

§ 8 Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch StAbwG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2056; BStBl. I 2021, 895)

(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. ⁴Bei Körperschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 mit Sitz im Ausland, deren Ort der Geschäftsleitung im Inland belegen ist und die nach inländischem Gesellschaftsrecht mangels Rechtsfähigkeit nicht als juristische Person zu behandeln sind, sind Leistungen und Leistungsversprechen zwischen der Körperschaft und Personen, die aus dieser Körperschaft Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 des Einkommensteuergesetzes erzielen, für Zwecke der Durchführung der Besteuerung mit Ertragsteuern wie Leistungen und Leistungsversprechen zwischen einer rechtsfähigen Körperschaft und deren Anteilseignern zu behandeln.

(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) (weggefallen)¹

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

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. ⁶Kommt es bei einem Betrieb gewerblicher Art, der sich durch eine Zusammenfassung ergeben hat, innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Zusammenfassung zur Anwendung des § 3a des Einkommensteuergesetzes, ist § 3a Absatz 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes entsprechend auf die in Satz 4 genannten Verlustvorträge anzuwenden.

(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 Einkommensteuergesetzes 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. ⁹Die §§ 3a und 3c Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden; § 3a Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ist für die Kapitalgesellschaft anzuwenden.

(10) ¹Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist § 2 Absatz 5b 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.

Autoren: Dipl.-Finw. Jochen *Bürstinghaus*, Regierungsrat,
Finanzamt Bergisch Gladbach (Anm. 539–634)

Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln (Anm. 500)

Tim *Isler*, Richter am FG, Stuttgart (Anm. 460–490)

Dipl.-Finw. Heike *Janetzko*, Regierungsrätin, München
(Anm. 170–198, 230–452, 640–652)

Dr. Volker *Pfarrmann*, Richter am BFH, München
(Anm. 1–99, 200–225, 510–531)

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

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

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

I. Grundinformation zu § 8	1	c) Verhältnis zu § 8b	5
II. Rechtsentwicklung des § 8	2	d) Verhältnis zu §§ 8c, 8d	6
III. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften		e) Verhältnis zu § 9	7
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG		f) Verhältnis zu § 10	8
a) Verhältnis zu § 7	3	g) Verhältnis zu § 11	9
b) Verhältnis zu § 8a	4	h) Verhältnis zu § 12	10
		i) Verhältnis zu § 13	11
		j) Verhältnis zu §§ 14–19	12
		k) Verhältnis zu §§ 20–21b	13

	Anm.		Anm.
l) Verhältnis zu § 22	14	ee) Verhältnis zu § 15 Abs. 4	
m) Verhältnis zu § 32	15	Satz 3 EStG	27
2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG		ff) Verhältnis zu §§ 17, 20	28
a) Grundsätzliche Anwendbarkeit der einkommensteuerlichen Vorschriften	19	EStG	28
b) Verhältnis zu den Vorschriften über die sachlichen Voraussetzungen für die Besteuerung	20	f) Verhältnis zu den Vorschriften über den Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10i EStG)	29
c) Verhältnis zu den Vorschriften über steuerfreie Einnahmen	21	g) Verhältnis zu den Vorschriften über nicht abzugsfähige Ausgaben (§ 12 EStG)	30
d) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie zu den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten im Allgemeinen	22	h) Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG	31
e) Verhältnis zu den Vorschriften über die Gewinn- und Überschussermittlung sowie die einzelnen Einkunftsarten im Einzelnen		3. Verhältnis zu den Bestimmungen der AO	
aa) Verhältnis zu § 4 Abs. 1 EStG	23	a) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO	35
bb) Verhältnis zu § 4 Abs. 5 EStG	24	b) Verhältnis zu § 42 AO	36
cc) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG	25	c) Verhältnis zu § 160 AO	37
dd) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG	26	4. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG	39
		5. Verhältnis zum Schenkungssteuerrecht	40
		6. Verhältnis zu den Bestimmungen des AStG	
		a) Verhältnis zu § 1 AStG	42
		b) Verhältnis zu § 10 Abs. 3 AStG	43
		7. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung	45
		8. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts	47

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Begriff und Ermittlung des Einkommens; Sonderregelungen für Betriebe gewerblicher Art und öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten

I. Einordnung des Abs. 1	50	bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen	55
II. Verweisungsgegenstand: Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (Abs. 1 Satz 1)		cc) Einlagen bei Körperschaften	56
1. Einkommensbegriff für Körperschaften	51	dd) Verluste von Körperschaften	57
2. Einkommensermittlung der Körperschaft	52	ee) Besonderheiten bei der Einkommensermittlung land- und forstwirtschaftlich tätiger Körperschaften	58
3. Rechtsfolge: Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften von EStG und KStG (Abs. 1 Satz 1)		III. Sonderregelung für die Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand (Abs. 1 Satz 2)	
a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG	53	1. Betriebe gewerblicher Art iSd. § 4	59
b) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des KStG; Einzelfragen bei der Ermittlung des Einkommens			
aa) Gesetzliche Grundstruktur	54		

	Anm.		Anm.
2. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben gewerblicher Art iSd. § 4 nicht erforderlich	60	licher Rundfunkanstalten (Abs. 1 Satz 3)	61
IV. Bestimmung des Einkommens inländischer öffentlich-recht-		V. Leistungsbeziehungen bei doppelt ansässigen Körperschaften ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (Abs. 1 Satz 4)	62

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

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

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

I. Einordnung des Abs. 3	80	II. Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen und andere Einkommensverteilungsmaßnahmen (Abs. 3 Satz 1)	
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3		1. Grundsystematik	90
a) Rechtsentwicklung des Abs. 3 . .	81	2. Maßnahmen der Einkommensverteilung	
b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1 . .	82	a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen	91
c) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2		b) Begriff der Ausschüttung	92
Alt. 1: Verdeckte Gewinnausschüttungen		c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung	93
aa) Im Anrechnungsverfahren	83	d) Andere Maßnahmen der Einkommensverteilung	94
bb) Im Halbeinkünfteverfahren	84	3. Rechtsfolge: Ohne Bedeutung für Einkommensermittlung	96
cc) Im Teileinkünfteverfahren	85		
d) Bedeutung des Abs. 3 Satz 2			
Alt. 2: Ausschüttungen auf Genussrechte	86		
e) Bedeutung des Abs. 3 Sätze 3–6: Rechtsfolgen verdeckter Einlagen	87		
2. Verfahrensfragen	88		

	Anm.		Anm.
4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften		(2) Gesellschaften, bei denen eine verdeckte Gewinnausschüttung möglich ist	121
a) Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf überschusserzielende Körperschaften	98	(3) Inhaber des Gesellschaftsanteils	123
b) Verteilung nicht steuerbarer Vermögensmehrungen	99	(4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger	125
III. Abzugsverbot für verdeckte Gewinnausschüttungen und Ausschüttungen auf Genussrechte (Abs. 3 Satz 2)		bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs . . .	130
1. Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 3 Satz 2 Alt. 1)		cc) Konkrete Veranlassung . . .	131
a) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung		dd) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs	
aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung	100	(1) Fremdvergleichskriterien . .	132
bb) Verhältnis zu anderen Bestimmungen der verdeckten Gewinnausschüttung	101	(2) Tatsächlicher Fremdvergleich	135
b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung		(3) Hypothetischer Fremdvergleich	137
aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung	105	ee) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs	
bb) Handlungen, die zu einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung führen	106	(1) Unübliche Vereinbarungen	140
cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung		(2) Unangemessene Vereinbarungen	142
(1) Bedeutung der Unterscheidung	107	ff) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern	
(2) Vermögensminderung . . .	108	(1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich	144
(3) Verhinderte Vermögensmehrung	110	(2) Begriff des beherrschenden Gesellschafters	147
dd) Sonderfall Buchungsfehler	112	(3) Im Voraus getroffene Vereinbarung	150
ee) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich		(4) Klare und eindeutige Vereinbarung	152
(1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs	115	(5) Zivilrechtliche Wirksamkeit	155
(2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich	118	(6) Tatsächliche Durchführung	160
c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst		(7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung	162
aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses		d) Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG	165
(1) Systematische Einordnung	120	e) Kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung	166
		f) Erforderlichkeit einer Vorteils-eignung (Vorteilsgeneignung) . .	167
		2. Tatbestandsvoraussetzungen der Ausschüttung auf Genussrechte (Abs. 3 Satz 2 Alt. 2)	
		a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen	
		aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung	

	Anm.		Anm.
(1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte	170	(2) Einkünfte als Gegenstand der Korrektur	202
(2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte . .	173	(3) Ansatzpunkt der Korrektur	203
bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten		(4) Durchführung der Korrektur	204
(1) Notwendigkeit einer steuerlichen Abgrenzung	175	(5) Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz	206
(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie	176	(6) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung	208
(3) Stille Gesellschaft	177	(7) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung	210
(4) Gewinnschuldverschreibung	178	(8) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen	214
(5) Wandel- und Optionsanleihe	179	(9) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung	215
(6) Partiarisches Darlehen . .	180	(10) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen	217
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2: Ausschüttungen auf qualifizierte Genussrechte		cc) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten	
aa) Beteiligung am Gewinn . . .	184	(1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer . . .	218
bb) Beteiligung am Liquidationserlös	187	(2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer	219
cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös .	190	(3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer	220
dd) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	191	(4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer	222
ee) Ausschüttung jeder Art . . .	192	dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen . .	223
c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen		ee) Rechtsfolgen auf Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters	225
aa) Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften	194	b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte	
bb) Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften	195	aa) Grundsatz	230
cc) Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen	196	bb) Laufende Ausschüttung . .	231
dd) Mutter-Tochter-Richtlinie	197	cc) Liquidation	232
ee) Genussrechte im AStG . . .	198	dd) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation	233
3. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)		ee) Rückkauf	234
a) Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung		ff) Verzicht des Genussrechtinhabers	235
aa) Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht	200	gg) Umwandlung	236
bb) Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft			
(1) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung	201		

	Anm.		Anm.
IV. Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung		8. Arztkosten	295
1. Abgeltungssteuer	250	9. Aufsichtsrat	296
2. Agio (Aufgeld)	252	10. Aufwendungsersatz	297
3. Aktiengesellschaft	254	11. Ausbildung	298
4. Ansprüche gegen den Gesellschaf- ter	256	12. Ausgeschiedener Gesellschafter	299
5. Anwachsung	258	13. Ausgleichszahlungen/-anspruch	300
6. Arbeitnehmerüberlassung	260	14. Auslandstagung	301
7. Arbeitsrechtliche Vertrags- beziehungen: Gehaltsbestandteile; Urlaub; Abfindungen; Pensions- zusagen		15. Bagatellaufwendungen	302
a) Gehälter für Gesellschafter- Geschäftsführer		16. Beerdigungskosten; Trauerfeier	303
aa) Anstellungsvertrag	262	17. Beratungsleistungen	
bb) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze	264	a) Beratung der Kapitalgesell- schaft durch den Gesellschafter	304
cc) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen	266	b) Übernahme von Beratungs- kosten des Gesellschafters durch die Kapitalgesellschaft	305
dd) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit	268	18. Besserungsschein	306
b) Urlaubsabgeltung	270	19. Betrieb gewerblicher Art	307
c) Arbeitszeitkonto	272	20. Betriebsaufspaltung	308
d) Tantiemen		21. Beweisrisikoverteilung bei ver- deckter Gewinnausschüttung	309
aa) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen	274	22. Bezugsrecht	310
bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	275	23. Buchungsfehler	311
cc) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs	277	24. Bürgschaft	312
dd) Besondere Tantieme- vereinbarungen	279	25. Darlehen	
e) Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses	281	a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen	313
f) Pensionszusagen		b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien	314
aa) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen	283	c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter	316
bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs	284	d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft	317
cc) Erdienbarkeit der Pensions- zusage	285	26. Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben	319
dd) Probezeiten, Wartezeiten, Unverfallbarkeit	286	27. Diebstahl	320
ee) Ernsthaftigkeit der Pensi- onszusage	287	28. Dienstvertrag	321
ff) Angemessenheit der Pensi- onszusage	288	29. Direktversicherung	322
gg) Abfindung von Pensions- ansprüchen	289	30. Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen	323
g) Direktversicherung	290	31. Domizilgesellschaft	324
		32. Dreiecksfälle	325
		33. (Verdeckte) Einlage	326
		34. Erbbaurecht	327
		35. Erbschaft	328
		36. Erwerb eigener Anteile	329
		37. Finanzierungskosten	330
		38. Firmenjubiläum	331
		39. Firmenname	332
		40. Forderungsverzicht	333
		41. Fortbildung	334

	Anm.		Anm.
42. Garantieerklärung	335	b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften	373
43. Geburtstagsfeier	336	77. Liquidation	375
44. Gebühr für verbindliche Aus- kunft	337	78. Lizenzen, Patente, Know-how – Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter	376
45. Geldbuße/-strafe	338	79. Lösegeld	377
46. Genossenschaft	339	80. Lohnsteuer	378
47. Genussrechte	340	81. Management-buy-out	379
48. Geschäftsberichte	341	82. Mandantenstamm	380
49. Geschäftschancen	342	83. Mietverträge, Pachtverträge und anderweitige Nutzungs- verhältnisse	381
50. Geschäftsführergehälter	343	84. Namensüberlassung	382
51. Geschäftswert	344	85. Nießbrauch	383
52. Geschenke	345	86. Non-Profit-Unternehmen	384
53. Gesellschafterversammlung	346	87. Organschaft	385
54. Gewerbesteuerumlage	347	88. Parteispenden	386
55. Gewinnabführung	348	89. Partiarisches Darlehen	387
56. Gewinnausschüttungen/Finanzie- rung	349	90. Patronatserklärung	388
57. GmbH & Co. KG	350	91. Pensionszusage	389
58. Gründung einer Kapitalgesell- schaft		92. Praxiswert	390
a) Gründungsaufwand und Vertragsbeziehungen der Beteiligten	351	93. Preisnachlässe und Bonus- programme	391
b) Erstaussstattung der Kapital- gesellschaft	352	94. Rechtsberatungskosten	392
c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital	353	95. Reisen	393
59. Gutachten	354	96. Repräsentation	394
60. Haftung	355	97. Sachdividende	395
61. Handelsvertretung	356	98. Sanierung	396
62. Hauptversammlung	357	99. Satzungsklausel	397
63. Hinterbliebenenversorgung	358	100. Schmiergelder	398
64. Hinzuschätzungen	359	101. Schuldübernahme	399
65. Incentive-Reise	360	102. Schwestergesellschaft	400
66. Invaliditätsversorgung	361	103. Sicherheitsaufwand	401
67. Jubiläum	362	104. Spenden	402
68. Kapitalerhöhung und Kapital- herabsetzung	363	105. Sponsoring	403
69. Kapitalertragsteuer	364	106. Steuerberatungsgesellschaft	404
70. Kassenfehlbeträge	365	107. Steuerhinterziehung	405
71. Kaufvertragliche Verpflich- tungen	366	108. Steuerklausel	406
72. Kfz-Nutzung	368	109. Stille und atypisch stille Beteiligung	407
73. Konzessionsabgaben	369	110. Subunternehmer	408
74. Korrespondenzprinzip für ver- deckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen	370	111. Tagung	409
75. Lästiger Gesellschafter	371	112. Tantieme	410
76. Lieferbeziehungen und Verrech- nungspreise		113. Teilhaberversicherung	411
a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter	372	114. Telefonkosten	412
		115. Tigerfall	413
		116. Trauerfeier	414
		117. Treuhandverhältnisse	415
		118. Überstundenvergütungen und -zuschläge	416

	Anm.		Anm.
119. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	417	1. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)	
120. Umlage im Konzern	418	a) Tatbestandsvoraussetzungen:	
121. Umsatzsteuer	419	Begriff, Entstehung und Bewertung verdeckter Einlagen	
122. Umwandlungsvorgänge	420	aa) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage	460
123. Unerlaubte Handlungen	421	bb) Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage	462
124. Unterhaltsleistungen	422	cc) Gesellschafterstellung oder nahestehende Person	463
125. Unterstützungskasse	423	dd) Vermögensvorteil	464
126. Untreue, Unterschlagung	424	ee) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung	465
127. Urlaubsgeld/Urlaubsabgeltung . .	425	b) Rechtsfolge und Bewertung der verdeckten Einlage	
128. Verbindlichkeit	426	aa) Außerbilanzielle Einkommensminderung	467
129. Verbundene Unternehmen		bb) Bewertung der verdeckten Einlage	468
a) Organschaft	427	2. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)	
b) Schwestergesellschaft	428	a) Tatbestandsvoraussetzungen:	
c) GmbH & Co. KG	430	Einkommensminderung beim Gesellschafter	471
130. Verdecktes Stammkapital	433	b) Rechtsfolge: Einkommenserhöhung bei Gesellschaft	475
131. Verein	434	3. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)	
132. Verlustgeschäfte	435	a) Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5	480
133. Verlustübernahme	436	b) Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1	
134. Vermittlungsgebühren	437	aa) Tatbestand	481
135. Verrechnungspreise	438	bb) Rechtsfolge	482
136. Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit	439	c) Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2	
137. Verspätungszuschlag	440	aa) Tatbestand	485
138. Vertragskosten	441	bb) Rechtsfolge	486
139. Vertreter	442	cc) Zusammenfassende Übersicht	487
140. Vertreterversammlung	443	d) Zusammenfassende Beispielfälle	488
141. Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen		4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen (Abs. 3 Satz 6)	490
a) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis	444		
b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter			
aa) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten	445		
bb) Geschäftschancenlehre	446		
142. Wirtschaftliches Eigentum	448		
143. Witwenrente	449		
144. Zinsen	450		
145. Zurechnung	451		
146. Zustimmung	452		
V. Verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3 bis 6)			

Anm. |

Anm.

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

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

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

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

I. Einordnung des Abs. 6	II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang mit steuer- abzugspflichtigen Einkünften
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 6 525	1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen 530
2. Geltungsbereich des Abs. 6 528	2. Abzugsverbot für Aufwand 531

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

I. Einordnung des Abs. 7 539	winnausschüttung bei bestimm- ten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)
1. Grundinformation zu Abs. 7	1. Inhalt des Abs. 7 Satz 1 552
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 7	2. Dauerverlustgeschäfte bei Betrie- ben gewerblicher Art (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) 553
a) Rechtsentwicklung 540	3. Dauerverlustgeschäfte bei be- stimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)
b) Zeitlicher Geltungsbereich 541	a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2) . . 554
3. Bedeutung des Abs. 7 und Verein- barkeit mit höherrangigem Recht	b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffent- lichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)
a) Rechtliche Bedeutung 542	aa) Mehrheitserfordernis 555
b) Wirtschaftliche Bedeutung . . . 543	bb) Mehrstufige Beteiligungen 556
c) Vereinbarkeit mit Art. 3 GG . . 544	
d) Vereinbarkeit mit dem Europa- recht 545	
4. Geltungsbereich des Abs. 7	
a) Sachlicher Geltungsbereich . . . 546	
b) Persönlicher Geltungsbereich . . 547	
5. Verhältnis zu anderen Vorschrif- ten 548	
II. Bereichsbezogener Rechtsfolgen- ausschluss der verdeckten Ge-	

	Anm.		Anm.
cc) Ausschließliche Verlusttragung durch die öffentliche Hand	557	bb) Verkehrspolitische Gründe	564
dd) Art und Weise der Verlusttragung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts	558	cc) Umweltpolitische Gründe	565
ee) Zeitpunkt und Nachweis der Verlusttragung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts	559	dd) Sozialpolitische Gründe	566
ff) Verlusttragung im Fall der Zusammenfassung	560	ee) Kulturpolitische Gründe	567
c) Anwendung bei Personengesellschaften	561	ff) Bildungspolitische Gründe	568
III. Dauerverlustgeschäft als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)		gg) Gesundheitspolitische Gründe	569
1. Begriff des Dauerverlustgeschäfts	562	hh) Kontrovers diskutierte Gründe	570
2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)		b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung	571
a) Maßgebliche politische Gründe		c) Ohne kostendeckendes Entgelt	572
aa) Grundfragen	563	3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)	573
		IV. Keine Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1)	574

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

I. Einordnung des Abs. 8	IV. Rücktrag von Verlusten (Abs. 8 Satz 3)	598
1. Grundinformation zu Abs. 8	V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 4)	599
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 8	VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8 Satz 5)	600
3. Bedeutung des Abs. 8	VII. Verluste bei Sanierungserträgen (Abs. 8 Satz 6)	601
4. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des Abs. 8		
II. Verluste infolge Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 1)		
III. Verluste vor Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 2)		

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

I. Einordnung des Abs. 9	sellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)
1. Grundinformation zu Abs. 9	1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots
2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 9	606
3. Bedeutung des Abs. 9	608
II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalge-	2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung
	610

	Anm.		Anm.
3. Details zur tätigkeitsbezogenen Spartenbildung		2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2)	
a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Abs. 9 Satz 1 Nr. 1)	611	a) Tatbestand	623
b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1)	612	b) Rechtsfolge	624
c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2)	613	V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)	
d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3)	614	1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 4)	626
III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)		2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 5)	627
1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartenergebnissen	615	VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)	
2. Einzelfragen zur Spartenergebnisrechnung		1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartentrennung (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 1)	628
a) Hilfgeschäfte	616	2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2)	629
b) Umfang des Betriebsvermögens	617	VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)	
c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten	618	1. Tatbestand	630
d) Zinsschranke	619	2. Rechtsfolge	631
e) Besonderheiten bei Organisation	620	VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)	
IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)		1. Gesonderte Feststellung (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 1)	632
1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1)		2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2)	633
a) Tatbestand	621	IX. Verlustabzug bei Sanierungserträgen (Abs. 9 Satz 9)	634
b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte	622		

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

I. Einordnung des Abs. 10		tige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6	645
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 10	640	2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens	646
II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)		III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)	
1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflich-			

	Anm.		Anm.
1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG	650	schaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1)	651
2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen des § 32d Abs. 2 EStG auf Körper-		3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2)	652

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 8

1 I. Grundinformation zu § 8

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

Einkommensqualifikation und -ermittlung (Abs. 1): Was als kstl. Einkommen zu qualifizieren und wie es zu ermitteln ist, ergibt sich aus den maßgeblichen Bestimmungen des EStG und des KStG, auf die Abs. 1 Satz 1 verweist. Nach Abs. 1 Satz 2 liegt ein BgA abw. von den estrechtl. Grundsätzen ua. auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird; es genügt, dass die wirtschaftliche Betätigung des BgA auf die Erzielung von Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) gerichtet ist. Die Vorschrift steht in Zusammenhang mit den Regelungen in Abs. 7–9 sowie mit § 4 Abs. 1 Satz 2. Sonderregeln einer pauschalen Einkommensermittlung für die Veranstaltungen von Werbesendungen inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten finden sich in Abs. 1 Satz 3. Satz 4 trifft eine klarstellende Regelung für bestimmte ausländ. KStSubjekte.

Fiktion gewerblicher Einkünfte (Abs. 2): Die Regelung enthält eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl. 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, dh. entsprechend der jeweiligen Einkunftsart. Dagegen definiert Abs. 2 sämtliche Einkünfte der unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 für Zwecke der Einkommensermittlung als gewerblich.

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

Dreieckskonstellationen; in diesen Fällen führt die verdeckte Einlage beim einlegenden Gesellschafter nicht zu einer Erhöhung der AK seiner Beteiligung (Satz 6).

Mantelkauf (Abs. 4 aF): Die sog. Mantelkaufvorschrift des Abs. 4 aF, die Verluste für die Fälle ausschließen sollte, in denen die Körperschaft, die ihn geltend macht, wirtschaftlich nicht mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat, sind durch die Regelungen in § 8c und § 8d ersetzt worden.

Mitgliederbeiträge (Abs. 5): Nach dieser Bestimmung bleiben bei bestimmten Personenvereinigungen die aufgrund der Satzung erhobenen Mitgliederbeiträge bei der

[Anschluss S. K 15]

Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in Hinblick auf ihre Mitgliedereigenschaft erhoben werden; die Vorschrift stellt eine sachliche StBefreiung für solche Mitgliederbeiträge dar.

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

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

- ▶ *Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei Dauerverlustgeschäften (Abs. 7):* Durch die Regelung in Abs. 7 sollen die Rechtsfolgen einer vGA bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand ausgeschlossen werden (BRDrucks. 545/08, 107).
- ▶ *Verlustvor- und -rücktrag bei Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8):* Diese Bestimmung regelt in diesem Zusammenhang den Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen der Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste (zB Anlaufverluste oder Verluste in einzelnen VZ) eines gewinnträchtigen BgA. Satz 6 enthält eine Sonderregelung für die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen gem. § 3a EStG bei der Sanierung eines zusammengefassten BgA.
- ▶ *Spartenrechnung (Abs. 9):* Anders als auf der Ebene einer jPöR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Ergebnisse aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, hat der Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer Spartenrechnung eine Regelung geschaffen, die die Ergebnisverrechnung bei KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Satz 9 trifft dabei eine Sonderregelung für die Anwendbarkeit der Sanierungsvorschriften gemäß §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG.

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

II. Rechtsentwicklung des § 8

2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

wurde Abs. 6 zu Abs. 7 (StReformG 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224); mit dem StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) wurde Abs. 7 wieder zu Abs. 6; mit dem StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) wurde Abs. 6 schließlich zu Abs. 5.

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

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

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

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

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (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 Einf. einer sog. Sanierungsklausel wurden Sanierungsfälle von diesen Einschränkungen ausgenommen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Dem Abs. 8 wurde ein Satz 6 und dem Abs. 9 ein Satz 9 angefügt. Hierbei handelte sich um Folgeänderungen zur StFreiheit von Sanierungserträgen (§ 3a EStG) bei zusammengefassten BgA und bei dauerdefizitär tätigen Eigengesellschaften der öffentlichen Hand. Die in Art. 6 Abs. 2 RÜbStG enthaltene Sonderregelung zum Inkrafttreten der Änderungen wurde durch Art. 19 Satz 2 des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) mit der Folge aufgehoben, dass die sachlichen Änderungen in Abs. 8 und 9 ab 5.7.2017 anzuwenden sind.

StAbwG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2056; BStBl. I 2021, 895): Dem Abs. 1 wurde ein Satz 4 angefügt. Es handelt sich um eine klarstellende, insbes. die britische Ltd. betreffende Regelung, wonach ausländ. Gesellschaften, denen im Inland keine zivilrechtl. Rechtsfähigkeit zukommt, ertragsteuerrechtl. als KStSubjekte zu behandeln sind, wenn sie von ihrem Typus her einem Körperschaftsteuersubjekt entsprechen. Satz 4 ist in allen offenen Fällen und damit auch bereits vor dem VZ 2021 anzuwenden (§ 36 Abs. 3c idF des StAbwG).

III. Verhältnis des § 8 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

3 a) Verhältnis zu § 7

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

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

4 b) Verhältnis zu § 8a

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

5 c) Verhältnis zu § 8b

Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 8b: Die Regeln über vGA einerseits und § 8b andererseits schließen sich nicht aus, betreffen aber grds. völlig verschiedene Betrachtungsebenen; § 8b bestimmt die Rechtsfolgen im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen für die Körperschaft als Anteilseigner, während § 8 Abs. 3 die

Auswirkungen von durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensminderungen (verhinderten Vermögensmehrungen) bei der ausschüttenden Körperschaft regelt. Hierbei gilt: Die Ermittlung einer vGA geht der Anwendung des § 8b vor; Einkommenserhöhungen durch vGA im Zusammenhang mit Anteilsübertragungen fallen unter die StBefreiung (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 21; R 7.1 KStR 2015). Unter die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b fallen auch Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2, nicht aber andere Genussrechte, Wandelschuldverschreibungen, Optionsanleihen und sonstige Bezugsrechte (BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, BFH/NV 2020, 807; BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 24).

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

d) Verhältnis zu §§ 8c, 8d

6

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

Verhältnis des § 8 Abs. 4 zu § 8d: Die durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der stl. Verlustverrechnung bei Körperschaften v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 2998) eingefügte Regelung des § 8d ergänzt § 8c und soll deren mitunter zu restriktive Folgen abmildern. § 8d eröffnet einer Körperschaft die Option, Verluste unabhängig von einem schädlichen Anteilseignerwechsel nutzen zu können, solange sie ihren Geschäftsbetrieb fortführt (zu weiteren Einzelheiten s. die Gesetzesbegründung in BRDrucks. 544/16, 7 ff.; s. auch § 8d Anm. 3).

e) Verhältnis zu § 9

7

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

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

8 f) **Verhältnis zu § 10**

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

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

Verhältnis des § 8 Abs. 3 zu § 10: Zur konkurrierenden Anwendung der beiden Vorschriften beim Zusammentreffen von vGA und nach § 10 nicht abziehbaren Aufwendungen, die eine Einkommensverwendung darstellen, bzw. beim Zusammentreffen von vGA mit betrieblich veranlassten (nicht abziehbaren) Aufwendungen s. § 10 Anm. 20.

9 g) **Verhältnis zu § 11**

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

10 h) **Verhältnis zu § 12**

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

11 i) **Verhältnis zu § 13**

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

12 j) **Verhältnis zu §§ 14–19**

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

13 k) **Verhältnis zu §§ 20–21a**

Die Vorschriften der §§ 20–21a enthalten spezielle Einkommensermittlungsvorschriften für Versicherungsunternehmen, Pensionsfonds und Bausparkassen. § 20

eröffnet die Möglichkeit, versicherungstechnische Rückstellungen (sog. Schwankungsrückstellungen) über das nach den allgemeinen bilanzstl. Vorschriften zulässige Maß hinaus zu bilden (s. § 20 Anm. 41 ff.). § 21 enthält spezielle Vorschriften über die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen.

l) Verhältnis zu § 22

14

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

m) Verhältnis zu § 32

15

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

Einstweilen frei.

16–18

2. Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

a) Grundsätzliche Anwendbarkeit der einkommensteuerlichen Vorschriften

19

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

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

20

§ 2 EStG: Da Abs. 1 auf den Einkommensbegriff des EStG verweist, sind die Abs. 1–4 und 6 des § 2 EStG unmittelbar auf die Ermittlung des Einkommens der KStpfl. anzuwenden. § 2 Abs. 5 EStG ist demgegenüber nicht anwendbar, weil die Vorschrift nicht die Ermittlung des Einkommens, sondern Abzüge vom Einkommen betrifft. Ferner gilt § 2 Abs. 7 EStG nicht für KStpfl. Die darin enthaltene Aussage über den Veranlagungs- und den Ermittlungszeitraum ist für die KSt in § 7 Abs. 3 speziell geregelt. § 2 Abs. 8 EStG gilt ausschließlich für natürliche Personen.

► **„Mindestbesteuerung“ nach § 2 Abs. 3 EStG aF:** Ob die Begrenzung der Verlustverrechnung durch die mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) eingeführte – und bis einschließlich VZ 2003 geltende – sog. Mindestbesteuerung (§ 2 Abs. 3 Sätze 2–8 EStG aF) für die unter § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaften gilt, ist schon deshalb fraglich, weil diese Körperschaften kraft gesetzlicher Fiktion ausschließlich Einkünfte aus Gewerbe-

betrieb erzielen (glA *Dötsch/Pung*, DB 1999, 932 [935]). § 2 Abs. 3 EStG aF kann aber bspw. Bedeutung für Körperschaften haben, die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 unbeschränkt stpfl. sind, Einkünfte iSd. §§ 2 Abs. 1 Nr. 6, 21 EStG erzielen und insoweit Sonderabschreibungen in Anspruch genommen haben (zur Auslegung des § 2 Abs. 3 aF s. BFH v. 9.3.2011 – IX R 56/05, BStBl. II 2011, 649).

§ 2a EStG: Die Verlustabzugsbeschränkungen des § 2a EStG sind auf die Einkommensermittlung von unbeschränkt stpfl. KapGes. anwendbar (s. § 2a EStG Anm. 14; zu den Verlustabzugsbeschränkungen im Einzelnen s. § 2a EStG Anm. 24 ff.).

§ 2b EStG aF: Die zum 10.11.2005 außer Kraft getretene, „theoretisch“ aber noch anwendbare (zum zeitlichen Geltungsbereich s. § 2b EStG Anm. 2) Verlustabzugsbeschränkung des § 2b EStG aF gilt gleichermaßen für ESt- und KStSubjekte (s. § 2b EStG Anm. 6).

21 c) Verhältnis zu den Vorschriften über steuerfreie Einnahmen

§ 3 Nr. 40 EStG findet mit Blick auf die Spezialregelung in § 8b keine Anwendung (s. § 8b Anm. 24; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015; glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 45 [8/2017]; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8b Rz. 60; *Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8b Rz. 50).

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

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

Verhältnis zu §§ 4–7k EStG: Die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7k EStG sind mit wenigen Ausnahmen im Bereich der KSt anwendbar (BFH v. 7.3.2018 – I R 89/15, BStBl. II 2019, 70, zu § 4d EStG und zur Abgrenzung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2). Grundlage der Einkommensermittlung ist insbes. das Maßgeblichkeitsprinzip der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 EStG).

