr. 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 und einer vGA bei Gewährträgerspenden und Spenden anderer KStSubjekte FG Köln v. 23.8.2006, EFG 2006, 1932, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH I R 83/06, mwN; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1998, 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).

Hinweis: Von dem Fehlen einer Privatsphäre geht offenbar nunmehr auch der Gesetzgeber aus, da er erstmals in § 2 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2005 die Verwendung eines WG, die zu einer vGA führt, für Zwecke der Investitionszulage als Privatnutzung fingiert. Zwar enthalten die Begründungen im Gesetzgebungsverfahren keinen entsprechenden ausdrücklichen Hinweis (vgl. BTDrucks. 15/2249, 15/2605, 15/2606 und BRDrucks. 461/03, 179/04), dennoch wird die Regelung als Reaktion auf die Rspr. des BFH zur fehlenden außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. verstanden (vgl. HESS, DStR 2004, 940 [941]; MOHAUPT, Inf. 2004, 941 [952]). Überzeugen wird das die Kritiker der BFH-Rspr. nicht, da sich nach deren Sichtweise das Problem der vGA bei anderweitiger wirtschaftlicher Tätigkeit der KapGes., aus der die Privatinteressen des Gesellschafters finanziert werden, stellt und eine reine „Hobby-GmbH“ ohnehin nicht erwerbswirtschaftlich im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 tätig ist (vgl. zB PEZZER, FR 2002, 1177).

Abgrenzung zur handelsrechtlichen Bilanzierung: Vorgänge, die keine bilanzstretchl. Auswirkung haben, weil spezifische stretchl. 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. 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; 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 Gewinnermittlung 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). 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 grundsätzlich nicht in Betracht, da vermeintliche Forderungen und Verbindlichkeiten nicht aktiviert bzw. passiviert werden dürfen. Mit Ausnahme einer Steuerhinterziehung kann allerdings eine vertragliche Regelung nicht gleichzeitig als strechtl. gewollt und zivilrechtl. nicht gewollt angesehen werden (vgl. HEUERMANN, DB 2007, 416 [417 f. mwN] zur Rspr. des BGH).

Einstweilen frei.

109

c) 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 Vorauszahlung von Tantiemen (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; krit. zur Einbeziehung der verhinderten Vermögensmehrung in den Anwendungsbereich der vGA GOSCH, § 8 Rn. 254; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 70 aE; KOHLHEPP, VGA im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 4, der § 8 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 betriebliche Gründe entgegenstehen (vgl. zu § 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB Sächs. FG v. 18.5.2001, 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). 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 (sog. *corporate oder business opportunities*) 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). 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, EFG 2004, 1156, rkr.; einschränkend auch BFH v. 31.1.2002 – I R 13/01, BFH/NV 2002, 1172; zur vGA bei Verlustübernahme des Organträgers ohne Gewinnaufschlag vgl. FG Düss. v. 7.2.2006, EFG 2006, 1007, nrkr., Rev. Az. BFH I R 32/06).

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 ist 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; Sächsisches FG v. 28.9.2004, EFG 2005, 1074, rkr.), soweit solche Ansprüche aus Vorsichtsgründen nicht aktiviert werden dürfen. Zur Unerheblichkeit, ob die Gesellschaft den Vermögensvorteil selbst hätte wahrnehmen können oder ob ihr durch das Verhalten des GesGf. ein Schaden entstanden ist, vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83 aaO. 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 StBilGewinn 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; v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793). 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).

Fiktionstheorie als Denkhilfe einer verhinderten Vermögensmehrung: Trotz der Kritik an der sog. Fiktionstheorie (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; GOSCH, § 8 Rn. 158) eignet sich die ihr zugrundeliegende Vorstellung (Besteuerung nach Maßgabe eines angenommenen, tatsächlich aber nicht verwirklichten Sachverhalt) als Denkhilfe für die Würdigung einer vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung (krit. Anm. 200). Zu diesem Zweck wird angenommen, die Gesellschaft habe von ihrem Gesellschafter ein angemessenes Entgelt vereinnahmt und den die tatsächliche Leistung übersteigenden Teil wieder an den Gesellschafter ausgeschüttet. Insoweit wird das Ein-

kommen der Gesellschaft erhöht und der (fiktiv) wieder ausgeschüttete Kapitalertrag beim Gesellschafter besteuert.

Einstweilen frei.

111

4. 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 vGA-Relevanz von Buchungsfehlern: Buchungsfehler dokumentieren zwar Vermögensbewegungen, bewirken sie aber nicht (vgl. FG Saarl. v. 26.1.1994, GmbHR 1994, 491, rkr.) und können daher keine vGA auslösen (vgl. FG Düss. v. 17.5.1989, GmbHR 1990, 57, rkr.). Ist die Bilanz falsch, muss sie nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 EStG berichtigt werden. Die Korrekturbuchung schließt in ihrem Umfang die Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 aus. Selbst wenn ein unrichtiger Buchausweis nicht innerhalb einer kurzen Zeit korrigiert wird, kann ihm keine konstitutive, 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).

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. 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 das Entstehen einer vGA (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; zur Rückforderung handelsrechtl. vGA aufgrund § 31 GmbHG oder einer Satzungsklausel BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; 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 dazu auch PRINZ, WPg, 2006, 1409).

113 5. Erforderlichkeit einer „Vorteilsgeneigntheit“

Sowohl die Vermögensminderung als auch die verhinderte Vermögensmehrung sind grundsätzlich 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. Senat des BFH jedoch relativiert (zur Auswirkung der gesetzlichen Korrespondenzregelungen vgl. Anm. 101).

Kriterien der Vorteilsgeneigntheit: So setzt die Annahme einer vGA zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Gesellschaft 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; v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190). Gleiches gilt für Unterschiedsbetragsminderungen, die zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder Nr. 10 EStG führen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 200). Für diese Eignung hat GOSCH den Begriff der „Vorteilsgeneigntheit“ geprägt (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 170). Damit wird, ebenso wie mit den Formulierungen „Eignung, einen korrespondierenden Vermögensvorteil beim Gesellschafter auszulösen“ (vgl. OPPENLÄNDER, vGA, 2004, 20) oder „Korrespondenzprinzip“ (vgl. WASSERMEYER, 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]). Die Ergänzung durch den BFH verdeutlicht, dass nur solche Vorteile erfasst werden, die ihrem Charakter nach 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; v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. 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 könnte (vgl. FG Köln v. 23.8.2006, EFG 2006, 1932, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH I R 83/06; GOSCH, § 8 Rn. 227 f.; 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, BStBl. I 2003, 333; anders jedoch bei Unterschlagung oder Untreue, da der GesGf. sich selbst bereichert) oder die Gesellschaft eine Erb-

schaft mit überschuldetem Nachlass annimmt (vgl. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 183 f., entgegen BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799).

An der Frage der Vorteilsgeneigntheit wird sich ggf. auch die Frage entscheiden, ob das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären BgA zu einer vGA führt (vgl. BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190 mit Anm. PINKOS, DB 2006, 692 und DAMAS, DStZ 2005, 866, durch Klagerücknahme erledigt, nunmehr FG Düss. v. 30.11.2006, EFG 2007, 435, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH I R 5/07; HÜTTEMANN, DB 2007, 1603; BECKER/KRETZSCHMANN, DStR 2007, 1421).

Vorteilsgeneigntheit bei der verhinderten Vermögensmehrung: Die Vorteilsgeneigntheit kann bei der verhinderten Vermögensmehrung nicht in gleicher Weise wie bei der Vermögensminderung verlangt werden. 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, EFG 2007, 1467, nrkr., Rev. Az. BFH I R 45/07; OPPENLÄNDER, VGA, 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 gesellschaftsrechtl. veranlasste verhinderte Vermögensmehrung vor. Dennoch bewirkt dies keine vGA, da kein Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter oder nahestehende Personen verlagert wird (vgl. bereits WASSERMAYER, StVj. 1993, 208 [217]).

Vorteilsgeneigntheit kein neues Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung: Inhaltlich handelt es sich nicht um eine Neuerung, sondern eine Klarstellung des Verständnisses der vGA (vgl. FG Köln v. 18.4.2007, EFG 2007, 1467, nrkr., Rev. Az. BFH I R 45/07; 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, EFG 1999, 349, rkr.). Eine Maßnahme, die einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person keinen Vorteil verschafft, ist nicht geeignet, bei der Gesellschaft oder dem 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 WASSERMAYER darauf hin, dieser Gedanke habe bereits der Rspr. des BFH zur Übernahme von Risikogeschäften zugrunde gelegen (vgl. WASSERMAYER, 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. FG Köln v. 18.4.2007 aaO; vergleichend zur Finanzierung offener und verdeckter Gewinnausschüttungen OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1102; MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938 auch zur Schuldübernahme vom Gesellschafter; GOSCH, § 8 Rn. 1366; 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.

114 Einstweilen frei.

6. Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich

115 a) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs

Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung entfällt nach der Rspr. des I. Senats des BFH, wenn der den Vermögensnachteil begründende Vorgang zugleich eine ihn kompensierende Aktivierung eines Anspruchs der Gesellschaft gegen den Gesellschafter nach sich zieht (sog. Vorteilsausgleich, exakter wäre eigentlich der Begriff Nachteilsausgleich). Die „Gegenleistung“ muss nicht in einem synallagmatischen Vorteil liegen, da auch Vorteile außerhalb gegenseitiger Verträge iSd. §§ 320 ff. BGB Vermögensnachteile ausgleichen können, sei es auf vertraglicher oder gesetzlicher Grundlage. 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 Verrechnungspreisen Anm. 144) liegt eine vGA nicht vor, wenn sich der Vermögensnachteil und der im Gegenzug zu gewährende Vorteil wertmäßig entsprechen, sondern nur, 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.

Ein die Vermögensminderung ausschließender Vorteilsausgleich findet nicht statt, wenn der Ausgleich auf gesellschaftsrechtl. Grundlage in Form einer (verdeckten) Einlagen oder eines verlorenen Gesellschafterzuschusses erfolgt. Die Abgrenzung zwischen schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Grundlage des Vorteilsausgleichs erfolgt im Einzelfall. Insoweit lassen sich auch die Tatbestandsmerkmale der vGA nicht iS einer strikten Prüfungsreihenfolge trennen, sondern gehen ineinander über (vgl. Anm. 188). Nicht übersehen werden darf allerdings, dass die den Nachteil kompensierende Forderung gem. 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) 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; für eine grundsätzliche Einbeziehung nahestehender Personen, zB bei einer Konzerngruppe, und sonstiger Per-

sonen zur Erleichterung und Verkürzung der Vertragsabwicklung vgl. Gosch, § 8 Rn. 263; vgl. allerdings zur Möglichkeit der Verrechnung nicht gegenseitiger Forderungen unter Anwendung des § 267 BGB Nds. FG v. 1.10.1999, GmbHR 2000, 191, rkr.).

Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs: Auf der Grundlage des Rspr. des I. Senats des BFH 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 nach Ansicht des I. Senats des BFH nicht zu einer Vermögensminderung, da der Vermögensnachteil der Gesellschaft verrechnet wird, sofern nicht der Anspruch nur dem Rückgängigmachen der bereits vollzogenen vGA dient. 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; v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182; Gosch, DStR 1998, 1550 [1551]). Ein Verzicht auf eine zum Vorteilsausgleich führende Schadensersatzforderung kann wieder zu einer vGA führen. Der Verzicht auf eine Einlageforderung stellt indessen keine vGA dar.

Einzelheiten aus der Rspr.: 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 Gf. zustimmt. Daher scheidet auch beim Alleingesellschafter-Gf. idR die Möglichkeit der Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs aus (vgl. BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427; v. 31.1.2000 – II ZR 189/99, GmbHR 2000, 330; FG Ba.-Württ. v. 17.6.1999 – 6 K 66/99, nv, juris; differenzierend NEUMANN, vGA 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 als vGA zu qualifizieren (vgl. WASSERMAYER, FR 1997, 563). Schadensersatzansprüche sind unabhängig von der Zustimmung der Gesellschafterversammlung zu aktivieren, wenn der Gf. mit seinem Verhalten gegen drittschützende Kapitalerhaltungsvorschriften verstößt.

Anders als der I. Senat stellt der VIII. Senat des BFH auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ab, so dass ein zu aktivierender (Schadensersatz-)Anspruch nicht die Annahme einer bereits eingetretenen vGA verhindern kann. 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, mit Anm. HEGER in BRANDT (Hrsg.), Für ein gerechteres Steuerrecht, 2005, 139 ff.; krit. SCHWEDHELM/BINNEWIES, GmbHR 2005, 66, und GmbHR 2005, 151; WASSERMAYER, GmbHR 2005, 149; zur Rückgewähr einer vGA wegen Verletzung der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht vgl. FG Düss. v. 22.2.2007, EFG 2007, 926, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH VIII R 10/07). 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. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402; v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846; v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515). Jedenfalls hat sich in der Rspr. der im Schrifttum geäußerte Einwand, eine Einlage liege nicht vor, wenn der Gesellschaft 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 ausgewogen 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, DStRE 2006, 534, rkr.; zu fehlender Rückzahlungsverpflichtung BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234; vgl. auch H 36 Abs. 5 „Darlehensgewährung“ KStR 2006; 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 ernstliche Rückzahlungsabsicht, vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Streng genommen ist zwischen der erfolgsneutralen Darlehenshingabe und der erfolgswirksamen Teilwertabschreibung zu trennen, soweit kein Scheingeschäft vorliegt. Bei später eintretender Uneinbringlichkeit tritt eine Vermögensminderung erst im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung ein (vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710, auch zu § 27 aF; WASSERMAYER, DB 2002, 2668, [2670]; NEU, EFG 2002, 263 [264]; NEU, EFG 2006, 596 [597]; DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1054; eine spätere Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Sätze 2f. EStG der teilwertberechtigten Forderung bewirkt iS einer

„umgekehrten“ oder „negativen“ vGA eine außerbilanzielle Gewinnkürzung, vgl. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 134).

Von einer sofortigen Vermögensminderung ist hingegen auszugehen, wenn die Aktivierung eines Anspruchs an der zivilrechtl. Wirksamkeit der Vereinbarung scheitert. Bilanzell ist der Abfluss der Leistung der Gesellschaft als Aufwand zu erfassen. Etwaige Rückforderungsansprüche nach den §§ 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; 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, BStBl. I 1983, 218 Rn. 2. 3. 3.; krit. KATTERBE, DB 1983, 365 [368]), sind in der Gestaltungsberatung zweifelsfrei eine sinnvolle Orientierungshilfe, aber 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 vorbehaltenen 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

b) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich

118

Besonderheiten bei beherrschenden Gesellschaftern: Ist an dem Vertrag ein beherrschender Gesellschafter beteiligt, müssen zur Anerkennung des Vorteilsausgleichs zusätzlich formale Kriterien eingehalten werden. Insoweit besteht kein Unterschied zu den formellen Anforderungen an den Fremdvergleich mit beherrschenden Gesellschaftern (vgl. Anm. 144 ff.), so dass es einer im Voraus getroffenen, wirksamen, klaren und eindeutigen Vereinbarung bedarf (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. HOFMANN, GmbHR 2006, 824 [825]; aA die Vorinstanz FG Köln v. 17.3.2005, EFG 2005, 1075 mit Anm. BRANDIS; LEDERLE, GmbHR 2004, 269 [274]; vgl. auch NEU, EFG 2002, 275; NEU, EFG 2002, 683).

Vorteilsausgleich bei Verstoß gegen Kapitalerhaltungsvorschriften: Aufgrund der sog. „Abwerber-Entscheidung“ des BGH führt eine Kreditgewährung

an den Gesellschafter (*upstream loan*), die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zu Lasten des gebundenen Vermögens der Gesellschaft erfolgt, grundsätzlich zu einer verbotenen Auszahlung iSd. § 30 GmbHG. Dies gilt selbst dann, wenn der Rückzahlungsanspruch gegen den Gesellschafter im Einzelfall vollwertig ist. Daraus folgt eine Erstattungspflicht nach § 31 Abs. 1 GmbHG (vgl. BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302). Der BGH lehnt eine rein bilanzielle Betrachtung iS eines gewinnneutralen Aktivtauschs (Darlehensforderung gegen Erstattungspflicht nach § 31 Abs. 1 GmbHG) ab. Er lässt ausdrücklich offen, ob die Kreditgewährung aus gebundenem Vermögen ausnahmsweise zulässig ist, wenn die Darlehensvergabe im Interesse der Gesellschaft liegt, dem Drittvergleich standhält und die Kreditwürdigkeit des Gesellschafters selbst bei Anlegung strengster Maßstäbe außerhalb jedes vernünftigen Zweifels steht oder die Rückzahlung des Darlehens durch werthaltige Sicherheiten voll gewährleistet ist (zur Rechtslage bei der AG vgl. SEIDEL, DStR 2004, 1130; zu Bilanzierungsfragen vgl. JUNGSMANN, DStR 2004, 688; BINZ, DB 2004, 1273; zum Verbot der Kreditvergabe aus gebundenem Vermögen an den GesGf. oder den „Nur“-Gf. vgl. § 43a GmbHG, der jedoch wegen fehlender Nichtigkeit des Darlehensvertrags nicht zu einer vGA führen soll, vgl. GOSCH, § 8 Rn 692; KORN, KÖSDI 2001, 12811 [12820]). Derzeit ist ungeklärt, welche stl. Konsequenzen aus dieser Rspr. zu ziehen sind (offen gelassen in FG Münster v. 24.11.2004, EFG 2005, 563, rkr., mit Anm. TROSSEN), also ob die Auszahlung des Darlehens zu einer vGA führt und die Forderung gegen den Gesellschafter eine Einlageforderung ist. Die finanzgerichtliche Rspr. wertet Forderungen aus § 31 Abs. 1 GmbHG als Einlageforderung, die das Einkommen der Gesellschaft nicht erhöht und aus diesem Grund eine Vermögensminderung nicht verhindert (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; v. 30.5.2001 – I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173). Wird der Darlehensanspruch durch die Forderung nach § 31 Abs. 1 GmbH nicht gem. §§ 362 ff. BGB erfüllt, sondern durch eine Einlageforderung ersetzt, soll es mangels eines zu bilanzierenden Anspruchs auf Rückerstattung des Darlehens zu einer Vermögensminderung und nicht bloß zu einer Schmälerung der Liquidität kommen (vgl. BERG/SCHMICH, FR 2005, 190 [191]; offen GOSCH, § 8 Rn. 692). Die Gegenansicht (WIENANDS/TEUFEL, GmbHR 2004, 1301 [1302]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 72a) wird sich für die vom BGH entschiedene Fallkonstellation nur durchsetzen können, wenn die Aktivierung der zivilrechtl. unstreitigen Darlehensforderung in der StBil. anerkannt wird und die Einlageforderung die Darlehensforderung überlagert, so dass es „gedanklich“ nicht zu einer Vermögensminderung durch die Darlehensauszahlung kommt (vgl. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 127 f.). Die Streitfrage wird sich uE aufgrund der vom Gesetzgeber beabsichtigten Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise im MoMiG erledigen. 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). Demgegenüber sind kapitalersetzende Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft als Fremdkapital zu passivieren (vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, dazu BMF v. 16.9.1992, BStBl. I 1992, 653; zur Annahme einer vGA bei Ansprüchen gem. § 32a GmbHG vgl. FG Münster v. 3.11.2006, EFG 2007, 539, nrkr., Rev. Az. BFH I R 19/07). Zins- und Rückzahlungen der Gesellschaft sind grundsätzlich keine vGA (vgl. auch zu Ausnahmen GOSCH, § 8 Rn. 925), sofern der gesellschaftsrechtl. veranlasste Darlehensvertrag, der seinen Charakter als

Fremdkapital behält und nicht in Eigenkapital umgewandelt wird, keinen Rückschluss auf das Fehlen einer ernstlich gemeinten Zinsvereinbarung erlaubt (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573, mit Anm. Gosch, StBp. 1998, 166; vgl. auch OFD Hannover v. 5.1.2007, KSt-Kartei ND UmwStG Nr. 1.7 zum down-stream-merger, wonach die Übernahme von Verbindlichkeiten der Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft zu einer vGA führt, wenn die Verschmelzung eine unzulässige Unterdeckung des Stammkapitals nach §§ 30, 31 GmbHG bewirkt).

Einstweilen frei.

119

III. „(..), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, (..)“

1. Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses

a) Systematische Einordnung

120

Eine vGA kann nur durch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bewirkt werden, die gesellschaftsrechtl. (mit-)veranlasst ist. Die Veranlassung des Vermögensnachteils durch das Gesellschaftsverhältnis (*societatis causa*) ist in ihrer Funktion der Abgrenzung der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung die dogmatische Grundlage der vGA (aA BAUSCHATZ, vGA und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, 2001, 39 ff., 44, der den Fremdvergleich als das der vGA zugrundeliegende Prinzip ansieht). Bei einer verhinderten Vermögensmehrung überlagert sie für Zwecke der stl. Gewinnermittlung die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen. In der Notwendigkeit einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung stimmen vGA und verdeckte Einlage überein (vgl. Abschn. 40 Abs. 1 KStR 2004).

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.

b) 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 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; 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 gesellschafts-

rechtl. 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. Aus diesem Grund scheidet die Annahme einer vGA bei einer Stiftung aus (vgl. BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1991, 161; verdeckte Einkommensverwendungen werden jedoch bei Stiftungen 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, VGA im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 109 [118], der die Annahme einer vGA bei jedem KStSubjekt für möglich hält). Aufgrund der Regelung in § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG durch das StSenkG v. 23.10.2000 bleibt die Entwicklung abzuwarten, wobei § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Gegensatz zur Rechtslage bei einem Verein das erforderliche mitgliedschaftliche Verhältnis uE nicht ersetzen kann (vgl. BMF v. 27.6.2006, BStBl. I 2006, 417, dazu WASSERMAYER, DStR 2006, 1733; GOSCH, § 8 Rn. 1345).

VGA-relevante Gesellschaftsformen:

► *GmbH und AG* als die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten KapGes., einschließlich der Europäischen Aktiengesellschaft. 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 Begründung 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. (vgl. zu Auszahlungen an Gesellschafter vor Ablauf des Sperrjahrs LANGE/JANSSEN, VGA, 9. Aufl. 2007, Rn. 39).

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; WASSERMAYER, 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. Verfahrensrechtl. erfolgt die Entscheidung 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 Sill vgl. OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299 und 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).

In dem 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, zinsverbiligtetes Darlehen oder Übertragung von WG gegen ein unangemessen niedriges Entgelt).
- ▶ *Ausländische Kapitalgesellschaften*, die mitgliedschaftlich organisiert und in Deutschland stpfl. sind, insbes. die englische *private limited company* (vgl. WACHTER, FR 2006, 358 [364]; zur Ltd., Ltd. & Co. KG und Ltd. & Still vgl. JANSSEN, GSTB 2007, 178); nach der Neufassung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 durch das SEStEG gehören diese unmittelbar zu den dort genannten KapGes.
- ▶ *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; zum Vorrang des § 22 gegenüber der vGA vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFH/NV 2007, 1599; HERLINGHAUS, DStZ 2003, 865) einschließlich der Europäischen Genossenschaften.
- ▶ *Betriebe gewerblicher Art* von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (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).
- ▶ *Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine* (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99).

Einstweilen frei.

122

c) 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 we-

sentlichen 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/MAAS, Anh zu § 8 Rn. 56 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 Gesellschafters in Deutschland kommt es nicht an (vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571).

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 Vermögenmehrung kann in Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis erfolgen. Es reicht aus, wenn die Leistung der Gesellschaft im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Leistungsempfänger auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; aA WICHMANN, DB 1994, 2101 [2102]; krit. und differenzierend NEUMANN, VGA 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 Vermögenmehrung 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 Begründung 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. 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 WASSERMAYER, DStR 1990, 158 [160] und GOSCH, § 8 Rn. 576, mit Verweis auf BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; zur vGA bei eigenen Anteilen ROSE, GmbHR 1999, 373). Bei

gleichzeitiger Bildung einer Rücklage nach § 272 Abs. 4 HGB sind in diesem Fall 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. dazu 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.

Einstweilen frei.

124

d) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger

125

Ist der Vorteilsempfänger 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).

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 jedenfalls aus, wenn die Ursache der Vorteilszuwendung ausschließlich im Verhältnis zwischen der nahestehenden Person und der Gesellschaft liegt (vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569; v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306, auch zur diesbezüglichen Darlegungspflicht der Gesellschaft). Der Zuwendungsempfänger muss schließlich 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; ggf. 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 aaO; zur Kritik vgl. § 20 EStG Anm. 231; krit. auch Gosch, § 8 Rn. 228 unter Verweis auf das Erfordernis der objektiven Vorteilsgeneigntheit; ebenso KOHLHEPP, Inf. 2006, 625 [629]). Gleichwohl verstärkt ein eigener Vorteil des Gesellschafters, zB eine Schuldbefreiung oder die Ersparnis eigener Aufwendungen, die Indizwirkung.

Voraussetzungen des Nahestehens: Das Nahestehen kann aus familienrechtl., gesellschaftsrechtl., 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 aaO). Daher sind auch solche Personen als nahestehend zu qualifizieren, gegenüber denen die Gesellschaft eine Leistung erbringt, obwohl es sich eigentlich um eine Verpflichtung des Gesellschafters handelt. Dass die Gesellschaft

rechtskräftig 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, 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 (vgl. DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 84).

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);
- ▷ *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, EFG 2004, 1859, 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/MAAS, § 8 Rn. 64a) als nahestehend zu werten sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden;
- ▷ *PersGes.* (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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 69; aA GOSCH, § 8 Rn. 229), 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, EFG 2004, 1712, rkr.);
- ▷ *KapGes.* (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; einschl. ausländ. KapGes., vgl. FG Hamb. v. 4.9.2006, 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);
- ▷ *Verbunde 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 aaO; zu den Rechtsfolgen im Konzern s.u.);
- ▷ *Mitgesellschafter*, allerdings nicht dadurch, dass einem bestimmten Ausschüttungsverhalten gleichgelagerte Interessen iS einer gleichgelagerten Motivation zugrunde liegen (vgl. zum Sonderfall der Beschlussfassung über inkongruente Gewinnausschüttungen unter Anwendung des sog. Schütt-aus-Hol-zurück-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*, der Gesellschafter einer KapGes. ist, selbst wenn die Zuwendung an einen weiteren Verein, zu dem die Mitglieder ebenfalls in einem mitgliedschaftlichen Verhältnis stehen, erfolgt (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322);
- ▷ *Nabestehende Personen der Trägerkörperschaft eines BgA* (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).

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 (dazu Anm. 144; vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631 mwN zur früheren, anders lautenden Rspr. des BFH; 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 werden dem Gesellschafter Kapitalerträge zugerechnet, obwohl die Zuwendungen an die nahestehende Person, zB unmittelbar in Form von Gehaltszahlungen, erfolgten und bei dieser möglicherweise auch einer anderen Einkunftsart zuzuordnen gewesen wären (vgl. zum Anrechnungsverfahren FG Münster v. 18.12.2001, EFG 2002, 301, rkr.; BMF v. 20.5.1999, 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; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 65). 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. Senat des BFH schränkt dies nunmehr allerdings dahingehend ein, dass dem Gesellschafter nur dann Einnahmen aus Kapitalvermögen zugerechnet werden, wenn die Bereicherung der nahestehenden Person mit Wissen und Willen des Gesellschafters erfolgt (vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954 mit Anm. -WFR.; v. 22.2.2005 – VIII R 24/03, BFH/NV 2005, 1266, ebenso FG Düss. v. 14.2.2005, EFG 2005, 959, rkr.), mit der Folge, dass bei fehlendem Wissen und Willen eine etwaige Rück- oder Schadensersatzforderung eine rein betriebliche Forderung und keine Einlageforderung mehr wäre; vGA-relevant auf der Ebene der Gesellschaft könnte 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 unterheblich 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 (1. Fall) oder einer verdeckten Einlage der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (bei Weiterleitung eines bilanzierungsfähigen WG im Dreiecksverhältnis an eine Schwestergesellschaft im 2. Fall; vgl. grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; 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 [115 f.]). Ist die verdeckt ausschüttende Tochtergesellschaft zugleich an der vorteilempfangenden Schwestergesellschaft beteiligt, muss die Vorteilszuwendung in Höhe der Beteiligungsquoten aufgeteilt werden. In Höhe der Beteiligung der durchschüttenden 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 bei Übertragung eines bilanzierungsfähigen WG anteilig verdeckte in die Schwestergesellschaft einlegt.

126–129 Einstweilen frei.

130 2. 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 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 Rn. 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 sowohl bei der Zurechnung von Aufwendungen als auch bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Kern zwischen Einkunftserzielung und -verwendung abgegrenzt werden soll, ist die gesellschaftsrechtl. Veranlassung idR ausschließlich objektiv zu bestimmen. 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 grundsätzlich ein Zuwendungswille des Gesellschafters an die nahestehende Person nicht erforderlich ist (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 105; aA APITZ, DStZ 1993, 42 [46]). Subjektive Elemente sind allenfalls bei der Bestimmung einer konkreten Veranlassung (s.u.) oder bei dem 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, EFG 2004, 1392 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 zu der 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). 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. WASSERMEYER, DB 2001, 2465 [2467]; ebenso GOSCH, § 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; vgl. umfassend zum Erfordernis subjektiver Elemente OPPENLÄNDER, VGA, 2004, 46, 59). Von einer konkreten betrieblichen Veranlassung kann nach diesen Grundsätzen zB ausgegangen werden, wenn die Vermögensminderung auf der rechtsirrtümlichen Annahme einer Zahlungsverpflichtung besteht (vgl. FG Köln v. 10.5.2006, EFG 2006, 1608, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH I R 67/06; ein Rechtsirrtum über die stl. Wertung einer Vermögensverschiebung kann eine vGA dagegen nicht verhindern). Zu dieser Fallgruppe gehört auch die Feststellung einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung, wenn der Vermögensminderung die Vorteilsgeneigntheit fehlt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007, EFG 2007, 1467, nrkr., Rev. Az. BFH I R 45/07; vgl. Anm. 113). 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 (dazu Anm. 132 ff.) jedoch 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 grundsätzlich das FA (vgl. dazu Anm. 167). Im Revisionsverfahren kann die Würdigung des FG nach umstrittener Ansicht nur darauf überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerfreier Weise zustandegekommen ist, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist das nicht der Fall, ist der BFH gem. § 118 Abs. 2 FGO an die Beurteilung des FG gebunden, selbst wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich ist oder nahe liegt (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307 mwN). Dies gilt auch für den Fremdvergleich, da dieser der Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung dient und in den §§ 85, 88 AO und § 76 Abs. 1 FGO verankert ist (vgl. BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 243; PEZZER, DSz 2002, 850 [854]; aA GOSCH, § 8 Rn. 288, WASSERMEYER in Festschr. Offerhaus, 2000, 405 [406 f.]; HOFMEISTER, HFR 2001, 1004; SCHMIDT-LIEBIG, FR 2003, 273 [278], die den Fremdvergleich dem materiellen Recht zuordnen und damit dem BFH die Möglichkeit einer vollumfänglichen revisionsrechtl. Prüfung finanzgerichtlicher Entscheidungen einräumen).

Einstweilen frei.

3. Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs

132 a) Überblick

Der I. Senat des BFH nimmt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis an, wenn die zwischen dem Gesellschafter (oder der ihm nahestehenden Person) und der 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, § 8 Rn. 290; OPPENLÄNDER, VGA, 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 tatsächlichem Fremdvergleich standhält, muss sie sich im Einzelfall dennoch (zusätzlich) am hypothetischen Fremdvergleich messen lassen. Auf diese Weise wird der Fremdvergleich „verobjektiviert“, um Zufallsergebnisse zu vermeiden (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 291, 300; HOFMEISTER, HFR 2001, 1004; HERLINGHAUS GmbHHR 2002, 397 [406]; vgl. dagegen die Prüfungsreihenfolge gem. § 1 Abs. 3 AStG nF, nach der der tatsächliche dem hypothetischen Fremdvergleich vorgeht). 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, unabhängig 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 Rechts-

geschäfts. 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/MAAS, § 8 Rn. 105a). Wie sich aus dem Beschluss 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 (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; v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Keinesfalls handelt es sich bei dem 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; WASSERMEYER, 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.

Veranlassung aufgrund Liebhaberei: Die Rspr. wendet die Grundsätze der Liebhaberei bei einer inländ. KapGes. nicht unmittelbar 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. 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 PRINZ, FR 2002, 1171). 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, mit Anm. BUCIEK, Inf. 2005, 368). 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 wahrnimmt. In diesem Zusammenhang 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. dazu FG Hessen v. 18.3.2004, 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 an dem 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; zum Unterhalten einer Segelyacht BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; dazu auch PRINZ, StbJb. 1997/98, 97). 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 aaO). 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), so dass eine rückschauende Betrachtung unzulässig ist (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). 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; 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.

133–134 Einstweilen frei.

135 b) Tatsächlicher Fremdvergleich

Vergleichsmaßstab 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) gegen-

über einem Nichtgesellschafter 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. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131; v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307 zu Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit; uE kommt bei der Gesamtwürdigung der Umstände im Einzelfall dem internen Betriebsvergleich eine um so 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, und 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.

Allerdings ist die Heranziehung von Drittgeschäften unzulässig, wenn diese nur den Eindruck einer vGA vermeiden sollen (vgl. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 375). 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; vgl. nunmehr auch das Stufenverhältnis in § 1 Abs. 3 AStG nF). Zumeist gehen jedoch in der Praxis beide Fremdvergleichsmethoden in einander über.

Interner Fremdvergleich: Schließt die Gesellschaft gleichartige Verträge auch mit Nichtgesellschaftern ab, stellt dies ein Indiz für die betriebliche Veranlassung einer entsprechenden Vereinbarung mit dem Gesellschafter dar (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; v. 17.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307; WASSERMEYER, DB 1994, 1105). Zahlt 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 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 zugunsten der Gesellschaft grundsätzlich die Obergrenze des Vergleichswerts heranzuziehen (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; gegen die grundsätzliche Anwendung der „Mittelwertmethode“ wegen fehlender Rechtsgrundlage vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, sowie GOSCH, § 8 Rn. 804 aE; vgl. zur Bandbreitenbetrachtung Anm. 142). Besondere Umstände, aufgrund derer eine Abweichung von den Ergebnissen solcher Untersuchungen gerechtfertigt sein soll, muss die Gesellschaft vortragen (vgl. SCHRÖDER, GmbHR 2003, 1214, zu BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01 aaO). Allerdings lehnt die Rspr. einen externen Fremdvergleich ausdrücklich ab, sofern eine Gestaltung bei anderen Unternehmen zwar üblich ist, jedoch die konkreten Verhältnisse bei der Gesellschaft diesen nicht erforderlich machen (vgl. zu Abfin-

dungszahlungen 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, EFG 2003, 118, rkr.).

136 Einstweilen frei.

137 c) Hypothetischer Fremdvergleich

Der hypothetische Fremdvergleich zeichnet sich durch ein verobjektiviertes 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 (sog. *business judgement rule*), jedoch muss er seine Entscheidungen innerhalb der Grenzen gesicherter Erkenntnisse und bewährter Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens treffen und nach den gleichen Vorgaben durchführen (vgl. SCHOLZ/SCHNEIDER, GmbHG, 9. Aufl. 2000, § 43 Rn. 26, 45a ff., 70; LUTTER/HOMMELHOFF/KLEINDIECK, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 43 Rn. 14; vgl. zum Aktienrecht BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, DStR 1997, 880, und den verobjektivierenden 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 Steuerrecht ist allerdings nicht unproblematisch, da beide Rechtsgebiete unterschiedliche Ziele verfolgen (vgl. auch WASSERMAYER, DB 1994, 1105 [1106]; PEZZER, FR 1996, 379; FROTSCHER, GmbHR 1998, 23 [25]). 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 (vgl. BILSDORFER, Inf. 1996, 705 [706]). Da es an einer steuerrechtlichen 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 SCHUH-MANN, StBp. 2005, 114 mwN; OPPENLÄNDER, VgA, 2004, 143 ff.; zum Handlungsspielraum bei Spenden vgl. FG Köln v. 23.8.2006, EFG 2006, 1932, nrkr., mit Anm. NEU, Rev. Az. BFH I R 83/06). 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 Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters wendet die Rspr. 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 (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 350; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA Rn. 128; OPPENLÄNDER, VGA, 2004, 108 f.; zur Kritik an dieser Terminologie unter Berücksichtigung der BFH-Rspr. vgl. HERLINGHAUS, GmbHR 2004, 1297 [1298]). Zum anderen gilt dieser Maßstab des Fremdvergleichs für die „quantitative“ oder „partielle“ vGA (vgl. GOSCH u. OPPENLÄNDER, jeweils aaO), bei der nur der unangemessene Teil einer Leistungsbeziehung zu einer vGA führt.

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. Diese Vorgehensweise ist zwar für den Stpfl. wenig hilfreich. 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. 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). 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 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; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 179). 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).

► *Besonderheiten bei Betrieben gewerblicher Art:* Selbst ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) muss für Leistungen an die Trägerkörperschaft neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 27.6.2001 – I R 82–85/00,

BStBl. II 2001, 773; vgl. zu Besonderheiten beim BgA KALWAROWSKYJ, DB 2005, 2260 [2267]). Die Rechtslage beim BgA ohne Verlustausgleich und angemessenem Gewinnaufschlag im Bereich der kommunalen Daseinsvorsorge ist aber aufgrund des Erfordernisses der Vorteilsgeneigntheit einer vGA wieder offen (vgl. Anm. 100).

Allerdings erkennt die Rspr. auch bei anderen Gesellschaftsformen Ausnahmen an:

- ▷ *Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften* müssen kostendeckend arbeiten (vgl. BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88);
- ▷ *Vereine* sind anders als KapGes. nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet und ebenfalls nach dem Kostendeckungsprinzip zu beurteilen (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99);
- ▷ *Berufsverbände* müssen von ihren Mitgliedern „angemessene“ Entgelte verlangen oder einen angemessenen Teil der Mitgliedsbeiträge als Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandeln (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).

Der sog. doppelte Fremdvergleich aus Sicht eines gedachten Vertragspartners: Ist allein der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter ausschlaggebender Maßstab, beschränkt sich der Beurteilungshorizont einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auf die Sicht der Gesellschaft. Berücksichtigt man aber, dass die gesellschaftsrechtl. Veranlassung eines Rechtsgeschäfts aufgedeckt werden soll, ist nach Auffassung des BFH grundsätzlich auch die Einbeziehung des Vertragspartners in den Fremdvergleich gerechtfertigt, so dass der Vergleich mit dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter der Gesellschaft nur einen Teilaspekt des Fremdvergleichs darstellt (vgl. BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204, in Fortführung zu BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Mithin sind auch Geschäfte, die aus Sicht der Gesellschaft vorteilhaft sind, geeignet, eine vGA zu bewirken, wenn sich ein fremder Dritter auf ein solches (unübliches) Geschäft nicht eingelassen hätte (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; krit. zB GOSCH, § 8 Rn. 361 ff.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 191). 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; 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 hat (vgl. BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689; v. 18.3.2002 – I B 156/01, BFH/NV 2002, 1178. Keinesfalls führt eine für den Dritten ungünstige, für die Gesellschaft jedoch günstige Vereinbarung zwangsläufig zu einer vGA.

Untauglichkeit des Fremdvergleichs: Der Fremdvergleich und insbes. die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters lassen sich nicht uningeschränkt 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). 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 der Stammeinlagen vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; Nds. FG v. 30.11.2006, DStRE 2007, 883, rkr.). Zur Prüfung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ersetzt der BFH den Fremdvergleich durch eine Angemessenheitsprüfung. Maßstab der Angemessenheitsprüfung ist die Überlegung, welche Gewinnminderung aus Sicht der Gesellschaft noch als hinnehmbar anzusehen ist (vgl. Gosch, § 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 aaO).

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);
- der verbotene Erwerb eigener Aktien (vgl. BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572);
- der erlaubte 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, 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).

Einstweilen frei.

138–139

4. Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs

a) Unübliche Leistungsvereinbarungen

140

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, sowie BMF v. 14.10.2002, 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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 193 f.). Die Vorteilsgewährung wird insgesamt als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen und führt vollumfänglich zur vGA. 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. zutreffend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 113). 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). 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 (unwahrscheinlichen) Rechtsfolgen zB nur stl. motiviert sind, auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung hin untersucht (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 347; WASSERMEYER, GmbHR 1998, 157 [160]).

Indizwirkung unüblicher Gestaltungen: In Bezug auf häufig wiederkehrende Formen von Leistungsbeziehungen (zB Tantiemen, Pensionszusagen und sonstige Gehaltsvereinbarungen) hat der BFH Kriterien entwickelt, die für oder gegen eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung sprechen. Diese Anforderungen (gemeint sind zB die Voraussetzungen der Erdienbarkeit oder Finanzierungbarkeit einer Pensionszusage oder des zulässigen Anteils einer variablen Vergütung) sind keine gesetzlichen Tatbestandsmerkmale oder zwingende 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 Leistungsbeziehung keinesfalls zwingend die Ernsthaftigkeit und damit die ausschließlich betriebliche Veranlassung. Ein Vergleich mit Vereinbarungen, die zwischen fremden Dritten geschlossen werden, lässt häufig erkennen, ob der Abschluss des fraglichen Rechtsgeschäfts 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), da die Prüfung der Üblichkeit ein Anhaltspunkt für den Fremdvergleich ist (vgl. SCHUHMAN, FR 1994, 309 [314]). Selbst unwirksame Vereinbarungen sind nicht zwingend unüblich, wenn aufgrund sonstiger Umstände, zB der tatsächlichen Vertragsdurchführung, keine Zweifel an der 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. Leistungsbeziehungen (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, wie zB eine Auf- oder Umbauphase eines Unterneh-

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 Rechtsgeschäfte, die aus der Sicht der Gesellschaft vorteilhaft sind, zu einer vGA führen (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454; krit. HOFFMANN, GmbHR 1996, 664 [667]; Forschungsgruppe Viadrina, BB 1996, 2436 [2440]). Wiederum indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten die gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. BFH v. 18.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689 mit Anm. -SCH, DStR 1998, 1383; BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204 zur „Nur“-Pensionszusage).

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, VGA, 2004, 111.

Einstweilen frei.

141

b) Unangemessene Vereinbarungen

142

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; aA FG Saarl. v. 19.3.1991, EFG 1992, 33, rkr.). 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, „Globalschätzungen“ sind unzulässig (vgl. BFH v. 19.3.1975 – I R 137/75, BStBl. II 1975, 722).

Beurteilung der Angemessenheit: Die Beurteilung der Angemessenheit ist letztlich eine Bewertungs- und Schätzungsfrage, die nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden muss. Sie bezieht sich auf den Inhalt des Rechtsgeschäfts und nicht sein Zustandekommen, wobei jedoch 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 Gf. 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, EFG 2006, 594, rkr.). Revisionsrechtl. ist eine Schätzung als Schlussfolgerung tatsächlicher Art idR nicht möglich (vgl. BFH v. 18.3.2002 – I B 35/01, BFH/NV 2002, 1176).

Bandbreitenbetrachtung: Der Bandbreitenbetrachtung liegt als 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 (zur „umgekehrten“ Bandbreitenbetrachtung bei den Folgekosten einer vGA vgl. auch FG Köln v. 18.4.2007, EFG 2007, 1467, nrkr., Rev. Az. BFH I R 45/07). 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; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; aA BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270 zu 2., wonach ggf. auf den „wahrscheinlichsten“ Wert abzustellen ist; dagegen BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 374 mwN). Die Rspr. zur Bandbreitenbetrachtung ist auf sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter anzuwenden. Der im Rahmen der Bandbreitenbetrachtung ermittelte zulässige Wert muss mit dem Wert vergleichbar sein, den die Gesellschaft mit einem fremden Dritten tatsächlich vereinbart (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 312). Da es sich letztlich um eine Schätzung handelt, obliegt es in erster Linie dem FG, die zulässige Bandbreite zu bestimmen. Maßgeblich für die Beurteilung der zulässigen Bandbreite ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01 aaO).

143 Einstweilen frei.

5. Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern

144 a) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich

Hat der Gesellschafter eine beherrschende Stellung, werden die materiellen Kriterien der Üblichkeit und Angemessenheit durch formelle Vorgaben erweitert (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn 118 ff., 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). Auch Gesellschafterbeschlüsse, an denen der beherrschende Gesellschafter mitgewirkt hat, sind als Vereinbarungen iSd. formellen Sonderanforderungen zu werten (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Die Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann aufgrund materieller Kriterien und der formellen 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). Verfassungsrechtl. 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).

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. vGA und Leistungen auf schuldrechtl. Grundlage sollen klar voneinander unterschieden werden, um stl. Manipulationen des beherrschenden Gesellschafters zu vermeiden (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246). 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. 26.4.1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 672; vgl. als Wahlrecht DÖLLERER, vGA und verdeckte Einlage bei KapGes., 2. Aufl. 1990, 104; BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637). Um einen solchen Missbrauch zu vermeiden, stellt der BFH eine Vermutung auf: 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 grundsätzlich darauf bedacht sein wird, seine Leistungsbeziehungen zu seinen Vertragspartnern zivilrechtl. wirksam, möglichst im Voraus und eindeutig zu regeln und auch 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), 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, DSStZ 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 Gesellschafterbeschlüsse verhindern kann (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547, mit Anm. BUCIEK DSStZ 2000, 870 [871]). Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass die Sonderanforderungen für nicht beherrschende Gesellschafter gelten, wenn sie bei dem streitigen Rechtsverhältnis gleichgerichtete Interessen verfolgen und als Personengruppe beherrschend sind (vgl. Anm. 147).

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; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545), obwohl sie praktisch wie unwiderlegbare Vermutungen wirken (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 146; 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 nunmehr auch die Auffassung der FinVerw. in Abschn. 36 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004: „ist ... idR ... anzunehmen“; anders noch Abschn. 31 Abs. 5 Satz 1 KStR 1995). 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 – nach umstrittener Ansicht – nicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, auf die ein Art. 9 OECD-MA nachgebildetes DBA anzuwenden ist, da Art. 9 OECD-MA nur den Fremdvergleich als Maßstab vorsieht (vgl. SCHNIEDER, IStR 1999, 65). In diesem Fall verdrängt das Abkommensrecht nationale Vorschriften und Auslegungsregelungen (anders aber BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.2.1, und BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 Tz. 6. 1. 1; dazu BOGENSCHÜTZ, BB 2006, 759; offengelassen in BFH v. 9.11.2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006, 564, mwN zum Streitstand sowie OPPENLÄNDER, VGA, 2004, 129 ff. und GOSCH, § 8 Rn. 190 f.). Soweit diese Fälle von der FinVerw. noch aufgegriffen werden, bestehen uE Bedenken gegen die Auffassung, gesellschaftsrechtl. veranlasste Vereinbarungen fielen nicht in den Anwendungsbereich des Art. 9 OECD-MA (so WASSERMAYER in DEBATIN/WASSERMAYER, Art. 9 MA Rn. 103 und BMF v. 12.4.2005 aaO), da die Vorschrift auch „auferlegte“ Bedingungen erfasst, die nach nationalen Maßstäben bei einem beherrschenden Gesellschafter regelmäßig als gesellschaftsrechtl. veranlasst qualifiziert werden. Zutreffend erscheint es, bei der Lösung des Konkurrenzverhältnisses zu berücksichtigen, dass mittels der Beschränkung des nationalen Steueranspruchs durch Art. 9 OECD-MA eine doppelte Berücksichtigung desselben Aufwands oder Ertrags vermieden werden soll. Sind die dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden „Bedingungen“ (iSd. jeweiligen DBA) unbestimmt und ermöglichen keine Überprüfung der Werthaltigkeit der erbrachten Leistungen, kann dieses Abkommensziel nicht erreicht werden. Somit ist ohne Feststellung hinreichend klarer und eindeutiger Bedingungen eine Angemessenheitsprüfung nicht möglich, da gerade nicht er-

kennbar ist, für was eine Gegenleistung erbracht werde. Insoweit besteht ein dogmatischer, mit Ausnahme des Rückwirkungsverbots jedoch kein praktischer Unterschied in der Prüfung der formellen Sonderanforderungen und des Art. 9 OECD-MA (ähnlich im Einzelnen KEMPERMANN, FR 2006, 506). Der formelle Fremdvergleich und die besonderen Aufzeichnungspflichten bei Auslandsverhalten nach § 90 Abs. 3 AO beschränken sich gegenseitig allerdings nicht (vgl. Anm. 167).

Hinweis: Die Regelung des § 1 AStG ist nach überwiegender Auffassung gegenüber der vGA nachrangig (vgl. insbes. BMF v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 Tz. 5. 3. 3), so dass sich, wenn eine vGA wegen Verstoßes gegen die formellen Sonderanforderungen festgestellt wird, die Frage der Einschränkung des § 1 AStG durch Art. 9 OECD-MA nicht stellt. Allerdings kann sich § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG nF auf die Rechtsfolge auswirken, so dass selbst bei Vorliegen einer systematisch vorrangigen vGA deren Rechtsfolge aus § 1 AStG herzuleiten ist (krit. FRISCHMUTH, IStR 2007, 485 (486)).

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, BFH/NV 1998, 746; zu § 612 Abs. 2 BGB und § 316 BGB vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378; v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723); ebenso verhält es sich bei Ansprüchen aus stiller Beteiligung nach § 231 Abs. 1 HGB oder gesetzlichen Zinsansprüchen, zB nach § 354 Abs. 2 HGB (aA LANGE/JANSSEN, 9. Aufl. 2007, Rn. 167). 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 Vertragspartner nicht gedacht haben, eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht begründen (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 172). 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, 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).

Rechtslage und Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft: Die Rspr. behandelt das Verhältnis 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 „gesellschaftsrechtl.“ 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. auch Abschn. 33 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004) 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). Darlehensverträge zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft sind anzuerkennen, soweit das Darlehen nicht die unzureichende Eigenkapitalausstattung des BgA ausgleichen soll (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425 auch zur Bestimmung der Eigenkapitalquote; vgl. Abschn. 33 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004). Auch die Zusammenfassung nicht gleichartiger Gewinn- und Verlustbetriebe zu einem BgA kann zu einer vGA führen (vgl. Abschn. 7 Abs. 1, 2 KStR 2004; zu den Anforderungen vgl. BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; zur vGA bei Zusammenfassung verschiedener BgA in einer KapGes. vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689; dazu KALWAROWSKY, DB 2005, 2260 und SCHULTE DB 2006, 2540). Verluste eines BgA, der Leistungen an seine Trägerkörperschaft erbringt, für die er kein angemessenes Entgelt verlangt, führen nach bisheriger Rspr. zu einer vGA wegen veränderter Vermögensmehrung (vgl. BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFH/NV 2004, 736).

145–146 Einstweilen frei.

147 b) 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). Berücksichtigt man die in der Rspr. verstärkt betonte Vermeidung von Gewinnmanipulationen als Zweck der vGA und die Indizwirkung der Sonderanforderungen, reicht eine beherrschende Stellung im Zeitpunkt der Leistungserbringung (und noch nicht bei Vertragsabschluss) nach den Umständen des Einzelfalls bereits aus, wenn bei Vertragsabschluss eine zukünftige beherrschende Stellung absehbar war (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; ähnlich beim Drittvergleich zur Vermeidung einer vGA im Rahmen des § 8a BFH v. 25.1.2005 – I R 12/04, BFH/NV 2005, 798). Aus diesem Grund sind auch Vergütungen, die eine Gesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter für eine zurückliegende Zeit gewährt, 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 Begründung des beherrschenden Gesellschaftsverhältnisses geltend machen (vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; so im Ergebnis auch

Abschn. 36 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; krit. STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Rn. 145; 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 (vgl. LANGE/JANSSEN, VGA, 9. Aufl. 2007, Rn. 167).

Zivilrechtl. 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. Sieht 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 Beschluss der Gesellschaft führt (vgl. zu den zivilrechtl. Folgen einer bindungswidrigen Stimmabgabe BGH v. 27.10.1986 – II ZR 240/85, NJW 1987, 1890, dazu ULMER, NJW 1987, 1849; SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 9. Aufl. 2002, § 47 Rn. 42 ff.). 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; v. 21.9.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Verfügt die Gesellschaft über eigene Anteile, ist die Beherrschung quotale 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 bei der AG:* 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 Nds. FG v. 12.6.2001, EFG 2002, 220 m. Anm. VALENTIN). 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 Aufsichtsrat und nicht durch die Hauptversammlung vertreten. Der Zusammensetzung des Aufsichtsrats 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.

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 Aufsichtsratsmitglied 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 AktG, §§ 20 Abs. 7, 21 Abs. 4 AktG, § 56 Abs. 3 Satz 3 AktG 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 EG AktG). 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).

► *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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 139; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 165). 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 Gf. der zwischengeschalteten Gesellschaft ist). Da einem Stimmrechtsverbot in der Frage der Beherrschung keine Bedeutung beigemessen wird, wirkt sich ein Stimmrechtsverbot zu Lasten eines Gesellschafters, das auch für eine von ihm beherrschte Gesellschaft gilt, wenn die beherrschte Gesellschaft ebenfalls an der Gesellschaft beteiligt ist, nicht aus.

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 behandelt wird (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; 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, EFG 1997, 35, rkr.; zur Erforderlichkeit der Gesellschafterstellung vgl. BFH v. 8.3.1967 – I 119/64, BStBl. III 1967, 372). Diese Fälle

zeichnen sich dadurch aus, dass die Gesellschafter ihre Stimmrechte in gleicher Weise ausüben, um ihre gleichgelagerten Interesse durchzusetzen. 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; 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 Zusagezeitpunkt zu begründen (vgl. Gosch, § 8 Rn. 223 auch zur Entwicklung der Rspr.).

Die Entscheidung 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, so dass eine ohne weitere Anhaltspunkte erfolgte Zusammenrechnung der 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 unzulässig ist (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 [194 f.]).

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 Gewinnantien 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. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247);
- ▷ zu je 50 % beteiligte GesGf., die nach dem Anstellungsvertrag die gleiche Chance auf eine rohwinnbezogene Vergütung haben, selbst wenn die tatsächlich ausgezahlten 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);
- ▷ zwei unterschiedlich beteiligte Gesellschafter mit gleichem Stimmrecht, von denen der eine Gf. 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, EFG 1972, 605, rkr.; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 15; einschränkend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 137).

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 %; Anteile von 10 % oder mehr stellen keine Zwerganteile mehr da, vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 568; v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612). Der zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter kann allerdings aufgrund einer Zusammenrechnung mit einem Zwerganteil zum beherrschenden Gesellschafter werden (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 138).

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 Handelsvertreter oder Kommissionär tätig sein darf und außerdem vertraglich verpflichtet ist, sich dem Willen dieses Gesellschafters zu beugen).

148–149 Einstweilen frei.

150 c) „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, § 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 aaO). Gegen das Rückwirkungsverbot wird auch verstoßen, wenn allen anderen leitenden ArbN die gleiche Vergütung rückwirkend ge-

zahlt 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, EFG 2000, 1103, rkr.). Bei einem rückwirkenden Übertragungsstichtag und einer gleichlaufenden rückwirkenden Vergütungsvereinbarung stellen Vergütungen für den Rückbeziehungszeitraum bis zur Gründung der Gesellschaft vGA dar (vgl. FG Hamb. v. 10.3.2006, DStRE 2007, 171, rkr.).

Kritik am Rückwirkungsverbot: Im Schrifttum wird gegen die BFH-Rspr. eingewendet, der Maßstab der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfordere zwar ein materielles Rückwirkungsverbot. Mit ihrem formellen Rückwirkungsverbot unterlege sie dem 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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 165 f.; SCHULZE-OSTERLOH, StuW 1994, 131 [136]). Trotz dieser 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 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 gesteierte Lebenshaltungskosten BFH v. 6.4.1979 – I R 39/76, BStBl. II 1979, 687). Aus der Indizwirkung eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich (s. dazu Anm. 144) folgt die Möglichkeit einer 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). 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. Nds. FG v. 29.6.1999, EFG 2000, 235, rkr., mit ausdrücklicher Änderung der Rspr. zu Nds. FG v. 1.3.1990, GmbHR 1991, 288, rkr.; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Reisekosten“).

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 **d) „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, 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, obwohl nach dem Wortsinn ein auslegungsbedürftiger Vertrag eigentlich gerade nicht klar und eindeutig ist. Dennoch versagt die Rspr. eine Anerkennung der Vereinbarung erst, 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). 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; 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, nv.). Daher ist im Streitfall erst nach Auslegung des Vertrags – ggf. erst nach Beweiserhebung über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung – die Entscheidung 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, GmbHR 1999, 995, rkr.). Auch im Steuerrecht 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). 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 des 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 klar zu erkennen ist, auf welche Fassung es ankommt (vgl. BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1990, 800; 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 zu-

rückgegriffen 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, BStBl. I 1997, 900). Der tatsächliche Vollzug zeigt sich zB anhand regelmäßiger Zahlungen, entsprechender Buchungen, der Abführung von LSt. und Sozialversicherungsbeiträgen. 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). 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 Rechenvorgänge ermittelt werden kann. 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; v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; 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). Die Bemessungsgrundlage muss feststehen. 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, wenn 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 gemäß GoB unter Berücksichtigung aller stl. Maßnahmen“ oder „Ergebnis der StBil.“ (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, 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, EFG 1990, 125 rkr.);
- ▷ die Vereinbarung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen, wie zB EBIT (*earnings before interest and taxes*), EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*), NOPAT (*net operating profit after taxes*) oder Cash-flow als Bemessungsgrundlage einer Vergütungsregelung, sofern diese Bezugsgrößen nicht vertraglich unter Bezugnahme auf handelsrechtl. oder strechtl. Bestimmungen, zB § 275 HGB bzw. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG, oder sonst für die Gesellschaft gesetzlich geltenden Rechnungslegungsvorschriften definiert werden und sichergestellt ist, 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 Begründung 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 Gf. in Fotokopie ersetzt (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 15/87, BFH/NV 1990, 674). Fotokopien sind keine Beweismittel (vgl. FG Hamb. v. 8.11.1990, EFG 1991, 564, rkr.).

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; 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 Un-

genauigkeit 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, und 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).

Einstweilen frei.

153–154

e) „zivilrechtlich wirksam“

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, BStBl. I 2007, 441) die mangelnde Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746; 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 zu der 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 gesellschaftsrechtl. und nicht als schuldrechtl. qualifiziert wird (vgl. GOSCH, § 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. STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Rn. 123).

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 Schuldanerkennnis), § 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 Vermögenminderung 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 iVm. den Regelungen des Beurkundungsgesetz 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 daher grundsätzlich unbeachtlich, da der Nachweis über das Rechtsgeschäft auch in anderer Weise möglich ist (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). Die Protokollierung ist keine Voraussetzung der Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts, sondern dient nur dessen Nachweis. 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 Vertragspartner zumindest konkludent das Schriftformerfordernis aufgehoben haben. 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 aaO; 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 Vertragspartner 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 des 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; zum zivilrechtl. Meinungsstand vgl. auch PALANDT/HEINRICH, 66. Aufl. 2007, § 125 BGB Rn. 14; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 155 mwN).

► *Nichtigkeit wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot*: Verträge sind bei Verstößen gegen § 134 BGB zivilrechtl. unwirksam (gesetzliches Verbot; vgl. zu Einzelfällen umfassend PALANDT/HEINRICH, 66. Aufl. 2007, § 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 zu einer vGA, soweit dadurch keine Unterbilanz entsteht (vgl. GOSCH, § 8

Rn. 692; KORN, KÖSDI 2001, 12811 [12820]; 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).

► *Sonderfall Selbstkontrahierungsverbot*: Zivilrechtl. ist ein Vertrag, der gegen das gesetzliche Verbot des § 181 BGB verstößt, schwebend unwirksam. Die auf einem solchen Vertrag beruhende Zahlung stellt grundsätzlich 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 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/MAAS, Anhang zu § 8 Rn. 165). 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 „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). UE ist es folgerichtig, nach Maßgabe der Umstände im Einzelfall zu beurteilen, ob wegen fehlender Missbrauchsgefahr, zB wegen unverschuldetem (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). Würde allerdings eine Befreiung von § 181 BGB ausdrücklich nicht erteilt, kann ein dagegen verstößendes Handeln des Gf. 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 nach § 51 Abs. 2 GmbHG stets unzulässig, da 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; 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 Beschluss 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 aaO). Eine wirksam erteilte Befreiung des Alleingesellschafters gilt grundsätzlich 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, reicht ein Beschluss der Gesellschafterversammlung nicht aus, wenn er nicht in der Form des § 53 GmbHG gefasst wurde (vgl. OLG Köln v. 2.10.1992, GmbHR 1993, 37). Ggf. ist, je nach Inhalt der Satzung (vgl. § 52 Abs. 1 GmbHG), 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 in das Handelsregister (vgl. H 36 Abs. 1 KStR 2006 „Zivilrechtliche Wirksamkeit“).
- *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 Gf. 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, BStBl. I 1994, 868, und v. 21.12.1995, 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 Beschluss 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 zivilrechtl. Meinungsstand ROTH/ALTMEPPEL, GmbHG, 5. Aufl. 2005, § 47 Rn. 64). Bei einem Alleingesellschafter einer GmbH kann bei Abschluss des Vertrags von dem erforderlichen Beschluss 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 werden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Zivilrechtl. kann zwar eine Vollmacht nach § 167 Abs. 2 BGB grundsätzlich formlos erteilt werden, für die Abstimmung in der Gesellschafterversammlung der GmbH bedarf die Vollmacht jedoch nach § 47 Abs. 3 GmbHG der Textform (vgl. zu den zivilrechtl. str. Rechtsfolgen eines Formverstoßes SCHOLZ/SCHMIDT, GmbHG 9. Aufl. 2002, § 47 Rn. 85; LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 47 Rn. 9 auch zur formfreien Genehmigung;

FG Sachsen-Anhalt v. 16.11.2000, EFG 2001, 609, rkr.). Die AG wird bei Verträgen mit dem Vorstand gem. § 112 AktG durch den Aufsichtsrat (zum sog. ersten Aufsichtsrat vgl. § 31 AktG) vertreten. Dies gilt auch bei einer GmbH nach § 52 Abs. 1 GmbHG, wenn die GmbH 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 beispielsweise 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 Beteiligten 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 Beteiligten 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 der Stpfl. im zeitlichen Zusammenhang mit der Vornahme des Rechtsgeschäfts sich 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, eindeutige und rechtzeitige) Vereinbarung vertragsgemäß durchführt. Wird der Vertrag vor einem Notar geschlossen, können die Beteiligten grundsätzlich von einer rechtl. Wirksamkeit ausgehen (vgl. FG Nds. v. 19.10.1999, EFG 2000, 649, rkr.).

Eine weitere Ausnahme gilt in den Fällen der Rechtsbeziehungen zwischen Betrieben gewerblicher Art (BGA) und der Trägerkörperschaft, da trotz stl. Verselbständigung des BGA (vgl. Abschn. 33 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004) zivilrechtl. wirksame Verträge nicht möglich sind (vgl. Anm. 144; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 123; zu Nutzungsüberlassungen wesentlicher Betriebsgrundlagen vgl. Anm. 101).

Einstweilen frei.

156–159

f) „tatsächlich durchgeführt“

160

Ein Vertrag wird tatsächlich durchgeführt, wenn die Beteiligten entsprechend der vertraglich getroffenen Vereinbarung verfahren. Dies gilt auch für Nebenleistungen (vgl. zur Abführung der LSt. Nds. FG v. 22.9.1993, GmbHR 1994, 722, rkr.). Leistungen müssen zu den vereinbarten Fälligkeitsterminen erbracht werden. 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; 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; v. 21.03.2001 – 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, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 349 und WASSERMAYER, GmbHR 1997, 804 mit Replik BRAUN). 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 Beteiligten ernsthaft gewollt angesehen werden (vgl. BFH v. 28.11.2001 – I R 44/00, BFH/NV 2002, 543; v. 15.12.2004 – I R 32/04, BFH/NV 2005, 1374; zutreffend NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 28, 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 aber 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 Stundungsver-

einbarung vgl. FG Ba.-Württ. v. 2.11.1995, 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, wie 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.

► *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; zur Verzinsung von Verrechnungskonten vgl. FG Ba.-Württ. v. 12.1.2000, GmbHR 2000, 343, rkr.; zur Behandlung als Abfluss nach § 27 aF s. Abschn. 77 Abs. 7 Satz 1 KStR 1995 und BFH v. 24.1.2001 – I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455).

► *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. Grundsätzlich ist bei fehlender tatsächlicher Durchführung 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 dann, 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 in diesem Punkt, 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 **g) Rechtsfolge einer Vertragsänderung**

Wird ein Vertrag zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und der Gesellschaft geändert, so treten die Änderungen mit Wirkung für die Zukunft ein (zur „ex nunc“-Wirkung vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362). Aus welchen Gründen die Änderung erfolgt, ist unerheblich. Jedenfalls muss eine Änderung, wie zB eine Novation, ausdrücklich vereinbart werden (vgl. BFH v. 25.6.1991 – XI R 30–31/89, BStBl. II 1991, 842). 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, 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 Würdigung der Gesamtumstände bei der Frage der Anerkennung der Vertragsänderung indiziell auf die stl. Behandlung beim Gesellschafter abgestellt werden.

163–164 Einstweilen frei.

165 **IV. „sich auf den Unterschiedsbetrag iSd.
§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt“**

Ausgehend von BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85 (BStBl. II 1989, 522) und v. 22.2.1989 – I R 44/85 (BStBl. II 1989, 475) verlangte der BFH ua., die gesellschaftsrechtl. veranlasste Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung müsse sich auf das Einkommen auswirken. Seine Definition der vGA verkürzte er im Jahr 2001 auf eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Minderung (verhinderte Mehrung) des sog. Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Die Verkürzung sollte jedoch nicht zu einer inhaltlichen Änderung, sondern einer Präzisierung führen (dazu OPPENLÄNDER, VGA, 2004, 17 f.). In späteren Entscheidungen ersetze er den Begriff des Einkommens durch den des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (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 zu versteuernden Einkommens darstellt und im Wesentlichen dem StBilGewinn entspricht, wird verdeutlicht, dass außerbilanzielle Korrekturen für die Feststellung einer vGA unerheblich sind. So führen Vermögensminderungen und verhinderte Vermögensmehrungen, die im Zusammenhang mit stfreien (und damit außerbilan-

ziell abzuziehenden) Einnahmen stehen, zu keiner vGA (krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 201), da stfreie Einnahmen zwar nicht geeignet sind, das zu versteuernde Einkommen, wohl aber den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu mehrern (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. DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 Rn. 66; 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, § 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]).

V. „und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.“

166

Die vGA zeichnet sich dadurch aus, dass sie nicht offen zu Tage tritt. Dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person wird 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 (krit. zur Formulierung des Tatbestandsmerkmals LANGE/JANSSEN, VGA, 9. Aufl. 2007, Rn. 136 ff.). 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. Insofern besteht von vornherein kein Bedürfnis einer außerbilanziellen Hinzurechnung, da offene Gewinnausschüttungen nicht erfolgswirksam als Aufwand gebucht werden. Daher führt die Nichtigkeit eines Gewinnverteilungsbeschlusses 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, 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 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).

Einstweilen frei.

167–169

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (Ausschüttungen auf Genussrechte)

(Dr. Klaus Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, Osnabrück)

Schrifttum: HAAS, Mitunternehmer durch Genussrechte, BB 1982, 1537; CLAUSSEN, Der Genussschein und seine Einsatzmöglichkeiten, Festschr. 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; EMDE, Die Auswirkungen von Veränderungen des Unternehmenskapitals auf Bestand und Inhalt von Genussrechten, DB 1989, 209; HABER-SACK, Genussrechte und sorgfaltswidrige Geschäftsführung, ZHR 155 (1991), 379; ZIEBE, Rechtsnatur und Ausgestaltung von Genussrechten, DStR 1991, 1594; FEDDERSEN/KNAUTH, Eigenkapitalbildung durch Genussscheine, 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, DStR 1994, Beil. 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 Genussrechten, JbFfStR 1996/97, 566; EBERHARTINGER, Bilanzierung und Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, 1996; KÜTING/KESSLER/HARTH, Genussrechtskapital in der Bilanzierungspraxis, 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; LUTTER, Ausgabe von Genussrechten und Jahresabschluss, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1998, 383; DAUTEL, Möglichkeiten zur steueroptimierten Beteiligung von Mitarbeitern an einer GmbH, INF 1999, 684; 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; JÄNISCH/MORAN/WEIBEL, Mezzanine Finanzierung – Intelligentes Fremdkapital und deutsches Steuerrecht, DB 2002, 2451; MIRTSCH, Alternative Formen der Gesellschafterfinanzierung mittelständischer Kapitalgesellschaften, INF 2002, 205; 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 Wandlungsgenusssrechten, 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, GSStB 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; v. EINEM/SCHMID/PÜTZ, Mittelstandsfinanzierung mittels Private Debt: Welche Form ist die richtige aus rechtlicher, steuerlicher und bilanzrechtlicher Sicht?, BB-Special 5/2005, 9; GOLLAND/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/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/ROSSNER, Mezzanine-Finanzierungen, KÖSDI 2006, 15365; DEMUTH, Einsatzmöglichkeiten von Genussrechten und von mezzaninen Finanzinstrumenten im Rahmen einer Unternehmensnachfolge, BB 2006, Special 6, 8; KRACHT, Darlehensgestaltung über Genussrechte als Steuerstrategie bei einer GmbH, GSStB 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.

I. Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen

1. Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung

a) Gesellschaftsrechtliche Aspekte

Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 befasst sich mit Ausschüttungen jeder Art auf „Genussrechte“. Der Genussrechtsbegriff selbst ist nicht strechtl., sondern gesellschaftsrechtl. definiert; er weist eine Vielzahl von Erscheinungsformen auf.

Aktiengesellschaft, KGaA: 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 (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 23; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 Rn. 217 f.; BUSCH, AG, 1994, 93 [95 f.]; SETHE, AG 1993, 293 [298 f.]). Insofern sind zwei Dimensionen zu betrachten: das Verhältnis der Genussrechtsinhaber zu den Aktionären und zur Gesellschaft.

► *Typische Charakteristika von Genussrechten:* Genussrechte gewähren schuldrechtl. Ansprüche gegen die Gesellschaft, insbes. auf Teilnahme am Gewinn oder Nutzungen. Weitgehende Einigkeit besteht darin, dass mitgliederschaftliche Verwaltungsrechte, insbes. Stimmrechte dem Genussrechtsinhaber wegen des Grundsatzes der Verbandssouveränität nicht übertragen werden können (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309 ff.]; v. 9.11.1992 – II ZR 230/91,

170

BGHZ 120, 141 [146 f.]; HÜFFER, AktG, 7. Aufl., § 221 Rn. 32 ff. mwN; WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 67, 74; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 Rn. 220, KAROLLUS in GESSLER/HEFERMEHL/ECKHARDT/KROPF, AktG, § 221 Rn. 322), was die Abgrenzung von 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 gesellschaftsrechtl. Treuepflicht (HEINEMANN/KRAUS in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 173; GOLLAND/GEHLHAAR/GROSSMANN/EICKHOFF-KLEY/JÄNISCH, BB Special 4/2005, 1 [17]).

Das Fehlen mitgliedschaftlicher Verwaltungsrechte schließt eine Mitunternehmenschaft zwischen dem Genussrechtsinhaber und der KapGes. mangels Mitunternehmerinitiative aus (BMF v. 18.12.1986, BB 1987, 667 [668]; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 192 und 195; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 241; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 592; im Ergebnis auch ANGERER, DStR 1994, 41 [43]: kein gemeinsamer Zweck; aA HAAS, BB 1982, 1537 f.).

Es handelt sich um Dauerschuldverhältnisse eigener Art (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [330]; v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [43]; HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 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, § 221 Rn. 232; FRANZEN, Genussscheine, 1993, 15 ff. [22]; aA HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 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 (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 27; HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 Rn. 204; LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 Rn. 248 ff.; KRIEGER in Münchener Handbuch AG, § 63 Rn. 47).

Genussrechte sind ohne entgegenstehende Vereinbarung (§§ 399, 413 BGB) frei vererblich und veräußerbar (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 53; WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 81). Die Handelbarkeit des Genussscheins an Zweitmärkten und ggf. am Kapitalmarkt (§§ 59 ff. BörsG [amtlicher Hande], §§ 71 ff. BörsG [geregelter Markt] iVm. §§ 1 ff. BörsZulVO) 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.]; HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 35 mwN). Üblicherweise enthält die Vereinbarung Regelungen zu Art und Inhalt des gewährten Genussrechts (feste Verzinsung, Gewinnbeteiligung, Beteiligung am Verlust, Fälligkeit des Genuss-

rechtskapitals, Beteiligung am Liquidationserlös, Nachzahlungspflichten), Laufzeiten, Kündigungsbestimmungen, Rückzahlungsmodalitäten, Verwässerungsschutz, Ablösung der Genussrechte durch die Gesellschaft, Verzinsung, Berechtigung der Gesellschaft zur Herabsetzung des Genussskapitals bei Herabsetzung des Kapitals der Gesellschaft, Informations- und Kontrollrechte der Genussrechtshaber etc. (vgl. etwa VON ALVENSLEBEN in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 597 ff.).

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, LexInform Dok. Nr. 552589, rkr.: Recht auf Umwandlung durch Kapitalerhöhung durch Einbringung der Genussrechte unter bestimmten Voraussetzungen; ZIEBE, DStR 1991, 1594 [1596]; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 240).

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 (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 26 mwN). Wenn eine gewinnbezogene Vergütung vereinbart ist, hat der Genussrechtshaber mangels vertraglicher Regelung den allgemeinen Auskunftsanspruch nach §§ 242, 259, 315, 810 BGB bezogen auf die vermögensrechtl. Grundlagen des Genussrechts, insbes. hinsichtlich der Gewinnermittlung und der Bilanzpolitik der Emittentin, soweit im Einzelfall erforderlich (LUTTER in Kölner Komm. AktG, § 221 Rn. 378 ff.).

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 HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 32 ff. 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 Genussrechtshaber 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]; 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 Beschluss ermächtigt den Vorstand zur rechtsgeschäftlichen Begründung der Genussrechte. Der Beschluss der Hauptversammlung und die Erklärung über die Begebung der Ge-

nussrechte 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 Beschluss der Hauptversammlung ist im Außenverhältnis wirksam. Die beteiligten Organe machen sich aber schadensersatzpflichtig (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 52).

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; HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 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 HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 67 mwN).

Die emittierende Gesellschaft ist gegenüber dem Genussrechtinhaber schadensersatzpflichtig, wenn die Geschäfte der Gesellschaft sich nicht im Rahmen des in der Satzung festgelegten Unternehmensgegenstands bewegen oder dass 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, Festschr. 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 (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 69). Mangels anderer Regelung im Gesellschaftsvertrag für die Begebung obligationenartiger Genussrechte bedarf es unstr. keines Beschlusses der Gesellschafterversammlung (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 70). Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten wird unter dem Gesichtspunkt der Aushöhlung der Gewinnbezugsrechte teilweise die Einwilligung der Gesellschafterversammlung für erforderlich gehalten (str., vgl. WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 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 (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 72 mwN). Der Inhalt der Genussrechte bestimmt sich ausschließlich aus dem Vertrag. Mitgliedschaftsrechte können auch bei der GmbH nicht begründet werden (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 74). Ein Vertrag über die Einräumung eines Genussrechts mit gewinnabhängiger Vergütung für die Kapitalgewährung kann bei einer GmbH nicht in das 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 allgemein KÜHNBERGER (DB 2004, 661 [664]).

Einstweilen frei.

171–172

b) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte

173

Genussrechte eignen sich aufgrund der Flexibilität bei der Gestaltung der Ausgabebedingungen für den Einsatz im Grenzbereich zwischen Eigen- und Fremdkapital. Handelsbilanzrechtl. 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.

HGB: § 10 Abs. 5 KWG und § 53c Abs. 3a VAG nennen die Voraussetzungen, unter denen Genusskapital als haftendes Eigenkapital iSd. KWG bzw. als Eigenmittel iSd. VAG anzusehen sind. Sie haben wegen ihrer besonderen Funktion keine Bedeutung für die Behandlung der Genussrechte in der HBil. oder StBil. Das IdW (Stellungnahme HFA 1/94 v. 1.7.1994, 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; BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2147]) 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. Die konkreten Einzelheiten sind str. (vgl. BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2147]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1346]; HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 79, KAROLLUS in GESSLER/HEFERMEHL/ECKHARDT/KROPF, AktG, § 221 Rn. 431; LUTTER in Kölner Komm., AktG, § 221 Rn. 415 ff.). So wird im Schrifttum in Anlehnung an § 10 Abs. 5 KWG eine Mindestlaufzeit von 5 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]; WP-Handbuch, Rn. F 277 Fn. 433: 5–7 Jahre), wohingegen teilweise deutlich längere Zeiträume gefordert werden (EMMERICH/NAUMANN, WPg. 1994, 677 [683]: 15–25 Jahre Mindestlaufzeit, STADLER, NZI 2003, 579 [580]: mindestens 20 Jahre) und andere die Überlassung für einen unbestimmten Zeitraum verlangen (BAETGE/BRÜGGEMANN, DB 2005, 2145 [2148]).

► *Ausweis als Eigenkapital:* Der Ausweis als Eigenkapital zu qualifizierender Genussrechte erfolgt in einem gesonderten Posten 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 1/94, WPg. 1994, 419 Tz. 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 1/94, WPg. 1994, 419 Tz. 2.1.4.1.2, WP-Handbuch, Rn. F 277). Ein Disagio reduziert den Ausweis des Genussrechtskapitals im Sonder-

posten, der über die Laufzeit zu Lasten eines gesonderten Aufwandspostens aufzustocken ist (IdW, HFA 1/94, WPg. 1994, 419 Tz. 2.1.4.2.2; WP-Handbuch Rn. F 277).

► *Ausweis als Fremdkapital:* Liegen die Voraussetzungen für die Bilanzierung als Eigenkapital nicht vor, ist grundsätzlich 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 Genussrechtsinhabers den Anforderungen an den Eigenkapitalausweis stark angenähert ist, ohne ihnen voll zu entsprechen (STEGEMANN, GSStB 2004, 208 [211] unter Hinweis auf ADS VI. § 246 HGB Rn. 92: stille Gesellschaft).

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 (ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 247 HGB Rn. 228; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 123a; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 240).

► *Weitere handelsrechtliche Bilanzierungsfragen:* Die Zuführung des Genussrechtskapitals ist für die KapGes. ein erfolgsneutraler Finanzierungsvorgang (KNOBBEKEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 589 f.). In Höhe des zugeführten Kapitals erfolgt eine Passivierung als Eigen- oder Fremdkapital. Das überlassene Genussrechtskapital kann nur dann erfolgswirksam vereinbart werden, wenn kein Rückforderungsrecht vereinbart wurde und die Mittel ausdrücklich als Ertragszuschuss geleistet wurden (IdW, HFA 1/94, WPg. 1994, 419 Tz. 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 Tz. 2.2; ELLROTT/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 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 Tz. 2.2.2.a; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 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 Tz. 2.2.2b).

In der HBil. des Genussrechtsinhabers ist mangels aktionärsähnlicher Stellung idR keine Aktivierung als Beteiligung iSd. § 271 HGB möglich (IdW, HFA 1/1994, WPg. 1994, 419 Tz. 3.1 mit den Ausweialternativen; HOYOS/GÜTKE in Beck-BilKomm. VI. § 271 HGB Rn. 15).

Die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten ist Sache der Gesellschaft (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 75). Bei falscher Bilanzierung, die den Gewinnanteil des Genussrechtsinhabers schmälert, steht dem Genussrechtsinhaber ein Schadensersatzanspruch aus Verletzung der Genussrechtsvereinbarung zu (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 75). Soweit der Gewinnanspruch des Genussrechtsinhabers vom ausschüt-

tungsfähigen Gewinn oder der Gewinnausschüttung abhängig ist, dürfen Rücklagen nicht treuwidrig in einem kaufmännisch unvertretbaren Umfang gebildet werden (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 75). Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen die Gewinnbeteiligung des Genussrechtinhabers nicht beeinträchtigen (WINTER/SEIBT in SCHOLZ, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 14 Rn. 75).

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 detailliert 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]). Ob es bei diesen Grundsätzen bleiben wird oder IAS 32 eine grundlegende Überarbeitung erfährt, ist derzeit noch offen. Die Diskussion über die (Un-)Möglichkeit der Zuordnung der Kapitalanteile von Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft oder von Genossen einer Genossenschaft zum Eigenkapital (HENRICHs, WPg. 2006, 1253; BAETGE/KIRSCH/LEUSCHNER/JERZEMBEK, DB 2006, 2133; PRINZ, FR 2006, 566) zeigt den Anpassungsbedarf der stark an der börsennotierten KapGes. orientierten Standards. 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).

Einstweilen frei.

174

2. Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten

a) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung

175

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 Rechtsfolgewillen nicht gedeckt ist, unmaßgeblich ist (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289).

Strechtl. bestehen wegen der Gleichstellung eigenkapitalähnlicher Genussrechte mit dem 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 Steuerrecht und insbes. im Abkommensrecht aus.

b) 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 aus-

geschlossen 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 grundsätzlich 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 (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 140 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; ALTEHOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [322]).

177 c) Stille Gesellschaft

Unter einer stillen Gesellschaft versteht man eine Innengesellschaft (§ 705 BGB), bei der sich jemand an 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; v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; v. 6.3.2003 – XI R 24/02, BStBl. II 2003, 656; FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001, LexInform Dok. Nr. 527647, insoweit in EFG 2001, 1159 nicht wiedergegeben, rkr.; K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1842 f.).

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 Ergebnis 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 (FG Köln v. 25.3.1998, EFG 1998, 1214, rkr.). 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 mitgliederschaftliches 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 betrachtet

das FG Ba.-Württ. (v. 3.12.2004, EFG 2005, 530, nrkr. Rev. Az. BFH VIII R 3/05) 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.]).

d) Gewinnschuldverschreibung

178

Gewinnschuldverschreibungen sind nach § 221 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 AktG Anleihen, die zusätzlich zum Rückzahlungsanspruch Rechte verbrieft werden. Sie begründen ein partiarisches Rechtsverhältnis, das der Vorzugsaktie wirtschaftlich nahesteht, sich aber rechtl. mangels korporationsrechtl. Verfassung unterscheidet (HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 221 Rn. 8). Die Verweisung der aktienrechtl. Regelung der Genussrechte in § 221 Abs. 3 AktG auf Abs. 1 verdeutlicht die Verwandtheit dieser Instrumente. Die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung ist für Genussrechte typisch und begründet einen wesentlichen Unterschied zu Gewinnschuldverschreibungen (FG Köln v. 23.5.1996, EFG 1996, 836, rkr.; LUTTER in Kölner-Komm. § 221 AktG Rn. 30; ebenso HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 Rn. 58, 71: Nachrangigkeit und Verlustbeteiligung als Merkmale des Genussrechts, weil die Gewinnschuldverschreibung einen festen und unbedingten Rückzahlungsanspruch verlange; ALTEHOFFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [323]).

e) Wandel- und Optionsanleihe

179

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 KStG auswirken (s. Anm. 187).

f) 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, 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, Kölner Komm. AktG, § 221 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, 2004, Rn. 549 mwN), fehlt auch hier die wünschenswerte Trennschärfe.

Einstweilen frei.

181–182

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte

183 1. Überblick zu den Tatbestandsmerkmalen

Genussrechte iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 liegen nur vor, wenn sie sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch am Liquidationserlös einer KapGes. gewähren.

184 2. Beteiligung am Gewinn

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 Ergebnis der KapGes. bezogenen Bemessungsgrundlage erfolgt, wobei grundsätzlich 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 Ergebnis einer Sparte oder eines (Teil-)Betriebs, die Erträge aus einzelnen WG (vgl. HABERSACK in MünchKomm. AktG, § 221 Rn. 95) sowie vergleichbare Bezugsgrößen im Konzernabschluss).

Eine mittelbare Abhängigkeit von erfolgsbezogenen Komponenten des Emittenten soll genügen, um eine eigenkapitalähnliche Beteiligung am Geschäftserfolg zu begründen (KROSCHEWSKI, 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, § 8 Rn. 243), wie zB die Eigen- oder Gesamtkapitalrendite (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 202; SCHNEIDER in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180).

Eine – hinreichende – mittelbare Gewinnbeteiligung resultiert aus einer Orientierung der Genussrechtsvergütung an der an die Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden (ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1159; KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2605]), was sich aus der Zielsetzung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 begründet. Denn die Steuerkraft der KapGes. wird durch das Genussrecht insoweit identisch belastet. Das Verhältnis der Genussrechtsvergütung zur Dividendenzahlung ist unbeachtlich (SCHNEIDER in BöSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180) – jedenfalls solange es wirtschaftlich im Ergebnis um die Aufteilung des Bilanzgewinns zwischen den Eigenkapitalgebern geht.

Vor dem Hintergrund der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. nach § 5 Abs. 1 EStG kommt als mittelbare Ableitung auch eine Bezugnahme der gewinnabhängigen Vergütung auf die StBil. in Betracht (SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 243). Selbst wenn der Maßgeblichkeitsgrundsatz zugunsten einer eigenständigen StBil. aufgegeben würde, bestehen keine Bedenken, solange die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft abgebildet wird – dh. ertragsunabhängige Komponenten keine dominierende Rolle spielen.

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, GÖRGEMANNS, GmbHR 2004, 170 [172]) abgestellt werden kann. Die stl. Leistungsfähigkeit der KapGes.

korrespondiert 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. 125; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 202: 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]).

Problematisch ist auch das Zusammentreffen einer Mindestverzinsung mit einer Gewinnbeteiligung (offengelassen von ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1159). 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/PRINZ, DStR 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, v. 31.10.1939, RStBl. 1940, 35; BFH v. 28.6.1960 – I 85/60, DB 1960, 1057; zustimmend DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 215). Dazu muss die Mindestverzinsung so niedrig liegen, dass sie unter dem liegt, was auf Grund 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 konnten). Die erfolgsabhängige Vergütung muss bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dominieren (KOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 591; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 243; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852[1854]; SONTHEIMER, BB 1984 Beil. 19, 1, [4f.]; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]; WINTER, GmbHR 1993, 31 [32]; 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 in HÄGER/ELKMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 716; 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 unendlich 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 heranzuziehen, der eine Mindestüberlassungsdauer von 5 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]; DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 215; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 125; differenzierend KRATZSCH, BB 2005, 2603 [2606 f.] und HÄGER in HÄGER/ELKEMANN-REUSCH, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2004, Rn. 717). 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 Genussrechtsinhaber und zu Lasten 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 Genussrechtsinhaber nicht oder nur teilweise befriedigt wurde, sind ebenfalls unschädlich für die Annahme einer Gewinnbeteiligung.

Eine Verlustbeteiligung ist nicht erforderlich, weil die Beteiligung an einem Gewinn sprachlich die Beteiligung an einem positiven Ergebnis ist (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; GOSCH, § 8 Rn. 151; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 243; DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 215; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 202, GROH, BB 1993, 1882 [1890]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181).

185–186 Einstweilen frei.

187 **3. Beteiligung am Liquidationserlös**

Liquidationserlös ist nach hM das Abwicklungsendvermögen iSd. § 11 (SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 244 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.; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1159 f., SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 244; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 216; BREUNINGER/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]; GOSCH, § 8 Rn. 151; BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 [275]; EMDE, BB 1988, 1214 [1215]; KNOBBE-KEUK, BB 1987 [341 f.]), 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 Ergebnis 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, LexInform Dok. Nr. 552589, rkr.) eine Beteiligung auch vorliegen, wenn der Genussrechtsinhaber die Umwandlung des Genussrechtskapitals in Gesellschaftsanteile verlangen kann und nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Genussrechtsinhaber 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, 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, und 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, § 8 Rn. 151 Fn. 1: nur im Liquidationsfall, nicht zu einem davor liegenden, also nicht liquidationsabhängigen Zeitpunkt; zustimmend KROSCHEWSKI, 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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 203; 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 Liquidationsgewinn 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 (so SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 244; 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 Treu und Glauben 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]; v. 20.9.1993 – II ZR 104/92, BGHZ 123, 281 [288 f.]; 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, BB 1987, 667; v. 27.12.1995, BStBl. I 1996, 49; zustimmend wohl VOLLMER/MAURER, DB 1994, 1173 [1179]). 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, § 8 Rn. 151; ANGERER, DStR 1994, 651 [652]; LORENZ, DStR 2000, 77; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 244; KROSCHEWSKI, Stbg. 2005, 341 [343]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 125; im Ergebnis 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/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1347]).

Eine Beteiligung an einem Liquidationserlös verlangt keine Beteiligung an einem Liquidationsverlust (DJPW/ACHENBACH, KStG § 8 Abs. 3 Rn. 216; 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 Ergebnis 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 Üb-

rigen 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 Gesellschafters mangels Rangrücktritts der Genussrechtshaber 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, 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, 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 Genussrechtshaber gleichzeitig Gesellschafter ist, so dass die Zuführung des Genussrechtskapitals als Einlage zu behandeln ist, andernfalls liegt eine BE vor.

► *Nachrangvereinbarung*: Eine Nachrangvereinbarung iVm. 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, BB 1987, 667). Es fehlt an der Teilnahme an den stillen Reserven.

Einstweilen frei.

188–189

4. 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; v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; GOSCH, § 8 Rn. 148; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 239; DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 213, 217; ANGERER, DStR 1994, 41 [42]; LINSCHIEDT, DB 1992, 1852 [1853]; LORITZ, DStR 2000, 77 [81]). Zweifelhafte ist, ob die FinVerw. an ihrer gegenteiligen Auffassung festhält. Der Nichtanwendungserlass in BMF v. 27.12.1995 (BStBl. I 1996, 49) legt aufgrund der Begründung nahe, dass die Nichtanwendung sich nur auf die Frage bezieht, wann eine Beteiligung am Liquidationserlös vorliegt (im Ergebnis ebenso DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 213, weil das Urteil eine vom Gesetz gedeck-

KStG § 8 Anm. 190–194 Abs. 3 Satz 2: Ausschütt. auf Genussrechte

te allgemeine Aussage betreffe; zweifelnd auch CARLÉ/ROSNER, KÖSDI 2006, 15365 [15373]).

191 **5. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sind vom Abzugsverbot nur Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte von KapGes. betroffen. Das waren nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 aF nur AG, KGaA und GmbH. Bei anderen Körperschaften ist die Behandlung von beteiligungsähnlichen Genussrechten str. Die Fin-Verw. 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, BB 1987, 667 [668]). Die hM im Schrifttum sieht hier zutreffend keine Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung geschlossen werden müsste (GOSCH, § 8 Rn. 150; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1158; DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 213, 225; SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 242; KSM/WASSERMEYER, § 20 EStG Rn. C 12; ANGERER, DStR 1994, 41 [42 f.]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8 Rn. 126). 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, § 8 Rn. 242). 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.

Durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) erhielt der Klammerzusatz in § 1 Abs. 1 Nr. 1 eine Ergänzung um die Worte „insbesondere Europäische Gesellschaften“. Genussrechte an ausländ. KapGes. fallen nach dieser – uE klarstellenden – Gesetzesänderung 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; v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588).

192 **6. Ausschüttung jeder Art**

Der Begriff der Ausschüttung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ist mit dem Ausschüttungsbegriff der vGA identisch. Ein tatsächlicher Abfluss der Vergütung ist nicht erforderlich. Die Begründung einer Verbindlichkeit reicht aus (GOSCH, § 8 Rn. 152; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 204; 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.

III. Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen

194 **1. Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften**

Bei Outbound-Finanzierungen inländ. Unternehmen bzw. Anteilseigner 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 Ergebnis ließen sich so weiße oder graue Einkünfte erzeugen.

Neue Korrespondenzregelungen beim Ausschüttungsempfänger: Mit der Einführung der korrespondierenden Besteuerung für Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 durch das JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist Voraussetzung der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bzw. des § 8b, dass die Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Satz 2 nF bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG nF). § 8b Abs. 1 Satz 3 nF ordnet für die Freistellung von Dividenden nach einem DBA für ausl. Körperschaften einen Treaty Override an, wenn die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 Satz 2 nF vorliegen. Im Ergebnis wird Behandlung der inländ. Einkünfte von der Behandlung der Vergütung im Quellenstaat abhängig gemacht. Es liegt also eine Qualifikationsverketzung vor, die bei Dividenden bislang nur im Rahmen der Abkommensanwendung üblich war.

Da der Klammerzusatz in § 8b Abs. 1 Satz 2 nF auf § 8 Abs. 3 Satz 2 insgesamt verweist, sind von der Neuregelung nicht nur vGA, sondern auch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 betroffen (GROTHERR, RIW 2006, 898 [901]). Unklar ist, ob der Klammerzusatz wegen der Verweisung in das deutsche Steuerrecht nur Einkünfte aus KapGes. meint, die in Deutschland beschränkt oder unbeschränkt stpfl. sind, so dass auf deren Gewinne die Gewinnermittlungsvorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 anwendbar ist (GROTHERR, RIW 2006, 898 [900]). Gegen diese eng am Wortlaut orientierte Auslegung spricht zunächst die Gesetzesbegründung, die ausdrücklich auch grenzüberschreitende Sachverhalte einbeziehen wollte (BTD Drucks. 16/2712, 70). Für eine weite Auslegung spricht aber insbes. § 8b Abs. 1 Satz 3 nF, der einen Treaty Override für das internationale Schachtelprivileg unter Verweis auf § 8b Abs. 1 Satz 2 nF anordnet. Diese Vorschrift würde weitgehend leer laufen, wenn der Klammerzusatz wortlautgetreu interpretiert würde. Richtig kann daher nur sein, die Grundsätze der deutschen Einkommensermittlung des § 8 Abs. 3 Satz 2 auch auf ausl. KapGes. anzuwenden. Das Ziel, weiße Einkünfte zu vermeiden, wird allerdings nur bei unmittelbaren Outbound-Finanzierungen erreicht. Bei mittelbarer Genussrechtseinräumung über eine ausl. KapGes. verlagert sich die Problematik in das AStG.

Beweislast für Aufwendungsabzug: Die Darlegungs- und Beweispflicht für die Behandlung der Genussrechtsvergütung bei der ausl. Körperschaft als einkommensmindernd oder nicht sollte die FinVerw. tragen, weil es sich um eine steuerbegründende Rückausnahme handelt (so auch GROTHERR, RIW 2006, 898 [902]). Der Genussrechtsinhaber unterliegt aber bei Auslandsverhalten der besonderen Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO.

2. 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.

Der ausl. Investor unterliegt sowohl bei beteiligungsähnlichen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) als auch bei obligationsartigen Genuss-

KStG § 8 Anm. 195–198 Abs. 3 Satz 2: Ausschütt. auf Genussrechte

rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG) der beschränkten StPflcht (LAULE, IStR 1997, 577 [578]).

196 **3. Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen**

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 Sinn der Regelung und 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, 2. Aufl. 1998, 782 ff.; 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 iSd. Dividendendefinition der DBA können nach hM nur solche Rechte sein, die dem Berechtigten einen Anteil am Gewinn als auch einem etwaigen Liquidationserlös der ausgebenden Gesellschaft gewähren (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, 944, TISCHBIREK in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 10 Rn. 194 f., ALTHEOFER/LANDENDINGER, IStR 1997, 321 [324 f.]; SCHULZ, RIW 1992, 388 [389 f.]; WIDMAYER, IStR 2001, 337 [341 f.]; FG Köln v. 11.12.2004, EFG 2004, 659, rkr.; FG Köln v. 11.12.2003, DStRE 2006, 23, rkr.; offengelassen von FG Köln v. 23.5.1996, EFG 1996, 836, rkr.; FG Köln v. 29.4.1999, EFG 1999, 1034, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, Lex-Inform Dok.-Nr. 552589, rkr.).

197 **4. Mutter-Tochter-Richtlinie**

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 in diesem Sinne alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit einschließlich aller Ausschüttungen auf eigenkapitalähnliche Genussrechte (WIDMAYER, IStR 2001, 337 [339]). Nicht begünstigt sind Veräußerungsgewinne bzw. Liquidationsausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 43b 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 **5. Genussrechte im AStG**

Der Einsatz von Genussrechten kann auch unter dem Gesichtspunkt einer außenst. 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 mitgliederschaftlicher Rechtsstellung keine Beteiligung

iSd. § 7 AStG sein können (so etwa WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF; AStG, § 7 Rn. 12; SCHEIBITZ, RIW 2003, 196 [197 f.]), was der hier vertretenen Ansicht entspricht, dass aus Sicht des Genussrechtsinhabers auch in der StBil. keine Beteiligung, sondern ein Gläubigerrecht zu aktivieren ist (s.u. Anm. 240), kann man schlussfolgern, dass Genussrechtseinkünfte nicht zu den Gewinneinkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG zählen (WASSERMEYER in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF; AStG, § 8 Rn. 283, aA LEHFELDT in STRUNK/KAMINSKI/KÖHLER, AStG, § 7 Rn. 162: Bedeutungsähnlichkeit mit dem Begriff der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 KStG; offen gelassen in BMF v. 2.12.1994, BStBl. I 1995, SonderNr. 1 Tz. 8.1.8: Ausschüttungen einschließlich der vGA).

Einstweilen frei.

C. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Satz 2 Halbs. 2)

I. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung

(Dr. Ulrich Schallmoser, Richter am FG, München)

Ausgewähltes Schrifttum: EBERT, Die Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei der Gesellschaft und beim Anteilseigner, BB 1984, 1221; SCHNEIDER/LANG/DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, JbFfStR 1984/1985, 495; BORST, Die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsfolgen der geschäftlichen Betätigung eines Gesellschafters außerhalb seiner GmbH, BB 1990, 2236; LEHMANN/KIRCHGESSER, Meinungsverschiedenheiten zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 2052; GOSCH, Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 1995, 20; SÖFFING, Verdeckte Gewinnausschüttung, insbesondere Wettbewerbsverbot – eine systematische Darstellung der neuen Rechtsprechung, Harzburger Steuerprotokoll 1997, 279; WASSERMEYER, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; AHMANN, Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, 498; FROTSCHER, Tendenzen im Recht der vGA, GmbHR 1998, 23; KORTH, Streitpunkt: Geschäftsführer-Vergütung, AktStR 1998, Spezial 1998, Bd. 1, 59; SCHÖN, Die vGA – eine Bestandsaufnahme, in: Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin 1998, 265; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der vGA, DStZ 1998, 357; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; WASSERMEYER, Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis: Grundproblem der vGA, StBj. 1997/98, 79; WASSERMEYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht? StBj. 1998/99, 157; WASSERMEYER, Aktuelle Streitfragen zur grenzüberschreitenden vGA und zur verdeckten Einlage, in: 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: Festschr. Offerhaus, Köln 1999, 447; PAUS, Der Rechtsirrtum als vGA, GmbHR 1999, 1278; SÖFFING, vGA bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; STOLZE, vGA und nahestehende Person, Diss. 1999; WASSERMEYER, Veranlassung und Fremdvergleich, in: Festschr. Offerhaus, 1999, 405; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Reichweite der steuerlichen vGA, BB 1999, 2435; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage und vGA bei Umwandlungen, in: Festschr. Widmann, Bonn/Berlin 2000, 287; HARLE, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Schütt-aus-Hol-Zurück, GmbHR 2000, 321; PAUS, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Einlagen, FR 2000, 197; SCHWEDHELM, Aktuelle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung, BB 2000, 693; STARKE, Steuersenkungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen Schwestergesellschaften, DB 2000, 2347; HEY, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der vGA nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; KUSSMAUL/KLEIN, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung? DStR 2001, 189; SCHIFFERS, Konsequenzen vGA nach dem Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2001, 885; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemge-

rechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, in: Festschr. 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 vGA 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, GmbHHR 2002, 92; STAIGER/SCHOLZ, Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, BB 2002, 2633; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHHR 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: Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 73; BRANDIS, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht zeitgerecht gezahlten Gehältern, Anm. in EFG 2004, 688; DÖTSCH, Sonderprobleme bei Gewinnausschüttungen während der 18-jährigen Übergangszeit: Mehrfachverwendung – Verdrängungswirkung von Einlagerückzahlungen, Der Konzern 2004, 406; GOSCH, Korrektur der Pensionsrückstellung bei Zusage einer sog. Übermaßrente, Anm. in BFH-PR 2004, 398; JANSSEN, Tantiemen und verdeckte Gewinnausschüttungen, GStB 2004, 450; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, (Diss.) Köln 2004; SCHULTE/BEHNES, vGA bei verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, DB 2004, 1525; WASSERMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttung, in: Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Wien 2004, 195; WINTER, Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften mbH, GmbHHR 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 vGA, GmbHHR 2005, 597; BUCIEK, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg. 2005, 60; FINSTERWALDER, Angemessenheitsprüfung und Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im Licht unangemessener Rechtsfolgen, DB 2005, 1189; GOSCH, Wechselbeziehungen zwischen internationalen und nationalen Gewinnkorrekturvorschriften, in: Festschr. Korn, Bonn 2005, 391; SOMBROWSKI, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe iSd. § 160 AO oder vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219; Wissenschaftlicher Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V., Gefahr der Doppelbesteuerung bei einer nachträglich festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2005, 989; NEUMANN, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. Köln 2006; BINDL, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 724; GÜNKEL, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFfStR 2005/2006, 693; 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; RÜD, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 461 und 727; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; THIEL, Kann die Korrektur

der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, DB 2006, 633; WASSERMEYER, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in: Festschr. Raupach, Köln 2006, 565.

1. Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen „mindern das Einkommen nicht“

200

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). Der Brennpunkt von Abs. 3 Satz 2 richtet sich 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 Zuwendung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses und mithin als Einkommensverwendung zu qualifizieren. Danach wird der auf der Ebene der KapGes. als Einkommensminderung behandelte Vorgang im Ergebnis 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; 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, JbFfStR 1972/73, 142 ff.; MESSMER, StJb. 1977/78, 65 (123 f.); ferner die „Aufteilungstheorie“, s. MEYER-ARNDT, DB 1967, 1281 ff., 1739 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I). Die verschiedenen Ansätze führten letztendlich zu gleichen Ergebnissen 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/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 206).

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/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 206).

2. Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft

a) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung

201

Mit Blick auf die Rechtsfolgen der vGA hat sich in der BFH-Rspr. seit der Veröffentlichung der Urt. des BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93 (BStBl. II 2002, 366) und v. 4.12.1996 – I R 54/95 (GmbHR 1997, 317) eine Entwicklung vollzogen, die die FinVerw. jahrelang nicht zur Kenntnis nehmen wollte und erst mit Ergehen des BMF-Schr. v. 28.5.2002 (BStBl. I 2002, 603) nachvollzogen hat (zur Kritik s. insbes. WASSERMEYER, GmbHR 2002, 1; zur Kritik der Kritik s. DJPW/WÖCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 22). 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.

202 b) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur

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 – dh. nach Abs. 2 iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf der Ebene des Gewinns der KapGes. für deren BV-Vergleich – vorzunehmen.

BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 420; GOSCH, § 8 Rn. 395; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 215; FROTSCHER, FR 2003, 230; jetzt auch BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603; aA STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 103; MARX, DB 2003, 673 [675]; PAUS, DSz 2003, 386; PAUS, DSz 2002, 787 und hier die Voraufll.; krit. auch BAREIS, BB 2005, 354; REISS, StuW 2003, 21; REISS, StuW 1996, 337; WEBER-GRELLET, BB 2005, 34 [38].

► *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, BStBl. I 2002, 603; krit., aber im Erg. zust. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 240).

► *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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 240; GOSCH, § 8 Rn. 396; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 217). 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 [Hrsg.], Internationale Verrechnungspreise, 2003, 73 [77]; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 221 f., 240; GOSCH aaO).

203 c) Ansatzpunkt der Korrektur

Geschäftsvorfallbezogenheit der verdeckten Gewinnausschüttung: Die Korrektur der vGA setzt nicht beim bilanziellen Saldo, sondern beim einzelnen Geschäftsvorfall an, der sich als 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. Eine Kor-

rektur 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) endgültig 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 vGA-Ansatz*: 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. 13.10.1999 – I B 164/98, BFH/NV 2000, 749; v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; s. auch BFH v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151, betr. Ansprüche nach § 31 GmbHG).

► *Saldobetrachtung als Ausnahme*: In Sonderfällen kann es *im Ergebnis* 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, § 8 Rn. 398, zur Aktivierung von Forderungen im Rahmen eines partiell gesellschaftl. veranlassten Versicherungsvertrags zugunsten des GesGf.; s. auch Anm. 210 zur saldierenden Betrachtung bei Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase). Keine bilanzielle 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 gegen gerechnet werden und der Saldo um einen Gewinnzuschlag zzgl. USt. erhöht wird (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge, m. Anm. Gosch, BFH-PR 2007, 257, u. Anm. Hoffmann, GmbHR 2007, 662).

d) Durchführung der Korrektur

204

Einkünftekorrektur außerhalb der Steuerbilanz: Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 ist es, dem Steuerbilanzgewinn 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 Steuerbilanzgewinn durchzuführen (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; v. 17.10.2001 – I R 103/00 BStBl. II 2004, 171; zu den Hintergründen der Entscheidungen s. WASSERMAYER in 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 Steuerbilanzgewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich bei dem 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; 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.
- ▷ *Auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung* wird der entsprechend den bilanzrech. 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 Ergebnis nicht anders verfahren als bei der Korrektur des Unterschiedsbetrags durch Einlagen, Entnahmen, nicht abziehbare BA, stfreie Einkünfte und Einnahmen und Hinzurechnungen nach §§ 1, 10 Abs. 2 AStG (glA Gosch, § 8 Rn. 247; WASSERMAYER, IStR 2001, 633; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 29).
- ▶ *Innerbilanzielle Sichtweise überholt:* Einer im Schrifttum wiederholt geäußerten Auffassung, nach der eine vGA innerhalb der StBil. zu korrigieren sei und damit den Steuerbilanzgewinn erhöhe (s. etwa WASSERMAYER, 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 höchststrichterlichen Rspr. nicht zu folgen (glA Gosch, § 8 Rn. 395; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 424; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 214), auch wenn diese Sichtweise aus verschiedenen Perspektiven heraus immer wieder argumentativ belebt wird (s. etwa 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 Anlagevermögens 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 Tantiemerrückstellungen) im VZ der überhöhten Zuführung aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr korrigiert werden können. 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 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; v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; s. hierzu auch Gosch, § 8 Rn. 396; krit. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 422 f.)

► *Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für vGA 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 Einkommens 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/Gosch, § 8 Rn. 397; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 215).

Einstweilen frei.

205

e) 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. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531). 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 dahin gehende 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 42; FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 220).

► *Bilanzielle Behandlung*: WG sind in der StBil. grundsätzlich 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 Steuerrecht 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; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Absetzung für Abnutzung“; krit. KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 57 ff.; aA Gosch, § 8 Rn. 485 mwN). Für die bilanzielle Behandlung bedeutet dies:

- ▷ Befindet sich das im Laufe des Wj. über Wert angeschaffte WG am Bilanzstichtag nicht mehr im BV der KapGes., 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 WG am Bilanzstichtag noch im BV der KapGes., ist es – da andernfalls 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 42; zust. Gosch, § 8 Rn. 485; FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 220a; WASSERMEYER, DB 2002, 2668; JANSSEN, NWB F. 4, 4825 [4843]; differenzierend ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 706; krit.: BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 423; MARX, DB 2003, 673 [677]; aA noch WASSERMEYER, BB 1989, 1382, der sich für einen Ansatz des tatsächlichen Kaufpreises und eine anschließende Teilwertabschreibung aussprach). Im Ergebnis 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 43; ERNST & YOUNG/LANG, § 8 Rn. 707.3; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 256; aA FROTSCHER, FR 2002, 859 [865]).

Unterwertverkauf: Wird ein WG des Anlagevermögens 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/Gosch, § 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 (JANSSEN, NWB F. 4, 4825 [4844]). 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. 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).

Einstweilen frei.

207

f) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung

208

Auch bei Passivposten außerbilanzielle Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen: vGA im Bereich der Passivposten der Bilanz erfordern dem Grunde nach ebenso wie Aktivposten eine außerbilanzielle Korrektur bei der Gesellschaft, wenn deren Einkommen auf Grund von gesellschaftlich veranlassenen 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 (BStBl. I 2002, 603 Tz. 7) hat sich die FinVerw. der neueren BFH-Rspr. für den Bereich der Korrekturen bei Passivposten angeschlossen.

► *Sonderfall: Handels- oder steuerrechtl. 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 diesen Fällen erfolgt die notwendige Korrektur durch Auflösung der in der HBil. und/oder der 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/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 228). 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, § 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) gesell-

schaftlich 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 dahin gehende 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 8):

- ▷ In Höhe der vGA ist ein „Teilbetrag I“ zu bilden, und zwar unabhängig davon, ob ein entsprechender Betrag im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschaft hinzugerechnet worden ist.
- ▷ In einem „Teilbetrag II“ ist festzuhalten, in welchem Umfang der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem Steuerbilanzgewinn hinzugerechnet worden ist.
- ▷ Die Teilbetragsberechnung als Folge einer vGA 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 StBil. 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 Steuerbilanzgewinn 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 nur mit einer Analogie zu Abs. 3 Satz 2 zu rechtfertigen ist (glA GOSCH, § 8 Rn. 408 mwN; GOSCH, StBp. 2002, 313; s. auch WASSERMAYER, 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, 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 Steuerbilanzgewinns wirtschaftlich auf das laufende

- Wj. entfällt, ist eine dieses Wj. betreffende vGA entsprechend den Grundsätzen in BMF v. 28.5.2002 aaO 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 Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen.
 - ▷ Die in den Vorjahren und dem 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, § 8 Rn. 406; OPPENLÄNDER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 270). Eine bescheidmäßige (gesonderte) Feststellung der jeweiligen Beträge findet indes nicht statt. Für die KapGes. kann es im Einzelfall sinnvoll sein, ihrerseits eine „parallele“ Teilbetragsberechnung anzulegen und fortzuführen, um die von der FinVerw. errechneten Beträge überprüfen zu können (glA Gosch, § 8 Rn. 406; Gosch, StBp. 2002, 313; WASSERMEYER, GmbHR 2002, 617; DÖRNER, Inf. 2002, 481).

Einstweilen frei.

209

g) 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 Steuerbilanzgewinn 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, 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 vGA im Jahr nach Passivierung der Verpflichtung:

Beispiel 1 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 11 ff.): In der StBil. für das Wj. 01 ist für eine Tantiemezusage an den GesGf. eine Tantiemerrückstellung 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) in Höhe von 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 Tantiemerrückstellung in Höhe von 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 Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind ebenfalls aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf der 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.

► *Ablfluss der vGA erst nach Ablauf einer Zeitspanne von mehr als 12 Monaten:*

Beispiel 2 (nach BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 15 ff.): Dem GesGf. ist für das Wj. 01 eine Tantieme von 20000 € 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 18960 € gebildet und für das Wj. 02 auf 20000 € 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 in Höhe von 18960 € und am Schluss des Wj. 02 von 20000 € auszuweisen. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung von 9480 € und für 02 von 520 € (50 % des Aufstockungsbetrags von 1040 €). Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 9480 € und erhöhen sich am Schluss des Wj. 02 um jeweils 520 € auf jeweils 10000 €. In Folge der Auszahlung in 03 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den Steuerbilanzgewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf der 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 einen werthaltigen 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, § 8 Rn. 427 f.; ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 706; krit. KORN, KÖSDI 2002, 13343; s. hierzu auch BMF v. 28.5.2002, 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 23; zust. GOSCH, § 8 Rn. 437 ff.; krit. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 229c mwN). Zu keiner Minderung kommt es, wenn die vGA im Jahr der Bildung der Tantiemerückstellung bzw. -verbindlichkeit nicht zugerechnet worden war. Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es auf Grund 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, 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 in Höhe von 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 in Höhe von 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 Ergebnis kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung auf der 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, 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 in Höhe von 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 40 000 €
- b) auf 2 000 €.