► *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

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

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

► *Nicht anwendbar* sind demgegenüber:

- ▷ *die Regelungen in § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG*, wonach die Wohnung des Stpfl. zu den Einkünften zählt, und in § 13 Abs. 3 Satz 3, in der bestimmt ist, dass sich der Freibetrag für Einkünfte aus LuF bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt
- ▷ *§ 16 Abs. 4 EStG* gilt nur für die Besteuerung natürlicher Personen und mithin nicht für Körperschaften (s. § 16 EStG Anm. 707; glA. *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 47 [8/2017]; zur Anwendung von § 16 Abs. 4 aF auf Körperschaften s. BFH v. 8.5.1991 – I R 33/90, BStBl. II 1992, 437).
- ▷ *§ 17 EStG* ist zwar dem Grunde nach anwendbar (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015), wird aber im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 2 durch diese spezielle Regelung verdrängt (s. § 17 EStG Anm. 21). Bei KStpfl., bei denen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2), ist die Freibetragsregelung des § 17 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden (R 8.1 Abs. 3 KStR 2015).
- ▷ *§ 18 Abs. 3 Satz 2 EStG* gilt – ebenso wie § 16 Abs. 4 EStG – nicht für Körperschaften

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

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

► *Nicht anwendbar* sind aus diesem Grund die Vorschriften über

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

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

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

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

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

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

BFH-Rechtsprechung zur Teilparallelität von § 4 Abs. 5 und verdeckter Gewinnausschüttung: Der BFH geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht kumulativ anzuwenden sind, vielmehr überlagerten sich die Vorschriften in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrige, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abwichen, könne der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüfe (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19, FR 2020, 1106; FG München v. 8.3.2010 – 7 K 1182/08, EFG 2010, 1345, rkr.; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 184 f. mwN). Verfahrenstechnisch führt dies ua. dazu, dass der BFH revisionsrechtl. nicht gehindert ist, eine vGA anzunehmen, wenn das FG „nur“ auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG abgestellt hat. Eine Anwendung des § 4 Abs. 5 EStG setzt allerdings voraus, dass die KapGes. ihrer Natur nach überhaupt Aufwendungen iSd. jeweiligen Vorschrift haben konnte (vgl. BFH v. 19.2.1999 – I R 105–107/97, BStBl. II 1999, 321, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG; BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die noch unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens bestehenden Unterschiede durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung gem. §§ 27 ff. aF sind nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht mehr relevant.

Stellungnahme: Die rechtsfolgenorientierte, dem Rechtsanwender anheimgestellte Alternativbehandlung beider Vorschriften ist nicht unproblematisch; sie läuft auf eine Meistbegünstigung der FinVerw. hinaus (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; glA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 184) und verleitet in der Behördenpraxis nicht selten zu ungenauer Subsumtion eindeutig zuzuordnender Sachverhalte. Soweit einem Anteilseigner ein einzelner Vorteil zugewandt wird, ist § 8 Abs. 3 uE die speziellere Regelung, weil nichtabziehbare BA Leistungen an alle Personen betreffen und auch für die Einkünfte von Personenunternehmen anzuwenden sind. Auch die im Einzelfall bei BA erforderliche Angemessenheitsprüfung (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) unterscheidet sich maßgeblich von der im Fall einer vGA (zu Einzelheiten vgl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8

Rz. 185; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 72 ff.). Soweit BA nicht objektiv geeignet sind, beim Gesellschafter einen Vermögensvorteil auszulösen, kann keine vGA vorliegen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Überdies umfasst die Korrektur nicht abziehbarer BA – anders als bei der vGA – keinen angemessenen Gewinnaufschlag. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer rechtssystematisch exakten Unterscheidung von Sachverhalten, um im Einzelfall die zutreffende Rechtsfolge hinsichtlich der str. Aufwendungen ziehen zu können. Nicht abziehbare BA (und nicht vGA) liegen uE jedenfalls dann vor, wenn und soweit unangemessener Aufwand der Repräsentation der KapGes. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG) dient und ein gesellschaftlich veranlassetes Interesse nicht festgestellt werden kann (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 65 [8/2017]; vgl. auch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828, zur Betriebsbesichtigung mit anschließendem Besuch eines Bundesliga-Fußballspiels).

cc) Verhältnis zu § 4 Abs. 5b EStG

25

Mit der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingefügten Regelung des § 4 Abs. 5b EStG beseitigte der Gesetzgeber die stl. Abziehbarkeit der Aufwendungen für GewSt einschließlich der stl. Nebenleistungen; damit ist die GewSt auch bei der Ermittlung der kstl. Bemessungsgrundlage nicht mehr als BA abziehbar. Die hM geht – uE zu Recht – davon aus, dass es sich bei der GewSt unbeschadet der Regelung in § 4 Abs. 5b EStG um betrieblichen Aufwand handelt, dessen stl. Abziehbarkeit aber ausgeschlossen ist (BFH v. 16.1.2014 – I R 21/12, BStBl. II 2014, 531; zu weiteren Schrifttumsnachweisen s. § 4 EStG Anm. 1980; zust. BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290 - a/07, BStBl. I 2008, 838, Rz. 16). Das bedeutet, dass GewSt-Zahlungen und -Rückstellungen bei KapGes. nicht zu (offenen oder verdeckten) Gewinnausschüttungen führen können.

dd) Verhältnis zu § 5 Abs. 2a EStG

26

Im Einzelfall kann sowohl das Genussrechtskapital als auch die Vergütung für obligationenartige Genussrechte nach § 5 Abs. 2a EStG nicht passivierungs- bzw. abzugsfähig sein, wenn es sich vergleichsweise – wie etwa bei einer qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung – um aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten handelt, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670).

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

27

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

ff) Verhältnis zu §§ 17, 20 EStG

28

Einheitliches Begriffsverständnis: Für die Auslegung estrechtl. Vorschriften, die keinen ausdrücklichen Verweis auf § 8 Abs. 3 Satz 2 enthalten oder dessen Inhalt

wiederholen (wie zB §§ 17 Abs. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ist von einem einheitlichen Begriffsverständnis auszugehen (zB BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861, zum Begriff der „Beteiligung am Kapital der Gesellschaft“ iSd. § 17 EStG bei Genussrechten; vgl. auch *Kratzsch*, BB 2004, 581 [583]; *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 17 EStG Rz. 103; *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 17 EStG Rz. 15).

Bestimmungen zur Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen: Während Abs. 3 Satz 2 ausschließlich die Rechtsfolgen einer vGA auf der Ebene der KapGes. normiert, betrifft § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die Einnahmenseite, dh. den Gesellschafter. Zu beachten ist, dass die Annahme einer vGA auf der Ebene der KapGes. keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszufluss beim Anteilseigner voraussetzt; die Vermögensminderung bei der KapGes. muss nur objektiv geeignet sein, beim Anteilseigner einen solchen Vorteilszufluss auslösen zu können (vgl. § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG). Der Vorteil kann indes auch einer dem Gesellschafter nahestehenden Person zufließen.

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

Sonderausgaben können bei der Veranlagung zur KSt wegen des regelmäßigen Bezugs auf die persönlichen Eigenschaften oder die Besonderheiten einer natürlichen Person nur in besonderen Ausnahmefällen abgezogen werden. In Betracht kommen etwa Aufwendungen für Herstellung und Erhaltung von schutzwürdigen Kulturgütern (§ 10g EStG) und der Verlustabzug nach § 10d EStG, der allerdings nur vorbehaltlich des Abs. 4 aF und der § 8c, 8d möglich ist. Die estl. Vorschrift über den Spendenabzug (§ 10b EStG) ist nicht anzuwenden; ihr geht die Sonderregelung in § 9 Nr. 3 vor. Die übrigen Vorschriften über den SA-Abzug sind ausschließlich auf natürliche Personen zugeschnitten und mithin nicht auf KStpfl. anwendbar.

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

Entgegen den Grundsätzen älterer BFH-Entsch. (zB BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753) ging die Rspr. in neueren Entsch. (BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666, betr. Auslandsreise des GesGf.) davon aus, dass auch durch das Gesellschaftsverhältnis „mitveranlasste“ Aufwendungen in vollem Umfang zu vGA führen könnten; sie orientierte sich insoweit am Aufteilungsverbots des § 12 EStG (s. *Buciek*, DStZ 2005, 574). Danach gelte § 12 Nr. 1 EStG zwar nicht unmittelbar für Körperschaften, gleichwohl sollten Aufwendungen in vollem Umfang zu einer vGA führen, wenn diese „in nicht nur untergeordnetem Maße“ durch private Interessen des Gesellschafters mitveranlasst sind. Die geänderte Rspr. des GrS zu § 12 Nr. 1 EStG (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise) muss uE auch Auswirkungen auf die Beurteilung haben, ob in solchen Fällen eine vGA anzunehmen ist; danach kann die neuere Rspr. des I. Senats jedenfalls dann keinen Bestand mehr haben, wenn eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen möglich ist (so zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330; glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 376 [8/2017]). Zu beachten ist ferner, dass nach der geänderten Rspr. des VI. BFH-Senats die Regelung des § 12 Nr. 1 EStG auf der Einnahmenseite keine Anwendung findet (BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II

2006, 30, zu gemischt veranlassten Sachzuwendungen an ArbN). In diesen Fällen läge daher nur eine vGA iSd. Abs. 3 Satz 2, nicht aber eine solche iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor (ebenso *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 376 [8/2017]).

h) Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG

31

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

Zu folgenden Vorschriften gelten Besonderheiten:

- ▶ § 34c ist in Verbindung mit § 26, der Sonderregelungen für die Anrechnung ausländ. Einkünfte enthält, anwendbar (R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).
- ▶ § 49 EStG gilt über § 8 Abs. 1 auch für beschränkt KStpfl., die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben (s. § 49 EStG Anm. 20; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2015).

Einstweilen frei.

32–34

3. Verhältnis zu den Bestimmungen der AO

a) Verhältnis zu § 41 Abs. 2 AO

35

Scheingeschäfte iSd. § 117 BGB sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend (§ 41 Abs. 2 AO). Vor diesem Hintergrund kann die Feststellung eines Scheingeschäfts insbes. zur Nichtanerkennung der damit zusammenhängenden Aufwendungen als BA führen (zB FG Hamb. v. 21.6.2006 – 6 K 359/03, juris, rkr.); das Problem der vGA stellt sich insoweit nicht. Eine vGA kann indes auch als Rechtsfolge eines Scheingeschäfts in Erscheinung treten, denn eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann auch darin begründet sein, dass ein zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter vereinbartes Rechtsgeschäft zwar von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter abgeschlossen worden wäre, es jedoch aus anderen Gründen des Fremdvergleichs als von Anfang an nicht ernstlich gewollt anzusehen ist (vgl. BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383, mwN; FG Köln v. 1.12.1999 – 13 K 3418/1993, nv., juris, aus anderen Gründen aufgehoben und zurückverwiesen durch BFH v. 29.11.2000 – I R 16/00, BFH/NV 2001, 626; glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 193, 765; zu den strafrechtl. Aspekten einer auf einem Scheingeschäft beruhenden vGA s. BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169, rkr., s. BVerfG v. 26.6.2008 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

b) Verhältnis zu § 42 AO

36

Schrifttum: *Crezelius*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, 313; *Rose*, Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen als Beispiel für „umgekehrten Mißbrauch“, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung,

FS Lutz Fischer, Berlin 1999, 373; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006; *Brockmeyer*, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, 1325; *Lenz/Gerhard*, Das „Grundrecht auf steueroptimierende Gestaltung“, BB 2007, 2429; *Hey*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, in *Brandt* (Hrsg.), Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung (Sechster Deutscher Finanzgerichtstag 2009), Stuttgart 2009, 27.

„Verzahnung“ der Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttung und Gestaltungsmissbrauch: Das Verhältnis von Abs. 3 Satz 2 zu § 42 AO ist bisher höchststrichterlich nicht ausdrücklich problematisiert worden; im Erg. gehen Rspr. und Literatur aber erkennbar davon aus, dass die Regelungen über die vGA neben § 42 AO anwendbar sind (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 21/15, GmbHR 2019, 685; FG Köln v. 11.3.1999 – 13 K 1337/92, EFG 1999, 922, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; vgl. auch BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, GmbHR 2012, 585, mit Anm. *Pezzer*, FR 2012, 693, Anm. *Franz*, BB 2012, 1587; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 75f.). Die Prüfung der Voraussetzungen einer vGA geschieht daher stets unabhängig (und zeitlich gesehen nachrangig) zu denen des Missbrauchstatbestands des § 42 AO (so auch BFH v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50). Ist danach eine Sachverhaltsgestaltung als rechtsmissbräuchlich iSd. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO anzusehen, führt dies nach Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift ggf. zu einer geänderten Einkünftezurechnung; diese ist dann maßgeblich für die Frage, ob im Einzelfall – als Rechtsfolge der geänderten Einkünftezurechnung – eine vGA vorliegt. Scheidet eine gestaltungsmissbräuchliche 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 Erg. zu einer Gewinnerhöhung – etwa durch Nichtanerkennung einer BA –, fehlt es an der zur Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensminderung. Liegen andererseits die Voraussetzungen einer vGA vor, treten die insoweit gesetzlich vorgesehenen Rechtsfolgen auch dann ein, wenn diese bei einer anderen zivilrechtl. Gestaltung nicht eingetreten wären; für eine „Umkehrung des Missbrauchs“ fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131; aA *Rose*, FS Fischer, 1999, 373). Unbeschadet dieser „Verzahnung“ der Regelungen über die vGA und derjenigen über den Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten ist zu beachten, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 selbst keine Missbrauchsvorschrift ist (im Erg. ebenso *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 193a; aA *Crezelius*, StuW 1995, 313, der die vGA als „kodifizierte Umgehung“ bezeichnet). Die mit JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) beschlossene Neufassung des § 42 AO hat auf die schon bisher bestehende „Verzahnung“ des Missbrauchstatbestands mit den Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 keinen grundlegenden Einfluss. Insbesondere die Neuregelung in § 42 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO, wonach spezielleren Missbrauchsvorschriften in Einzelsteuergesetzen im Hinblick auf die allgemeine Regelung in § 42 AO keine „Abschirmwirkung“ zuerkannt wird (BFH v. 17.11.2020 – I R 2/18, DStR 2021, 1419), ändert am bisherigen Verhältnis zu § 42 AO nichts, da § 8 Abs. 3 Satz 2 keine Missbrauchsvorschrift idS ist und ihr ein dahingehender Gesetzesvorrang auch bisher nicht zukam.

c) Verhältnis zu § 160 AO

37

Siehe Anm. 24.

Einstweilen frei.

38

4. Verhältnis zu den Bestimmungen des GewStG

39

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

5. Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht

40

Schrifttum: *Gebel*, Gesellschaftliche Leistungsbeziehungen und Schenkungsteuer, DStR 1996, 685; *Bödecker*, Schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen im Verhältnis von Gesellschaftern und GmbH, GmbHR 1997, 240; *Hübner*, Verdeckte Zuwendungen im Umfeld von Kapitalgesellschaften, DStR 1997, 897; *Neu*, Leistungen an und von Gesellschaften aus schenkungsteuerlicher Sicht, GmbH-StB 1997, 64; *Viskorf*, Kann die Werterhöhung eines im Vermögen vorhandenen Gegenstandes schenkungsteuerlich zur objektiven Bereicherung führen?, DStR 1998, 150; *Groh*, Schenkung durch disquotale Einlagen?, DStR 1999, 1050; *Hucke*, Bleibt die disquotale Einlage in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerfrei?, BB 2001, 1932; *Albrecht*, Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Zuwendungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, ZErB. 2003, 141; *Hartmann*, Die schenkungsteuerliche Rechtslage bei Schenkungen an, von und zwischen Kapitalgesellschaften, UVR 2003, 330; *Götz*, Schenkungsteuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2005, 742; *Zimmermann*, Die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahe stehende Person und die Schenkungsteuer, DB 2005, 1650; *Kamps*, Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen durch Leistungen der Kapitalgesellschaft an Gesellschafter und deren nahe Angehörige, Stbg 2006, 107; *Janssen*, Gemischte Schenkung bei vGA an nahestehende Personen, BB 2008, 928; *Benz/Böing*, Schenkungsteuer im Konzern?, DStR 2010, 1157; *Christ*, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG – Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFStR 2011/12, 712; *Neufang/Merz*, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; *Viskorf*, Keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2011, 607; *Crezelius*, Noch einmal: Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 190; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; *Haag/Jehlin*, Bericht zum 7. Münchner Unternehmensteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“, DStR 2012, Beihefter zu Nr. 12, 53; *Haase/Dorn*, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zedergesellschaft, BB 2012, 229; *Viskorf/Haag*, Schenkungsteuer bei Leistungen an Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 1166; *Viskorf/Haag/Kerstan*, Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, NWB 2012, 927; *Binnewies*, Keine Schenkung der Gesellschaft bei Ausschüttungen an Gesellschafter oder nahestehende Personen, GmbHR 2013, 449; *Crezelius*, Inkongruente Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen – Schenkungsteuerrecht, Ertragsteuerrecht, Zivilrecht, Steueranwalt 2013, 139; *Loose*, Schenkung mittels verdeckter Gewinnausschüttung?, DB 2013, 1080; *Loose*, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG), GmbHR 2013, 561; *Riedel*, vGA und Schenkungsteuer: eine Standortbestimmung, GmbH-StB 2013, 216; *van Lishaut*, Schenkungsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen, FR 2013, 891; *Wälzholz*, Vertragsklauseln für vGA in der Gestaltungspraxis, GmbH-StB 2013, 120; *Zimmert*, Das Ende der freigebigen GmbH, DStR 2013, 1654; *Förster/Walla*, Disquotale Einlagen bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, FR 2015, 961; *Götz*, Zuwendungen von Kapitalgesellschaften,

ZEV 2015, 624; *Haussmann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis und wirtschaftliche Betrachtungsweise, *StuW* 2014, 305; *Haussmann*, Fiktion einer Nicht-Fiktion?, *StuW* 2015, 195 (Duplik auf *Schwarz*, *StuW* 2015, 191); *Kaminski*, Ausgewählte Überlegungen zu möglichen vGA-Risiken im Kontext der Unternehmensnachfolge, *Stbg* 2015, 151; *Schwarz*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis zwischen Fiktion und wirtschaftlicher Betrachtungsweise, *StuW* 2015, 191 (Replik auf *Haussmann*, *StuW* 2014, 305); *Crezelius*, Keine Schenkungsteuer bei überhöhten Mietzahlungen einer GmbH an ihren Geschäftsführer, *ZEV* 2016, 107; *Erkis*, Schenkungsteuer und vGA bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person: eine unendliche Geschichte? *DStR* 2016, 350; *van Lishaut*, Zuwendungen von oder über Kapitalgesellschaften, *ZEV* 2016, 19; *St. Viskorf/Löcherbach*, Schenkungsteuer und verdeckte Gewinnausschüttung bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (Erwiderung auf *Erkis*, *DStR* 2016, 350), *DStR* 2016, 789; *Werner*, Der zwangsweise Gesellschafterausschluss aus einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG, *NWB* 2016, 257; *Binnewies*, Ertragsteuer und Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Nahestehende, *GmbHR* 2018, 247; *Kotzenberg/Lorenz*, Schenkungsteuer und vGA: Alles geklärt nach den BFH-Urteilen v. 13.09.2017 und den gleichlautenden Erlassen v. 20.04.2018?, *DStR* 2018, 1346; *Sievert/Nürnberg*, Schenkungsteuerliche Aspekte verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen, *Ubg* 2018, 226; *Loose*, Schenkungsteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung, *JbFStR* 2018/2019, 848.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, (verdeckte) Einlagen und Schenkungsteuerrecht: Nachdem über längere Zeit ein gewisser Dissens zwischen den Auffassungen einer sich entwickelnden Rspr. und der FinVerw. bestanden hatte, lässt sich die Rechtslage nach aktueller Rspr., der sich die FinVerw. im Grundsatz angegeschlossen hat, wie folgt zusammenfassen:

- ▶ *Leistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft:* Die Rspr. sieht in Leistungen des Gesellschafters an die KapGes. weder eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft (BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381) noch eine solche an die (Mit-)Gesellschafter (BFH v. 25.10.1995 – II R 67/93, BStBl. II 1996, 160, zum zinslos gewährten Darlehen; BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566, zur disquotalen Einlage; BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284, zur verdeckten Einlage). Die FinVerw. war dem zunächst nur insoweit gefolgt, als in Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft keine freigebigen Zuwendungen an die Gesellschaft gesehen wurden (R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003); demgegenüber sollten in der Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft auch eine freigebige Zuwendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter liegen können, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgte, die (Mit-)Gesellschafter durch die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern (R 18 Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003). Mit gleichlautenden Erlassen v. 20.4.2018 (s. FinVerw., BStBl. I 2018, 632) ist die FinVerw. auf die Linie der Rspr. eingeschwenkt, sie verweist allerdings darauf, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen ist (s.u.).
- ▶ *Leistungen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter:* Nach nunmehr stRspr. kann es im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter neben betrieblich veranlassenen Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen iSd. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geben, denn Gewinnausschüttungen einer KapGes. an ihre Gesellschafter haben ihren Rechtsgrund ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis (*causa societatis*); einer Leistung in diesem Verhältnis fehlt der entgeltliche Charakter – unabhängig davon, ob Ausschüttungen offen oder verdeckt vorgenommen werden (BFH v. 13.9.2017 – II R 42/16, BStBl. II 2018, 299; BFH v.

13.9.2017 – II R 54/15, BStBl. II 2018, 292; BFH v. 13.9.2017 – II R 32/16, BStBl. II 2018, 296). Auch dieser Auffassung hat sich die FinVerw. angeschlossen (s. FinVerw., BStBl. I 2018, 632; zutr. auch *St. Viskorf/Löcherbach*, DStR 2016, 789: „Unter Kaufleuten schenkt man sich nichts“!). Zu Einzelfällen s. etwa *Götz*, ZEV 2015, 624; *Werner*, NWB 2016, 257; *van Lishaut*, ZEV 2016, 19; *Crezelius*, ZEV 2016, 107.

- *Leistungen der Kapitalgesellschaft an die einem Gesellschafter nahestehende Person:* Freigebigte Zuwendungen seitens der KapGes. liegen nicht vor, wenn überhöhte Vergütungen an die nahestehende Person für von ihr erbrachte Leistungen gezahlt werden. Auch § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG rechtfertigt es nicht, die KapGes. in solchen Fällen als Schenkerin anzusehen (BFH v. 13.9.2017 – II R 42/16, BStBl. II 2018, 299). Dasselbe gilt, wenn die nahestehende Person für eine von der KapGes. bezogene Leistung eine zu geringe oder keine Vergütung zahlt (glA FinVerw., BStBl. I 2018, 632). Vielmehr handelt es sich in beiden Konstellationen regelmäßig um vGA an den Gesellschafter. Die Rspr. hat hierbei die in einem früheren obiter dictum geäußerte Auffassung, es käme eine gemischte freigebigte Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person unter bestimmten Umständen in Betracht (vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258), ausdrücklich aufgegeben.
- *Freigebigte Zuwendungen des Gesellschafters an die ihm nahestehende Person:* Die neuere Rspr. hält es, wiederum in einem obiter dictum, bei überhöhter Vergütungszahlung der Gesellschaft an die nahestehende Person bzw. bei „verbiligttem“ Leistungsbezug durch die nahestehende Person für möglich, eine Schenkung im Verhältnis zwischen dem Gesellschafter als Schenker und dieser Person anzunehmen (BFH v. 13.9.2017 – II R 42/16, BStBl. II 2018, 299; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 230a; *Kotzenberg/Lorenz*, DStR 2018, 1346). Maßgeblich ist die Würdigung der zwischen diesen beiden Personen bestehenden Rechtsbeziehung als Schenkung, Darlehen, Kauf o.Ä. Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (s. FinVerw. v. 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632, Rz. 2.6.2 mit Beispielen), geht aber uE zu Unrecht davon aus, dass im Regelfall eine Schenkung vorliegt (*Kotzenberg/Lorenz*, DStR 2018, 1346).

Werterhöhungen und Wertminderungen von Gesellschaftsanteilen als freigebigte Zuwendungen: Mit der Einfügung der Fiktionsnorm des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) hat der Gesetzgeber mW v. 14.12.2011 den – zur Frage einer freigebigten Zuwendung an die (Mit-)Gesellschafter bestehenden – Dissens zwischen Rspr. und FinVerw. iSd. Verwaltungsauffassung (s. auch die gleichlautenden Erl. v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207) gelöst; nach der Regelung in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, die nach Satz 3 der Vorschrift sowohl für KapGes. als auch für Genossenschaften anzuwenden ist, gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes., die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt. Freigebig sind danach auch Zuwendungen zwischen KapGes., soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG; zur notwendigen teleologischen Reduktion der Vorschrift s. *Loose*, GmbHR 2013, 561). Vor diesem Hintergrund können insbes. disquotale Einlagevorgänge (hierzu *Christ*, JbFStR 2011/12, 712; *Crezelius*, Ubg 2012, 190; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1) wie auch Gewinnausschüttun-

gen an Gesellschafter (s. auch § 15 Abs. 4 ErbStG) oder Umgliederungs- und Umwandlungsvorgänge (hierzu *Haase/Dorn*, BB 2012, 229) mit Blick auf § 7 Abs. 8 ErbStG nF grds. erbstl. von Bedeutung sein. Die FinVerw., die die mit dem BeitrRLUMsG umgesetzte Gesetzesänderung selbst maßgeblich initiiert hat, hat den Anwendungsüberhang des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erkannt und geht nun selbst davon aus, dass der Wortlaut der Norm zu weit gefasst ist. In den gleichlautenden Erlassen v. 20.4.2018 (BStBl. I 2018, 632) hat man die Vorschrift konsequenterweise teleologisch reduziert und bestimmte Fallgruppen aus der Besteuerung herausgenommen (s. näher *Loose*, GmbHR 2013, 561; *Förster/Walla*, FR 2015, 961; *Halaczinsky*, jurisPR-Steuerrecht 36/2018 Anm. 1).

Die Gefahr einer steuerlichen Doppelbelastung von vGA mit Ertragsteuern einerseits und Schenkungsteuer andererseits, die in der Literatur wiederholt thematisiert worden ist (zB *Benz/Böing*, DStR 2010, 1157; *Zimmert*, DStR 2013, 1654), wird sich uE auf die Fälle reduzieren, wenn Schenker und Beschenkter dieselben Personen sind wie der Leistende der vGA (ausschüttende KapGes.) und der Empfänger der vGA (glA *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 187f.). An dieser Personenidentität dürfte es bei Annahme einer Schenkung des Gesellschafters an die ihm nahestehende Person (s.o.) regelmäßig fehlen (glA *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 187), weil die vGA dem Gesellschafter zugerechnet, die Schenkung aber regelmäßig bei der nahestehenden Person als dem Beschenkten erfasst wird (*Geck in Kapp/Ebeling*, § 20 ErbStG Rz. 4 [3/2019]). Im Übrigen dürfte diese Streitfrage mit der oben wiedergegebenen neueren Rspr. zum Verhältnis der KapGes. zu ihren Gesellschaftern (BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930; BFH v. 13.9.2017 – II R 42/16, BStBl. II 2018, 299) an Brisanz verloren haben, zumal jetzt auch die FinVerw. diesen rechtl. Ansatz teilt (BStBl. II 2018, 632).

41 Einstweilen frei.

6. Verhältnis zu den Bestimmungen des AStG

42 a) Verhältnis zu § 1 AStG

Schrifttum: *Haun/Reiser*, Ausgewählte Probleme des Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz aus der Sicht der GmbH, GmbHR 2004, 841; *Baumhoff/Ditzl/Greinert*, Auswirkungen des UntStRefG 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649; *Frischmuth*, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG nF, IStR 2007, 485; *Scholz*, Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2007, 521; *Looks/Steinert/Müller*, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsregeln, BB 2009, 2348; *Pohl*, Verrechnungspreise und Gesellschaftsrecht, geplante Nachbesserung bei der Funktionsverlagerung, JbFStR 2010/11, 588; *Ruthe*, Firmenübernahmen durch ausländische Finanzinvestoren (Private Equity Fonds), StBp. 2010, 301; *Schaden/Wild*, Die Kosten des grenzüberschreitenden Unternehmenserwerbs als verdeckte Gewinnausschüttung – ein Sonder(un)recht für Private Equity?, Ubg 2011, 337; *Busch*, Das neue Nebeneinander der Korrekturvorschriften in Verrechnungspreisfällen, DB 2020, 2369; *Schnitger*, § 1 Abs. 1 AStG als neue „Allzweckwaffe“ für Verrechnungspreiskorrekturen?, IStR 2020, 821; *Weiss*, Zum Verhältnis des § 1 Abs. 1 AStG zu anderen Korrektornormen – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils v. 27.11.2019 – I R 40/19 (I R 14/16), ISR 2020, 373; *Andresen/Holtrichter*, BFH-Urteil v. 27.11.2019 – „In dubio pro fisco germano“ oder „Vom Fremdvergleich zum hinkenden Rechtsfolgenvergleich“, DStR 2021, 65; *Engelen/Quilitzsch*, Darlehensverzicht in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen: Gedanken zum Urteil des BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19, FR 2021, 145.

Einkünfte eines Stpfl. aus grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sind nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren, wenn dabei Bedingungen (insbes. Verrechnungspreise) vereinbart worden sind, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen nicht vereinbart hätten. Da zwischen einem Unternehmen und seiner rechtl. unselbständigen BS (§ 12 AO) keine schuldrechtl. Beziehungen möglich sind, fingiert § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG eine „anzunehmende“ Geschäftsbeziehung und bezieht § 1 Abs. 5 die internationale BS ausdrücklich in den Anwendungsbereich des § 1 AStG ein. Diese Norm stimmt zwar weder in den tatbestandlichen Voraussetzungen noch in den Rechtsfolgen vollständig mit den Regelungen über die vGA und die verdeckte Einlage überein (dazu im Einzelnen *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 1 AStG Rz. 443 ff. [10/2020]; *Busch*, DB 2020, 2369). Jedoch gibt es eine beachtliche Schnittmenge, so dass das Konkurrenzverhältnis zu klären ist. Hierzu bestimmt das Gesetz selbst, dass die Einkünftekorrektur gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG „unbeschadet anderer Vorschriften“ vorzunehmen ist. Diese Formulierung hat die hM bisher so verstanden, dass § 1 Abs. 1 AStG grds. nicht zur Anwendung kommt, soweit nach anderen Vorschriften, insbes. nach § 8 Abs. 3 Satz 2, die Einkünfte bzw. das Einkommen zu erhöhen sind. Folglich war § 1 Abs. 1 AStG gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2 nur von subsidiärer Bedeutung (BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, 510; BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rz. 5.3.3; *Busch*, DB 2020, 2369). Von dieser rechtl. Betrachtungsweise ist der BFH in seiner jüngeren Rspr. abgerückt. Er geht nunmehr von einer Gleichrangigkeit beider Korrekturbestimmungen aus (BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19, FR 2020, 1106). Unseres Erachtens ist der neueren Rspr. zu folgen (aA *Schnitger*, IStR 2020, 821; *Andresen/Holtrichter*, DStR 2021, 65). Der BFH weist darauf hin, dass bei der Rechtsförmlichkeitsprüfung von Gesetzesentwürfen der Formulierung „unbeschadet anderer Vorschriften“ eine klare Bedeutung zukommt. Der Gesetzgeber verwendet diese Worte (im Unterschied zu Formulierungen wie etwa „ungeachtet anderer“), wenn er das Nebeneinander von Vorschriften zum Ausdruck bringen will. Verdrängt eine –vorrangige – Norm indes eine andere, so die bisherige hM, dann bleibt diese in ihrem Geltungsanspruch gerade nicht „unbeschadet“. Im Kern spricht auch § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG, wonach weitergehende Berichtigungen aufgrund der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen sind, für die vom BFH angenommene Gleichrangigkeit der Korrekturvorschriften (vgl. *Hofacker in Haase*, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, § 1 AStG Rz. 38).

b) Verhältnis zu § 10 Abs. 3 AStG

43

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

Einstweilen frei.