Am 1.1.16 tritt planmäßig der Versorgungsfall ein; als Pensionsleistungen werden jährlich 7 500 € (625 € im Monat) ausbezahlt, die Pensionsrückstellung am Schluss des Wj. 16 beläuft sich auf 93 000 €. Im Wj. 16 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung um 7 000 €. Diese Gewinnerhöhung 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 7 000 € = 2 800 €). 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 2 800 € auf 37 200 €, so dass sich isoliert betrachtet eine Einkommenserhöhung von 4 200 € (7 000 € ./ . 2 800 €) 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 in Höhe von 7 500 €. Diese sind in Höhe von 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieser Betrag ist dem Steuerbilanzgewinn 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 Ergebnis kommt es daher im Unterfall a) und im Unterfall b) zu einer effektiven Hinzurechnung von 200 € (= 40 % von 500 € Mehraufwand gegenüber der Rückstellungsauflösung). Auf der 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.

- ▷ *Wechselder 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, 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) in Höhe von 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 Steuerbilanzgewinn 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, 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 in Höhe von 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 Steuerbilanzgewinn 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

h) 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 bspw. 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, § 8 Rn. 486).

i) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung Körperschaftsteuerminderung oder -erhöhung:

215

► *Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Rahmen des bis 2000 geltenden Anrechnungsverfahren:* Schüttete eine unbeschränkt stpfl. KapGes. in der Zeit der Geltung des KStG aF 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 Steuersatzes 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 solange keine „andere Ausschüttung“ iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF, als sich die Vermögensminderung oder verminderte Vermögenmehrung nicht durch einen Mittelabfluss bzw. die Nichtrealisierung einer Vermögenmehrung 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 seit VZ 2001 – bei abweichendem Wj. seit dem Wj. 2001/2002 (§ 34 Abs. 2) – das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199, zur fiskalischen Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens s. Anm. 57). vGA 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). VGA können aber zu einer KStErhöhung iSd. § 38 führen, wenn die Ausschüttung aus dem früheren EK 02 bestritten wird (s.u.).

► *Absenkung der Tarifbelastung und 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 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. 58).

Verwendung belasteten und unbelasteten Eigenkapitals:

► *Verwendung von Alt-EK 02 (ab VZ 2001 [bzw. Wj. 2001/02]):* VGA 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. Stellungnahme der Centrale für GmbH, GmbHHR 2007, 924 [926]).

► *Pauschale Nachbelastung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 geplant:* Vor dem Hintergrund der weiteren Anpassung steuerrechtl. Vorschriften an grenzüberschreitende Sachverhalte sollen die Vorschriften zur ausschüttungsabhängigen Verwendung des KStGuthabens umgestaltet und das System der KStErhöhung durch eine pauschale Abschlagzahlung ersetzt werden (§ 38 Abs. 4–9 KStG-E idF des JStG 2008, BRDrucks. 544/07, 22, 96 f.). Nach dem Gesetzentwurf wird 1/10 des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 mit 30 % verwendungsunabhängig besteuert. Der festgesetzte KStErhöhungsbetrag ist im Regelfall von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2008-E). Der verbleibende EK 02-Bestand entfällt und löst keine weitere KStErhöhung aus. Der Gesetzgeber geht in der Begründung seines Gesetzentwurfs 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 (glA Centrale für GmbH, GmbHHR 2007, 924 [926]). Die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG-E idF des JStG 2008 (s. BRDrucks. 544/07, 21, 96) sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des Alt-EK 02 bei Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen

Rechts und bei stbefreiten Körperschaften vor; diese Körperschaften können auf – bis zum 30.9.2008 unwiderruflich zu stellenden – Antrag weiterhin die bisherige Regelung anwenden, wonach nur im Fall der Ausschüttung eine KStErhöhung eintritt.

► *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. hierzu 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 an 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. FÖRSCHLE/BÜSSOW in Beck-BilKomm. VI. § 278 HGB Rn. 116; 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

j) 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; 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 vGA auf eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung zurückzuführen (zB Bildung einer Rückstellung), tritt die Gewinn- und Einkommensminderung grundsätzlich in dem Zeitpunkt ein, in dem diese in der StBil. ausgewiesen wird (glA DJPW/KLINGEBIEL, § 8 Abs. 3 nF Rn. 182).
- ▷ 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 (DJPW/KLINGEBIEL aaO; 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 4).

3. Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

218 a) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer

Auswirkungen bei der Gesellschaft: Bei der KapGes. hat die Feststellung von vGA Einfluss auf die gewstl. Belastung, da sich durch die außerbilanzielle Hinzurechnung 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 Gewerbesteuerlast 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 Abs. 2 nicht zum Einkommen (s. § 8b Anm. 20, 32 u. 78); die in § 8b vorgesehenen StBefreiungen schlagen nach § 7 GewStG auch auf die GewSt. durch. 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) vorliegt (s. § 8b Anm. 20 mwN; zum Vorrang des DBA-Schachtelprivilegs s. PRINZ/SIMON, DStR 2002, 149; BLÜMICH/HOFMEISTER, § 8 GewStG Rn. 153 ff.); 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 indes weniger als 15 % (bis 2007: 10 %), findet eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in voller Höhe statt. 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 (Richtlinie 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABIEG Nr. L 225, 6, zul. geänd. durch Richtlinie 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABIEG 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 gew. BV, gehört die vGA mit dem nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG stpfl. Anteil zum steuerbaren 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 (vgl. o.).

b) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer 219

Umsatzsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung: Die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands steht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG einer 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 Nr. 2 UStG für unentgeltliche sonstige Leistungen.

Bemessungsgrundlage: Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 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 abzehbaren Ausgaben iSd. § 10 Nr. 2 gehört. Wird als Bemessungsgrundlage der vGA der gemeine Wert außerbilanziell hinzugerechnet, ist darin die USt. bereits enthalten (s. § 10 Anm. 65 ff. sowie BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Umsatzsteuer“).

c) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer 220

Kapitalertragsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung: vGA unterliegen als „sonstige Bezüge“ iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG regelmäßig dem KapErtrStAbzug.

► *Für die bis einschl. VZ 2008 geltende Rechtslage* folgt dies aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 4, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. hierzu 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 (Einkommen- oder Körperschaft)Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 49 KStG 1999; § 31 KStG nF). 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 –, wird bei Gesellschaftern, die bereits zur ESt. oder KSt. veranlagt wurden, zumeist auf den Erlass 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 (BFH v. 28.11.1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107; krit. DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 145; zum Vorrang des Veranlagungsverfahrens in den Fällen, in denen die vGA beim Empfänger systembedingt stfrei ist; s. auch BMF v. 28.4.2003, DStR 2003, 881 Tz. 11, zu § 8b KStG 2002; s. ferner BFH v. 26.2.2003 – I R 30/02, GmbHR 2003, 1080, zur Haftung für KapErtrSt.).

► *Für die ab VZ 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 Grundsätzen (s.o.), 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 idF des UntStRefG 2008 [BGBl. I 2007, 1912]). Der privat Beteiligte hat aber die Möglichkeit, nach § 32d Abs. 6 EStG idF des UntStRefG 2008 eine Veranlagung nach seinem individuellen Steuersatz zu wählen, wenn eine solche für ihn tarifgünstiger ist (s. auch Anm. 58).

Die Höhe des Kapitalertragsteuersatzes hängt nach der bis einschl. VZ 2008 geltende Rechtslage davon ab, wer die KapErtrSt. trägt; ab VZ 2009 gilt ein einheitlicher Satz. Der KapErtrSt. satz 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. § 52a Abs. 1 EStG idF des UntStRefG 2008).

Der jeweils genannte erhöhte Steuersatz 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 Einkünftermittlung nach § 20 EStG zu berücksichtigen ist (s. BGH v. 3.3.1993 – 5 StR 546/92, MDR 1993, 569). Eine Übernahme liegt aber nicht vor, wenn die KapErtrSt. zwar von der KapGes. bezahlt, aber sofort dem Verrechnungskonto des Gesellschafters belastet wird (glA DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 149) oder die KapGes. nach Bezahlung sogleich (nicht erst bei der späteren Bilanzerstellung) 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 – 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, EFG 1995, 393, rkr.; DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 146). 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, BStBl. II, 292 Tz. 11, zu § 8b); zuviel entrichtete KapErtrSt. wird auf Antrag erstattet (§ 50d Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG; s. aber auch die Regelungen in § 43b EStG für Ausschüttungen, die einer KapGes. zufließen, welche die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABIEG Nr. L 225, 6, zul. geänd. durch Richtlinie 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABIEG Nr. L 7, 41) erfüllt (§§ 43 ff. Anm. J 06-8) 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 Abschluss 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; danach ist die Nacherhebung der KapErtrSt. grds. – ohne strafrechtl. relevantes Verhalten – mit Ablauf des sieb-

ten 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 (zum Streitstand s. HAUBER in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 213; DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 152).

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

d) 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 Grunderwerbsteuer; 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 Grunderwerbsteuer (der Kaufpreis) zu erhöhen wäre (BFH v. 26.10.1977 – II R 115/69, BStBl. II 1978, 201).

4. Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen

223

Keine rückwirkende Beseitigung des Tatbestands einer verdeckten Gewinnausschüttung möglich: vGA können nicht „rückgängig“ gemacht werden; denn ein tatsächlich verwirklichter Sachverhalt kann nicht rückwirkend – dh. mit Wirkung für die Vergangenheit – beseitigt, sondern bestensfalls „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/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 287).

Keine Rückabwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung mit steuerlicher Wirkung möglich: Str. 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 nichtigen 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; v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255) in Ausnahmefällen noch zugelassen. Nach der nunmehr hM ist eine dahin gehende Rückabwicklung von vGA nicht möglich; die (gesetzlich oder vertraglich geschuldete) Rückzahlung verdeckt ausgeschütteter Beträge stellt vielmehr eine Einlage dar.

StRspr. [sog. Einlagetheorie], zB BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741; v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; v. 25.5.1999 – VIII R 59/97,

BSStBl. II 2001, 226, und v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BSStBl. II 2001, 173; zust. Gosch, § 8 Rn. 515; DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 137; zur historischen Entwicklung s. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 440 f.; s. auch BMF v. 6.8.1981, BSStBl. I 1981, 599; v. 19.12.1996, BSStBl. I 1997, 112, u. v. 28.5.2002, BSStBl. I 2002, 603, sowie H 40 „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“ KStH; krit. und zum Teil aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 296; 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, BSStBl. II 1983, 736; H 37 „Rückgängigmachung“ KStH; BMF v. 6.8.1981, BSStBl. 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 auszuscheiden 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, BSStBl. II 1987, 733; zust. Gosch, § 8 Rn. 517). Im Ergebnis 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, BSStBl. II 1984, 723; enger FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 294). 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, § 8 Rn. 520; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 KStG Rn. 299 mwN).

Erfüllung von Schadenersatzansprüchen: Um keinen Fall der Rückgewähr handelt es sich bei der Erfüllung von zivil- oder gesellschaftsrechtl. Schadenersatzansprüchen (§ 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, § 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 Anspruches 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 (in diesem Sinne auch H 37 KStH; 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, m. Anm. 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; 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).

Einstweilen frei.

224

5. Rechtsfolgen auf der Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters

225

Anrechnungsverfahren bis VZ 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. hierzu auch Anm. 215). Zu den Einkünften zählte auch die anzurechnende oder zu vergütende KSt. (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF).

Halbeinkünfteverfahren (VZ 2001 bis VZ 2008): Bei natürlichen Personen sind vGA hälftig stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (s. § 20 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 Anm. 310 ff.); solche Ausschüttungen können jedoch im Bereich betrieblicher Beteiligungen stpfl. sein, wenn und

soweit der Beteiligungsbuchwert überschritten wird (s.o. Anm. 215). Beim kstpf. Gesellschafter sind vGA nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG 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 pauschalisierte BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 nF – als *lex specialis* gegenüber § 3c EStG – anzuwenden. (s. § 8b Anm. 120 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.

Teileinkünfteverfahren und Abgeltungssteuer (ab VZ 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 stpf. Gesellschafters (s. allg. WATRIN/STROHM/WITTKOWSKI, GmbHR 2007, 785; HAUBER in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rn. 235 ff.).

- ▶ *Für Beteiligungen im BV von Körperschaften* gilt weiterhin § 8b Abs. 1, 2 und 5 (s.o.).
- ▶ *Für Beteiligungen im BV von natürlichen Personen und PersGes.* gelten die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens, nach denen 60 % der (bei der KapGes. außerhalb der Bilanz hinzugerechneten) vGA beim Gesellschafter stpf. sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 1, 2 EStG idF des UntStRefG 2008; s. hierzu Anm. 58 sowie § 3 Nr. 40 Anm. J 06-12 ff.).
- ▶ *Für Beteiligungen im PV von natürlichen Personen* gelten §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG idF des UntStRefG 2008, 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 idF des UntStRefG 2008 den Abzug der tatsächlichen WK (s. hierzu Anm. 58).

Korrespondenzen bei der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene: Die Annahme einer vGA auf der Ebene des Gesellschafters setzt keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszufluss voraus (s. Anm. 74). Vor diesem Hintergrund musste die bei der KapGes. anzunehmende vGA nach bisheriger 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; 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. auf Grund der Regelungen in § 164 Abs. 2 AO, keine Änderung zugunsten des Gesellschafters auf Grund 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 Gewinnausschüttungen konnten nur solche Vorteilszuwendungen sein, die auch die Eignung haben, beim Gesellschafter zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zu führen (BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460).

- *Harmonisierung der Behandlung von vGA bei ausschüttender KapGes. und Gesellschafter:* Durch die Änderung der Regelungen in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b (sog. materielle Korrespondenz) 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 harmonisiert worden.
- ▷ *Kstl. Vorbelastung der vGA 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 Halbeinkünfteverfahrens (bzw. des Teileinkünfteverfahrens) keine Anwendung finden, wenn der ausgeschüttete Gewinn auf der Ebene der Körperschaft die stl. Bemessungsgrundlage 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 Anm. J 06-13 ff.).
- ▷ *Kstl. Vorbelastung der vGA 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 kstpfl. 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. J 06-5 ff.). Bei Dividenden ausländ. KapGes. sieht der neu eingefügte Satz 3 des § 8b Abs. 1 für DBA, die keine dem § 8b Abs. 1 Satz 2 entsprechende Regelung zum Schachtelprivileg enthalten, eine Durchbrechung des Methodenartikels zur Gewährleistung des Abkommenszwecks vor (s. § 8b Anm. J 06-8 ff.). Auf Grund der Tatbestandsvoraussetzung der Minderung der Einkünfte bei der leistenden Gesellschaft ist der Eintritt einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung durch die Besteuerung beim Empfänger ausgeschlossen. Soweit der ausländ. Staat eine Quellensteuer erhebt, wird durch eine Änderung in § 26 Abs. 6 Satz 1 eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung gewährleistet (s. § 26 Anm. J 06-4).
- ▷ *Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage:* § 32a idF des JStG 2007 verhindert einerseits die Nichtberücksichtigung der StBefreiung im Rahmen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens als auch andererseits dessen ungerechtfertigte Inanspruchnahme. § 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 StBescheid mit Feststellungen über eine vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird (s. § 32a Anm. J 06-8 f.). Dies gilt unabhängig von einer StPflicht der KapGes. im Inland. § 32a Abs. 1 Satz 2 idF des JStG 2007 enthält eine gegenüber § 171 AO eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung (s. § 32a Anm. J 06-10). Ferner enthält 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 (s. § 32a Anm. J 06-12 ff.).

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. 72 und 234; 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 ff.,

§ 20 EStG Anm. 72 und 234 sowie BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176). Zur Behandlung von einzelnen vGA auf der Ebene des Gesellschafters s. auch § 20 Anm. 270 ff.

226–229 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte

(Dr. Klaus Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, Osnabrück)

1. Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft

230 a) Grundsatz

Ausweis des Genussrechts im steuerbilanziellen Eigenkapital: Der Ausweis der eigenkapitalähnlichen Genussrechte erfolgt nach hM trotz des Maßgeblichkeitsgrundsatzes unabhängig von der handelsrechtl. Bilanzierung wegen der spezielleren Regelung des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG iVm. § 5 Abs. 6 EStG im Eigenkapital der StBil. (BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667; EMDE, BB 1988, 1214 [1215]; GROH, BB 1993, 1882 [1890]; HAARMANN, JbFfStR 1985/86 407 [411]; WINTER, GmbHR 1993, 31 [33]; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 183). Die Zahlung des eigenkapitalähnlichen Genussrechtskapitals muss konsequenterweise erfolgsneutral als Einlage behandelt werden (BMF v. 8.12.1986, BB 1987, 667). Sie ist auf dem stl. Einlagekonto gem. § 27 auszuweisen (STEGEMANN, GStB 2004, 208 [212]; EMDE, BB 1988 [1214], 1217 zur Behandlung in der EK-Gliederung aF).

Zu einem anderen Ergebnis kommt DJPW/ACHENBACH (§ 8 Abs. 3 Rn. 219 f.; wohl auch BROKAMP/HÖLZER, FR 2006, 272 [274]). Weil die Korrektur außerhalb der Bilanz erfolge, könne Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht auf den Kapitalbereich durchschlagen, sondern es bleibe bei der Maßgeblichkeit der HBil. für StBil. (unter Hinweis auf BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 [535 I. Sp.]). Der BFH hat in dieser Entscheidung die Qualifikation eigenkapitalersetzender Darlehen in der StBil. als Eigenkapital unter Hinweis auf die zivilrechtl. Lage abgelehnt. Soweit die Entscheidung sich auf Abs. 3 Satz 2 stützt, stellt sie nicht auf die Behandlung von Genussrechten ab, sondern auf die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, also auf die vGA. Die Betrachtung der Genussrechte kann sich entsprechend dem Normzweck der Gleichstellung von eigenkapitalähnlichen Genussrechten mit dem gesellschaftsrechtl. Eigenkapital nicht in der Gewinnkorrektur erschöpfen. Für diese umfassende Sichtweise besteht bei der vGA kein Bedürfnis. Vor dem Hintergrund der Gesetzgebungsgeschichte ist trotz der systematischen Stellung in Abs. 3 Satz 2 insoweit kein Gleichklang mit der Korrektur der vGA gegeben.

Sonderfragen zur steuerlichen Behandlung des Genussrechts: Die stl. Behandlung eines Agios oder eines Disagios richtet sich nach der Qualifikation des Genussrechts. Ist dieses eigenkapitalähnlich ausgestaltet, stellt ein Agio eine zusätzliche Einlage dar. Beim obligationsartigen 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, und v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426). Es ist grundsätzlich 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 eigenkapitalähnlichen 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 obligationsartigen Genussrechten liegen Beschaffungskosten auf Fremdkapital vor, die als BA abziehbar sind. Hat das Genussrecht eigenkapitalähnlichen Charakter iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, handelt es sich um die Kosten der Beschaffung von Eigenkapital, deren Abziehbarkeit bestritten wird (DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 218); auch insoweit gelten aber uE die Grundsätze der BFH-Rspr. zur Kapitalerhöhung, wonach jede Partei die von ihr verursachten Kosten zu tragen hat (BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545, und v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343), die mangels entgegenstehender Regelung von der emittierenden Gesellschaft als betrieblich veranlasst zum Abzug zugelassen sind.

b) Laufende Ausschüttung

231

Die auf das beteiligungsähnliche Genussrecht geleisteten Vergütungen dürfen das stpfl. Einkommen der KapGes. nach Abs. 3 Satz 2 nicht mindern. Die Korrektur des Einkommens erfolgt nicht wie bei der vGA außerhalb der StBil. (aA DJPW/ACHENBACH, § 8 Abs. 3 Rn. 219), weil anders als bei der vGA bereits die Kapitalzuführung in der StBil. auf der Grundlage des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 zu berücksichtigen ist. Jedoch treten sämtliche an die Ausschüttung von Gewinnen geknüpfte Rechtsfolgen ebenfalls ein (SCHULTE in ERLE/SAUTER, § 8 Rn. 245; DJPW/ACHENBACH, § 8 Rn. 217).

DJPW/ACHENBACH (§ 8 Abs. 3 Rn. 223 f.) erwägt die Zurechnung von Ausschüttungen auf Genussrechte iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht zum Genussrechtsinhaber, sondern zum Anteilseigner, ähnlich wie im Fall der vGA an nahestehende Personen. Er argumentiert, das Unterlaufen des Anrechnungsverbots werde so verhindert und eine gleichrangige Behandlung der vGA und der Ausschüttungen auf eigenkapitalähnliche Genussrechte gewährleistet. Das ist aber mit der Annahme unvereinbar, dass der Inhaber eigenkapitalähnlicher Genussrechte wie ein Anteilsinhaber zu behandeln ist, also gerade keine nahestehende Person ist, sondern selber aus stl. Sicht Gesellschafter der KapGes.

Die ausschüttende KapGes. ist zur Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt. verpflichtet, und zwar im Grundsatz unabhängig, jedoch in der Höhe abhängig davon, ob es sich um obligationenartige (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG: 25 % KapErtrSt. zzgl. 5,5 % SolZ gem. §§ 3 Abs. 1 Nr. 4, 4 SolZG) oder beteiligungsähnliche Genussrechte (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG: 20 % KapErtrSt. zzgl. 5,5 % SolZ nach §§ 3 Abs. 1 Nr. 5, 4 SolZG) handelt. Trägt die emittierende Gesellschaft die KapErtrSt., so beträgt der StAbzug 33,3 %.

Soweit keine stille Gesellschaft iSd. § 8 Nr. 3 GewStG vorliegt (vgl. FG Köln v. 25.3.1998, EFG 1998, 1214, rkr.), kommt es zur Dauerschuldhinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (Abschn. 46 Abs. 1 Satz 3 GewStR 1998; SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 185), wenn das Genussrechtskapital zur langfristigen Stärkung des Betriebskapitals dient (vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001, EFG 2001, 1159, rkr.; kritisch LORITZ, DStR 2000, 77 [81 f.];

MITSCH, INF 2002, 205 [213]: keine Dauerschuld). Nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG idF des UntStReformG 2008 erfolgt eine Hinzurechnung von 25 % der Entgelte für sämtliche wirtschaftlich mit dem Betrieb zusammenhängenden Schulden. Auf die Qualifikation als Dauerschuld kommt es nicht mehr an.

232 c) Liquidation

In der Liquidation der KapGes. erhält der Genussrechtsinhaber bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten seinen Anteil am Abwicklungsendvermögen iSd. § 11 KStG. 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 KStG. Das gilt auch für Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (vgl. BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003 Tz. 7, 24).

233 d) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation

Wird das Genussrechtsverhältnis vor der Liquidation durch Kündigung oder Zeitablauf beendet, sollten bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten, die also unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fallen (s. Anm. 187), die Grundsätze der Kapitalherabsetzung Anwendung finden.

234 e) 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.

Eigenkapitalähnliche Genussrechte sind nach einem Rückkauf wie eigene Anteile zu behandeln.

235 f) Verzicht des Genussrechtsinhabers

Verzichtet der Genussrechtsinhaber auf die Rückzahlung des Genussrechtskapitals, erfolgt bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ein Passivtausch innerhalb des Eigenkapitals, der sich strechtl. nicht auswirkt. 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, und v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426).

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 Steuerbelastung durch einen solchen Sanierungsgewinn kann nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens 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 an die KapGes. und/oder an die Gesellschafter der KapGes. ange-

sehen werden kann (vgl. etwa R 13 ErbStR; SCHUCK in VISKORF/GLIER/HÜBNER/KNOBEL/SCHUCK, ErbStG, 2. Aufl. 2004, § 7 Rn. 181).

g) Umwandlung

236

Umwandlung des Genussrechts in ein anderes Recht: Das Genussrechtskapital kann aufgrund vereinbarter Wandlungs- oder Optionsrechte in eine Beteiligung an der Gesellschaft umgewandelt werden. Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ändert sich die Stellung als Eigenkapital der Gesellschaft nicht. Es erfolgt allenfalls handelsrechtl. eine Umgliederung, die sich aber strechtl. aufgrund der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nicht auswirkt. Bei obligationenartigen Genussrechten wird Fremd- in Eigenkapital umgewandelt. Es handelt sich um eine Einlage, soweit die Forderung des Genussrechtinhabers werthaltig war, weil der Genussrechtinhaber nunmehr wie ein Gesellschafter der KapGes. zu behandeln ist.

Die Umwandlung eines eigenkapitalähnlichen 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] und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit [§ 3 Abs. 1 Nr. 6 UmwG]), schließt die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG 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 eigenkapitalähnlichen Genussrechten in der Eröffnungsbilanz zu einem Passivtausch; das Genussrechtskapital wird aus dem Eigenkapital in das Fremdkapital umgegliedert (so wird der korrespondierende Aufwand vermieden, der als Ausschüttung auf das Genussrecht nicht abziehbar wäre). Die Ausschüttungen auf das Genussrecht sind nach dem stl. Übertragungsstichtag als BA abziehbar. Bei obligationsähnlichen Genussrechten ändert sich nichts.

Bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel der emittierenden Gesellschaft sind dem Genussrechtinhaber als Inhaber von Rechten, die kein Stimmrecht gewähren, nach §§ 23, 125, 204 UmwG von dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger bzw. dem Rechtsträger neuer Form gleichwertige Rechte zu gewähren. Liegen trotz zivilrechtl. Einigung über die Gleichwertigkeit der von der übernehmenden KapGes. zu gewährende 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 KapGes. in eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) wird der Genussrechtinhaber mangels Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 170) nicht Mitunternehmer der übernehmenden Mitunternehmerschaft, es sei denn, er wäre nicht nur Genussrechtinhaber, sondern auch als Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt. In diesem Fall stellt das Genussrechtskapital SonderBV des Mitunternehmers dar.

Einstweilen frei.

237–239

2. Exkurs: Rechtsfolgen beim Genussrechtsinhaber

240 a) Erwerb

Zweifelhaft ist, ob der bilanzierende Genussrechtsinhaber in der StBil. eigenkapitalähnliche Genussrechte, die von einer KapGes. begeben werden, unter Durchbrechung der Maßgeblichkeit als Beteiligung an einer KapGes. oder als Gläubigerrecht ausweisen muss. Für den Ausweis als Gläubigerrecht spricht, dass eine konsequent symmetrische Behandlung wegen der fehlenden Mitgliedschaftsrechte in Umwandlungsfällen nicht ohne Verletzung des objektiven Leistungsfähigkeitsprinzips durchgehalten werden kann (im Ergebnis ebenso GROH, BB 1993, 1882 [1890]). Bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel der emittierenden Gesellschaft sind dem Genussrechtsinhaber als Inhabern von Rechten, die kein Stimmrecht gewähren, nach §§ 23, 125, 204 UmwG von dem übernehmenden oder neuen Rechtsträger bzw. dem Rechtsträger neuer Form gleichwertige Rechte zu gewähren. Nach Möglichkeit sollen Rechte gleicher Art gewährt werden, hilfsweise ist wirtschaftliche Gleichwertigkeit zu beachten (vgl. etwa STRATZ in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 23 UmwG Rn. 9 mwN). Die umwandlungstl. Voraussetzung der Gewährung von Gesellschaftsrechten für eine Buchwertverknüpfung (zB §§ 11, 21 UmwStG) liegt bei Neubegründung eines vergleichbaren Genussrechts mangels mitglied-schaftlicher Verwaltungsrechte, insbes. mangels Stimmrecht nicht vor (vgl. auch SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 UmwStG Rn. 208; FRIEDRICHS in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 20 Rn. 142; WIDMANN in WIDMANN/MAYER, UmwStG, § 20 Rn. 456). Hier wird deutlich, dass die Gleichstellung eigenkapitalähnlicher Genussrechte mit Gesellschaftsrechten auf Ebene der Genussrechtsinhaber nur erfolgen kann, soweit dies im Gesetz ausdrücklich angeordnet ist, wie zB in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG.

Für obligationsartige Genussrechte und Genussrechte von anderen Körperschaften gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz.

Agio und Disagio sind korrespondierend zur Einstufung auf der Ebene der KapGes. zu behandeln.

241 b) Laufende Ausschüttung

Beteiligungsähnliche Genussrechte: Befindet sich ein beteiligungsähnliches Genussrecht im PV des Inhabers, sind Ausschüttungen auf beteiligungsähnliche Genussrechte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) zu versteuern. Die Rechtsfolgen sind dieselben wie bei ordentlichen oder verdeckten Gewinnausschüttungen.

Zinsansprüche aus obligationsartigen Genussrechten sind bei bilanzierenden Genussrechtsinhabern zu aktivieren. Das gilt nach Auffassung des BFH auch dann, wenn die Gesellschaft den Anspruch nicht bedienen muss, solange hierdurch bei ihr ein Bilanzverlust entsteht oder sich erhöhen würde (BFH v. 18.12.2002 – I R 11/02, BStBl. II 2003, 400). Der GrS hatte die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen gegen Tochterkapitalgesellschaften grundsätzlich abgelehnt (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; v. 7.2.2007 – I R 15/06, BFH/NV 2007, 1741). Die Grundsätze des GrS-Beschlusses sind nur anwendbar, wenn die Beteiligung am Gewinn an die Dividende der Gesellschaft oder die Verwendung des Jahresüberschusses bzw. Bilanzgewinns geknüpft ist. In diesen Fällen ist der Anspruch des Genussrechtsinhabers nicht wie der feste Zinsanspruch entstanden und wirtschaftlich gesichert, sondern wie die

Dividende von der Feststellung des Jahresabschlusses und dem Gewinnverwendungsbeschluss abhängig (so im Ergebnis wohl auch WATRIN, BB 2003, 843, WEBER-GRELLET, FR 2003, 469). Die notwendige Willensbildung der Gesellschafterversammlung ist zu behandeln wie eine aufschiebende Bedingung, die die Aktivierung einer Forderung ausschließt (vgl. auch BFH v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl. II 1995, 594).

Obligationenartige Genussrechte: Ausschüttungen auf obligationenartige Genussrechte haben Zinscharakter und gehören im PV zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (SCHNEIDER in BÖSL/SOMMER, Mezzanine Finanzierung, 2006, 186; ANGERER, DStR 1994, 41 [43]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 20 EStG Rn. 130). Das Halbeinkünfteverfahren ist nicht anwendbar. Die vom Emittenten einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. kann sich der Genussrechtsinhaber im Rahmen seiner Steuerveranlagung erstatten lassen.

Das gewstl. Schachtelprivileg nach § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a, 7 GewStG setzt eine Mindestbeteiligung von 10 %, ab dem Erhebungszeitraum 2008 15 % (§ 36 Abs. 8 Satz 4 GewStG idF des UntStReformG 2008) am Nennkapital voraus. Entsprechend dem Sinn der GewStFreiheit bei Schachtelbeteiligungen, eine Doppelbelastung zu vermeiden, zählen eigenkapitalähnliche Genussrechte zum Nennkapital der emittierenden Gesellschaft (OFD Frankf. v. 16.10.2002, StEK GewStG § 9 Nr. 47).

Weitere Einzelfragen: Im Rahmen der beschränkten StPflicht zählen Erträge aus Genussrechten unabhängig von der Qualifikation des Genussrechts zu den inländ. Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG. Der Genussrechtsinhaber kann die vollständige Erstattung der von der Gesellschaft einbehaltenen KapErtrSt. nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG verlangen, wenn es sich abkommensrechtl. um Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA handelt (BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 11), und die anteilige Erstattung, wenn es sich abkommensrechtl. um Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA handelt.

Schuldzinsen für ein Arbeitgeberdarlehen zum Erwerb von Genussrechten sind idR WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (FG Hamb. v. 8.3.2002, EFG 2002, 962, rkr.).

c) Verluste

242

Bei Genussrechten mit Verlustbeteiligung können Verlustanteile im PV grundsätzlich weder als WK noch über Abschreibungen geltend gemacht werden, weil es sich um Wertminderung am Vermögensstamm handelt. Im BV kommen Teilwertabschreibungen in Betracht – bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten unter Berücksichtigung von § 8b Abs. 3 KStG und § 3c Abs. 2 EStG (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 Tz. 24f.; FORST/FRINGS, EStB 2003, 358 [360]; KROSCHOWSKI, Stbg. 2005, 341 [343]).

d) Liquidation der Kapitalgesellschaft

243

Die Liquidation der KapGes. führt beim Genussrechtsinhaber eigenkapitalähnlicher Genussrechte im PV zu Einkünften aus § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG, bei obligationsartigen Genussrechten und unterhalb der Schwelle des § 17 EStG außerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu stfreien Vermögensmehrungen (ab 2009 greift die Abgeltungssteuer, § 20 Abs. 2 EStG idF des UntStReformG 2008).

244 **e) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses**

Die Beendigung des Genussrechtsverhältnisses erfolgt im PV außerhalb der Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG in der strechtl. irrelevanten Vermögenssphäre (ab 2009 greift die Abgeltungssteuer, § 20 Abs. 2 EStG idF des UntStReformG 2008).

Im BV sind realisierte stille Reserven zu versteuern, bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten unter Beachtung des Halbeinkünfteverfahrens bzw. des § 8b.

245 **f) Veräußerung des Genussrechts**

Zu den Anteilen iSd. § 17 Abs. 1 EStG gehören nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG auch Genussscheine, soweit diese Anteilscharakter haben, was in Übereinstimmung mit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur dann der Fall ist, wenn mit den Genussscheinen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös verbunden ist (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861 mwN der hM).

§§ 22 Satz 3 Nr. 2, 23 EStG iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 3c Abs. 2 EStG führen zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens bei Veräußerung aus dem PV innerhalb der Jahresfrist, ansonsten handelt es sich um einen strechtl. unbeachtlich Vorgang in der Vermögenssphäre (BLÜMICH/STUHRMANN, § 20 EStG Rn. 133; MITSCH, INF 2002, 205 [213]). Der auf das Veräußerungsentgelt entfallende Zinsanteil bei obligationsartigen Genussrechten fällt nicht unter § 20 Abs. 2 EStG (§ 20 Abs. 2 Nr. 4 Satz 5 iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 2 EStG; MITSCH, INF 2002, 205 [213]). Ab 2009 greift auch insoweit die Neufassung des § 20 Abs. 2 EStG durch das UntStReformG 2008.

Gehört ein eigenkapitalähnliches Genussrecht einer Körperschaft, sind Veräußerungsgewinne im Ergebnis zu 95 % stfrei (§ 8b Abs. 2 und 5), während Veräußerungsverluste wegen § 8b Abs. 3 nicht berücksichtigt werden.

246 **g) Verzicht des Genussrechtsinhabers auf das Genussrechtskapital**

Der Verzicht des Genussrechtsinhabers auf das Genussrechtskapital ist bei obligationsartigen Genussrechten wie der Verzicht auf Darlehen zu behandeln.

Voraussetzung für die Annahme nachträglicher AK auf die Beteiligung ist, dass eigenkapitalähnliche Genussrechte vorliegen und nur ein teilweiser Verzicht erfolgt oder neben dem Genussrecht auch eine gesellschaftsrechtl. Beteiligung besteht.

247 **h) Umwandlung**

Umwandlung des Genussrechts in anderes Recht: Die Umwandlung des Genussrechts in eine gesellschaftsrechtl. Beteiligung bei der Ausübung von Wandlungsrechten ist wie die Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Einbringungen iSd. § 20 UmwStG (vgl. dazu BFH v. 5.6.2001 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88, und v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686) ein ähnlicher Vorgang. Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten ändert sich lediglich der Rechtsgrund der unverändert bestehenden strechtl. Beteiligung. Die AK des Genussrechts werden zu solchen der Gesellschaftsanteile. Die Wandlung obligationsartiger Genussrechte in Gesellschaftsanteile entspricht der Kapitalerhöhung durch Einbringung von Darlehen gegen die Gesellschaft.

Umwandlung der Kapitalgesellschaft: Die Umwandlung der emittierenden KapGes. in eine andere KapGes., führt wegen der Neubegründung gleichwertiger Rechte nach §§ 23, 125, 204 UmwG unabhängig davon, ob die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG weiterhin vorliegen oder nicht, zum

Untergang des alten Genussrechts und der Begründung eines neuen gleichwertigen Rechts. Somit handelt es sich um einen Tausch in der Form der Novation, also einen entgeltlichen Vorgang (vgl. BFH v. 5.6.2001 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88, und v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 686 zur Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Einbringungen iSd. § 20 UmwStG).

Im PV kommt es mangels Zuflusses nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven aus Sicht des Genussrechtinhabers, es sei denn, dass handelsrechtl. die Umwandlung nicht zu Buchwerten, sondern zu Verkehrswerten erfolgt und der Genussrechtinhaber daran durch seine vereinbarte Gewinnbeteiligung partizipiert.

Wegen des Gleichwertigkeitserfordernisses werden bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten iSd. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG regelmäßig trotz des Tauschs bei handelsrechtl. Buchwertfortführung darüber hinaus auch keine stillen Reserven aufgedeckt, es sei denn, der Kurswert eines im Zuge der Umwandlung gewährten Genussscheins läge ausnahmsweise über dem des entfallenen Genussscheins.

Im BV muss im Ergebnis dasselbe gelten, so dass im Zweifel die AK des alten Genussrechts fortzuführen sind.

Einstweilen frei.

248–249

D. Besondere Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

(Dr. Ulrich **Schallmoser**, Richter am FG, München,
Dr. Thomas **Eisgruber**, Ministerialrat, München,
Dipl.-Finw. Heike **Janetzko**, Regierungsamtfrau, München)

I. Anwendungsfälle bei gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen

1. 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 steuernerneutral 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.

a) Gründungsaufwand

250

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. hierzu a. 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 aaO; s. auch BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 661; FG Ba.-Württ. v. 19.11.1998, 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, 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; 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 dahin gehende 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; v. 11.2.1997 – I R 42/96 aaO; v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; Nds. FG v. 15.2.2000, EFG 2000, 811, rkr., zu einer dahin gehenden Satzungsänderung zwischen Errichtung und Eintragung; s. auch BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 661, zur Übergangsregelung für Verträge vor dem 1.4.1990). Dies gilt auch dann, wenn der KapGes. Ersatzansprüche iSd. § 9a GmbHG zustehen, weil diese als Einlage zu beurteilen sind (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 482).

251 **b) Erstaussstattung der Kapitalgesellschaft**

Eingeschränkte Anwendung der Grundsätze über vedeckte Gewinnausschüttungen: Rechtsverhältnisse, die im Rahmen der Erstaussattung einer KapGes. zustande gekommen sind, können nur in eingeschränktem Maße nach den Grundsätzen über die vGA beurteilt werden. Insbes. 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; v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86; v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zu Garantieerklärungen zugunsten einer Konzerngesellschaft; v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140, zur Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen).

c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital

252

Nichteinforderung fälliger Stammeinlagen: 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 insbes. dann, 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; v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; s. auch Nds. FG v. 12.10.1989, GmbHR 1990, 580, rkr.: Nichtverzinsung des Mindestkapitals als vGA). Keine vGA liegt indes vor, wenn durch die nicht rechtzeitige Einzahlung der übernommenen Stammeinlage ein Anspruch auf gesetzliche Verzugszinsen (§ 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB) entsteht. Der Zinsanspruch ist nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung erfolgswirksam zu aktivieren, so dass sich keine Einkommensminderung ergibt. 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 Gesellschaftsverhältnis liegen, nicht in Verzug gesetzt wird (vgl. Sächs. FG v. 18.5.2001, EFG 2001, 1318 [1319] = FR 2001, 1176 [1179], rkr., m. Anm. 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 ernstlich 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 verschleierte Sachgründung) oder wenn die KapGes. bisher den Geschäftsbetrieb nicht aufgenommen hat und die Aufnahme künftig auch nicht mehr beabsichtigt ist (FG Meck.-Vorp. v. 16.3.1999, EFG 1999, 581, rkr., m. Anm. GOSCH, StBp. 2000, 30).

2. Organisationsakte

a) Grundsatz der VGA-Unschädlichkeit

253

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 STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Rn. 150 „Umwandlungsvorgänge“). Grenzen findet das Organisationsrecht der Gesellschafter allerdings dort, wo die Gesellschaft gerade durch den Organisationsakt Vermögensnachteile zu Gunsten des oder der Gesellschafter hinnehmen muss (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 372; BUYER, GmbHR 1996, 98 [106]; zu Einzelfällen, die zur Annahme von vGA führen, s. Anm. 254).

254 b) Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Umwandlungsvorgängen

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: Festschr. Widmann, Bonn/Berlin 2000, 231; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage und vGA bei Umwandlungen, ein Problemabriss anhand typischer Fallkonstellationen, in: Festschr. Widmann, Bonn/Berlin 2000, 287; PIESKE-KONTNY, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75.

Leistungen im Rückwirkungszeitraum: Tritt im Rahmen einer Umwandlung Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge ein, tritt der übernehmende Rechtsträger auch hinsichtlich bestehender Dauerschuldverhältnisse in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Vor diesem Hintergrund 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 insb. 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 grundsätzlich 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, 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. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; v. 7.12.1983 – I R 70/77, BStBl. II 1984, 384; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.21; Gosch, § 8 Rn. 1326).

► *Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft:* Das Einkommen der KapGes. und der Pers. Ges. ist so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden KapGes. bereits mit Ablauf des stl. Übertragungsstichtags 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 Übertragungsstichtag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (als SonderBE) bzw. nach Entnahmegrundsätzen und nicht nach vGA-Grundsätzen zu beurteilen (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998,

268 Tz 02.32; DJPW/KLINGEBIEL, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1605). Zu unangemessenen Leistungen an im Rückwirkungszeitraum ausscheidende Gesellschafter s. BMF v. 25.3.1998 aaO Tz 02.40.

► *Umwandlung (Verschmelzung) von Körperschaften (§ 11 ff. UmwStG)*: Bestehende vertragliche Verpflichtungen der übertragenden KapGes. (aus Dienstverträgen, Miet- oder Pachtverträgen 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 grundsätzlich, auch bei der übernehmenden KapGes. um eine vGA gegenüber dem betreffenden Gesellschafter (glA DJPW/KLINGEBIEL, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1623; zur Frage einer vGA im Rahmen eines down-stream-mergers s. GOSCH/GOSCH, § 8 Rn. 1321 f.).

► *Die Spaltung von Kapitalgesellschaften* kann mit Blick auf das Organisationsrecht der Gesellschafter nicht per se zu vGA führen; dies gilt uE auch für den Fall einer nicht verhältnismäßigen („inkongruenten“) Spaltung (so wohl auch GOSCH, § 8 Rn. 1325; DJPW/PUNG, § 15 UmwStG nF Rn. 168; aA evtl. Fin-Verw., vgl. BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47; Nichtanwendung von BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; s. ferner HERZIG/FÖRSTER, DB 1995, 338; FEY/NEYER, IStR 1998, 161). 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/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Verschmelzung [Spaltung]“).

c) Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung

255

Ausgewähltes Schrifttum: SCHELLENBERGER, Kapitalrückzahlung vor Eintragung der Kapitalherabsetzung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ/A 1976, 286; REUTER, Die Umdeutung von „echten“ Kapitalherabsetzungen in verdeckte Gewinnausschüttungen nach der Körperschaftsteuerreform, AG 1982, 306; OSTEN, GmbH-International – Verdeckte Gewinnausschüttung an Inländer durch Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei ausländischen Beteiligungsgesellschaften, GmbHR 1994, 307; PELTNER, Gründungskosten und Kapitalerhöhungskosten in Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung, KFR F. 4, 249; GOSCH, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalerhöhungskosten, StBp. 2000, 156; TIEDTKE/WÄLZHOFF, 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.

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“; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 487; 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).

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; 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, 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. 17.5.2000 – I R 21/99, GmbHR 2001, 117; v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711).

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. Hess. FG v. 21.1.2004, EFG 2004, 1005, rkr.) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, kann eine unangemessene Entschädigungsleistung oder eine Teilwertabschreibung zu vGA führen (vgl. BFH v. 7.8.2000 – I R 14/99, BStBl. II 2001, 258; v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; v. 29.7.1992 – I R 31/91, BStBl. II 1993, 369; FG Berlin v. 27.10.1998, EFG 1999, 399, rkr.; BMF v. 2.12.1998, DSStR 1998, 2011 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 Rh.-Pf. v. 4.9.1998 – 3 K 2005/95, nv. [juris], rkr.). Zu den Auswirkungen einer Kapitalherabsetzung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Tz. 31 ff.

256 d) Liquidation

Ausgewähltes Schrifttum: MERTENS, Verdeckte Gewinnausschüttung durch Kostenübernahme inländischer Tochtergesellschaften bei späterer Liquidation der Tochtergesellschaft,

FR 1976, 545; o.V., Gesetzesänderung zu Vorabauschüttungen, verdeckten Gewinnausschüttungen und Abschlagzahlungen auf den Liquidationsüberschuss geplant, BB 1981, 1505.

In der Liquidationsphase sind vGA verdeckte Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen (s. § 11 Anm. 26 ff., 86). Der Auskehrungsbetrag selbst stellt – ebenso wie evtl. Abschlagzahlungen darauf – indes keine vGA dar (glA DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Liquidation“). Dagegen ist eine im Vorgriff auf eine evtl. Liquidationsquote, aber unter Verstoß gegen § 30 GmbHG an die Gesellschafter einer GmbH geleistete Zahlung als vGA zu behandeln (Nds. FG v. 8.11.1990, GmbHR 1992, 59, rkr.). Zur Übertragung des Mandantenstamms bei Liquidation als vGA s. Sächs. FG v. 21.2.2003, Inf. 2003, 650, rkr.

Einstweilen frei.

257

3. Beteiligungs- und Veräußerungsvorgänge

a) Stille und atypisch stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

258

Ausgewähltes Schrifttum: SCHULZE ZUR WIESCHE, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer stillen Beteiligung an einer GmbH, FR 1976, 164, FR 1977, 492; BORMANN, Die Zuordnung „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.

Anerkannte Beteiligungsformen: Die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters – auch eines beherrschenden – oder einer dem GmbH-Gesellschafter nahestehenden Person am 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. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631; v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308). 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; v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702, zur atypisch stillen Gesellschaft; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286, zur gewerblich geprägten atypisch stillen Gesellschaft; Nds. FG v. 24.9.1987, EFG 1988, 303, rkr., zur Abgrenzung partiarischer Rechtsverhältnisse von atypisch stiller Beteiligung; FG München v. 7.4.1992 – 7 K 3627/89, nv. [juris], rkr., zur Beteiligung einer ausländ. Muttergesellschaft an ihrer inländ. Tochtergesellschaft als stiller Gesellschafter). Unter den genannten Voraussetzungen anerkennt die Rspr. auch stille Beteiligungen durch eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person (FG München v. 24.3.1997 – 7 K 846/95, nv. [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. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63; v. 17.3.1976 – I B 88/75, nv.);
- 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 aaO);
- 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, im Einzelfall auch der Substanzwert zu beachten sind. Beachtlich sind auch die Höhe der erbrachten Kapitaleistungen und deren Verzinsung, die eingegangenen Risiken, der Arbeitseinsatz und die Ertragsaussichten des Unternehmens, sowie uU die Dringlichkeit des Kapitalbedarfs und die wirtschaftlichen Bedeutung der Kapitalzuführung (BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59; v. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477; 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; v. 27.3.1985 – I S 3/84, BFH/NV 1987, 263, zur Ermittlung des Unternehmenswerts der GmbH und zur zukunftsbezogenen Ertragserwartung). 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 Saarl. FG v. 15.7.2003, EFG 2003, 1430, rkr., m. 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 SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002, EFG 2002, 1118, rkr.). 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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 603; GOSCH/GOSCH, § 8 Rn. 1231). Eine unangemessen niedrige Gewinnbeteiligung kann bei der atypisch stillen Gesellschaft Einlage, eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung vGA sein (SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 aaO; 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).

Einstweilen frei.

259

b) Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

260

Ausgewähltes Schrifttum: THIEL, Wirtschaftsgüter ohne Wert: Die eigenen Anteile der Kapitalgesellschaft, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 567; WASSERMEYER, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 621; WASSERMEYER, 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; ROSE, VGA im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versorgungszusage gegen die Übertragung eigener Anteile, EFG Beilage 2000 Nr. 24, 192; RÄTKE, Der Erwerb eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen hohen Preis, UM 2004, 100; PRINZ/VON FREEDEN, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533; RÄTKE, Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen GmbH-Beteiligung, UM 2005, 241.

Entgeltliche Übertragung auf Dritte oder Gesellschafter: 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 (Nds. FG v. 18.1.2000, 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 (Hess. FG v. 15.5.2001, 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. 42 ff.). Die Ermittlung der vGA geht dabei „zeitlich“ der Anwendung des § 8b KStG vor, dh. die Erhöhung des Gewinns ist dabei zu-

nächst unabhängig davon zu prüfen, ob und inwieweit (§ 8b Abs. 5) dieses Einkommen stpfl. ist (BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292).

Erwerb eigener Anteile: Eigene Anteile, die die KapGes. entgeltlich – dh. nicht zum Zweck der Einziehung – erwirbt, sind bilanzstrechl. als WG zu aktivieren (vgl. BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522; v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781; s. auch BFH v. 13.11.2002 – I R 110/00, GmbHR 2003, 598, zum Erwerb durch Vermächtnis, und v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572, zum Erwerb unter Verstoß gegen § 71 AktG). Der Erwerb eigener Anteile ist daher grundsätzlich als Anschaffungsgeschäft und nicht als Einlagenrückgewähr zu beurteilen. Eine vGA kann im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile anzunehmen sein, wenn

- die KapGes. den Gesellschafter aus gesellschaftlichen Gründen vom Risiko eines Wertverlusts seiner Beteiligung befreit (BFH v. 6.12.1995 – I R 51/95 aaO);
- im Rahmen einer Verschmelzung (down-stream-merger) eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung eigener Anteile vorzunehmen ist (FG Münster v. 20.5.2005, EFG 2005, 1561, rkr., m. Anm. gz, StuB 2005, 1057, zur Rechtslage vor Geltung des § 8b idF des UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I, 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, BStBl. I 2003, 292 Tz. 15; krit. Gosch, § 8b Rn. 163). UE ist indes 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 (Hess. FG v. 3.8.2000, 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, nv. [juris], rkr.).

261 Einstweilen frei.

II. Ausgewählte schuldrechtliche Vertragsbeziehungen

1. Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise

Ausgewähltes Schrifttum: BORSTELL, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, StJb. 2001/02, 201; BAUMHOFF, Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen – überzogene Anforderungen an den Mittelstand?, StJb. 2002/03, 207; ISENSEE, Der tatsächliche Fremdvergleich bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen am Beispiel von Vertriebsunternehmen, IStR 2002, 465; KUCKHOFF, Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen – eine Herausforderung für die Finanzverwaltung, StJb. 2002/03, 169; SCHNORBERGER, Fremdvergleich, Mitwirkungspflichten und Dokumentationslasten, DB 2002, 2184; VÖGELE/BORCK, Quantifizierung von Risiken zur Verrechnungspreisbestimmung, IStR 2002, 176; WEHNERT/STALBERG, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, 141; WEHNERT/VÖGELE/BADER, Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, 354; BAUMHOFF, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR

2003, 1; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Internationale Verrechnungspreise und formale Kriterien beim Institut der vGA, DB 2003, 2307; ENDRES/OESTREICHER, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung – Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, IStR 2003, Beihefter zu Heft 15; HAMBITZER, Prüfung internationaler Verrechnungspreise nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung und der noch jüngeren Steuergesetzgebung, StBp. 2003, 295; SCHMIDT/GRÖGER, Neue Dokumentationspflichten und „Strafzuschläge“ bei Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug oder „Zuckerbrot und Peitsche“, FR 2003, 813; SCHNORBERGER, Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – Offene Fragen und Probleme, DB 2003, 1241; WASSERMAYER, Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, DB 2003, 1535; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, DStR 2004, 157; FINSTERWALDER, Einführung von Dokumentationssystemen bei internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2004, 763; JOECKS/KAMINSKI, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, 65; SCHOLZ, Dokumentation der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen am Beispiel von Gewinnaufschlägen für Management Services, BB 2004, 2159; SCHOLZ, Bestimmung von Verrechnungspreisen anhand der angemessenen Kapitalverzinsung, IStR 2004, 209; SCHREIBER, Beweismaßreduzierung bei Verletzung von Mitwirkungspflichten, IStR 2004, 694; WEHNERT/STALBERG, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.2.2004 zur Anwendung des BFH-Urteils vom 17.10.2001 (I R 103/01), IStR 2004, 466; BAUMHOFF, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Bandbreiten, Festschr. 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 Verrechnungspreislisen, 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, Festschr. 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; OESTREICHER/DUENSING, Eignung von Unternehmensdatenbanken zur Bestimmung der Verrechnungspreise an deutsche Vertriebsunternehmen, IStR 2005, 134; VÖGELE, Die Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der Fremdvergleich und die Angemessenheit der Verrechnungspreise, DB 2005, 1079; WEHNERT/SELZER, Verrechnungspreise – Grenzen der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO, DB 2005, 1295; 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; BRUSCHKE, Sanktionen bei einem Verstoß gegen die Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, DStZ 2006, 575; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; GOTZENS, Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht, PStR 2006, 253; GREINERT, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung, RIW 2006, 449; HÜLSHORST/RETTINGER, Verrechnungspreise in der Versicherungswirtschaft, DB 2006, 2032; KIESEL/THEISEN, Steuerstrafrechtliche Risiken konzerninterner Verrechnungspreisgestaltungen, IStR 2006, 284; KUMPF/ROTH, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in: Festschr. 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, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485; KAUT/FREUDENBERG/FOTH, Verrechnungspreismethodik: Aus-

gleichszahlungen als Instrument der Ergebnissteuerung bei Routineunternehmen, BB 2007, 1665; MENCK, Verrechnungspreise: Internationale Vorabverständigung (APA) und Schiedsverfahren, FR 2007, 307; RASCH/RETTINGER, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, 353; SCHIRMER, Belastung nachträglich nicht akzeptierter Verrechnungspreise grenzüberschreitend tätiger Unternehmen, in: Festschr. Schneeloch, München 2007, 247; SCHREIBER, Aktuelle Fragen zu den „Verwaltungsgrundsätzen Verfahren“ (Verrechnungspreise), JbFfStR 2005/2006, 624; WASSERMEYER, Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, DB 2007, 535.

262 a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter

Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte: Lieferbeziehungen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche wie 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 hierzu KROPPEN, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. 1.2 ff.).

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. 6.4.2005 – I R 22/04, GmbHR 2005, 1139, zum Handel zwischen Schwestergesellschaften; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 20.1.1999 – I R 32/98, BStBl. II 1999, 369, m. Anm. PAUS, DStZ 1999, 575, zur Zahlung eines unangemessenen Kaufpreises in Raten; FG Hamb. v. 4.9.2006, EFG 2007, 439, nrkr., NZB Az. BFH I B 137/06, zur Zahlung überhöhter Preise an ausländ. Gesellschaft, an der der Alleingesellschafter 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 daneben § 1 AStG zu beachten; die Vorschrift sieht 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. 78).

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. KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. 1.45 f.). 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. 6.4.2005 – I R 22/04, GmbHR 2005, 1139; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BFH/NV 2003, 1388; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 374); als unangemessen iSd. Abs. 3 Satz 2 sind können nur diejenigen Entgelte angesehen werden können, die den oberen (oder unteren) Rand dieser Bandbreite übersteigen.