44

7. Verhältnis zum Recht der Doppelbesteuerung

45

Verhältnis zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA: Da das Abkommensrecht keine Besteuerungsansprüche begründet, sondern lediglich nach innerstaatlichem StRecht bestehende Besteuerungsrechte begrenzt, stellt auch die Regelung in Art. 9 Abs. 1

OECD-MA (sog. *dealing at arm's length*-Grundsatz) keinen eigenständigen Korrekturatbestand dar, sondern setzt eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Einkünftekorrektur voraus, etwa § 8 Abs. 3 Satz 2 oder § 1 Abs. 1 AStG. In diesem Sinne fungiert Art. 9 OECD-MA als Erlaubnisnorm für die Vertragsstaaten, innerstaatliche Vorschriften für die Einkünftekorrektur auf der Basis des Fremdvergleichs zu schaffen (*Ditz in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 9 OECD-MA Rz. 19; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 188). Da die Tatbestandsmerkmale des Art. 9 OECD-MA innerhalb seines abkommensrechtl. Anwendungsbereichs von denen der vGA abweichen und zT enger gefasst sind, stellt sich die Frage, ob das Abkommensrecht eine Sperrwirkung gegenüber der in den Rechtsfolgen weitergehenden Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 und auch des § 1 Abs. 1 AStG in grenzüberschreitenden Konstellationen entfaltet. Praktische Bedeutung erlangte die Frage in jüngerer Vergangenheit vor allem bei grenzüberschreitenden Darlehensgewährungen innerhalb eines Konzerns, bei denen in konzernüblicher Weise auf die Gestellung von Sicherheiten verzichtet wurde (*Ditz in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 9 OECD-MA Rz. 21). Während der BFH in seiner Rspr. zunächst die in Art. 9 OECD-MA enthaltenen Merkmale der vereinbarten Bedingungen in den „finanziellen und kaufmännischen Beziehungen“ zwischen zwei Unternehmen dahin verstand, dass damit nur die Angemessenheit der vereinbarten Bedingungen „der Höhe nach“ angesprochen seien, weshalb das Abkommensrecht eine Sperre gegenüber weiter gehenden Korrekturen „dem Grunde nach“ begründe (BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258), schränkte er die Reichweite der Sperrwirkung jüngst wieder ein. Danach sind die Begriffe der finanziellen und kaufmännischen Beziehungen und der Bedingungen weit zu verstehen, erfassen nicht allein die Preisab-sprache, sondern sämtliche Regelungen der Geschäftsbeziehung und ermöglichen insbes. bei einem unbesichert begebenen Konzerndarlehen auch die Neutralisierung einer auf die wertlose Rückzahlungsforderung vorgenommenen Teilwertabschreibung und damit die Korrektur „dem Grunde nach“ (BFH v. 27.2.2019 – I R 51/17, BStBl. II 2020, 440; aA *Gosch*, DStR 2019, 2441; *Kahlenberg/Kempelmann/Rieck*, DB 2019, 1752). Der Beschluss des BVerfG v. 4.3.2021 (2 BvR 1161/19, FR 2021, 637), mit dem das in einem Parallelverfahren ergangene BFH-Urteil v. 27.2. 2019 (I R 73/16, BStBl. II 2019, 394) wegen Verletzung der Vorlagepflicht an den EuGH aufgehoben wurde, betrifft die Frage einer möglichen Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nicht. Das dürfte dafür sprechen, dass der BFH an seiner jüngeren Rspr. festhält. Eine Sperrwirkung entfaltet die Regelung in Art. 9 OECD-MA damit im Wesentlichen nur noch gegenüber solchen Korrekturen, die innerstaatlich gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 auf die Verletzungen des formellen Fremdvergleichs (s. Anm. 144 ff.) gestützt werden, denn Korrekturen wegen der Nichteinhaltung der für beherrschende Gesellschafter geltenden Sonderanforderungen sieht Art. 9 OECD-MA nicht vor (BFH v. 11.10.2012 – I R 75/ 11, BStBl. II 2013, 1046; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 190).

46 Einstweilen frei.

47 8. Verhältnis zu Bestimmungen des internationalen Rechts

Schrifttum: *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, München, 2. Aufl. 2008; *Scheffler*, Auslandsvertrieb und zwischenstaatliche Erfolgszuordnung – Auswirkungen eines Übergangs von der direkten Methode auf die konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in *Nieskens/Kirchhof* (Hrsg.), FS Wolfram Reiß, Köln 2008, 529; *Glaser*, Auf dem

Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317; *Herzig*, Alternative Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen und internationale Konsequenzen, IStR 2011, 662; *Petutschnig*, Common Consolidated Corporate Tax Base – Analyse der vorgeschlagenen Aufteilungsfaktoren, StuW 2012, 192; *Kahle/Schulz*, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, FR 2013, 49; *Scheffler/Schöpfel/Köstler/Binder*, Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer, StuW 2013, 28; *Petutschnig*, Gesellschaftsrechtliche und betriebswirtschaftliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der CCCTB, StuW 2014, 226; *Evers/Köstler/Meier/Nicolay/Scheffler/Spengel*, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, StuW 2015, 359; *Jochum*, Faires Steuerrecht für Europa, ZRP 2015, 115; *Krauß*, Besprechung des Kompromisstexts vom 19.11.2014 zum Vorschlag für eine Richtlinie zur GKKB, IStR 2015, 727; *Krauß*, EU-BEPS-Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, IStR 2016, 59; *Eiling*, Das GK(K) B-Projekt bekommt neuen Wind, IWB 2017, 49; *Jakob/Fehling*, Harmonisierung 2.0. – Überblick über die wesentlichen Neuerungen im GKB-Richtlinienentwurf, ISR 2017, 290; *Gebhardt*, Einführung einer Mindeststeuer nach den Plänen der OECD – Darstellung und rechtliche Einordnung des sog. Pillar Two, IWB 2020, 958; *Pinkernell/Ditz*, Säule 2 des Arbeitsprogramms des Inclusive Framework an BEPS der OECD – kritische Anmerkungen zum GloBE-Proposal, ISR 2020, 1; *Bußmann/Majewski*, BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, DB 2021, 194; *Englisch*, GloBE – Der 2020 Blueprint für eine internationale effektive Mindeststeuer, FR 2021, 1; *Wünnemann*, Perspektive der Wirtschaft zu den OECD-Vorschlägen Pillar 1 und 2, FR 2021, 26.

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

Vorschlag der EU-Kommission zu einer europäischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage: Die EU-Kommission hat – aufbauend auf den Ergebnissen der CCCTB-Arbeitsgruppe (s. hierzu *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 240 f.) – am 16.3.2011 ein gemeinsames System zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von in der EU tätigen Unternehmen vorgeschlagen (s. RL KOM (2011) 121/4 – 2011/0058 (CNS) über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – GKKB –); der Vorschlags zielt insbes. auf die Einführung des Prinzips der einzigen Anlaufstelle für StErklärungen und StVeranlagungen, die Zulassung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs sowie die Verringerung von Befolgungskosten durch Verrechnungspreisverpflichtungen, von doppelter oder übermäßiger Besteuerung und von unangemessenen oder unbeabsichtigten Steuergestaltungsmöglichkeiten für Un-

ternehmen. Die StBemessungsgrundlage des Unternehmens würde auf der Grundlage einer einzigen StErklärung nach einer speziellen Formel – unter Berücksichtigung der Faktoren Vermögenswerte, Lohnsumme und Umsatz – zwischen denjenigen Mitgliedstaaten aufgeteilt, in denen das Unternehmen tätig ist. Nach der Aufteilung der Bemessungsgrundlage besteuern die Mitgliedstaaten ihren „Anteil“ zu ihrem jeweiligen – weiterhin souverän festgelegten – KStSatz. Die GKKB wäre für die Unternehmen fakultativ; sie könnten sich für das harmonisierte System entscheiden, wenn es für sie vorteilhaft wäre, sind hierzu aber nicht verpflichtet. Alternativ können Unternehmen wie bisher die für sie geltenden nationalen Systeme anwenden (zu Einzelheiten s. *Glaser*, DStR 2011, 2317; *Petutschnig*, StuW 2012, 192; *Kahle/Schulz*, FR 2013, 49; *Lehner* in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, Rz. 83; allg. zur Notwendigkeit eines modernen grenzüberschreitenden Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrechts s. *U. Prinz*, DStR-Beihefter 2010 zu Nr. 30, 67; zu den Konsequenzen der GKKB für die Gewerbesteuer s. *Scheffler/Schöpfel/Köstler/Binder*, StuW 2013, 28). Im Juni 2015 hat die EU-Kommission einen Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung vorgestellt, um die Diskussion über die GKKB zu beleben. Für eine solche Belebung sorgte dann der Richtlinienentwurf für eine GKKB, den die Kommission am 25.10.2016 vorlegte (ausführl. dazu *Fehling* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 18.23 ff.). Ob und wann eine Einigung über den Richtlinienvorschlag erzielt werden kann, lässt sich derzeit nicht abschätzen.

Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) der OECD: Der – als zweite Säule (Pillar 2) präsentierte – Vorschlag der OECD zielt im Kern auf die Einführung einer weltweiten Mindeststeuer. Anlass für entsprechende Überlegungen gaben unter anderem die Steuervermeidungsstrategien international agierender Großkonzerne. GloBE soll die erste Säule (Pillar 1), die sich mit neuen Regelungen zur Verteilung von Besteuerungsrechten befasst (dazu *Bußmann/Majewski*, DB 2021, 194; *Wünnemann*, FR 2021, 26), ergänzen. GloBE liegen vier Grundelemente zugrunde, die teilweise Instrumenten des deutschen Steuerrechts entsprechen. So ähnelt etwa die Income-inclusion-rule der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG. Zusammen mit den anderen drei Hauptelementen (Switch-over-rule, Undertaxed-payments-rule, Subject-to-tax-rule) soll erreicht werden, dass weltweit nicht unter dem Mindeststeuersatz besteuert wird (zu Einzelheiten *Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1; *Englisch*, FR 2021, 1). Der Vorschlag der OECD enthält weder eine Aussage zur Höhe dieses Satzes, noch werden dort konkrete Angaben zur Bemessungsgrundlage gemacht, auf die der Mindeststeuersatz angewendet werden soll. Dass ohne vereinheitlichende Regelungen für die Bemessungsgrundlage kein international einheitliches Besteuerungsniveau erreicht werden kann, liegt auf der Hand. Immerhin entwickelt die OECD in ihrem Papier viele Ideen für eine mögliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Mindeststeuer. Dazu gehört auch die Vorstellung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, für die wiederum auf die GKKB-Vorschläge zurückgegriffen werden könnte (*Gebhardt*, IWB 2020, 958). Problematisch dürfte die Umsetzung von GloBE sein, wobei die Probleme trotz des Widerstands einzelner (Niedrigsteuer-)Länder wohl weniger politischer als juristischer Natur sind. So hat die internationale Politik klar zu erkennen gegeben, dass sie es mit der Einführung einer globalen Mindeststeuer ernst meint. 130 Staaten haben dem Zwei-Säulen-Plan der OECD zur Reform der internationalen Steuerregeln bereits zugestimmt (Pressemitteilung der OECD v. 1.7.2021, abrufbar unter www.oecd.org/berlin/presse) und auf der Ebene der G20-Finanzminister wurde eine Einigung auf einen Mindeststeuersatz von 15 % erzielt. Die Umsetzung der

genannten Einzelelemente in anwendbares Recht dürfte allerdings unter verfassungs- und unionsrechtlichen und administrativen Gesichtspunkten kein einfaches Unterfangen werden, wie kritische Stimmen aus der Literatur zeigen (*Pinkernell/Ditz*, ISR 2020, 1; *Gebhardt*, IWB 2020, 958).

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

- ▶ *Das Veranlassungsprinzip* (§ 8 iVm. § 34d Nr. 2a EStG) zählt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch eine in einem ausländ. Staat belegene BS erzielt werden, zu den ausländ. Einkünften iSd. § 34c EStG.
- ▶ *Die Selbständigkeitsfiktion* (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA), die die stl. unselbständigen Betriebsteile für Zwecke der Gewinnermittlung in rechtl. selbständige Einheiten trennt, deren Ergebnisbeiträge auf der Grundlage des *dealing at arm's length* nach Maßgabe der zuzuordnenden Funktionen ermittelt werden (s. *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 24c).
- ▶ *Finale Betriebsaufgabetheorie*: Die vom BFH (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, zur Überführung von Einzel-WG in eine ausländ. BS; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, GmbHR 2010, 219; BFH v. 28.10.2009 – I R 28/08, BFH/NV 2010, 432, jeweils zur Verlegung eines Betriebs in das Ausland) aufgebene finale Betriebsaufgabetheorie ist nunmehr in § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG idF des JStG 2010 gesetzlich normiert, wonach ein „Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts“ hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG als Veräußerung oder Überlassung des WG zum gemeinen Wert gilt (zum Verhältnis des § 8 Abs. 3 Satz 2 zu § 12 Abs. 1 s. Anm. 10). Ergänzend gilt – soweit § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG keine erschöpfende Regelung enthält – über § 8 Abs. 1 auch die Regelung des § 16 Abs. 3a EStG für die Besteuerung von Sachverhalten, die als finale Betriebsaufgabe angesehen werden müssen.
- ▶ *Finale Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte*: Weist das Abkommensrecht das Besteuerungsrecht dem Ausland zu, dann sind Verluste, die in einer ausländ. BS erwirtschaftet werden, nach der vom BFH vertretenen Symmetriethese – ebenso wie Gewinne – von der Besteuerung ausgenommen (BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, BStBl. II 2017, 709). Besteht allerdings keine Möglichkeit mehr, Verluste der BS im EU-Ausland geltend zu machen („finale Verluste“), dann kann nach der Rspr. des EuGH die Niederlassungsfreiheit die Verlustberücksichtigung bei der inländ. Körperschaft, dem „Stammhaus“, gebieten (ausführl. zur Problematik BFH v. 6.11.2019 – I R 32/18, IStR 2020, 881, mwN).

Einstweilen frei.

48–49

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

I. Einordnung des Abs. 1

50

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

- ▶ *Methodik der Blankettverweisung*: Die Bestimmung enthält eine dynamische Blankettverweisung (Karpen, Die Verweisung als Mittel der Gesetzestechnik, 1970, 84 ff.) auf die Vorschriften des EStG (und der EStDV) und eine dynamische Binnenverweisung auf die speziellen GE-Vorschriften des KStG. Mit der Regelung wird ein (zumindest systematischer) Zusammenhang zur GE der Personenunternehmen hergestellt.
- ▶ *Bestimmtheit der Verweisungsnorm*: Abs. 1 Satz 1 ist hinreichend bestimmt. Zwar werden dynamische Verweisungen im StRecht mitunter als verfassungsrechtl. bedenklich angesehen, da der Normadressat stets gehalten ist, nachzuforschen, welches die jeweils geltende Fassung des Verweisungsobjekts ist, was angesichts der häufigen Änderungen der Steuervorschriften mühsam sein kann. Allerdings ist der sachliche, persönliche und zeitliche Geltungsbereich der maßgebenden Normen im Falle des Abs. 1 Satz 1 uE hinreichend deutlich und leicht überschaubar (allg. hierzu Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, 2. Aufl. 2000, 142).
- ▶ *Keine wettbewerbsneutrale Unternehmensbesteuerung*: Die Bestimmung des Abs. 1 Satz 1 verknüpft die kstl. mit der estl. Einkommensermittlung und dient der Vereinheitlichung der Ermittlungsmaßstäbe bei der Besteuerung von Personenunternehmen und KapGes. Unbeschadet des Umstands, dass der Gesetzgeber mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht verpflichtet ist, Personenunternehmen und KapGes. rechtsformneutral zu besteuern (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857; v. 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670 = WM 2010, 863), soll die Verknüpfung auch dazu beitragen, die Einkünfteermittlung nach einheitlichen Maßstäben und damit dem Grunde nach unternehmensneutral durchzuführen. Durch den Wegfall der KStAnrechnung bei einer Gewinnausschüttung auf die persönliche ESt-/KStSchuld der Anteilseigner und den Übergang zum sog. Halbeinkünfteverfahren (und später zum Teileinkünfteverfahren durch das StSenkG) ist das Ziel wettbewerbsneutraler Unternehmensbesteuerung indes im Erg. wieder mehr in den Hintergrund getreten. Von einer rechtsformneutralen Besteuerung beider Unternehmensgruppen ist das deutsche StRecht daher weiterhin entfernt, auch wenn man die Einführung des § 34a EStG idF des UntStReformG 2008 (sog. Thesaurierungsbegünstigung) wieder als einen kleinen Schritt in die richtige Richtung bezeichnen mag (s. § 34a EStG Anm. 3; s. auch Werner in DPM, § 8 Abs. 1 Rz. 2 [6/2020]; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 21 f. [8/2017]).

Abs. 1 Satz 2: Die Vorschrift, die vor dem Hintergrund der wissenschaftlichen Diskussion, ob dauerdefizitäre BgA überhaupt einer sachlichen KStPflicht unterliegen können, durch das JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) in das KStG eingefügt worden ist, stellt in Ergänzung zu § 4 Abs. 1 Satz 2 klar, dass auch für einen BgA, der ohne Gewinnerzielungsabsicht oder ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrieben wird, gleichwohl ein Einkommen zu ermitteln ist (s. auch Klingebiel in DPM, § 8 Einf. Rz. 2 [3/2009]).

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

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

1. Einkommensbegriff für Körperschaften

51

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

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

- ▶ *Gewerbliche Einkünfte:* Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind.
- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung:* Das nach den Prinzipien der ESt ermittelte Einkommen des KStSubjekts bedarf für Zwecke der KSt verschiedener Korrekturen, um die betriebliche von der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft abzugrenzen (s. Anm. 73 ff.). Im Zusammenhang mit der Abgrenzung zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher bzw. gesellschaftsrechtl. Sphäre der KapGes. enthält § 8 Abs. 3 Satz 2 Vorschriften über die strechtl. Konsequenzen von vGA (zum Begriff der vGA s. Anm. 100; zu den Tatbestandsvoraussetzungen der vGA s. Anm. 105 ff.; zu den Rechtsfolgen s. Anm. 200 ff.; zum bereichsbezogenen Rechtsfolgenausschluss bei Dauerverlustgeschäften s. Anm. 540 ff.) und von Ausschüttungen auf Genussrechte. Das Trennungsprinzip (s. Anm. 83) zwingt auch zu einer abweichenden Definition des kstl. Einkommensbegriffs im Verhältnis zum estl. Einkommensbegriff. Allerdings hat der Einkommensbegriff weder im EStG noch im KStG die vermutete zentrale Bedeutung, da es nicht auf den Begriff selbst, sondern auf den Rechenvorgang zur Ermittlung des Einkommens ankommt (s. § 2 EStG Anm. 801).
- ▶ *Verdeckte Einlagen:* Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“ (s. Anm. 460 ff.); dabei ist der estl. Einlagebegriff zugrunde zu legen.
- ▶ *Weitere Sonderregelungen zur Einkommensermittlung* enthält das KStG für den Fall der Liquidation (§ 11), der Organschaft (§ 14), bei Verlust oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (§ 12), bei Beginn und Erlöschen einer StBefreiung (§ 13), für VU (§§ 20, 21, 21a) und für Genossenschaften (§ 22).

2. Einkommensermittlung der Körperschaft

52

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

Dynamische Blankettverweisung: Die Verweisung des Abs. 1 betrifft nahezu alle estrechtl. Einkommensermittlungsvorschriften und umfasst – obwohl der Wort-

laut des Abs. 1 Satz 1 lediglich das EStG benennt – mit Blick auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch die insoweit maßgeblichen Vorschriften der EStDV (glA FinVerw. R 8.1 Abs. 1 Nr. 2 KStR 2015; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 30 [8/2017]; aA *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 5). Die anzuwendenden Vorschriften sind in R 8.1 Abs. 1 KStR 2015 aufgeführt (zu Einzelheiten s. Anm. 19 ff.).

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

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

Abschließende Aufzählung: Die Verweisung in Abs. 1 ist abschließend; soweit andere Steuergesetze die Anwendung ihrer Regelungen auf Körperschaften anordnen, müssen sie ihren Anwendungsbereich – etwa durch den allgemeinen Begriff des „Steuerpflichtigen“ oder des „Steuerpflichtigen iSd. KStG“, selbst definieren (s. § 1 AStG, § 1 InvZulG 2010; glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 30 [8/2017]; *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 4).

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

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

1. Gewinn/Verlust laut StBil. bzw. nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag laut HBil. unter Berücksichtigung der besonderen GE bei Handelsschiffen nach § 5a EStG
2. + Hinzurechnung nicht ausgleichsfähiger Verluste ua. nach § 15 Abs. 4 Sätze 1, 3 und 6, § 15a Abs. 1 und 1a, § 15b Abs. 1 Satz 1 EStG, § 2 Abs. 4 Satz 1, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG
3. + Hinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG
4. – Kürzungen nach § 15 Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7, § 15a Abs. 2, Abs. 3 Satz 4, § 15b Abs. 1 Satz 2 EStG
5. + Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG
6. +/- Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen iSd. § 7g EStG
7. + Hinzurechnung von vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2) und Ausschüttungen auf Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2
8. – Abzug von Gewinnerhöhungen im Zusammenhang mit bereits in vorangegangenen VZ versteuerten vGA
9. – verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Sätze 3 bis 6), Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 EStG)
10. + nichtabziehbare Aufwendungen (zB § 10, § 4 Abs. 5 bis 8 EStG, § 160 AO)
11. + Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2

12. – sonstige inländ. stfreie Einnahmen
13. + Hinzurechnungen nach § 3c EStG
14. +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei Umwandlung ua.
 - nach § 4 Abs. 6 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nicht zu berücksichtigender Übernahmeverlust oder -gewinn,
 - Einbringungsgewinn I nach § 22 Abs. 1 UmwStG
15. +/- Hinzurechnungen und Kürzungen bei ausländ. Einkünften ua.
 - Korrektur um nach DBA stfreie Einkünfte unter Berücksichtigung des § 3c Abs. 1 EStG,
 - Abzug ausländ. Steuern nach § 26 oder § 12 Abs. 3 AStG,
 - Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG einschließlich Aufstockungsbetrag nach § 12 Abs. 1 AStG,
 - Hinzurechnungen und Kürzungen von nicht nach DBA stfreien negativen Einkünften nach § 2a Abs. 1 EStG
16. + Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG
17. +/- Kürzungen/Hinzurechnungen nach § 8b KStG
18. +/- Korrekturen bei Organschaft iSd. §§ 14 und 17 KStG (zB gebuchte Gewinnabführung, Verlustübernahme, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG)
19. +/- Hinzurechnung der nicht abziehbaren Zinsen und Kürzung um den abziehbaren Zinsvortrag nach § 4h EStG iVm. § 8a KStG
20. +/- sonstige Hinzurechnungen und Kürzungen
21. = stl. Gewinn (Summe der Einkünfte in den Fällen des R 7.1 Abs. 2 Satz 1 KStR)
22. – Zuwendungen und Zuwendungsvortrag, soweit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbar
23. + Sonstige Hinzurechnungen bei ausländ. Einkünften
 - Hinzurechnung nach § 52 Abs. 2 EStG iVm. § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997
 - Hinzurechnung nach § 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG
24. + nicht zu berücksichtigender/wegfallender Verlust des laufenden VZ, soweit Hinzurechnungen nach § 8c KStG ggf. iVm. § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG oder im Falle einer Abspaltung nach § 15 Abs. 3, § 16 UmwStG vor den Korrekturen nach Nr. 25 oder 26 vorzunehmen sind
25. +/- bei OT:
 - Zurechnung des Einkommens von OG (§§ 14 und 17),
 - Kürzungen/Hinzurechnungen bezogen auf das dem OT zugerechnete Einkommen von OG (§ 15)
 - Abzug des der OG nach § 16 Satz 2 KStG zuzurechnenden Einkommens des OT
26. +/- bei OG:
 - Zurechnung von Einkommen des OT nach § 16 Satz 2,
 - Abzug des dem OT zuzurechnenden Einkommens (§§ 14 und 17)
27. + nicht zu berücksichtigender/wegfallender Verlust des laufenden VZ, soweit Hinzurechnungen nach § 8c KStG ggf. iVm. § 2 Abs. 4 Sätze 1 und 2, § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG oder im Falle einer Abspaltung nach § 15 Abs. 3, § 16 UmwStG nicht bereits nach Nr. 24 vorzunehmen sind

- 28. + Hinzurechnung der nach § 2 Abs. 4 Sätze 3 und 4 UmwStG nicht ausgleichsfähigen Verluste des laufenden VZ des übernehmenden Rechtsträgers
 - 29. = Gesamtbetrag der Einkünfte iSd. § 10d EStG
 - 30. – Verlustabzug nach § 10d EStG
 - 31. = Einkommen
 - 32. – Freibetrag für bestimmte Körperschaften (§ 24)
 - 33. – Freibetrag für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, die LuF betreiben (§ 25)
 - 34. = zu versteuerndes Einkommen
- Für Körperschaften, die (auch) andere Einkünfte als gewerbliche haben können, gilt das Ermittlungsschema nach Auffassung der FinVerw. entsprechend. Von der Summe der Einkünfte ist bei Vorliegen der Voraussetzungen der Abzug bei Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 3 EStG) vorzunehmen (R 7.1 Abs. 2 KStR 2015).

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

53 a) Bestimmung des Einkommens nach den Vorschriften des EStG

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

- *Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken einer Körperschaft:* § 8 Abs. 2 beinhaltet eine vom Grundsatz des Abs. 1 abweichende Sonderregelung für die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., deren Einkünfte stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind; insoweit richtet sich bereits die Ermittlung der Einkünfte nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 71).
- *Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit* iSd. § 18 EStG können KapGes., deren Einkünfte nach Abs. 2 stets als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ sind, allenfalls als Beteiligte an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft (Wagniskapital-Gesellschaften iSv. § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG) erzielen (s. § 18 EStG Anm. 5, Anm. 281).
- *Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit* iSd. § 19 EStG können KapGes. überhaupt nicht erzielen, da das Merkmal „nichtselbständige Tätigkeit“ die persönliche Weisungsgebundenheit in der Betätigung des geschäftlichen Willens voraussetzt (s. § 19 EStG Anm. 13).

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

- *Für buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige* richtet sich die GE nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 EStG und dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.; die Vorschriften über die Entnahmen und Einlagen sind zu beachten.
- *Für nicht buchführungspflichtige Körperschaftsteuerpflichtige mit Überschusseinkünften* gelten die für die jeweilige Einkunftsart maßgebenden Vorschriften (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG iVm. §§ 8–9a EStG, für LuF betreibende, nicht buchführungspflichtige KStpfl. § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 oder § 13a EStG). Für die Ermitt-

lung des kstl. Einkommens von KapGes. mit Kapitaleinkünften enthält § 8 Abs. 10 besondere Regelungen (s. Anm. 640 ff.).

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

- ▶ *Wesensunterschiede zur natürlichen Person:* Das Einkommen im estrechtl. Sinne enthält Elemente, die auf natürliche Personen und dort vorkommende Lebenssachverhalte zugeschnitten, dem Wesen der Körperschaft zT fremd sind und deshalb nicht oder nur sehr schwer in den kstl. Bereich transformiert werden können. Dies zeigt sich zB bei der – auf Körperschaften nicht anwendbaren (s. Anm. 22) – Regelung über den Altersentlastungsbetrag, der nach § 2 Abs. 3 EStG bereits auf der Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden soll. Übertragungsprobleme ergeben sich auch bei SA und agB (s. Anm. 29).
- ▶ *Materielle Unterschiede zur ESt* zeigen sich beim Spendenabzug (§ 10b EStG; § 9 Nr. 3 KStG), der estrechtl. im Einkommensverwendungsbereich angesiedelt und ebenso wie der Verlustabzug (§ 10d EStG) bei der Einkommensermittlung als bzw. wie SA zu berücksichtigen ist. Er erhöht nicht den estrechtl. abziehbaren bzw. vortrags-/rücktragsfähigen Verlust (BFH v. 19.2.1969 – I R 90/66, BStBl. II 1969, 493). Demgegenüber misst der BFH der wortgleichen kstrechtl. Spendenabzugsregelung des § 9 KStG den Charakter einer GE-Vorschrift zu und folgert daraus, dass die nach dieser Vorschrift abziehbaren Spenden in gleicher Weise wie BA den kstl. Gewinn mindern und den Verlustabzug erhöhen (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

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

aa) Gesetzliche Grundstruktur

54

Die kstl. Vorschriften, nach denen das Einkommen zu ermitteln ist, sind im zweiten Teil des KStG (§§ 7–22) zusammengefasst. Damit lässt schon die Gliederung des Gesetzes erkennen, dass die außerhalb des zweiten Teils stehenden Vorschriften über die Freibeträge für kleine Körperschaften (§ 24) sowie für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und LuF-Vereine (§ 25) nicht im Rahmen der Einkommensermittlung abzuziehen sind, sondern Abzüge vom Einkommen darstellen, wodurch sich das „zu versteuernde Einkommen“ ergibt.

bb) Nicht steuerbare und steuerfreie Vermögensveränderungen

55

Investitionszulagen gehören nach § 13 Satz 1 InvZulG 2010 nicht zu den Einkünften iSd. EStG und entsprechend der Verweisung in § 8 Abs. 1 auch nicht zum kstpfl. Einkommen (glA Roser in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 32a).

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

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

56 cc) Einlagen bei Körperschaften

Anzuwendende Vorschriften: § 8 enthält zur Frage der Behandlung von Einlagen des Gesellschafters bei der Einkommensermittlung von Körperschaften nur teilweise eigenständige Regelungen (in Abs. 3 Sätze 3 bis 6), so dass im Übrigen auf allgemeine Grundsätze zurückgegriffen werden muss. Zu den nach § 8 Abs. 1 ergänzend anzuwendenden estl. Vorschriften gehören mithin auch die Bestimmungen, die die Einlagen betreffen (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; s. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]). Die genannten Bestimmungen sind auch maßgebend, wenn eine jPöR WG in einen von ihr unterhaltenen BgA einbringt (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1087, 865; vgl. auch BFH v. 10.12.2019 – I R 24/17, BFH/NV 2020, 1023).

Begriff der Einlage: Der strechtl. Begriff der Einlage umfasst bei KapGes. Vorteilszuwendungen aller Art, die ein Gesellschafter der Gesellschaft mit Rücksicht auf seine Stellung als Gesellschafter zukommen lässt (BFH v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, GmbHR 2011, 997; BFH v. 21.1.2018 – I R 25/16, GmbHR 2018, 821, stRspr.; allg. zum Begriff der Einlage s. § 4 EStG Anm. 291 ff.). Die Einlagehandlung ist ein tatsächlicher Vorgang, und zwar auch dann, wenn ihr ein Rechtsgeschäft – wie etwa eine Einbringung von WG – zugrunde liegt; vor diesem Hintergrund kann eine Einlage auch dann anzunehmen sein, wenn das der Einbringung zugrundeliegende Rechtsgeschäft unwirksam ist, von den Beteiligten aber gleichwohl vollzogen wird (s. § 4 EStG Anm. 300).

- ▶ *Offene Einlagen* sind Vermögensvorteile in Geld- oder Sachwerten (§ 5 GmbHG; § 27 AktG), die der KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zugeführt werden, Nachschüsse aufgrund §§ 25 ff. GmbHG sowie Zuschüsse oder das Aufgeld bei Kapitalerhöhung gegen Einlagen. Zur weiteren Unterscheidung offener und verdeckter Einlagen s. Anm. 460, allg. zum Gegenstand der Einlage s. § 4 EStG Anm. 295 f., zum Einlagetatbestand s. § 4 EStG Anm. 300 ff.
- ▶ *Verdeckte Einlagen* zeichnen sich tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. aus gesellschaftsrechtl. Gründen einen bilanzierbaren Vermögensvorteil ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten zuwendet (näher s. Anm. 463 ff.).
- ▶ *Einlagefiktion durch Verstrickungstatbestand*: Einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG gleich (§ 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG; s. § 4 EStG Anm. 321); die Bewertung der fiktiven Einlage mit dem gemeinen Wert folgt aus § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG (s.u.).

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

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

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

Bewertung der Einlage: Einlagen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert zu bewerten; die Ausnahmeregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a–c EStG finden Anwendung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463; s. auch BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BFH/NV 2009, 1207, zu den Auswirkungen einer unrichtigen Bewertung der Einlage von Geschäftsanteilen beim Verkauf dieser Anteile; zur Einlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG s. *Füger/Rieger*, DStR 2003, 628; allg. hierzu s. *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 524 f.). Dagegen ist § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 11.2.2009 – X R 56/06, BFH/NV 2009, 1411; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6–S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291, Rz. 2; *Wendt*, FR 2005, 468; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 EStG Rz. 714). Eine fiktive Einlage iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Spezielle gesetzliche Regelungen zur Einlagenbewertung – etwa des UmwStG – sind zu beachten, soweit diese auf Körperschaften Anwendung finden (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 181 [8/2017]).

Rechtsfolgen der Einlage in eine Körperschaft:

- *Offene Einlagen* – sowie Vorgänge, die iSd. § 4 Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 EStG fiktiv als Einlage gelten (s. § 4 EStG Anm. 321) – erhöhen das Nennkapital oder sind der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) zuzuführen. Anders als bei verdeckten Einlagen bedarf es einer Gewinnkorrektur für stl. Zwecke nicht, denn Einlagen in KapGes. sind keine betrieblichen Vorgänge, sondern Vorgänge auf der gesellschaftsrechtl. Ebene. Sie dürfen daher keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte des KStpfl. haben. Beim Gesellschafter führen offene Einlagen zu (nachträglichen) AK der Beteiligung (BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168; s. auch § 4 EStG Anm. 300).
- *Die Rechtsfolgen verdeckter Einlagen* wurden erstmals ausdrücklich gesetzlich durch die mit dem JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) eingefügten Regelungen in Abs. 3 Sätze 3–6 normiert (näher s. Anm. 467).

57 dd) Verluste von Körperschaften

Verlustrücktrag und Verlustabzug nach den Regelungen des EStG: Unbeschadet der Regelungen in Abs. 4 aF – Mantelkauf, s. Anm. 500 – und §§ 8c, 8d besteht für Körperschaften nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 2 Abs. 3 EStG grds. die Möglichkeit des Verlustrücktrags und des Verlustabzugs (Verlustvortrag oder Verlustrücktrag gem. § 10d EStG), weil die erforderliche rechtl. Identität des StSubjekts insoweit gewahrt ist (BFH v. 27.10.1994 – I R 60/94, BStBl. II 1995, 326; BFH v. 5.4.2006 – I R 23/05, BFH/NV 2007, 15, zum Verlustabzug bei Umwandlung von Gesellschaften; BFH v. 22.11.2016 – I R 30/15, BStBl. II 2017, 921).

- *Bei Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3* findet mit Blick auf § 8 Abs. 2 stets nur ein horizontaler Verlustrücktrag innerhalb der (als gewerblich fingierten) Einkünfte statt; ein vertikaler Verlustrücktrag ist mangels unterschiedlicher Einkunftsarten weder möglich noch erforderlich (glA *Intemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 65; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 59). Für diese Körperschaften gelten auch weder die Einschränkungen des § 2 Abs. 3 EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 (s. Anm. 20), da gewerbliche Verluste stets „echte Verluste“ darstellen, noch diejenigen der §§ 20 Abs. 6, 22 Nr. 3 und 23 Abs. 3 EStG (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 902 [1/2018]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 119 [9/2014]). Beim Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter EStPflicht kann der Verlustabzug nach § 10d EStG eingeschränkt sein (s. BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571).
- *Für Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6* sind in den VZ 1999 bis 2003 ggf. die Beschränkungen des § 2 Abs. 3 (ggf. iVm. § 10d Abs. 3) EStG idF des StEntlG 1999/2000/2002 zu berücksichtigen, wenn die Körperschaft „unechte Verluste“ erzielt hat (s. Anm. 20).
- *Beschränkungen durch Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten verfassungsrechtlich zweifelhaft:* Die Beschränkungen durch die sog. Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG; § 10a Satz 2 GewStG nF) sind zwar in ihrer Grundkonzeption einer zeitlichen Streckung des Verlustvortrags nicht verfassungswidrig (BFH v. 1.7.2009 – I R 76/08, BStBl. II 2010, 1061; BFH v. 22.8.2012 – I R 9/11, BStBl. II 2013, 512 = GmbHR 2013, 52 = FR 2013, 213; s. auch BFH v. 23.1.2013 – I R 35/12, BStBl. II 2013, 508 = GmbHR 2013, 489 = FR 2013, 904, zur Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung in Insolvenz- und sonstigen Liquidationsfällen), aber jedenfalls dann verfassungsrechtl. zweifelhaft, wenn

eine Verlustverrechnung in späteren VZ nach § 8c endgültig ausgeschlossen ist (s. Vorlagebeschluss des BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = FR 2014, 1033, Az. BVerfG 2 BvL 19/14; BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, GmbHR 2010, 1265, mit Anm. *Buciek*, FR 2011, 79, und Anm. *Dorenkamp*, FR 2011, 79; s. auch BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974, zu den Voraussetzungen einer im Einzelfall zu gewährenden AdV).

Quellenbezogene Verlustabzugsbeschränkungen: Unbeschadet der Zuordnung von Verlusten zu den (als gewerblich fingierten) Einkünften sind die Beschränkungen der §§ 2a Abs. 1, 15a EStG (auf den auch §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG verweisen) und §§ 22 Nr. 3, 23 EStG zu beachten (glA *Intemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 68; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 39).

Nicht ausgleichsfähige Verluste sind insbes. in § 8 Abs. 4 aF geregelt, der über die rechtl. Identität des StSubjekts hinaus eine wirtschaftliche Identität verlangt (s. Anm. 500). Auch die „Rechtsnachfolgervorschrift“ des § 8c beschränkt – teilweise oder vollständig – die stl. Wirksamkeit nicht genutzter Verluste einer Körperschaft (s. § 8c Anm. 20ff.), während der antragsgebundene § 8d wiederum Ausnahmen von diesen Verlustabzugsbeschränkungen macht (s. § 8d Anm. 3). Daneben sind § 13 Abs. 3 sowie § 15 Abs. 4 EStG (s. BFH v. 6.7.2016 – I R 25/14, BStBl. II 2016, 124) zu beachten. Die Regelung in § 2b EStG, die im Falle der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften auch für KapGes. als Anteilseigner Bedeutung erlangen konnte, wurde aufgehoben (zum zeitl. Anwendungsbereich s. § 2b EStG Anm. 2).

Sonderregelungen in anderen Gesetzen enthalten Verlustausgleichs- oder abzugsbeschränkungen, so zB das Umwandlungssteuerrecht (§§ 4 Abs. 2 Satz 2, § 15 Abs. 3 UmwStG 2006; s. auch BFH v. 20.12.2006 – I R 41/06, BFH/NV 2007, 1442, zu § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995; s. zudem BFH v. 18.12.2013 – I R 25/12, GmbHR 2014, 605, zur Aktivierung des Verlustabzugs bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft).

- *Nutzung steuerlicher Verluste, Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge im Rückwirkungszeitraum:* § 2 Abs. 4 UmwStG schränkt die Nutzung stl. Verluste, Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge insbes. bei iSv. § 8c KStG schädlichen Anteilsübertragungen innerhalb des stl. Rückwirkungszeitraums ein. Ein Ausgleich oder die Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit Verlusten oder Verlust-, Zins- und EBITDA-Vorträgen des übertragenden Rechtsträgers ist insoweit nur zulässig, wenn dem übertragenden Rechtsträger dieser Ausgleich auch ohne Anwendung des § 2 Abs. 1, 2 UmwStG möglich gewesen wäre (s. näher *van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 2 UmwStG Rz. 166 ff.).

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

58

Die Einkünfte von nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl., die LuF betreiben, sind als solche „aus Gewerbebetrieb zu behandeln“ (§ 8 Abs. 2); die Ermittlung ihrer Einkünfte (gem. § 5 Abs. 1 EStG) richtet sich nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften (s. Anm. 51f.). Gleichwohl gewährt die FinVerw. diesen Körperschaften die Vergünstigungen des § 6b EStG sowie der R 14 Abs. 3 EStR unter der Voraussetzung, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der land- und forstw. Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird (s. R 8.3 KStR 2015).

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

Ausgewähltes Schrifttum vor Einfügung des Abs. 1 Satz 2: *Knobbe-Keuk*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung, *StuW* 1983, 227; *Gröpl*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben?, *StuW* 1997, 131; *Gosch*, Unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern eines Betriebs gewerblicher Art in den Hoheitsbereich ist Gewinnausschüttung, *BFH-PR* 2002, 425; *Helm*, Verdeckte Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art, *DStZ* 2003, 662; *Hölzer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, *DB* 2003, 2090; *Gastl*, Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Betrieben gewerblicher Art, *DStZ* 2004, 323; *Gosch*, Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, *StBp.* 2004, 374; *Gosch*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Tätigkeit eines Betriebs gewerblicher Art für Trägerkörperschaft ohne Deckung der Vollkosten, *BFH-PR* 2004, 231; *Wallenhorst*, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, *DStZ* 2004, 711; *Beiser*, Verluste zum Wohl der Allgemeinheit („*bonum commune*“) im Ertragsteuerrecht, *DB* 2005, 2598; *Kalwarowskyj*, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, *DB* 2005, 2260; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitärer Tätigkeit von Betrieben gewerblicher Art, *DB* 2005, 1705; *Storg*, *BB-Forum*: Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art?, *BB* 2005, 1993; *Binnewies*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, *DB* 2006, 465; *Hüttemann*, Reformbedarf bei der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in *Kirchhof/Graf Lambsdorff/Pinkwart* (Hrsg.), *Perspektiven eines modernen Steuerrechts*, Festschrift Hermann Otto Solms, Berlin 2005, 223; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; *Pinkos*, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, *DB* 2006, 692; *Becker/Kretzschmann*, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, *DStR* 2007, 1421; *Hüttemann*, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, *DB* 2007, 1603.

Schrifttum nach Einfügung des Abs. 1 Satz 2: *Leippe/Baldauf*, Geplante gesetzliche Verankerung des kommunalen steuerlichen Querverbundes durch das Jahressteuergesetz 2009, *DStZ* 2008, 568; *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*, Organschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand, *BB* 2009, 1786; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, *FR* 2009, 308; *Hüttemann*, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, *DB* 2009, 2629; *Müller-Gatermann*, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, *FR* 2009, 314; *Schiffers*, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom hoheitlichen Bereich am Beispiel des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad, *DStZ* 2009, 819; *Weitemeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, *FR* 2009, 1; *Baldauf*, Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *DStZ* 2010, 523; *Eversberg/Baldauf*, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, *DStZ* 2010, 358; *Fiand*, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, *KStZ* 2010, 26; *Fiand*, Steuerlicher Querverbund und das BFH-Urteil vom 4.3.2009, *KStZ* 2010, 109; *Kirchhof*, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, *DStR* 2010, 1659; *Kronawitter*, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, *DStZ* 2010, 370; *Leippe*, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus Sicht der kommunalen Praxis, *DStZ* 2010, 106; *Maier*, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, *DStR* 2010, 198; *Meier*, Der Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG, *FR* 2010, 168; *Pinkos*, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, *DStZ* 2010, 96; *Schiffers*, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen

Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; *Strahl*, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand, DStR 2010, 193; *Westermann/Precht*, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; *Bürstinghaus*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer, DStZ 2011, 345; *Fest*, Umsatzbesteuerung von Zuschüssen an öffentlichen Beteiligungsunternehmen, DStR 2011, 1293; *Strahl*, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2011, 17546; *Strahl*, Neue Gestaltungschancen für Gemeinnützige und juristische Personen des öffentlichen Rechts, KÖSDI 2014, 18857; *Leippe/Baldauf*, Entgeltliche Verpachtung dauerdefizitärer Einrichtungen durch öffentliche Trägerkörperschaften im Steuerfokus, DStZ 2015, 905; *Schiffers*, Geschützte Dauerverlusttätigkeit iSd. § 8 Abs. 7 KStG, DStZ 2017, 275; *Beiser*, Verdeckte Gewinnausschüttungen an die Allgemeinheit?, DStZ 2019, 299; *Musil*, Aktuelle Ertragsteuerfragen bei der wirtschaftlichen Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Ubg 2019, 224; *Schiffers*, Aktuelles Ertragsteuerrecht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Einlagekonto und vGA, Anerkennung interner Darlehen zwischen Trägerkörperschaft und BgA, steuerlicher Querverbund, DStZ 2021, 28.

1. Betriebe gewerblicher Art iSd. § 4

59

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

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

- *These von der grundsätzlichen steuerrechtlichen Unselbständigkeit des Betriebs gewerblicher Art:* Ein BgA ist idR rechtl. unselbständiger Teil einer jPöR. In diesem Fall ist grds. nur die als Trägerkörperschaft fungierende jPöR (nicht der von ihr unterhaltene BgA) als Steuerrechtssubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 anzusehen (BFH v. 13.3.1973 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 633 f. mwN; s. auch *Knobbe-Keuk*, StuW 1983, 227). Mit der Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG idF des StSenkG v. 23.10.2000 ist es zweifelhaft geworden, ob an der These von der strechtl. Unselbständigkeit festgehalten werden kann, denn offenbar geht der Gesetzgeber nunmehr selbst von einer (strechtl.) Verselbständigung des BgA aus (idS auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 634).
- *Einkünfteermittlung bei unselbständigen Betrieben gewerblicher Art:* Die Trägerkörperschaft ist KStSubjekt wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen, rechtl. unselbständigen BgA, dh., für jeden einzelnen BgA ist das Einkommen gesondert zu ermitteln und die KSt gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (BFH v. 13.3.1973 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Der BgA wird in diesem Zusammenhang fiktiv als selbständige KapGes., die Trägerkörperschaft als deren Alleingesellschafterin betrachtet (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 10.12.2019 – I R 24/17, BFH/NV 2020, 1023; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 633). Daher sind die Grundsätze anzuwenden, wie sie für

das Verhältnis einer KapGes. zu ihren Gesellschaftern gelten. Ausfluss davon ist, dass „interne“ (zivilrechtl. wegen der fehlenden Verselbständigung des BgA nicht existente) Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA bei der Gewinnermittlung grds. zu beachten sind, wenn die Vereinbarung – unterstellt, sie wäre zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter abgeschlossen worden – auch bei der Besteuerung der KapGes. zu beachten wäre. Dies schließt nach stRspr. auch die Anwendung der Vorschriften über vGA ein (BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; BFH v. 10.12.2019 – I R 24/17, BFH/NV 2020, 1023).

- *Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit und Eigengesellschaften:* Betriebe gewerblicher Art iSd. § 4 Abs. 2 (zB rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts, zu denen insbes. die öffentlich-rechtl. Kreditinstitute gehören) und in die Rechtsform einer KapGes. (zB GmbH) „gekleidete“ BgA sind eigenständige Rechtssubjekte mit abgegrenztem Vermögensbereich und schon als solche mit den von ihnen erzielten Einkünften unbeschränkt kstpf. (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479, zur Gründung einer GmbH, die den zentralen Einkauf für Innungsmitglieder organisiert). Besonderheiten hinsichtlich des Ansatzes von vGA ergeben sich nach stRspr. auch in diesem Fall dem Grunde nach nicht (vgl. BFH v. 9.11.2019 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498, zur Verpachtung eines dauerdefizitären Freibads durch eine Eigengesellschaft).

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

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

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

- *Hintergrund der Neuregelung:* Abs. 1 Satz 2 wiederholt lediglich die auch schon in § 4 Abs. 1 Satz 2 enthaltene Gesetzesaussage. Dem Gesetzgeber ging es bei Schaffung des Abs. 1 Satz 2 und der damit in engem Zusammenhang stehenden Regelung in § 4 Abs. 6 (Zusammenfassung von BgA) sowie in Abs. 7 und Abs. 8 darum, an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen zur Ergebnisverrechnung bei dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels BgA oder Eigengesellschaften (sog. steuerlicher Querverbund) festzuhalten und der Rspr. zur Anwendung der vGA-Grundsätze auf diese Tätigkeiten den Boden zu entziehen (s. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 16/10189, 69; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 1102 [1/2018]; *Intemann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 76).
- ▷ *Rechtsprechung zur Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung auf Betriebe gewerblicher Art:* Der BFH vertritt – verstärkt in den letzten zehn Jahren – in einer Reihe von Entsch. die Auffassung, eine dauer-

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

wenn der BgA durch die öffentlich-rechtl. Regelungslage verpflichtet sei, das Kostendeckungsprinzip einzuhalten (vgl. BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, GmbHR 2004, 1601; BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190, zum Bäderbetrieb einer Stadt).

- ▷ **Stellungnahme:** Die Neuregelung in Abs. 1 Satz 2 und die damit in Zusammenhang stehende Bestimmung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 540 ff.) zeigt, dass der Gesetzgeber den dogmatischen Ansatz der Rspr., die Rechtsprechungsgrundsätze zur vGA bei KapGes. auf dauerdefizitäre BgA der öffentlichen Hand zu übertragen, gebilligt hat. Lediglich die Rechtsfolgen der vGA sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 nicht zu ziehen. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, kann es zum Ansatz einer vGA beim BgA kommen (vgl. BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498, Rz. 27, zur Verpachtung eines dauerdefizitären Freibads durch einen BgA; krit. *Schiffers*, DStZ 2017, 275). Außerhalb der Problematik der dauerdefizitären Tätigkeiten steht dem Ansatz einer vGA bei Vorliegen der Voraussetzungen nach der uE zutreffenden Rspr. ohnehin nichts im Wege (vgl. BFH v. 10.12.2019 – I R 24/17, BFH/NV 2020, 1023). Ob es dem Gesetzgeber mit den Regelungen in Abs. 1 Satz 2, Abs. 7-9 insgesamt gelungen ist, den sog. steuerlichen Querverbund der Gemeinden wirksam gegen die Anwendung der vGA-Grundsätze abzusichern, hängt im Wesentlichen von der unionsrechtl. Prüfung am Maßstab des Beihilfeverbots ab. Dass dagegen verstoßen wurde, dürfte bei den Eigengesellschaften eher zu bejahen sein (vgl. BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFHE 265, 23) als bei den BgA, bei denen die Zusammenfassungsgrundsätze bereits seit vielen Jahrzehnten anerkannt waren (*Märtens* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 4 Rz. 118: Altbeihilfe).

Rechtsfolge: Keine Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art: Abs. 1 Satz 2 stellt sicher, dass die Liebhabereigrundsätze auf dauerdefizitäre BgA nicht anzuwenden sind; die Regelung wiederholt nicht nur die gesetzliche Aussage in § 4 Abs. 1 Satz 2, sondern stellt für Zwecke der Einkommensermittlung klar, dass für einen derartigen BgA auch ein Einkommen und damit insbes. bei dauerdefizitärer Tätigkeit auch ein stbarer Verlust zu ermitteln ist. Dieser Verlust kann sodann im Rahmen des stl. Querverbunds zB mit dem Gewinn eines anderen gem. § 4 Abs. 6 verbundenen BgA verrechnet werden kann (s. Gesetzesbegründung in BTDrucks. 16/10189, 69). Abs. 1 Satz 2 wird ergänzt durch die Vorschrift des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1, der die Rechtsfolgen einer vGA iSd. Abs. 3 Satz 2 für (näher definierte) Dauerverlustgeschäfte der öffentlichen Hand ausschließt, und die Bestimmung in Abs. 8, der die Einzelheiten zum Verlustabzug bei zusammengefassten BgA regelt.

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

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

Schrifttum: *Hüttemann*, Die Neuregelung der Rundfunkbesteuerung, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik 2005, 377.

Abs. 1 Satz 3 regelt einen Sonderfall der Besteuerung inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten. Danach beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veran-

staltung von Werbesendungen 16 % der Entgelte aus Werbesendungen; zum Entgeltbegriff vgl. § 10 Abs. 1 UStG.

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

Einkommen öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten: Die Ausnahmeregelung in Abs. 1 Satz 3 gilt für die Rundfunkanstalten der ARD sowie für das ZDF, bei denen es sich um jPöR handelt. Nach § 7 Abs. 1 bemisst sich die KSt nach dem zvE, das im Fall öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten nicht nach Abs. 1 Satz 1 (iVm. den Vorschriften des EStG und des KStG), sondern nach der Sonderregelung des Satzes 3, dh. nach den Entgelten aus Werbesendungen zu ermitteln ist. Dabei handelt es sich um eine KSt eigener Art, weil ein zvE nicht ermittelt, sondern pauschaliert unterstellt wird; dieses Verfahren trägt den Abgrenzungsschwierigkeiten bei BgA öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten für Werbesendungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4) Rechnung (glA Roser in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 64; Werner in *DPM*, § 7 Rz. 4 [6/2019]). Entgelt iSd. § 10 UStG ist die Gegenleistung der Auftraggeber für die Werbeleistung ohne Berücksichtigung der USt. Zum Entgelt zählt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger für die Leistung gewährt, nicht sog. durchlaufende Posten.

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

62 V. Leistungsbeziehungen bei doppelt ansässigen Körperschaften ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 regelt klarstellend, dass Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern für Zwecke der Besteuerung auch dann anzuerkennen sind, wenn die Körperschaft über keine zivilrechtl. Rechtsfähigkeit verfügt.

Entstehung, Inhalt und Bedeutung der Vorschrift: Im Jahr 2021 hat der Gesetzgeber des StAbwG (s. Anm. 2) den § 12 Abs. 4 gestrichen (s. dazu § 12 Anm. 70) und durch die allgemeinere Regelung in Abs. 1 Satz 4 ersetzt (BTDrucks. 19/30470, 49). Regelungsbetroffen ist im Wesentlichen die in Deutschland von zahlreichen Unternehmen genutzte britische Rechtsform der „private company limited by shares“ (Limited) mit inländ. Verwaltungssitz. Anlass für die aufgehobene wie für die neu eingeführte Bestimmung war der Austritt des Vereinigten Königreichs (UK) aus der EU (Brexit) und die damit verbundene Befürchtung des Gesetzgebers, dass der Brexit bei solchen Körperschaften, die ihren Sitz im UK und ihre Geschäftsleitung im Inland haben (doppelt ansässige Körperschaft), unklare Besteuerungsverhältnisse auslösen könnte (BTDrucks. 19/30470, 48). Der Grund dieser Befürchtungen ist darin zu erblicken, dass nach dem Brexit das UK ein Drittstaat ist. Nach britischem Recht gegründete Körperschaften mit tatsächlichem Verwaltungssitz in Deutschland können sich seither nicht mehr auf die Niederlassungsfreiheit berufen und sind nach der in stRspr. vom BGH vertretenen Sitztheorie zivilrechtl. nicht mehr als solche, sondern als Personenunternehmen oder als Einzelkaufmann zu behandeln (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, DStR 2009, 59). Der Verlust der zivilrechtl. Rechtsfähigkeit der Körperschaft im Inland führt dazu, dass etwa bei einer Einmann-Limited der hinter der ausländ. Körperschaft stehende Unternehmensinhaber zivilrechtl. als Einzelkaufmann keine zu Leistungsbeziehungen führenden Verträge „mit sich selbst“ abschließen kann. Indes waren und sind die gesetzgeberischen Befürchtungen unbegründet. Denn strechtl. kommt es für die Anerkennung der britischen oder anderer ausländ. Gesellschaften als KStSubjekt nach stRspr. des BFH nicht auf die zivilrechtl. Rechtsfähigkeit, sondern auf den Typenvergleich an (s. § 1 Anm. 27; § 2 Anm. 46). Entscheidend ist damit, dass die von Abs. 1 Satz 4 tatbestandlich vorausgesetzte Körperschaft vor und nach dem Brexit aufgrund eines Typenvergleichs als KStSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 zu qualifizieren ist. Ist die KStSubjektivität danach zu verneinen, kommt das KStG insgesamt nicht zur Anwendung. Ist, wie im Fall der britischen Limited (*Kudert/Kahlenberg*, FR 2019, 250), die KStSubjektivität zu bejahen, dann sind auch – zivilrechtl. ggf. nicht existente – Leistungsbeziehungen zwischen ihr und ihren Gesellschaftern strechtl. anzuerkennen. Das ist die zwingende Folge des dann für die stl. Rechtsanwendung geltenden Trennungsprinzips, das die Ebene des KStSubjekts von der Ebene anderer StSubjekte abschirmt. In diesem Punkt unterscheidet sich die Rechtslage nicht von der Behandlung der Leistungsbeziehungen eines BgA zu seiner Trägerkörperschaft. Auch insoweit existieren mangels zivilrechtl. Selbständigkeit des BgA keine Vertragsbeziehungen zwischen diesem und der Trägerkörperschaft. Dessen ungeachtet behandelt der BFH für Zwecke der Einkünfteermittlung fiktiv den BgA als selbständige KapGes., die Trägerkörperschaft als Alleingesellschafterin und die zwischen ihnen geschlossenen „internen“ Vereinbarungen als taugliche Grundlage von Leistungsbeziehungen (zu Einzelheiten s. Anm. 59). Die Bedeutung des Abs. 1 Satz 4 besteht also in einer Klarstellung: Der Gesetzgeber hat „zur Sicherheit“ im Wege einer Fiktion („sind Leistungen ... für Zwecke der Besteuerung ... wie Leistungen ... zu behandeln“) deklaratorisch angeordnet, dass

die Leistungsbeziehungen zwischen einem KStSubjekt und seinen Gesellschaftern oder Mitgliedern auch dann strechtl. anzuerkennen sind, wenn das KStSubjekt nicht (zivil-)rechtsfähig ist.

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich: Abs. 1 Satz 4 setzt in persönlicher Hinsicht eine doppelt ansässige Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 voraus: Der Sitz muss sich im Ausland, die Geschäftsleitung im Inland befinden (zu Sitz und Geschäftsleitung s. § 1 Anm. 20f.). Des Weiteren erfordert die Regelung ein Auseinanderfallen zwischen strechtl. und zivilrechtl. Behandlung der Körperschaft. Diese muss einerseits KStSubjekt sein, was wegen des ausländ. Sitzes der Körperschaft auf der Grundlage eines Typenvergleichs zu beurteilen ist (s. § 1 Anm. 27). Andererseits darf dem hiernach anzuerkennenden KStSubjekt keine Rechtsfähigkeit als juristische Person nach Maßgabe des inländ. Gesellschafts-, also Zivilrechts zukommen. Ein solches Auseinanderfallen (aufgrund Typenvergleichs gegebene KStSubjektivität bei fehlender zivilrechtl. Rechtsfähigkeit) kann durch den Wegfall der Grundfreiheitsberechtigung einer nach britischem Recht gegründeten Körperschaft, die ihre Geschäftsleitung im Inland hat und deswegen unbeschränkt kstpfl. ist, im Zuge des Brexits eintreten. Eine solche Körperschaft ist fortan als Drittstaaten-gesellschaft zu qualifizieren. Gesellschaftsrechtlich führt dies zur Anwendung der Sitztheorie und zum Verlust ihres inländ. Status als juristische Person (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06, BGHZ 178, 192 = DStR 2009, 59).

Der Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 4 dürfte wegen der dort vorausgesetzten doppelten Ansässigkeit uE auf „Brexits-Fälle“ begrenzt sein. Wie das og. Beispiel des rechtl. unselbständigen BgA zeigt, gab es auch bisher schon Fälle des Auseinanderfallens von KStSubjektivität und zivilrechtl. Rechtsfähigkeit. Leistungsbeziehungen zwischen dem nicht zivilrechtsfähigen KStSubjekt und der hinter diesem stehenden Person wurden dessen ungeachtet ertragsteuerrechtl. anerkannt. In dieser Konstellation fehlt es aber an der doppelten Ansässigkeit.

In sachlicher Hinsicht werden Leistungen und Leistungsversprechen zwischen der Körperschaft und Personen vorausgesetzt, die aus dieser Körperschaft Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG erzielen. Unseres Erachtens ist von einem weiten Begriff der Leistung und des Leistungsversprechens auszugehen, um dem Normzweck (deklaratorische strechtl. Anerkennung der zwischen dem nicht zivilrechtsfähigen KStSubjekt und der Gesellschafter- bzw. Mitgliederebene bestehenden Leistungs- und Vertragsbeziehungen) zu entsprechen. Erfasst werden insbes. Zahlungen jeder Art, zB eines Geschäftsführergehalts, aber auch Vermietungen, Darlehensgewährungen, Dienstleistungen oder Lieferungen. Leistungsversprechen sind vertragliche Abreden über Leistungen, zB die Vereinbarung einer betrieblichen Altersversorgung (BTDrucks. 19/30470, 48). Die vom Gesetz genannte Person ist der Gesellschafter der ausländ. Körperschaft. Denn dieser erzielt die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 EStG genannten Beteiligungseinkünfte und vergleichbare Bezüge.

Rechtsfolge: Sind die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt, sind die zivilrechtl. nicht existenten Leistungen und Leistungsversprechen wie Leistungen und Leistungsversprechen zu behandeln, die zwischen einer (zivil-)rechtsfähigen Körperschaft und ihren Anteilseignern erbracht bzw. vereinbart werden. Damit sind etwa zwischen der ausländ. Körperschaft und ihrem Gesellschafter geschlossene „Kaufverträge“ der Besteuerung zugrunde zu legen, obgleich es zivilrechtl. ggf. keinen Kaufvertrag gibt. Leistungen, die zwischen der (zivil-)rechtsfähigen Körperschaft und ihren Anteilseignern zum Ansatz einer vGA führen würden, sind im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 4 ebenfalls als vGA zu qualifizieren (BTDrucks.

19/30470, 48). Die deklaratorische Anerkennung der Leistungs- und Vertragsbeziehungen ist umfassend. Sie erfasst neben ESt und KSt auch die GewSt und das AStG. Als Folge der umfassenden ertragsteuerrechtl. Anerkennung der von Abs. 1 Satz 4 erfassten Körperschaften können diese auch lohnsteuerrechtl. ArbG oder Entrichtungsschuldner von Abzugsteuern sein (BTDrucks. 19/30470, 48).

63–64 Einstweilen frei.

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

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

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

65 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 2

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. Anm. 2.

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

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

66 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Die Regelung in Abs. 2 ist von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden; uE liegt in der gesetzlichen Annahme, dass bestimmte Stpfl. – bis einschließlich VZ 2005 gem. Abs. 2 aF die nach HGB buchführungspflichtigen KStSubjekte, ab VZ 2006 gem. Abs. 2 nF die iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt stpfl. Körperschaften – nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen können, kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. BVerfG v. 23.12.1977 – 1 BvR 715/77, HFR 1978, 68; BFH v. 20.10.1976 – I R 148/74, BStBl. II 1977, 10; BFH v. 8.6.1977 – I R 40/75, BStBl. II 1977, 668; BFH v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG; ebenso *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 50 [8/2017]; *Berninghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 89).

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

- *Sitztheorie versus Gründungstheorie:* Während die Entsch. des EuGH v. 27.9.1988 (EuGH v. 27.9.1988 – C-81/87 – Daily Mail, Slg. 1988, 5483 = NJW 1989, 2186) noch als Bestätigung der Sitztheorie (s. § 27 Anm. 17) interpretiert worden war, hat sich mit EuGH v. 9.3.1999 (EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459 = GmbHR 1999, 474), EuGH v. 5.11.2002 (EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, Slg. 2002, I-9919 = GmbHR 2002, 1137) und EuGH v. 30.9.2003 (EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg. 2003, I-10155) ein Paradigmenwechsel vollzogen. Danach haben die Mitgliedstaaten insbes. nicht die Möglichkeit, die Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit (vormals Art. 43, 46, 48 EGV, nunmehr Art. 49, 52, 54 AEUV) von der Beachtung ihres nationalen Gesellschaftsrechts abhängig zu machen. EU-KapGes. haben das Recht, ihre Tätigkeit in jedem anderen Mitgliedstaat durch eine dortige Niederlassung auszuüben; ihr satzungsmäßiger Sitz (bzw. ihre Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung) dient dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Wirksam in einem Mitgliedstaat (zur Niederlassungsfreiheit im Bereich des EWR und der EU s. *Haack*, MDR 2006, 106; *Fischer*, DStR 2006, 2281) gegründete KapGes. mit tatsächlichem Geschäftssitz im Inland sind nach diesen Grundsätzen als rechtsfähige Gesellschaften anzuerkennen; dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft in einem Mitgliedstaat nur gegründet wurde, um dort in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen (EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, Slg. 2003, I-10155, Rz. 96).
- *Für mangels inländischer Geschäftsleitung beschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaften* gilt die Fiktion des Abs. 2 nach wie vor nicht, was weiterhin ein gewisses Diskriminierungspotenzial mit sich bringen kann, soweit sich eine Gewerlichkeitsfiktion nicht schon aus Regelungen des EStG zur beschränkten StPflcht ergibt (s. Anm. 67; glA *Berninghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 91).

II. Tatbestand und Rechtsfolge des Abs. 2

Schrifttum: *Dötsch/Pung*, SEStEG: Die Änderungen des KStG, DB 2006, 2648; *Fischer/Dominik*, Debt-to-Equity-Swap bei ausländischen Immobiliengesellschaften, IWB 2011, 163; *Haase/Brändel*, Überlegungen zur Theorie der betriebsstättenlosen Einkünfte, StuW 2011, 49; *P. Fischer*, Pflegeheim-GmbH: Erbschaft als Betriebseinnahme, FR 2017, 534; *Schreiber*, Zur betrieblichen Veranlassung eines Erbfalls und zur Körperschaftsteuerpflicht einer Mehrung des Betriebsvermögens der begünstigten GmbH infolge des Erbfalls, NZG 2017, 359.

1. Voraussetzungen des Abs. 2

a) Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 67

Inländische und ausländische Kapitalgesellschaften: Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 – das sind KapGes. inländ. oder ausländ. Rechts – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Zu dieser

Gruppe von KStSubjekten gehören nach der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 nicht abschließenden Aufzählung insbes. AG, KGaA, GmbH und Europäische Gesellschaften (sog. Societas Europaea [SE], s. VO [EG] Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001, ABl. EG 2001 Nr. L 294, 1).

- ▶ *Doppelt ansässige Auslandskapitalgesellschaften:* Durch die Neuregelung in Abs. 2 nF iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 hat der Gesetzgeber auch für doppelt ansässige KapGes. ausländ. Rechtsform eine normative Grundlage zur Qualifikation ihrer Einkünfte geschaffen und damit der notwendigen Europäisierung des StRechts Rechnung getragen. Die Neuregelung beseitigt eine Diskriminierung dieser Gesellschaften, da sie nunmehr in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 einbezogen und inländ. KapGes. stl. unterschiedslos gleichgestellt sind (*Fischer*, DStR 2006, 2281 [2286]). Der zur bisherigen Rechtslage bestehenden Streitfrage, ob EU-KapGes. mit inländ. Verwaltungssitz nach HGB zur Buchführung verpflichtet sind und damit in den Anwendungsbereich des Abs. 2 aF fallen (allg. hierzu s. § 7 Anm. 27 mwN), kommt danach keine Bedeutung mehr zu.
- ▶ *Besonderheiten in Organschaftsfällen:* § 14 Abs. 1 Satz 1 knüpft für OG unbeschadet der Neufassung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) an die Merkmale des Sitzes und der Geschäftsleitung im Inland an (sog. doppelter Inlandsbezug). Die Europäische Kommission vertrat im Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 die Auffassung, dass dieser doppelte Inlandsbezug gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstößt, da im EU/EWR-Ausland gegründete KapGes., die ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben und daher unbeschränkt kstpfl. sind, nicht von der Möglichkeit zur Bildung einer stl. Organschaft Gebrauch machen können. Dies veranlasste den Gesetzgeber letztendlich zur Einführung einer gesetzlichen Neuregelung in § 14 Abs. 1 Satz 1, deren Europarechtskonformität nach wie vor fraglich ist (s. § 14 Anm. 12).