► *Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen*: Für die Ermittlung eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreises im Rahmen grenzüberschreitender Lieferbeziehungen stehen grds. die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) als gleichberechtigte Ermittlungsmethoden zur Verfügung (so jetzt ausdr. für den Anwendungsbereich des AStG die Neuregelung in § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG idF des UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; 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 nF; zu weiteren Einzelheiten s. KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. 2.1 ff.). Die im Einzelfall geeignetste Methode ist ggf. durch das FG zu bestimmen. Bei Vertriebsgesellschaften wird der Fremdvergleichspreis regelmäßig nach der Wiederverkaufspreismethode ermittelt (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 mwN; s. auch BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218; v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570). Die Neuregelungen sind im Einzelnen umstritten (BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, DStR 2007, 1461).

b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften

263

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 F. 13, 5027

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/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Schwestergesellschaft“). Nach diesen Grundsätzen gelten die in Anm. 262 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 allgemein 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 501; 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, 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, GmbHR 2005, 1139; 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 (BLÜMICH/RENGERS aaO; FG Hamb. v. 13.4.1984, EFG 1984, 624, rkr.). Als „vorläufig“ vereinbarte Preise müssen zumindest nach feststehenden Kriterien endgültig bestimmbar sein (BMF v. 12.4.2005, 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 aaO 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 866; H 36 V. „Waren“ KStH; zur Bilanzierung von vGA im Verhältnis zwischen Mutter- und TochterGes. s. SCHLAGHECK, BBK F. 13, 5027 = Heft 13/2007); s. hierzu auch Anm. 265. Auch die nicht zeitnahe und/oder nicht vollständige In-Rechnung-Stellung gegenüber der Schwestergesellschaft erbrachter Leistungen kann die Annahme gesellschaftl. (Mit-)Veranlassung rechtfertigen (BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189). 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.

Durchgriffshaftung (§ 32a GmbHG) und verdeckte Gewinnausschüttung: Die (steuerrechtl. zulässige) Rückstellungsbildung wegen drohender insolvenzrechtl. Verbindlichkeiten aus der Fortsetzung eines ursprünglich fremdüblichen Mietverhältnisses trotz eingetretener Krise der Schwestergesellschaft führt nicht zur Annahme einer vGA (FG Münster v. 3.11.2006, EFG 2007, 539, nrkr., Rev. Az. BFH I R 19/07).

2. Kaufverträge

Ausgewähltes Schrifttum: PEZZER, Verdeckte Gewinnausschüttung: Ausschüttungsbelastung bei Zahlung eines überhöhten Kaufpreises in Raten, FR 1999, 656; DRÜEN, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Ratenzahlung eines überhöhten Kaufpreises, SteuerStud. 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.

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. 142) zu vGA (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, GmbHR 2005, 1139; v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 24.11.1998 – 2 K 1526/96, nv. [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 Anlagevermögens an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; H 36 V. „Waren“ KStH). Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 206.

Grundstücksgeschäfte: Streitfällig 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; v. 28.1.1970 – I R 123/67, BStBl. II 1970, 296; v. 20.8.1986 – I R 283/82, BFH/NV 1987, 63, zur Veräußerung eines Grundstücks und unentgeltlichen Überlassung von Planungsunterlagen und Genehmigungen; v. 30.3.1989 – I R 34/87, BStBl. II 1989, 489; v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen; s. ferner FG Hamb. v. 17.4.1991, EFG 1992, 42, rkr., zum objektiven Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Verkehrswert; Nds. FG v. 14.5.1991, GmbHR 1992, 329, rkr.: dem Gesellschafter überlassene Grundstücks-Wertsteigerung als vGA; Hess. FG v. 27.4.1999, nv. (juris), rkr., zum Forderungsverzicht beim Rückkauf eines Grundstücks; FG Ba.-Württ. v. 11.12.2000, nv. (juris), rkr., zur Veräußerung an nahen Angehörigen; FG Saarl. v. 30.8.2000, EFG 2000, 1352, rkr.: Alleingeschafter 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, EFG 2004, 370, rkr.; s. auch FG München v. 10.5.2005, nv. (juris), rkr., und FG Berlin v. 15.3.2004, 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, 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 iS 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; v. 15.9.2004 – I R 7/02, GmbHR 2005, 240, zur Einbringung).

266 Einstweilen frei.

267 **3. Lizenzverträge und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter**

Ausgewähltes Schrifttum: KLEINEIDAM, Verrechnungspreise für immaterielle WG – Lizenzen, in: SCHAUMBURG (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, 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 Beil. BB 10/2000, 24; SCHWEIGER, Gesellschafter-Markenzulizenzen, BB 1999, 451; JAKOB, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; DAUTZENBERG, 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.

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 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, Satz 4 EStG begründet werden (s. insbes. die Übersicht bei LÜDEMANN, FR 2000, 83 [87]; ferner HAASE, Inf. 2006, 741).

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. 15.4.2003 – I B 81/02, BFH/NV 2003, 1612; Patent; v. 14.10.1992 – I R 69/88, BFH/NV 1993, 269; Namenslizenz; FG Rhld.-Pf. v. 13.6.1972, EFG 1972, 603, rkr.: Lizenzzahlungen für Erfindungen des beherrschenden Gesellschafters, die dieser im Rahmen seiner Einzelfirma gemacht hat; s. hierzu auch BORSTELL, StbJb. 2001/02, 201; ENDRES/OESTREICHER, IStR 2003, Beil. 15, zu Funktionsverlagerungen im Konzern).

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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 550). 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).

Einstweilen frei.

268

4. Miet- und Pachtverhältnisse

269

Ausgewähltes Schrifttum: LS, Zahlung von Pachtzinsen für eine Steuerberatungspraxis als verdeckte Gewinnausschüttung, DSrR 1990, 422; SCHOLTZ, Pachtzins für Mandantenstamm (verdeckte) Gewinnausschüttung?, KFR F. 4, 365; KOLBE, Die Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen als Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, StuB 2005, 836; PRÜHS, Steueroptimale Mietkalkulation, GmbH-Stpr. 2006, 101.

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; v. 17.12.2003 – IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274; Jahresmietwert ausreichend; FG Düss. v. 12.4.2000, EFG 2000, 739, rkr.: schädlicher Verzicht auf vereinbarte Nebenkostenabrechnung.

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; BLÜMICH/RENGERS,

§ 8 Rn. 525; 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 unangemessenem niedrigem 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 (Saarl. FG v. 29.3.2004, 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 Vergleich 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, 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, nv. (juris), rkr.; zur vGA durch Gestattung der Unterverpachtung s. FG München v. 15.10.2002 – 6 V 2347/02, nv. (juris), rkr.; zum Zusammenspiel von Gehalt und Pachtzahlungen s. FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1646/04, nv. (juris), rkr.; zur vGA durch Erhöhung des Pachtzinses aufgrund der Einflussnahme des den Bau finanzierenden Kreditinstituts s. FG Hamb. v. 22.4.1999, EFG 1999, 921, rkr.; zu mündlichen Pachtvereinbarungen zwischen GmbH und Alleingesellschafter s. FG München v. 26.3.1997 – 7 K 893/93, nv. (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. Nds. FG v. 30.4.1991, GmbHR 1992, 329, rkr.; zu an die GuV-Rechnung gekoppelte Pachtzahlungen als vGA s. Nds. FG v. 18.1.1990, GmbHR 1991, 132, rkr.

270 Einstweilen frei.

271 5. Anderweitige Nutzungsvorteile

Ausgewähltes Schrifttum: WASSERMAYER, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, Gedächtnisschr. Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; 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.

Kriterien des Fremdvergleichs: 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.

Vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569, Überlassung einer Schwimmhalle an den Geschäftsführer einer GmbH, der ein Sohn des alleinigen Gesellschafters ist; 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.

6. 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, insbes. im Gründungs- und Liquidationsstadium, GmbHR 1996, 653; 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; WASSERMAYER, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; KÖHLER, Hybride Finanzierungen über die Grenze, in: Internationale Unternehmensfinanzierung, Düss. 2006, 137; MARX/NIENABER, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686.

a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen

272

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 DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1041; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 561; s. auch BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247, zur fehlenden Darlehensvereinbarung). Darlehensverhältnisse können eine Alternative zur – steuertariflich gesehen ungünstigeren – offenen Gewinnausschüttung oder zu anderen Leistungsvergütungen an den Gesellschafter sein (zu den Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Abgeltungssteuer ab 2009 s. Anm. 58 und 225); die Rspr. hat insbes. auch die Kreditgewährung für private Zwecke des Gesellschafters anerkannt, wenn sie von vornherein auf ei-

nem bei der Gesellschaft für den Gesellschafter geführten Verrechnungskonto festgehalten wird und eine Darlehensrückzahlung von Anfang an gewollt ist (BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481).

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 steuer tariflichen Unterschiede insbes. erkennen lassen, dass ein Darlehen (und nicht eine Ausschüttung oder – umgekehrt – eine Einlage) gewollt ist (in diesem Sinne auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 560; GOSCH, § 8 Rn. 687). Ein Darlehensvertrag ist insbes. an den darlehentypischen 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 UntStReformG 2008: Darlehensverträge zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind ab VZ 2008 auch im Lichte der Regelungen in § 8a iVm. § 4h EStG idF des UntStReformG 2008 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) 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 in künftige VZ vorzutragen (s. hierzu Anm. 66; allg. zur Regelung über die Zinsschranke s. ferner EILERS, FR 2007, 733; HALLERBACH, StuB 2007, 289; KESSLER/KÖHLER/KNÖRZER, IStR 2007, 418; KÖHLER, DStR 2007, 597; KRACHT, GStB 2007, 201; MIDDENDORF/STEGEMANN, INF 2007, 305; RÖDDER/STANGL, DB 2007, 479; HOMBURG, FR 2007, 717; STAATS/RENGER, DStR 2007, 1801; TÖBEN, FR 2007, 739; TÖBEN/FISCHER, BB 2007, 974; SCHADEN/KÄSHAMMER, BB 2007, 2317; WATRIN/WITTKOWSKI/STROHM, GmbHR 2007, 785; WELLING, FR 2007, 735).

273 **b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien**

Indizien für eine gesellschaftliche Veranlassung (oder für das Fehlen einer solchen) sind einzelfallbezogen zu beurteilen; sie können nicht iSv. absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. IdR 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 Einzelindizien (vgl. FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005, 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, nv. [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, FGReport 2004, 83, rkr.; s. auch FG Düss. v. 21.8.2001, 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 Ernstlichkeit einer Vereinbarung sein (zB BFH v. 6.12.1955 – I 103/53 U, BStBl. III 1956, 80: bis zu 100 Jahre); anders bei 50jähriger 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. hierzu auch NEUMANN, GmbHHR 1996, 424; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 571. 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; Hess. FG v. 30.8.2002, Inf. 2003, 130, rkr., jeweils zur Novation von Gehaltsansprüchen in ein Darlehen an die KapGes.; vgl. auch FG Düss. v. 19.11.2002, EFG 2005, 1046, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 13/05, 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; SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 402; WEBER-GRELLET, DB 2000, 165 (168); FÖRSTER/WENDLAND, GmbHHR 2006, 169; WASSERMAYER, DB 2006, 296; zu den Besonderheiten bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes.-Konzerns durch die geplante Einfügung des § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG-E idF des RegE zum JStG 2008 (BRDrucks. 544/07) s. Anm. 276.

► *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; v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; 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, EFG 2006, 594, rkr.; in diesem Sinne auch GOSCH, § 8 Rn. 693; ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1235). 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 aaO). Ggf. ist zinserhöhend 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 (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 594 f.; Centrale-Gutachtendienst, GmbH 1997, 22; s. hierzu auch BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; 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, 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; 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 einer 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, nv. [juris], rkr.; FG München v. 30.9.2005 – 6 V 5508/04, nv. [juris], rkr.; FG München v. 19.9.2005 – 6 K 5505/04, nv. [juris], rkr.). Erforderlich ist danach idR die Feststellung, dass die KapGes. auf die Besicherung verzichtet hat, obwohl die (ggf. auch erst bevorstehende) Zahlungsunfähigkeit des Gesellschafters bekannt oder zu erwarten war (FG Brandenb. v. 23.10.2002, EFG 2003, 261, rkr.; FG Münster v. 10.2.2006, EFG 2006, 1616, nrkr., Rev.: I R 45/06; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005, DStRE 2006, 534, rkr.; FG Berlin v. 22.6.2004, EFG 2004, 1866, 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, GmbH 2005, 497: Darlehen einer inländ. GmbH an die ausländ. Muttergesellschaft; v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbH 1999, 993: Darlehen an Schwestergesellschaft; v. 21.12.1994 – I R

65/94, DB 1995, 1312). Zu den Besonderheiten bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes.-Konzerns durch die geplante Einfügung des § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG-E idF des RegE zum JStG 2008 (BRDrucks. 544/07) s. Anm. 276.

► *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 Sächs. FG v. 5.4.2006, EFG 2006, 1004, zu einer mündlichen Darlehenvereinbarung über nicht zeitnah ausbezahlte Tantiemen, nrkr., Rev. Az. BFH I R 29/06; s. auch FG Hamb. v. 9.3.2004, FGReport 2004, 57, rkr., zur Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen trotz Vorhandenseins ausreichender Mittel auf Grund 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, nv. [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 36 V. „Darlehensgewährung“ KStH). Ist bei Darlehenshingabe – etwa wegen einer unangemessenen Verzinsung oder wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers – eine Teilwertabschreibung vorzunehmen, liegt in Höhe der Abschreibung eine vGA vor (BFH v. 26.10.1993 – I B 112/93, BFH/NV 1994, 415; 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. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916; v. 18.2.1999 – I R 62/98 aaO); eine später erforderliche 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). War bei Vertragsabschluss eine (ggf. weitergehende) Besicherung nicht notwendig, führt eine spätere Teilwertabschreibung nicht zur Annahme einer vGA (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 579). 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, DStRE 2006, 534, rkr.). Zu den Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes.-Konzerns durch die geplante Einfügung des § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG-E idF des RegE zum JStG 2008 (BRDrucks. 544/07) s. Anm. 276.

► *Verzicht*: Ein Verzicht der KapGes. auf eine werthaltige Darlehensforderung zugunsten des Gesellschafters führt zu vGA (FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994, EFG 1994, 901, rkr.; v. 18.8.1994, EFG 1995, 285, rkr.); eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn es sich um eine Sanierungsmaßnahme handelt (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 573; s. Anm. 275). Die Nichterfassung einer Darlehensforderung im Jahresabschluss der KapGes. allein genügt nicht, um einen Forderungsverzicht anzunehmen (BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; v.

24.3.1998 – I R 88/97, GmbHR 1998, 1044); s. hierzu aber auch Anm. 380 „Buchungsfehler“.

274 Einstweilen frei.

275 **c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter**

Kreditvergabe aus gebundenem Vermögen: Kreditgewährungen an Gesellschafter, die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zu Lasten des gebundenen Vermögens der GmbH 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). Ein Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot führt jedoch noch nicht zur Nichtigkeit des Darlehensvertrags und damit auch nicht automatisch zur Annahme einer vGA (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 561; 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; DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1059; krit. GOSCH, § 8 Rn. 692 mwN, der eine vGA bei sog. aufsteigenden Darlehen für möglich hält; teilw. aA BERG/SCHMICH, FR 2005, 190). Zu Besonderheiten bei der AG nach der Reform der Kapitalrichtlinie (77/91/EWG) durch die Richtlinie 2006/68/EG (ABl. EG L 264/32 v. 25.9.2006) 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, EFG 1995, 1074, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994, EFG 1995, 285, rkr., zum Darlehensverzicht einer GmbH gegenüber einer den beherrschenden Gesellschaftern nahestehenden Person; FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994, EFG 1995, 901, rkr.).

276 **d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft**

Verdecktes Stammkapital: Die Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzend führt weder zur Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital noch zu dessen interner Gleichstellung mit Eigenkapital. Die analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG beschränkt sich nach *derzeit noch geltender Rechtslage* darauf, die Geltendmachung der Verbindlichkeit in der Krise auszuschließen, dh. es werden die Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft im Verhältnis zu den Ansprüchen anderer Gläubiger zurückgestuft. Für das Innenrecht einer KapGes. bleibt das eigenkapitalersetzende Darlehen bilanzrechtl. Fremdkapital und wird nicht verdecktes Stammkapital (BGH v. 11.5.1987 – II ZR 226/86, GmbHR 1987, 390); es ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) als Eigenkapital zu behandeln. Als Fremdkapital ist das Gesellschafterdarlehen grundsätzlich 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 sind BA und können 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 ist (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; s. hierzu

auch DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1126; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 550 „Gesellschafterfinanzierung“; 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, JbFfStR 2006/2007, 409; aA noch BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373). Darüber hinaus können solche Darlehenszinsen nach der speziellen Regelung des § 8a als vGA zu behandeln sein (s. § 8a Anm. 70 ff.).

► *Neuregelung durch das MoMiG geplant:* Nach § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG idF des RegE des Ges. zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG; BRDrucks. 354/07) sollen – in erster Linie mit Blick auf das Insolvenzrecht, das Gesellschafterdarlehen künftig stets mit Nachrang versieht – ua. die Vorschriften über den Eigenkapitalersatz geändert und damit die als Analogie zu §§ 30, 31 GmbHG konzipierten Rechtsprechungsregeln (vgl. BGH v. 8.11.2004 – II ZR 300/02, GmbHR 2005, 232, mwN) außer Kraft gesetzt werden (s. THIESSEN, DStR 2007, 202; WIRSCH, GmbHR 2007, 736; MELICKE, GmbHR 2007, 225; DRYGALA, NZG 2007, 561). Als Fremdkapital gegebene Beträge sind danach nicht mehr dem Eigenkapital zuzurechnen. Die Rechtsfigur des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens wird aufgegeben; Tilgungsleistungen auf solche Forderungen können keine nach § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG verbotenen Auszahlungen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens sein. Der RegE des MoMiG kehrt damit zu einem stärker bilanziell geprägten Denken zurück. 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. Für das Recht der vGA würde die geplante Rechtsänderung insbes. dazu führen, dass Zinszahlungen auf Gesellschafterdarlehen nicht mehr bereits wegen eines Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90 aaO) angesehen werden könnten.

► *Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen im Konzern:* Besonderheiten könnten sich künftig auch bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes.-Konzerns ergeben. 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. § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 idF des RegE zum JStG 2008 (BRDrucks. 544/07) sieht eine Präzisierung des § 8b Abs. 3 dahin vor, 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; Indizien für eine nicht als fremdüblich anzusehende Darlehensgewährung sollen insbes. Unverzinslichkeit, fehlende Besicherung oder das Stehenlassen bei Eintritt der Krise sein (vgl. die Gesetzesbegr. in BRDrucks. 544/07, 95). Gewinnminderungen auf solche Darlehensforderungen unterlägen dann dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 idF des RegE zum JStG 2008. Darunter würden insbes. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen fallen. Erfasst würden des Weiteren auch Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften. Nicht erfasst würden laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Darlehen, wie zB Refinanzierungskosten. Auch Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung vergleichbar sind,

wie zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen, sollen unter die Regelung fallen. Der Darlehensgeber soll allerdings die Möglichkeit haben 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.

Risikogeschäfte: Tätigt eine KapGes. Risikogeschäfte, rechtfertigt dies regelmäßig nicht die Annahme, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (herrschenden) Gesellschafters ausgeübt (stRspr., zB BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; zust. ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1211.6; aA BMF v. 19.12.1996, BStBl. I 1997, 112 und v. 20.5.2003, BStBl. I 2003, 333). Auch der Umstand, dass Risikogeschäfte über Gesellschafterdarlehen finanziert werden, berechtigt daher nicht ohne weitere dahin gehende 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 Spilleidenschaft des GesGf. gegründet wurde, die KapGes. sich verpflichtet, Verluste aus Risikogeschäften zu tragen, Gewinne aber an den Gesellschafter abzuführen oder die Risikogeschäfte erst zu einem Zeitpunkt auf die Gesellschaft übertragen werden, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet (glA ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1211.8). Gleiches gilt, wenn eine klare und eindeutige Zuordnung der Geschäfte vor Eintritt der Verlustsituation fehlt.

277 Einstweilen frei.

III. Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen

1. 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; WÄNNINGER, Ausgewählte Probleme zur vGA insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, BB 2002, 2470; 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 Gewinnantiente 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 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; 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; 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.

a) Anstellungsvertrag

278

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. 380 „Aktiengesellschaft“ 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 Begründung eines schuldrechtl. Arbeits- bzw. Dienstverhältnis erfordert zusätzlich einen zivilrechtl. wirksamen Anstellungsvertrag; 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; v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Auch Änderungen des Anstellungsvertrags, die nicht mit der Begründung und Beendigung der Organstellung zusammenhängen, müssen von der Gesellschafterversammlung im Beschlusswege vorgenommen werden (s. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; 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, BStBl. I 1994, 868). Zivilrechtl. unwirksame Anstellungsverträge oder Änderungen bestehender Verträge können zum Vorliegen einer vGA führen (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 632; zweifelnd GOSCH, § 8 Rn. 800 mit Bezug auf die zivilrechtl. Anerkennung von faktischen Dienstverhältnissen durch die Rspr. des BGH v. 16.1.1995 – II ZR 290/93, GmbHR 1995, 306).

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). 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; s. hierzu auch Anm. 144).

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 Nds. FG v. 25.8.1998, 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). 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). LSt. 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.

► *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; 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 werden, 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 gesellschaftsrechtl. 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; v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164).

279 Einstweilen frei.

b) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze

Einzelfallbezogene Schätzung: 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 im Wege der Schätzung zu ermitteln. Beurteilungskriterien 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 erstreckt 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; v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139, zur Anstellung von zwei GesGf. einer kleineren GmbH; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132, zur Gewinnantieme.

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines GesGf. muss grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarungen vorgelegen haben und angestellt worden sind. Die Schätzung der Angemessenheit ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; 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.o. Anm. 278 „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, EFG 2003, 1336, aus anderen Gründen aufgeh. 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.u. Anm. 291 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 Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vergütung – prüft, ob sie in der Summe als angemessen angesehen werden kann (BMF v. 14.10.2002, 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; 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 werden, 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; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972; Gosch, § 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, 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 besonderes 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 (in diesem Sinne auch Gosch, § 8 Rn. 814).

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 mehrere Tätigkeiten bei Schwestergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe (BFH v. 26.4.2004 – I R 92/03, GmbHR 2004, 1539; s. auch FG Hamb. v. 1.10.1996, 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, GmbHR 2004, 1400; v. 15.12.2004 – I R 79/04, GmbHR 2005, 635). 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, GmbHR 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?* Saarl. FG v. 4.11.1994 (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.

c) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen

281

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 Fremdgeschäftsführer 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, 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 Hess. FG v. 18.1.2000, 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, den BBE-Steuerpraxis Vergütungsreport und die Darstellungen von TÄNZER [zuletzt in GmbHR 2005, 1256]) als zulässig an (BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; s. auch OFD Karlsruhe v. 17.4.2001, DStR 2001, 792, zur Auswertung verschiedener Gehaltsstrukturuntersuchungen). 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 betragsmäßige Ober- und Untergrenzen gibt es nicht (vgl. auch BMF v. 14.10.2002, 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, 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, BStBl. I 2002, 972). Allein aus einer hohen Kapitalverzinsung lässt sich noch nicht auf die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern schließen (Hess. FG v. 18.1.2000, 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 i. Allg. 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. Nds. FG v. 21.9.1999, EFG 2000, 647, rkr., s. auch FG Hamb. v. 13.10.2000, EFG 2001, 160, rkr., zur Miterfassung des Geschäftswerts; GosCH, § 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. Nds. FG v. 21.9.1999 aaO). 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 FinVerw.* 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 Fin. Verw. 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, BStBl. I 2002, 972 Tz. 16; s. hierzu 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).

Gehaltserhöhungen: Soweit die Grenze der Angemessenheit nicht überschritten wird, führen auch beträchtliche Gehaltssteigerungen grundsätzlich nicht zum Vorliegen von vGA. Bei einer entsprechende 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, 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. Ist mit der Gehaltserhöhung eine Erweiterung des Aufgabenfeldes 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 (Hess. FG v. 27.6.2001, 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, 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 quotal) vor (BMF v. 14.10.2002, BStBl. I 2002, 972 Tz. 8). UE kann diese Frage 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, § 8 Rn. 824, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 „Gehalt“).

Einstweilen frei.

282–284

d) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit

285

Nach Auffassung des BFH verträgt sich das Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers grundsätzlich 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 dann, wenn die Vereinbarung von vorneherein 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 den 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; 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 (H 36 Abs. 4 KStH; BMF v. 28.9.1998, BStBl. I 1998, 1194 mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.1998 geleistete stfreie Zuschläge). 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; v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131, betr. den Geschäftsführer eines Maler- und Gerüstbetriebs).

Stellungnahme: Die Rspr. geht zutreffend davon aus, dass mit einem entsprechend hohem Geschäftsführergehalt eine gewisse Anzahl von Überstunden abgegolten ist. Mehrarbeit wird insbes. durch eine erfolgsabhängige Gewinnantieme vergütet. Nur soweit in der Praxis auch Fremdgeschäftsführern Überstundenvergütungen gezahlt werden (und daher nach den allgemeinen Maßstäben des Fremdvergleichs als üblich und angemessen angesehen werden müssen), ist dies auch beim Gesellschafter-Geschäftsführer anzuerkennen (s. hierzu PRÜHL, DB 2002, 114; WESSELBAUM-NEUGEBAUER, DStZ 2006, 691).

286 2. Urlaubsabgeltung

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; 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.

287 3. Arbeitszeitkonto

Ausgewähltes Schrifttum: SCHULER, Gehaltsumwandlung in betriebliche Altersversicherungsleistungen – ein Problem der Überversorgung bei der Bewertung von Pensions-

rückstellungen², DStR 2001, 2129; LANGOHR-PLATO/SPIECKER, Zeitwertkonten – ein Vergütungsmodell auch für Gesellschafter-Geschäftsführer?, Inf. 2005, 827; WELLSCH/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; WELLSCH/QUAST, Lebensarbeitszeitkonten zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zeitpunkt des Arbeitslohns, DB 2006, 1024; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, Steuerliche Anerkennung von Arbeitszeitkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 181.

Begriff: Arbeitszeitkontenmodelle sollen GesGf. wie auch den übrigen ArbN einen vorgezogenen Ruhestand finanzieren. In der ersten Phase verzichtet der GesGf. bei gleich bleibender Arbeitszeit und unveränderter Arbeitsleistung auf einen frei bestimmbareren Teil seines Gehalts. Die nicht bezahlte Mehrarbeitszeit wird in einen Geldbetrag umgerechnet und auf dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben; insoweit liegen keine IStpf. Einkünfte iSd. § 19 EStG vor. Durch die Anlage des Bruttobetrag lässt sich eine höhere Rendite erwirtschaften. In der Freistellungsphase beansprucht der Geschäftsführer sein Guthaben, um unter Fortzahlung der Bezüge vorzeitig in den Ruhestand zu treten.

Kriterien des Fremdvergleichs: Die Umwandlung von Gehaltsbestandteilen auf einem Arbeitszeitkonto stellt kein zusätzliches Entgelt dar, sondern eine Entlohnung in anderer Form, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Der Anspruch muss – etwa durch eine an den Geschäftsführer verpfändete Rückdeckungsversicherung – insolvenzrechtl. abgesichert sein. Die dem Arbeitszeitkonto gutgeschriebenen Beträge sollten in einem angemessenen Verhältnis zur vorgesehenen Freistellung, aber auch zum verbleibenden auszuzahlenden Gehalt stehen (WELLSCH/LIEDTKE/QUAST, BB 2005, 1989; ZIEGENHAGEN/SCHMIDT, DB 2006, 181; WELLSCH/QUAST, DB 2006, 1024). Eine vollständige Gehaltsumwandlung ist, ebenso wie die Vereinbarung einer Nur-Pension, uE unüblich und daher gesellschaftsrechtl. veranlasst. Die Gutschrift von Zeitguthaben (Überstunden) auf dem Arbeitszeitkonto ist nach der BFH-Rspr. zur Überstundenvergütung zu beurteilen und führt somit regelmäßig zu vGA (glA WELLSCH/LIEDTKE/QUAST aaO; 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.o. Anm. 286). 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).

Einstweilen frei.

288

4. 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; BUCIER, 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 Ge-

schäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHR 2003, 1197; HOFFMANN, Zur Bemessungsgrundlage für die Gewinnbeteiligung, GmbH-StB 2003, 143; KRUPSKE, Zur unendlichen Streitfrage: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 208; POSDZIECH/ZIMMERS, Gehalts-Splitting – Gesellschafter-Geschäftsführer mit Mehrfachaktivitäten: Steuerliche Angemessenheitskontrolle der Vergütung, drohende vGA-Gefahren, aktuelle Rechtsprechung und Praktikertipps, 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.

289 **a) 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.

290 **b) Formale Kriterien des Fremdvergleichs**

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; v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851); davon unberührt sind gewinnwirksame Wahlrechte, die bei der Gewinnermittlung 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; 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 (Nds. FG v. 6.7.1989 – VI 426/88, nv. [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; v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. I 1988, 301).

► *Abweichende Berechnung:* Dies gilt insbes., wenn die tatsächlich ausbezahlte Tantieme abweichend 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, EFG 2000, 965, rkr.).

► *Verzögerte Berechnung:* Die Berechnung der Tantieme ist idR erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses möglich. Verzögert sich die Tantiemenzahlung, 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 der Verzögerung an (BFH v. 28.7.1993 – I B 54/93, BFH/NV 1994, 345). 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; v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247).

► *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 KStH 2004 „[zinslose] Vorschüsse auf Tantieme“).

c) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs

291

Betriebsinterner Vergleich: Die Anerkennung einer Tantieme erfordert eine typische Geschäftsführertätigkeit, für untergeordnete Tätigkeiten ist die Vereinbarung einer Gewinntantieme 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 Gewinnbeteiligung erhält.

Ermittlung der Bezugsgröße: In der Tantiemevereinbarung ist eine eindeutige Definition des zugrunde gelegten Gewinnbegriffs erforderlich. Hierfür kommen zB der Handelsbilanzgewinn, der Steuerbilanzgewinn, 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 zu Lasten der Beteiligten. Die Formulierung „Gewinn gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Berücksichtigung aller steuerlichen Maßnahmen“ ist grundsätzlich nicht klar und eindeutig (BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975). UE ist im Zweifel auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Ertragsteuern abzustellen (FG Hamb. v. 13.2.2001, EFG 2001, 774, rkr., m. Anm. RÄTKE, StuB 2001, 920; GOSCH, § 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 zu versteuernde Einkommen bezieht, ergibt sich aus Gewinnerhöhungen anlässlich einer Außenprüfung ein zusätzlicher Tantiemeanspruch (FG Köln v. 15.2.2000, EFG 2000, 752, rkr., m. 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 zu versteuernde Einkommen maßgeblich ist.

► *Minderung um die Tantieme:* Im Einzelfall kann fraglich sein, ob eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Tantieme selbst erfolgen muss, wenn hierzu keine eindeutige Regelung getroffen wurde. Im handelsrechtl. Jahresüberschuss wirkt sich die Tantieme als Personalaufwand grundsätzlich gewinnmindernd aus (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB). Im Wirtschaftsleben ist eine Berechnung der Tantieme von der bereits geminderten Bemessungsgrundlage jedoch nicht üblich. Auch aus gesellschaftsrechtl. Sicht ist eine Gewinnbeteiligung vom Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme zu berechnen (vgl. SCHOLZ/EMMERICH, GmbHG, 10. Aufl. 2006, § 29 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, nv. (juris), rkr.; FG Nürnberg v. 6.6.2000, EFG 2000, 965, rkr.; Gegen Minderung der Bemessungsgrundlage Nds. FG v. 10.10.2000, EFG 2001, 916, rkr.; FG Hamb. v. 13.2.2001, EFG 2001, 774, rkr.

► *Verlustvorträge:* Verlustvorträge sind grds. von der Bemessungsgrundlage einer Gewinnbeteiligung abzuziehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter 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 Verantwortlichkeit des Geschäftsführers

unterlagen (BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, BStBl. II 2004, 524; krit. JANSEN, BB 2004, 1776). Stl. Beschränkungen des Verlustvortrags nach § 10d EStG spielen hierbei keine Rolle; Gleiches gilt für stl. Verlustrückträge.

► *Keine Erhöhung der Tantieme bei verdeckter Gewinnausschüttung:* Nicht anerkannt werden Vereinbarungen, wonach sich der Tantiemenanspruch erhöhen soll, wenn der Tantiemeberechtigte 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. DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 456).

Die Angemessenheit der Tantieme ist grundsätzlich 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). 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; 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; v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II, 2004, 136; GOSCH, § 8 Rn. 1244). Für Branchen mit typischerweise extremen Gewinnschwankungen ist daher eine Begrenzung der Gewinnantiente 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; v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; v. 17.12.2003 – I R 16/02, BFH/NV 2004, 817); als Bezugsgröße stellt die FinVerw. (BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219) uE zutreffend auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinnantiente 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 aaO). 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; v. 4.6.2003 – I R 24/02 aaO). Eine höhere Gewinnantiente 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; v. 27.4.2000 – I R 88/99 aaO). Ist eine Tantiemevereinbarung nach diesen Grundsätzen unangemessen, liegt eine vGA nur hin-

sichtlich des überhöhten Teils vor (BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

► *Verhältnis der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge*: Eine Gewinnantienteile 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; v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; v. 19.2.1999 – I B 42/98, BFH/NV 1999, 974; zust. BMF v. 1.2.2002, BStBl. I 2002, 219; BMF v. 14.10.2002, 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; v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136) ist der BFH von dieser typisierenden Betrachtungsweise abgerückt, wengleich 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 DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 484a). 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) aufgenommen, die widersprechenden BMF- Schr. v. 1.2.2002 und v. 14.10.2002 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 Vereinbarung eines Höchstbetrags erforderlich sein (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346).

292 Einstweilen frei.

293 d) 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; v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329; v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199).

Umsatztantieme: Erfolgsbeteiligungen für einen GesGf. sind nach stRspr. regelmäßig nur in Form einer Gewinn-, nicht aber als Umsatztantieme strechtl. anzuerkennen. 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. Ertragschwache Gesellschaften mit hohen Umsätzen werden durch die Vereinbarung

einer Umsatztantieme übermäßig belastet, besonders wenn die Umsatzentwicklung anders als die Gewinnentwicklung verläuft. Umsatztantiemen können nur dann angemessen sein, wenn der Zweck der Tantieme, also idR die Ertragssteigerung, mit einer Gewinntantieme nicht erreicht werden kann.

ZB BFH v. 5.10.1977 – I R 230/75, BStBl. II 1978, 234; v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490; v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854). Das Hess. FG (v. 27.6.1991, EFG 1992, 32, rkr.) hat eine Umsatztantieme auch bei einer stabilen und vorhersehbaren Umsatzentwicklung anerkannt; demgegenüber sieht das FG München (v. 27.4.2001, EFG 2001, 1235, rkr.) in der gleichmäßigen Entwicklung von Gewinn und Umsatz keine ausreichende Begründung für die Anerkennung einer Umsatztantieme.

► *Gesellschaft in der Aufbauphase*: Umsatztantiemen können in Aufbau- und Umstellungsphasen angemessen sein, wenn eine Gewinntantieme 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; v. 19.2.1999 – I R 105–107/97, BStBl. II 1999, 321; v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058; v. 9.7.2007 – I B 123/06, nv. [juris]); 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 685).

► *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). 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 Begründung 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 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; 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, 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, BStBl. I 2002, 219). Die Fin. Verw. 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, § 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, § 8 Rn. 1270).

294 Einstweilen frei.

295 **5. Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses**

Ausgewähltes Schrifttum: 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 Dienstverhältnis geschlossen wird, da die Abfindung zukünftige Ansprüche abgelten soll (glA Gosch, § 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). IdR wird der interne Fremdvergleich 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, 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 STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „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 (s. Anm. 380 „Lästiger Gesellschafter“).

► *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 12 Monatsgehälter betragen (§ 10 Abs. 1 KSchG; vgl. DJPW/KLINGEBIEL, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Abfindungen“; s. auch FG Nürnberg, v. 9.11.1999, EFG 2000, 205, rkr.: 0,5 Monatsgehälter je Beschäftigungsjahr angemessen).

► *Abfindung von Pensionszusagen:* s. Anm. 303.

Einstweilen frei.

296

6. Pensionszusagen

Ausgewähltes Schrifttum: HÖFER/KISTERS-KÖLKES, Zur steuerlichen Anerkennung von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, BB 1989, 1157; BECK, Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2002, 473; CRAMER, Barlohn und Rentenlohn – Divergenz zwischen Arbeits- und Steuerrecht in der betrieblichen Altersversorgung, DStR 2002, 387; HASSELBERG, Steuerliche Überlegungen zur Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH, DStR 2002, 1803; HOFFMANN, Nochmals: Pensionsverzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Veräußerung der GmbH, DStR 2002, 2211; HILDESHEIM, Zur Absicherung von Pensionsansprüchen eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, DStZ 2002, 747; 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 oder Übertragung von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze, GmbHR 2003, 992; HÖFER, Lohnsteuerfreie Übertragung der Geschäftsführerverversorgung 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; WELLKAMP, Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DStZ 2003, 291; BRIESE, Pensionszusagen: Überversorgung nach § 6a EStG und/oder verdeckte Gewinnausschüttung?, GmbHR 2004, 1132; 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; HÖFER/KAISER, Zur Angemessenheit von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DStR 2004, 2136; 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; FINSTERWALDER, Angemessenheitsprüfung und Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer im Licht unangemessener Rechtsfolgen, DB 2005, 1189; HARLE/KULEMANN, Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2005, 1275; HÖFER, Entgeltumwandlung, Überversorgung und Pensionsrückstellungen, DB 2005, 132; LANGOHR-PLATO, Bilanzsteuerrechtliche Berücksichtigung überhöhter Versorgungsanwartschaften – nicht nur ein Problem von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2005, 134; MAHLOW, Die (steuerlich) wirksame Pensionszusage an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, DB 2005, 2651; 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; APITZ, Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern, sj. 2006, 13; 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; GÖTZ, Unentgeltlicher Verzicht auf eine Pensionszusage, NWB F. 3, 13815; HAAS, Verzicht auf „unliebsame“ Pensionszusage als Gestaltungsmittel nutzen, GSStB 2006, 88; HALLERBACH, Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, NWB F. 17, 2043; 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, GmbHR 2006, 719; KEIL/PROST, Finanzierbarkeit von Pensionszusagen gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern, DB 2006, 355; 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 insolvenz sicheren 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; PAUS, Finanzierbarkeit einer Pensionszusage als Hürde für die steuerliche Anerkennung, Inf. 2006, 70; PRADL, Restrukturierung von Pensionszusagen: Die Abfindung in der Gestaltung, GSStB 2006, 64; PRADL, Die Auslagerung von Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, GSStB 2006, 277; SCHUHMANN, Pensionszusagen und verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2006, 192; ERHART/LÜCKE, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; ROMEIS, Alterspensionszusage an beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, StBp. 2007, 180; WELLSCH/QUAST/MACHILL, Abfindungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Bestimmung eines angemessenen Ausgleichsbetrags, BB 2007, 987.

297 **a) Prüfungsreihenfolge**

Unterschiedsbetragsminderung: Pensionszusagen einer KapGes. können nur insoweit zu einer Unterschiedsbetragsminderung führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG eingehalten sind (s. hierzu § 6a EStG Anm. 24 ff.). Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, sind bereits innerhalb der Bilanz zu korrigieren (BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937).

Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung: Für die Frage der gesellschaftlichen Veranlassung 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 38 Satz 6 KStR 2004). Die Finanzierbarkeit ist als eigenständiges Prüfkriterium in R 38 KStR 2004 nicht mehr genannt; eine nicht finanzierbare Pensionszusage kann uE aber nicht als ernsthaft vereinbart angesehen werden.

b) Anforderungen an die Anerkennung von Pensionszusagen**aa) Formale Kriterien des Fremdvergleichs**

298

Pensionszusagen zugunsten Nichtgesellschafter: 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 DJPW/Rupp, § 8 Abs. 3 nF Rn. 559 ff.; Gosch/Gosch, § 8 Rn. 1073).

bb) Erdienbarkeit

299

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 10 Jahre betragen (stRspr., zB BFH v. 21.12.1994 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419). Das Ende des Erdienungszeitraums von 10 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 12 Jahren ist es ausreichend, wenn die verbleibende Dienstzeit 3 Jahre beträgt. (BFH v. 24.1.1996 – I R 41/95, BStBl. II 1997, 440; 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 – wie beim beherrschenden Gesellschafter – nicht weniger als 10 Jahre betragen.

► *Die FinVerw.* hat die Grundsätze der BFH-Rspr. übernommen (BMF v. 1.8.1996, BStBl. I 1996, 1138 zum beherrschenden Gesellschafter; v. 7.3.1997, BStBl. I 1997, 637 zum nicht beherrschenden Gesellschafter). Die Rechtsgrundsätze werden auf Pensionszusagen angewendet, die nach der Veröffentlichung der Urteile des BFH v. 24.1.1996 – I R 41/95 aaO und v. 18.8.1999 – I R 10/99 aaO 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.

► *Stellungnahme:* Der BFH hält an den längeren Erdienbarkeitsfristen auch nach der Neufassung des BetrAVG, in der die Unverfallbarkeitsfrist auf 5 Jahre verkürzt wurde, grds. fest. Die Fin. Verw. hat sich dem angeschlossen (BMF v. 13.5.2003, 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, EFG 2004, 1863, rkr.; Gosch, § 8 Rn. 1097; Höfer/Kaiser, DStR 2003, 274). 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. 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 2 Monaten; v. 24.4.2002 – I R 43/01, BStBl. II 2003, 416: 8 Jahre und 2 Monate bei einem Geschäftsführer, der in der früheren DDR keine Altersversorgung aufbauen konnte; FG München v. 29.6.2007, nv. [juris], nrkr., Rev. Az. BFH I R 62/07: maßvolle Erhöhung der Pensionszusage 8 Jahre und 11 Monate vor Dienstende). 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, BStBl. I 2003, 300). Noch kürzere Erdienenszeiträume hat BFH v. 23.7.2003 – I R 80/02 (BStBl. II 2003, 926) bei einem 63jährigen Geschäftsführer und einer Dienstzeit von 6 Jahren, BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04 (BFH/NV 2005, 245) bei einer Dienstzeit von 7 Jahren und 7 Monaten und BFH v. 8.6.2005 – I R 25/04 (BFH/NV 2005, 2252) bei einer Dienstzeit von 8 Jahren abgelehnt. UE sollte auf zeitliche Komponenten bei der Prüfung der Erdienbarkeit verzichtet werden (glA Gosch, § 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 10jährigen Erdienenszeitraum möglich sein (ablehnend BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, nv. [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. BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 728). Der BFH hat hierzu bisher lediglich angedeutet, dass ein Abweichen vom regulären Erdienungszeitraum für möglich erachtet wird (BFH v. 21.12.1998 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419).

Vordienstezeiten 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; 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; 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. Lebensjahrs erteilte Pensionszusagen führen regelmäßig zu vGA, da das Risiko einer vorzeitigen Inanspruchnahme nach Vollendung des 60. Lebensjahrs überdurchschnittlich ansteigt (BFH v. 5.4.1995 – I R 138/93, BStBl. II 1995, 478; v. 23.7.2003 – I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; zur Möglichkeit der Vereinbarung einer versorgungsfreien Wartezeit s. Anm. 300).

► **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. Lebensjahrs arbeitet. Es ist im Übrigen 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 Pensionierungsalter grds. anzuerkennen. Bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist allerdings davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt (glA R 38 Sätze 7, 8 KStR 2004). 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. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; v. 23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379; v. 11.4.1990 – I R 95/88, BFH/NV 1991, 659).

► **Höchstpensionsalter:** Als Höchstpensionsalter ist das 74. Lebensjahr anzusehen (glA Gosch, § 8 Rn. 1092).

300 cc) Probe- und Wartezeiten, Unverfallbarkeit

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; v. 16.12.1992 – I R 2/92, BStBl. II 1993, 455; krit. CRAMER DSrR 1998, 1665); innerhalb der angemessenen Probezeit darf keine Zusage erteilt werden.

► *Dauer der Probezeit:* Die Rspr. sieht grds. eine Probezeit von 5 Jahren, bei einschlägig berufserfahrenen Personen von 2¼ Jahren als ausreichend an (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373). Die FinVerw. geht von einer Mindestprobezeit von 2–3 Jahren aus (BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). 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; v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504).

► *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. UE ist die Vereinbarung einer Wartezeit mit dem Geschäftsführer 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, § 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; v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882). Nach Auffassung der FinVerw. bedarf es dafür einer Erkenntnisfrist von mindestens 5 Jahren (BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). 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, EFG 2003, 184, rkr.; FG Meck.-Vorp. v. 22.2.2006, DSrRE 2006, 607, rkr.: 3 Jahre und 11 Monate; BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; 13 Monate im Fall eines sog. Management-buy-outs). Der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung kann eine Erkenntnisfrist nicht ersetzen (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97 aaO; ebenso GosCH, § 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 (nur) bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten. Nach Ablauf der Probezeit wächst die Pensionszusage in die stl. Anerkennung hinein; dies gilt nur dann nicht, wenn der Versorgungsfall noch während der fiktiv angemessenen – da nicht vereinbar-

ten – Probezeit eintritt. In diesem Fall stellen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung und die Pensionszahlungen vGA dar (glA BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512). Diese Rechtsfolge weicht von dem Grundsatz ab, dass eine Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung stets nur nach den Verhältnissen bei Erteilung der Zusage erfolgt (glA Gosch, § 8, Rn. 1136). Das gleiche Ergebnis würde sich aber ergeben, wenn nach Ablauf der erforderlichen Probezeit die Pensionszusage erneut erteilt würde.

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). Insbes. die Vereinbarung einer rätierlichen 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, und v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BMF v. 9.12.2002, BStBl. I 2002, 1393). Ist eine vollständige Unverfallbarkeit vereinbart, liegt indes uE in Höhe des Unterschiedsbetrags zu dem Wert, der sich bei einer rätierlichen Unverfallbarkeit ergäbe, eine vGA vor. Beim beherrschenden Gesellschafter ist zur Berechnung der zeitanteiligen Anwartschaft nicht die gesamte Dienstzeit, sondern nur die Zeit seit Erteilung der Zusage heranzuziehen (krit. Gosch, § 8 Rn. 1083; Höfer, DStR 2003, 274).

dd) Ernsthaftigkeit

301

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; 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, § 8 Rn. 1138).

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 Überschuldung im insolvenzrechtl. Sinne führen würde (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; krit. Gosch, § 8 Rn. 1116). In die Berechnung des Barwerts sind die stillen Reserven sowie der Anspruch aus einer etwaigen Rückdeckungsversicherung mit 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; Blümich/Rengers, § 8 Rn. 716). 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, § 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 gegeben, 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. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653, und 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 erteilen. 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 ohne weiteres in die stl. Anerkennung hineinwachsen. Erforderlich ist bei späterer Finanzierbarkeit zumindest eine Bestätigung der Pensionszusage (glA Gosch, § 8 Rn. 1136); diese kann uU auch im Abschluss einer Rückdeckungsversicherung zu sehen sein (glA Blümich/Rengers, § 8 Rn. 716).

► *Anpassung an geänderte Verhältnisse:* Die Finanzierbarkeit ist grundsätzlich 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). UE kann auch in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Anpassungs- oder Widerrufsvorbehalts in der ursprünglichen Zusage nicht schon eine vGA gesehen werden.

► *Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers:* Der freiwillige Verzicht eines GesGf. auf seinen Pensionsanspruch ist grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Pensionsrückstellung ist aufzulösen; in Höhe des noch werthaltigen Teils liegen vGA vor, zugleich erfolgt eine verdeckte Einlage (BFH v. 9.7.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). 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 eine evtl. Verbesserung der Situation abwartet, es sei denn, die Pensionsrückstellung würde zu einer insolvenzrechtl. Überschuldung führen (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99 aaO). Bei Besserung der Ertragslage kann die Pensionszusage wieder angehoben werden.

► *Änderung der Verwaltungsauffassung:* Die FinVerw. hat die Grundsätze der BFH-Rspr. zur Finanzierbarkeit übernommen (BMF v. 6.9.2005, BStBl. I 2005, 875) und hält an den Regelungen der zwischenzeitlich aufgehobenen Tz. 2 des BMF-Schr. v. 14.5.1999 (BStBl. I 1999, 512) nicht mehr fest.

ee) Angemessenheit

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; 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 38 „Angemessenheit“ KStH).

Übersversorgung: Pensionszusagen sind unter verschiedenen Gesichtspunkten auf eine mögliche Übersversorgung hin zu überprüfen. Wird eine Übersversorgung 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 (glA Gosch, § 8 Rn. 1141; DJPW/Rupp, § 8 Abs. 3 nF Rn. 677 f.; krit. BrieSE, DStR 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.; Blümich/Rengers, § 8 Rn. 736).

► *Verhältnis zu den aktiven Dienstbezügen:* Ein Missverhältnis zu den aktiven Dienstbezügen kann zu einer Übersversorgung führen. Eine solche nimmt die Rspr. regelmäßig an, wenn die zugesagten Altersversorgungsbezüge 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigen (BFH v. 17.5.1995 – I R 16/94, BStBl. II 1996, 420; v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 937; BMF v. 3.11.2004, BStBl. I 2004, 1045; krit. Gosch, § 8 Rn. 1132; Frotscher in Frotscher/Maas, Anh. zu § 8 „Pensionszusage“) und/oder künftige Entwicklungen des Gehalts vorweggenommen werden (Hess. FG v. 15.2.2000, EFG 2000, 454, rkr.). Maßgeblich sind wiederum die Verhältnisse im Zusagezeitpunkt; eine spätere Herabsetzung des Festgehalts führt nicht zwangsläufig zu einer Übersversorgung. Unter Aktivbezügen sind sämtliche Lohnbestandteile iSd. § 2 LStDV zu verstehen. Variable Gehaltsbestandteile werden in Höhe des Durchschnitts der letzten 5 Jahre angesetzt (BMF v. 3.11.2004, 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 Übersversorgung 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, und v. 5.2.1987 – IV R 198/84, BStBl. II 1987, 557, zur Direktversicherung für den ArbN-Ehegatten). Die FinVerw. hatte diese Vereinfachungsregelung zunächst übernommen, wendet sie aber seit dem 1.1.2005 nicht mehr allgemein an (BMF v. 3.11.2004, 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 % p. a. – berücksichtigt werden, ohne dass eine Übersversorgung anzunehmen ist; An-

sprüche 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, § 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 (Nds. FG v. 19.12.2000, 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 38 „Lebensgefährtin“ KStH 2005). Bei Verzicht auf die im Betriebsrentenrecht üblichen Spätehe- und Altersdifferenzklauseln können die auf die Hinterbliebenenversorgung entfallenden Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung zu einer vGA führen.

► *Invaliditätsversorgung*: Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung in Höhe von 75 % des Bruttogehalts ist unter fremden Dritten unüblich; dies gilt auch dann, wenn die Versorgungsanwartschaft von der KapGes. aus Sicht des Zusagezeitpunkts finanziert werden kann (BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Die auf ArbGBeiträge zurückzuführenden Invalidenleistungen belaufen sich allenfalls auf 20–25 % der Bezüge der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (Höfer, Gesetz zur Sicherung der betrieblichen Altersversorgung, Bd. II, Rn. 2234; krit. Blümich/Rengers, § 8 Rn. 739).

► *Nur-Pension*: In Abkehr von seiner früheren Rspr. hat BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93 (BStBl. II 1996, 204) und 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. Die FinVerw. hat diese Rechtsauffassung übernommen (BMF v. 28.5.2005, BStBl. I 2005, 387). Die neue Rspr. ist auf Zusagen anzuwenden, die nach dem 26.4.1996 erteilt worden sind. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Nur-Pensionen, die vor dem 27.4.1996 vereinbart wurden, werden 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 kann in Höhe von 4/5 des aufzulösenden Betrags eine Rücklage gebildet werden, die in Höhe von mindestens je einem Viertel in den folgenden Wj. aufzulösen ist. Im Fall einer rückgedeckten Nur-Pension könnte sich bei Überschreitung der 75 %-Grenze aber auch die Frage stellen, ob („nur“) eine Überversorgung vorliegt, die ggf. nach § 6a zu korrigieren ist (ablehnend Gosch, § 8 Rn. 1131 f.; Blümich/Rengers, § 8 Rn. 736).

303 ff) 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, EFG 1998, 878, rkr.; Gosch, FR 1997, 438; krit. Neumann, FR 1997, 292; Neumann, VgA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 408). Eine solche Vereinbarung 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). Die Fin. Verw. hat bei Veröffentlichung des Urteils Stellung genommen, wie ein Abfindungsvorbehalt mit Blick auf § 6a EStG unschädlich formuliert werden kann (BMF v. 6.4.2005, BStBl. I 2005, 619, ergänzt durch BMF v. 1.9.2005, BStBl. I 2005, 860; vgl. auch BECK, DStR 2005, 2062). Eine Abfindung verfallbarer Pensionsanswartschaften führt stets zum Vorliegen einer vGA (FG Düss. v. 14.5.2000, EFG 2000, 1450, rkr.). 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).

Bei Erreichen der Altersgrenze: Eine mit Erreichen der Altersgrenze fällige Pensionszusage kann bei entsprechender Vereinbarung auch dann durch eine einmalige Kapitalabfindung abgegolten werden, wenn der GesGf. weiterhin für das Unternehmen tätig ist (FG Nürnberg. v. 21.11.2006, EFG 2007, 1352, nrkr., Rev. Az. BFH I R 12/07).

c) Direktversicherung

304

Für die stl. Anerkennung von Direktversicherungen zugunsten eines (beherrschenden) GesGf. gelten die Grundsätze für Pensionszusagen im Wesentlichen entsprechend; zu beachten ist uE das Verbot der Überversorgung (glA BFH v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 758; aA GOSCH, § 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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 758; GOSCH, § 8 Rn. 720; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Direktversicherung“; REUTER, GmbHR 1997, 1081).

Einstweilen frei.

305

IV. 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-OSTERLOH, 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 gesellschaftlicher- 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 – Neuauflage 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; WASSERMAYER, 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, VGA und Wettbewerbsverbot, 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 Unternehmensanierungen, 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, JbFfStR 2004/2005, 679; SCHUHMAN, Die Geschäftschance – Eine neue Tendenz der verdeckten Gewinnausschüttung?, StBp. 2004, 35; 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; DITZ, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; WALDENS, Fallstricke bei Funktionsverlagerungen nach der Unternehmenssteuerreform 2008, PISB 2007, 209.

306 1. Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis

Vertragsfreiheit und Wettbewerbsverbot: Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses hat der ArbN gesetzliche oder ggf. vertragliche Wettbewerbsverbote zu beachten.

ZB § 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 Konkurrenztaetigkeit 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; v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949). 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 Entscheidung 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 Entscheidung 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 beherrschendem GesGf. (oder einer diesem nahestehenden Person) und der KapGes. (zB BFH v. 27.1.1971 – I R 79/68, BStBl. II 1971, 352; 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; v. 14.3.1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; v. 12.4.1989 – I R 142–143/85, BStBl. II 1989, 636; v. 26.4.1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; der Rspr. folgend: BMF v. 4.2.1992, BStBl. I 1992, 137; v. 18.8.1992, StEK KStG § 8 Nr. 95; v. 15.12.1992, BStBl. I 1993, 24; v. 29.6.1993, BStBl. I 1993, 556; v. 20.12.1993, BB 1994, 126).

► *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. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; v. 7.8.2002 – I R 64/01, GmbHR 2003, 183; v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; v. 18.12.1996 – I R 26/95, GmbHR 1997, 362; s. auch BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427.

2. Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter

a) Zweistufige Prüfung

307

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 grundsätzlich 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 DJPW/RUPP, § 8 Abs. 3 nF Rn. 908).

► *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 dahin gehenden Dispens regelmäßig auch ohne Entgelt aussprechen (glA DJPW/RUPP, § 8 Abs. 3 nF Rn. 933; Gosch, DStR 1997, 442; aA noch BMF v. 4.2.1992, BStBl. I 1992, 137). Ferner kann das Wettbewerbsverbot im Anstellungsvertrag des Nur-Geschäftsführers, im Übrigen 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 Verletzung 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 zivilrechtl. 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. zu einem späterem Bilanzstichtag es unterlässt, aus solchen Motiven die Forderung gegen den Gesellschafter einzuklagen oder sie bei ihm zu vollstrecken.