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

- ▶ *Inländische Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften* iSd. §§ 13d–13g HGB sind abhängiger Unternehmensteil der ausländ. Gesellschaft; eine eigene Rechtspersönlichkeit kommt ihnen – unbeschadet einer hinsichtlich

der inländ. Einkünfte bestehenden (aber nach Abs. 2 nF nicht mehr tatbestandsrelevanten) Buchführungspflicht (s. § 7 Anm. 27) – nach den maßgebenden Bestimmungen des Handelsrechts nicht zu (*Ries in Röhrich/Graf von Westphalen*, 5. Aufl. 2019, § 13 HGB Rz. 7). Inländische Zweigniederlassungen ausländ. Kap-Ges. iSd. §§ 13d–13g HGB sind nicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt stpfl. und fallen somit nicht unter Abs. 2 nF; daher ist unter Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise (s. § 2 Anm. 71; s. § 49 EStG Anm. 1251) nach den allgemeinen Regeln des EStRechts im Einzelfall zu prüfen, ob die ausländ. Kap-Ges. mit ihrer Zweigniederlassung gewerbliche (BS-)Einkünfte und/oder (ggf. weitere) Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt, mit denen sie in Deutschland iSd. § 2 Nr. 1 beschränkt kstpfl. ist (zB BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. auch *Rengers in Blümich*, § 2 Rz. 35 [2/2019]).

b) Unbeschränkt steuerpflichtige Genossenschaften gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 68

Nach Abs. 2 nF sind alle Einkünfte von unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 – das sind im Genossenschaftsregister (§ 10 GenG) eingetragene Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (SCE), s. VO (EG) Nr. 1435/2003 des Rates v. 22.7.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 207, 1) sowie das SCE-Ausführungsgesetz (SCEAG) v. 14.8.2006 (BGBl. I 2006, 1911), zuletzt geändert durch Art. 11 des Abschlussprüfungsreformgesetzes (AReG) v. 10.5.2016 (BGBl. I 2016, 1142) – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. 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 StPfl. (§ 1 Abs. 1 Nr. 2) in den Anwendungsbereich des Abs. 2 nF. Zu beachten ist, dass nach § 1 GenG zu den Genossenschaften auch solche Gesellschaften zählen, deren Zweck darauf gerichtet ist, „soziale oder kulturelle Belange“ ihrer Mitglieder „durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern“. Die Einkünfte solcher iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 unbeschränkt stpfl. sog. Sozial- und Kulturgenossenschaften sind nach der Regelung in Abs. 2 nF als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wodurch eine in diesem Bereich ggf. bestehende Liebhaberei-Problematik (s. Anm. 60) nicht mehr aufgeworfen wird.

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

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

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

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sonstiger juristischer Personen des privaten Rechts iSd. § 1 Nr. 4 (zB Vereine iSd. § 22 BGB oder Unternehmensstiftungen iSd.

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

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

71 2. Rechtsfolgen des Abs. 2

Behandlung aller Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Alle Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Das bedeutet zunächst, dass auch Vermögensmehrungen, die nicht unter die sieben Einkunftsarten des EStG fallen, zu den gewerblichen Einkünften iSv. Abs. 2 gehören (BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324; Erbschaft als BE). Das bedeutet des Weiteren, 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; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 57 [8/2017]; *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 48; s. auch BTDrucks. 7/1470, 341); Abs. 2 ist demnach keine bloße Umqualifizierungsnorm. Schließlich werden der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 EStG) gesetzlich zugerechnet; insbes. die Absicht, Gewinn zu erzielen, wird damit „automatisch“ unterstellt. Die Inkaufnahme überschüssiger Aufwendungen muss danach notwendigerweise in Zusammenhang mit einem anderen gewinnversprechenden Tätigkeitsbereich stehen, sei es mit einem weiteren gewinnträchtigen Geschäftsbereich der Gesellschaft, sei es mit einer Dienstleistung für den Gesellschafter. Als Konsequenz hieraus können Körperschaften daher auch keine außerbetriebliche Sphäre haben (s. Anm. 73 f.).

- ▶ **Beteiligung an vermögensverwaltender Personengesellschaft:** Auch die Einkünfte einer Körperschaft aus einer Beteiligung an einer nicht gewerblich tätigen (und auch nicht iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten) PersGes. sind entsprechend den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften zu ermitteln. Dies gilt auch für Beteiligungen an sog. ZebraGesellschaften – unbeschadet des Umstands, dass andere an der Gesellschaft Beteiligte keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern zB anderweitige Überschusseinkünfte beziehen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751).
- ▶ **Betriebsaufspaltung bei Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens kraft Rechtsform und mehreren Besitzunternehmen:** Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht es nicht entgegen, dass die Vermietung des Grundstücks des Besitzunternehmens durch das Betriebsunternehmen nur kraft Rechtsform gem.

Abs. 2 als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist (BFH v. 18.6.2015 – IV R 11/13, GmbHR 2015, 1055, mit Anm. Kessler, DStR 2015, 2424).

- *Körperschaften, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen*, können auch im Rahmen der GE nach § 5 Abs. 1 EStG gem. R 8.3 KStR 2015 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. 4 Satz 1 EStR) in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist in diesen Fällen, dass sich der Betrieb der Körperschaft auf die LuF beschränkt oder der land- und forstw. Betrieb als organisatorisch verselbständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird.

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

Einstweilen frei.

72

III. Sonderfragen zur betrieblichen und außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft

Schrifttum: *Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, Köln 1986; *Wassermeyer*, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; *Lohaus*, Zur außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft, StuW 1989, 358; *Thiell/Eversberg*, Die Privatsphäre der Kapitalgesellschaft – Das Atlantis des Körperschaftsteuerrechts, DStR 1993, 1881; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993; *Jost*, Außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft, DB 1994, 910; *Rüd*, Kapitalgesellschaft und Liebhaberei, DStR 1994, 1874; *Weber-Grellet*, Das Gestüt im Körperschaftsteuerrecht – Zur Privatsphäre der Körperschaft, DStR 1994, 12; *Wassermeyer*, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in *Crezelius/Raupach/Schmidt/Uelner* (Hrsg.), Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe, FS Franz Josef Haas, Herne 1996, 401; *Flies*, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp. 1997, 121; *Hoffmann*, Steuerliche „Liebhaberei“ bei Personen- und Kapitalgesellschaften, Inf. 1997, 362; *U. Prinz*, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 97; *Ahmann*, Zehn Jahre „neue“ vGA: Quo vadis?, DStZ 1998, 495; *Pezzer*, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; *Weber-Grellet*, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; *Gosch*, Zur isolierenden Betrachtungsweise bei der Beurteilung von Liebhaberei im Zusammenhang mit beschränkter Steuerpflicht – Zur Frage der Beweislast, BFH-PR 2002, 204; *Gosch*, „Liebhaberei“ einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft – Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht – außerbetriebliche Sphäre einer ausländischen Kapitalgesellschaft, DStR 2002, 671; *U. Prinz*, Akzentverschiebungen des BFH bei liebhabereigeneigter vGA?, FR 2002, 1171; *Reiss*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; *Haas*, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; *Kofler*, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen/Urnik* (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS Herbert Kofler, Wien 2009, 103; *Birk*, Aktuelle Entwicklung in der Rechtsprechung zur Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, Neue Lösungsansätze für Dauerbrennpunkte der Besteuerung (Sechster Deutscher Finanzgerichtstag) 2011,

57; Wassermeyer, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828; Renner, Der außerbetriebliche Bereich bei Körperschaften, DStZ 2014, 453; Weber-Grellet, Die verdeckte Gewinnausschüttung als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263; P. Fischer, Pflegeheim-GmbH: Erbschaft als Betriebs-einnahme, FR 2017, 534.

73 1. Problemlage und Rechtsentwicklung

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

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

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

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum KStG 1977 wurde die Frage zunächst überwiegend offengelassen (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, jeweils zu Steuerzahlungen vom Einkommen; BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799, zur Erbschaft); Aufwendungen einer KapGes. für sportliche Zwecke wurden indes als nichtabziehbare BA (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG) beurteilt (BFH v. 11.8.1994 – I B 235/93, BFH/NV 1995, 205). In BFH v. 28.11.1991 (BFH v. 28.11.1991 – IV R 122/90, BStBl. II 1992, 342, zu Zinsen für gestundete KSt) wurde jedoch erstmals klar hervorgehoben, dass die Besonderheit der KapGes. gegenüber der natürlichen Person darin liege, dass erstere keine natürliche Handlungsfähigkeit und keine Privatsphäre besitze. Diese Rechtsauffassung wurde für den Bereich der GewSt best. (BFH v. 22.8.1990 – I R 67/88, BStBl. II 1991, 250, mit Anm. Gosch, StuW 1992, 350; BFH v. 8.8.2001 – I R 104/00, GmbHR 2002, 395, jeweils zu § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Der I. Senat des BFH vertritt in seitdem stRspr. die Auffassung, dass KapGes. keine außerbetriebliche Sphäre haben (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637; BFH v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003; BFH v. 25.10.2006 – I B 120/05, BFH/NV 2007, 502; BFH v. 7.2.2007 – I R 27–29/05, GmbHR 2007, 660; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, juris; BFH v. 20.11.2007 – I R 54/05, GmbHR 2008, 329; BFH v. 6.10.2009 – I R 39/09, BFH/NV 2010, 470; BFH v. 22.12.2010 – I R 110/09, GmbHR 2011, 606; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324; 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; *P. Fischer*, FR 2017, 534) bzw. krit. gesehen (*Thiell/Eversberg*, DStR 1993, 1881); zT wird gleichwohl das Vorhandensein einer „Privatsphäre“ (*Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 55; *Jost*, DB 1994, 910), „betriebsfremden Sphäre“ (*Pezzer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht, 1986, 49 ff.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, 741) bzw. „Liebhaberei“ (*Weber-Grellet*, DStR 1994, 12) für möglich gehalten.

Stellungnahme: Die nunmehr stRspr. des BFH verdient Zustimmung; eine KapGes. verfügt stl. gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre (ebenso *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 63 [8/2017]; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 2 Rz. 32 [10/2018]; aA *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 59; *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anm. 53 ff. und das soeben zitierte Schrifttum; zweifelnd *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 74). Dies folgt schon aus dem Gesetzesbefehl des Abs. 2, wonach bei den gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 unbeschränkt Stpfl. alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Regelung des Abs. 2 beinhaltet uE eine Rechtsfolgenverweisung; einer eigenen Subsumtion unter den Begriff der Einkünfte des § 2 Abs. 1 EStG bedarf es im Rahmen der von Abs. 2 angeordneten Umqualifizierung nicht. Der Einkünftebegriff des Abs. 2 ist deshalb in einem weiten Sinne zu verstehen. Diese Auslegung verhindert überdies einen Wertungswiderspruch zwischen Abs. 2 und § 2 Abs. 2 GewStG (so ausdrücklich BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317, zu § 8 Abs. 2 aF; s. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 15.2.2012 – I B 97/11, BStBl. II 2012, 697, rkr. (Nichtannahme); glA *Wassermeyer*, DB 1987, 1113 [1114]; krit. *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 76 ff.).

2. Betriebliche Sphäre und gesellschaftliche Veranlassung

74

Das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre bei der KapGes. führt stl. gesehen zu der Konsequenz, dass von der Gesellschaft angeschaffte, der Einkünfterzielung dienende WG stets zum BV gehören und die von ihr hierauf getätigten Aufwendungen – vorbehaltlich der Regelungen in § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 EStG (s. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317) – und die hieraus erlittenen Verluste BA darstellen; spätere Veräußerungserlöse sind BE. Aus welchen Gründen sich die KapGes. entschließt, das WG anzuschaffen, ist grds. unbeachtlich. Die Annahme einer „Liebhaberei“ ist danach bei KapGes. ausgeschlossen (glA BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324, jeweils zur ertragstl. Behandlung einer Erbschaft bei einer GmbH; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317, zum Unterhalten einer Segeljacht; BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230, zu Wertpapierrisikogeschäften; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214, jeweils zur verlustbringenden Vermietung eines Einfamilienhauses). Bei der KapGes. schließen sich die betriebliche Veranlassung (von BA und BE) einerseits und die gesellschaftliche Veranlassung (von vGA und Einlagen) gedanklich gegenseitig aus (ebenso *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 63 [8/2017]; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 2 Rz. 34 [10/2018]; *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; BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, zu Devisentermingeschäften; aA BMF v. 19.12.1996 – IV B 7 - S 2742 - 57/96, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 20.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 26/03, BStBl. I 2003, 333). Geschäfte, die die Gefahr erheblicher Verluste in sich bergen, führen daher nicht per se zu vGA.
- ▶ **Verlustgeschäfte im Interesse der Gesellschaft:** Eine grundsätzliche Frage ist, ob Verlustgeschäfte „im Interesse der Gesellschaft“ unternommen werden können. Die Annahme, dass der Tätigkeit einer in den Anwendungsbereich des Abs. 2 fallenden Körperschaft sämtliche Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs zugeordnet und eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt wird (s. Anm. 71), führt zu dem Schluss, dass die Gesellschaft keinen „Non-profit-Bereich“ unterhält. Ein „Verlustgeschäft“, das im Einzelfall zur Annahme einer vGA berechtigt, liegt nicht in der Verlustsituation selbst, sondern im Verzicht auf einen entsprechenden Ersatz für die von der KapGes. erbrachte „Leistung“ (zur stl. Behandlung von Verlusten eines strukturell dauerdefizitären BgA nach Abs. 7 nF s. Anm. 540 ff.).
- ▶ **Verlustgeschäfte im Interesse des Gesellschafters:** Handelt die KapGes. nicht aus eigenem Gewinnstreben, sondern nur zur Befriedigung privater Interessen der 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 erfolversprechend war oder nicht. Verluste in der Anlaufphase deuten so lange nicht auf ein Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht hin, wie der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiert. Etwas anderes gilt nur, wenn aus dem Fehlen eines brauchbaren wirtschaftlichen Konzepts geschlossen werden kann, dass die Tätigkeit von Anfang an vor allem der Befriedigung privater Interessen und nicht der Gewinnerzielung diene. Im Erg. 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. 15.11.1984 – IV R 139/81, BStBl. II 1985, 205; BFH v. 27.1.2000 – IV R 33/99, BStBl. II 2000, 227).

- *Anwendung der Liebhaberei-Grundsätze auf ausländische Kapitalgesellschaften?* Ausländische KapGes. könnten – abweichend vom deutschen Rechtsverständnis – theoretisch über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Der BFH (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, zur Annahme von vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bei der unentgeltlichen Nutzung einer von einer spanischen KapGes. an Gesellschafter überlassenen Ferienimmobilie) hat die von der Vorinstanz (FG Düss. v. 29.10.2010 – 3 K 1342/09 E, BB 2010, 2989, aufgehoben durch BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024) noch bejahte Frage gleichwohl offen gelassen, da dies nach dem insoweit maßgeblichen deutschen Rechtsverständnis unerheblich sei, wenn die Gewinnlosigkeit der Gesellschaft gerade darauf beruhe, dass die KapGes. gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichte, denn aus der selbst verantworteten Gewinnlosigkeit der KapGes. könne nicht auf die mangelnde Einkünfteerzielungsabsicht der Anteilseigner geschlossen werden.
- *Einzelfälle:* Nach Liebhaberei-Grundsätzen liegt eine vGA (in Höhe des entstandenen Verlusts zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags) vor, wenn eine KapGes. im Interesse ihres Gesellschafters ein WG unterhält, ohne dass sich dieser zu einem entsprechenden Verlustausgleich verpflichtet hat (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, mit Anm. Hoffmann, GmbHR 2002, 1035, jeweils betr. Segeljacht; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214, jeweils betr. Einfamilienhaus; BFH v. 16.2.2005 – I B 154/04, GmbHR 2005, 1003, zu Verlusten aus Wertpapier-Risikogeschäften als vGA; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; Nds. FG v. 18.5.2006 – 6 K 503/03, EFG 2006, 1937, rkr., betr. Motorjacht; FG Hamb. v. 18.1.2006 – V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., betr. Pferdesport-GmbH; FG Bremen v. 26.11.1987 – II 221-222/85 K, EFG 1988, 133, rkr., betr. Charterflugbetrieb; s. auch zur älteren Rspr.: BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt; vgl. aber auch BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge als nicht abziehbare BA). Gleiches gilt, wenn die gesamte Tätigkeit oder ein selbständiger (segmentierter) Tätigkeitsbereich des Betriebs der KapGes. den Neigungen und/oder Interessen der Gesellschafter dient (BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, GmbHR 1998, 1134, zu Devisentermingeschäften).

3. Berücksichtigung und Bewertung einzelner Vermögensminderungen und -mehrungen 75

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

Erbschaft, Schenkung: Die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre bei der KapGes. betrifft Fälle, in denen einer bestimmten Tätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und damit der Tatbestand der stl. Einkünfteerzielung fehlt. Sie bedeutet nicht, dass ein Gesellschafter nicht WG des PV in das Gesellschaftsvermögen der KapGes. einlegen könnte. Ist eine KapGes. Erbe (oder Empfänger einer Schenkung) des Gesellschafters, ist der Vermögensanfall bei der KapGes. grds. als Einlage anzusetzen und zu bewerten, da der Erwerb nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der KapGes., sondern auf einer unentgeltlichen, aus dem Gesellschafts-

verhältnis herrührenden Zuwendung des Gesellschafters beruht (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317). Ist eine KapGes. dagegen Erbe eines Nichtgesellschafters, führt die weite Auslegung des Einkünftebegriffs in Abs. 2 (s. Anm. 71) dazu, dass der Erbvermögensanfall als stbare Vermögensmehrung erfasst werden muss (BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324). Gleiches gilt uE für Schenkungen von dritter Seite (vgl. BFH v. 21.2.1963 – I 47/60, FR 1963, 289; *Thiel/Eversberg*, DStR 1993, 1881 [1887]) und Lotteriegewinne (glA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 75).

76–79 Einstweilen frei.

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

80 I. Einordnung des Abs. 3

Schrifttum: *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; *Feldgen* (Hrsg.), Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Bonn, Loseblatt.

Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ist es nach Abs. 3 Satz 1 ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird; offen ausgeschüttete Gewinne sind daher bei der Ermittlung des stl. Einkommens (§ 7 Abs. 2 iVm. § 8 Abs. 1) zu korrigieren (zur Korrekturtechnik s. Anm. 96 und Anm. 202 ff.). Abs. 3 Satz 2 stellt klar, dass auch verdeckt ausgeschüttete Gewinne sowie Ausschüttungen auf bestimmte Genussrechte das Einkommen nicht mindern dürfen; im Gegenzug stellt Abs. 3 Satz 3 klar, dass verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Nach Abs. 3 Satz 4 erhöht sich – als Ausnahme zu der Regelung in Satz 3 – jedoch das Einkommen, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. Nach Abs. 3 Satz 5 gilt dies auch in den sog. Dreieckskonstellationen; in diesen Fällen führt die verdeckte Einlage beim einlegenden Gesellschafter nicht zu einer Erhöhung der AK seiner Beteiligung (Abs. 3 Satz 6).

1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3

81 a) Rechtsentwicklung des Abs. 3

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

82 b) Bedeutung des Abs. 3 Satz 1

Trennung der Vermögenssphären: Die Vermögenssphäre einer KapGes. ist gegenüber der Vermögenssphäre ihrer Anteilseigner „abgeschirmt“; die eigenständige Leistungsfähigkeit der KapGes. wird getrennt und unabhängig von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter ihr stehenden Personen besteuert (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 = BGBl. I 2006, 1857; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 22 [8/2017]).

Abgrenzung der Einkommensermittlung von der Einkommensverwendung: Die Vorschrift enthält eine spezialgesetzliche Regelung zur Abgrenzung der Ein-

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

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

aa) Im Anrechnungsverfahren

83

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

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

bb) Im Halbeinkünfteverfahren

84

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

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

- *Die (Gesamt-)Wirkung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren* kann im Einzelfall (etwa durch den Wegfall von Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG) stl. günstiger sein als bei stl. Anerkennung einer Leistungsbeziehung, zumeist wird sie indes stl. ungünstiger sein. Betrachtet man die Gesamtbelastung von KapGes. und Gesellschafter durch ESt, KSt und GewSt, ergibt sich bei Annahme einer vGA (statt der Annahme einer Leistungsvergütung) in der Mehrzahl aller Fälle eine höhere Belastung, da die estrechtl. Vorteile beim Gesellschafter durch das Halbeinkünfteverfahren (Minderung der estpfl. [Kapital-]Einkünfte auf 50 % gem. § 3 Nr. 40 EStG) nur in Ausnahmekonstellationen – etwa wenn die KapGes. im jeweiligen VZ Verluste erzielt – ausreichen, die stl. Nachteile aus der stl. Vorbelastung bei der KapGes. (auch durch GewSt, bei Gesellschafterdarlehen vor allem auch durch hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gem. § 8 Nr. 1 GewStG) auszugleichen. Der Nachteil der vGA gegenüber der Auskehrung als Leistungsvergütung hängt überdies in nicht unerheblichem Maße auch von der Höhe des GewStSatzes ab (zu Einzelheiten s. *Staiger/Scholz*, BB 2002, 2633; *Schiffers*, GmbHR 2001, 885; *Hey*, GmbHR 2001, 1; *Dörner*, Inf. 2001, 76).
- *Unterschiedliche Wirkung von offener und verdeckter Gewinnausschüttung*: Für VZ bis einschließlich 2006 führten vGA anders als offene Gewinnausschüttungen nicht zu einer KStMinderung iSd. § 37 Abs. 2 Satz 1, da sie nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhten; für VZ ab 2007 mindern auch offene Gewinnausschüttungen das KStGuthaben nicht mehr. In der Rechtswirkung ergeben sich daher nun keine Unterschiede mehr.

85 cc) Im Teileinkünfteverfahren

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

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

86

Schrifttum: *Pougin*, Genußrechte, in *Jagenburg/Maier-Reimer/Verhoeven* (Hrsg.), Festschrift Walter Oppenhoff, München 1985, 275; *Schragl/Stefaner*, Handbuch Genussrechte – Steuerliches Planungsinstrument, rechtliche und bilanzielle Rahmenbedingungen, Wien 2010; *Schreiber*, Vorzugsaktien, Genussrechte und andere hybride Finanzierungsformen als Instrumente der internationalen Steuerplanung, in *Lang/Weinzierl* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, FS Friedrich Rödler, Wien 2010, 845; *Binnewies/Tippelhofer*, Beteiligungs- vs. obligationsähnliche Genussrechte, AG 2020, 664.

Genussrechte stellen eine Sonderform der Außenfinanzierung dar; sie ermöglichen eine Kapitalbeschaffung ohne Gewährung von Mitgliedschaftsrechten (insbes. Stimmrechte, Kontrollrechte) für den Gesellschafter (*Eilers/Teufel* in *Eilers/Röding/Schmalenbach*, Unternehmensfinanzierung, 2. Aufl. 2014, Rz. 94). Genussrechte können auf eine lange Tradition als Finanzierungsinstrument zurückblicken; diese reicht in Deutschland zurück bis in die Mitte des 19. Jahrhunderts, als sie zur Finanzierung des Eisenbahnbaus eingesetzt wurden. Nach Einf. der stimmrechtslosen Vorzugsaktie ging die Bedeutung der Genussrechte zurück. Als Instrument der mezzaninen Finanzierung (vgl. BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, DStR 2020, 1307) erlebte das Genussrecht indes eine Renaissance sowohl als Sanierungsinstrument (vgl. etwa *Vollmer/Maurer*, DB 1994, 1173; *Schlagheck*, GStB 1997, 14; *Stadler*, NZI 2003, 579; *Stegemann*, Inf. 2005, 145; *Oelke/Wöhlert/Degen*, BB 2010, 299; *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2012, 494) als auch als Instrument der Mitarbeiterbeteiligung bzw. Vergütung von Organmitgliedern und leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 7.4.1989 – VI R 73/86, BStBl. II 1989, 927; BFH v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl. II 2014, 275; BFH v. 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 44/11, BStBl. II 2015, 593; *Dautel*, Inf. 1999, 684 [686]; *Bock*, BeraterBrief Betriebswirtschaft 2008, 269). Daneben werden Genussrechte zur Abgeltung von Dienstleistungen, von Patenten sowie zur Amortisation von Aktienkapital eingesetzt.

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

87

Schrifttum: *Briese*, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; *IdW*, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007), WPG 2006, 1380; *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, Aktuelles zum Jahreswechsel 2006/2007 rund um die GmbH, GmbHR 2006, 1225; *Dallwitz/Matern/Schnitger*, Beeinträchtigung grenzüberschreitender Finanzierung durch das JStG 2007, DStR 2007, 1697; *Dörfler/Heurung/Adrian*, Korrespondenzprinzip bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, DStR 2007, 514; *Frotscher*, Über das (steuerliche) Unbehagen an der Europäisierung und Internationalisierung, IStR 2007, 568; *Kohlhepp*, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; *Becker/Kempff/Schwarz*, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, DB 2008, 370; *Haar*, Gesetzliche Neuregelungen im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StWa. 2008, 10; *Doerfler/Adrian*, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; *Kempff*, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StbJb. 2008/09, 147; *Schnitger/Rometzki*, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; *Horst*, Formelle Korrespondenz, NWB 2009, 2954; *Horst*, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; *Kohlhaas*, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHR 2010, 748; *Grotherr*, Handbuch der Internationalen Steuerplanung,

3. Aufl. 2011, 989; *Blumenberg*, Finanzierungen: Hybride Strukturen – Korrespondenzprinzip, JbFfSt 2012/2013, 601; *Becker/Loose*, Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, IStR 2012, 758; *Haarmann*, Grenzen des Korrespondenzprinzips bei verdeckten Gewinnausschüttungen, JbFfSt 2012/2013, 288; *Kaltenberg*, Hybride Finanzierungsinstrumente als Steuerplanungsinstrument – Analyse der steuerlichen Vorteilhaftigkeit am Beispiel von Outbound-Finanzierungsbeziehungen zwischen Deutschland und Luxemburg, IStR 2012, 837; *Köhler*, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, StbJb. 2012/13, 265; *Becker/Loose*, Steuerfallen bei der Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ihre ausländischen Anteilseigner, IStR 2015, 221; *Kempff/Loose*, Begriffungsungenauigkeiten beim Korrespondenzprinzip für (grenzüberschreitende) verdeckte Einlagen, Ubg 2015, 589; *Kredig/Link*, Korrespondenzregeln zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ – Konglomerat statt einheitliches Prinzip, SAM 2015, 148; *Schanz/Maier*, Hybride Finanzierungen – Status quo und Ausblick, Ubg 2015, 189 und 282; *Kempff/Loose*, Das grundsätzliche Korrespondenzprinzip – Der Versuch einer Systematisierung, DStR 2016, 2489; *Mückel/Schnorberger*, Materielles Korrespondenzprinzip bei grenzüberschreitenden verdeckten Einlagen von Kapitalgesellschaftsanteilen, DStR 2017, 2145.

Hintergrund und Aufbau der Regelung: Über das Vorliegen von vGA und verdeckten Einlagen bei der KapGes. und beim Anteilseigner ist wegen des Trennungsprinzips (s. Einf. KSt. Anm. 155) eigenständig zu entscheiden. Da der KSt-Bescheid kein Grundlagenbescheid für den ESt-Bescheid des Anteilseigners ist, fehlte es an einer entsprechenden verfahrensrechtl. Korrekturmöglichkeit auf der Gesellschafterebene, wenn es auf der Gesellschaftsebene (idR nachträglich) zur Feststellung von vGA kam. Die durch das JStG 2007 (s. Anm. 2) eingefügten § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. sind Teil des vom Gesetzgeber verfolgten Konzepts, eine korrespondierende Behandlung von Gewinnausschüttungen und Einlagen beim Gesellschafter und der Gesellschaft herbeizuführen. Die Sätze 3 bis 6 enthalten die materiell-rechtl. Regelungen zur stl. Berücksichtigung und Behandlung verdeckter Einlagen bei der Gesellschaft und in Abhängigkeit hiervon zugleich die Rechtsfolgen für den Gesellschafter (Satz 6). Die materielle Regelung zur vGA enthält § 8b Abs. 1 Sätze 2 bis 4, die formellen Regelungen finden sich in § 32a.

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

Der Gesetzgeber hat mit den durch das JStG 2007 eingefügten Bestimmungen zwar eine (punktuelle) Berichtigungsmöglichkeit in § 32a kodifiziert, ist aber durch die zusätzlichen materiell-rechtl. Korrespondenzregelungen über diese Notwendigkeit hinausgegangen. Sie beruhen auf der Zielsetzung des Gesetzgebers, „weiße Einkünfte“ zu verhindern (vgl. Gesetzesbegründung, BRDrucks. 622/02, 62; s. auch BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, FR 2018, 1092; *Schanz/Maier*, Ubg 2015, 282; *Kredig/Link*, SAM 2015, 148). Insbesondere im Bereich einer grenzüberschreitend unterschiedlichen Behandlung von Leistungen des Gesellschafters oder der Gesellschaft kann es bei stl. wirksamem Aufwandsabzug auf der einen Seite zu unerwünschten stl. Reflexen auf der anderen Seite kommen (*Frotscher*, IStR 2007, 568 [572]; *Dallwitz/Matern/Schnitger*, DStR 2007, 1697 [1701]; *Becker/Loose*, IStR 2015, 221).

Bedeutung der Regelung: Die Besteuerung der Körperschaft erfolgt mit Blick auf das Trennungsprinzip unabhängig von der Besteuerung ihres Anteilseigners; vor diesem Hintergrund sind die Regelungen systemfremd (glA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124; s. auch Anm. 471). Es wird eine Abhängigkeit der stl. Behandlung der verdeckten Einlage von der entsprechenden Behandlung beim Gesellschafter herbeigeführt. Dadurch kann es je nach der Behandlung beim Gesellschafter zur – kraft Gesetzes gewollten – unterschiedlichen Besteuerung gleichartiger Sachverhalte bei der Gesellschaft kommen (vgl. zur Kritik auch *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124; *Briese*, BB 2006, 2110). Die Regelungen sind, insbes. in den in Satz 5 geregelten Dreiecksfällen, materiell-rechtl. mit den Regelungen zur korrespondierenden Besteuerung von vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. und § 32a als Regelung zur formell-rechtl. Korrespondenz der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu sehen (vgl. BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, FR 2018, 1092).

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

Nach dem Wortlaut der Regelungen in § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 8 Abs. 3 Satz 3 ff. kommt es darauf an, ob sich die vGA oder die verdeckte Einlage einkommensmindernd ausgewirkt hat, im Fall der vGA bei der leistenden Gesellschaft, im Fall der verdeckten Einlage beim leistenden Gesellschafter. Da es sich bei der „Einkommensminderung“ um einen technischen Begriff des KStG handelt, ist die Anwendung der Korrespondenzregelungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte ungeklärt. Wendet man sie (entgegen hier vertretener Ansicht, s. Anm. 341) auch auf Auslandsfälle an, kann es zu stl. Verwerfungen kommen (vgl. *Doerfler/Adrian*, Ubg 2008, 373; *Schnitger/Rometzki*, BB 2008, 1648; *Kempff*, StbJb. 2008/09, 147; *Kempff/Loose*, Ubg 2015, 589; *Becker/Loose*, IStR 2015, 221).

- **Verfassungsrechtliche Problematik:** Die stl. Behandlung der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft in Abhängigkeit von der stl. Behandlung beim Gesellschafter ist mit Blick auf das objektive Nettoprinzip – als das grundlegende Prinzip des Einkommensteuerrechts, das die Anforderungen an die Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen prägt (s. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551) – nicht unproblematisch (glA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124; s. auch § 8b Anm. 7). Besteuerungsobjekt ist im Falle der Beteiligung an einer KapGes. nicht – und zwar weder im EStRecht noch im KStRecht – die Einheit aus Gesellschafter und Gesellschaft, sondern das jeweilige Steuersubjekt. Je nach stl. Auswirkung beim Gesellschafter kommt es dadurch zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen – Steuerneutralität oder stpfl. Einkommen – bei der empfangenden Gesellschaft.

Die damit verbundene Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte kann uE nicht schon dadurch gerechtfertigt werden, dass die Entstehung „weißer Einkünfte“ vermieden werden soll (so die Gesetzesbegründung in BRDrucks. 622/02, 62), weil die Gesellschaft keinen Einfluss auf eine entsprechende Behandlung beim Gesell-

schafter hat (vgl. zum vGA-Fall auch *Kohlhepp*, DStR 2007, 1502 [1506]; aA *Renegers in Blümich*, § 8 Rz. 186 [8/2017]). Insbesondere handelt es sich nicht um eine Vorschrift, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Vielmehr soll eine stl. unzutreffende, nicht mehr korrigierbare Qualifikation beim Gesellschafter durch eine gegenläufige, aber systematisch falsche Qualifikation bei der Gesellschaft neutralisiert werden. Da das KStRecht auf dem Grundgedanken des Trennungsprinzips beruht, schirmt die KapGes. grds. ihre Vermögenssphäre gegenüber den Anteilseignern ab (vgl. zu § 8c BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 110 ff.). Hier wird indes durch die Korrespondenzregelungen, die weit über die Notwendigkeit der Berichtigung einer vGA im Rahmen der Betriebsprüfung mit entsprechenden Folgewirkungen beim Gesellschafter hinausgehen, das Trennungsprinzip durchbrochen (vgl. *Roser*, GmbHR 2011, 718). Wendet man das Korrespondenzprinzip auch auf grenzüberschreitende Fälle an, ist ausländ. Recht – in Dreiecksfällen uU verschiedener Länder – für die inländ. Besteuerung maßgebend. Oftmals sind die entsprechenden ausländ. Qualifikationen nicht bekannt; bei einer Einbeziehung ausländ. Sachverhalte besteht überdies das Risiko einer verfassungsrechtl. relevanten Ungleichbehandlung.

- **Unionsrechtliche Problematik:** Unklar ist, ob das Korrespondenzprinzip bei verdeckten Einlagen in EU-/EWR-grenzüberschreitenden Fällen gegen die Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit verstößt. Vordergründig ist dies nicht der Fall, weil In- und Auslandsfall diesem Prinzip gleichermaßen ausgesetzt sind (so *Roser in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 124). Gleichwohl ist die Regelung fragwürdig, weil die inländ. Behandlung der Eigenkapitalfinanzierung einer inländ. KapGes. von ausländ. Recht (beim Gesellschafter) abhängt. Lässt das ausländ. Recht in einem Fall einen Aufwandsabzug beim Gesellschafter zu, während ein anderes ausländ. Recht dem Anschaffungskostenprinzip folgt, ist die Regelung geeignet, die Niederlassung im Inland zu behindern. Außerdem wird eine im Ausland bewusst eröffnete stl. Behandlung durch gegenläufige inländ. Steuerfolgen aufgehoben; auch insoweit ist die Wahrung des Prinzips der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit zumindest zweifelhaft (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 8b Rz. 145 f.; *Ehlermann/Nakhai in Grotherr*, Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 989; *Schwedhelm/Olbing/Binnewies*, GmbHR 2006, 1225 [1234]; *Dörfler/Heurung/Adrian*, DStR 2007, 514 [517]; zu weiteren Einzelheiten und Nachweisen s. § 8b Anm. 8).

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

88 2. Verfahrensfragen

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

unterscheiden sich danach, ob sich die Pflicht auf eine Tatbestandsvoraussetzung oder die Rechtsfolge eines Besteuerungstatbestands bezieht.

- *Eine auf einzelne Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* aufseiten der KapGes. führt im Wechselspiel zwischen dem Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO und der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO zugunsten des FA zu einer Reduzierung des Beweismaßes hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA (zur Unzulässigkeit einer Umkehr der Feststellungslast oder einer sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; Janssen, DStR 1994, 314). Die Beweismaßminderung greift zwar nur bezogen auf das Tatbestandsmerkmal ein, hinsichtlich dessen der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht verletzt (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; aA BMF v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270; zu Verrechnungspreisen unter Berücksichtigung der Entsch. des BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; vgl. Wassermeyer, DB 2001, 2465 [2468]; Gosch, StBp. 2001, 360 [362]), allerdings erstreckt sich die Mitwirkungspflicht des Stpfl. auf alle Tatbestandsvoraussetzungen der vGA (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 471 [8/2017]; Schreiber, IStR 2004, 694).
- *Eine auf die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung bezogene Verletzung von Mitwirkungspflichten* rechtfertigt regelmäßig die Schätzung der Besteuerungsgrundlage (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; krit. Rengers in Blümich, § 8 Rz. 471 [8/2017]; BMF v. 26.2.2004 – IV B 4 - S 1300 - 12/04, 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, zuletzt geändert durch Ges. v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000; abgedruckt und kommentiert bei Söhn in HHSp., § 90 AO Rz. 188 ff. [4/2020]) für Wj., die nach dem 21.12.2002 beginnen, bestimmte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten. Werden diese Pflichten verletzt, stehen der FinBeh. – ab dem VZ 2004 (bei abweichendem Wj. für das Wj. 2004/2005, Art. 97 § 22 EGAO) – auch die Sanktionsbefugnisse der § 162 Abs. 3 (etwa zur Schätzung der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise, s. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171) und Abs. 4 AO zu (zu Einzelheiten s. Söhn in HHSp., § 90 AO Rz. 215 [4/2020]; krit. Rengers in Blümich, § 8 Rz. 471 [8/2017]).

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

- *Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen:* Die Hinzuschätzung von BE rechtfertigen die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur dann, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Lediglich formale Mängel in der Kasselführung bzw. festgestellte Kassenfehlbeträge oder Fehlbuchungen führen für sich allein noch nicht zu der Annahme, der Gesellschafter habe die hinzuge-

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

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

89 Einstweilen frei.

II. Abzugsverbot für offene Gewinnausschüttungen und andere Einkommensverteilungsmaßnahmen (Abs. 3 Satz 1)

90 1. Grundsystematik

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

2. Maßnahmen der Einkommensverteilung

91 a) Einkommensverteilung durch Ausschüttungen

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

Ohne Bedeutung für die Ermittlung des Einkommens: Vorgänge, die ihre Ursache in der gesellschaftsrechtl. Stellung des Leistenden oder des Empfängers der Leistung haben, sind mit Blick auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung „ohne Bedeutung“ für das Einkommen der Körperschaft und bei dessen Ermittlung auszuscheiden. Vor diesem Hintergrund werden die Regelungen in Abs. 3 Satz 2, nach denen „auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen auf Genussrechte ... das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern“, auch allg. als lediglich klarstellender (deklaratorischer) Hinweis zum allgemeinen Abzugsverbot für Maßnahmen der Einkommensverteilung in Satz 1 aufgefasst (s. Anm. 96; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 70; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 3 f.). Soweit das StRecht aufgrund der Regelung in Satz 1 – unabhängig von der handelsrechtl. Bewertung – eine Einkommensverteilung als gesellschaftlich veranlasst ansieht, ergibt sich grds. schon daraus die Rechtsfolge einer Zurechnung zu dem, was die Körperschaft erwirtschaftet hat (dh. zu deren Einkommen). Die Qualifizierung des Vorgangs als vGA nach Satz 2 ist dann nur noch Anwendung des allgemeinen Abzugsverbots in Satz 1. Hierfür spricht auch, dass das Handelsrecht kein Einkommen der Körperschaft (sondern nur deren Gewinn) kennt; vor diesem Hintergrund kann das Rangverhältnis der Sätze 1 und 2 des Abs. 3 uE nicht dahin gedeutet werden, dass die Regelung in Satz 1 ausschließlich die handelsrechtl. Verteilung und diejenige in Satz 2 die strechtl. Verteilung betreffe. Allerdings kann der Regelung in Abs. 3 Satz 2 in Einzelfällen auch konstitutive Bedeutung zukommen (zum Meinungsstand s. *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 4). Sind etwa Genussrechte nur in strechtl. Hinsicht (nicht aber handelsrechtl.) Eigenkapital (s. Anm. 173), wirkt Satz 2 konstitutiv, weil Ausschüttungen auf Genussrechte dann handelsrechtl. Aufwendungen sind und damit gerade nicht zum Einkommen der Körperschaft zählen.

b) Begriff der Ausschüttung

92

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 (*Danelsing in Blümich*, § 27 aF Rz. 36 [5/2007]) 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 Ausschüt-

tungsbegriff (zB BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280, zu § 19 Abs. 1 Nr. 1 aF; BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460, zu § 27 aF und § 8 Abs. 4 aF; BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, zu § 27 aF).

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

93 c) Offene Gewinnausschüttungen als Maßnahme der Einkommensverteilung

Ausgewähltes Schrifttum: Holzborn/Bunnemann, Gestaltung einer Sachausschüttung und Gewährleistung im Rahmen der Sachdividende, AG 2003, 671; U. Prinz/Schürner, Tracking Stocks und Sachdividenden – ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte?, DStR 2003, 181; Strunk, Sachdividenden im Spannungsfeld von Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, UM 2003, 45; Orth, Sachdividenden, WPg 2004, 777 (Teil 1), 841 (Teil 2); Crezelius, Steuerrechtsfragen der Sachwertabfindung, in Carlé/Stahl/Strahl (Hrsg.), FS Klaus Korn, Bonn 2005, 273; U. Prinz/von Freeden, Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative bei einer Kapitalgesellschaft, FR 2005, 533; Schönwald, Gesellschaftliche Vermögensmehrungen und -minderungen, StBp. 2010, 307; Pohl, Steuerliche Behandlung von Sachausschüttungen, NWB 2019, 244.

Offene Gewinnausschüttungen sind solche, die auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Ein Gewinnverteilungsbeschluss entspricht immer dann den gesellschaftsrechtl. Vorschriften, wenn er zivilrechtl. wirksam ist. Ob der Beschl. anfechtbar oder mit Rechtsfehlern behaftet ist, spielt keine Rolle. Nur wenn ein Gewinnverteilungsbeschluss nichtig ist, liegt der Gewinnausschüttung kein „den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechender“ Beschl. zugrunde (BFH v. 10.11.1982 – I R 142/79, BStBl. II 1983, 280; BFH v. 22.8.2006 – I R 40/05, DStR 2007, 193; BFH v. 11.4.2018 – I R 34/15, BStBl. II 2020, 201; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 146; Daneling in Blümich, § 27 aF Rz. 45 [5/2007]; Schwedhelm in Streck, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 136).

- ▶ Bei der Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien bestimmt nach § 174 AktG (iVm. § 278 Abs. 3 AktG) die Hauptversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns.
- ▶ Bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung beschließen die Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die Verwendung des Ergebnisses (§ 46 Nr. 1 GmbHG); sie haben Anspruch auf den Jahresüberschuss zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags (§ 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) oder Anspruch auf den Bilanzgewinn (§ 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Auch disquotale („inkongruente“) – dh. von den Beteiligungsverhältnissen abweichende – Gewinnausschüttungen sind handelsrechtl. zulässig (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG; s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; und die Erläuterungen zu disquotalen [inkongruenten] Gewinnausschüttungen und Einlagen in Anm. 323) und stellen eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1 dar.

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

Bar- und Sachdividende: Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. erhält der Gesellschafter in aller Regel eine (um die abgeführte KapErtrSt geminderte) Bardividende; ausnahmsweise kann der Gesellschafter auch mit Sachwerten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. *Crezelius*, FS Korn, 2005, 273; *Orth*, WPg 2004, 777; *Holzborn/Bunemann*, AG 2003, 671; zum Erwerb eigener Anteile als Ausschüttungsalternative s. *U. Prinz/von Freeden*, FR 2005, 533; zu Tracking Stocks und Sachdividenden als Gestaltungsinstrument s. *U. Prinz/Schürner*, DStR 2003, 181; zur Annahme einer vGA im Zusammenhang mit einer Sachdividende s. Anm. 395). Für die Bewertung der Sachdividende ist auf den gemeinen Wert der hingegebenen WG abzustellen, so dass auch bei Anwendung der sog. Buchwertmethode nach Handelsrecht der Differenzbetrag zwischen Buch- und gemeinem Wert keine vGA auslöst (BFH v. 11.4.2018 – I R 34/15, BStBl. II 2020, 201; aA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 147).

Vorabausschüttungen liegen vor, wenn der Gewinn bzw. das Erg. vor oder nach Ablauf des Wj., in jedem Fall aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses in Form von „Abschlagszahlungen“ verteilt wird; sie stellen keine Ergebnisverwendung dar (zu den Voraussetzungen einer Vorabausschüttung bei der AG s. *Lutter* in *Kölner Komm. zum AktG*, 3. Aufl. 2016, § 59 AktG Rz. 10 ff.; zur bilanziellen Behandlung von Vorabausschüttungen bei AG und GmbH s. auch *Grottel/Waubke* in *Beck-BilKomm.*, 12. Aufl. 2020, § 268 HGB Rz. 7).

d) 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. 184 ff.). Sie sind von den sog. obligationsähnlichen Genussrechten abzugrenzen, die aus Sicht der KapGes. Fremdkapital darstellen. Entscheidend für die Annahme eines beteiligungsähnlichen Genussrechts ist, dass mit ihm 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; BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, FR 2021, 551; vgl. auch BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/8, juris). Ausschüttungen auf Genussrechte sind eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1.

Ausgleichszahlungen zur Sicherung der außenstehenden Aktionäre bei Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen (§ 304 AktG) liegt kein gesellschaftsrechtl. Beschl. zugrunde. Die Ausgleichszahlung tritt aber an die Stelle eines nicht mehr möglichen Gewinnverteilungsbeschlusses; sie stellt daher eine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1 dar (vgl. *Danelsing* in *Blümich*, § 27 aF Rz. 54 [5/2007]; zur Vereinbarkeit von Ausgleichszahlungen mit kstrechtl. Organ-

schaft s. BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019, 278; zur teilweisen Besteuerung von Ausgleichszahlungen auf der Ebene der OG s. § 16 Anm. 22 ff.).

Organschaft: Gewinne, die aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags im Rahmen einer Organschaft abgeführt werden, sind keine „(Gewinn-)Ausschüttungen“ und damit auch keine Form der Einkommensverteilung iSd. Abs. 3 Satz 1, da das Organ-einkommen unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 dem OT zuzurechnen ist. Insoweit schließt die Organschaft im Grundsatz Gewinnausschüttungen aus. Etwas anderes gilt für die Ausschüttung vororganschaftlicher Gewinne (s. näher § 14 Anm. 26), für vororganschaftliche Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 (s. § 14 Anm. 320) und in den Fällen der Gewinnabführung aufgrund einer „verunglückten Organschaft“, die strechtl. als vGA zu behandeln ist (BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; BFH v. 17.10.2007 – I B 39/06, GmbHR 2008, 444; s. Anm. 426).

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

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

95 Einstweilen frei.

96 3. 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 Vorbausschüttungen schon in der GuV berücksichtigt werden können (vgl. § 275 Abs. 4 HGB; § 158 Abs. 1 AktG; s. auch *Grottel/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 268 HGB Rz. 2), ist bei der vGA eine Einkünftekorrektur außerhalb der StBil. vorzunehmen (s. Anm. 204). Bei Ausschüttungen auf Genussrechte erfolgt die Korrektur des Einkommens innerhalb der StBil., weil anders als bei der vGA bereits die Kapitalzuführung in der StBil. zu berücksichtigen ist (s. Anm. 231).

97 Einstweilen frei.

4. Besonderheiten bei überschusserzielenden Körperschaften

Ausgewähltes Schrifttum: *Mahlow*, Zur betrieblichen Einkünfteerzielung 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.

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

98

Einkunftssphären überschusserzielender Körperschaften: Die estrechtl. Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften gilt über § 8 Abs. 1 auch für das KStRecht. Insbesondere Körperschaften, die nach der gesetzlichen Neuregelung nicht mehr in den Anwendungsbereich des Abs. 2 idF des SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4; s. Anm. 70) fallen, können gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 EStG (auch) Überschusseinkünfte erzielen (glA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 52; zu den insoweit bestehenden Einschränkungen s. Anm. 22; zur Einkommensermittlung s. Anm. 52; zum Umfang der insoweit anzuwendenden Vorschriften des EStG s. Anm. 19 ff. und R 8.1 Abs. 1 KStR 2015). Gleiches gilt im Einzelfall auch für beschränkt kstpfl. KapGes. ausländ. Rechts ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland (s. Anm. 67). Eine Körperschaft kann über unterschiedliche Vermögens- und Einkunftssphären verfügen, sofern sie nicht kraft Gesetzes nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und ihr jede außerbetrieblichen Sphäre fehlt (s. Anm. 73 ff.; s. auch *Märtens in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 5 Rz. 28 zu den Einkunftssphären bei iSd. § 5 stbefreiten Körperschaften; *Mahlow*, DB 2001, 1450 [1452]).

Der Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 1 erstreckt sich uE auf alle Einkunftssphären, die Körperschaften haben können; die Regelung ist daher auch auf überschusserzielende Körperschaften anzuwenden (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445).

b) 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. der Vorschrift zählt auch der Überschuss (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG), den eine Körperschaft erzielt. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass überschusserzielende Körperschaften – zB sonstige juristische Personen des privaten Rechts, Vereine, beschränkt 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 KStH 2008, wonach zur Ermittlung von vGA „bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften auf die Einkünfte abzustellen“ sei).

Auf der Ebene der Anteilseigner führt die Verteilung des nicht stbaren Vermögenszuwachses ggf. zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9

EstG, die dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EstG) bzw. der Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 1 unterfallen. Da nicht stbare Vermögensmehrungen das Einkommen nicht gemindert (sondern eben nur nicht erhöht) haben, wird die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens in diesen Fällen auch nicht durch § 8b Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen (*Küffner/Eisgruber*, GmbHR 2007, 640).

III. Abzugsverbot für verdeckte Gewinnausschüttungen und Ausschüttungen auf Genussrechte (Abs. 3 Satz 2)

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

Schrifttum: Anrechnungsverfahren (1977 bis 2000): *Brezing*, Die Bedeutung des Zivilrechts für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, FR 1977, 463; *Rader*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, BB 1977, 1441; *Mangold*, Zur Körperschaftsteuer, StuW 1978, 162; *Katterbe*, Der Vorteilsausgleich bei Liefergeschäften im Konzern, DB 1983, 365; *Wassermeyer*, Einige grundsätzliche Überlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1987, 1113; *Döllerer*, Neue Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1989, 1175; *Wassermeyer*, Zur neuen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1989, 298; *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg, 2. Aufl. 1990; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlage, DStR 1990, 158; *Schulze zur Wiesche*, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Nichtkapitalgesellschaften, insbesondere Stiftungen, DStZ 1991, 161; *Meier*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit klarer und eindeutiger Vereinbarungen zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter, FR 1992, 458; *Seeger*, Zur Rückgängigmachung verdeckter Gewinnausschüttungen, StVj. 1992, 249; *Apitz*, Die Bedeutung der Kenntnis von ungerechtfertigten Zuwendungen an nahestehende Personen des beherrschenden Gesellschafters für eine verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1993, 42; *Flume*, Besteuerung von Untreue, Unterschlagung oder Diebstahl als verdeckte Gewinnausschüttung?, DB 1993, 1945; *Paus*, Unterschlagungen als verdeckte Gewinnausschüttungen, DB 1993, 1258; *Tiedtke*, Zur steuerlichen Bedeutung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit von Verträgen zwischen der GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern, DStR 1993, 933; *Wassermeyer*, Die verdeckte Gewinnausschüttung rechtssystematisch gesehen, StVj. 1993, 208; *Janssen*, Zur Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, 314; *Wassermeyer*, Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, 1105; *Widmann*, Verdeckte Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter?, DB 1994, 2101; *Becker*, Der ordentliche Geschäftsleiter – Ist sein Grab schon geschaufelt?, DB 1996, 1439; *Forschungsgruppe Viadrina*, Verdeckte Gewinnausschüttung: BFH-Definition und Ansätze zur Behandlung des Tigerfalls, BB 1996, 2436; *Hoffmann*, Mangelnde Ernsthaftigkeit als neues Kriterium der vGA, GmbHR 1996, 664; *Neumann*, Kann ein Darlehen schon bei Hingabe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen?, GmbHR 1996, 424; *Pezzer*, Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1996, 379; *U. Prinz*, Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungsprinzips im Ertragsteuerrecht, StuW 1996, 267; *Reiss*, Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttung und ihre Rückabwicklung, StuW 1996, 337; *Tillmann/Schmidt*, Neues zur verdeckten Gewinnausschüttung bei zivilrechtlich unwirksamen Geschäftsführerverträgen, DStR 1996, 849; *Baranowski*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Überschusseinkünften beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, DB 1997, 2045; *Gosch*, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; *Gosch*, Über das Rückwirkungsverbot beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 1997, 438; *Hoffmann*, Die Metamorphose der BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1997, 444; *U. Prinz*, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften, StbJb. 1997/98, 97; *Wassermeyer*, Risikogeschäfte durch den Gesellschafter-Ge-

schaftsführer für Rechnung der Kapitalgesellschaft, FR 1997, 563; *Ahmann*, Zehn Jahre „neue“ vGA; Quo vadis?, DStZ 1998, 495; *Frotscher*, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; *Hildesheim*, Das Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB in der neueren Rechtsprechung des BFH und der FG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 741; *Meilicke/Sangen-Emden*, Steuerliche Behandlung von durch verdeckte Gewinnausschüttungen veranlassten Schulden und Schuldzinsen, FR 1998, 938; *Tillmann*, Unüblichkeit der Vereinbarung – ein neues Kriterium der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 466; *Wassermeyer*, Einige Grundüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; *Weber-Grellet*, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; *Ahmann*, Ist eine verdeckte Gewinnausschüttung eine verdeckte Gewinnausschüttung?, DStZ 1999, 233; *Ahrenkiel/Peters*, Wende bei der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen nach der neueren BFH-Rechtsprechung, DStR 1999, 1349; *Fleischer*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1248; *Paus*, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; *Rose*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit eigenen GmbH-Anteilen, GmbHR 1999, 373; *Söffing*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbHR 1999, 18.

Halb- und Teileinkünfteverfahren (ab 2001): *Bauschatz*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH (§§ 8 Abs. 3 Satz 2; 8a KStG), Berlin 2001; *Hey*, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, 2465; *Herlinghaus*, BFH-Rechtsprechung zur vGA im Jahr 2001, GmbHR 2002, 397; *Herlinghaus*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; *U. Prinz*, Akzentverschiebung des BFH bei liebhabergeneigter vGA?, FR 2002, 1171; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; *Wassermeyer*, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; *Binnewies*, Verdeckte Gewinnausschüttung im (Steuer-) Recht der Aktiengesellschaft, DStR 2003, 2105; *Gosch*, Zum Fremdvergleich bei Angehörigenverträgen, StBp. 2003, 60; *Herlinghaus*, BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, 373; *Herlinghaus*, Das Verhältnis des § 22 KStG zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 865; *Musil*, Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2003, 649; *Reiss*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; *Lederle*, Die Behandlung der passivierten Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen des Anteilsverkaufs einer GmbH, GmbHR 2004, 269; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, Köln 2004; *Pel*, Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, DB 2004, 1065; *Schütz*, Tatbestandsverhinderung und Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 2004, 14; *Wienands/Teufel*, Darlehen einer GmbH an ihre Gesellschafter, GmbHR 2004, 1301; *Berg/Schmich*, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als verdeckten Gewinnausschüttung?, FR 2005, 190; *Briese*, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; *Dötsch/Pinkos*, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004/Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, DB 2005, 125; *Rose*, Die „Vorteilsgeneigtheit“ als unerlässliche Voraussetzung für die Annahme 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*, Betriebssphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005, 81; *Steck*, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; *Binnewies*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; *Briese*, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; *Hüttemann*, Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften, in *Kirchhoff/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfrei-

heit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 495; *Kohlhepp*, Das Korrespondenzprinzip und die Systematik der verdeckten Gewinnausschüttung, Inf. 2006, 426; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, Wiesbaden 2006; *Leuner/Hierl*, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) bei Vergütungen für Vorstandsaktionäre, AG 2006, 752; *Neumann*, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, Köln 2006; *U. Prinz*, „Steuerfallen“ bei Rückstellung für Pensionszusagenänderung an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, WPg 2006, 1409; *Pust*, Verdeckte Gewinnausschüttung, Arbeitslohn und sonstige Bezüge, StuW 2006, 324; *Rüd*, Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als Steuersparmodell? – Bemerkenswerte Konsequenz der aktuellen Doktrin, FR 2006, 461; *Schwedhelm*, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; *Trosen*, Die Neuregelung des § 32a KStG zur Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, DStR 2006, 2295; *Wassermeyer*, Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf Auskehrungen von Stiftungen, DStR 2006, 1733; *Dötsch/Pung*, JStG 2007, Die Änderungen des KStG und des GewStG, DB 2007, 11; *Erhart/Lücke*, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2007, 183; *Frischmuth*, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 486; *Hauschka*, Ermessensentscheidungen bei der Unternehmensführung, GmbHR 2007, 11; *Janssen*, Die Verwendung von Gehaltsstrukturuntersuchungen zur Ermittlung der Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2007, 749; *Janssen*, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; *Küffner/Eisgruber*, Steuergünstige Verteilung des Einkommens von Überschuss erzielenden Körperschaften nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG durch das SEStEG, GmbHR 2007, 640; *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; *Neumann*, Neuregelung für vGA und verdeckte Einlagen, GmbH-StB 2007, 112; *C. Pohl*, Zweifelsfragen bei der Korrektur von Steuerbescheiden nach § 32a Abs. 1 KStG, DStR 2007, 1336; *D. Pohl/Raupach*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; *Winter*, Upstream-Finanzierung nach dem MoMiG-Regierungsentwurf, DStR 2007, 1484; *Haas*, Liebhaberei im Körperschaftsteuerrecht: Der angemessene Gewinnaufschlag bei der Bemessung der vGA, DStR 2008, 1997; *Hoffmann*, Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als aktiver Rentner, GmbH-StB 2008, 313; *Kohlhepp*, § 8b Abs. 5 und Überlegungen zu einem geänderten dogmatischen Ansatz der vGA bei Konzernstrukturen, DStR 2008, 1859; *Leippe*, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben, DStZ 2009, 729; *Podewils*, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHR 2009, 803; *Schmitz*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Irrtum, GmbHR 2009, 910; *Bareis*, Ordnungsmäßige Buchführung für vGA anstelle „außerbilanzieller Korrekturen“, DB 2010, 2637; *Brandis*, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; *Lange/Janssen*, Verdeckte Gewinnausschüttung, Herne/Berlin, 11. Aufl. 2010; *Martini/Valta*, Verdeckte Gewinnausschüttung durch den Erwerb aktivierungspflichtiger Wirtschaftsgüter, DStR 2010, 2329; *Wassermeyer*, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959; *Breier/Sejdić*, Ertragsteuerliche Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen, GmbHR 2011, 290; *Martini*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Versagen des Fremdvergleichs – Kriterienbildung am Beispiel des lästigen Gesellschafters, FR 2011, 562; *Wagner*, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594; *Wassermeyer*, Liebhaberei und Spendenabzug bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2011, 1828; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttungen: Zweifelsfragen bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, DB 2014, 2610; *Weber-Grellet*, Die verdeckte Gewinnausschüttung als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263; *Breithecker/Radde*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH & atypisch Sill, DStZ 2018, 371; *Pieske-Kontny*, Buchungsfehler bei einer GmbH als vGA?, StBp. 2019, 157; *Schmitz-Herscheidt*, Verdeckte Gewinnausschüttung durch Gesellschafterdarlehen, NWB 2019, 2848.

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

aa) Wesen und Begriffskern der verdeckten Gewinnausschüttung

100

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

Verfassungsmäßigkeit: Dass die vGA gesetzlich nicht näher bestimmt wird, ist verfassungsrechtlich unbedenklich, da der Gesetzgeber durch sein Festhalten am unbestimmten Rechtsbegriff der vGA verdeutlicht, dass er die von der Rspr. vorgenommene Inhaltsbestimmung billigt (vgl. BVerfG v. 8.12.1992 – 1 BvR 326/89, HFR 1993, 201, zur Definition der vGA vor 1989; BVerfG v. 26.6.2009 – 2 BvR 2067/07, NJW 2008, 3346).

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

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

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

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

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

Seit seiner Entsch. v. 7.8.2002 (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131) verlangt der BFH zusätzlich, dass die Minderung des Unterschiedsbetrags objektiv

geeignet sein muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. auch BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 15.2.2012 – I R 19/11, BFH/NV 2012, 885; sowie zur Kritik Anm. 167).

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. 10.12.2019 – VIII R 2/17, BStBl. II 2020, 679 mwN; zu den tatbestandlichen Unterschieden vgl. Anm. 101). Jedoch ist die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter regelmäßig einheitlich zu beantworten (vgl. BFH v. 14.10.2008 – I B 48/08, BFH/NV 2009, 213).

Es ist nicht erforderlich, dass alle Tatbestandsmerkmale der vGA im gleichen VZ erfüllt sind; die Rechtsfolgen treten in dem VZ der Minderung des Unterschiedsbetrags ein (so auch *Micker* in BeckOK KStG, 10. Edition, § 8 Rz. 235).

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

Verdeckte Gewinnausschüttung kein Fall des § 42 AO: Auch wenn vereinzelt darauf abgestellt wird, die vGA diene der Vermeidung von stl. Missbrauchs aufgrund zivilrechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (vgl. BFH v. 21.10.2014 – VIII R 21/12, BStBl. II 2015, 658), so wird die vGA dennoch unabhängig von § 42 AO definiert (vgl. BFH v. 18.5.1999 – I B 140/98, BFH/NV 1999, 1516; vgl. Anm. 36). Einer Absicht der Gesellschaft, ihrem Gesellschafter einen Vorteil zukommen zu lassen, bedarf es nicht (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 44). Weder ist eine Ausschüttungsabsicht noch eine Einigung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter über die „verdeckte Zuwendung“ erforderlich (vgl. BFH v. 27.7.2010 – I B 61/10, BFH/NV 2010, 2119). Die handelnde Person muss grds. weder den Tatbestand der vGA kennen noch das Geschehene rechtl. zutreffend würdigen (vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 11/12, GmbHR 2015, 996; zu Ausnahmen vgl. Anm. 131 „Konkrete Veranlassung“). Der Gesellschafter muss sich einer „Gewinnabsaugung“ noch nicht einmal bewusst gewesen sein (vgl. BFH v. 18.5.1999 – I B 140/87, BFH/NV 1999, 1516; zu Irrtümern vgl. Anm. 112 und 131). Zur Begriffsbestimmung wird nicht auf einen Vergleich mit einer offenen Ausschüttung abgestellt, wie es nach der früheren Fiktionstheorie der Fall war (so noch ausdrücklich BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; krit. unter Berücksichtigung der Auswirkung im Halbeinkünfteverfahren *Rüd*, FR 2006, 461).

Außerbilanzielle Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung: Abs. 3 Satz 2 ist keine Bilanzierungsvorschrift. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der StBil. auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung (stRspr. seit BFH v. 29.6.1994 – I R 137/94, BStBl. II 2002, 366). Die Prüfung der Tatbestandsmerkmale einer vGA vollzieht sich nach Ansicht des BFH demzufolge auf zwei Stufen: Im ersten Schritt wird untersucht, ob sich der fragliche Geschäftsvorfall im Unterschiedsbetrag gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergeschlagen hat. Etwaige Korrekturen sind im Wege der Bilanzberichtigung innerhalb der StBil. (erste Stufe der Gewinnermittlung) vorzunehmen. Erst wenn sich eine Unterschiedsbetragsminderung ergibt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Geschäftsvorfall gesellschafts-

rechtl. (mit-)veranlasst ist. Ist das der Fall und eine vGA anzunehmen, so führt Abs. 3 Satz 2 nach gefestigter Rspr. seit BFH v. 29.6.1994 (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366) zur außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung. Daher kann zB eine zunächst unerkannte vGA nicht in einem späteren VZ nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs besteuert werden.

Gründe für die Entwicklung der aktuellen Definition der verdeckten Gewinnausschüttung: Die heute für Zwecke der KSt gebräuchliche Definition der vGA geht in ihrer Struktur auf die Rspr. in den BFH-Urteilen 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 erfasste, 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*, GmbH 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. beim Gesellschafter kommt es nicht an. Zwischenzeitlich hat der BFH jedoch klargestellt, dass die einseitige Betrachtung der Ebene der Gesellschaft nicht dazu führen darf, dass jeder Vermögensnachteil ohne Rücksicht auf die Verhältnisse beim Gesellschafter zu einer vGA führen kann (vgl. zur sog. Vorteilseignung BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; Anm. 167).

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

Gegenkonzepte zur BFH-Rechtsprechung im Schrifttum: Im Schrifttum werden die vom BFH entwickelten Tatbestandsmerkmalen der vGA überwiegend nicht in Frage gestellt. Abweichende Auffassungen beschränken sich zumeist auf die Kritik einzelner BFH-Entsch. oder Aspekte zur gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. zB die Einwendungen von *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff., gegen den Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters). Echte Gegenkonzepte wurden nur vereinzelt entwickelt und orientieren sich häufig an der grundsätzlichen Systematik des BFH (vgl. die Zusammenstellung bei *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 94 ff.). Erwähnenswert ist insbes. die Konzeption von *Frotscher* (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 45, 118 ff. [3/2020]), nach der sich eine vGA nur an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren habe. Dieser Grundsatz dürfe nicht durch formale Sonderanforderungen beim beherrschenden

den Gesellschafter überbewertet werden. Da der Empfänger der vGA das notwendige Bindeglied zwischen Vermögensminderung oder veränderter Vermögensmehrung und der gesellschaftsrechtl. Veranlassung sei, müsse entgegen der Rspr. der mit der vGA verfolgte Zweck, nämlich die Begünstigung des Gesellschafters, betont werden. Demzufolge definiert *Frotscher* die vGA als eine beim KStSubjekt eintretende, auf einer ihm zuzurechnenden Handlung beruhende Vermögensminderung oder veränderte Vermögensmehrung, die sich auf die Höhe des stpfl. Gewinns gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 (stpfl. Einkünfte bzw. Summe der Einkünfte) auswirkt, final auf die Befriedigung privater Interessen des Gesellschafters oder Mitglieds gerichtet ist (gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftsrechtl. Veranlassung) und die diese gesellschaftsrechtl. bzw. mitgliedschaftliche Veranlassung durch eine schuldrechtl. Lieferungs- oder Leistungsbeziehung verdeckt. Die von Rspr. und FinVerw. praktizierte zweistufige Gewinnermittlung hat in der Vergangenheit insbes. *Bareis* kritisiert. Abs. 3 Satz 2 solle nur klarstellende Bedeutung haben, weil in diesen Fällen bereits die HBil. falsch sei und zu Korrekturbuchungen führe. Lasse sich eine Änderung der HBil. nicht durchsetzen, so sei jedenfalls die StBil. über § 85 AO zu berichtigen (vgl. *Bareis*, DB 2010, 2637, mwN unter Fn. 12 und 35; dazu *Schramm*, FR 2019, 346 [350 f.]; so auch *Briese*, GmbHR 2005, 597 [609]; *Briese*, DB 2014, 1943; *Briese*, DB 2014, 2610; dagegen *Wassermeyer*, DB 2010, 1959; zur Bilanzberichtigung s.o.). Unter Hinweis insbes. auf die streitbare Prämisse des BFH zur fehlenden außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. (vgl. Anm. 108) liegt nach *Weber-Grellet* eine vGA vor, wenn eine Gesellschaft – objektiv fehlerhaft – ihrer Erklärung zuwider (verdeckt) ihr BV aus nicht-betrieblicher Veranlassung zugunsten eines Gesellschafters vermindert (Tatbestand). Als Rechtsfolge ist der Vorgang nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu korrigieren und ggf. als Ausschüttung zu erfassen (vgl. *Weber-Grellet*, BB 2014, 2263 [2270]). In der Besteuerungspraxis haben sich diese Auffassungen nicht durchgesetzt.