▷ Besteht kein zivilrechtl. 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 (s. Anm. 309).

Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass es sich nicht um eine Einlageforderung aus der Rückabwicklung einer vGA (s. Anm. 223) handelt (zur erneuten oder „doppelten“ vGA bei Nichtgeltendmachung oder Verzicht auf die Einlageforderung s. Gosch, § 8 Rn. 1361). Die FinVerw. verweigert bislang die Umsetzung der seit bald zehn Jahren bestehenden BFH-Rspr.; dies wird im Schrifttum als Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip des GG angesehen (Voss, DStR 2003, 441; Pezzer, DStR 2004, 525; Gosch, § 8 Rn. 1362).

Einstweilen frei.

308

b) Geschäftschancenlehre

309

Begriff der Geschäftschance: Hat eine KapGes. auf Grund 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 DJPW/Rupp, § 8 Abs. 3 nF Rn. 854). Grds. kann 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 dann, 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 Chancen, die im Rahmen einer Funktionsverlagerung übertragen werden, s. § 1 Abs. 3 Sätze 9–12 AStG idF des UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912).

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/Gosch, § 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);
- 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, § 8 Rn. 853).

► *Handeln im Interesse der Gesellschaft:* UE ist es 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, EFG 2001, 457, aufgeh. durch BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01 aaO; großzügiger Gosch, § 8 Rn. 853).

► *Mebrfachgeschäftsführung*: 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, § 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 gewissenhafter 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 aaO).

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; v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58; v. 11.6.1996, – I R 97/95, GmbHR 1996, 942; 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 Verstoß gegen ein Wettbewerbsverbot als vGA angesehen werden (FG München v. 10.2.1998, 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).

Einstweilen frei.

310

V. Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Unternehmen

1. Organschaft

311

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; 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.

Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft: OG und OT bleiben auch bei einer kstl. Organschaft zivilrechtl. und strechtl. als eigenständige Rechtssubjekte bestehen (BFH v. 18.6.1980 – I B 88/79, BStBl. II 1980, 733, und v. 25.1.1984 – I R 32/79 BStBl. II 1984, 382). 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). vGA an den OT stellen im Allg. vorweggenommene Gewinnabführungen dar. Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags wird dadurch nicht berührt (R 61 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004). Dies gilt auch dann, wenn der OT eine PersGes. ist und der Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter dieser PersGes. ausgeschüttet wird (R 61 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004). 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. WASSERMAYER, DB 2006, 296; GOSCH, § 8 Rn. 1048 f.) nimmt eine Einkommenskorrektur im Wege der Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG vor. Davon abweichend hält die FinVerw. an ihrer Praxis fest, das eigene Einkommen des OT um die vGA zu kürzen (R 62 Abs. 2 KStR 2004).

► *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 in Höhe von 5 % der nach § 8b Abs. 5 maßgebenden Bezüge. UE verdient die Verwaltungsauffassung 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 DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1806; 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 Gewinnabführungsvertrag ersetzt nicht einen ordnungsmäßigen Gewinnverteilungsbeschluss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; v. 17.12.1980 – I R 220/78, BStBl. II 1981, 383; v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76). Entspricht der Ergebnisabführungsvertrag daher nicht den Bestimmungen des § 14 oder wird er nicht wie vereinbart durchgeführt und ist danach die Organschaft stl. nicht anzuerkennen, ist die OG nach den allgemeinen strechtl. Vorschriften zur KSt. zu veranlagern (R 60 Abs. 8 Satz 2 KStR 2004); 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: vGA können auch gegenüber außenstehenden Minderheitsgesellschaftern erfolgen; sie sind wie Ausgleichszahlungen iSd. § 16 zu behandeln (R 61 Abs. 4 Satz 4 KStR 2004). Auch im Fall der verunglückten Organschaft sind Ausgleichszahlungen der OG an den außenstehenden Gesellschafter vGA (ebenso DJPW/GEIGER, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1818).

312 Einstweilen frei.

313 2. Betriebsaufspaltung

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 Beil. 2000, Nr. 23, 179; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung: Betriebsaufspaltung, EFG Beil. 2000, 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.

Verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis zwischen Betriebskapitalgesellschaft und Besitzunternehmen: Für Leistungsbeziehungen zwischen einer 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 DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1306), und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird; dies gilt insbes. dann, 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. hierzu BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704; v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; 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. 271). Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind vGA vor allem bei Miet- und Pachtverträgen, Darlehensverträgen, Kaufverträgen, Lizenzverträgen oder Anstellungsverträgen denkbar.

BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64: Vereinbarung, dass der zu zahlende Pachtzins „an der oberen Grenze des Angemessenen“ liegen soll, nicht klar und eindeutig; v. 22.7.1987 – I B 141/86, nv. [juris], zur rückwirkenden Erhöhung von Pachtzahlungen; v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301, allg. zu Entgelten im Rahmen eines Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrags; v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, zur entgeltlichen Übertragung eines Geschäftswerts; v. 3.11.1998 – I B 6/98, BFH/NV 1999, 672, zur Verlagerung von Einkaufsrabatten in das Besitzunternehmen; 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, nv. [juris], rkr., und v. 18.9.2001 – 6 K 1835/99, nv. [juris], rkr., zur überhöhten Umsatzpacht; Nds. FG v. 23.2.1999, EFG 2001, 40, rkr.: Veräußerung eines Grundstücks unter Wert; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1998, DStRE 1998, 920, rkr., zur Mieterhöhung trotz gültigen Mietvertrags ohne Änderungsklausel; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, nv. [juris], zu überhöhtem Pachtzins; FG Rhld.-Pf. v. 13.2.1985 – 1 K 199/84, nv. [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.

- ▷ Streitanzfälligkeit ist in der Praxis die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung bei Miet- und Pachtverhältnissen. 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, EFG 1993, 172, rkr.; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, nv. [juris], rkr.; ausführl. DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1317 ff.; 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-KapGes. 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).
- ▷ 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 dann, 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. 298 ff.).

Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts: Bei Begründung 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 dann 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 der 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 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 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, mit Anm. FICHTELMANN, GmbHR 2002, 46, zur Betriebsaufspaltung; v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903 und v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922, zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, zur Realteilung; v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576, zur Aufspaltung.

► *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 fremden Grund und Boden: Errichtet eine KapGes. auf dem (angemieteten) Grundstück eines Gesellschafters ein Gebäude, sind die von ihr aufgewandten HK grundsätzlich 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, 812 ff. 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, 812 ff. BGB stellt uE aber eine vGA dar (vgl. FG Köln v. 7.12.1999, EFG 2000, 582, rkr.).

Einstweilen frei.

314

3. Schwestergesellschaft

315

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; 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.

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/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Schwestergesellschaft“; GOSCH, § 8 Rn. 1215).

Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften können insbes. durch dem Fremdvergleich nicht standhaltende Abreden im Rahmen von Lieferbeziehungen (s. Anm. 263), durch verbilligte Nutzungsüberlassungen, durch verbilligte Dienstleistungen sowie im Rahmen von Grundstücksübertragungen (s. Anm. 265, 267, 269 und 271) entstehen. Eine Ausschüttung ist bei der gewährenden Gesellschaft in Höhe des gewährten Vorteils 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; v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605, zur Grundstücksübertragung zwischen Schwestergesellschaften; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307, zum Forderungsverzicht zwischen Schwester-KapGes.; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652, zum Forderungsverzicht einer PersGes. zugunsten einer beteiligungsidentischen KapGes.; v. 19.5.2005 – IV R 3/04, GmbHR 2005, 1198, zur unentgeltlichen Überlassung von Dienstleistungen; FG Rhld.-Pf. v. 24.11.2003, EFG 2004, 794, rkr., zur verbilligten Veräußerung von im SonderBV II einer KG befindlichen GmbH-Anteilen an deren Geschäftsführer als Entnahme; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234, zu nachträglichen AK der Beteiligung bei mittelbarer verdeckter Einlage; FG Münster v. 3.11.2006, EFG 2007, 539, nrkr., Az. BFH I R 19/07: Rückstellungsbildung wegen kapitalersetzender Nutzungsüberlassung eines Gewerbegrundstücks an Schwestergesellschaft bei vorrangig betrieblicher Veranlassung keine vGA; s. auch JAHNDORF, DB 2003, 1759; WASSERMEYER, DB 2006, 296; ROGALL, FR 2005, 779.

316 Einstweilen frei.

317 **4. GmbH & Co. KG**

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH und KG können insbes. durch eine zu geringe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH entstehen, wenn erkennbar ist, dass die KG auf abschbare Zeit keine Gewinne erwirtschaften wird (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152; FG Saarl. v. 28.3.1990, EFG 1990, 586, rkr., zu einer Haftungsprämie als ausreichende Gewinnbeteiligung). Auch eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zu Lasten der Komplementär-GmbH kann zu vGA führen (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 870; 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. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172; v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619). Als angemessen wird bei einer auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH ein Gewinnanteil angesehen, der ihr auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen sowie eine den Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko gebührend berücksichtigende Beteiligung am Gewinn einräumt; dabei sind sowohl die einzelnen Formen der Gewinnbeteiligung 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; v. 27.2.1992 – IV R 69/91, BFH/NV 1993, 386).

Vorteilszuwendungen der KG 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; v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531, zur Vereinbarung überhöhter Warenbezugspreise; 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; v. 9.6.1994 – IV R 47–48/92, BFH/NV 1995, 103, zur Angemessenheit des Gewinnanteils eines partiarischen Darlehensgebers).

Entscheidung im Gewinnfeststellungsverfahren: Grundsätzlich ist über eine vGA bei einer KapGes. im Rahmen ihrer KStVeranlagung zu entscheiden. Davon abweichend 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. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637; v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832). 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 [Rechtsfolgen 1–14]), ist dagegen im Veranlagungsverfahren der Komplementär-GmbH zu entscheiden (vgl. BFH v. 24.3.1998 – I R 79/97, BStBl. II 1998, 578; s. hierzu auch WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18; NEU, EFG 2004, 770, zur GmbH & atypisch Still).

Einstweilen frei.

318

VI. Betrieb gewerblicher Art

Ausgewähltes Schrifttum: RADER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, BB 1977, 1441; 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; JANSSEN, Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2001, 161; SCHIFFERS, Steuerliche Beratung für Betriebe gewerblicher Art, GmbH-StB 2001, 315; GOSCH, Unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern eines Betriebs gewerblicher Art in den Hoheitsbereich ist Gewinnausschüttung, BFH-PR 2002, 425; PELTNER, Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb gewerblicher Art in die Trägerkörperschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, KFR F. 4 KStG § 4, 1/02, 429; SCHÖNWALD, Die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, SteuerStud. 2002, 250; HELM, Verdeckte Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2003, 662; HELM, Die Kapitalertragsteuer auf Quasi-Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit an juristische Personen des öffentlichen Rechts, VersorgW 2003, 101; HÖLZER, Verdeckte Gewinnausschüttungen durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, DB 2003, 2090; DOPPSTADT, Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, BB 2004, 299; 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; JANSSEN, Darlehenszinsen eines Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, KFR F. 4 KStG § 8, 2/04, 81; WÄLLENHORST, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, DStZ 2004, 711; BEISER, Verluste zum Wohl der Allgemeinheit („bonum commune“) im Ertragsteuerrecht, DB 2005, 2598; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften, Betrieben der öffentlichen Hand und Vereinen, Steueranwalt 2005/2006, 63;

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; GOSCH, Die Zusammenfassung unterschiedlicher Betriebe gewerblicher Art ist nicht grundsätzlich gestaltungsmisbräuchlich, BFH-PR 2005, 18; KALWAROWSKY, 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: Festschr. H.-O. Solms, Achim 2006, 223; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; PINKOS, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; 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; NEU, Verdeckte Gewinnausschüttung bei strukturell dauerdefizitärem Betrieb gewerblicher Art, EFG 2007, 437.

319 1. Körperschaftsteuerpflicht des Betriebs gewerblicher Art

Verhältnis zwischen rechtlich unselbständigem Betrieb gewerblicher Art und Trägerkörperschaft: Ein BgA ist idR rechtl. unselbständiger Teil einer jur. Person des öffentlichen Rechts; zur Begriffsdefinition s. § 4 Anm. 8 ff. Demnach ist nur die als Trägerkörperschaft fungierende jur. Person des öffentlichen Rechts (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, § 8 Rn. 633 f. mwN). In diesem Fall ist grds. für jeden einzelnen BgA das Einkommen gesondert zu ermitteln und die hieraus resultierende KSt. gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (s. aber BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511 mwN, zur Zusammenfassung mehrerer BgA einer jur. Person des öffentlichen Rechts). Der gegen die These von der strechtl. Unselbständigkeit des BgA seit langem vorgebrachte Kritik (zB RADER, BB 1977, 1441; KNOBBE-KEUK, StuW 1983, 227; GRÖPL, StuW 1997, 131) ist seit der Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG idF des StSenkG v. 23.10.2000 der Boden entzogen; nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung, Leistungen, nicht den Rücklagen zugeführte Gewinne und vGA von BgA auf der Gesellschafterebene als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, kann an der Anwendung der vGA-Grundsätze im Verhältnis zwischen BgA und Trägerkörperschaft kein Zweifel mehr bestehen (glA GOSCH, § 8 Rn. 633). Andererseits ist es mit Schaffung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG uE zweifelhafter denn je, 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/GOSCH, § 8 Rn. 634).

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 kstpfll. (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479, zur Gründung einer GmbH, die den zentralen Einkauf für Innungsmitglieder organisiert). Besonderheiten hinsichtlich des Ansatzes von vGA ergeben sich in diesem Fall nicht;

nach Auffassung der höchstrichterl. Rspr. kann eine dauerdefizitäre, von der öffentlichen Hand gehaltene KapGes., die öffentliche Aufgaben der Daseinsvorsorge wahrnimmt, nicht mit dem Argument, sie werde im Interesse der Allgemeinheit tätig, auf einen etwaigen Verlustausgleich bzw. auf einen angemessenen Gewinnaufschlag zugunsten ihres Gesellschafters verzichten. 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; v. 22.8.2007 – I R 32/06, nv. [juris], zu kommunalem Bäderbetrieb; ebenso BECKER/KRETZSCHMANN, DStR 2007, 1421).

► *Einbringung eines strukturell dauerdefizitären BgA in eine KapGes.:* Etwas anderes gilt danach auch nicht für Verluste eines strukturell dauerdefizitären BgA, der in eine KapGes. eingebracht wird. Nach der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 ist eine Gewinnerzielungsabsicht bei BgA zwar nicht erforderlich; dies wirkt aber nicht für die neue Rechtsform der – rechtl. selbständigen – KapGes., in der der BgA nach der Einbringung weitergeführt wird, fort (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, aaO, 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). Dabei ist es ohne Bedeutung, dass die öffentliche Hand mit den in ihrer „Liebbereichsphäre“ betriebenen Aufgaben solche der Daseinsvorsorge erfüllt (zur Kritik s. Anm. 321).

2. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben gewerblicher Art

320

Einkünfteermittlung bei 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, § 8 Rn. 633). Daher sind die Grundsätze anzuwenden, wie sie für das Verhältnis einer KapGes. zu ihren Gesellschaftern gelten; dies schließt die Vorschriften über vGA ein (BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; s. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Betrieb gewerblicher Art“; R 33 Abs. 1 KStR 2004). Die Anwendung der für KapGes. geltenden Grundsätze findet dort ihre Grenzen, wo die Besonderheiten des BgA eine andere Sachbehandlung erfordern (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496, zu Miet- bzw. Pachtverträgen).

Vertragliche Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art: Auch wenn der BgA keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, können Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn sie klare, eindeutige und zivilrechtl. gültige Regelungen enthalten, die im Vorhinein getroffen wurden, und die hierfür vereinbarten Entgelte dem zwischen fremden Dritten üblichen entsprechen (BFH v. 29.11.1960 – I 145/60, BStBl. III 1961, 67; v. 1.2.1989 – I R 2/85, BStBl. II 1989, 473; aA GOSCH, § 8 Rn. 635: keine zivilrechtl. wirksame Regelung erforderlich). Der Ausweis entsprechender Posten im Haushaltsplan allein ist nicht ausreichend (BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 672).

► *Darlehen*: Da das Verhältnis zwischen einem BgA und seiner Trägerkörperschaft strechtl. wie das zwischen einer KapGes. und ihrem Alleingeschafter beurteilt wird, sind auch sog. „interne“ Darlehensvereinbarungen der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit sie den oben genannten Grundsätzen – insbes. denen der Fremdüblichkeit – entsprechen (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147). Denn es steht der Trägerkörperschaft frei, ob sie ihrem BgA Kapital als Fremdkapital überlässt oder durch Einlagen als Eigenkapital zuführt. Die Anerkennung von Darlehensverhältnissen setzt indes eine angemessene Eigenkapitalausstattung des BgA voraus. Maßgeblich ist die Eigenkapitalausstattung vergleichbarer privatwirtschaftlicher Unternehmen (BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147, und v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; vgl. auch R 33 Abs. KStR 2004). Gewährt ein BgA seiner Trägerkörperschaft, nicht aber fremden Dritten Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen, führt dies uU zu vGA (BFH v. 1.12.1982 – I R 69–70/80, BStBl. II 1983, 152).

► *Konzessionsabgaben*: Überhöhte Konzessionsabgaben, die ein Versorgungsbetrieb an die kommunale Trägerkörperschaft entrichtet, führen zu vGA. Zur Beurteilung der Angemessenheit von Konzessionsabgaben ist der allgemeine Maßstab des Fremdvergleichs zugrunde zu legen (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196). Nach Auffassung der FinVerw. liegt eine vGA dann nicht vor, wenn die preisrechtl. festgelegten Höchstbeträge nicht überschritten werden und nach Abzug der Konzessionsabgaben ein angemessener Mindestgewinn (1,5 % des eigenen oder gemieteten Sachanlagevermögens) verbleibt (BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 783; v. 27.9.2002, BStBl. I 2002, 940); in der Anlaufphase ist die Erzielung eines vorübergehenden Mindestgewinns indes nicht erforderlich (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04 aaO).

► *Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen*: Von der Trägerkörperschaft überlassene wesentliche Betriebsgrundlagen rechnen zum notwendigen BV des BgA. Werden über solche WG Miet- bzw. Pachtverträge abgeschlossen, stellen hierfür geleistete Zahlungen vGA dar, da diese bei der Trägerkörperschaft idR nicht zu versteuern sind (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558).

► *Leistungen an die Trägerkörperschaft*: Lieferungen und Leistungen, die von einem BgA an seinen Träger erbracht werden, führen zu vGA, wenn kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt wird (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. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773, zur Leistungsverrechnung eines Blockheizkraftwerks). Die unentgeltliche Überführung eines WG aus dem BV eines BgA in den Hoheitsbereich der Kommune ist nicht als Entnahme, sondern als vGA zu beurteilen (BFH v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412).

► *Leistungen zwischen Betrieben gewerblicher Art*: Hier wendet die FinVerw. uE zutreffend die Grundsätze an, die für Schwestergesellschaften (s. Anm. 315) gelten. Leistungen ohne angemessenes Entgelt führen zu einer vGA an den Träger (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 Tz. 27).

► *Spenden* des BgA an die Trägerkörperschaft sind vGA, soweit sie die üblicherweise geleisteten Spenden an Dritte übersteigen (vgl. BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 171, und v. 8.4.1982 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849 zu Spenden einer Sparkasse an ihren Gewährträger). Einen Anhalt kann insoweit das Spendenverhalten des BgA in den Vorjahren geben.

3. Strukturell dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art – Kritik

Dauerverluste als verdeckte Gewinnausschüttungen? Eine grundsätzliche Frage ist, ob die Fortführung dauerhaft verlustreicher Tätigkeiten, die von der öffentlichen Hand im Rahmen der Daseinsvorsorge (zB öffentl. Personennahverkehr, Bäderbetriebe etc.) ausgeübt werden, zu einer vGA an ihren Träger führen können. Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ist eine Gewinnerzielungsabsicht bei BgA nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2). Andererseits geht die Rspr. davon aus, dass eine KapGes. stl. gesehen keine außerbetriebliche Sphäre hat und Dauerverlusttätigkeiten im Interesse ihrer Gesellschafter ausgeübt werden (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134, und v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637). In diesem Zusammenhang vertritt der BFH die Auffassung, dass das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären BgA durch die Trägerkörperschaft ohne Verlustausgleich und angemessenem Gewinnaufschlag im Einzelfall zur Annahme einer vGA führen könne (s. näher Anm. 319). Es sei im Regelfall nicht Aufgabe des Steuerrechts, 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 ist, das Kostendeckungsprinzip einzuhalten (vgl. Beitrittsaufforderung an das BMF durch Beschl. des BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190, zum Bäderbetrieb einer Stadt [das Revisionsverfahren wurde nach Klagerücknahme eingestellt]; zust. Gosch, § 8 Rn. 1039; s. hierzu auch BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; v. 14.7.2004 – I R 9/03, GmbHR 2004, 1601).

► *Stellungnahme:* UE wird eine Übertragung der Rechtsprechungsgrundsätze zu vGA bei KapGes. auf dauerdefizitäre BgA dem Wesen solcher Betriebe nicht gerecht. Vielmehr entspricht es dem Zweck eines BgA – gerade im Bereich der Daseinsvorsorge – für bestimmte Leistungen *kein* kostendeckendes Entgelt zu verlangen; es ist uE daher verfehlt, das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären BgA im Bereich der Daseinsvorsorge an den Anforderungen des Geschäftsverkehrs zu messen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Betrieb gewerblicher Art“; krit. differenzierend auch DJPW/KLINGEBIEL, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Betrieb gewerblicher Art“ Rn. 12 ff. und DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 218 ff.; aA Gosch, § 8 Rn. 1039). Auch BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04 (BStBl. II 2006, 190) gab zu bedenken, dass es zu Wertungswidersprüchen kommen könne, wenn man das Verhalten eines BgA stets an demjenigen eines gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters messen würde. Regelmäßig wird eine defizitäre Aufgabe im Bereich der Daseinsvorsorge nicht übertragen, der BgA entsteht vielmehr tätigkeitsbezogen. Die öffentliche Hand kann sich dem Entstehen eines dauerhaft verlustreichen BgA nur dadurch entziehen, dass sie die Leistung überhaupt nicht anbietet. Allein das Unterhalten eines dauerdefizitären BgA kann daher uE nicht zu einer vGA führen. Verluste eines BgA sind stets betrieblich veranlasst sind, solange dieser in Erfüllung seiner spezifischen Aufgaben handelt (so auch FG Düss. v. 10.7.2003, EFG 2003, 1408, nach Rücknahme der Klage im Revisionsverfahren I R 8/04 gegenstandslos geworden; s. auch FG Düss. v. 30.11.2006, EFG 2007, 435 [Stadtbibliothek], rkr.; s. auch FG Düss. v. 22.6.2006, EFG 2006, 1769, rkr., m. Anm. TEPFER, EWIR 2007, 21 [Freibad]; s. ferner FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Betrieb gewerblicher Art“, KNOBBE-KEUK, StuW 1983, 227; HÖLZER,

DB 2003, 2090; WALLENHORST, DStZ 2004, 711; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 127 [129]; KOHLHEPP, DB 2005, 1705; STORG, BB 2005, 1993; HÜTTEMANN, DB 2007, 1603 und BECKER/KRETZSCHMANN, DStR 2007, 1421; teilw. aA PINKOS, DB 2006, 692; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF Rn. 12d).

322–329 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3 Sätze 3–6: Verdeckte Einlagen

(Dr. Heinrich Jürgen **Watermeyer**, Rechtsanwalt,
Dr. Harzem & Partner KG, Bonn)

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), Heft 41 (Beratung aktuell), 3429; BRIESE, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; BRIESE, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; DIETERLEN/DIETERLEN, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, DStZ 2007, 489; DÖRFLER/HEURUNG/ADRIAN, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; DÖTSCH/PUNG, Gesetzgebungsübersicht JStG 2007: Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; IdW, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), WPg. 2006, 130; KOHLHEPP, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 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; TETZLAFF/SCHALLOCK, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; WARNKE, Jahressteuergesetz 2007, EStB 2007, 98.

A. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 3

330 1. Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage

Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“, ohne den Begriff selbst – wie zahlreiche andere stl. Regelungen (zB § 6 Abs. 6 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6) – zu definieren.

Anwendung des einkommensteuerlichen Einlagebegriffs im Körperschaftsteuerrecht: Der Grund liegt darin, dass die verdeckte Einlage ein durch die Rspr. entwickeltes Institut ist und auf dem Grundgedanken der §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 EStG beruht. Obwohl die Regelung der Einlage in §§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 EStG davon ausgeht, dass ein WG aus dem nicht-betrieblichen Bereich eines Stpfl. in sein BV überführt wird und die Zuordnung zu demselben Stpfl. erhal-

ten bleibt, gelten die Einlageregelungen auch bei der „Überführung“ 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]; v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691 [692]) 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 grundsätzlich anwendbar erklärt. Dasselbe gilt konsequenterweise auch für die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 5 EStG. GlA FinVerw. (R 40 Abs. 2 KStR) und die hM im stl. Schrifttum (vgl. zB DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 1 Rn. 91; s. auch Anm. 21).

Unterscheidung offene und verdeckte Einlage: Handelsrechtl. unterscheiden sich verdeckte von den offenen Einlagen dadurch, dass sie nicht in das Eigenkapital der Gesellschaft geleistet, sondern in der GuV als Ertrag oder Minderaufwand ausgewiesen werden, zB durch die Unterbewertung offener Sacheinlagen. Offene Einlagen jedenfalls sind Vermögenszuwendungen, die der Gesellschafter der Körperschaft aufgrund einer gesellschaftsrechtl. Verpflichtung erbringt. Dazu gehören die Vermögenszuführung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder andere Einlagen, zu denen der Gesellschafter gesellschaftsrechtl. verpflichtet ist, aber auch die Zuzahlung in die Kapitalrücklage aufgrund § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, wenn eine Leistung in das Eigenkapital gewollt ist (vgl. DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 1 Rn. 91; DIERTERLEN in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Rn. 517).

UE spielt die handelsrechtl. Abgrenzung für das Steuerrecht keine Rolle, weil die verdeckte Einlage ein strechtl. Institut ist und den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; vgl. auch GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 88; ELLROTH/BRANDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 Rn. 162). Sie ist Korrektiv, um die Vermögenssphäre von Gesellschaft und Gesellschafter voneinander abzugrenzen und den Gewinn zutreffend zu ermitteln. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG enthält eine eigene Definition der Einlage, die über den handelsrechtl. Begriff hinausgeht (BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92). Dieser Gedanke gilt für verdeckte Einlagen gleichermaßen. Die (neuere) Rspr. des BFH (Urt. v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416 [417]) stellt für die verdeckte Einlage wesentlich darauf ab, dass die Zuwendung ohne Gegenleistung in Gestalt von Gesellschaftsrechten erfolgt (ebenso H 4.3 EStH, ungenauer R 40 Abs. 1 KStR – ohne Gegenleistung, vgl. auch GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 105; DIERTERLEN in ERNST & YOUNG, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Anm. 5 A 10). Erfasst werden damit alle gesellschaftsrechtl. veranlassten Vermögenszuführungen, die im Gewinn und nicht im Eigenkapital ausgewiesen sind. Im Fall einer Überpari-Emission handelt es sich nicht um eine (teilweise) verdeckte Einlage, weil die Einbringung insgesamt als Tauschvorgang zu beurteilen ist (BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, DStR 2007, 1388).

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; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; v. 24.4.2007 – I R 35/05, DStR 2007, 1388). Die verdeckte Einlage bildet insoweit den umgekehrten Fall der vGA, entspricht ihr aber hinsichtlich des Gegenstands möglicher Einlagen (insbes. keine Nutzungseinlagen und verhinderte

Vermögensmehrungen, GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 105) nicht vollständig (glA BRIESE, GmbHR 2006, 1136, der aber die verdeckte Einlage ebenso wie die vGA bereits im Steuerbilanzgewinn von vornherein eliminiert wissen will und die zweistufige Gewinnermittlung ablehnt).

331 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage

332 a) Überblick

Die verdeckte Einlage zeichnet 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.

Wesentliche Merkmale der Einlage sind danach:

- Gesellschafterstellung oder nahestehende Person
- Zuwendung eines „Vermögensvorteils“
- aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung.

333 b) Einzelne Tatbestandsmerkmale

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., auf die die Definition der verdeckten Einlage zurückgeht, verwendet den Begriff des Gesellschafters offenbar iSd. unmittelbaren Gesellschafters. Anderenfalls hätte es einer Einbeziehung von dem Gesellschafter nahestehenden Personen nicht bedurft.

► *Noch-nicht- oder Nicht-mehr-Gesellschafter:* Hat der Gesellschafter an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage geleistet, bleibt es bei dieser Qualifikation auch nach dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft. Das gilt auch 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 DJPW/WOCHINGER, § 8 Abs. 1 Rn. 92 unter Hinweis auf BFH v. 28.2.1956 – I 92/54 U, BStBl. III 1956, 154; v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227 und eine entsprechend abgestimmte Auffassung der FinVerw.). UE gilt dasselbe für eine Leistung des Noch-nicht-Gesellschafters, wenn die Zuwendung in Ansehung des einzugehenden Gesellschaftsverhältnisses erfolgt und der Einlegende dann auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419 [zur vGA]). Der BFH hat sogar im Sonderfall 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/PRINZ, DStR 2006, 1345 [1348]). Gesellschaft und Gesellschafter sollten entsprechende Nachweisvorsorge 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. 2a).

Nahestehende Person: Den Begriff der nahestehenden Person iSd. vGA und verdeckten Einlage hat die Rspr. entwickelt. Er ist von § 1 Abs. 2 AStG unabhängig und geht weiter, weil er insbes. auch familienrechtl. und rein tatsächliche

Beziehungen erfasst. 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); s. im Einzelnen Anm. 125.

In diesen Fällen ist die verdeckte Einlage eine mittelbare. Wesentliche Erscheinungsformen der mittelbaren Einlage sind die Vermögenszuwendung eines Anteilseigners unmittelbar in die Enkelgesellschaft, der Eintritt einer nahestehenden Person als Sicherheitengeber für Verbindlichkeiten der Gesellschaft und gesellschaftsrechtl. Dreiecksverhältnisse.

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 vor und von der T-GmbH in die E-GmbH; 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.

Beispiel 3: M-GmbH hält alle Anteile an den beiden Tochtergesellschaften T₁-GmbH und T₂-GmbH. Für Warenbezug von der T₁-GmbH zahlt die T₂-GmbH einen überhöhten, nicht fremdüblichen Preis. Der Fall ist dem grundlegenden Urte. 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.

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.

Hinweis: 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 Gesellschaftsbereich vom Bereich des Gesellschafters zu trennen (vgl. zB BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455; v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 105a; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXXVI. § 5 Rn. 164; s. auch Anm. 22).

Nutzungsvorteile/Nutzungsrechte nicht einlagefähig: Aufgrund § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG können nur bilanzierungsfähige WG einlagefähig sein. Nutzungsvorteile und Nutzungsrechte sind nicht einlagefähig (s. zuletzt 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; v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; glA Abschn. H 4.3 EStH; s. auch Anm. 22). Sie bilden keine selbstständigen WG. § 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 der definierende Klammerzusatz bei den Einlagen auf Bar-

einzahlungen und sonstige WG; Nutzungen werden *expressis verbis* nicht genannt.

Beispiel: Der Gesellschafter der A-GmbH gewährt dieser ein zinsloses oder niedrig verzinstes Darlehen. Der Verlust aus der Nichtverzinslichkeit oder der niedrigen Verzinsung führt nicht zu einer verdeckten Einlage. 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 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. Grundlegend hierzu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348. Zur Erfassung grenzüberschreitender Nutzungseinlagen durch § 1 Abs. 1 AStG s. Anm. 60.

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 nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; R 40 KStR; ausführlich WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 mit umfangr. Nachw.).

334 Einstweilen frei.

335 3. Bewertung der verdeckten Einlage

Für die Bewertung der verdeckten Einlage 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 § 8 Abs. 1 nach den Bewertungsregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu beurteilen (vgl. auch BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 116; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 524 f.; ausführlich und mit weitergehenden Hinweisen s. Anm. 22).

Besonderheit bei Forderungsverzicht und -erlass: Gesellschafter können eine verdeckte Einlage auch durch den Verzicht oder Erlass von Forderungen auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens vornehmen. Handelsrechtl. führt der Wegfall der Verbindlichkeit regelmäßig zu Gewinn. Erfolgte der Verzicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen, handelt es sich stl. demgegenüber um eine Einlage. Eine derartige gesellschaftsrechtl. Veranlassung liegt regelmäßig bei eigenkapitalersetzenden oder mit einem Rangrücktritt versehenen Gesellschafterdarlehen vor. Problematisch ist indes, in welcher Höhe eine verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht und -erlass bei der KapGes. erfolgte; s. auch Anm. 22.

Nach Ansicht des Großen Senats des BFH ist nicht der Nennbetrag der wegfallenden Verbindlichkeit, sondern der Wert der Rückzahlungsforderung für den Wert der Einlage entscheidend. Maßgebend ist aus der Sicht der die verdeckte Einlage empfangenden Gesellschaft, welchen Betrag sie für die Rückzahlung der Verbindlichkeit hätte aufwenden müssen oder können. Der Betrag korrespondiert mit dem werthaltigen Teil der Rückforderung des Gesellschafters (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; DJPW/GEIGER/KLINGEBIEL/WOCHINGER, § 8 Abs. 1 Rn. 122; NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 525; aA ROSER, GmbHR 1998, 301; HOFFMANN, GmbHR 1999, 1282). In Höhe des nicht werthaltigen Teils erzielt die empfangende KapGes. stpfl. Einkommen. Zu Billigkeitsmaßnahmen im Sanierungsfall vgl. BMF v. 27.3.2003, BStBl. I

2003, 240, zum Forderungsverzicht mit Besserungsschein BMF v. 2.11.2003, BStBl. I 2003, 648.

Aufgrund des Beschlusses des Großen Senats des BFH kommen diese Bewertungsgrundsätze der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft nicht nur in Fällen des Darlehensverzichts zum Tragen, sondern auch in den Fällen, in denen die Verbindlichkeit aus einer Leistungsbeziehung zum Gesellschafter entstanden ist, die bei ihr zu Aufwand geführt hat; s. Anm. 22. Das ist konsequent, weil der Gesellschafter korrespondierende Erträge generiert hat (glA DJPW/GEIGER/KLINGEBIEL/WOCHINGER, § 8 Abs. 1 Rn. 122).

Hinweis: Beim Gesellschafter ist hinsichtlich der Rechtsfolge aus einem Forderungsverzicht zu unterscheiden. Nach dem Beschluss des Großen Senats führt der Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegen die Gesellschaft zum Zufluss des noch werthaltigen Teils der Forderung. Bildet die Forderung des Gesellschafters BV, ist str., ob der nicht werthaltige Teil bei ihm zu stl. abzichbarem Aufwand oder zu § 8b Abs. 3 Satz 3, § 3c Abs. 2 EStG unterfallendem Beteiligungsaufwand führt. Nach nahezu einhelliger und auch hier vertretener Meinung (s. auch § 8b Anm. 85) handelt es sich um stl. berücksichtigungsfähigen Aufwand, weil Beteiligung einerseits und Forderung andererseits unterschiedliche WG bilden (vgl. zB BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, GmbHR 2006, 158; RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354; WASSERMAYER/SCHMIDT/HAGEBÖKE/DUMLER, DB 2004, 2715 ff. gegen BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 1956; DB 2005, 1539) Bei Anteilen und Gesellschafterdarlehen im PV berücksichtigt die Rspr. (zB BFH v. 18.8.1992 – VIII R 90/89, BFH/NV 1993, 158; v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344; 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 Anschaffungskostenbegriff des § 17 EStG, s. § 17 EStG Anm. 200 ff.). Dasselbe gilt für Aufwendungen aus der Inanspruchnahme des Gesellschafters aus Sicherheiten und Bürgschaften. Der vom Gesellschafter ausgesprochene so genannte qualifizierte Rangrücktritt steht demgegenüber einem Forderungsverzicht nicht gleich und führt grundsätzlich nicht zur verdeckten Einlage (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zur Problematik WATERMEYER, GmbHR 2006, 240 mwN).

Der Gesetzgeber des JStG 2008 will die Regeln zur Nichtabziehbarkeit des § 8b Abs. 3 erweitern und auf Verluste von Gesellschafterdarlehen und wirtschaftlich vergleichbaren Leistungen – systemwidrig und unausgewogen – ausdehnen (vgl. PRINZ, Status: Recht 8–9/2007, 276; Centrale für GmbH, GmbHR 2007, 924).

II. Rechtsfolge: Außerbilanzielle Einkommensminderung

336

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.

Die Regelung beruht auf der Systematik der zweistufigen Gewinnermittlung. Aufgrund § 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, BStBl. I 2002, 603 Tz. 2 f.; WASSERMAYER, IStR 2001, 633 [634]; WASSERMAYER, GmbHR 2002, 1; vgl. auch FROTSCHER, FR 2002, 859; FROTSCHER, FR 2003, 230; aA BRIESE, GmbHR 2006, 1136; s. auch Anm. 15 und § 8b Anm. J 06-6).

Einstweilen frei.

337–339

B. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)

I. Tatbestandsvoraussetzungen

340 1. Überblick

Satz 4 regelt eine Ausnahme der stl. Behandlung einer verdeckten Einlage für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft, und zwar in Abhängigkeit von der 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.

341 2. 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 (Anm. 335 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 wohl nicht mehr korrigierbar sein darf.

Beispiel: 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 demgegenüber in Höhe des Differenzbetrags als Aufwand statt AK der Beteiligung erfasst, und ist ihre StFestsetzung endgültig, kommt es bei der T-GmbH zu einer Erfassung des Differenzbetrags als nicht einkommensneutrale verdeckte Einlage aufgrund Abs. 3 Satz 4, soweit eine entsprechende Erfassung bei ihr verfahrensrechtl. noch möglich ist, zB aufgrund § 164 Abs. 2 AO.

Fehlende Einkommensminderung beim Gesellschafter: Eine Einkommensminderung beim verdeckt einlegenden Gesellschafter liegt nicht vor, wenn der zur Einlage führende Vorgang das Einkommen kraft Gesetzes, zB aufgrund einer Freistellung, nicht erhöht.

Beispiel: Die M-AG mit zwei Tochter-Gesellschaften 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.

Einbeziehung veränderter Vermögensmehrung? Der Wortlaut des Satzes 4 spricht von einer Einkommensminderung. Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob dadurch neben der Vermögensminderung auch die verhinderte Vermögensmehrung erfasst sein soll. Auf der Grundlage der Definition zur vGA, die neben der Einkommensminderung auch die verhinderte Vermögensmehrung einbezieht, wird teilweise eine Einkommensminderung durch eine verhinderte Vermögensmehrung bejaht (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB

2007, 11 [14]; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 186; BENECKE, NWB (2006) Heft 41, 3429). Von einer solchen Einbeziehung geht offenbar auch der Gesetzgeber aus (BRDrucks. 622/06, 119).

Die Gegenmeinung orientiert sich demgegenüber 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 1: 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 von 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.

Beispiel 2: 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 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 werden und ein Ertrag von 100 000 € erfasst werden kann. Problematisch ist insoweit, ob Auslandsfälle den Regelungen unterfallen.

► *Stellungnahme:* Weil Satz 4 eine Ausnahmeregelung zur grundsätzlichen Behandlung einer verdeckten Einlage darstellt, ist er am Wortlaut orientiert und eng auszulegen. Dafür spricht auch, dass die verhinderte Vermögensmehrung kein Definitionsmerkmal der Einkommensminderung, sondern der vGA ist (zB BMF v. 28.5.2002, BStBl. I 2002, 603 Tz. 3; vgl. auch GOSCH/ROSER, § 8 Rn. 105) und regelmäßig nicht zu einer bilanzierungsfähigen Zuwendung führt. Da der Wortlaut die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst, ist Satz 4 nur auf verdeckte Einlagen mit der Folge einer Einkommensminderung „durch Abfluss“ oder anderweitigen „leistungsbedingten Abgang“ anzuwenden.

Einkommensminderung natürlicher Personen und Auslandsansässiger? Unklar ist ebenfalls, ob von der im KStRecht angesiedelten Regelung auch Einlagen natürlicher Personen (unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes.) erfasst werden. Systematisch erscheint das zumindest zweifelhaft, weil Abs. 3 Satz 4 wegen des äußeren Normengefüges eigentlich eine „kstl. Einkommensminderung“ beim Gesellschafter voraussetzt. Eine weiter reichende 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.

Besonders deutlich wird diese Unschärfe der Rechtsnormen 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. 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 DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]). Dafür würde sprechen, dass die Regelung (mit Ausnahme des Satzes 6) nur Rechtsfolgen für die empfangende Gesellschaft enthält und der Begriff „Einkommen“ umfassend gelesen werden

müsste. Dasselbe gilt dann auch für im Ausland ansässige Gesellschafter (zur Problematik vgl. STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]).

Einkommensminderung nahestehender Personen? Da Satz 4 voraussetzt, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, ist eine Einkommensminderung bei einer dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht tatbestandsmäßig. Diese Fälle werden nur durch Satz 5 erfasst, der allerdings eine Körperschaft als nahestehende Person voraussetzt.

UE zeigt sich auch hieran, dass – wie vorstehend diskutiert – die natürliche Person nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 4 unterfallen kann. AA nach soll eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegen (DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 187). Dem ist entgegenzuhalten, dass Abs. 3 Satz 4 zu einer materiell-rechtl. Durchbrechung des Trennungsprinzips 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. NEUMANN, GmbH-StB 2007, 112). Allerdings dürfte sich auch insoweit eine verfassungsmäßige Problematik mit Blick auf eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergeben.

342–344 Einstweilen frei.

345

II. Rechtsfolge

Die Rechtsfolge einer Einkommensminderung beim Gesellschafter ist die korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Die durch die verdeckte Einlage bewirkte Vermögenszuführung bei der Gesellschaft bleibt im Steuerbilanzgewinn (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.

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 sie 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 § 32a Abs. 2 zu einer Folgeänderung 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 (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 186). UE hat demgegenüber 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 insbesondere dann nicht vor, 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 186); s. hierzu auch § 32a Anm. J 06-14.

Vermögensvorteil	
Gesellschafter	Gesellschaft
AK der Beteiligung	Grundfall, kein Satz 4
Einkommensminderung, StFestsetzung änderbar	Grundfall, kein Satz 4 <ul style="list-style-type: none"> • keine Änderung, wenn einkommensneutral erfasst • Änderung, wenn nicht einkommensneutral, entweder aufgrund allgem. Verfahrensrechts oder aufgrund § 32a Abs. 2
Einkommensminderung StFestsetzung nicht änderbar	Satz 4; setzt Änderungsmöglichkeit verfahrensrechtl. voraus

Hinweis: Wendet man die Regelung auch auf Auslandsfälle an, wird die stl. Behandlung einer Einlage bei der inländ. Gesellschaft mit ausländ. Gesellschafter von ausländ. Steuerrecht abhängig. Da es sich bei Satz 4 um eine Abweichung von der generellen Behandlung der verdeckten Einlage als einkommensneutral aufgrund Satz 3 handelt, gehen Nachweisfragen uE zu Lasten der FinVerw. (vgl. auch GROTHERR, RIW 2006, 898 [902]).

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. Das muss dann konsequenterweise bedeuten, dass keine Auswirkung auf das Einlagekonto iSd. § 27 und insbes. keine Minderung erfolgt. 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]).

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. Problematisch ist das insbes. in Auslandsfällen.

Beispiel: Die Tochter-GmbH hat von ihrer Muttergesellschaft eine erhaltene Vermögenszuführung statt als Einlage ertragswirksam erfasst. Die Veranlagung der Tochter ist nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Hat 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 § 32a Abs. 2 besteht damit auch kein Anlass für eine Nachfolgeberichtigung der gewinnwirksam erfassten Vermögenszuführung. Hat sie die verdeckte Einlage demgegenüber als 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 muss die Tochter hiervon Kenntnis erlangen und wäre zudem auf eine Nachfolgekorrektur aufgrund § 32a Abs. 2 angewiesen. Allein diese Überlegungen verdeutlichen die Problematik, dass die Regelung im Grunde genommen auf Inlandsfälle ausgerichtet ist und die Anwendung in grenzüberschreitenden Fällen fragwürdig erscheint.

C. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)

350

I. Übersicht

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 die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurden. Solchenfalls verweist die Regelung rechtsfolgemäßig auf die entsprechende Anwendung von Satz 4 – keine Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der den Vermögensvorteil empfangenden Gesellschaft. Halbs. 2 normiert einen Ausnahmefallbestand. Es bleibt bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft, wenn die vGA, auf der die verdeckte Einlage beruht, bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

II. Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1

351 1. Tatbestand

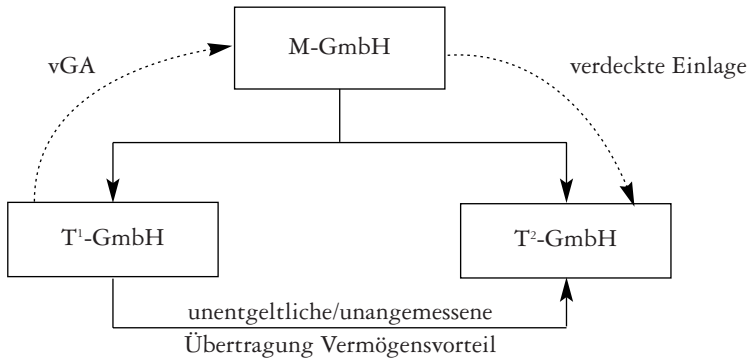
Der Tatbestand des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 setzt beides, die vGA und die verdeckte Einlage, voraus. Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist von der stl. Behandlung der vGA abhängig. Die verdeckte Einlage muss auf einer vGA beruhen, die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. Ebenso wie in dem Grundfall des Satzes 3 und des Ausnahmefalls in Satz 4 erfasst die Regelung zur verdeckten Einlage nur die die Vermögenszuwendung empfangende Gesellschaft. Die vGA betrifft demgegenüber die Ebene des Gesellschafters.

Verdeckte Einlage: s. Anm. 332 f.

Verdeckte Gewinnausschüttung: s. Anm. 100.

Beruhend auf einer verdeckten Gewinnausschüttung: Die Einlage beruht auf einer vGA, wenn der durch die vGA erhaltene Vermögensvorteil zugleich zu einer verdeckten Einlage führt. Angesprochen sind die insbes. im Urteil des BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85 (BStBl. II 1992, 605) dargestellten Dreiecksverhältnisse, in denen die Tochtergesellschaft unmittelbar einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil auf ihre Schwestergesellschaft überträgt. 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).

Grundfall: M-GmbH ist Alleingesellschafter der T₁-GmbH und T₂-GmbH. T₁-GmbH wendet der T₂-GmbH einen unangemessen 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; s. auch Anm. 333.



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 anders als im Fall des § 8a Abs. 1 kein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG.

Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw. auf die durch die Rspr. zur vGA entschiedenen Fälle nahestehender Personen zurückgreifen wird (DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11; für eine Anwendung von § 1 Abs. 2 AStG STRNAD, GmbHR 2006, 1321 [1322]); s. hierzu Anm. 333. Da aber nur Körperschaften vGA leisten können, scheiden natürliche Personen zumindest insoweit aus dem Anwendungsbereich aus (glA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 [14]).

Nichtberücksichtigung: 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. Die vGA ist beim Anteilseigner nicht berücksichtigt, wenn sie nicht in den zur KStFestsetzung führenden Besteuerungsgrundlagen und damit im zu versteuernden Einkommen oder – bei Anwendung auf natürliche Personen in den zur ESt. führenden Besteuerungsgrundlagen – enthalten ist. Bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (PersGes.) ist der Feststellungsbescheid maßgebend. Regelmäßig sind das die Fälle, in denen bei der leistenden Gesellschaft keine vGA berücksichtigt wurde. Ist ihre StFestsetzung nicht mehr änderbar, kommt es auch zu keiner „Berücksichtigung“ beim Gesellschafter, die Voraussetzungen des § 32a Abs. 1 sind nicht erfüllt. 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.

2. Rechtsfolge

352

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. hierzu im Einzelnen Anm. 345. 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 dem Gesellschafter und der 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.

Beispiel: Im vorgenannten Grundfall sind die Festsetzungen von M-GmbH und T₁-GmbH nach der AO nicht mehr änderbar; es wurden keine Folgerungen hinsichtlich einer vGA und verdeckten Einlage gezogen, die vGA der T₁-GmbH war bei ihr aufwandswirksam. Eine Korrektur kann nicht mehr erfolgen, bei M-GmbH erfolgt keine Berücksichtigung, weil § 32a Abs. 1 nicht anwendbar ist. Die verdeckte Einlage bleibt bei T₂-GmbH einkommenserhöhend. Es kommt aufgrund Satz 6 nicht zu AK bei der M-GmbH.

353–354 Einstweilen frei.

III. Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2

355 1. Tatbestand

Der Tatbestand des Satz 5 Halbs. 2 knüpft an Halbs. 1 an. 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 vGA leistender Gesellschaft).

Keine Einkommensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft: Anders als § 8b Abs. 1 Satz 2 enthält die Rückausnahme des Satz 5 Halbs. 2 keinen Hinweis auf Abs. 3 Satz 2. Im Kontext der Regelungen ist die dort geschaffene Regelung auch für Satz 5 maßgebend. Die vGA hat das Einkommen nicht gemindert, wenn sie von Beginn an oder aufgrund einer Änderung der entsprechenden StFestsetzung dem Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft bei Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet wurde; im Einzelnen s. § 8b Anm. J 06-6.

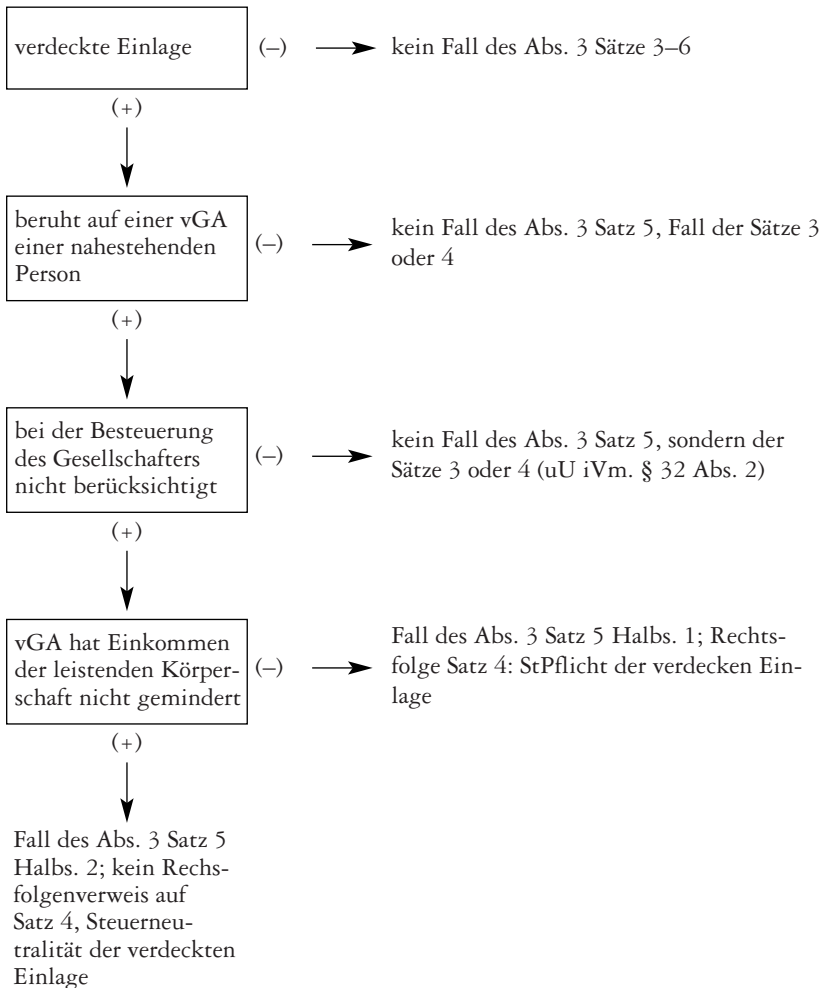
Beispiel: Im vorgenannten Dreiecksfall wurde das Einkommen der T₁-GmbH bei erstmaligem Erlass des KStBescheids oder dessen Änderung nach den Korrekturvorschriften der AO um die vGA erhöht (Abs. 3 Satz 2).

356 2. Rechtsfolge

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. 345.

Beispiel: Grundfall wie oben, aber die StFestsetzung der T₁-GmbH ist nach den Vorschriften der AO mit einer Hinzurechnung der vGA (Abs. 3 Satz 2) änderbar. Da die vGA das Einkommen der leistenden Körperschaft T₁-GmbH nicht gemindert hat, ist die verdeckte Einlage bei der empfangenden T₂-GmbH steuerneutral. Zur Berichtungsmöglichkeit s. § 32a Anm. J 06-13; weitere Fallgestaltungen bei DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 11 (15); DOERFLER/HEURUNG/ADRIAN, DStR 2007, 514 (519 f.).

Zur Anwendbarkeit des Satzes 5 und der aufgrund Halbs. 1 und Halbs. 2 unterschiedlichen Rechtsfolgen sind überschlägig folgende Prüfungsschritte vorzunehmen:



Einstweilen frei.

357–359

D. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6)

360

Satz 6 schließt in Fällen des Satz 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. UE kann aus dem Zweck der korrespondierenden Besteuerung heraus nur der in Satz 5 Halbs. 1 genannte Fall angesprochen sein, in dem die verdeckte Einlage nicht steuerneutral ist. Die Rückausnahme mit einer Steuerneutralität der verdeckten Einlage muss wie ein Grundfall des Satzes 3 zu nach-

träglichen 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 DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15]). Da Satz 6 Teil der für Körperschaften in § 8 Abs. 3 normierten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens ist, ist seine Anwendung auf natürliche Personen systematisch ausgeschlossen, vom Gesetzgeber aber offensichtlich gewollt; s. hierzu bereits § 32a Anm. J 06-4; DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 11 [15].

361–379 Einstweilen frei.

ABC zu Abs. 3

(Dr. Ulrich Schallmoser, Richter am FG, München)

Abfindung: Zur Abfindung wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses s. Anm. 295, zur Abfindung wegen Ablösung einer Pensionszusage s. Anm. 303.

Abgeltungssteuer: Das UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) sieht eine systematische Neuausrichtung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem 1.1.2009 vor (s. allg. MELCHIOR, DStR 2007, 1229; KNEBEL/KUNZE, IWB Gr. 3 F. 3, 1509; GEMMEL/HOFFMANN-FÖLKERSAMB, NWB F. 3, 14695). Durch die 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) – für die ausschüttende KapGes. nicht. Auf der Gesellschafterebene gilt für eine beteiligte Körperschaft § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2 idF des JStG 2007 (s. hierzu § 8b Anm. J 06-5 ff.). Ist der Gesellschafter dagegen 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 idF des UntStRefG 2008), soweit der sonstige Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG idF des JStG 2007; s. hierzu § 3 Nr. 40 EStG Anm. J 06-12 ff.); entsprechend erhöht sich der BA-Abzug auf 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG idF des UntStRefG 2008). Demgegenüber wird bei privaten Beteiligungen eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des verdeckt ausgeschütteten Betrags erhoben (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, 32d Abs. 1 EStG idF des UntStRefG 2008); eine Ausnahme gilt insoweit für Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen, Gesellschafterdarlehen und back-to-back-Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG idF des UntStRefG 2008). Soweit Leistungsbeziehungen in vGA umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG idF des UntStRefG 2008 den Abzug der tatsächlichen WK (zur Einkommenswirkung von vGA in den VZ 2007–2009 s. auch Anm. 58).