101 bb) Verhältnis zu anderen Bestimmungen der verdeckten Gewinnausschüttung

Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Betrieben gewerblicher Art:

Einen Sonderfall stellen Leistungsbeziehungen zwischen öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaften und ihren BgA dar (vgl. auch Anm. 60). Die Vermögensminderung in einem BgA ist unabhängig von den durch die Rspr. entwickelten Tatbestandsmerkmalen „wie“ eine vGA zu behandeln, wenn die öffentlich-rechtl. Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen belastet. Bei einem Alleingesellschafter einer KapGes. wären derartige Zinsen nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung zu behandeln. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass BgA gegenüber Gewerbetreibenden der Privatwirtschaft stl. nicht begünstigt werden (vgl. BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 24.2.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; anders, wenn die Einnahmen im Hoheitsbereich anfallen, wie das bei Sondernutzungsgebühren der Fall ist; vgl. BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, insoweit unter Aufgabe seiner Rspr. in BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; dazu *Leippe*, DStZ 2009, 729; zum „umgekehrten“ Fall der Nutzungsüberlassung eines WG des BgA an die Trägerkörperschaft vgl. FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.). Gleiches gilt für Zinsen eines internen Darlehens, das eine Trägerkörperschaft einem BgA zum Ausgleich einer unzurei-

chenden Eigenkapitalausstattung des BgA gewährt (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; zur Berechnung vgl. Abschn. 8.2 Abs. 2 KStR 2015) oder das zur Finanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen AHK wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA vereinbart wird (vgl. BFH v. 10.12.2019 – I R 24/17, BFHE 267, 354). Demgegenüber sind nach dem durch das JStG 2009 geschaffenen § 8 Abs. 7 die Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften von BgA und kommunalen KapGes. von vornherein nicht zu ziehen.

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

Formelle und materielle Korrespondenzregelungen: Die Einführung des § 32a (formelle Korrespondenz) und die Neufassung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie des § 8b Abs. 1 (materielle Korrespondenz) durch das JStG 2007 und ihrer Erweiterung durch das AmtshilfeRLUmG weisen dem KStBescheid verfahrensrechtl. eine „grundlagenähnliche Wirkung“ für die Veranlagung des Gesellschafters zu (vgl. *Trossen*, DStR 2006, 2295 [2297]). Sie stellen sicher, dass das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren bei Anteilen im BV und der gesonderte EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d EStG bei Anteilen im PV) nur anwendbar sind, wenn auf der Ebene der Gesellschaft eine vGA angenommen wurde. Einen weitergehenden Anwendungsbereich haben die Vorschriften nicht, sodass insbes. über das Vorliegen einer vGA auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters nach wie vor eigenständig zu entscheiden ist (vgl. BFH v. 12.6.2018 – VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141). Sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Gesellschafter ist die vGA eine selbständige Besteuerungsgrundlage iSd. § 157 Abs. 2 AO, die weder isoliert anfechtbar noch der eigenständigen Bestandskraft zugänglich ist (zutr. *C. Pohl*, DStR 2007, 1336 [1338]). Nicht zuletzt wird die vGA auf beiden Ebenen unterschiedlich definiert und es besteht keine vollständige Deckungsgleichheit (vgl. *D. Pohl/Raupach*, FR 2007, 210 [213]). Insofern darf aus der Verwendung des Begriffs „verdeckte Gewinnausschüttung“ in Abs. 3 Satz 2 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG trotz der partiellen Tatbestandswirkung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und der §§ 8b Abs. 1, 32a nicht auf eine umfassende Korrespondenz beider Besteuerungsvorgänge geschlossen werden. Auch aus § 166 AO kann keine Bindung hergeleitet werden (aA FG Rhld.-Pf. v. 23.1.2020 – 6 K 1497/16, EFG 2020, 423, mit Anm. *Martini*).

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

Auswirkung des § 12 Nr. 1 EStG auf die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung: Das (frühere) Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG ist kstl. nicht anwendbar (so schon BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753). Abs. 3 Satz 2 geht dem § 12 EStG vor (vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571). Dennoch wertet der BFH unter dem Gesichtspunkt einer rechtsformneutralen Besteuerung Aufwendungen als vGA, wenn bei entsprechenden Aufwendungen eines Einzelunternehmers oder eines Personengesellschafters § 12 Nr. 1 EStG anzuwenden wäre (vgl. zu Kosten für Auslandsreisen BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666, für Aufteilung BFH v. 7.7.1976 – I R 180/74, BStBl. II 1976, 753; vgl. zur ESt BFH v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl. II 2006, 30). Sind die Aufwendungen nicht nur untergeordnet privat mitveranlasst, konnte demzufolge nach bisheriger Rspr. eine vGA vorliegen (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666; unter dem Gesichtspunkt der Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung bei der Finanzierung von Geburtstagsfeiern vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; zu Lösegeldzahlungen FG Berlin v. 19.6.2000 – 8 K 8497/98, EFG 2001, 308, rkr.). Systematisch wirkte sich § 12 Nr. 1 EStG somit wertend auf den Prüfungsinhalt des Tatbestandsmerkmals der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aus. Nach dem Beschl. des GrS des BFH (vgl. BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) ist fraglich, ob der I. BFH-Senat daran festhalten wird. Formal stünde zwar der Beschl. des GrS einer Beibehaltung der Rspr. nicht entgegen, die FinVerw. geht jedoch zu einer Aufteilung über (vgl. OFD Magdeburg v. 26.11.2010, juris; Thüringer Landesfinanzdirektion v. 24.11.2010, juris; FinMin. Schl.-Holst. v. 1.11.2010, juris). Dies entspricht der vom BFH selbst geforderten Rechtsformneutralität der Besteuerung (vgl. auch BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFHE 229, 129; vgl. auch Anm. 30).

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

102–104 Einstweilen frei.

b) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung**aa) Vermögensnachteil der Körperschaft als Gegenstand der verdeckten Gewinnausschüttung**

105

Gegenstand einer vGA kann jeder Vermögensnachteil einer Körperschaft sein, sei es in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Ohne die vGA wäre das Vermögen stets größer, als es aufgrund der vGA tatsächlich ist. Dies gilt sowohl für beherrschende als auch für nicht beherrschende Gesellschafter (vgl. BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Keine Rolle spielt die Art der Gewinnermittlung, sodass betriebliche Überschusseinkünfte eine vGA nicht ausschließen. Die vGA erfasst jede Form der Einkommensverwendung zugunsten des Gesellschafters (vgl. für den Fall einer ausländ. KapGes., die im Inland Einkünfte aus VuV erzielt, BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFH/NV 1995, 52, mit Anm. -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 nicht vGA-relevant (vgl. BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230, zur Ausübung von Bezugsrechten).

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

106

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

Zurechenbare Handlungsformen: Unerheblich ist, ob die Gesellschaft im Außenverhältnis wirksam verpflichtet wird. Es kommt nicht darauf an, ob dem Vermögensnachteil eine Rechtshandlung im Sinne einer zivilrechtl. Willenserklärung oder eine rein tatsächliche Handlung (insbes. unerlaubte Handlungen, wie zB Diebstahl, Unterschlagung oder Untreue) zugrunde liegt (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352; anders noch BFH v. 13.9.1989 – I R 41/89, BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 18.7.1990 – I R 21/88, BStBl. II 1991, 484, wonach der Vermögensvorteil des Gesellschafters auf einer Rechtshandlung der Organe oder des beherrschenden Gesellschafters beruhen musste). Der Begriff der der Gesellschaft zurechenbaren Handlung ist untechnisch zu verstehen, eine „Handlung“ kann auch ein Dulden oder Unterlassen sein (vgl. BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795), zB das Unterlassen der Geltendmachung einer Forderung gegen den Gesellschafter oder die Kündigung eines ursprünglich angemessenen, zwischenzeitlich jedoch nicht mehr gerechtfertigten Vertrags (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82, BStBl. II 1989, 248; § 20 EStG Anm. 85).

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

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

- *Handlungen der Gesellschaftsorgane*, insbes. des Geschäftsleiters, und Beschlüsse der Gesellschaftsorgane: Die Gesellschaft muss sich das Handeln des Geschäftsführers in jedem Fall zurechnen lassen (vgl. BFH v. 28.1.1992 – VIII R

207/85, BStBl. II 1992, 605), gleichgültig, ob die Gesellschafterversammlung zu- stimmt oder ihre Zustimmung verweigert, der Geschäftsleiter gegen seine Pflichten verstößt oder er mit seinem Handeln einen Straftatbestand erfüllt (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029, sowie die Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 23.1.1986 – X K 39/83, EFG 1986, 307), weil für die Besteuerung ein Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot gem. § 40 AO unerheblich ist (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; krit. Paus, DB 1993, 1258 [1259]; Flume, DB 1993, 1945 [1947]; mit Replik Wassermeyer, DB 1993, 1260; Flume, DB 1993, 1948 [1949]). Der Geschäftsleiter muss nicht in einem mit- gliedschaftsrechtl. Verhältnis zur Gesellschaft stehen.

- ▶ *Handlungen der beherrschenden Gesellschafter*, die unter Überschreitung der Kompetenz für die Gesellschaft vorgenommen werden: Die beherrschende Ge- sellschafterstellung 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. Ver- anlassung der eingetretenen Vermögensminderung oder verhinderten Vermö- gensmehrung (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: An- knüpfungspunkt der stl. Zurechnung ist nicht das Handeln des Minderheitsge- sellschafters, sondern das Dulden seitens der Gesellschaftsorgane oder des be- herrschenden Gesellschafters (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, Anh. zu § 8 Rz. 78a [3/2020]). Dies kann zB durch das Erteilen einer Vollmacht (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351) oder die Zustimmung (Einwilli- gung oder Genehmigung, vgl. §§ 183 ff. BGB) der Gesellschaftsorgane oder – ausgehend von einer stl. Wertung – eines beherrschenden Gesellschafters erfol- gen. Ansonsten findet keine Zurechnung statt, sodass das tatsächliche Ausnut- zen einer nicht beherrschenden Gesellschafterstellung nicht ausreicht (vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 352). Ebenso wenig werden Handlun- gen nicht geschäftsleitender und nicht vertretungsberechtigter Angestellter zu- gerechnet, sofern die Handlungen nicht von den Organen der Gesellschaft oder einem beherrschenden Gesellschafter geduldet werden.
- ▶ *Handlungen des wirtschaftlichen Eigentümers (Inhabers)* der Anteile der Gesell- schaft (zB Treugeber), wenn er ohne Mitwirkung der Gesellschaftsorgane zu seinen Gunsten über das Gesellschaftsvermögen verfügen kann (vgl. Neumann, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 315; zur Zurechnung von Gesellschaftsanteilen vgl. Anm. 123).

cc) Begriffe der Vermögensminderung und der verhinderten Vermögensmehrung

107 (1) Bedeutung der Unterscheidung

Für die Annahme einer vGA ist es unerheblich, ob sich der Vermögensnachteil in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung dar- stellt, da die verhinderte Vermögensmehrung der Vermögensminderung gleichge- stellt wird. Eine Unterscheidung ist jedoch für die Bestimmung des Abflusszeit- punkts von Leistungen gem. §§ 27 Abs. 1 Satz 3, 38 Abs. 1 Satz 3 nF und für die

Bewertung der vGA von Bedeutung. Im „alten“ Anrechnungsverfahren ging es um sog. anderer Ausschüttungen iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF (vgl. Abschn. 77 Abs. 6, Abs. 7 Satz 3 KStR 1995).

(2) Vermögensminderung

108

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

Ermittlung der Vermögensminderung: Die Vermögensminderung bestimmt sich regelmäßig nach den Grundsätzen des (Steuer-)Bilanzrechts unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) und ohne Berücksichtigung des Abs. 3 Satz 2. Der auf diese Weise ermittelte Steuerbilanzgewinn (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV) wird mit demjenigen verglichen, der sich beim Ansatz des Aufwands als Ausschüttung ergibt. Auf diese Weise werden zwei Bilanzen miteinander verglichen. Die Vermögensminderung ergibt sich aus dem Differenzbetrag (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Diese Grundsätze gelten bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung entsprechend, sodass als Vergleichsgröße eine Einnahmenüberschussrechnung unter Berücksichtigung des Geschäfts zu angemessenen Bedingungen heranzuziehen ist (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 72g [3/2020]; zur Neuregelung des § 8 Abs. 2 durch das SEStEG bezüglich unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1–4 vgl. *Küffner/Eisgruber*, GmbHR 2007, 640).

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

Einzelaktbezogene Betrachtung: Erwirbt die Gesellschaft ein WG zu einem überhöhten Preis, ist nur der wirkliche Wert zu aktivieren, sodass im Übrigen handels- und steuerbilanziell sofortiger Aufwand und dementsprechend eine Vermögensminderung vorliegt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116, str.; vgl. auch *Martini/Valta*, DStR 2010, 2329, mit Replik *Kohlhepp*, DStR 2011, 702; zu den Rechtsfolgen einer vGA vgl. Anm. 204). Soweit sich Leistung und Gegenleistung ausgleichen und der Vertrag zu einem Aktivtausch, Aktiv-Passivtausch oder Passivtausch führt, kommt es streng genommen nicht zu einer Vermögensminderung. Dennoch kann nach der Rspr. bei beherrschenden Gesellschaftern bei Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung wegen fehlender Erfüllung der formellen Sonderanforderungen eine vGA vorliegen (vgl. Anm. 144). Mittels der „einzelaktbezogenen Betrachtung“ (vgl. *Ahmann*, DStZ 1998, 495 [496]) löst sich der BFH vom Handelsbilanzrecht und legt seiner Beurteilung ein „geschäftsvorfallbezogenes“ Verständnis zugrunde (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515; BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273; best. durch BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489 mwN; krit. *Hoffmann*, GmbH-StB 2008, 313; *Bareis*, FR 2014, 493 für eine streng bilanzrechtl. Wertung). Die normative Wertung überlagert buchungstechnische Vorgänge (vgl. *Gosch*, BFH/PR 2014, 192). Aus diesem Grund ist zur Beurteilung einer Vermögensminderung auf die

Auswirkung der Leistung der Gesellschaft auf die StBil. und nicht auf das Erg. der handelsrechtl. GuV abzustellen. So führt zB auch die Tilgung einer Verbindlichkeit zu einer vGA, wenn die Zahlung nicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit führt, weil diese aufgrund eines Passivierungsverbots nach § 5 Abs. 2a EStG nicht ausgewiesen werden durfte (vgl. BFH v. 11.12.2018 – VIII R 21/15, BFH/NV 2019, 542 mwN). Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die (bewusst) nicht durchgeführt wurden, sollen – mangels steuerbilanzieller Auswirkung – nicht geeignet sein, eine Vermögensminderung zu bewirken (vgl. FG Köln v. 19.2.1997 – 12 K 4819/91, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 313; *Wassermeyer*, GmbHR 1997, 804, mit Replik *Braun*).

Verhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Betriebsausgaben:

Erkennt man mit der nunmehr stRspr. des BFH das Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft an (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; BFH v. 25.10.2006 – I B 12/05, BFH/NV 2007, 502; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 72 ff.; *U. Prinz*, StuW 1996, 267 [273]; zur Kritik vgl. insbes. *Pezzer*, FR 2002, 1177; umfassend *Hüttemann*, FS Raupach, 2006, 495; *Weber-Grellet*, BB 2014, 2263; dagegen zB *Wassermeyer*, DB 2011, 1828; aA noch BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, zur Liebhaberei bei einer GmbH; zu Genossenschaften vgl. BFH v. 29.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; vgl. Anm. 73; anders ist die Rechtslage jedoch bei Gesellschaften, die nicht dem Abs. 2 unterfallen, BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; *Neu*, EFG 2004, 126; dazu *Gosch*, StBp. 2004, 84 [85]; offen gelassen in BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024; zum europarechtl. Diskriminierungsverdacht [dazu näher *U. Prinz*, FR 2002, 1171 [1172] vgl. auch *Musil*, DStZ 2003, 649 [653]], so schließen sich eine betriebliche und eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung zur Bestimmung der Vermögensminderung nicht aus (*Wassermeyer*, DB 1998, 157 [158]; aA zB *Briese*, GmbHR 2005, 597; vgl. auch *Seeger*, FS Wassermeyer, 2005, 81; s. aber auch Anm. 42 und 69), vielmehr sind sämtliche Aufwendungen mit Ausnahme offener Gewinnausschüttungen „formell“ BA (vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161; vgl. zum Vorrang der vGA vor dem Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 [„vorbehaltlich“] und einer vGA bei Gewährträgerspenden und Spenden anderer KStSubjekte BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.). Der BFH spricht daher von BA, die – bei gesellschaftsrechtl. Veranlassung – „zugleich“ vGA sind (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307; vgl. auch BFH v. 21.2.2018 – I R 46/16, BStBl. II 2020, 412; BFH v. 11.12.2018 – VIII R 21/15, BFH/NV 2019, 542, wonach die gesellschaftsrechtl. Veranlassung den ursprünglichen Veranlassungszusammenhang „überlagert“).

Abgrenzung zur handelsrechtlichen Bilanzierung: Vorgänge, die keine bilanzsteuerrechtl. Auswirkung haben, weil spezifische strechtl. Vorgaben zur Bilanzierung nicht erfüllt werden, ggf. aber handelsrechtl. zu berücksichtigen sind, führen nicht zu einer Vermögensminderung. Die Vermögensminderung muss sich sowohl bei einer Leistungsbeziehung mit einem beherrschenden als auch einem nicht beherrschenden Gesellschafter aus der StBil. ergeben (vgl. BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402). Relevant wird die Bezugnahme auf die StBil. zB im Fall von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG). Werden die dort genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, darf in der StBil. keine Rückstellung passiviert werden. Eine

vGA kann mangels steuerbilanzieller Vermögensminderung nicht vorliegen (vgl. BFH v. 20.12.2006 – I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350, mwN). Dies wirkt sich auch auf fehlerhaft in der Vergangenheit gebildete Rückstellungen aus, die nach dem formellen Bilanzzusammenhang in der ersten offenen Schlussbilanz in vollem Umfang zu korrigieren sind (vgl. BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 1045; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709, mwN; s. auch Anm. 204). Für die Gesellschaft ist diese Rspr. ungünstig, da sich die Gewinnerhöhung, nicht wie bei einer vGA nur auf die im Streitjahr erfolgte überhöhte Zuführung beschränkt, sondern den gesamten Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlich gebildeten Rückstellung und dem nach § 6a EStG zulässigen Betrag umfasst. Im Erg. 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; zur vGA bei späteren Wertberichtigungen gesellschaftsrechtl. veranlasster Forderungen aufgrund des formellen Bilanzzusammenhangs vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62 = BFH/NV 2009, 504). An einer Vermögensminderung fehlt es auch in den Fällen des § 117 BGB (Scheingeschäfte oder Ausbuchung einer Scheinforderung). In diesem Fall wollen die Vertragsparteien die Rechtsfolgen des Geschäfts nicht eintreten lassen, sondern nur den Schein eines Rechtsgeschäfts hervorrufen. Eine Bilanzierung kommt grds. nicht in Betracht, da vermeintliche Forderungen und Verbindlichkeiten nicht aktiviert bzw. passiviert werden dürfen (vgl. Anm. 140; vgl. zu Darlehen auch Anm. 115).

Einstweilen frei.

109

(3) Verhinderte Vermögensmehrung

110

Erbringt die Gesellschaft Leistungen, für die sie nicht angemessen vergütet wird, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Die verhinderte Vermögensmehrung zeichnet sich durch den Verzicht auf BE aus, wie zB bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von WG oder der zinslosen VorausZ von Tantiemen (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; krit. wegen zweifelhafter Rechtsgrundlage *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 254; dagegen *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 70b [3/2020]; *Neumann* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 212; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz, 2006, 4, der Abs. 3 Satz 1 als Rechtsgrundlage heranzieht). Eine verhinderte Vermögensmehrung ist grds. 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), selbst wenn Ansprüche aus Vorsichtsgründen nicht aktiviert werden dürfen (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.). 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 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318, rkr.; vgl. BFH v. 14.8.1985

– I R 149/81, BStBl. II 1986, 86, zur unterbliebenen Einforderung der Mindesteinlage nach § 7 Abs. 2 GmbHG). Unterlässt die Gesellschaft aber bewusst das zivilrechtl. Entstehen einer Forderung gegen ihren Gesellschafter, kann darin eine verhinderte Vermögensmehrung liegen (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, BFH/NV 1997, 355, zur Verzinsung bei Nichteinforderung einer Einlage; vgl. BFH v. 9.8.2006 – I B 20/06, BFH/NV 2007, 108, zur unverzinsten Rückzahlung von Nennkapital vor Wirksamwerden der Kapitalherabsetzung; aA für Ausgleichsansprüche aufgrund konzernpolitischer Weisungen FG Schl.-Holst. v. 17.12.2020 – 1 K 16/19, EFG 2021, 578 mit Anm. Göllner, Az. BFH I R 2/21; dazu C. Pohl, GmbHR 2021, 612 [618f.]), wenn sich dieser Verzicht auf das Betriebsergebnis auswirkt (vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11). Gleiches gilt für das Unterlassen der KapGes., aus gesellschaftsrechtl. Gründen eine Forderung gegen ihren Gesellschafter mit mutmaßlichem Erfolg einzuklagen und ggf. erfolgsversprechend zu vollstrecken (vgl. BFH v. 11.1.2011 – I B 78/10, BFH/NV 2011, 836, mwN). Eine Abgrenzung zwischen der Gewinnerhöhung mittels einer Bilanzberichtigung und einer vGA ist im Hinblick auf die weiteren Folgen der vGA (KSt-Erhöhung nach § 38 Abs. 2, Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Anrechnungsverfahren und Anwendung der Korrespondenzregelungen, vgl. Anm. 100f.) notwendig. Eine verhinderte Vermögensmehrung liegt auch vor, wenn die Gesellschaft eine sich ihr konkret bietende Geschäftschance nicht nutzt, sondern diese unentgeltlich ihrem Gesellschafter überlässt (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, BFHE 178, 371; Steck, GmbHR 2005, 1157; abgrenzend zur Weiterleitung nur dem Gesellschafter eingeräumter günstiger Konditionen vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 49). Allerdings müssen für Zwecke der vGA konkrete Anhaltspunkte festgestellt werden können, dass eine Vermögensmehrung möglich gewesen wäre und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter darauf nicht verzichtet hätte, denn Abs. 3 Satz 2 dient nicht der pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 5107/00, EFG 2004, 1156, rkr.; einschränkend auch BFH v. 31.1.2002 – I R 13/01, BFH/NV 2002, 1172). Der verhinderten Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft muss nach der Rspr. ein Vorteil oder zumindest die Möglichkeit der Entstehung eines solchen Vorteils beim Gesellschafter entsprechen (vgl. zu dieser Korrespondenz FG Schl.-Holst. v. 17.12.2020 – 1 K 16/19, EFG 2021, 578 mit Anm. Göllner, Az. BFH I R 2/21; vgl. aber auch Anm. 167).

Ermittlung der verhinderten Vermögensmehrung: Erst durch einen Vergleich mit marktüblichen Konditionen lässt sich die verhinderte Vermögensmehrung dem Grunde (und der Höhe) nach feststellen, sodass auch ein entgangener Gewinn erfasst wird. Die Ermittlung der Höhe der verhinderten Vermögensmehrung unterscheidet sich nicht von der einer Vermögensminderung. Mit Hilfe der StBil. wird unter Rückgriff auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz und ohne Anwendung des Abs. 3 Satz 2 der Unterschiedsbetrag berechnet. Vergleichsgröße für den ermittelten StBil-Gewinn ist der Betrag, der sich bei Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergäbe (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801). Auch in diesem Zusammenhang wirkt sich die Rspr. zum Fehlen einer außerbetrieblichen Sphäre einer KapGes. aus. Tätigt nämlich eine KapGes. Aufwendungen im Privatinteresse ihrer Gesellschafter, kommt es nicht nur hinsichtlich des Aufwands, sondern auch in Höhe eines angemessenen Gewinnaufschlags zu einer vGA (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793; zu Fragen der Höhe des Gewinnaufschlags vgl. Haas, DStR 2008, 1996). Nutzungsvorteile sind ohne Rücksicht darauf, wie sie

sich zusammensetzen, zu erfassen (vgl. BFH v. 22.12.2010 – I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Die Rechtsfolge des Hinzurechnens eines Gewinnaufschlags kann eine Abgrenzung zu nichtabziehbaren BA nach § 4 Abs. 5 EStG erforderlich machen (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFH/NV 2007, 1230).

Einstweilen frei.

111

dd) Sonderfall Buchungsfehler

112

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

Fehlende Relevanz von Buchungsfehlern für verdeckte Gewinnausschüttungen:

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

Ausnahme: Allerdings schließt nicht jede Korrektur eines Bilanzierungsfehlers eine vGA (rückwirkend) aus. Nur bei sog. „Fehlbuchungen“, die auf einem Versehen beruhen, kann das Entstehen einer vGA verhindert werden (vgl. BFH v. 18.3.2014 – V B 33/13, BFH/NV 2014, 907). Handelte es sich bei dem Bilanzierungsfehler hingegen um einen außerbetrieblichen, durch den Gesellschafter (GesGf.) bewusst veranlassten Vorgang, kommt eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht (zum Begriff der inner- und außerbetrieblichen Schadenszufügung vgl. Anm. 115). Zwar ist auch dann ggf. die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen, diese Forderung ist stl. jedoch eine Einlageforderung und verhindert damit nicht die vGA (vgl. BFH v. 22.10.2003 – I R 23/03, BFH/NV 2004, 667 und Anm. 223; zur Rückforderung handels-

rechtl. vGA aufgrund von § 31 GmbHG oder einer Satzungsklausel BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; BFH v. 30.5.2001 – I B 176/00, BFH/NV 2001, 1456; zum sog. Vorteilsausgleich vgl. Anm. 115), sodass 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; FG Münster v. 22.6.2016 – 7 K 691/12, DStRE 2017, 1504, rkr., vgl. Anm. 160; eingehender auch *U. Prinz*, WPg 2006, 1409; *Pieske-Kontny*, StBp. 2019, 157).

113–114 Einstweilen frei.

ee) Kein Vermögensnachteil bei Vorteilsausgleich

115 (1) Grundlagen und Erscheinungsformen des Vorteilsausgleichs

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

Kein Vorteilsausgleich bei Einlagen: Ein die Vermögensminderung ausschließender Vorteilsausgleich findet nicht statt, wenn der Ausgleich auf gesellschaftsrechtl. Grundlage in Form einer (verdeckten) Einlage oder eines verlorenen Gesellschafterszuschusses erfolgt (vgl. zu Einlagen BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Die Abgrenzung zwischen schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Grundlagen des Vorteilsausgleichs erfolgt im Einzelfall. Insoweit lassen sich auch die Tatbestandsmerkmale der vGA nicht im Sinne einer strikten Prüfungsreihenfolge trennen, sondern gehen ineinander über. Nicht übersehen werden darf allerdings, dass die den Nachteil kompensierende Forderung gemäß dem Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB aktivierungsfähig sein muss. Dies ist nur der Fall, wenn der Anspruch feststeht oder zwischen den Beteiligten unstr. ist (vgl. BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/03, BFH/NV 2004, 182). Auch bei einem gescheiterten Vorteilsausgleich wird der Wert der vGA nicht durch den Wert einer verdeckten Einlage (vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/

06, BStBl. II 2007, 961) oder eines nicht einlagefähigen Nutzungsvorteils gemindert (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244, mwN).

Notwendigkeit der Zurechnung: Der Vorteil muss der Gesellschaft zugerechnet werden können und darf sich nur über den Gesellschafter und nicht über einen Dritten vollziehen. Verrechnungen im Organkreis sind unzulässig (vgl. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; einschränkend *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 263; vgl. allerdings zur Möglichkeit der Verrechnung nicht gegenseitiger Forderungen unter Anwendung des § 267 BGB FG Nds. v. 1.10.1999 – VI 156/99 V, GmbHR 2000, 191, rkr.).

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

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

Nach Auffassung des VIII. BFH-Senats kann ein zu aktivierender (Schadensersatz-)Anspruch die Annahme einer vGA nicht verhindern. Der Schadensersatzanspruch setze eine vGA voraus, folge ihr also um eine logische Sekunde nach. Dann sei der Rückforderungsanspruch stets eine Einlageforderung und habe auf den Vorgang der vGA keinen Einfluss mehr (vgl. BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105; krit. *Schwedhelm/Binnewies*, GmbHR 2005, 66; *Schwedhelm/Binnewies*, GmbHR 2005, 151; *Wassermeyer*, GmbHR 2005, 149; zur Rückgewähr einer vGA wegen Verletzung der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht vgl. BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Folgt man der Auffassung des I. Senats, führt die „erfolgswirksame“ Aktivierung einer Forderung gegen den Gesellschafter aufgrund der Anknüpfung an (steuer-)bilanzielle Vorgaben nicht zu einer Vermögensminderung (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846; BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916). Jedenfalls hat sich in der Rspr. der im Schrifttum geäußerte Einwand, eine Einlage liege nicht vor, wenn der Gesellschaft etwas geleistet werde, worauf sie ohnehin einen Anspruch habe (vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 676), sodass der Rückfor-

derungsanspruch 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. *Man-gold*, 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 der – praxisrelevante – Fall des Rückzahlungsanspruchs bei Gewährung eines Darlehens. Gegebenenfalls ist mit der Zuwendung der „Darlehensvaluta“ und trotz des buchmäßigen Ausweises als „Darlehen“ keine Rückzahlung, sondern eine (verdeckte) Ausschüttung beabsichtigt. Ausgehend von § 117 BGB führt ein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen im Zeitpunkt der Zuwendung der „Darlehensvaluta“ dann zu einer Vermögensminderung im Sinne der Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA, wenn ihr von vornherein kein Gegenwert gegenübersteht und davon auszugehen ist, dass eine Rückzahlungsverpflichtung nicht begründet werden soll (vgl. dazu zB BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234; BFH v. 2.2.2005 – VIII B 191/03, BFH/NV 2005, 1318; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 32/12, HFR 2015, 928 zu fehlenden Zins- und Tilgungsleistungen; BFH v. 16.6.2015 – IX R 28/14, BFH/NV 2015, 1679; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.; FG Münster v. 12.4.2019 – 13 K 3923/16 K,G, EFG 2019, 1328, rkr.; vgl. auch H 8 Abs. 5 „Darlehensgewährung“ KStR 2015). Insoweit können bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit der behaupteten Darlehensvereinbarung auch die Umstände relevant werden, die bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit herangezogen werden, auch wenn die fehlende Fremdüblichkeit nicht zwingend zu dem Schluss führt, dass die behauptete Darlehensvereinbarung nicht ernsthaft begründet werden sollte (vgl. FG Münster v. 15.5.2019 – 13 K 2556/15 K,G, EFG 2019, 1553, rkr.). 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; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62; auch FG München v. 4.12.2007 – 6 K 1252/07, juris, rkr., zum unbesicherten Darlehen). Einzelne Mängel der Vereinbarung führen nicht zwangsläufig zur Einordnung einer Auszahlung als vGA, sondern sind als Indizien dazu heranzuziehen, ob das Darlehensgeschäft als schuldrechtl. Vertrag ernsthaft gewollt war oder ob es eine Ausschüttung verdecken sollte. Scheitert die Aktivierung eines Anspruchs an der zivilrechtl. Wirksamkeit, so ist der Abfluss der Leistung der Gesellschaft als Aufwand zu erfassen und es liegt eine sofortige Vermögensminderung vor. Im Übrigen ist insbes. bei Darlehen zwischen der erfolgsneutralen Darlehenshingabe und einer die Vermögensminderung bewirkenden erfolgswirksamen Teilwertabschreibung zu trennen (vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710; zum Ganzen *Schmitz-Herscheidt*, NWB 2019, 2848). Eine spätere Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1

Satz 4 und Nr. 2 Sätze 2f. EStG der teilwertberechtigten Forderung bewirkt im Sinne einer „umgekehrten“ oder „negativen“ vGA eine außerbilanzielle Gewinnkürzung (vgl. *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 134; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 653, unter Hinweis auf BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 9).

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 §§ 812 ff. BGB können aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht ohne Weiteres aktiviert werden und die Vermögensminderung ausgleichen.

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

Einstweilen frei.

116–117

(2) Einzelfragen zum Vorteilsausgleich

118

Besonderheiten bei beherrschenden Gesellschaftern: Ist an dem Vertrag ein beherrschender Gesellschafter beteiligt, sind ergänzend die formellen Anforderungen an den Fremdvergleich mit beherrschenden Gesellschaftern zu erfüllen (vgl. Anm. 144 ff.). Es bedarf einer im Voraus getroffenen, wirksamen, klaren und eindeutigen Vereinbarung (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82 BStBl. II 1989, 248). Ein Vorteilsausgleich ist klar und im Voraus vereinbart, wenn bei Vertragsabschluss die Leistungspflichten aus dem gleichen oder einem anderen Vertrag nachweisbar Grundlage oder Bestandteil der vertraglichen Vereinbarung waren und bei der Bemessung von Leistung und Gegenleistung berücksichtigt wurden (vgl. BFH v. 10.3.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635). Wird im Rahmen einer Aufhebungsvereinbarung mit einem Geschäftsführer der Anspruch aus einer Rückdeckungsversicherung gegen Verzicht auf eine Pensionsverpflichtung übertragen, liegt zB keine Verknüpfung vor, wenn gegen die formellen Sonderanforderungen verstoßen wird (vgl. BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, BFH/NV 2006, 1515, mit Anm. -sch, DStR 2006, 1175; krit. *Hoffmann*, GmbHR 2006, 824 [825]; aA die Vorinstanz FG Köln v. 17.3.