Agio (Aufgeld): 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 (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 57 ff.); in der StBil. ist das Agio dem Einlagenkonto (§ 27) zuzuordnen (zu unterschiedlichen Wertansätzen in HBil. und StBil. s. FÖRSCHLE/HOFFMANN aaO Rn. 84). Der Zufluss offener und verdeckter Aufgelder begründet strechtl. eine Einlage (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616).

Aktiengesellschaft: Die Rechtsprechungsgrundsätze 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 Aufsichtsrat 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). 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 Aufsichtsrat 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 Aufsichtsrats nicht gewährleistet ist und das Vorstandsmitglied deshalb seine Interessen durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01 aaO) oder eine Gruppe von Aktionären in einer Familiengesellschaft die AG zu einem für die AG wirtschaftlich nachteiligen Geschäft veranlasst und sich hierdurch einen gesellschaftl. veranlassten Vorteil verschafft (Nds. FG v. 18.6.2003, EFG 2003, 1650, rkr.). Dies gilt zumindest dann, wenn die begünstigten Aktionäre zugleich den Aufsichtsrat 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, § 8 Rn. 566). Im Gegensatz hierzu führen Vereinbarungen der Gesellschaft mit einem *Minderheitsaktionär*, der gleichzeitig eine Vorstandsposition innehat, grds. nicht zu vGA, da es an einer entsprechenden beherrschenden Einflussmöglichkeit fehlt.

Ansprüche gegen den Gesellschafter: vGA können nicht aufgrund von gesellschaftsrechtl. oder gesetzlichen Ausgleichs-, Rückgewähr- oder Schadenersatzansprüchen rückgängig gemacht werden, s. hierzu Anm. 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).

Anteilsveräußerung und -erwerb: s. Anm. 260.

Anwaltskosten: Zu Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 250, zu Anwaltskosten im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung s. Anm. 255.

Arbeitnehmerüberlassung: 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 (Nds. FG v. 7.12.1989, GmbHR 1990, 582, rkr.). Überlässt der Gesellschafter der KapGes. Personal gegen eine überhöhte Vergütung, stellt der unangemessene Teil der Vergütung eine vGA dar (glA BlüMICH/REN-

gers, § 8 Rn. 900 „Arbeitnehmerüberlassung“). Verpflichten die Gesellschafter einer KapGes. diese durch Beschluss zur Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit der Stellung von Arbeitskräften, die an sich den Gesellschaftern zu erbringen obliegt, so 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, BStBl. I 2001, 796, zur Personalsendung im Konzern; SCHNORBERGER/WALDENS, IStR 2001, 39; URBAHNS/BECKER, Inf. 2002, 392).

Arbeitszeitkonto: s. Anm. 287.

Arztkosten: 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 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Arztkosten“; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Arztkosten“).

Aufsichtsrat: Unangemessen hohe Vergütungen für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied können vGA darstellen, wenn das Mitglied Gesellschafter der KapGes. ist oder einem solchen nahesteht. Als dem Gesellschafter „nahestehend“ kann dabei grds. auch ein im Aufsichtsrat tretender 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 Aufsichtsratsvergütungen 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. 3.

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 Nds. FG v. 29.6.1999, EFG 2000, 235, rkr.; GOSCH, § 8 Rn. 595 f.; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Aufwendungsersatz“). 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. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526: pauschale Planungs-, Projektierungs- und Vertriebs honorare; v. 16.7.2003 – I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613: pauschaler Aufwendungsersatz für Fahrzeugnutzungs- und Büropersonalkosten; v. 16.12.1987 – I R 222/83, BFH/NV 1989, 103: Bürgschaftsrückstellung; v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172: Rückstellung für die Reparatur eines dem Geschäftsführer gehörenden PKW). Aufwen-

dungersatz, 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; 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 STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Aufwendungsersatz“) und auf nicht vorhersehbaren Risiken beruhen (glA für Unfallschäden bei PKW-Nutzung: BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Aufwendungsersatz“).

Ausbildung: 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 sowie FG Köln v. 11.5.2000, EFG 2000, 811, rkr., zur Übernahme der Studienkosten des Sohns eines Gesellschafters; Gosch, § 8 Rn. 601).

Ausgeschiedener Gesellschafter: 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).

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 eine Anstellungsvertrags ohne Einhaltung vereinbarter Formerfordernisse s. FG Bad.-Württ. v. 26.2.1996, 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, nv. (juris), rkr. Zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organschaft als vGA s. § 16 Anm. 39.

Auslandstagung: Trägt eine KapGes. Aufwendungen für Reisen ihres GesGf., liegt darin eine vGA, wenn die Reise durch private Interessen des GesGf. veranlasst oder in nicht nur untergeordnetem Maße mitveranlasst ist. Eine schädliche private Mitveranlassung liegt regelmäßig vor, wenn bei einer entsprechenden Reise eines Einzelunternehmers oder eines Personengeschafters das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG eingreifen würde; dies ist jedenfalls anzunehmen, wenn die Reise sowohl betrieblichen Belangen dient als auch ein nicht nur untergeordnetes allgemein-touristisches Interesse befriedigt (BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666; FG Berlin v. 22.6.2004, EFG 2004, 1866, rkr.; s. auch OFFERHAUS, DStR 2005, 446). 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 erholbaren 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. Die ältere Rspr. (zB BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; v. 13.3.1985 – I R 122/83, BFH/NV 1986, 48) hatte in diesen Fällen noch eine Aufteilung der Kosten zugelassen. Lässt sich ein unmittelbarer und konkreter Nutzen der Aufwendungen für die KapGes. nicht feststellen, liegt in vollem Umfang eine vGA vor (BFH v. 21.5.1997 – I B 6/97, BFH/NV 1997, 904: Aufwendungen einer GmbH für den Besuch einer Tagung in Polen durch die Ehefrau des GesGf. und deren Begleiter). Keine vGA liegt demgegenüber vor, wenn das Programm 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).

Ausschüttungsbelastung: Unter dem Regime des *Anrechnungsverfahrens* führten Gewinnausschüttungen iSd. §§ 27 ff. aF auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung und beim empfangenden Gesellschafter nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF zur Anrechnung der KSt. auf dessen EStSchuld (s. hierzu auch Anm. 55, 225). Die Ausschüttungsbelastung iSd. § 27 Abs. 3 aF war selbst nicht vGA und daher dem Gewinn nicht gem. Abs. 3 Satz 2 hinzuzurechnen (vgl. Abschn. 31 Abs. 1 Satz 5 KStR 1995), da die Höhe der KSt. den stl. Gewinn nicht beeinflusst (§ 10 Nr. 2). Nach den Grundsätzen des seit VZ 2001 (bei abweichendem Wj. ab dem Wj. 01/02) geltenden *Halbeinkünfteverfahrens* konnte es in einem – bis 2019 vorgesehenen – Übergangszeitraum (s. § 37 Anm. 26) durch vGA auf der Ebene der ausschüttenden KapGes. zu einer KStErhöhung iHv. 3/7 des verwendeten Alt-EK 02 kommen (§ 38 idF des StVergAbG; s. § 38 Anm. 24 ff.). Auch die KStErhöhung iSd. § 38 nF ist aufgrund der bereits genannten Erwägungen selbst keine vGA. Abweichend hiervon sieht § 38 Abs. 4–9 idF des JStG 2008-E (BRDrucks. 544/07, 22, 96 f.) vor, das bisherige System der KStErhöhung durch eine pauschale Abschlagzahlung zu ersetzen. Nach dem Gesetzentwurf zum JStG 2008 wird 1/10 des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02 mit 30 % verwendungsunabhängig besteuert (Effektivbelastung 3 %). Der festgesetzte KStErhöhungsbetrag ist im Regelfall in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2008-E). Der verbleibende EK 02-Bestand entfällt und löst keine weitere KStErhöhung aus (zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 215).

Bagatellaufwendungen: Der Ersatz von Bagatellaufwendungen (zB Telefonkosten, Porti etc.) stellt nur dann keine vGA dar, wenn diese durch Einzelnachweise belegt werden; werden die Aufwendungen demgegenüber 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. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 576; v. 19.10.1965 – I 88/63 U, BStBl. III 1966, 72; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Aufwendungsersatz“; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Bagatellaufwendungen“).

Bandbreitenbetrachtung bei verdeckter Gewinnausschüttung: s. Anm. 262.

Beerdigungskosten: s. „Trauerfeier“.

Beratungsleistungen: Die angemessene Vergütung von aufgrund eines wirklichen Vertrags zwischen der KapGes. und dem Gesellschafter tatsächlich er-

brachten Beratungsleistungen kann betrieblich veranlasst sein; eine solche Vereinbarung hält uE dem Fremdvergleich immer stand, wenn die Vergütung nach gesetzlichen Gebührenordnungen (zB StBGebV; 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 DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Beratungskosten“ Rn. 1). Besteht keine klare und eindeutige Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter, ist die Vergütung insgesamt vGA. Gleiches gilt, wenn die vereinbarte Vergütung nicht angemessen ist, für den unangemessenen Teil. Ist die gewählte Art der Vergütungsabrechnung in dem 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. 17.12.2003 – I R 25/03 aaO; v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; 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.

Beratungskosten: Trägt die KapGes Rechts- oder Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Beratung der Gesellschafter anfallen, liegt darin eine vGA (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Beratungskosten“). Zu Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 250.

Besserungsschein: 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 (und auch keine andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF), sondern Kapitalrückzahlung (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; s. auch BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648; BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2003, 1013; krit. PAUS, GmbHR 2004, 1568; zu bilanziellen Fragen s. NEUMANN, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 93f.). 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 aller-

dings 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, § 8 Rn. 626). Findet zwischen dem bedingten Forderungsverzicht und dem Eintritt des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel und eine Abtretung der Rechte aus der Besserungsvereinbarung statt, soll der im Besserungsfall zu erfassende Aufwand nach Auffassung der FinVerw. mit Blick auf § 8 Abs. 4 KStG, § 42 AO nicht abziehbar sein (BMF v. 2.12.2003, BStBl. I 2003, 648, unter 2. c unter Verweis auf BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520, m. Anm. HOFFMANN, GmbHR 2001, 533 sowie GmbHR 2001, 1059; zweifelnd GOSCH, § 8 Rn. 627; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Besserungsleistungen“; s. auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2004, 1489; PRINZ, GmbHR 2004, 921 [926 ff.]; PAUS, GmbHR 2004, 1568; HOFFMANN, DStR 2004, 293; HEY, BB 2002, 2487; GOSCH, StBp. 2001, 180; s. hierzu 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).

Betrieb gewerblicher Art: s. Anm. 319 ff.

Betriebsaufspaltung: s. Anm. 313.

Beweisrisikoverteilung bei verdeckter Gewinnausschüttung: s. Anm. 85, 167.

Bezugsrecht: s. Anm. 255.

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; v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149). 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 Anscheinsbeweis zu Lasten der KapGes. für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrun gen (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). 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. 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 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, GmbHR 1990, 56, rkr.; FG Saarl. v. 21.5.2001, 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 (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 265). 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).

Bürgschaft: 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; 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 übernommen hätte, etwa weil die Bürgschaft risikobehaftet ist (BFH v. 19.3.1975 – I R 173/73, BStBl. II 1975, 614) oder weil eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die bürgende KapGes. selbst existenzbedrohend ist (BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89 aaO). 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 612; s. auch BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur unentgeltlichen Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft).

Darlehen: s. Anm. 272 ff.

Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben: Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer KapGes. ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Trägerkörperschaft führt regelmäßig zur Annahme von vGA (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, DStR 2007, 1954; v. 14.7.2004 – I R 9/03, GmbHR 2004, 1601), s. näher hierzu Anm. 319 f.; zur Kritik s. „Non-Profit-Unternehmen“ und Anm. 321.

Diebstahl: s. „Unerlaubte Handlungen“.

Dienstvertrag: s. Anm. 278.

Direktversicherung: s. Anm. 304.

Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen: 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, EFG 2000, 1324, rkr. – gesellschaftsrechtl. zulässig 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, zur disquotalen Einlage). Ob eine Gestaltung ausnahmsweise als missbräuchlich anzusehen ist, ist eine Frage des Einzelfalls. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96 aaO (zust. HEIDEMANN, Inf. 2000, 333; HARLE, GmbHR 1999, 321; EILERS, Stb]b. 2001/02, 413 [431]; SCHULZ/BRUNNER/WERZ, BB 2005 [Sonderdr.], 2; s. auch die Vorinstanz FG Köln v. 19.6.1996, EFG 1997, 291; krit. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 20 Rn. 52 u. § 5 Rn. 270 „Beteiligungen an KapGes.“) hat die Annahme eines Missbrauchs für den Fall des mit Blick auf § 42 AO grds. nicht zu beanstandenden sog. inkongruenten Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens *bezweifelt* (im Ergebnis aber offen gelassen) und BFH v. 28.6.2006 – I R 97/05, GmbHR 2006, 1206 hat für den Fall der „Mobilisierung“ von KStGuthaben im Wege eines „Rücklagenmanagements“ und anschließender disquotaler Vorabauschüttung (sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren mit disquotaler Gewinnausschüttung) *verneint*. Demgegenüber hat das Hess. FG v. 2.3.2005 (EFG 2005, 1587, rkr.) die Annahme eines Missbrauchs in einer ebenfalls zum disquotalen Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren ergangenen Entscheidung *bejaht*. Nach Auffassung der FinVerw. sind inkongruente Gewinnausschüttungen stl. nur anzuerkennen, 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 sollen dagegen vorliegen, wenn eine inkongruente Gewinnausschüttung mit einer inkongruenten Einlage verbunden wird (BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47; s. auch H 29 KStH 2006).

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, nv. [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, nv. [juris], rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10.6.1999, 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, 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.

Dreiecksfälle: Zur korrespondierenden Behandlung von vGA und verdeckten Einlagen in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 350 ff., zur Auswirkung der verdeckten Einlage auf die AK der Beteiligung in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 6 s. Anm. 360, zur Systematik der Regelungen s. Anm. 54, zur Bedeutung s. Anm. 60.

Einlage, verdeckte: Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen der Körperschaft grds. nicht (Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 336). 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. hierzu Anm. 340 f.). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage s. Anm. 330 ff., zu Systematik und Bedeutung der Regelungen s. Anm. 54, 60, zur Behandlung von Dreiecksfällen s. Anm. 350 ff., 360.

Erbbaurecht: 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, nv. [juris], rkr.).

Erbschaft: 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 ERNST&YOUNG/LANG, § 8 Rn. 1180). 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.

Feststellungslast bei verdeckter Gewinnausschüttung: s. Anm. 85, 167.

Erwerb eigener Anteile: s. Anm. 260.

Finanzierungskosten: Aufwendungen, die mittelbar dazu dienen, gesellschaftl. veranlasste Leistungen zu (re)finanzieren, sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230 = FR 2004, 1229, m. Anm. Gosch, BFH-PR 2004, 443; FG Köln v. 18.4.2007, EFG 2007, 1467, nrkr., Rev. Az. BFH I R 45/07; KAHLER, GmbH-StB 2004, 295, und BUCIEK, INF 2004, 732; zust. OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; differenzierend BRIESE, GmbHR 2005, 597 [605]).

Firmenjubiläum: Aufwendungen zur Bewirtung von Geschäftsfreunden gehören zum betrieblichen Bereich der KapGes., wenn alleiniger Anlass der Feierlichkeit ein Firmenjubiläum ist (glA STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Jubiläum“; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „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; v. 28.11.1991 – I R 13/90 aaO). 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).

Firmenname: s. „Namensüberlassung“.

Forderungsverzicht: s. „Sanierung“.

Fortbildung: 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, EFG 1999, 1249, rkr.); s. auch „Auslandstagung“.

Garantieerklärung: s. „Patronatserklärung“.

Geburtstagsfeier: 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. 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; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; s. ferner Offerhaus, DStR 2005, 446).

Geldbuße/-strafe: 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; in diesem Fall kann es sich jedoch um Arbeitslohn handeln (FG Bremen v. 6.10.2005, EFG 2006, 202, nrkr., Rev. Az. BFH VI R 47/06; Blümich/Rengers, § 8 Rn. 900 „Geldbuße“; Streck/Schwedhelm VI. § 8 Anm. 150 „Strafen“; aA Nds. FG v. 7.12.1989, GmbHR 1090, 586, rkr.; DJPW/Klingebiel, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Strafen“).

Genussrechte: Zu Ausschüttungen auf Genussrechte s. Anm. 170 ff., 230 ff.

Geschäftsberichte: Die Übernahme der Kosten für die Versendung von Geschäftsberichten stellt keine vGA dar (glA Blümich/Rengers, § 8 Rn. 900 „Geschäftsberichte“; Streck/Schwedhelm VI. § 8 Anm. 150 „Geschäftsberichte“).

Geschäftsführergehälter: s. Anm. 280 ff.

Geschenke: 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 Blümich/Rengers, § 8 Rn. 761; s. auch DJPW/Klingebiel, Anh. zu § 8 Abs. 3 nF „Geschenke“, der zutreffend 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).

Gesellschafterfremdfinanzierung: Zum Verhältnis des Abs. 3 Satz 2 zu § 8a s. Anm. 66; zur Fiktion einer vGA nach § 8a idF des StandOG (1993–2003) s. § 8a Anm. 40 ff.; zur unterstellten gesellschaftl. Veranlassung bestimmter Fremdkapital-Vergütungen nach § 8a idF des „Korb II Gesetzes“ (2004–2007) s. § 8a Anm. J 03-13 ff.

Gesellschafterversammlung: Organisations-, Personal- und Raumkosten für Gesellschafterversammlungen (Hauptversammlung, General- bzw. Vertreterversammlung) sind betrieblich veranlasster Aufwand. Den *Mitgliedern der Vertreterver-*

sammlung 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, BStBl. I 1984, 591). Ersetzt demgegenüber 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 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; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989, EFG 1990, 443, rkr.; BMF v. 26.11.1984, BStBl. I 1984, 591; OFD Frankf. v. 17.6.1998, nv. (juris); OFD Nürnberg. v. 20.4.1999, DB 1999, 1091) UE erscheint es angebracht, die genannten Sätze im Zuge der allgemeinen Teuerung – zB auf 24 € entsprechend dem Tagessatz für Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. § 3 Nr. 16 EStG; R 39 Abs. 1 Satz 1 LStR 2005) – zu erhöhen (in diesem Sinne auch GOSCH, § 8 Rn. 870; s. allg. hierzu 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 in Höhe von 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.

Gewerbsteuerumlage: Für die – nur bis einschl. VZ 2001 gestaltungsrelevante (s. BERG/SCHMICH, FR 2003, 11; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 989; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496, und § 14 Anm. 83) – Frage, ob Organgesellschaften (OG) im Rahmen einer gewstrectl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG; s. § 14 Anm. 35) auch ohne Ergebnisabführungsvertrag durch eine Steuerumlage des Organträgers (OT) mit GewSt. belastet werden konnten, ist zwischen zwei verschiedenen Ulagemethoden (s. hierzu 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 gewstrectl. 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. hierzu 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 Steuererminderungeffekte verbleiben allein beim OT. Grds. 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. m. Anm. BOGENSCHÜTZ, BB 2005, 757; BMF v. 12.9.2002, DStR 2002, 1716; GOSCH, § 8 Rn. 870 ff. mwN). Das FG Düss. (v. 5.7.2005, EFG 2005, 1722, rkr., m. Anm. TROSSEN) ging ferner davon aus, dass die Passivierung einer Gewerbeertragsteuerumlage 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 Gewerbeertragsteuer eine ungerichtfertigte Benachteiligung der OG darstelle (uE nicht zweifelsfrei). Eine Inanspruchnahme der OG für die „eigene“ Gewerbeertragsteuer 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.

Gewinnabführung: Zur Frage des Vorliegens einer vGA bei fehlendem oder unwirksamen Ergebnisabführungsvertrag im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses s. Schl.-Holst. FG v. 2.12.2005 – 1 K 359/00, nv. (juris), nrkr., Rev. Az. BFH I R 39/06; FG Köln v. 19.5.2004, 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 „verunglückten Organschaft“ s. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.

Gewinnausschüttungen: 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; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Gewinnausschüttungen“; DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1102; WASSERMEYER, DB 2002, 2668; aA FG München v. 13.12.1993, EFG 1994, 998, rkr., m. uE zu Recht abl. Anm. MEILICKE/SANGEN-EMDEN, FR 1998, 938; BRIESE, GmbHR 2005, 597).

Geschäftschancen: s. Anm. 307 ff.

GmbH & Co. KG: s. Anm. 317.

Gründerlohn: s. Anm. 250.

Gründungsgesellschaft: 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).

Gründungskosten: s. Anm. 250.

Gutachten: 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).

Haftung: 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 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Haftung“).

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 Handelsvertreter auch eines selbständigen Untervertreters 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, m. Anm. Gosch, StBp. 1999, 79). Verzichtet die Vertreter-GmbH zugunsten ihres Gesellschafters auf einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB, kann eine vGA vorliegen (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Vertreterstätigkeit“; STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Handelsvertreter-GmbH“; s. auch KÄBISCH, IStR 2001, 325; FAIX/WANGLER, IStR 2001, 65 zur Vertriebsumstellung vom Vertragshändler zum Kommissionär; BOSTELL, StBj. 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; Nds. FG v. 18.11.2004, nv. [juris], rkr., zur Teilhabe einer GmbH am Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters, wenn diese als Untervertreterin tätig wird und den Kundenstamm aufgebaut hat).

Hauptversammlung: s. „Gesellschafterversammlung“.

Hinterbliebenenversorgung: s. Anm. 302.

Hinzuschätzungen: Werden der KapGes. im Rahmen einer Außenprüfung 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 Kasselführung bzw. festgestellten Kassenfehlbeträgen sowie Fehlbuchungen (dann nur Abzugsverbot gem. § 160 AO; s. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; s. auch FG München v. 25.1.2000 – 7 K 5220/97, nv. [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, Schmiegeldzahlungen) verwandt worden sind (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Hinzuschätzungen“). 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 worden sind, wenn dort ungeklärte Vermögenszuwächse zu verzeichnen sind. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass ein GesGf. Fehlbeträgen, die nicht an ihn selbst geflossen, sondern bspw. 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. zu Lasten des Gesellschafters (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160). UE müssen aber zumindest Anhaltspunkte vorliegen, die die Vermutung einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen (ebenso FG Düsseldorf v. 23.4.2002, EFG 2003, 342, rkr.: angeblicher Diebstahl von Bargeld im Ausland als vGA; Gosch, § 8 Rn. 509; Gosch, StBp. 2005, 26); ein reines *non liquet* kann nicht zu Lasten des Gesellschafter gewertet werden. Dies gilt im Übrigen auch dann, wenn der Gesellschafter entgegen gesetzlichen Verpflichtungen an der Sachverhaltsaufklärung nicht mitwirkt (uE zu großzügig BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02 aaO, zu vGA aufgrund ungeklärter Vermögenszuflüsse beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer).

Incentive-Reisen: Wird einer KapGes. von dritter Seite (Lieferant, Vertragspartner oä.) 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, EFG 2002, 1122, rkr.; Gosch, § 8 Rn. 910; aA BMF v. 14.10.1996, BStBl. I 1996, 1192 unter 2a bb; s. auch JORCZYK, GmbHR 2002, 321); beim GesGf. liegt indes eine Istpffl. Sachzuwendung vor (FG Saarl. v. 14.7.1992, EFG 1992, 765, rkr.).

Invaliditätsversorgung: s. Anm. 302.

Jubiläum: s. „Firmenjubiläum“.

Kapitalerhöhung/Kapitalerhöhungskosten: s. Anm. 255.

Kapitalertragsteuer: Zu den Auswirkungen der vGA auf die KapErtrSt. s. Anm. 220.

Kapitalherabsetzung: s. Anm. 255.

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 „Hinzuschätzungen“.

Know-how: s. Anm. 309 (Geschäftschancen).

Körperschaftsteuererhöhung: s. „Ausschüttungsbelastung“.

Kongress: s. „Auslandstagung“.

Konzernumlage: s. „Umlage im Konzern“.

Konzessionsabgaben: Unangemessene Konzessionsabgaben können vGA sein, wenn deren Empfänger an dem leistenden Unternehmen unmittelbar oder mittelbar 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, m. Anm. KAHLER, 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).

Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen: Die Regelungen über das „Korrespondenzprinzip“ in Abs. 3 Sätze 4–6 sind im Zusammenhang mit den Vorschriften zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 32a KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG 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); 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“). Zu Systematik und Bedeutung der Regelungen s. Anm. 54, 60, zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen s. Anm. 340 f. und zur Rechtsfolge des Korrespondenzprinzips s. Anm. 345.

Kostenersatz: s. „Aufwendungsersatz“.

Kostenumlage: Verwaltungs- oder Beratungstätigkeiten können mittels Kostenumlage auf andere – zumeist „verwandte“ – Gesellschaften übertragen werden, soweit die Dienstleistungen der Verwaltungs- oder Beratungsgesellschaft

angemessen entgolten werden; s. näher hierzu „Umlage im Konzern“. Zur Gewerbesteuerumlage s. dort.

Kreativleistungen: s. „Beratungsleistungen“.

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. hierzu 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, EFG 2003, 1267, rkr., mwN, u. Anm. RÄTKE, UM 2004, 100). Ein Minderheitsgesellschafter kann in dem genannten Sinne nicht „lästig“ sein kann, weil er durch seinen geringen Einfluss die KapGes. nicht gefährden kann (BFH v. 9.8.1963 – VI 72/60 U, BStBl. III 1963, 454; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 489).

Lieferbeziehungen: s. Anm. 262 f.

Liquidation: s. Anm. 256.

Lizenzvertrag: s. Anm. 267.

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).

Lohnsteuer: Wendet eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine vGA in der Form von Gehaltszahlungen zu, können die hierauf abgeführten LSt.-Beträge nicht fiktiv als abgeführte KSt.-Beträge 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, EFG 1989, 138, rkr.).

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).

Mandantenstamm: s. Anm. 256, 269, 313.

Miet- und Pachtverhältnisse: s. Anm. 269.

Namensüberlassung: 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).

Nießbrauch: 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 Nießbrauchsentgeltsvorauszahlung 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 evtl. Vermögensvorteile im Rahmen einer festgestellten vGA diesem zuzurechnen sind (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605).

Non-Profit-Unternehmen: 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. 17.5.2000 – I R 79/99, BStBl. II 2000, 480, zur Übernahme von Aufwendungen für die eigene Veräußerung; v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479, und v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722, zur gewinnlosen Einkaufsgesellschaft; FG Hamb. v. 18.1.2006, EFG 2006, 1283, rkr., zu dauerdefizitärem Turniersport im Interesse der Gesellschafter; FG Köln v. 23.6.2004, EFG 2004, 1715, rkr., zu einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Befriedigung der Interessen ihres einzigen (öffentlich-rechtl.) Gesellschafters und nicht aus eigenem Gewinnstreben handelte, m. Anm. NEU, EFG 2004, 1721. vGA wurden insbes. verneint, wenn die satzungsmäßige Gewinnlosigkeit im öffentlichen Interesse liegt (BFH v. 29.3.2000 – I R 32/99, BStBl. II 2000, 496, zu kommunalem Abwasserbeseitigungsunternehmen; v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502, zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft; FG Köln v. 24.3.2004, EFG 2004, 1156, rkr.). Fraglich ist, ob eine vGA schon dann vorliegt, wenn eine KapGes. Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge (öffentlicher Personennahverkehr, Bäderbetrieb, Energieversorgung) übernimmt, ohne hierfür angemessene Entgelte zu verlangen. Die Rspr. geht davon aus, dass das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer KapGes. ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Trägerkörperschaft regelmäßig zur Annahme von vGA führt (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, DStR 2007, 1954; v. 14.7.2004 – I R 9/03, GmbHR 2004, 1601). UE kann das Unterhalten einer gewinnlosen KapGes. im Bereich der Daseinsvorsorge nicht an den Anforderungen des Geschäftsverkehrs gemessen werden (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Betrieb gewerblicher Art“; KALWAROWSKY, DB 2005, 2260; BEISER, DB 2005, 2598; BINNEWIES, DB 2006, 465; krit. differenzierend BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Non-Profit-Unternehmen“; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Betrieb gewerblicher Art“ Rn. 12 ff. und DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 218 ff.; aA GOSCH, § 8 Rn. 1039; vgl. zum Ganzen auch PRINZ, StbJb. 1997/98, 97). Zu strukturell dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art s. auch Anm. 319 ff.

Organschaft: s. Anm. 311.

Pachtvertrag: s. Anm. 269.

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).

Partiarisches Darlehen: KapGes. 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 (Nds. FG v. 18.8.1994 – VI 243/89, nv. [juris], rkr.).

Patente: s. Anm. 267.

Patronatserklärung: Mit einer Patronatserklärung will ein Unternehmen die Kreditgeber eines anderen Unternehmens, an dem es beteiligt ist oder dem es sonst nahesteht, günstig stimmen. 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 umfasst von losen, zu nichts verpflichtenden Zusagen mit Goodwill-Charakter wie Bescheinigungen der Seriosität und Bonität der Tochtergesellschaft bis hin zu Verpflichtungen mit Garantie- oder bürgschaftsähnlichem Inhalt. Entsprechend dieser Bandbreite gliedert man die Patronatserklärungen in sog. „harte“, dh. rechtl. verpflichtende Patronatserklärungen, 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, EFG 1997, 456, rkr., mit Anm. EFG Beil. 4/1997, 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“ Patronatserklärung 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 aaO; s. a. BMF v. 23.2.83, 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, nv. [juris], rkr., zu einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Erklärung; s. hierzu auch BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zur Garantieerklärung zugunsten einer Konzerngesellschaft als – zusätzliches – Eigenkapital; FG Düss. v. 17.7.1996, EFG 1996, 1035, rkr., zu Zahlungen aufgrund einer Patronatserklärung als nachträgliche AK einer wesentlichen Beteiligung; FG Köln v. 14.12.2004, EFG 2005, 477, nrkr., Rev. Az. BFH I R 6/05, zur Passivierung von Verbindlichkeiten aus einer Patronatserklärung). Für Liquiditätszusagen des Gesell-

schafters einer GmbH gelten uE die gleichen Grundsätze (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Patronatserklärungen“; s. auch WIEDEMANN/HERMANN, ZIP 1994, 997).

Pensionszusage: s. Anm. 297 ff.

Praxiswert: s. Anm. 313 (Mandantenstamm).

Preisnachlässe (Umsatzrückvergütungen, Rabatte, Boni und Skonti) sind vGA, wenn sie – unter vergleichbaren Umständen – nicht auch anderen Kunden gewährt werden. Besondere Preisnachlässe zu Gunsten eines Gesellschafters können allerdings dann gerechtfertigt sein, wenn dieser Hauptabnehmer 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. hierzu auch H 36, V. „Waren“ KStH.

Rabatt: s. „Preisnachlässe“.

Rechtsberatungskosten: s. „Beratungsleistungen“.

Reisen: s. „Auslandstagung“ und „Incentive-Reisen“.

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. 69). 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).

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, Festschr. 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; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Sachdividende“ Rn. 14; ORTH, WPg. 2004, 777, 841 [843]; HAUN/WINKLER, GmbHR 2002, 192; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2002, 1157; PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; s. ergänzend auch SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. Priester, 2007, 749).

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, BStBl. I 2003, 240 Tz. 7 f.). 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; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652: Verdeckte Einlage der Gesellschafter einer GmbH durch Forderungsverzicht einer personenidentischen KG; Hess. FG v. 20.7.1995, EFG 1995, 960, rkr.; FG Münster v. 9.7.2002, 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 demgegenüber 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, 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 (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Sanierung“; BEISER, StuW 1996, 62; WEBER-GRELLET, BB 1995, 243).

Satzungsklausel: Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Satzungsklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 223.

Schmiergelder: 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 dann vorliegen, wenn Schmiergeldzahlungen lediglich vorgetäuscht werden und Entnahmen des GesGf. verdecken sollen (FG Düsseldorf v. 20.11.1978, 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, EFG 2005, 1074, rkr.; vgl. auch OLG Düss. v. 25.11.1999, DStR 2001, 716, zur Herausgabepflicht für vereinnahmte Schmiergelder).

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; v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846).

Schwestergesellschaft: s. Anm. 315.

Sicherheitsaufwand 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 BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“; DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Personenschutz“). Etwas anderes gilt uE für einen im Einzelfall erforderlichen Personenschutz eines geschäftsführenden Gesellschafters, da dessen Schutz im Interesse der KapGes. erfolgt (glA STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Terroristenschutz“; enger BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Sicherheitsaufwendungen“); s. auch „Lösegeld“.

Spenden einer KapGes. an einen Verein, der dem Gesellschafter nahe steht 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 Spendeneempfängern keine Spenden gewährt (FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998, EFG 1998, 1488, rkr.; zur Ermittlung des üblichen Spendenrahmens vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586, zu Spenden einer Sparkasse an den Gewährträger). Eine vGA kann auch vorliegen, wenn ein Gesellschafter der KapGes. durch die Zuwendung der KapGes. eigene Spendenaufwendungen erspart (BMF v. 18.2.1998, 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, § 8 Rn. 1220; s. auch FG Ba.-Württ. v. 14.1.1999, nv. [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, § 8 Rn. 1220; s. auch BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234); s. ferner „Sponsoring“.

Sponsoring: Sponsoringaufwendungen können betriebliche 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.). 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, 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, 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, EFG 2000, 193, rkr.

Steuerberatungsgesellschaft: Zur Steuerberatungsgesellschaft im Konzern s. „Kostenumlage“; zu Steuerberatungskosten s. „Beratungskosten“.

Steuerhinterziehung: Die mit einer vGA einhergehende Vermögensminderung führt im Normalfall nicht zur Annahme einer Steuerhinterziehung (strenger FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Steuerhinterziehung“; differenzierend STRECK/SCHWEDHELM VI. § 8 Anm. 150 „Steuerhinterziehung“, mwN; s. auch WEIDEMANN, wistra 2007, 201).

Steuerklausel: Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Steuerklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 223.

Subunternehmer: s. „Beratungsleistungen“.

Tagung: s. „Auslandstagung“.

Tantieme: s. Anm. 289 ff.

Teilhaberversicherung: Von einer Teilhaberversicherung wird gesprochen, wenn eine Lebensversicherung 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 Unternehmens 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; BMF v. 31.7.1991, StE. 1991, 310) oder der Abschluss der Teilhaberversicherung im Todesfall des versicherten Gesellschafters eine Bezugsberechtigung der Erben vorsieht.

Telefonkosten, die der KapGes. aufgrund der (unentgeltlich gestatteten) privaten Telefonnutzung durch den Gesellschafter entstehen, sind grds. vGA (glA DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Telefonkosten“). 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 „Bagatellaufwendungen“.

„Tigerfall“: Zu Vorbereitungsmaßnahmen für eine vGA s. SCHOLTZ, FR 1990, 350; STAIGER/SCHOLZ, BB 2002, 2633 mwN.

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). Demgegenüber sind die Kosten für Kranz- oder Blumen Spenden 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 dann, wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Beerdigungskosten“; aA DJPW/KLINGEBIEL, Anh zu § 8 Abs. 3 nF „Beerdigungskosten“).

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. 28.1.2004 – I B 71, 72/03, BFH/NV 2004, 915; v. 10.6.1987 – I R 149/83, BStBl. II 1988, 25); allerdings kann die buchtechnische Handhabung nur dann für oder gegen die Durchführung einer Treuhandabrede sprechen, wenn sie auf eine Entscheidung 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 Ernstlichkeit 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. Demgegenüber liegen vGA vor, wenn die KapGes. für ihre Treuhandtätigkeit kein angemessenes Entgelt erhält oder für eine Treuhandtätigkeit des Gesellschafters überhöhte Vergütungen zahlt (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Treuhand-schaft“).

Überstundenvergütungen und -zuschläge: s. Anm. 285.

Umlage im Konzern: Aufwendungen für Dienstleistungen im Konzern (zB Buchhaltung, Werbung, PR, Steuerberatung, Lizenzverwaltung, andere Verwaltungsaufgaben ua.) können mittels Kostenumlage auf 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 steuerrechtl. grds. anzuerkennen, soweit die Ermittlung des Umlagebetrags ebenso wie 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; s. auch DITZ, DB 2004, 1949; ENDRES/OESTREICHER, IStR Beihefter zu Nr. 15/2003, 1; EGGERS, IStR 2001, 308; BAUMHOFF, IStR 2000, 693; RAUPACH, in: Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen 1999, 166; RAUPACH, StuW 1990, 397; zu Konzernumlagen aus umsatzsteuerrechtl. Sicht s. FORSTER/MÜHLBAUER, DStR 2002, 1470). Fremdüblich ist ein Umlageschlüssel uE nur dann, wenn er sich sachgerecht an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert. Insbes. 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 gesellschaftl. Veranlassung rechtfertigen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, Anh. zu § 8 Rn. 302 „Kostenumlage“). 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 GOSCH, § 8 Rn. 945; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 844). Eine gesellschaftl. 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 konzerngehörige Gesellschaften umgelegt werden sollen (BFH v. 19.3.1969 – I R 31/67, BStBl. II 1969, 497; v. 29.8.1984 – I R 68/81 aaO; GOSCH aaO). Die FinVerw. (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122) legt einen (uE zu) strengen Maßstab an die Anerkennung von Kostenumlagen an, etwa dann, wenn sie von einem ordentlicher und gewissenhafter 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 aaO 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 aaO 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, § 8 Rn. 946; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS aaO). Zur Gewerbesteuerumlage s. dort.

Umsatzsteuer: Zu Auswirkungen der vGA auf die USt. s. Anm. 219.

Umwandlung: s. Anm. 254.

Unerlaubte Handlungen: 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 aaO: Untreue; v. 13.7.1994 – I R 112/93, BStBl. II 1995, 198: Untreue, Unterschlagung und Steuerhinterziehung; v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182: Diebstahl; 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). 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 demgegenüber regelmäßig keine vGA (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484; v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; v. 25.5.2004 – VIII R 4/01 aaO). 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; v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351: Generalvollmacht; FG Köln v. 14.11.2002, EFG 2003, 390, rkr.: faktische Geschäftsführung durch Ehemann der Geschäftsführerin; zweifelnd, aber uE unzut. FG Düss. v. 14.2.2005, EFG 2005, 959, rkr.; aA GROH, DB 1995, 844, zur Veruntreuung).

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).

Unterstützungskasse: Zuwendungen von Konzernbetrieben an eine gemeinsame Unterstützungskasse können vGA sein, soweit dadurch Betriebszugehörige

ge eines anderen Konzernbetriebs mit unzureichenden Zuwendungen begünstigt werden (BFH v. 29.1.1964 – I 209/62 U, BStBl. III 1965, 27).

Untreue, Unterschlagung: s. „Unerlaubte Handlungen“.

Urlaubsabgeltung/Urlaubsgeld: s. Anm. 286.

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, zum Abschluss und zur Erfüllung eines Ergebnisabführungsvertrags).

Verdecktes Stammkapital (auch: verdecktes Nennkapital): Die Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzend führt weder zur Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital noch zu dessen interner Gleichstellung mit Eigenkapital. Die analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG beschränkt sich nach *derzeit noch geltender Rechtslage* darauf, die Geltendmachung der Verbindlichkeit in der Krise auszuschließen, dh. es werden die Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft im Verhältnis zu den Ansprüchen anderer Gläubiger zurückgestuft. Für das Innenrecht einer KapGes. bleibt das eigenkapitalersetzende Darlehen bilanzrechtl. Fremdkapital und wird nicht verdecktes Stammkapital (BGH v. 11.5.1987 – II ZR 226/86, GmbHR 1987, 390); es ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) als Eigenkapital zu behandeln. Als Fremdkapital ist das Gesellschafterdarlehen grundsätzlich 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 sind BA und können 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 ist (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; s. hierzu auch DJPW/LANG, § 8 Abs. 3 nF Rn. 1126; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVI. § 5 Rn. 550 „Gesellschafterfinanzierung“; 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, JbFfStR 2006/07, 409; aA noch BMF v. 16.3.1987, BStBl. I 1987, 373). Darüber hinaus können solche Darlehenszinsen nach der speziellen Regelung des § 8a als vGA zu behandeln sein (s. § 8a Anm. 70 ff.).

Nach § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG idF des *RegE des Ges. zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen* (MoMiG; BRDrucks. 354/07) sollen – in erster Linie mit Blick auf das Insolvenzrecht, das Gesellschafterdarlehen künftig stets mit Nachrang versieht – ua. die Vorschriften über den Eigenkapitalersatz geändert und damit die als Analogie zu §§ 30, 31 GmbHG konzipierten Rechtsprechungsregeln (vgl. BGH v. 8.11.2004 – II ZR 300/02, GmbHR 2005, 232 mwN) außer Kraft gesetzt werden (s. THIESSEN, DStR 2007, 202; WIRSCH, GmbHR 2007, 736; MEILICKE, GmbHR 2007, 225; DRYGALA, NZG 2007, 561). Als Fremdkapital gegebene Beträge sind danach nicht mehr dem Eigenkapital zuzurechnen. Die Rechtsfigur des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens wird aufgegeben; Tilgungsleistungen auf solche Forderungen können keine nach § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG verbotenen Auszahlun-

gen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens sein. Der RegE des MoMiG kehrt damit zu einem stärker bilanziell geprägten Denken zurück. 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. Für das Recht der vGA würde die geplante Rechtsänderung insbes. dazu führen, dass Zinszahlungen auf Gesellschafterdarlehen nicht mehr bereits wegen eines Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90 aaO) angesehen werden könnten.

Verein: vGA 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. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536: für Vorstandstätigkeit gezahlte Vergütungen als vGA; v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429).

Verlustgeschäfte: 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 „Liebhaberei“ entwickelt worden sind (BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637 [Einfamilienhaus]; v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317 [Segeljacht], mit Anm. HOFFMANN, GmbHR 2002, 1035; v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487 [Devisentermingeschäfte]; FG Düss. v. 19.3.2002, DStRE 2002, 960, rkr. [Dressurpferd als „Werbeträger“]; s. auch zur älteren Rspr. BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470 [Gestüt]).

Verlustübernahme: Die Übernahme von Risikogeschäften der Gesellschafter durch die KapGes. kann vGA (FG München v. 6.5.2002, EFG 2003, 1268, rkr.; s. aber auch Saarl. FG v. 13.2.1981 – I 435–438/75, nv. (juris), rkr., zur Inkaufnahme von vorübergehenden Verlusten auch im Interesse eines Gesellschafters) oder verdeckte Einlage sein (s. BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797, zur Verlustübernahme im Organkreis, und v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494); s. ferner zur Wirksamkeit einer Vereinbarung über die Verlustübernahme bei fehlender notarieller Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister FG Köln v. 19.5.2004, EFG 2004, 1792 = GmbHR 2004, 1404, rkr., m. Anm. KLEINERT, GmbHR 2004, 1407; zur Anerkennung einer Verlustübernahmeverpflichtung bei fehlendem eigenbetrieblichen Interesse s. Nds. FG v. 19.12.2003, EFG 2004, 769, rkr.

Vermittlungsgebühren: 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 Gebühren als gegenüber ihren Gesellschaftern, liegt nur dann keine vGA vor, wenn die von Außenstehenden erhobenen höheren Ge-

bühren 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).

Verrechnungspreise, grenzüberschreitend: s. Anm. 262.

Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit: Eine vGA ist auch bei einem VVaG möglich (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989, EFG 1990, 443, rkr.; SCHLOSSMACHER, DB 1999, 1573); s. auch „Gesellschafterversammlung“.

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).

Vertragskosten: Es gilt der allgemeine Grundsatz, dass Kosten eines zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter geschlossenen Vertrags, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht zu Lasten der KapGes. übernommen hätte, vGA darstellen (glA BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 900 „Vertragskosten“).

Vertreter: s. „Handelsvertretung“.

Vertreterversammlung: s. „Gesellschafterversammlung“.

Weihnachtsgeld: s. Anm. 280.

Wettbewerbsverbot: s. Anm. 306.

Wirtschaftliches Eigentum: Der zugewendete Vorteil aus einer vGA fließt dem Gesellschafter idR in dem Zeitpunkt zu, in dem er bürgerlich-rechtl. oder wirtschaftliches Eigentum erlangt. 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).

Witwenrente: s. Anm. 302.

Zinsen: s. Anm. 273.

Zurechnung: § 8 Abs. 3 Satz 2 ist keine geeignete Rechtsgrundlage, um abweichend von dem 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).

Zustimmung: Die Zustimmung der Gesellschafter zu einer als vGA zu qualifizierenden Zuwendung schließt uU einen zivilrechtl. Schadenersatzanspruch oder einen gesellschaftrechtl. 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; v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; FG Hamb. v. 17.4.1991, EFG 1992, 40, rkr., m. Anm. WICHMANN, Stbg. 1993, 116, zur vGA bei dolosem Handeln des GesGf.). Dies gilt im Übrigen auch dann, wenn ein Minderheitsgesellschafter handelt (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, GmbHR 2005, 60, zur Zuwendung eines Ver-

mögensvorteils an nahe stehende Person; ebenso Gosch II. § 8 Rn. 275; aA STRECK/SCHWEDHELM VII. § 8 Rn. 212).

381–499 Einstweilen frei.

Grundinformation zu Abs. 4: Die Vorschrift wurde durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in § 8 eingefügt. Der Gesetzgeber reagierte damit 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 ksl. Verlustabzug den Grundsatz der Personenidentität des § 10d EStG iS 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 der v.g. 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 (s. HHR-Archiv [www.hhr.otto-schmidt.de], § 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.hhr.otto-schmidt.de) abgelegt.

Die Erläuterungen zu Abs. 5 und 6 folgen in einer der nächsten Ergänzungslieferungen.

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

Schrifttum: BOTT, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer – Eine Bestandsaufnahme, DStZ 2009, 710; BRACKSIEK, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; BROCKMANN/HÖRSTER, JStG 2009/Steuerbürokratieabbaugesetz – Änderungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; GEISSELMEIER/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, Organschaftbesteuerung 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; LEIPPE, Der kommunale steuerliche Querverbund im Jahressteuergesetz 2009, ZKF 2009, 81; LEIPPE, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben – Änderung der BFH-Rechtsprechung, DStZ 2009, 729; LEIPPE/BALDAUF, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; MÜLLER-GATERMANN, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314; 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; v. KRAHN, Die ersten Urteile des Bundesfinanzhofs zur Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art – Licht und Schatten, ZKF 2009, 25 und 53; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; EVERSBERG/BALDAUF, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, DStZ 2010, 358; FIAND, Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Lichte des JStG 2009, KStZ 2010, 8; FIAND, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, KStZ 2010, 26 und 49; FIAND, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4. März 2009, KStZ 2010, 109; 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; PRECHTL/WESTERMANN, Erweiterte Steuerrechnungsmöglichkeiten für Kommunen durch Betriebe gewerblicher Art als „Organträger“, Der Gemeindehaushalt 2010, 162; 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.

A. Grundinformation zu Abs. 7

Weil die juristische Person des öffentlichen Rechts mit jedem einzelnen BgA Steuersubjekt und die Trägerkörperschaft Anteilseigner ist (vgl. hierzu § 4 Anm. 7 sowie H 6 „Allgemeines“ KStH 2008), kann grundsätzlich eine vGA angenommen werden, wenn der BgA eine Tätigkeit ausübt, die allein im Interesse des Anteilseigners liegt und zu Verlusten führt, die von dem Anteilseigner nicht ausgeglichen werden. Für bestimmte Dauerverlustgeschäfte sollen nunmehr durch Abs. 7 die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen werden. Diese Neuregelung erfolgt weniger aus gesetzessystematischen Erwägungen, als vielmehr mit der Zielsetzung, die bisherige Privilegierung und damit finanzielle Förderung der dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand abzusichern (BRDrucks. 545/08, 107). Es soll die bisherige Verwaltungspraxis möglichst exakt gesetzlich festgeschrieben werden. Zugleich wird damit eine faktische Erwartungshaltung der Bürger erfüllt, wonach dauerdefizitäre Leistungen speziell im Bereich der Daseinsvorsorge – nicht kostendeckend – angeboten werden. Insoweit wird es als gerechtfertigt angesehen, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen festzuhalten (BTDrucks. 16/10189, 69; kritisch zu dieser Begründung Gosch II. § 8 Rn. 1043). Die Auffassung, dass damit keine Rechtsänderung verbunden sei (so BTDrucks. 16/10189, 72), dürfte allenfalls auf die Kodifizierung der Zusammenfassungsgrundsätze (§ 4 Abs. 6) zutreffend sein, nicht hingegen im Hinblick auf § 8 Abs. 7 (in diesem Sinne auch SCHIFFERS, DStZ 2010, 119). Denn es ist nicht zu verkennen, dass die Einfügung des Abs. 7 in zahlreichen Praxisfällen auch erhebliche Unterschiede zur bisherigen Verwaltungsauffassung mit sich bringt, weil nach der heutigen Rechtslage nicht mehr privilegierte Zwecke früher von der FinVerw. toleriert wurden.

Angesichts der zum Teil sehr komplexen gesetzlichen Bestimmungen war frühzeitig klar, dass es einer eingehenden Erläuterung und Klärung sich daraus ergebender Auslegungsfragen durch die FinVerw. bedurfte; dies ist durch BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) teilweise erfolgt.

B. Rechtsentwicklung des Abs. 7

Rechtslage bis 31.12.2008: Die ersten Aktivitäten, die stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand gesetzlich zu regeln, finden sich im Referentenentwurf zum JStG 2009, der am 18.6.2008 im Bundeskabinett verabschiedet wurde. Nach dem RegE (BTDrucks. 16/10189) folgte eine Stellungnahme des BRat (BRDrucks. 545/08) und eine Gegenäußerung der BReg. (BTDrucks. 16/10494). Zudem gab es speziell zum Bereich des stl. Querverbands zahlreiche Abstimmungsgespräche zwischen den obersten FinBeh. des Bundes und der Länder und den kommunalen Spitzenverbänden, die zu einer gravierenden Überarbeitung der im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen geführt haben (vgl. BTDrucks. 16/11108). Im Hinblick auf Abs. 7 Satz 2 ist dabei vor allem die Erweiterung der privilegierten Verlustgeschäfte um diejenigen aus *bildungspolitischen* Gründen zu nennen. Die dritte Lesung des Gesetzentwurfs fand am 28.11.2008 im BTag statt und die Zustimmung des BRat erfolgte am 19.12.2008, so dass das JStG 2009 zum 1.1.2009 in Kraft treten konnte. Ergänzend und umfassend hat die FinVerw. in BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) zu den Neuregelungen im JStG 2009, speziell zu § 8 Abs. 7–9, Stellung genommen.

Rechtslage ab 1.1.2009: Abs. 7 wurde gesetzlich eingeführt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74).

Die Neuregelungen in Abs. 7 gelten grundsätzlich ab VZ 2009, finden aber auch auf vor dem Jahre 2009 liegende VZ Anwendung (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 4).

Die in dieser Norm festgeschriebenen Grundsätze gelten demnach für begünstigte Dauerverlustgeschäfte in allen offenen Fällen, so dass für die Vergangenheit Rechtssicherheit geschaffen wird. Insoweit verlieren die angesammelten „Alt-Verluste“ des Dauerverlustbetriebs nachträglich den „vGA-Makel“ und sind nunmehr verrechenbar (GOSCH II. § 8 Rn. 1044f; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568).

► *Übergangsregelung:* Ist im Einzelfall vor dem 18.6.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses zum JStG 2009) bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 idF des JStG 2009 verfahren worden, sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den VZ 2011 maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 5). Der Begriff der „anderen Grundsätze“ wird zwar nicht näher definiert. Darunter dürften aber die früheren Rspr.- und Verwaltungsgrundsätze zu verstehen sein, so dass die Übergangsregelung nur zur Anwendung kommt, wenn die „anderen“ Grundsätze der bisherigen Rechtslage bzw. den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen nicht entgegenstanden (so auch BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 54; kritisch SCHIFFERS, DStZ 2010, 119; LEIPPE, DStZ 2010, 106, insbes. unter Hinweis auf die problematische praktische Handhabbarkeit, die Streitanzfälligkeit und die fehlende Stütze im Gesetz).

Die Übergangsregelung greift ihrem Zweck nach immer dann, wenn die Besteuerungssituation vor der Neuregelung durch das JStG 2009 weiter ging als nunmehr, und daher die Änderungen durch das JStG 2009 zu Lasten des Stpfl. gehen. Die Übergangsregelung kommt somit zur Anwendung, wenn im Einzelfall vor dem 18.6.2008 die Rechtsfolgen der vGA bei anderen als den in Abs. 7 Satz 2 aufgeführten Dauerverlustgeschäften nicht gezogen worden sind, die Tätigkeit also nicht unter den Katalog der Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 fällt (zB Wirtschaftsförderung) mit der weiteren Konsequenz, dass die bis VZ 2011 festgestellten Verlustvorträge – vorbehaltlich Abs. 8 und 9 – auch in den folgenden VZ nach Maßgabe des § 10d EStG bzw. § 8c nutzbar sind (BMF v. 21.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 56). Weiterhin ist die Übergangsregelung einschlägig bei einer KapGes., bei der die Stimmrechtsverhältnisse und/oder die Verlusttragungsregelungen nicht den Vorgaben des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 entsprechen; ist dies jedoch vor dem 18.6.2008 der Fall gewesen und trifft dies bei mindestens einer der Maßgaben zu einem Zeitpunkt nach dem 18.6.2008 nicht mehr zu, kann die KapGes. ab dem VZ der Veränderung die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 nicht in Anspruch nehmen (§ 34 Abs. 6 Satz 6). Erfasst werden damit Fälle, in denen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 am 18.6.2008 vorlagen, später aber weggefallen sind (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 43). Der Verlust des Bestandsschutzes tritt daher vor allem bei schädlichen (Teil-) Privatisierungen nach dem 18.6.2008 ein.

Diese Übergangsregelung dürfte in der Praxis eine sehr große Bedeutung erlangen und ist zu begrüßen, damit Kommunen sich auf die neue rechtl. Situation einstellen und eventuell erforderliche Umgestaltungen vorgenommen werden können (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; FIAND, KStZ 2010, 26). Der Bestandsschutz bis 2011, der wohl nur zu Gunsten des Stpfl. gilt (so auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1104 unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung) be-

dingt eine Einkommensermittlung durch die FinVerw. in Form einer endgültigen oder unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Jahressteuerfestsetzung vor dem 18.6.2008.

Die Formulierung, wonach der Bestandsschutz des § 34 Abs. 6 Satz 5 „für VZ vor 2012 nicht mehr anzuwenden ist“, bedeutet nicht, dass der Bestandsschutz rückwirkend entfällt, sondern ist dahin gehend auszulegen, dass § 8 Abs. 7 erst ab dem VZ nicht mehr anzuwenden ist, in dem die Voraussetzungen weggefallen sind (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 44; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1104).

C. Bedeutung des Abs. 7

502

I. Rechtliche Bedeutung

Zu den seit vielen Jahren sehr umstrittenen Themenbereichen des deutschen Steuerrechts zählt die stl. Behandlung dauerdefizitärer Betätigungen von BgA und Eigengesellschaften der öffentlichen Hand. Gegenpole in diesem Meinungsstreit bilden die Rspr. des BFH einerseits und die Auffassung der FinVerw. bzw. des Schrifttums andererseits:

Dauerverlustgeschäfte im Streit: Ausgangspunkt für die Diskussion dieser Thematik war ein Vorbescheid des BFH v. 11.6.1996 – I R 100/95 (nv.), in dem dieser zur Frage der Erteilung einer sog. Dauerüberzahlungsbescheinigung erstmals die Ansicht vertrat, dass der Verzicht des BgA auf vollen Ausgleich der Kostenunterdeckung im ÖPNV und angemessenen Gewinnaufschlag als vGA zu werten sein könnte. Diese Rspr. fand ihre Fortsetzung ua. in BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02 (BFH/NV 2002, 1341), v. 14.7.2004 – I R 9/03 (BFH/NV 2004, 1689) und v. 25.1.2005 – I R 8/04 (BStBl. II 2006, 190). Demgegenüber lehnte der überwiegende Teil des Schrifttums die Annahme einer vGA, unabhängig davon, ob die dauerdefizitäre Tätigkeit im Rahmen eines BgA oder in einer KapGes. organisiert wird, ab.

Vgl. zu dieser Auffassung HÖLZER, DB 2003, 2090; PEL, DB 2004, 1065; WALLENHORST, DStZ 2004, 711; BEISER, DB 2005, 2598; DAMAS, DStZ 2005, 868; ELLERICH/SCHULTE, DB 2005, 1138; KOHLHEPP, DB 2005, 1705; KALWAROWSKYJ, DB 2005, 2260; KALWAROWSKYJ, DB 2006, 1809; LEIPPE, ZKF 2005, 222; LEIPPE, ZKF 2006, 154; LEIPPE, DStZ 2008, 33; STORG, BB 2005, 1993; STRAHL, KÖSDI 2005, 14749; BINNEWIES, DB 2006, 465; SCHIFFERS, GmbH-StB 2006, 325; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 222 ff.; aus der Rspr. FG Düss. v. 10.7.2003, EFG 2003, 1408, rkr.; v. 22.6.2006, EFG 2006, 1769, rkr.; v. 30.11.2006, EFG 2007, 435, rkr.

Nach OFD Hannover v. 21.12.2006 (ZKF 2007, 108; ähnlich OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276) sollte der Aspekt der vGA zwar in den in R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 geregelten Sachverhalten (Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben) zu prüfen sein, nicht jedoch in den Fällen strukturell dauerdefizitärer BgA und Eigengesellschaften der juristischen Person des öffentlichen Rechts und auch nicht im Bereich des Querverbands. Eine etwaige, dieser Handhabung widersprechende Vorgehensweise durch die FÄ sollte unverzüglich eingestellt werden.

Einen vorläufigen „Höhepunkt“ erreichte dieser Meinungsstreit durch BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2007, 961). Der I. Senat bekräftigte in diesem Urteil nicht nur seine allgemeinen Aussagen zur Behandlung von Dauerverlusten als vGA, sondern dehnte den Anwendungsbereich seiner bisherigen Rspr. erstmals auf dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften aus; ob sich die

vGA in Höhe des Dauerverlusts zusätzlich noch um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöhe, hatte der BFH wegen des sog. Verböserungsverbots dahinstehen lassen. Diese BFH-Entscheidung hätte einschneidende Auswirkungen auf die Möglichkeit der Verlustverrechnung im kommunalen Querverbund gehabt und für die ohnehin finanzschwachen Gemeinden eine erhebliche stl. Mehrbelastung bedeutet.

Vor diesem Hintergrund hatte die FinVerw. mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905) reagiert und darin ausgeführt, dass die Grundsätze dieses Urteils für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft (zB GmbH) oder in vergleichbaren Gestaltungen (zB Organschaften), wenn diese auch in einem BgA hätten zusammengefasst werden können, nicht allgemein anzuwenden seien. Dies gelte insbes. auch in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit der Trägerkörperschaft übernehme, ohne sonst eine weitere Tätigkeit auszuüben, und bei der Besteuerung von BgA (zu in der Praxis aufgetretenen Zweifelsfragen bei der Umsetzung des BMF-Schreibens vgl. OFD Rheinl. v. 21.8.2008, DB 2008, 2055). Noch deutlicher hatte das Bayerische Landesamt für Steuern in seinem Fach-Info 49/2007 v. 17.12.2007 (ZKF 2008, 37) Stellung bezogen, indem es feststellte, dass sowohl bei Eigengesellschaften als auch bei sonstigen Formen der Tätigkeit der öffentlichen Hand (Eigen- oder Regiebetriebe) der Ansatz einer vGA allein aufgrund eines Dauerdefizits nicht mehr angezeigt sei.

Ein neues Streitthema zwischen Rspr. und FinVerw. ergibt sich in diesem Kontext möglicherweise aus BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 (vgl. hierzu PRECHTL/WESTERMANN, *Der Gemeindehaushalt 2010*, 162), mit dem die Möglichkeit von Kommunen und ihren Unternehmen zu einer steuerwirksamen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen wirtschaftlichen Betätigungen erweitert wird. Danach können künftig auch defizitäre wirtschaftliche Betätigungen, die in rechtl. nicht selbständigen Einrichtungen einer Kommune (zB Regie- oder Eigenbetriebe) ausgeübt werden, mit einer kommunalen Eigengesellschaft oder Mehrheitsbeteiligung über einen Gewinnabführungsvertrag organschaftlich verbunden werden. Wenn zudem die zusätzlichen Anforderungen des Querverbunds gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 erfüllt sind, kann eine ertragstl. Verrechnung von Gewinnen der Gesellschaft mit Verlusten des BgA erfolgen, ohne dass es einer Übertragung von Tätigkeit und Vermögen des rechtl. nicht selbständigen kommunalen Betriebs bedürfte. Diese Verrechnungsmöglichkeit käme nicht nur für die Betriebsaufspaltungskonstellationen (zB Gewinnabführungsvertrag zwischen ÖPNV-Infrastruktur-BgA und städtischer Versorgungs- und Verkehrsholding) in Betracht, sondern auch ÖPNV-Betriebe, Parkhäuser oder Hallenbäder könnten als rechtl. nicht selbständige gemeindliche BgA mit GewinnKapGes. auf diese Weise steuersparend verbunden werden. Ob die FinVerw. diese Grundsätze uneingeschränkt akzeptieren oder sich eine jeweilige Einzelfallentscheidung vorbehalten wird, ist derzeit noch offen.

Gesetzliche Neuregelung durch Abs. 7: Zur Absicherung der bisher von der FinVerw. im Rahmen der Dauerverlust- Thematik angewandten Prinzipien dient nunmehr das JStG 2009, speziell die Neuregelung des § 8 Abs. 7 (vgl. Anm. 500 aE).

Beihilfeproblematik: Diskutiert wird, ob Abs. 7 mit europäischem Beihilferecht in Einklang steht. Dabei wird insbes. vorgebracht, dass die in § 4 Abs. 6 festgeschriebene Möglichkeit, weiterhin Dauerverlustbetriebe iSd. § 8 Abs. 7 mit gewinnträchtigen Tätigkeiten zu verrechnen, der öffentlichen Hand einen einseitigen Wettbewerbsvorteil verschaffe und insoweit dem Ziel der Neutralität des

Steuerrechts widerspreche. Dass kommunale Defizitärbetriebe bevorzugt werden, dürfte unstrittig sein. Doch ist andererseits zu bedenken, dass die EU-Beihilferegelungen (Art. 107 ff. AEUV) grundsätzlich dann zu beachten sind, wenn ein nachhaltiger Wettbewerb im Binnenmarkt stattfindet und dieser verfälscht wird. Dies dürfte jedoch bei Kommunalbetrieben nicht der Fall sein (so auch GOSCH II. § 8 Rn. 1043; WEITEMEYER, FR 2009, 1).

Unterschiedliche Ansichten werden in diesem Zusammenhang zu dem Aspekt vertreten, ob es sich im Fall der Bejahung einer Beihilfe um eine „neue“ (so wohl Heger, FR 2009, 301) oder „alte“ (so WEITEMEYER, FR 2009, 1; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; wohl auch HÜTTEMANN, DB 2007, 2508; HÜTTEMANN, FR 2009, 308) Beihilfe handelt. Die Tatsache, dass die bisherige Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber bestätigt wird, spricht für das Vorliegen einer Bestands- = Altbeihilfe, die kein Durchführungsverbot auslöst. FG Köln v. 9.3.2010, ZKF 2010, 181, rkr. (vgl. hierzu kritisch DE WEERTH, DB 2010, Heft 24, M 19) hat diese Ansicht geteilt und festgestellt, dass in der Umgestaltung einer Verwaltungsvorschrift zu einer gesetzlichen Regelung keine materielle Änderung liege, sondern die Fortschreibung der bisherigen Rechtslage, und insoweit die gesetzliche Neuregelung der kommunalen Querfinanzierung nicht europarechtswidrig sei.

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: Die Neuregelung des Abs. 7 ist bereits kurz nach ihrer Verabschiedung auf zum Teil erhebliche Kritik gestoßen, die wie folgt zusammengefasst werden kann: Die durch die Neuregelung geschaffene Möglichkeit, Aufwendungen, die in der außerbetrieblichen Sphäre wurzeln und damit der Einkommensverwendung zuzurechnen sind, mit gewerblichen Einkünften zu verrechnen, stelle eine Sonderbehandlung der öffentlichen Hand gegenüber allen anderen Steuersubjekten dar, laufe damit dem Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand, der Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen der Privatwirtschaft, zuwider und widerspreche somit dem grundsätzlichen Ziel der Neutralität des Steuerrechts (vgl. zu dieser kritischen Würdigung HEGER, FR 2009, 310; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314). Die Neuregelung des Abs. 7 im JStG 2009 sei nicht nur kompliziert, sondern mit der gesetzlichen Verankerung des stl. Querverbands habe sich der Gesetzgeber auch in erheblichem Maße von den systematischen Grundlagen der Körperschaftsbesteuerung öffentlicher Betriebe entfernt (so HÜTTEMANN, FR 2009, 308; GOSCH II. § 8 Rn. 1043, 1043b, 1044) hält die Neufassung für prinzipiell systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig, lobbyistisch motiviert und gleichheitsrechtl. bedenklich und sieht insoweit gute Chancen für private Mitbewerber im Rahmen einer Konkurrentenklage.

► *Stellungnahme:* Diese Würdigung ist eindeutig überzogen und nicht sachgerecht. Nicht von der Hand zu weisen ist allerdings die Kritik, wonach schon die kryptische Formulierung, „die Rechtsfolgen einer vGA sind nicht zu ziehen“, zu einem Arbeitsbeschaffungsprogramm für kommunale Steuerabteilungen, FÄ und FG werden könnte (vgl. HÜTTEMANN, FR 2009, 308; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 69). Zudem macht die während des Gesetzgebungsverfahrens, auf Petition des BRat, vorgenommene Ergänzung der Dauerverlustgeschäfte um bildungspolitische Gründe deutlich, dass der abschließende Charakter der Aufzählung der Gründe den praktischen Bedürfnissen der öffentlichen Hand nicht gerecht wird; inwieweit die in Abs. 7 Satz 2 enthaltene einschränkende Aufzählung zur abschließenden Klärung beiträgt, muss daher ernsthaft bezweifelt werden (so auch LEIPPE, ZKF 2009, 81). Denn es dürfte sehr wahrscheinlich sein, dass es bei der Auslegung dieser allgemein gehaltenen Begriffe zu Streit kommen wird (so auch GOSCH II. § 8 Rn. 1043a), so zB im Hinblick auf den Aspekt, ob auch dauerdefi-

zitierte Sportbetriebe (vgl. Anm. 527) dieser Vorschrift unterfallen. Deshalb wäre es mit guten Gründen vertretbar gewesen, den EU-rechtl. Begriff der „Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse“ zu übernehmen, da dessen Verwendung zudem unter beihilferechtl. Erwägungen von Vorteil gewesen wäre (so auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 569; LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Darüber hinaus werden dauerdefizitäre Tätigkeiten nun nicht mehr nach den Grundsätzen der Liebhaberei (vgl. HÜTTEMANN, DB 2007, 1603) aus der Gewinnermittlung auszuschneiden sein (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 28; GOSCH II, § 8 Rn. 1043a). Die Rspr. zur Verselbständigung der BgA (vgl. § 4 Anm. 7) dürfte damit gesetzlich festgeschrieben sein.

II. Wirtschaftliche Bedeutung

503

Aus Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 folgt, dass dauerdefizitäre Betätigungen eines BgA, sofern diese aus den in Abs. 7 Satz 2 aufgezählten privilegierten Gründen ausgeübt werden, nicht zu einer vGA führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Für dauerdefizitäre KapGes. der öffentlichen Hand ergibt sich unter den in Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 aufgeführten Voraussetzungen (vgl. hierzu Anm. 513–518) ebenfalls diese Verrechnungsmöglichkeit. Konsequenz ist, dass es weder zu einer StPflicht infolge eines evtl. Gewinnaufschlags kommt noch KapErtrSt. anfällt, dh. insbes. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (für Eigengesellschaften: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist nicht anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 23, 25; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629 würdigt diesen Hinweis als „begrüßenswert“). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass nicht privilegierte Dauerverlustgeschäfte KapErtrSt. auslösen.

D. Geltungsbereich des Abs. 7

I. Sachlicher Geltungsbereich

504

Betroffen vom Rechtsfolgenausschluss des Abs. 7 sind in sachlicher Hinsicht BgA und Eigengesellschaften. Wesentliches Kennzeichen der Neuregelung ist, dass der Begriff „Dauerverlustgeschäft“ erstmalig in Abs. 7 Satz 2 legal definiert wird. Erforderlich für die Annahme eines Dauerverlustgeschäfts ist danach bei BgA, dass eine wirtschaftliche Betätigung aus den aufgeführten „politischen“ Gründen ohne kostendeckende Entgelte unterhalten wird und der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist (Alt. 1). Bei Eigengesellschaften muss das Dauerverlustgeschäft Ausfluss einer Tätigkeit sein, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört (Alt. 2), dh. die strukturellen Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Erfasst werden somit die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die diese insbes. nach den einschlägigen komunalrechtl. Vorschriften ausüben darf, wobei regelmäßig ein kostendeckendes Entgelt nicht erzielt werden kann oder soll (BTDrucks. 16/10189, 70).

II. Persönlicher Geltungsbereich

505

Verluste, die aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA oder einer dauerdefizitären KapGes. der öffentlichen Hand resultieren, die aus den in Abs. 7 Satz 2

genannten Gründen betrieben wird, führen nicht zu einer vGA an die Trägerkörperschaft bzw. den öffentlich-rechtl. Mehrheitsgesellschafter. Dass BgA und kommunale Eigengesellschaften im Rahmen des Abs. 7 gleichgestellt werden, ist folgerichtig und wird der gemeindlichen Praxis gerecht, wonach Tätigkeiten der Daseinsvorsorge nicht nur in BgA, sondern auch in kommunalen Beteiligungsgesellschaften ausgeübt werden. Da zudem, speziell im Rahmen von PPP- bzw. ÖPP-Modellen, vielfach auch Private an derartigen Gesellschaften beteiligt sind, ist es konsequent, auch diese KapGes. in die Neuregelung einzubeziehen. Dadurch, dass die öffentliche Hand „nur“ die Mehrheit der Stimmrechte halten muss, bleiben derartige Teilprivatisierungen weiterhin möglich, was aber mit Nachteilen im Hinblick auf den Bestandsschutz verbunden sein kann (vgl. Anm. 501).

III. Anwendung bei Personengesellschaften

Nach hM stellt die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. hierzu § 4 Anm. 30) einen selbständigen BgA dar (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449), wobei diese Regelung nach den Grundsätzen von R 7 Abs. 2 KStR 2004 auf jede von der PersGes. ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden ist. Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA beurteilt sich nach § 4 Abs. 6 (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 59). Angesichts der gemeindeordnungsrechtl. Vorgaben zur betragsmäßigen Haftungsbegrenzung für Kommunen (vgl. zB § 108 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO NRW) wird regelmäßig eine GmbH & Co KG vorliegen.

Gewinnerzielungsabsicht bei einer Mitunternehmerschaft: Eine Mitunternehmerschaft liegt aber nur vor, wenn die PersGes. *insgesamt* mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Erfolgt die Tätigkeit der PersGes. *insgesamt ohne* Gewinnerzielungsabsicht und beschränkt sich insoweit auf ein Dauerverlustgeschäft, unterbleibt stl. eine Anerkennung als Mitunternehmerschaft, da diese unabdingbar eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, so dass die Dauerverlustgeschäfte idR stl. nicht zu berücksichtigen sind. Anders stellt sich die Situation dar, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts unmittelbar an der PersGes. beteiligt ist; da diese Beteiligung einen BgA begründet und dieser auch ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden kann, werden die Verluste im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem BgA zugeordnet, auf den dann § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 anzuwenden sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 60f.; vgl. zu den unterschiedlichen Konstellationen SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Unterhält die PersGes. neben einem Dauerverlustgeschäft auch andere Geschäftsbereiche, bildet Ersteres nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten BgA, bei dem § 8 Abs. 7 und § 4 Abs. 6 zum Tragen kommen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 62).

Fehlende Gewinnerzielungsabsicht der Mitunternehmerschaft: Ist eine KapGes. Gesellschafterin einer PersGes., sind Verlustgeschäfte bei der Einkommensermittlung der KapGes. nicht steuerrelevant, da es an einer Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht fehlt; insoweit stellt sich die Frage, ob eine Zurechnung der anteiligen Verluste eine vGA zur Folge haben könnte, nicht (kritische Würdigung dieser Konsequenz bei PINKOS, DStZ 2010, 96). Diese Feststellungen sollen auch für gewerblich geprägte PersGes. gelten (BFH v. 25.9.2008 – IV

R 80/05, BStBl. II 2009, 266). Ob diese Grundsätze auch für Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 zutreffen – so BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 63 – dürfte allerdings diskussionswürdig sein, da die hierbei maßgebliche Interessens- und Risikolage nicht mit derjenigen in BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94 (BStBl. II 1997, 202) korrespondiert, auf das das BMF seine Auffassung stützt.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

507

Folgeänderungen infolge der Neuregelung des Abs. 7 ergeben sich zum einen aus Abs. 8, wonach die in einem bestimmten BgA entstandenen Verluste nur in diesem BgA genutzt werden können, und darüber hinaus aus Abs. 9, der vorsieht, dass für Zwecke des Verlustabzugs nach § 10d EStG die Gesellschaft in Sparten aufzuteilen ist, für die es einen gesonderten Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln gilt. Eine weitere Bestimmung zur Anwendung des § 8 Abs. 7 sieht die neu eingefügte Regelung der Nr. 4 in § 15 Satz 1 vor: Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ist § 8 Abs. 7 bei OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. Sind in dem dem OT zuzurechnenden Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

Einstweilen frei.

508–509

F. Bereichbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)

I. Aufbau des Abs. 7 Satz 1

510

Aufgrund der neu durch das JStG 2009 in Abs. 1 aufgenommenen Klarstellung, dass auch bei einem BgA, der nicht mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt sich die Frage, ob eine solche dauerdefizitäre Tätigkeit des BgA zu einer vGA an seine Trägerkörperschaft führt. Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt nunmehr, dass die Rechtsfolgen einer vGA gem. Ab. 3 Satz 2 nicht zu ziehen sind, weil ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 ausgeübt wird. Diese grundsätzliche Handhabung erfasst sowohl BgA (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) als auch KapGes. der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Bei letzterer Alternative ist zusätzliche Voraussetzung, dass die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

II. Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung iSd. Abs. 3 sind bei bestimmten Dauerverlustgeschäften „nicht ... zu ziehen“ (Satz 1 Halbs. 1)

511

Aus der Formulierung, dass die „Rechtsfolgen einer vGA ... nicht bereits deshalb ... zu ziehen“ sind, wird deutlich, dass der Gesetzgeber (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69) an sich vom Vorliegen einer vGA ausgeht, dh. die Existenz einer vGA ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für den Begriff des „Dauerver-

lustgeschäfts“ (in diesem Sinne BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 33; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). „Nur“ die daran anknüpfenden *Rechtsfolgen* sollen nicht eintreten und eine vGA daher stl. nicht zu berücksichtigen sein, und zwar sowohl beim BgA als auch bei der KapGes. der öffentlichen Hand (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 26; GOSCH II. § 8 Rn. 1043f; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

Die Bestimmung, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen werden, „*weil*“ ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird (Rechtsfolgenverdrängung), ist dahin gehend zu verstehen, dass Verluste, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, regelmäßig keine der vGA zugrunde liegende Vermögensminderung infolge der Dauererluste oder verhinderte Vermögenmehrung infolge des Verzichts auf einen Gewinnzuschlag bilden (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH II. § 8 Rn. 1043f).

Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Abs. 7 Satz 1 hat zur Folge, auch wenn diese Vorschrift keinen generellen negativen Rechtsfolgenverweis auf Abs. 3 Satz 2 enthält, dass für alle nicht von Abs. 7 Satz 2 begünstigten Tätigkeiten der Daseinsvorsorge die Rechtsfolgen einer vGA zu prüfen und letztendlich auch zu ziehen sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 33; BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 28; GOSCH II. § 8 Rn. 1043f). Dass hinsichtlich Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer vGA gem. Abs. 7 Satz 1 nicht gezogen werden sollen, gilt somit nicht uneingeschränkt. Basieren daher die entsprechenden Dauererluste auf nicht begünstigten Tätigkeiten gem. Abs. 7 Satz 2, finden die Grundsätze von BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2007, 961) zur vGA Anwendung (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568). Insoweit ist zu prüfen, ob der Verlust aus einer Tätigkeit herrührt, die der BgA bzw. die KapGes. im Interesse ihres öffentlich-rechtl. Anteilseigners ausübt.

Dies bejahend, liegt eine vGA bei einer KapGes. der öffentlichen Hand nicht nur dann vor, wenn es im Rahmen des Abs. 9 zu einer Verrechnung der Verluste mit positiven anderen Einkünften der KapGes. kommt, sondern auch, wenn die KapGes. nur eine Verlusttätigkeit ausübt (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 41). Bei einer Eigengesellschaft, die nebeneinander geschützte Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 und andere Verlusttätigkeiten ausübt, ist eine getrennte Einkommensermittlung für jeden der Bereiche vorzunehmen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568). Eine Ausnahme dürfte für den Fall anzunehmen sein, dass die nicht von Abs. 7 erfassten Verluste aus *Hilfsgeschäften* resultieren, die den geschützten Tätigkeiten dienen.

Beispiel: Die Theater- und Opern-GmbH unterhält mehrere mit Verlust betriebene Mietwohnungen, in denen auswärtige Künstler für die Probe- und Aufführungszeit ihrer Sondergastspiele untergebracht werden.

Sachgerecht ist es in diesem Fall, auf eine getrennte Ermittlung der Mietverluste zu verzichten und sie stattdessen einheitlich beim aus „kulturpolitischen“ Gründen betriebenen Dauerverlustgeschäft zu erfassen.

So ist die Regelung des Abs. 7 zwar einschlägig, wenn zB eine Eigengesellschaft ein Schwimmbad betreibt, der laufende Betrieb nicht durch Eintrittsgelder gedeckt werden kann und deshalb die juristische Person des öffentlichen Rechts als Gesellschafterin den Betriebsverlust durch Einlagen abdeckt. Andererseits kann nach der Neuregelung zB die unentgeltliche Überführung eines dem BV eines Theater-BgA zuzuordnenden Grundstücks an die Trägerkörperschaft, etwa durch zukünftige Nutzung des Grundstücks für hoheitliche Zwecke, weiterhin zu einer vGA führen.

Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung: Ist eine vGA an die Trägerkörperschaft bei dem Betrieb eines BgA oder einer KapGes. wegen Nichtvorliegens der in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründe anzunehmen, bemisst sich deren Höhe grundsätzlich „nur“ nach dem stl. Verlust aus dem Geschäft, ein Gewinnzuschlag wird nicht verlangt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 52); diese Einschränkung ist zu begrüßen (so auch HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Fallen allerdings in diesem Zusammenhang Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (zB Dividenden iSd. § 8b oder vereinnahmte Investitionszulagen), mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA. Da im Regelfall der stl. Verlust auch durch Abschreibungen beeinflusst wird, wobei im kommunalen Bereich die Mittel für die auslösenden Investitionen den Gesellschaften weitgehend durch Einlagen der Gemeinden zur Verfügung gestellt werden, die das Kapital der Gesellschaft erhöhen, wäre es folgerichtig, auch abschreibungsbedingte Verluste aus der Bemessungsgrundlage der vGA auszuschneiden, soweit diese durch Einlagen finanziert worden sind (LEIPPE, DStZ 2010, 106 spricht sich für eine derartige Lösung insbes. im Hinblick auf den Altbestand nicht privilegierter Dauerverlustgeschäfte aus). Durch diese Regelungen soll klargestellt werden, dass nur jene vGA des begünstigten BgA bzw. der Eigengesellschaft von der Besteuerung freigestellt werden, die auf die Verlustübernahme des insgesamt defizitären Betriebs entfallen.

Beispiel: Ein Theaterbetrieb, der einen Betriebsverlust von 3,5 Mio. € erzielt, überlässt seiner Trägerkommune ein Grundstück für eine jährliche Miete von 5000 €, obwohl sich die jährliche Marktmiete auf 25000 € bemisst.

In Höhe von 20000 € liegt eine Vermögensminderung vor, die nach Abs. 3 Satz 2 zu einer vGA führt. Aus der Einkommenshinzurechnung der vGA resultiert ein negatives Einkommen von 3,48 Mio. €, das der Regelung des Abs. 7 unterfällt.

Liegt eine vGA vor, trifft den Stpfl. die Feststellungslast für die Anwendung des Abs. 7 (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 35). Ein derartiger Beweis dürfte, zumal auch über die Art des Nachweises nichts gesagt wird, schwer anzutreten sein (kritisch auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

III. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Satz 1 Nr. 1)

512

Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 stellt fest, dass Verluste, die die Trägerkörperschaft eines BgA aus der Tätigkeit eines dauerdefizitären BgA, den sie aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betreibt, nicht zu einer vGA des BgA an seine Trägerkörperschaft führen, sondern zur Ergebnisverrechnung genutzt werden können. Dieser Grundsatz gilt sowohl für den Fall, dass der BgA nur eine solche Verlusttätigkeit ausübt, als auch in den Fällen, in denen im Rahmen einer nach § 4 Abs. 6 zulässigen Zusammenfassung mehrerer Betriebe Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst und die Ergebnisse verrechnet werden (HEGER, FR 2009, 301; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 27). Erfasst werden von der Sonderregelung der einzelne BgA (einschließlich Verpachtungs-BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält, als auch der BgA, der OG ist und bei dem das Dauerverlustgeschäft von dem OT betrieben wird (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2); handelt es sich um einen BgA, der infolge einer Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 22).

IV. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2)

513 1. Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)

Bei dauerdefizitären KapGes. sind die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, wenn *kumulativ* folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die KapGes. übt ein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 aus oder es handelt sich um eine Tätigkeit, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb eingestuft würde (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2),
- die Mehrheit der Stimmrechte entfällt unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts, und
- zum Ausgleich der Verluste aus den Dauerverlustgeschäften müssen nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter verpflichtet sein.

Diese Bestimmung deckt sich daher, was die Voraussetzung der Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts betrifft, mit dem entsprechenden Erfordernis für BgA gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1. Zusätzliche Anforderungen ergeben sich aus Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (vgl. nachfolgend Anm. 514–519).

Die Sonderregelung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist wegen der von der öffentlichen Hand vorzuhaltenden Leistungen der Daseinsvorsorge, die regelmäßig nicht kostendeckend betrieben werden können, gerechtfertigt und begrüßenswert (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 35; BTDrucks. 16/10189, 70).

2. Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

514 a) Überblick

Die Privilegierung des Abs. 7 kommt nur bei solchen KapGes. zum Tragen, bei denen unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und diese ausschließlich zum Verlustausgleich verpflichtet sind, wozu ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist.

515 b) Mehrheitserfordernis

Das Mehrheitserfordernis gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass die Gebietskörperschaft in der Gesellschafter- oder Hauptversammlung der KapGes. die Mehrheit der Stimmrechte innehaben muss. Dem Stimmrecht gleichzustellen sind Vereinbarungen, die anderweitig die Ausübung des Stimmrechts sicherstellen, zB Stimmrechtsvereinbarungen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 26) oder unwiderrufliche Stimmrechtvollmachten (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1112). Nicht notwendig ist, dass die Stimmrechte nur bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts liegen; unschädlich ist es auch, wenn die Körperschaft in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR ansässig ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 26). Auch in einem Drittstaat ansässige juristische Personen des öffentlichen Rechts sind zum begünstigten Gesellschafterkreis zu zählen, weil sie auch ustl. (vgl. Abschn. 23 Abs. 1 Satz 4 UStR 2008) als solche gelten (so auch STRAHL, DStR 2010, 193).

Die Berechnung der Mindestbeteiligungsquote ist nicht eindeutig geregelt; maßgeblich ist darauf abzustellen, dass die öffentliche Hand auf Grund der Stimmenmehrheit die Geschicke der Gesellschaft bestimmen kann, dh. die KapGes.

beherrscht (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1112). Unmittelbare *und* mittelbare Beteiligungen sind bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zusammenzurechnen.

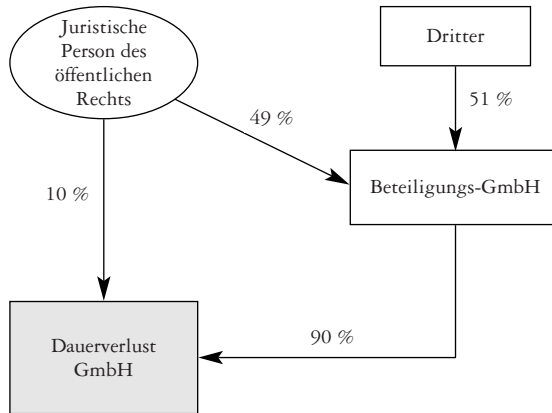
Ist die juristische Person des öffentlichen Rechts *Alleingeschafterin*, stellt sich die Frage nach der Stimmrechtsmehrheit nicht. Sind an der Gesellschaft *mehrere* Gesellschafter beteiligt, ist für die Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit originär auf die Verteilung der Stimmrechte in der Gesellschafter-/Hauptversammlung abzustellen; bei Identität von Stimmrecht und Kapitalbeteiligung genügt insoweit für die Mehrheit der öffentlichen Hand ein Beteiligungsquorum von 50% + x. Ist hingegen ein privater Dritter an der KapGes. zu 50% oder mehr beteiligt, kommt eine Fortführung des stl. Querverbands ab 2009 nicht mehr in Betracht. Dies gilt in gleicher Weise für den Fall, dass eine Gebietskörperschaft zwar mit Stimmrechtsmehrheit an der KapGes., der private Mitgeschafter aber auch an Verlustbetrieben innerhalb der KapGes. ergebnismäßig beteiligt ist. Dieses Ergebnis resultiert aus der Anforderung einer kumulativen Erfüllung der in Abs. 7 Nr. 2 Satz 2 genannten Voraussetzungen.

c) Mehrstufige Beteiligungen

516

Bei mehrstufigen Beteiligungen könnten im Hinblick auf den Aspekt der Beherrschung im Grundsatz zwei Sichtweisen in Betracht kommen: Entweder wird die Beteiligungsquote rein rechnerisch ermittelt oder es werden nur Beteiligungen an solchen zwischengeschalteten KapGes. berücksichtigt, die ihrerseits (mittelbar oder unmittelbar) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts beherrscht werden, so dass sämtliche der zwischengeschalteten KapGes. zustehende Stimmrechte dem beherrschenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Sinn und Zweck des Abs. 7 sprechen für die zuletzt skizzierte Betrachtung, mit der Konsequenz, dass die öffentliche Hand auch an jeder vermittelnden Gesellschaft eine Stimmrechtsmehrheit besitzen muss, dh. auf jeder Stufe der Beteiligungskette ist die Mehrheit der Stimmrechte zu gewährleisten (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 27; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.2; BRACKSIEK, FR 2009, 15; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1112; aA SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67, der für diese Anforderung eine ausdrückliche gesetzliche Regelung – entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für die Organshaft – als notwendig erachtet). Dieses Erfordernis gilt vor allem für solche Konstellationen, bei denen zwar die rechnerische Stimmenmehrheit auf die juristische Person des öffentlichen Rechts entfällt, deren Durchsetzung aber faktisch nicht möglich ist, so zB dann, wenn vermittelnde Mehrheits-Beteiligungsgesellschaften nicht von dieser beherrscht werden, die juristische Person des öffentlichen Rechts aber über weitere Beteiligungsstrukturen summarisch die Mehrheit der Stimmen auf sich vereinigt.

Beispiel 1 (entnommen aus BRACKSIEK, FR 2009, 15):



Rechnerische Stimmrechtsmehrheit in der Dauerverlust-GmbH (juristische Person des öffentlichen Rechts 54,1%, Dritter 45,9%), aber kein unmittelbarer maßgeblicher Einfluss auf das Dauerverlustgeschäft.

Beispiel 2 (entnommen aus BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1112):

Die V-GmbH, an der die Gemeinde G zu 20% und die Z-GmbH zu 80% beteiligt sind, tätigt Dauerverlustgeschäfte. An der Z-GmbH wiederum ist die G mit 40% und ein privater Dritter D mit 60% beteiligt. Nach den Satzungen der V-GmbH und der Z-GmbH erfolgt die jeweilige Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit.

Rein rechnerisch hält die G damit die Mehrheit der Stimmrechte (20% unmittelbar und 32% mittelbar), sie beherrscht die V-GmbH aber nicht, weil D die Z-GmbH und damit mittelbar auch die V-GmbH beherrscht, so dass Abs. 7 keine Anwendung findet.

Beispiel 3 (entnommen aus BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1112):

An der Dauerverlustgeschäfte betreibenden V-GmbH sind ein privater Dritter D mit 20% und die Z-GmbH mit 80% beteiligt. Die Geschäftsanteile der Z-GmbH werden zu 60% von der Gemeinde G und zu 40% von D gehalten.

Rein rechnerisch hält G damit keine Mehrheit der Stimmrechte an der V-GmbH (nur 48% mittelbar), dennoch beherrscht sie über ihre Mehrheitsbeteiligung an der Z-GmbH mittelbar auch die V-GmbH. Sofern daher G allein die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trägt, kommt Abs. 7 zur Anwendung.

517 d) Nachweis der ausschließlichen Verlusttragung durch öffentliche Hand

Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Gesellschafter müssen nachweislich die Verluste tragen, die sich handelsrechtl. vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, und zwar auch dann, wenn sich bei der Gesellschaft selbst handelsrechtl. in der Summe kein Verlust ergibt, weil zB die Zuwendungen der öffentlichen Hand als Einnahmen gebucht werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 28; so auch FIAND, KStZ 2010, 26). Diese Regelung ist nicht dahingehend zu verstehen, dass jede der beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die über die Stimmenmehrheit verfügen, anteilig auch das Merkmal der Verlusttragung zu erfüllen hat und damit ein Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts geboten wäre. Vielmehr ist es ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffent-

lichen Rechts eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese bzw. diese Gruppe das Kriterium der Verlusttragung (anteilig) erfüllt; im Fall einer mehrheitlich beteiligten Gruppe juristischer Personen des öffentlichen Rechts haben die Beteiligten untereinander die Verlusttragungspflicht nach der Beteiligungsquote zu bemessen (Bayer. Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Sind mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts Gesellschafter, bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht nach deren Beteiligungsquote. Nach dem Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 reicht es aus, dass die mehrheitlich beteiligten öffentlich-rechtl. Anteilseigner die Verluste nur mittelbar tragen, zB über eine zwischengeschaltete 100%ige Tochtergesellschaft (Holding). Eine abweichende Verlusttragungsvereinbarung, die nicht mit der Beteiligungsquote korrespondiert, soll, sofern sie auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruht, bei folgendem Sachverhalt im Verkehrsbereich zulässig sein (vgl. Bayer. Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636): Die Kreise A und B gründen eine ÖPNV-GmbH, an der sie hälftig beteiligt sind. Die GmbH erbringt Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang: Zwischen den Kreisen als Gesellschafter wird vereinbart, dass sie die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen auf der Basis der gefahrenen Jahreskilometer tragen.

Da es genügt, dass die Verluste von der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich im Ergebnis getragen werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 28), kann die Verpflichtung zur ausschließlichen Verlusttragung – unstrittig – aus einer (kommunal-) gesetzlichen Grundlage resultieren, aber auch auf einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag der KapGes., also auch auf gesellschaftsrechtl. (als Einlage) Grundlage beruhen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333; vgl. auch BTDrucks. 16/10189, 69). Des Weiteren kann die Verlusttragung angesichts der wirtschaftlichen Betrachtung auch durch entsprechende Abschlüsse bei der Kaufpreisfindung festgeschrieben werden oder es wird bestimmt, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts bei Liquidation der Eigengesellschaft die laufenden Verluste zu 100% ausgleichen muss; im letzteren Fall behielt die Einlage (einschließlich eines eventuellen Disagios) des Privaten in die Eigengesellschaft ihren vollen Wert, so dass Abschreibungsverluste bei ihm nicht anfielen (so auch FIAND, KStZ 2010, 26). Außerhalb gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen wird eine Verlusttragung Dritter bei folgender Sachlage für zulässig erachtet: Mit dem Betreiber einer Betriebssparte einer Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dauerhaft Verluste erzielt, wird vereinbart, dass dieser in bestimmtem Umfang Verluste aus der Betriebssparte zu übernehmen hat. Kann der Betreiber diese Kostenvorgaben nicht einhalten und muss er daher in dem vertraglich vorbestimmten Umfang die Verluste der Eigengesellschaft ausgleichen, führt dies bei der Gesellschaft zu Einnahmen. Der nach dieser Vereinbarung verbleibende Verlust muss von der juristischen Person des öffentlichen Rechts getragen werden, um die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zu erfüllen (so Bayer. Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Weitergehend wird auch ein Verlustausgleich auf schuldrechtl. Basis als ausreichend angesehen (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 40f.; GOSCH II, § 8 Rn. 1043e); letztere Ansicht ist jedoch abzulehnen, da dies die ertragswirksame Vereinnahmung der Verlustabdeckung zur Folge hätte, so dass gar kein Verlust entstehen würde und es insoweit auch kein Dauerverlustgeschäft gäbe (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333).

518 **e) Art und Weise der Verlusttragung**

Eine Verpflichtung zum Verlustausgleich ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, so dass es auch genügt, wenn die Verluste auf andere Art und Weise ausgeglichen, zB durch eine weitere Gewinnfähigkeit der KapGes. im Rahmen von Abs. 9, oder vorgetragen werden (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 40). Dabei müssen nicht alle durch das Dauerverlustgeschäft entstehenden Verluste abgedeckt werden, sondern nur diejenigen, die das haftende Eigenkapital der Eigengesellschaft angreifen und damit zur Überschuldung führen (so mit überzeugender Begründung GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333). Insofern wäre es konsequent, wenn für den Begriff des „Tragens“ die Verhinderung der drohenden Überschuldung als ausreichend erachtet wird, so dass auch ein die Insolvenz besitzender Rangrücktritt für die Bejahung der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand genügt.

Bei *mittelbarer* Beteiligung ist dieser Nachweis über die gesamte Beteiligungskette zu führen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; BTDrucks. 16/10189, 70; GOSCH II. § 8 Rn. 1043e; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.2).

519 **f) Ausschließliche Verlusttragung durch öffentlich-rechtlichen Gesellschafter**

Unterhält die juristische Person des öffentlichen Rechts neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Das hat zur Folge, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts als Mitgeschafterin die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden *Anteils* am Ergebnis aus der Gewinnfähigkeit trägt. Den *gesamten* sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust hingegen trägt sie nur, wenn sie auch den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit zu übernehmen hat (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 29). Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die zB in Form einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtl verbunden sind.

Beispiel: An der X-GmbH ist die Gemeinde G zu 60% und der private Dritte D zu 40% beteiligt. Die X-GmbH betreibt ÖPNV (Verluste) und Gasversorgung (Gewinne).

Damit bei der GmbH Abs. 7 zur Anwendung kommen kann, muss sich G verpflichten, den jährlich rechnerisch auf D entfallenden Verlustanteil aus dem Dauerverlustgeschäft ÖPNV iHv. 40%, zB durch Einlagen, zu tragen.

Ist ein BgA OT einer KapGes. und trägt er auf Grund des EAV die Verluste jährlich voll, ist der Tatbestand des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 31).

G. Vorliegen eines „Dauerverlustgeschäfts“ als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)

520 **I. Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“**

Ein „Dauerverlust“ ist grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen VZ nicht mit einem positiven bzw. ausgeglichenen Ergebnis oder einem stl. Totalgewinn zu rechnen ist. BV-Mehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen, sind gewinnerhöhend

und Aufwendungen, die den stl. Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 36). Über welchen Zeitraum sich die Prognose erstrecken muss, wird in BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) nicht geregelt. Sachgerecht dürfte es sein, in Anlehnung an die Rspr. zur „Liebhaberei bei KapGes.“ (zB BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538) einen Prognosezeitraum von drei Jahren zugrunde zu legen, so dass bei dessen Überschreitung von einer Dauerverlusttätigkeit auszugehen ist (so auch STRAHL, DStR 2010, 193).

Bzgl. des Dauerverlust-„geschäfts“ ist ausschließlich auf das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit als solcher unter Berücksichtigung des hierfür notwendigen BV abzustellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 36), während zB zeitlichen Vorgaben keine Relevanz zukommt (GOSCH II. § 8 Rn. 1043b).

Zu Recht werden Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht berücksichtigt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 37; LEIPPE, DStZ 2010, 106 mit eingehender Begründung). Neue (gewinnträchtige) Tätigkeiten, bei denen „nur“ Anlaufverluste anfallen, werden nicht von Abs. 7 Satz 2 erfasst (BTDrucks. 16/10189, 70). Fallen hingegen „nur“ in einzelnen VZ, also vorübergehend, Gewinne an, stehen diese der Annahme eines Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 38). Abs. 7 ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nicht mehr vorliegt; ob ab diesem Zeitpunkt die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen sind, bestimmt sich dann allein nach allgemeinen Grundsätzen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 39). Da in dem v.g. BMF-Schreiben von einem Zeitpunkt die Rede ist, ist davon auszugehen, dass dies auch unterjährig geschehen kann (so auch FIAND, KStZ 2010, 26).

Insbesondere kommen nach dieser Vorschrift solche Verluste in Betracht, die der Gemeinde aus der Vorhaltung von Einrichtungen entstehen, die sie im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge gegenüber ihren Bürgern erbringt, denn hierbei handelt es sich um nicht kostendeckende Einrichtungen, die die Gemeinde aus spezifischen „politischen“ Gründen im Allgemeininteresse unterhält. Nur Verluste, die ursächlich aus diesen Tätigkeiten herrühren, sollen stl. nicht als vGA qualifiziert werden (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Nicht geschützt sind deshalb vGA aus anderen Gründen, zB weil der BgA der Trägerkörperschaft Räumlichkeiten zu einem unter dem Marktpreis liegenden Entgelt überlässt (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69).

Die Formulierung, dass Dauerverluste nur entstehen, wenn Tätigkeiten ohne kostendeckendes Entgelt ausgeübt werden, spricht dafür, das Ergebnis einer handelsrechtl. Gewinnermittlung auf Vollkostenbasis einschließlich zurechenbarer Gemeinkosten zugrunde zu legen (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DStR 2009, 1333), zumal Abs. 7 dem Bereich der stl. Gewinnermittlung zuzurechnen ist. Nicht sachgerecht ist es hingegen, zumal es auch stl. Besonderheiten nicht gerecht wird, auf das stl. Ergebnis oder das kstl. Einkommen abzustellen.

II. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)

1. Maßgebliche politische Gründe

521 a) Grundfragen

Grundsätzlich ist zu unterscheiden zwischen den Bereichen, die in Abs. 7 Satz 2 aufgeführt sind und bei denen Dauerverlustgeschäfte anfallen können, und den Geschäften selbst.

Unterschiedliche Gründe für Dauerverlustgeschäfte: Ein Dauerverlustgeschäft liegt nur vor, wenn die dauerdefizitäre Tätigkeit aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen betrieben wird; der Aufzählung dieser Bereiche kommt dabei *abschließender* Charakter zu (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 40). Die Zuordnung der im BMF-Schreiben aufgeführten Geschäfte zu den einzelnen begünstigten Bereichen ist hingegen *beispielhaft* zu verstehen (PINKOS, DStZ 2010, 96; LEIPPE, DStZ 2010, 106). Ebenso eindeutig steht fest, dass die Verluste nicht geschützt sind, soweit *ausschließlich andere* Gründe maßgebend sind. Praktische Schwierigkeiten und erhebliche administrative Probleme dürften auftreten (so auch GOSCH II. § 8 Rn. 1043c), wenn neben den ausdrücklich genannten *auch andere* Gründe vorliegen. Insoweit bedarf es im Fall eines Motivbündels einer monetären Zuordnung und Aufteilung der Kostenunterdeckung und des korrespondierenden Verlusts zu den entsprechenden Beweggründen (BRACKSIEK, FR 2009, 15; aA GOSCH II. § 8 Rn. 1043c, der die einschlägigen Beweggründe als ausschließliche ansieht, so dass dem Aspekt eines Haupt- oder Nebenmotivs keine Relevanz zukommt); die notwendige Identifizierung und Quantifizierung nicht tatbestandlicher Nebenmotive (Motiv-Differenzierung) dürfte sachgerecht nur im Schätzungswege möglich sein. Sollten sich allerdings die Motive für die wirtschaftliche Tätigkeit *überwiegend* mit den im Gesetz aufgezählten Gründen decken (Hauptmotive), wird *insgesamt* von einem Dauerverlustgeschäft auszugehen sein (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; ähnlich BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1124). Zur Vermeidung von Umgehungen ist es grundsätzlich erforderlich, dass den beschriebenen Förderzwecken *unmittelbar* und *originär* vom BgA bzw. der KapGes. *selbst* nachgekommen wird; eine lediglich (organisatorisch) ausgegliederte oder *mittelbare* Förderung der in Abs. 7 Satz 2 genannten Zielsetzungen ist nicht ausreichend (so auch BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1124; BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 47). Kein begünstigtes Geschäft liegt daher vor, wenn der BgA oder die Eigengesellschaft WG an Dritte überlässt, damit diese entsprechende Geschäfte tätigen können (zB Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter; so: BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 47). Führt jedoch die Überlassung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts zur Annahme eines Verpachtungs-BgA iSd. § 4 Abs. 4 und übt der Pächter selbst *ausschließlich* die in Abs. 7 Satz 2 privilegierten Tätigkeiten aus, kommt diese Norm beim Verpachtungs-BgA zum Tragen. Entsprechendes gilt, wenn verschiedene Pächter jeweils selbst *ausschließlich* die in Abs. 7 aufgeführten Tätigkeiten ausüben (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 47).

Einschränkung steuerunschädlicher Dauerverlustgeschäfte: Die Einschränkung der Dauerverlustgeschäfte, hervorgerufen durch das Erfordernis, dass der BgA bzw. die KapGes. den Förderzwecken *selbst* nachkommen muss, ist nicht sachgerecht; es wird ein neuer Grundsatz der Unmittelbarkeit geschaffen, der so im Gesetzeswortlaut keine Stütze findet (kritisch auch HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, der speziell bei gemischten Nutzungen neue Abgrenzungstrei-

tigkeiten vorprogrammiert sieht, und MAIER, DStR 2010, 198; LEIPPE, DStZ 2010, 106). Zudem ist es gerade kennzeichnend für die Überlassung von kommunalen Stadt- und Mehrzweckhallen, dass diese an Vereine zur Nutzung für Sportzwecke („gesundheitspolitische“ Gründe), an Konzert- und Theaterveranstalter („kulturpolitische“ Gründe) und zu Zwecken der Bürgerbegegnung, zB zur Abhaltung von Bürgerversammlungen („sozialpolitische“ Gründe), erfolgt. Gegen die Ansicht des BMF spricht zudem, dass nach der Intention der Neuregelung des Abs. 7 die bisherigen Verwaltungsgrundsätze zur stl. Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand beibehalten werden sollten, diese aber ersichtlich beim Betrieb von Stadt- oder Mehrzweckhallen keine vGA vorgesehen haben. Darüber hinaus würde die Annahme einer vGA beim Betrieb einer dauerdefizitären kommunalen Multifunktionshalle zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen, dass ein stl. Querverbund, zB mit einem gewinnträchtigen Versorgungs-BgA, trotz bestehender enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr möglich wäre (so auch MAIER, DStR 2010, 198).

Konsequent weiter gedacht, sollten die im BMF-Schreiben v. 12.11.2009 niedergelegten Grundsätze dann aber auch auf die Fälle der Betriebsaufspaltung Anwendung finden, die einen BgA gem. § 4 Abs. 1 bildet, so dass hierbei ebenfalls auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen ist.

Beispiel 1: Die Gemeinde G überlässt ihr Opernhaus nebst Inventar allein der privaten P-GmbH, ohne – aus kulturpolitischen Gründen – eine kostendeckende Pacht zu verlangen.

Die Überlassung führt zu einem dauerdefizitären Verpachtungs-BgA, auf den Abs. 7 anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 48).

Beispiel 2: Die Gemeinde G unterhält, ohne dass kostendeckende Erlöse erzielt werden, eine Multifunktionshalle, die mit Erbringung erheblicher zusätzlicher Leistungen (zB Bühnenauf- und -abbau, Reinigung) an verschiedene Nutzer zu unterschiedlichen Zwecken (zB Kongresse, Musikveranstaltungen) überlassen wird.

Die Unterhaltung der Halle stellt zwar einen BgA gem. § 4 Abs. 1 dar, der jedoch kein von § 8 Abs. 7 begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreibt, sondern eine vGA zur Folge hat (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 49).

Die Berechtigung der oberhalb geäußerten Kritik an dem von der FinVerw. aufgestellten Erfordernis der „Selbst- und Unmittelbar-Erfüllung“ der Förderzwecke durch den BgA bzw. die KapGes. lässt sich gerade an dem zuvor skizzierten Beispiel verdeutlichen: Insbesondere in ländlichen Gebieten muss die Kommune eine Stadthalle oder ein Theatergebäude bereitstellen, damit die BürgerInnen überhaupt in den Genuss von Kultur mittels Gastspielen Externer gelangen können. Damit erfüllt sie unstreitig kulturelle Aufgaben. Vor diesem Hintergrund dürfte es gerechtfertigt sein, bei kostenpflichtiger Vermietung an Dritte und Gewährung reduzierter Entgelte für einzelne Aufführungen einen aus kulturpolitischen Gründen anfallenden und damit begünstigten Dauerverlust iSd. Abs. 7 zu bejahen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106). Eine Ausuferung ist nicht zu befürchten, da schon ein Sonderrabatt gegenüber dem Normalfall zu Nachweiszwecken erforderlich sein dürfte und zudem das Erfordernis der Beteiligung der öffentlichen Hand einengend wirkt. Zudem führt es – wie in den zuvor skizzierten Beispielfällen verdeutlicht – zu einer unterschiedlichen Handhabung, je nachdem, ob die Überlassung von Betriebsgrundlagen an einen einzigen oder an mehrere Nutzer erfolgt. Diese Benachteiligung der Überlassung an mehrere Nutzende (vGA) ist nicht sachgerecht und Ausdruck einer übertriebenen Förmerei (so zutreffend STRAHL, DStR 2010, 193). Zu ähnlichen sachgerechten Erwägungen hinsichtlich der Überlassung von Sportanlagen an örtliche Vereine,

der Überlassung von Theatern bei nicht begünstigten wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betreibers (zB Werbung, Cafeteria) oder der Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen vgl. LEIPPE, DStZ 2010, 106.

Kommunalrechtliche Auslegung der Dauerverlustgeschäfte? Da durch Abs. 7 Satz 2 die Tätigkeiten der Daseinsvorsorge geschützt werden sollen, die nach den kommunalrechtl. Vorschriften ausgeübt werden dürfen, sind die Tätigkeitsbereiche nach dem jeweiligen Kommunalrecht auszulegen (zB in NRW gem. § 107 Abs. 1 und 2 GO NRW). Da aber die landesrechtl. Bestimmungen nicht einheitlich und zudem auch begrifflich mit der stl. Regelung nicht deckungsgleich sind, sind Probleme vorgezeichnet (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; kritisch zur Einzelaufzählung auch LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2008, 568; LEIPPE, DStZ 2010, 106; vgl. auch Anm. 502). Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen ist daher eine weite Auslegung der jeweiligen Begriffe geboten (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 29).

Zur Konkretisierung der nachfolgend skizzierten begünstigten Betätigungen vgl. ergänzend BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 41–49:

522 **b) Verkehrspolitische Gründe**

Hierzu ist der gesamte Bereich des öffentlichen Personennah-, Schienen- und Güterverkehrs einschließlich der Vorhaltung und des Betriebs der Infrastruktur, auch wenn Letzteres in einem entsprechenden separierten Unternehmen erfolgt, sowie der Hafen, Fähr- und Flughafenbetrieb zu rechnen. Dies gilt sowohl für die Tätigkeit des Konzessionsinhabers als auch des sog. „Betriebsführers“ iSd. PBefG, während reine „Fahregesellschaften“ diesem Begriff nicht unterfallen. Auch die Parkraumbewirtschaftung, soweit *auf Dauer* ein Verlust erwirtschaftet wird, ist hierunter zu erfassen.

523 **c) Umweltpolitische Gründe**

Zu dieser Alternative gehören, soweit keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, vor allem Einrichtungen der Abfall- und Gewerbemüllentsorgung, der Abwasserbeseitigung und der Straßenreinigung.

524 **d) Sozialpolitische Gründe**

Zu dieser Fallgruppe ist die Förderung der Jugend-, Erwachsenen- und Altenhilfe sowie des Wohlfahrtswesens zu rechnen, so dass zB die Unterhaltung von Senioren- und Behindertenheimen, Begegnungsstätten sowie sozialen Beratungsstellen und Frauenhäusern ebenso dieser Fallgruppe zuzuordnen ist wie der Betrieb von Kindergärten (soweit BgA) und Tageseinrichtungen für Kinder.

525 **e) Kulturpolitische Gründe**

Der Betrieb von Theatern, Museen (einschließlich Ausstellungen), Opernhäusern, Bibliotheken, Bühnen und Orchestern ist unstrittig hierunter zu subsumieren. Hinsichtlich Stadthallen liegen kulturpolitische Gründe vor, soweit eine *eigene* Bewirtschaftung durch die Kommunen in Form von zB Konzerten, Theateraufführungen stattfindet; werden hingegen diese Einrichtungen in wesentlichem Umfang für kommerzielle Zwecke oder private Feiern verwendet oder diese als Ganzes einem *externen* Betreiber zur Bewirtschaftung überlassen und entsteht den Gemeinden hieraus ein Verlust, ist eine begünstigte Tätigkeit zu verneinen. Zoologische sowie botanische Garten-, Wald- und Parkanlagen dienen ebenfalls diesem Zweck.

f) Bildungspolitische Gründe

526

Diese Zweckbestimmung wird durch Schulen, Volkshoch- oder Musikschulen (soweit nicht hoheitlich), und Kurstätigkeiten von Kammern erfüllt.

g) Gesundheitspolitische Gründe

527

Der Betrieb von Kurheimen, Kurparks, Krankenhäusern/Sanatorien, Strandpromenaden sowie medizinischer Beratungsstellen ist ebenso den gesundheitspolitischen Gründen zuzurechnen wie derjenige von Sport- (auch Ski- und Sessellifte, nicht Minigolfanlage) und öffentlichen Bäderanlagen (so auch DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 29 und BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1123 bzgl. Sport- und Bäderbetriebe); Beherbergungsbetriebe zählen nicht zum Gesundheitsbereich (so ausdrücklich BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 46).

h) Nicht begünstigte kommunale Tätigkeiten

528

Nicht begünstigt sind insbes. kommunale Tätigkeiten im Messe- und Marktwesen sowie im Bereich der Wirtschaftsförderung (im Gesetzgebungsverfahren diskutiert und so jetzt ausdrücklich verneinend BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 43; mit guten Gründen bejahend LEIPPE, DStZ 2010, 106). Diese pauschale Ablehnung einer Privilegierung im v.g. BMF-Schreiben lässt außer Acht, dass sich in der Praxis unter den Unternehmensgegenstand „Wirtschaftsförderung“ die unterschiedlichsten Betätigungen subsumieren lassen, so dass es geboten ist, genau darauf zu achten, was tatsächlich in diesem Bereich gemacht wird. So hat FG Düss. v. 9.3.2010 (ZKF 2010, 206, rkr., mit Anm. LEIPPE) zu Recht darauf hingewiesen, dass der Titel „Wirtschaftsförderung“ auch hoheitliche Tätigkeiten umfasst, zB die Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen, die Fortschreibung des Gebietsentwicklungsplans oder die Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen. Wenn daher die Wirtschaftsförderung auch nicht zu den nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 1 begünstigten Dauerverlusten zählt, kann im Einzelfall eine nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigter Zweck ausgeübt werden, so dass die dauerdefizitäre Betätigung nicht zur Annahme einer vGA führt.

Ebenfalls nicht privilegiert sind die *Fremdenverkehrs-förderung* – wohl aber die *Fremdenverkehrs-werbung* (vgl. § 4 Anm. 140 „Fremdenverkehr“) – und der Betrieb von Technologiezentren (so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Diskutiert worden ist darüber hinaus (vgl. Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Regelungen im JStG v. 3.9.2009, S. 9/10), Pausenverkaufsstellen in Schulen („soziale“ Gründe), Gartenschauen und botanische Gärten, Stadtfeste, Bürgerhäuser, Märkte und Kulturkinos als wichtige Elemente gemeindlichen Lebens, gerade in kleineren Kommunen, sowie Baudenkmäler („kulturelle“ Gründe) und Tierheime, Krematorien („gesundheitliche“ Gründe) als privilegierte Dauerverlustbetriebe anzuerkennen. Diese uE sachgerechten Überlegungen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106) haben jedoch keine Aufnahme in den Katalog des Abs. 7 Satz 2 und auch nicht in die beispielhafte Aufzählung begünstigter Dauerverlustgeschäfte in BMF v. 12.11.2009 aaO (Rn. 40 ff.) gefunden.

2. Wirtschaftliche Betätigung wird unterhalten

529

Der Aspekt der „wirtschaftlichen“ Betätigung ist durch die Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet, ein Kriterium, das der BgA im Hinblick auf § 4 Abs. 1

bereits tatbestandsmäßig zu erfüllen hat. Würden auch einnahmeloze Tätigkeiten oder eine bloße Vermögensverwaltung zugelassen, führte dies zum einen zu einem vollumfänglichen Verlust des Geltungsanspruchs dieses Tatbestandsmerkmals. Darüber hinaus wären weitere materielle Unterschiede zwischen BgA und KapGes. die Folge, eine Konsequenz, die der Zielsetzung des Gesetzgebers eindeutig widerspricht, im Rahmen des Abs. 7 BgA und KapGes. hinsichtlich der Dauerverlustgeschäfte gleich zu behandeln (vgl. BRACKSIEK, FR 2009, 15; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1121). Wird daher vollumfänglich auf Einnahmen verzichtet, liegt in Ermangelung einer wirtschaftlichen Tätigkeit schon a priori kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 vor (GOSCH II. § 8 Rn. 1043c). Zuschüsse des kommunalen Trägers und/oder Dritter dürften ebenso wenig – ohne sonstige Einnahmen – die Wirtschaftlichkeit der Betätigung begründen (so auch GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; offen gelassen bei BRACKSIEK, FR 2009, 15).

530 3. Ohne kostendeckendes Entgelt

Das Merkmal der fehlenden Kostendeckung gilt für beide Tätigkeitsalternativen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 (GEISSELMEIER/BARGENDA, DSStR 2009, 1333). Das erforderliche tatsächliche, nicht aber iS eines Verzichts willensgetragene Absehen von einem kostendeckenden Entgelt muss qualitativ und quantitativ kausal auf den entsprechenden Gründen des Abs. 7 Satz 2 basieren (GOSCH II. § 8 Rn. 1043c). Ob zwangsweise von der Erhebung kostendeckender Entgelte abgesehen wird, weil diese zB am Markt nicht durchsetzbar gewesen sind, oder dies freiwillig geschieht, ist unerheblich (GOSCH II. § 8 Rn. 1043c; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1122). Auch wenn mangels Kostenunterdeckung nicht unmittelbar anwendbar, erfasst diese Norm im Wege der teleologischen Extension auch *kostendeckend* unterhaltene Betätigungen und damit solche Aktivitäten, bei denen ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 36; so auch BRACKSIEK, FR 2009, 15; LEIPPE, DSStZ 2010, 106; aA GOSCH II. § 8 Rn. 1043c). Diese Meinung steht zu der zuvor (vgl. Anm. 529) vertretenen Ansicht, Abs. 7 nicht auf entgeltlose Betätigungen auszuweiten, nicht im Wertungswiderspruch.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was unter dem Begriff „kostendeckend“ zu verstehen ist. Sachgerecht dürfte es sein, den Begriff „Kosten“ synonym zum Begriff „Betriebsausgabe“ zu verstehen, was insbes. zur Konsequenz hat, dass auch die Abschreibungen mit umfasst sind (so auch GEISSELMEIER/BARGENDA, DSStR 2009, 1333).

531–534 Einstweilen frei.

535 III. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)

Diese als Reaktion auf die BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) anzusehende Neuregelung besagt, dass bei Eigengesellschaften auch ansonsten hoheitliche Bereiche als Dauerverlustgeschäfte zu behandeln sind, dh. die strukturellen Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Beispielhaft wird das Schulschwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad genannt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 50), wobei in diesem Zusammenhang nur das ausschließliche Schulschwimmbad gemeint sein dürfte, da es sich bei öffentlichen Bädern, in denen nur zeitweise

Schulschwimmen stattfindet, immer um einen BgA bzw. in der Trägerschaft einer KapGes. um eine wirtschaftliche Einrichtung handelt. Erfasst wird nur die hoheitliche Tätigkeit, die die KapGes. selbst ausübt; verpachtet diese zB einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft, ohne ein kostendeckendes Entgelt zu verlangen, ist kein Fall des Abs. 7 gegeben, sondern zu prüfen, ob nicht eine vGA anzunehmen ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 51). Wirtschaftlich betrachtet dürfte es uE der Selbstausübung durch die KapGes. gleichstehen, wenn sich diese weiterer KapGes. als Erfüllungsgehilfen (vgl. § 278 BGB) bedient.

Welche Geschäftsvorfälle konkret von dieser Norm zu erfassen sind, bleibt unklar, denn wenn Hoheitsbetriebe auf privatrechtl. strukturierte KapGes. ausgelagert werden können, sind sie per se nicht mehr hoheitlich (Gosch II. § 8 Rn. 1043d). Der in dieser Vorschrift verwandte Begriff des „Hoheitsbetriebs“ ist iSd. § 4 Abs. 5 zu verstehen (FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

Einstweilen frei.

536–549

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

A. Grundinformation zu Abs. 8

550

Abs. 8 regelt grundsätzlich den Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und den einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Dabei beinhaltet die Vorschrift zum einen eine Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen, denn im Grundsatz können in einem bestimmten BgA entstandene Verluste nur in diesem BgA genutzt werden („Verlusteinkapselung“ lt. Gosch II. § 8 Rn. 1044a). Zudem ordnet diese Vorschrift als Grundregel bei einem zusammengefassten BgA den Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verlustvorträge an; kommt es daher zur Zusammenfassung verschiedener BgA oder werden diese wieder getrennt, wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben, so dass eine Nutzung in einem anderen BgA nicht mehr möglich ist. Die entsprechenden Verluste sind deshalb nur mit späteren Gewinnen dieses BgA verrechenbar, wenn die Zusammenfassung beendet wurde. Ein Verlustvortrag eines einzelnen BgA kann nicht mit dem Ergebnis der zusammengefassten BgA verrechnet werden. Die zulässige intertemporale Verlustverrechnung gem. § 10d EStG innerhalb des Verbunds beschränkt sich damit auf den zeitlichen Bestand der Zusammenfassung (GOSCH II. § 8 Rn. 1044b; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1131). Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit grundsätzlich eine Einschränkung der Verlustnutzung zur Folge (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Dies gilt nicht, wenn es sich um gleichartige BgA handelt, denn hierbei ist eine Verrechnung von Verlusten aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit Gewinnen aus der Zeit nach der Zusammenfassung möglich (vgl. Abs. 8 Satz 5). Die Verlustverrechnungsbeschränkungen gem. Abs. 8 Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste (zB Anlaufverluste oder Verluste in einzelnen VZ) eines gewinnträchtigen BgA (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1132; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

B. Rechtsentwicklung des Abs. 8

Abs. 8 wurde gesetzlich eingeführt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74). Diese Norm ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 7).

Übergangsregelung: Zum 31.12.2008 für einen vorher zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvorträge gelten als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 8); sie sind damit auch ab 2009 nach Maßgabe des § 10d EStG nutzbar, wenn dieser BgA nach dem 31.12.2008 fortbesteht (BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67). Dadurch wird gewährleistet, dass die Neuregelung des Abs. 8 für bereits am 31.12.2008 zusammengefasste BgA nicht zu einer Schlechterstellung hinsichtlich der Abzugsmöglichkeit von Verlustvorträgen führt, wie nachfolgendes Beispiel (entnommen aus ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14) verdeutlicht:

Beispiel: Ein Bäderbetrieb mit einem Verlustabzug von 1 Mio. € iSd. § 10d EStG und ein Versorgungsbetrieb sind in zulässiger Weise im Jahr 2008 zusammengefasst worden. Der verbleibende Verlustvortrag auf den 31.12.2008 wird gesondert festgestellt und ist durch den zusammengefassten BgA zukünftig weiterhin nutzbar. Neben die eingeschränkte Rücktragbarkeit der Verluste tritt die uneingeschränkt mögliche Verlustnutzung bei der künftigen Veranlagung des zusammengefassten Betriebs.

Erfolgt die Zusammenfassung erst im Jahr 2009, kann der Verlustvortrag nicht mehr von dem zusammengefassten BgA genutzt werden (Abs. 8 Satz 2). Er bleibt jedoch bestehen und kann nach einer erfolgten Trennung der BgA durch den Bäderbetrieb fortgeführt werden (Abs. 8 Satz 4).

C. Bedeutung des Abs. 8

Abs. 8 stellt eine Folgeänderung zu den Neuregelungen in Abs. 7 dar. Sie ist erforderlich geworden, weil gem. Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 bei Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand, die in BgA ausgeübt werden, die Rechtsfolgen einer vGA grundsätzlich nicht mehr zu ziehen sind, mit der Konsequenz, dass beträchtliche und kontinuierlich steigende stl. Verlustvorträge angesammelt werden (BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41). Vgl. sehr kritisch GOSCH II. § 8 Rn. 1044, der Abs. 8 als „Schadensbegrenzungsmaßnahme“ und als „schönes Beispiel für gegenwärtige Gesetzgebungskunst und Regelungswut“ ansieht.

Die Neuregelung des Abs. 8 entspricht insoweit der bisherigen Praxis, als bei einer stl. Zusammenfassung von BgA ein Verlustvor- oder -rücktrag nur ein aus der gleichen Tätigkeit erzieltetes Einkommen mindern durfte (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; OFD Köln v. 17.8.1998, FR 1998, 966). Neben der gesetzlichen Verankerung der bisherigen Grundsätze kommt allerdings hinzu, dass nunmehr jegliche Formen der Zusammenfassung von BgA-Bereichen erfasst (vgl. Anm. 555) und konsequent eine Verlustnutzung mit positiven Ergebnissen aus anderen Bereichen ausgeschlossen wird, es sei denn, es handelt sich um gleichartige BgA. Diskutiert wird, ob die Neuregelung insgesamt „nur“ eine Verankerung der bisherigen Rechtslage bedeutet (so LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1131) oder eine deutliche Einschränkung des vorherigen Rechtsstands darstellt (so SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Diskussionswürdige Fallgestaltungen: Die Beschränkung der Verlustnutzung soll gelten, wenn die Zusammenfassung nachträglich durch die Aufnahme weiterer Tätigkeiten erweitert wird (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1131; BRACKSIEK, FR 2009, 15): Wird einem BgA, in dem mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten

zusammengefasst sind (zB ÖPNV und Hafenbetrieb), ein weiterer Tätigkeitsbereich (zB Wasserversorgung) zugeführt, liegt ein neuer BgA vor, der über keinen Verlustvortrag verfügt; beschränken sich hingegen diese Veränderungen auf ein- und denselben Tätigkeitsbereich (Erweiterung des Verkehrsbetriebs von Bussen um Straßenbahnen), sind diese unschädlich (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64).

Diese Regelung ist unbefriedigend in den Fällen, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da sie dazu führt, dass Verlustvorträge nicht mehr nutzbar sind und insoweit eine höhere Steuerbelastung entsteht. Hilfreich könnte daher eine Ausnahmeregelung sein, die einen Verlustabzug zulässt, soweit Gewinne aus der Veräußerung von Altvermögen entstehen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Diskussionswürdig ist zudem folgende Konstellation:

Beispiel: Die X-GmbH betreibt als Querverbund-Holding die Tätigkeitsfelder „Gas, Wasser und Verkehr“. Es ist beabsichtigt, nunmehr auch im Bereich „Strom“ tätig zu werden.

Da in der X-GmbH im Rahmen des bisherigen Unternehmensgegenstands gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst werden und sich zudem die Bereiche Gas, Wasser und Strom dem einheitlichen Tätigkeitsfeld „Versorgung“ zuordnen lassen, dürfte die beabsichtigte Erweiterung als unschädlich und damit keine „Einkapselung“ der Verluste anzunehmen sein (aA wohl BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 78/79).

D. Geltungsbereich des Abs. 8

I. Sachlicher Geltungsbereich

553

Da Abs. 8 nur Bedeutung für die Behandlung des Verlustabzugs zukommt, hat die Zusammenfassung mehrerer BgA keine Einschränkungen hinsichtlich der Einkommensermittlung auf bislang gebildete Rücklagen für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zur Folge (vgl. BTDrucks. 16/11108, 33; GOSCH II, § 8 Rn. 1044a). In einem BgA vor der Zusammenfassung gebildete Rücklagen sind auch nach der Zusammenfassung fortzuführen und entsprechend dem Grund der Rücklagenzuführungen zu verwenden oder eventuell später aufzulösen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; Probleme bei der praktischen Umsetzung sehen in diesem Zusammenhang FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

II. Persönlicher Geltungsbereich

554

Abs. 8 enthält ausschließlich Regelungen zum BgA, die Vorschriften zum Verlustabzug sind auf den jeweiligen BgA anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64). Neben einer Einschränkung der Verlustverrechnung bei BgA-Zusammenfassungen sieht sie grundsätzliche Bestimmungen zum Ausgleich der bis zur Zusammenfassung angesammelten Verluste bei einem zusammengefassten BgA vor.

555

E. Verluste infolge Zusammenfassung (Satz 1)

Der Begriff der „Zusammenfassung“ erfasst folgende Alternativen (vgl. BROCKMANN/HÖRSTER, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; GOSCH II. § 8 Rn. 1044a):

- Zusammenfassung verschiedener bisher eigenständiger BgA zu einem BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1,
- Zusammenfassung eines zusammengefassten BgA mit einem (weiteren) eigenständigen BgA,
- Zusammenfassung verschiedener zusammengefasster BgA.

Konsequenz dieser Neuregelung ist, dass bei einem zusammengefassten BgA die Verlustverrechnung nach § 10d EStG auf diesen BgA insgesamt anzuwenden ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64) und der zusammengefasste BgA nicht mehr bloß die Summe der isoliert fortbestehenden ursprünglichen Einzel-BgA bildet (PINKOS, DStZ 2010, 96). Der zusammengefasste BgA ist daher für Zwecke der Verlustnutzung gesondert zu betrachten und kann somit nur seine eigenen Verluste nutzen (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14).

556

F. Verluste vor Zusammenfassung (Satz 2)

Abs. 8 Satz 2 besagt, dass ein neuer BgA, der aus der zulässigen Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht, Verlustvorträge, die im Einzelfall bei den bisherigen BgA vor der Zusammenfassung festgestellt worden sind, nicht übernehmen kann. In dem gleichen BgA können diese Verluste erst wieder nach Auflösung der Zusammenfassung verrechnet werden, wenn also die juristische Person des öffentlichen Rechts einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64); mithin werden die Verluste „eingefroren“ (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67).

Beispiel: Der BgA Schwimmbad (festgestellter vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009: 1 Mio. €) ist zum 1.1.2010 auf der Grundlage des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mit einem Energieversorgungsbetrieb wirksam zusammengefasst worden. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Gewinn von 200000 €; in dieses Ergebnis ist ein Verlust des BgA Schwimmbad von 300000 € eingeflossen.

Nach Abs. 8 Satz 2 darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 nicht auf das Ergebnis des zusammengefassten BgA vorgetragen werden. Der Verlustvortrag wird „eingefroren“ und kann nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den der BgA Schwimmbad nach Ende der Zusammenfassung erzielt.

Entsprechendes gilt, wenn ein BgA, in dem nicht gleichartige Tätigkeiten zulässigerweise zusammengefasst worden sind, getrennt wird, wenn also der zusammengefasste BgA wieder aufgelöst wird und aus der Zeit der Zusammenfassung noch Verluste vorhanden sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64); dabei sind die Verluste auf die einzelnen (Teil-) BgA aufzuteilen, wobei offen ist, nach welchem Maßstab dies zu erfolgen hat (so auch FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41).

Problematische Verlustverrechnungsbeschränkungen: Problematisch sind insbes. die Fälle, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds mit Aufdeckung erheblicher stiller Reserven veräußert wird, da die Neuregelung dazu führt, dass eine Verlustnutzung nicht mehr möglich ist und die entstehende Steuerbelastung sich vergrößert. Letztendlich wird durch diese Vorschrift die

Handlungsfreiheit der im Wettbewerb stehenden BgA und kommunalen Gesellschaften erheblich eingeschränkt, da sie durch Aufnahme zusätzlicher Tätigkeitsfelder gezwungen würden, auf bestehende Verlustvorträge zu verzichten; insoweit hätte es sich angeboten, eine Ausnahmeregelung in der Weise vorzusehen, dass ein Verlustabzug zulässig ist, sofern Gewinne aus der Veräußerung von „Altvermögen“ entstehen (vgl. auch Anm. 552).

Verfahrensrechtliche Verlustfeststellung: Mit dem durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu eingefügten Abs. 9 Satz 8 wird nunmehr geregelt, dass der am Schluss eines VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte gesondert festzustellen ist und § 10d Abs. 4 EStG entsprechend gilt.

G. Rücktrag von Verlusten (Satz 3)

557

Mit dieser Bestimmung wird ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor der Zusammenfassung ausgeschlossen. Dies stellt eine Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14). Denn bisher war ein Verlustrücktrag auf einen BgA insoweit möglich, als der Verlust aus der Tätigkeit des ursprünglich allein-stehenden BgA stammte (H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2008).

Beispiel: Der gewinnträchtige BgA Stadtwerke (kein festgestellter Verlustvortrag) wird zum 1.1.2005 mit dem BgA ÖPNV zusammengefasst. Im Jahr 2005 erzielt der zusammengefasste BgA einen Verlust von 300 000 €, der zu 100 000 € auf den Stadtwerke-BgA und zu 200 000 € auf den ÖPNV-BgA entfällt.

Nach der bisherigen Rspr. (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432) konnte der Verlust iHv. 100 000 € auf das Ergebnis des BgA Stadtwerke des VZ 2004 zurückgetragen werden, ab dem VZ 2009 ist diese Lösung infolge Abs. 8 Satz 3 nicht mehr möglich.

Abwandlung: Der zusammengefasste BgA erzielt einen Verlust von 100 000 €, der aus einem Gewinn des BgA Stadtwerke von 200 000 € und einem Verlust des BgA ÖPNV von 300 000 € resultiert.

Ein Verlustrücktrag auf das Ergebnis des BgA Stadtwerke aus dem vorangegangenen VZ kommt wegen Abs. 8 Satz 3 nicht in Betracht. Der Verlust von 100 000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

H. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Satz 4)

558

Mit dieser Regelung wird erreicht, dass der Abzug eines vor der Zusammenfassung festgestellten Verlustvortrags bei demjenigen BgA verbleibt, der diese Verluste erwirtschaftet hat. Insoweit bleiben die Verluste unbeschadet ihrer „Herkunft“ nutzbar, dh. die Nutzung der Verlustvorträge erfasst mangels Bereichsausnahme sowohl solche aus dauerdefizitären Strukturen gem. Abs. 7 Satz 2 als auch betriebswirtschaftlich begründete Defizite (GOSCH II. § 8 Rn. 1044b; BRACKSIEK, FR 2009, 15).

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie weit eine Identität zwischen dem vor der Zusammenfassung verlustverursachenden und dem nach der Auflösung des zusammengefassten BgA wieder separaten Betrieb bestehen muss. Weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Sinn und Zweck der Norm ist eine Einschränkung

anzunehmen, mit der Folge, dass selbst dann, wenn sämtliche WG des ursprünglichen BgA aufgrund Ersatzbeschaffung erneuert wurden und somit der neue BgA mit dem ehemaligen BgA nur noch die Funktion teilt, eine Nutzung der „eingefrorenen“ Verlustvorträge möglich ist; Gleiches gilt, wenn der wieder auflebende BgA andere Strukturen aufweist (so auch FIAND, KStZ 2010, 8). Anderenfalls käme es zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem, ob ein BgA „allein“ über die gesamte Zeitspanne geführt oder zumindest zeitweise zusammengefasst wird.

Beispiel (entnommen aus FIAND, KStZ 2010, 8): Ein BgA „ÖPNV“ erfüllt seine Beförderungsleistungen ursprünglich ausschließlich mit Bussen. Während der Phase einer Zusammenfassung mit einem anderen BgA werden Straßenbahnen angeschafft, die die Busse weitgehend ersetzen, zudem wird das Einzugsgebiet vergrößert. Später wird der BgA „ÖPNV“ wieder „allein“ weitergeführt.

Die im ursprünglichen BgA „ÖPNV“ angefallenen Verluste sind gem. Abs. 8 „einzufrieren“ und können nach der Phase der Zusammenfassung von dem „wiederauflebenden“ BgA „ÖPNV“ genutzt werden (vgl. auch BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 64, sowie Anm. 550).

559

I. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Satz 5)

Für die Bestimmung der „Gleichartigkeit“ von BgA s. § 4 Anm. 81 und speziell im Hinblick auf Versorgungs- und Verkehrsbetriebe BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303 Rn. 4); da letztere nicht als gleichartig iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 gelten, finden die Regelungen des Abs. 8 Sätze 2–4 auf diese im Fall der Zusammenfassung uneingeschränkt Anwendung, so dass die Ausnahme des Abs. 8 Satz 5 nicht zum Tragen kommt und die einzelnen Verlustvorträge aus der Zeit vor der Zusammenfassung nicht genutzt werden können (FIAND, KStZ 2010, 8; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Da nach dem in Abs. 8 verankerten System grundsätzlich jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung eine Einschränkung der Verlustnutzung mit sich bringt, kommt Abs. 8 Satz 5 besondere Bedeutung zu, da er Gestaltungsspielräume im Hinblick auf gleichartige BgA eröffnet, um vorhandene Verlustvorträge oder Verluste aus einzelnen BgA zu nutzen. So können zB bei der Zusammenfassung mehrerer einzelner Bäder zu einem einheitlichen Bäderbetrieb die Verlustvorträge der einzelnen BgA zusammengefasst werden (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 49).

560–564 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 9: Spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei bestimmten Dauerverlust- betrieben

565

A. Grundinformation zu Abs. 9

Erfordernis einer Spartenrechnung: Anders als auf der Ebene einer juristischen Person des öffentlichen Rechts führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten

in einer KapGes. 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 nicht gezogen werden, musste der Gesetzgeber eine Regelung schaffen, die die Ergebnisverrechnung bei KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Zu diesem Zweck wurde mit Abs. 9 eine Spartenrechnung eingeführt.

Folge der Anwendung des Abs. 9 bei den einschlägigen KapGes. ist eine spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte; es erfolgt keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2); dazu regelt Abs. 9 Satz 8 die gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste. Für alle anderen KapGes., die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ist das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.4; FIAND, KStZ 2010, 49; GOSCH II. § 8 Rn. 1044d).

Sonderfälle unterjähriger Spartenrechnung: Abs. 9 ist nur in den VZ einschlägig, in denen die Eigengesellschaft die Voraussetzungen für die Ausnahmen vom Ansatz der vGA nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 erfüllt. Soweit die Gesellschaft die Voraussetzungen erst- oder letztmals erfüllt, enthält Abs. 9 Sätze 6 und 7 Sonderregelungen für vorhandene Verlustviträge (vgl. Anm. 588–591).

B. Rechtsentwicklung des Abs. 9

566

Abs. 9 wurde gesetzlich eingefügt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74).

Abs. 9 ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 9). Die Spartenrechnung ist somit erstmals für das Wj. der KapGes. vorzunehmen, das in 2009 endet.

Abs. 9 ist durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) um einen neuen Satz 8 ergänzt worden, der Regelungen zur verfahrensrechtl. Verlustfeststellung beinhaltet. Diese Neuregelung ist ebenfalls erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 13).

Übergangsregelung: Ein zum 31.12.2008 bei der KapGes. festgestellter Verlustvortrag geht nicht unter. Er ist sachgerecht auf die sich ergebenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10). Die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge bilden den Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG in den folgenden VZ. Gem. Abs. 9 Satz 8 ist der am Schluss eines VZ verbleibende negative Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (vgl. Anm. 592f.).

Für den Verlustrücktrag aus 2009 in den VZ 2008 ist die Summe der sich im VZ 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 11). Voraussetzung ist, dass die Summe der sich aus allen Sparten ergebenden Beträge negativ ist (BTDrucks. 16/11108, 36; GOSCH II. § 8 Rn. 1044f.). Für den Verlustrücktrag aus 2009 auf 2008 kommt daher insgesamt maximal der in § 10d EStG vorgesehene Höchstbetrag von 511500 € in Betracht, dieser ist also nur einmal zu gewähren (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1145; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 68).

C. Bedeutung des Abs. 9

Sinn der Spartenrechnung: Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 wird durch Abs. 9 ergänzt, der für eine Nutzung der begünstigten Dauerverluste gem. Abs. 7 Satz 2 beim Verlustabzug nach § 10d EStG durch eine Spartenrechnung bereits auf der Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte sicherstellt, dass eine Ergebnisverrechnung nur in dem Umfang erfolgen darf, in dem eine Quersubventionierung auch bei verschiedenen BgA nach Maßgabe der Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Abs. 6 möglich ist (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.4; ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 51). Die Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung bei der Eigen-gesellschaft werden mit Abs. 9 daher auf einen Umfang begrenzt, wie er sich bei unmittelbarer Anwendung des § 4 Abs. 6 iVm. Abs. 8 bei Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen von unmittelbar unterhaltenen BgA ergeben würde (BTDrucks. 16/11108, 33f.). Diese Rechtsfolge wird im Rahmen des Abs. 9 durch Segmentierung nicht nur bei der Einkommensermittlung, sondern auch bei der Bestimmung des Umfangs des Verlustabzugs iSd. § 10d EStG fortgesetzt (vgl. Abs. 9 Sätze 4, 5). Nach Ansicht von GOSCH (GOSCH II. § 8 Rn. 1044c) will der Gesetzgeber mit Abs. 9 – folgerichtig – einen Gleichklang und eine Art „innerer Gerechtigkeit“ zwischen dauerdefizitären BgA und dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften herstellen.

Kompliziertheit der Spartenrechnung: Zum Teil wird die Neuregelung des Abs. 9 aber auch sehr kritisch gewürdigt und als systemfremdes „Regelungs-monstrum“ bezeichnet, das aufgrund seiner Scheingenaugigkeit und -abgrenzbarkeit einen ausgesprochenen „Spartenexperten mit entsprechender personeller Aufrüstung der Buchhaltungs- und Steuerabteilungen“ benötige (GOSCH II. § 8 Rn. 1044c; ähnlich FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41). DJPW/KRÄMER/PUNG (Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 53, 59) befürchten durch Abs. 9 eine erhebliche Verkomplizierung des Steuerrechts mit nachhaltigem Streitpotential und sprechen von einer „Gestaltungs-Verhinderungsvorschrift“, deren Zahl tatsächlicher Anwendungsfälle ihrer Ansicht nach nur gering sein dürfte. Die zahlreichen ungeklärten Zuordnungsfragen sowie die Unsicherheit für die VZ bis 2009 veranlassen FIAND (KStZ 2010, 49) zu der Feststellung, dass mit Abs. 9 zwar kein großer Wurf, aber wohl das Beste, was derzeit und unter den gegebenen gesetzlichen Rahmenbedingungen möglich war, erreicht wurde.

► *Stellungnahme:* Unbestritten ist, dass eine erhebliche Komplexität mit dieser Neuregelung verbunden ist (zu den sich daraus ergebenden Konsequenzen vgl. Anm. 574), deren Ausmaß derzeit noch nicht abschließend erkennbar ist. Insbesondere in den Fällen der Umstrukturierung sowie einer über mehrere Jahre erfolgenden Veränderung der Geschäftsbereiche wird sie auf dem Prüfstand stehen (so zutreffend FIAND/KLAIBER, KStZ 2009, 41; ERNST & YOUNG/BOTT, § 8 Rn. 177.6).

D. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)

I. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots

568

Abs. 9 ist anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 66), wenn für eine KapGes. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 513–518) und diese KapGes.

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts jeweils zu einem BgA führen würde, die ggf. aber nach § 4 Abs. 6 zusammengefasst werden könnten,
- neben mindestens einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch eine Tätigkeit iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt oder
- mehrere Tätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ausübt.

Wird in einer KapGes. hingegen kein Dauerverlustgeschäft ausgeübt, kommt die Spartenentrennung gem. Abs. 9 nicht in Betracht.

II. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung

569

Mit der Ausübung verschiedenartiger Tätigkeiten in einer KapGes. der öffentlichen Hand kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpfl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 68).

Abs. 9 sieht in Satz 1 Nr. 1–3 in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit jeweils eine gesonderte Zuordnung zu einer Sparte vor.

Die einzelnen Tätigkeiten der KapGes., bei denen die Regelungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommen, sind den folgenden Sparten zuzuordnen: Zunächst sind Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 1 („hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte), danach Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 1 (Zusammenfassbare Tätigkeiten), dann Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 2 Alt. 2 (nicht „hoheitliche“ Dauerverlustgeschäfte) und schließlich Sparten iSd. Satzes 1 Nr. 3 (übrige Tätigkeiten, dh. nicht zusammenfassbare und nicht „hoheitliche“ Tätigkeiten) zu bilden.

Die Anzahl der Sparten ist nicht festgeschrieben, sondern passt sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch an, so dass laufend neue Sparten hinzukommen bzw. vorhandene untergehen können (BRACKSIEK, FR 2009, 15; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 60). Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes. ist daher auf ihre Auswirkung hinsichtlich der Spartenzuordnung zu überprüfen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 72). Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 77).

Die nachfolgende Übersicht (aus FIAND, KStZ 2010, 49) skizziert – in kompakter Form – die unterschiedlichen Fallgruppen des Abs. 9 Satz 1:

Sparten „Hoheitliche Verlustgeschäfte“ Abs. 9 Satz 1 Nr. 1	Sparten „Zusammenfass- bare Tätigkeiten“ Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1	Sparten „Restliche Dauer- verlustgeschäfte“ Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2	Sparten „übrige Tätigkeiten“ Abs. 9 Satz 1 Nr. 3
Jedes hoheitliche Dauerverlustge- schäft ist einer ge- sonderten Sparte zuzuordnen. Beispiele: Abwasserentsor- gung mit Verlus- ten Privatmüllentsor- gung mit Verlus- ten Bildungspolitische Betätigungen mit Verlusten Schulschwimmen	Zusammenfassbare Tätigkeiten sind je- weils einer geson- derten Sparte zuzu- ordnen. Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrie- ben Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrie- ben, wenn eine en- ge technisch-wirt- schaftliche Ver- flechtung besteht Verschiedene Theater	Dauerverlustge- schäfte, die nicht aus einer hoheit- lichen Tätigkeit stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuord- nen. Beispiele: Nutzungsüberlas- sung einer Sport-, Stadt- oder Mehr- zweckhalle Bäderbetrieb (ohne Zusammenfassung) Verkehrsbetrieb (ohne Zusammen- fassung)	Für die übrigen Tätigkei- ten ist eine einheitliche (zusammenfassbare) Sparte zu bilden. Beispiele: Gewinnträchtiger Grundstückshandel Gewinnträchtiger Abwasserentsorgungs- betrieb Tiergarten Zoologischer Garten

III. Konkretisierung der tätigkeitsbezogenen Spartenbildung

570 1. Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Nr. 1)

Sofern die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören (Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2), sind diese Tätigkeiten jeweils einer gesonderten Sparte (Untersparte) zuzuordnen (Sparten mit hoheitlichen Dauerverlustgeschäften für jedes Dauerverlustgeschäft), so dass für verschiedene Tätigkeiten nach Nr. 1 auch eine entsprechende Anzahl von Sparten zu bilden ist. Hierbei ist es unerheblich, ob darunter auch Geschäfte mit Gewinnen sind (PINKOS, DStZ 2010, 96). Eine Zusammenfassung dieser hoheitlichen Tätigkeiten in einer Sparte scheidet aus (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 69). Kritisch im Hinblick auf die Bestimmtheit der Voraussetzungen dieser Fallgruppe äußert sich GOSCH (GOSCH II, § 8 Rn. 1044c).

Beispiele: Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung mit Verlusten.

BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 50 sieht als weiteres typisches Beispiel für ein derartiges hoheitliches Dauerverlustgeschäft das Schulschwimmen an. Wird das Bad sowohl als öffentliches Bad als auch zum Schulschwimmen genutzt, würde dies eine Aufteilung auf zwei Sparten zur Folge haben. Dies wäre mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden. Würde die Kommune ein Entgelt zahlen wie andere Badegäste des öffentlichen Badebetriebs, könnte dies der Annahme eines hoheitlichen Schulschwimmens entgegenstehen und der gesamte Bäderbetrieb als öffentlicher Badebetrieb angesehen und damit in einer Sparte erfasst werden.

571 2. Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Nr. 2 Alt. 1)

Da es sich bei den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten immer um Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 handelt, nicht jedes Dauerverlust-

geschäft jedoch zu den nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren Tätigkeiten gehört, bedeutet dies für die Sparteneinteilung nach Nr. 2, dass die Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 und die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbaren Tätigkeiten nicht deckungsgleich und insoweit getrennt zu betrachten sind (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 56).

Wenn die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind, sind diese Tätigkeiten nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 (dh. unter Beachtung der Zusammenfassung) jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen, unabhängig davon, ob es sich um Dauerverlust- oder Gewinngeschäfte handelt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 70). Konsequenz ist zB, dass nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbare gleichartige Betriebe nicht mit den nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zusammenfassbaren Betrieben gem. § 4 Abs. 3 zu einer einheitlichen Sparte zusammengefasst werden können.

Aufgrund der Formulierung „zusammenfassbare“ Tätigkeiten kommt es nicht darauf an, ob die KapGes. sich für oder gegen eine derartige Zusammenfassung entscheidet (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1137; aA BRACKSIEK, FR 2009, 15).

Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben, Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, sofern eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

3. Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Nr. 2 Alt. 2)

572

Übt die KapGes. mehrere Tätigkeiten aus, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts aus nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäften stammen (dh. Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen), sind diese Tätigkeiten unter Beachtung der Zusammenfassungsgrundsätze jeweils einer gesonderten (einzelnen) Sparte (Untersparte) zuzuordnen.

Beispiele: Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhalle, Theater, Bäderbetriebe, Verkehrsbetriebe.

4. Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Nr. 3)

573

Die danach verbleibenden Tätigkeiten sind einer gesonderten und zusammenfassbaren Sparte zuzuordnen. In dieser Sparte werden Non-Profit-Geschäfte außerhalb der nach Abs. 7 Satz 2 begünstigten Dauerverlustgeschäfte erfasst sowie Tätigkeiten, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden und nicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammengefasst werden dürfen (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 57). In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die – ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein – in einzelnen Wj. Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 71). Strukturell ist diese Sparte als eine einheitliche Auffangsparte anzusehen (GOSCH II. § 8 Rn. 1044c).

Beispiele: Abwasserbeseitigung mit Gewinnen, Grundstückshandel, Hausmüllentsorgung (Duales System).

E. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)

574

I. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spatenergebnissen

Für jede sich nach Abs. 9 Satz 1 ergebende Sparte ist nach Maßgabe von R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004 ein eigenständiger Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln (1. Verfahrensstufe), hierbei sind insbes. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 86). Nur Sparten, deren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht negativ ist, sind bei der anschließenden Ermittlung des Einkommens der Eigengesellschaften (2. Verfahrensstufe) zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 87).

Damit ergibt sich im Ergebnis eine Segmentierung innerhalb der Einkommensermittlung der KapGes., die für unmittelbar unterhaltene BgA der juristischen Person des öffentlichen Rechts aus der grundsätzlichen Einzelerfassung der wirtschaftlichen Tätigkeit und damit der getrennten Einkommensermittlung sowie der eingeschränkten Zusammenfassungsmöglichkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 resultiert (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.4).

Die Bildung der Sparten lässt die StPflcht der KapGes. selbst unberührt (ROTH, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Für die Ermittlung der Spatenergebnisse sind die WG und die Geschäftsvorfälle der KapGes. aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise zuzuordnen; dies gilt insbes. für Beteiligungen oder Finanzanlagen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 80). Dies ist nur mit erheblichem verwaltungstechnischem Aufwand und auf der Grundlage entsprechender (streitanfälliger) Schätzungen und daraus resultierender Ungenauigkeiten möglich (LEIPPE, DStZ 2010, 106; BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1146). Daran ändert auch nichts das mittlerweile in vielen Bundesländern eingeführte Neue Kommunale Finanzmanagement und die damit einhergehende Ersetzung des kameraleen Rechnungswesens durch ein kaufmännisches Rechnungswesen in Form der doppischen Buchführung (LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Angesichts der besonderen Komplexität der Spartenrechnung und der zu erwartenden Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung ist für eine trennscharfe Abgrenzung der einzelnen Sparten ein aussagefähiges Rechnungswesen mit entsprechenden Kostenstellenrechnungen unabdingbar; dabei wird man ohne umfangreiche Nebenrechnungen nicht auskommen (LEIPPE, ZKF 2009, 81; SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.6; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629, spricht in diesem Zusammenhang von einer stl. Zerlegung in „Loss-Center“).

Die konsequente Gewinnabgrenzung zwischen den Sparten erfordert darüber hinaus in gleichem Maße auch eine entsprechende Leistungstrennung, wobei dies durch unmittelbare Zuordnung der anteiligen Aufwendungen oder aber durch interne Verrechnung zwischen den einzelnen Sparten zu marktüblichen Preisen erfolgen kann (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Denkbar wäre auch ein Zuordnungsschlüssel, der auf den jeweiligen personellen Einsatz in den Sparten abstellt (STRAHL, DStR 2010, 193). Konsequenz wäre es dann auch, eine (fiktive) Trennung der liquiden Mittel und dann ggf. eine interne Verzinsung zwischen den einzelnen Sparten vorzunehmen.

II. Einzelfragen zur Spartenergebnisrechnung

1. Hilfsgeschäfte

575

Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfsgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des BV infolge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfsgeschäft in der Sparte, der das BV bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung soll Entsprechendes gelten (vgl. zu diesen Grundsätzen: BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 76).

Fraglich bleibt damit die Identifikation einer Tätigkeit als Hilfsgeschäft. UE kann jedenfalls dann nicht von einer eigenständigen Haupttätigkeit ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht zu einem BgA führen würde. Dies ist der Fall, wenn die Kriterien von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind (vgl. § 4 Anm. 27). Dies bedeutet, dass bei Umsätzen unter 30678 € noch eine Nebentätigkeit angenommen werden kann, während bei darüber liegenden Umsätzen grundsätzlich eine eigenständige Tätigkeit vorliegt, die der Sparte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zuzuordnen ist (glA Pinokos, DStZ 2010, 96). Dennoch wird bei Überschreiten des v.g. Betrags auch dann ein Nebengeschäft angenommen werden können, wenn die Tätigkeit die Haupttätigkeit lediglich ergänzt oder fördert; dies kann zB bei der Cafeteria eines Schwimmbads der Fall sein (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149).

Diese Grundsätze sollten auch für Hilfsgeschäfte von untergeordneter Bedeutung gelten, die ebenfalls anhand der Kriterien von R 6 Abs. 5 KStR 2004 identifiziert werden können.

2. Umfang des Betriebsvermögens

576

Die spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfordert nicht nur eine sachgerechte Zuordnung von WG und Geschäftsvorfällen, sondern auch ein für eine Tätigkeit notwendiges BV ist zwingend entsprechend der Tätigkeit dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines WG führt nicht zur Realisation stiller Reserven (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 80).

Allerdings führt das BMF (v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 81, Beispiel 1) aus, dass eine Beteiligung zwar als gewillkürtes BV einer Sparte zugeordnet werden kann, ein bestehendes Festgeldkonto aber grundsätzlich aufzuteilen ist, zB umsatzabhängig. Die ausschließliche Zuordnung zu einer Sparte wäre zB nur möglich, wenn nachweisbar in einem Bereich keine liquiden Finanzmittel anfallen oder benötigt würden.

LEIPPE, DStZ 2010, 106 kritisiert, dass diese Handhabung die bisher praktizierte Finanzfreiheit in einem Konzern erheblich einschränkt. Zudem sei die zwingende Aufteilung des Festgeldkontos dann nicht sachgerecht, wenn einzelne Sparten Dauerverluste erwirtschaften und somit keinen Beitrag zur Bildung von liquiden Mitteln leisten.

UE sollte der Umfang des BV einer Sparte analog zu den Zuordnungsvorschriften der BgA bestimmt werden (vgl. § 4 Anm. 105). Neben dem Vorliegen von notwendigem BV sollte generell auch die Bildung von gewillkürtem BV möglich sein, was nicht nur eine stl. Gleichstellung – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – mit einem entsprechenden BgA zur Folge hätte, sondern dem Stpfl. die Möglichkeit eröffnen würde, nicht eindeutig einer Sparte zuzuordnende WG frei einer der Sparten zuzuweisen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67). Dies würde zu-

dem hinsichtlich der Zuordnung von Beteiligungen und Finanzanlagen zu einem sachgerechten Ergebnis führen.

577 3. Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (zB Kosten für Buchführung oder Beratung) oder vergleichbare Kosten der KapGes. sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 83). Sachgerecht können Aufteilungsmaßstäbe sein, die sich an den Gesamtkosten orientieren, ebenso dürfte ein am Umsatz orientierter Schlüssel anzuerkennen sein (FIAND, KStZ 2010, 49). Entscheidend ist, dass die jeweils gefundenen Aufteilungsschlüssel nachvollziehbar sind, schlüssig dargelegt und auch begründet werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 83).

Werden diese Leistungen (Shared-Service-Leistungen) von einer Konzerngesellschaft für die einzelnen Unternehmen des Konzerns erbracht, soll diese Tätigkeit bei der Konzerngesellschaft eine eigenständige sonstige Tätigkeit bilden, die der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und nicht der bzw. den Querverbundsparten zuzuordnen ist, mit der weiteren Konsequenz, dass die den Konzerngesellschaften in Rechnung gestellten Beträge bei diesen externe Verwaltungs- und Servicekosten darstellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 84; bestätigt durch Bayer. Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DSfR 2010, 2636). Diese Separierung von Service-, Verwaltungs- und/oder Betriebsführungstätigkeiten von anderen, eigenen operativen Tätigkeiten der betreffenden Konzerngesellschaft in deren Spartenrechnung dürfte zwar vom Grundsatz her vertretbar sein, innerhalb eines Organkreises kann dies jedoch uE – speziell angesichts der Vorgaben des § 15 Satz 1 Nr. 5 – nicht gelten (so auch WESTERMANN/PRECHTL, KStZ 2010, 149; aA Bayer. Landesamt für Steuern v. 18.10.2010, DSfR 2010, 2636).

Allgemein sachgerechter wäre es zudem, bei der vorliegenden Fallkonstellation eine Leistungsverrechnung auf die einzelnen Unternehmen zu ermöglichen (so auch LEIPPE, DSfZ 2010, 106).

Für die praktische Handhabung bedeutet die skizzierte Auffassung des BMF, dass in einer Konzerngesellschaft oder auch auf der Holdingebene der Ausweis von Überschüssen bzw. Unterdeckungen aus solchen konzerninternen Leistungen vermieden wird.

578 4. Zinsschranke

Kommt es bei einer KapGes. iSd. Abs. 7 und 9 nach den Grundsätzen des BMF v. 4.7.2008 (BStBl. I 2008, 718 Rn. 91–93) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a, ist der nicht abziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag nach BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 85 sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen. Dies dürfte in gleicher Weise für einen evtl. bestehenden EBITDA-Vortrag gelten. Wie diese Zuordnung erfolgen soll, wird jedoch nicht aufgezeigt. Sachgerecht kann etwa eine Aufteilung nach der Kapitalverwendung in den einzelnen Sparten sein, wobei verschiedene Zinssätze durch eine Gewichtung berücksichtigt werden müssten (FIAND, KStZ 2010, 49). In Holdingstrukturen könnte zB die Finanzierung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden (LEIPPE, DSfZ 2010, 106).

5. Besonderheiten bei Organschaft

579

In den Fällen einer Organschaft kommt es auf der Ebene des OT zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden. Bzgl. der Auswirkungen auf die Spartenbildung sieht BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 1303 Rn. 91 folgende Regelungen vor:

Auf der Ebene der OG sind im Wege der Einkommensermittlung weder Sparten iSd. Abs. 9 zu bilden noch bei Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 zu ziehen (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1). Das dem OT zugerechnete Einkommen ist auf der Ebene des OT nach Maßgabe des Abs. 9 den beim OT zu bildenden Sparten zuzuordnen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2). Innerhalb dieser Sparten sind dann Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

F. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)

I. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 1)

1. Tatbestand

580

Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1 zu einer neuen, gesonderten Sparte.

2. Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte

581

Das Entstehen der neuen, gesonderten Sparte erfolgt unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn 75) und sperrt damit die Querverrechnung von Verlusten.

Der Gesetzeswortlaut rechtfertigt es, auch dann eine neue Sparte anzunehmen, wenn beim BgA eine nachträgliche Zusammenfassung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 zulässig wäre (so auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1138; BRACKSIEK, FR 2009, 15; GOSCH II, § 8 Rn. 1044c; ähnlich LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67).

Gleichzeitig ist die Fortführung der bisherigen Sparte wegen der fehlenden Gleichartigkeit zu den bisherigen Tätigkeiten nicht möglich. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 75).

Aufnahme einer gleichartigen Tätigkeit: Wird dagegen zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt. Die Aufnahme einer gleichartigen Tätigkeit begründet mithin keine neue Sparte (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 73). Da gleichartige Tätigkeiten (vgl. § 4 Anm. 81) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbar sind, ist dieses Ergebnis folgerichtig (so auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1138). Das ergibt sich auch im Umkehrschluss aus Abs. 9 Satz 3.

Sonderfall bei einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3): Veränderungen in der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 führen zu Än-

derungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 74). Eventuell bestehende Verlustvorträge, zB als Folge von Anlaufverlusten, können innerhalb dieser Sparte weiterhin genutzt werden.

II. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Satz 3 Halbs. 2)

582 1. Tatbestand

Für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit gilt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Entsprechendes wie bei der Aufnahme (vgl. Anm. 580 f.).

583 2. Rechtsfolge

Die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit führt zum Wegfall der Sparte. Ein in dieser Sparte festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 75).

Entsprechende Geltung: Nicht eindeutig ist die Bedeutung des Verweises auf die entsprechende Anwendung der Regelungen zur Aufnahme für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit: Denn entweder bildete die aufgegebenen Tätigkeit eine eigene Sparte, so dass die Verluste ohnehin nicht mit anderen Sparten verrechenbar sind, oder die aufgegebenen Tätigkeit war bereits mit anderen Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 4 Abs. 6 Nr. 2, 3 in einer Sparte erfasst, dann ist erst recht keine Ausgliederung der Ergebnisse der aufgegebenen Tätigkeit in eine neue Sparte vorzunehmen (ähnlich BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1139).

Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit: Die Aufgabe einer gleichartigen Tätigkeit hat keine Auswirkung auf die Sparte, in der die aufgegebenen Tätigkeit bislang erfasst war, mit der Konsequenz, dass Verluste aus der aufgegebenen Tätigkeit für den Verlustausgleich, Verlustrücktrag und Verlustvortrag in der vorgenannten Sparte uneingeschränkt erhalten bleiben (so auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1139).

584–585 Einstweilen frei.

G. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4, 5)

586 I. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Satz 4)

Abs. 9 Satz 4 enthält eine „Spartensperre“ dergestalt, dass ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte immer nur mit der nämlichen Sparte und nicht mit einem positiven Gesamtbetrag einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG im Rahmen des Verlustabzugs berücksichtigt werden darf. Ein Verlustabzug ist damit lediglich innerhalb einer Sparte zulässig. Sofern keine VZ-übergreifende Verlustverrechnung erfolgt, bleiben die Jahresfehlbeträge aus den einzelnen Sparten im Rahmen der stl. Einkünfteermittlung für den jeweiligen VZ unberücksichtigt, mithin setzt sich die stl. Bemessungsgrundlage

dann aus den verbleibenden positiven Spartenergebnissen der Eigengesellschaft zusammen. Innerhalb einer Sparte lässt der Gesetzgeber somit eine stl. beachtliche Verlustverrechnung zu, die zB im Bereich des Querverbunds iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 iVm. § 4 Abs. 3 zu einer wettbewerbsrelevanten Ergebnissaldierung mit außerbetrieblich bedingten Aufwendungen aus dauerdefizitären Tätigkeiten führt (kritisch ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 177.4; HEGER, FR 2009, 301).

II. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Satz 5)

587

Ein Verlust in einer Sparte mindert nach § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen (Verlustrücktrag) und in den folgenden VZ (Verlustvortrag) für diese Sparte ergibt.

Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von bis zu 511 500 € bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € für jede einzelne Sparte ermittelt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 88), so dass es zB in einem VZ bei mehreren Sparten zu einem Verlustrücktrag von jeweils 511 500 € kommen kann, dieser Betrag also mehrfach zu berücksichtigen ist (BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1147; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 62).

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs 4 EStG gesondert festzustellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 89).

H. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)

I. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartenrennung (Satz 6 Halbs. 1)

588

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (zB Wegfall der Stimmrechtsmehrheit, keine ausschließliche Verlusttragung mehr durch die öffentliche Hand) ab einem Zeitpunkt innerhalb eines VZ nicht mehr vorliegen, ist ab diesem Zeitpunkt die Spartenrennung nicht mehr vorzunehmen, sondern die KapGes. als Einheit zu behandeln. Eine Aufteilung in eine Zeit der Spartenrennung und eine Zeit der einheitlichen KapGes. hat zu erfolgen, wenn dieser Zeitpunkt in einen VZ fällt (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 63).

II. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Satz 6 Halbs. 2)

589

Rechtsfolge ist, dass die zum Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 noch nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten (gemeint sind wohl Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 7 Satz 2) ausgeübt werden, entfallen. Erfasst werden davon Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und aus den Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2. Dadurch, dass die Verluste „entfallen“ und nicht „eingefroren“ (vgl. Abs. 8 Satz 4) werden, dürfte ein versehentliches kurzfristiges Unterschreiten und eine nachfolgende Wiederherstellung der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit zur Folge haben,

dass die früheren Verlustvorträge mit Wirkung für die Zukunft nicht wieder gebildet werden können (so wohl auch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1150).

Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2 hat somit zur Konsequenz, dass im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl nicht verrechenbare oder nicht vortragsfähige Verluste entstehen als auch bestehende Verlustvorträge zu kürzen sein können. Auf den Schluss dieses VZ ist für die KapGes. ein einheitlicher Verlustvortrag festzustellen; dieser setzt sich aus den noch verbliebenen Verlusten aus zusammenfassbaren Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, bei denen es sich nicht um Dauerverlustgeschäfte handelt, und aus den Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zusammen (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 64).

I. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)

590

I. Tatbestand

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines VZ erstmals vor, ist nach Abs. 9 Satz 7 die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt anzuwenden.

591

II. Rechtsfolge

Ein *bis* zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden; abzustellen ist dabei auf das für die Zeit vor dem Eintritt der Voraussetzungen einheitlich zu ermittelnde Ergebnis der KapGes. (DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 65). Ein *danach* verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in der keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden, also der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3. Diese Regelung führt zu einem nicht sachgerechten Ergebnis, wenn vor der Spartenbildung der Nichtansatz von vGA aufgrund des Bestandsschutzes gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 Verluste entstehen ließ und diese nunmehr der Sparte nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zugeordnet werden, denn hierdurch wird eine Verrechnung mit Ergebnissen eines beliebigen Gewinnbetriebs ermöglicht (so zu Recht kritisch BLÜMICH/RENGERS, § 8 Rn. 1151; DJPW/KRÄMER/PUNG, Vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 65 mit entsprechendem Beispielfall).

J. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)

592

I. Gesonderte Feststellung (Satz 8 Halbs. 1)

Verfahrensrechtlicher Regelungsbedarf: Der mit dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) eingefügte Abs. 9 sieht vor, dass KapGes. der öffentlichen Hand ihre Tätigkeiten nach Sparten aufteilen müssen. Dies bedeutet, dass keine einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfolgt, sondern eine spartenbezogene, so dass für jede einzelne Sparte die Einkünfte gesondert zu ermitteln sind. Ein Verlustausgleich zwischen

einzelnen Sparten ist nicht zulässig, so dass ein verrechenbarer Verlust nur noch innerhalb derselben Sparte genutzt werden kann.

Neue spartenbezogene Verlustfeststellung: Der durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu in Abs. 9 eingefügte Satz 8 schafft nunmehr eine Rechtsgrundlage für die gesonderte Feststellung des sich in der jeweiligen Sparte ergebenden negativen Gesamtbetrags der Einkünfte. Damit wird Rechtssicherheit über die Höhe des jeweils maßgebenden Betrags und damit für die Durchführung eines Verlustrück- oder -vortrags erlangt (BTDrucks. 17/2823, 21). Insoweit ist es konsequent, dass diese Neuregelung bereits erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden ist (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 13), so dass eine einheitliche Handhabung auch mit den übrigen, durch das JStG 2009 eingefügten Neuregelungen des Abs. 9 eintritt. Satz 8 stellt eine unechte Rückwirkung dar, die auch unter Berücksichtigung der aktuellen Rspr. des BVerfG (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57, 58/06, DStR 2010, 1736; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, DStR 2010, 1733) zulässig ist.

II. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Satz 8 Halbs. 2)

593

Der Hinweis in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 auf die entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG greift eine Prüfbitte des BRat (BTDrucks. 17/2823, 21) auf, der trotz der Verweise in § 8 Abs. 9 Sätzen 3 und 4 auf diese Norm weitere Regelungen zur Durchführung des Feststellungsverfahrens für erforderlich hielt, obwohl die FinVerw. bereits zuvor ohne gesetzliche Regelung davon ausgegangen ist, dass eine gesonderte Feststellung der Spartenverluste von Eigengesellschaften der öffentlichen Hand entsprechend § 10d Abs. 4 EStG zu erfolgen hat (vgl. BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 89).

Es fehlen allerdings Aussagen zu den Aspekten, ob der Bescheid iSd. Abs. 8 Satz 9 Grundlagenbescheid für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein soll (vgl. § 171 Abs. 10 AO), ob die KapGes. auf den Schluss jedes Wj. Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen abzugeben hat (vgl. § 181 Abs. 1 AO), und ob die Erklärungen zur gesonderten Feststellung von den in § 34 AO bezeichneten Personen eigenhändig unterschrieben werden müssen (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO). Damit ist mit der Ergänzung in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 den Anregungen des BRat nicht in vollem Umfang entsprochen worden, denn dieser hatte ergänzend (sinngemäße) Regelungen speziell zu den v.g. Gesichtspunkten gefordert (vgl. BTDrucks. 17/2823, 21), die auch uE, zumindest was die Bestimmungen iSd. § 171 Abs. 10 AO und § 181 Abs. 1 AO betrifft, auf jeden Fall hätten aufgenommen werden müssen.

Einstweilen frei.

594–599

Zu den Erläuterungen zu Abs. 10 s. die vorgeheftete Jahreskommentierung 2009.