2005 – 13 K 1531/03, EFG 2005, 1075, rkr., mit Anm. *Brandis; Lederle*, GmbHR 2004, 269 [274]).

Vorteilsausgleich bei Verstoß gegen Kapitalerhaltungsvorschriften: Soweit aufgrund der sog. November-Entsch. des BGH (vgl. BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; zur Aufgabe dieser Rspr. BGH v. 1.12.2008 – II ZR 102/07, GmbHR 2009, 199, sog. Dezember-Entsch.) in der Literatur umstritten war, ob ein Vorteilsausgleich bei einem Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften möglich war (vgl. *Berg/Schmich*, FR 2005, 190 [191]; aA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 692, unter Hinweis auf die ungeschmälerzte Leistungsfähigkeit; *Wienands/Teufel*, GmbHR 2004, 1301 [1302]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 72c [3/2020]), hat sich uE der Streit mit der geänderten BGH-Rspr. und aufgrund der Rückkehr zur bilanziellen Betrachtungsweise mit dem MoMiG v. 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026, erledigt. Durch die Ergänzung des § 30 Abs. 1 GmbHG werden werthaltige Darlehen an den Gesellschafter nicht mehr in Eigenkapital umqualifiziert (vgl. BRDrucks. 354/07, 93 ff., 119; *Winter*, DStR 2007, 1484). Allerdings kann sich ein vGA-Risiko ergeben, wenn die gesellschaftsrechtl. Verpflichtungen der Geschäftsführung zur laufenden Prüfung eingegangener Kreditrisiken aus dem sog. Dezember-Urteil nicht eingehalten werden (vgl. auch *Podewils*, GmbHR 2009, 803).

Schadensersatzansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers: In den Fällen einer etwaigen Pflichtverletzung des GesGf. bedarf es im Vorfeld der Prüfung, ob überhaupt eine Forderung der Gesellschaft besteht. Bei einer mehrgliedrigen Gesellschaft ist das regelmäßig nicht der Fall, wenn die Gesellschafterversammlung dem Handeln des Geschäftsführers zustimmt. Daher scheidet auch beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer idR die Möglichkeit der Aktivierung eines Schadensersatzanspruchs aus (vgl. BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427; BFH v. 31.1.2000 – II ZR 189/99, GmbHR 2000, 330; FG Ba.-Württ. v. 17.6.1999 – 6 K 66/99, juris, rkr.; differenzierend *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 431, bei Begünstigung eines Nahestehenden). Handelte der beherrschende oder nicht beherrschende GesGf. einer mehrgliedrigen Gesellschaft ohne die Zustimmung der Gesellschafterversammlung, hat er jedoch weder sich selbst noch einer ihm nahestehenden Person einen Vermögensvorteil verschafft, ist die Vermögensminderung betrieblich veranlasst und ein Schadensersatzanspruch erfolgswirksam zu aktivieren (vgl. dagegen bei der eigenützigen 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, denn nicht jeder Schaden, den ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zuführt, ist eine vGA (vgl. *Wassermeyer*, FR 1997, 563).

119 Einstweilen frei.

c) Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst**aa) Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses****(1) 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 ist in ihrer Funktion der Abgrenzung der Einkommensverwendung von der Einkommenserzielung dogmatische Grundlage der vGA (aA *Bauschatz*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH, 2001, 39 ff., 44, der den Fremdvergleich als das der vGA zugrunde liegende Prinzip ansieht). Damit schlägt sich auch in der Dogmatik der vGA der Veranlassungsbegriff als steuersystematischer Abgrenzungs- und Zuordnungsmaßstab nieder, der eine sachgerecht wertende und gleichheitskonforme Trennung von Erwerbs- und „Privat“-Sphäre ermöglichen soll (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; zu § 19 EStG § 19 EStG Anm. 150 unter Bezugnahme auf BFH v. 17.9.1982 – VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 8.205 ff.).

Für Zwecke der stl. Gewinnermittlung überlagert die gesellschaftsrechtl. Veranlassung die betriebliche Veranlassung der fraglichen Aufwendungen (vgl. dazu *Gosch*, BFH/PR 2014, 1922, auch zur Formulierung in BFH v. 11.9.2013 – I R 28/12, BStBl. II 2014, 726; zu Spenden vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; BFH v. 12.3.2014 – I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092).

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

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

121

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

Notwendigkeit eines Gesellschaftsverhältnisses: Der BFH hat zunächst die Auffassung vertreten, es bedürfe einer kapitalmäßigen Beteiligung des Gesellschafters an einer Körperschaft. Dazu sei eine Vergleichbarkeit der Rechte der Mitglieder der in Betracht kommenden Körperschaft mit der Beteiligung an einer KapGes. erforderlich (vgl. BFH v. 11.2.1987 – I R 43/83, BStBl. II 1987, 643). Daran hält der BFH nicht mehr fest. Er prüft, ob die eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung geeignet ist, zu einem Vorteil bei demjenigen zu führen, der über Mitgliedschaftsrechte oder mitgliedschaftsähnliche Rechte Einfluss auf die der KSt unterliegende Gesellschaft nehmen kann. Damit ist die Beteiligung des Empfängers an der die Leistung gewährenden Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG keine Voraussetzung der vGA (vgl. BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; vgl. zur Entwicklung der Rspr. *Pel*, DB 2004, 1065). Dies bedeutet zum einen, dass an der Gesellschaft die Möglichkeit eines gesellschaftsrechtl. oder mitgliedschaftlichen Verhältnisses bestehen muss, und zum anderen, dass sich eine vGA nicht (ohne Weiteres) auf Personen erstrecken kann, die nicht in einem solchen Verhältnis zu der

Gesellschaft stehen. Deshalb scheidet die Annahme einer vGA bei einer Stiftung aus (vgl. BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37; BFH v. 12.10.2011 – I R 102/10, BStBl. II 2014, 484; aA *Schulze zur Wiesche*, DStZ 1991, 161; verdeckte Einkommensverwendungen werden bei Stiftungen jedoch nach § 10 Nr. 1 erfasst). Ebenso fehlt es den in § 1 Abs. 1 Nr. 5 genannten nichtrechtsfähigen Anstalten und Vermögensmassen an einer mitgliedschaftsrechtl. Struktur (aA *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 109 [118], der die Annahme einer vGA bei jedem KStSubjekt für möglich hält).

Für verdeckte Gewinnausschüttungen relevante Gesellschaftsformen:

- *GmbH und Aktiengesellschaft* als die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 genannten KapGes., einschließlich der Europäischen Aktiengesellschaft sowie der UG (haftungsbeschränkt). Keine Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist die zivil- und handelsrechtl. Existenz der KapGes. (§§ 11 Abs. 1 GmbHG, 29 AktG). Auch die sog. VorKapGes. (Errichtung mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bei der GmbH mit Abgabe der Gründungserklärung bei der Einmann-GmbH oder mit Feststellung der Satzung bei der AG) kann verdeckt ausschütten (vgl. BFH v. 8.9.1993 – I R 27/93, BFH/NV 1994, 413). Demgegenüber ist bei der Vorgründungsgesellschaft, die in der Zeit bis zur Begr. der VorKapGes. besteht, eine vGA nicht möglich. Die Vorgründungsgesellschaft ist stl. eine Mitunternehmerschaft, sodass Zuwendungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und als Entnahmen nach § 4 Abs. 1 EStG zu beurteilen sind. Wie sich aus § 11 Abs. 6 ergibt, gelten die Grundsätze der vGA im Liquidationsstadium bis zum Erlöschen der Gesellschaft als Subjekt der KSt.

Besonderheiten der GmbH & Co. KG: Bei der GmbH & Co. KG kann eine vGA nur in Bezug auf die (Komplementär-)GmbH erfolgen (vgl. *Neumann*, GmbH-StB 2007, 17; *Schulze zur Wiesche*, BB 2005, 1137; *Wassermeyer*, GmbHR 1999, 18), also im Verhältnis zum Gesellschafter der Komplementär-GmbH, auch wenn er nicht Kommanditist ist. Im Übrigen muss der Mitunternehmer der GmbH & Co. KG zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sein. Verfahrensrechtlich erfolgt die Entsch. grds. in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung, wenn die Frage nach dem Vorliegen einer vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils der KapGes. an der PersGes. verbunden ist (vgl. BFH v. 29.11.2006 – I R 78-80/05, BFH/NV 2007, 1091; zum Verfahrensrecht bei der GmbH & atypisch Still vgl. OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299; OFD Rostock v. 19.12.1999, DStR 2000, 591; zur GmbH & atypisch Still vgl. *Breithecker/Radde*, DStZ 2018, 371; zur Abgrenzung bei einer Einbringung des Unternehmens der GmbH in eine KG BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867).

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

zukommen lässt (zB durch ein überhöhtes Geschäftsführergehalt, zinsverbilligtes Darlehen oder Übertragung von WG gegen ein unangemessen niedriges Entgelt).

- *Ausländische Kapitalgesellschaften*, die mitgliedschaftlich organisiert und in Deutschland stpfl. sind, insbes. die englische Private Limited Company (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1; vgl. *Wachter*, FR 2006, 358 [364]; zur Ltd., Ltd. & Co. KG und Ltd. & Still vgl. *Janssen*, GSTB 2007, 178; vgl. nunmehr aber BMF v. 30.12.2020 – IV A 3 – S 0284/20/10006:003, BStBl. II 2021, 46). Dies gilt auch für inländ. BS ausländ. KapGes., wenn der die vGA auslösende Vermögensnachteil auf einem Vorgang beruht, der sich im Aufwand dieser BS niedergeschlagen hat. Der BFH stellt auch bei Leistungsbeziehungen mit dem Stammhaus nicht auf sog. *self-executing*-Regelungen zur Gewinnabgrenzung im jeweiligen DBA ab (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I B 171/07, BFH/NV 2008, 1060; BFH v. 24.8.2012 – I R 5/10, BFH/NV 2012, 271).
- *Kommanditgesellschaften auf Aktien* im Verhältnis zu den Kommanditaktionären und den persönlich haftenden Gesellschaftern in ihrer Eigenschaft als Kommanditaktionäre (vgl. § 278 Abs. 3 AktG), nicht jedoch für die in § 9 Abs. 1 Nr. 1 bezeichneten Gewinnanteile und Vergütungen an den persönlich haftenden Gesellschafter, da diese stets Einkommensverwendung sind.
- *Genossenschaften* iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298; zum Vorrang des § 22 gegenüber der vGA vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 37/06, BFHE 218, 113; *Herlinghaus*, DStZ 2003, 865) einschließlich der Europäischen Genossenschaften.
- *Betriebe gewerblicher Art* von jPöR (vgl. BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; vgl. auch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG); obwohl die Trägerkörperschaft nicht in einem mitgliedschaftsähnlichen Verhältnis zum BgA steht, wendet die bisherige stRspr. die Grundsätze zwischen KapGes. und Alleingesellschafter entsprechend an (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; aA *Rader*, BB 1977, 1441 [1443]; vgl. Anm. 101); dies gilt auch für das Verhältnis einer Sparkasse zu ihrem Gewährträger sowie zu dessen Mitgliedern (vgl. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822).
- *Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit* (vgl. BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; BFH v. 17.2.2010 – I R 52/09, BStBl. II 2011, 340, aE zu Beitragsrückerstattungen).
- *Rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine* (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99; BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536 mwN; FG Köln v. 19.1.2017 – 13 K 1160/13, EFG 2017, 1378, rkr.).

Einstweilen frei.

122

(3) Inhaber des Gesellschaftsanteils

123

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

Zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Anteilseigner: Gesellschafter ist entweder der zivilrechtl. Inhaber (§ 39 Abs. 1 AO) oder der wirtschaftliche „Eigentümer“ (Inhaber, § 39 Abs. 2 AO) des Anteils. Relevant wird eine abweichende Zurechnung nach § 39 Abs. 2 AO vor dem dinglichen Vollzug durch formwirksame Ab-

tretung, wenn der Erwerber alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte in Form der Vermögens- und Verwaltungsrechte (insbes. Gewinnbezugsrecht, Stimmrecht, zB aufgrund einer Stimmrechtsbindung, vgl. BFH v. 17.2.2004 – VIII R 26/01, BStBl. II 2004, 651, zu § 17 EStG) ausübt. Gleiches gilt für ein Treuhandverhältnis (vgl. BFH v. 28.1.2001 – I R 12/00, BStBl. II 2001, 468, auch zum Erfordernis einer unabhängig von der Beteiligungsquote erforderlichen, im Vorhinein getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung, die vereinbarungsgemäß durchgeführt werden muss; BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152; vgl. auch FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 2542/17 K,G, EFG 2020, 1438, rkr., mit Anm. *Schmitz-Herscheidt*), eine Unterbeteiligung (vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857) oder einen Nießbraucher mit Stimm- und Gewinnbezugsrecht (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 56 [3/2020]), auch zur gleichzeitigen Annahme einer vGA gegenüber dem Gesellschafter; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; vgl. zur Rechtslage bei wechselseitigen Optionen BFH v. 11.7.2006 – VIII R 32/04, BFH/NV 2007, 141). Auf eine StPflcht des Anteilseigners in Deutschland kommt es nicht an (vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571). Eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist selbst kein Anteilseigner (vgl. BFH v. 21.10.2014 – VIII R 22/11, BStBl. II 2015, 687).

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

- ▶ **Zukünftiger Anteilseigner:** Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kann in Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis erfolgen. Es reicht aus, wenn die Leistung der Gesellschaft im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begr. des Gesellschaftsverhältnisses steht und der Leistungsempfänger auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; BFH v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125; aA *Wichmann*, DB 1994, 2101 [2102]; krit. und differenzierend *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 518 f., der auf die gesellschaftsrechtl. Veranlassung abstellt und ggf. den Erwerber der Geschäftsanteile als nahestehende Person des Veräußerers wertet; vgl. zur Einlage eines [Noch-]Nichtgesellschafters BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 436). Eine vGA kann bspw. in Form der verhinderten Vermögensmehrung durch Verkauf eigener Anteile zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen neuen Gesellschafter vorliegen. Besteht allerdings noch kein konkreter Bezug auf ein zukünftiges Gesellschaftsverhältnis, so ist eine Vereinbarung, die mit einem beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter als gesellschaftsrechtl. veranlasst zu werten wäre, auch nach Begr. des Gesellschaftsverhältnisses ausschließlich betrieblich veranlasst. Erst eine spätere Vertragsänderung unterliegt den Regeln des (ggf. auch internen) Fremdvergleichs (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88). Aufwendungen der Gesellschaft an einen Dritten in der Absicht, diesen als neuen Gesellschafter zu gewinnen, sollen ebenfalls keine vGA begründen (vgl. BFH v. 3.7.1968 – I 83/65, BStBl. II 1969, 14).
- ▶ **Ehemalige Anteilseigner:** Der Annahme einer vGA steht das Ausscheiden des Anteilseigners aus der Gesellschaft nicht entgegen (vgl. BFH v. 22.6.1977 – I R 171/74, BStBl. II 1978, 33; BFH v. 16.12.2009 – I B 76/09, BFH/NV 2010, 1135; FG München v. 13.3.2017 – 7 K 1767/15, DStR 2018, 74, rkr.). 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 bspw. der Gesellschafter Anteile zu einem unangemessen hohen Preis unter Aufgabe seiner Gesellschafterstellung an die Gesellschaft, liegt eine vGA in Form der Vermögensminderung vor (vgl. BFH v. 16.2.1977 – I R 163/75, BStBl. II 1977, 572; vgl. auch zur vGA beim Erwerb eigener Anteile zum Zweck der Einziehung *Wassermeyer*, DStR 1990, 158 [160]; *Rose*, GmbHR 1999, 373). In diesem Fall sind die Anteile mit dem wahren Wert zu aktivieren; der verbleibende Betrag stellt als außerbilanziell hinzuzurechnender Aufwand eine vGA an den (ehemaligen) Gesellschafter dar. Der den wahren Wert übersteigende Aufwand ist dagegen nur betrieblich veranlasst, wenn er (ausnahmsweise) ausschließlich der Abfindung lästiger Gesellschafter dient (vgl. BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438 mwN). Entscheidend ist, dass der Rechtsgrund für die Leistungsbeziehung (zB bei einer Pensionszusage) zu einem Zeitpunkt geschaffen wurde, in dem der Vorteilsempfänger noch Gesellschafter war (vgl. BFH v. 10.11.1993 – I R 36/93, BFH/NV 1994, 827 mwN). Daher können auch spätere Miet- oder Zinszahlungen zu vGA führen, obwohl der Zuwendungsempfänger nicht mehr Gesellschafter ist.

Einstweilen frei.

124

(4) Nahestehende Person als Vorteilsempfänger

125

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

Gesellschafterbezogene Zurechnung des Vorteils beim Nahestehenden: Erforderlich ist stets die Feststellung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Zuwendung an den Dritten im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter (vgl. zur Notwendigkeit einer Einzelfallprüfung BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204). Eine vGA scheidet daher aus, wenn die Ursache der Vorteilszuwendung ausschließlich im Verhältnis zwischen der nahestehenden Person und der Gesellschaft liegt (vgl. BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306, auch zur Darlegungspflicht der Gesellschaft; BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569). Der Zuwendungsempfänger muss zugleich dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zur Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. BFH v. 25.10.1963 – I 325/61 S, BStBl. III 1964, 17; häufig stehen solche Personen jedoch auch dem Gesellschafter nahe). Zwar erfolgt die Zuwendung an die nahestehende Person im Interesse des Gesellschafters, ein Vorteil für den Gesellschafter ist jedoch nicht erforderlich (Änderung der Rspr. ab 1996; vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 228). Gleichwohl verstärkt ein eigener Vorteil des Gesellschafters, zB eine Schuldbefreiung oder die Ersparnis eigener Aufwendungen, die Indizwirkung. Auch setzt die vGA an eine nahestehende Person nicht voraus, dass der Gesellschafter die vorteilsgewährende Gesellschaft beherrscht (vgl. BFH v. 14.3.2017 – VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174, s.u. „Kapitalgesellschaften“).

Voraussetzungen des Nahestehens: Das Nahestehen kann aus familien-, gesellschafts-, schuldrechtl. oder rein tatsächlichen Umständen hergeleitet werden (vgl.

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

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

Im Einzelnen können folgende Personen dem Gesellschafter nahestehen:

- ▶ **Verwandte** (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797) einschließlich geschiedener Ehegatten und Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft (vgl. BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; -el, DB 1988, 2176, allerdings dahingehend einzuschränken, dass es eines Vorteils für den Gesellschafter nach der Rspr. nicht mehr bedarf). Die Einbeziehung von Ehegatten verstößt nicht gegen Art. 6 GG (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 103/86, BStBl. II 1988, 786).
- ▶ **Lebensgefährten** (vgl. BFH v. 20.10.2015 – I B 2/15, BFH/NV 2016, 424; zum Begriff vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 SÜG).
- ▶ **Enge Freunde** (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301); nicht jedoch Personen, zu denen gewöhnliche freundschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. FG Brandenb. v. 2.9.2003 – 2 K 1263/01, EFG 2004, 1859, rkr., nachgehend BFH v. 27.4.2005 – I R 75/04, BStBl. II 2005, 702). Ob Personen aus sonstigen persönlichen Beziehungen, wie zB Dankbarkeit und moralischer Verpflichtung (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 64c [3/2020]) als nahestehend zu werten sind, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden.
- ▶ **Personengesellschaften** (vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1985, 631; uE BFH v. 5.12.1990 – I R 106/88, BFH/NV 1991, 841, zur GbR überholt, da aufgrund BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056, die GbR rechtsfähig ist, sodass auch die GbR nahestehend sein kann; so auch *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 69a [3/2020]), mit Ausnahme der stillen Gesellschaft. Es kommt nicht darauf an, dass an der PersGes. auch Gesellschafter beteiligt sind, die nicht Gesellschafter der leistenden KapGes. sind (vgl. BFH v. 1.10.1986 – I

R 54/83, BStBl. II 1987, 459; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr.).

- ▶ *Kapitalgesellschaften* (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836; einschließlich ausländ. KapGes., vgl. FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr.), auch, wenn (nur) Angehörige des Gesellschafters daran beteiligt sind, da sich auf diese Weise der Wert der Beteiligung der Angehörigen erhöht (vgl. BFH v. 31.7.1974 – I R 238/72, BStBl. II 1975, 48). Auf eine beherrschende Stellung kommt es grds. weder in der vorteilsgewährenden noch der vorteilsempfangenden KapGes. an (vgl. BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BStBl. II 2011, 62, auch abgrenzend zu BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 22.10.2014 – I B 169/13, BFH/NV 2015, 234; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 32/14, BFH/NV 2017, 1174).
- ▶ *Verbundene Unternehmen* iSd. § 15 AktG; dies gilt sowohl zwischen der Muttergesellschaft und Tochter- oder Enkelgesellschaften als auch zwischen Schwestergesellschaften (vgl. zur vGA an die Muttergesellschaft und der anschließenden Einlage in die Schwestergesellschaft BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; zu den Rechtsfolgen im Konzern s.u.).
- ▶ *Mitgesellschafter*, allerdings nicht dadurch, dass einem bestimmten Ausschüttungsverhalten gleichgelagerte Interessen im Sinne einer gleichgelagerten Motivation zugrunde liegen (vgl. zum Sonderfall der Beschlussfassung über inkongruente Gewinnausschüttungen unter Anwendung des sog. Schütt-aus-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 Mitgesellschafters veranlasst ist.
- ▶ *Mitglieder eines Vereins*, wenn dieser Gesellschafter einer KapGes. ist, selbst wenn die Zuwendung an einen weiteren Verein, zu dem die Mitglieder ebenfalls in einem mitgliedschaftlichen Verhältnis stehen, erfolgt (vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322).
- ▶ *Nahestehende Personen der Trägerkörperschaft eines Betriebs gewerblicher Art* (vgl. BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586); nicht aber bei Zuwendungen an kreisangehörige Gemeinden, wenn der Landkreis Gewährträger ist (vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849).
- ▶ *Gemeinnützige Körperschaften* (vgl. BFH v. 10.6.2008 – I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704; FG Köln v. 21.3.2018 – 10 K 2146/16, EFG 2018, 1676, Az. BFH I R 16/18).

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

Zurechnung der Kapitalerträge beim Gesellschafter: Als Rechtsfolge wird dem Gesellschafter Kapitalertrag zugerechnet, obwohl die Zuwendung an die nahestehende Person erfolgte und bei dieser möglicherweise auch einer anderen Ein-

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

126–129 Einstweilen frei.

130 **bb) Kriterien des Veranlassungszusammenhangs**

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

Objektiver Veranlassungszusammenhang: Trotz ihrer regelungsübergreifenden Bedeutung behandelt die Rspr. die stl. Veranlassung unterschiedlich. Eine auf die Einnahmeerzielung bezogene Veranlassung von Aufwendungen liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser stl. relevanten Tätigkeit gemacht werden (vgl. § 9 EStG Anm. 115 ff., 145 ff.). Wie die Fälle der sog. unfreiwilligen Aufwendungen zeigen, kommt allerdings der subjektiven Komponente nach den Umständen des Einzelfalls keine Bedeutung zu. Obwohl bei der Zurechnung von Aufwendungen und bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung im Kern zwischen Einkunftserzielung und -verwendung abgegrenzt werden soll, wird die gesellschaftsrechtl. Veranlassung idR objektiv bestimmt.

Grundzüge der Prüfung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung: Die Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung beruht auf einer Wertung des Sachverhalts. Aufwendungen sind nur dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führen zu einer vGA, wenn sie hierzu in einem stl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Betrachtung des die Aufwendungen

auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung des maßgeblichen Moments zu der gem. Abs. 3 irrelevanten Gesellschaftersphäre (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). Nur wenn die Aufwendungen nicht oder nur in einem unbedeutenden Maß dem Zweck dienen, einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden, können sie ohne die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 als BA abziehbar sein. Steht dagegen die Absicht, einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden, im Vordergrund, so verdrängt diese gesellschaftsrechtl. Veranlassung die betriebliche. Daher sind die die Aufwendungen auslösenden Momente zu gewichten und gegeneinander abzuwägen, um festzustellen, welches Moment das letztlich maßgebende war. Kommt es insoweit für die Annahme einer betrieblichen oder gesellschaftsrechtl. Veranlassung auf die Motivation für die Aufwendungen an, so ist maßgeblich auf die Motive abzustellen, wie sie durch die – äußeren – Umstände erkennbar sind. Da die Zweckrichtung ein innerer Vorgang ist, kann sie nur anhand der objektiv nach außen tretenden Merkmale des Einzelfalls festgestellt werden, die auf ihr Bestehen hindeuten (vgl. FG Köln v. 24.3.2004 – 13 K 455/03, EFG 2004, 1392, rkr., mwN zur Rspr., nachfolgend BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Der Tatbestand einer vGA hängt damit 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; BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Dies gilt auch bei der Begünstigung nahestehender Personen, sodass grds. ein Zuwendungswille des Gesellschafters an die nahestehende Person nicht erforderlich ist (vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 105 [3/2020]; aA *Apitz*, DStZ 1993, 42 [46]; *Breier/Seijdiya*, GmbHR 2011, 290). Die Wertung des Sachverhalts kann zur Feststellung einer konkreten Veranlassung (Anm. 131) oder zur Notwendigkeit der Feststellung einer Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs (Anm. 132) führen. In der Praxis ist die Bestimmung der Veranlassung aufgrund konkreter Umstände im Verhältnis zur Feststellung aufgrund eines Fremdvergleichs die Ausnahme.

Feststellung der Veranlassung im gerichtlichen Verfahren: Ob eine Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ausschließlich betrieblich oder gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, muss das FG aufgrund aller Umstände des Einzelfalls beurteilen. Die Feststellungslast trägt grds. das FA (vgl. Anm. 88). Im Revisionsverfahren wird die Indizienwürdigung und -abwägung des FG nach gefestigter BFH-Rspr. nur daraufhin überprüft, ob sie in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist das der Fall, sieht sich der BFH gem. § 118 Abs. 2 FGO an die Beurteilung des FG gebunden, selbst wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich ist oder naheliegt (vgl. BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, mwN; BFH v. 6.10.2009 – I B 55/09, BFH/NV 2010, 469). Dies gilt auch für den Fremdvergleich, da dieser der Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung dient und in §§ 85, 88 AO und § 76 Abs. 1 FGO verankert ist (vgl. BFH v. 15.10.2002 – IX R 46/01, BStBl. II 2003, 243; aA *Weber-Grellet*, FR 2015, 609 zu BFH v. 21.10.2014 – VIII R 32/12, FR 2015, 607; zur Angemessenheit bei mehreren GesGf. BFH v. 9.2.2011 – I B 111/10, BFH/NV 2011, 1396 = GmbHR 2011, 838).

131 **cc) Konkrete Veranlassung**

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* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 277, für den Fall, dass aufgrund subjektiver Entschuldigungsgründe, zB persönliche Unerfahrenheit, dem GesGf. ein für die Gesellschaft nachteiliges Geschäft nicht bewusst war; vgl. umfassend zum Erfordernis subjektiver Elemente *Oppenländer*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, 46 [59]). Die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung scheidet aus, wenn sich aufgrund tatsächlicher Umstände – ungeachtet des Erg. eines Fremdvergleichs – ein konkreter und ausschließlich betrieblicher Veranlassungszusammenhang nachweisen lässt (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 43/94, BFH/NV 1995, 548; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41). Dagegen kann von einer konkreten betrieblichen Veranlassung bspw. nicht ausgegangen werden, wenn die Vermögensminderung auf der rechtsirrtümlichen Annahme einer Zahlungsverpflichtung besteht, die Zahlungspflicht aufgrund der Vorstellung des Auszahlenden aber den Vollzug einer vGA bewirkt (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55; krit. *Schmitz*, GmbHR 2009, 910). Auch ein Rechtsirrtum über die stl. Wertung einer Vermögensverschiebung kann eine vGA nicht verhindern. Nur wenn es an jeglichem finalen Zuwendungswillen in Richtung eines Vermögenstransfers zulasten der Gesellschaft und zu Gunsten des Gesellschafters fehlt und feststeht, dass die Vorteilsverschiebung nicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen erfolgt ist, kann eine vGA wegen fehlender konkreter gesellschaftsrechtl. Veranlassung ausscheiden (vgl. BFH v. 29.4.2008 – I R 67/06, BStBl. II 2011, 55). Zu dieser Fallgruppe gehört uE auch die Feststellung einer ausschließlich betrieblichen Veranlassung, wenn der Vermögensminderung die Vorteilseignung fehlt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vgl. Anm. 167). Demgegenüber liegt eine konkrete gesellschaftsrechtl. Veranlassung vor, wenn der Gesellschafter Aufwand auf die Gesellschaft verlagert, den er, wenn überhaupt, persönlich hätten tragen müssen (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479) und nicht bloß eine versehentlichen Fehlbuchung (vgl. Anm. 112) anzunehmen ist.

dd) Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs132 **(1) Fremdvergleichskriterien**

Der I. Senat des BFH nimmt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis an, wenn die zwischen Gesellschafter (oder der ihm nahestehenden Person) und Gesellschaft getroffene Vereinbarung nicht dem entspricht, was fremde Dritte miteinander vereinbaren oder vereinbart hätten. Dieses Kriterium zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftsrechtl. Veranlassung erfordert einen Fremdvergleich. Der Fremdvergleich lässt sich als Instrument, Hilfsmittel oder Vehikel zur Feststellung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auffassen (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 290; *Oppenländer*, *Verdeckte Gewinnausschüttung*, 2004, 31 [37 ff.]).

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 Verglei-

chens kann nach der Rspr. entweder das tatsächliche Verhalten desselben Unternehmens oder anderer Unternehmen (sog. interner bzw. externer/äußerer tatsächlicher Fremdvergleich, Anm. 135) oder das vermutete Verhalten anderer Unternehmer unter Anwendung der Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (sog. hypothetischer Fremdvergleich, Anm. 137) sein. Der tatsächliche und der hypothetische Fremdvergleich schließen sich gegenseitig nicht aus. Auch der tatsächliche Fremdvergleich ist in einer Gesamtbetrachtung durch einen hypothetischen Fremdvergleich zu ergänzen, da Leistungsbeziehungen nie völlig identisch sind. Selbst wenn daher eine Gestaltung dem tatsächlichen Fremdvergleich standhält, muss sie sich im Einzelfall dennoch (zusätzlich) am hypothetischen Fremdvergleich messen lassen. Auf diese Weise wird der Fremdvergleich objektiviert, um Zufallsergebnisse zu vermeiden (vgl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 291; *Hofmeister*, HFR 2001, 1004; *Herlinghaus*, GmbHR 2002, 397 [406]). Werden allerdings in der Vertragspraxis gleichartige Verträge abgeschlossen, so 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, so 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, so liegt eine gesellschaftsrechtl. und keine ausschließlich betriebliche Veranlassung nahe. Der materielle Fremdvergleich betrifft somit den Inhalt und im Regelfall nicht das Zustandekommen des Rechtsgeschäfts. Neben dem materiellen Fremdvergleich steht der formelle Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern, der auf das Zustandekommen und die Durchführung des Vertrags abstellt (vgl. zur Anwendung der formellen Sonderanforderungen bei Minderheitsgesellschaftern Anm. 144).

Indizwirkung des Fremdvergleichs: Bei den von der Rspr. entwickelten Prüfungskriterien handelt es sich um Indizien. Wie sich aus dem Beschl. des BVerfG zu den sog. Oderkonten bei Ehegattenarbeitsverhältnissen ergibt, dürfen Indizien nicht herangezogen werden, wenn ein Sachverhalt schon aus anderen Quellen mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann (vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Dieser Gedanke spiegelt sich in der Rspr. des BFH wider. Der BFH hebt hervor, dass die Feststellung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung aufgrund eines Fremdvergleichs im Wege einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu erfolgen hat (vgl. BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Keinesfalls handelt es sich beim Fremdvergleich unter Berücksichtigung des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters daher um ein absolutes Tatbestandsmerkmal der vGA. Es bedarf der Würdigung der Indizien im Einzelfall, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen (vgl.

BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; *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.

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

Veranlassung aufgrund Liebhaberei: Die Rspr. wendet die Grundsätze der Liebhaberei bei einer inländ. KapGes. nicht an, weil diese nicht über eine Privatsphäre verfügt (vgl. Anm. 108). Da die Gesellschaft ausschließlich betrieblich tätig werden kann, sind zunächst sämtliche Aufwendungen als BA betrieblich veranlasst und stl. abziehbar. Dies kann sich jedoch ändern, wenn die Gesellschaft Aufwendungen ohne Gewinnstreben zur Befriedigung privater Interessen ihrer Gesellschafter tätigt. Solche Aufwendungen, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. stl. irrelevant wären, können bei einer KapGes. zu vGA führen (vgl. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; unter Berufung auf die Rechtsformneutralität der Besteuerung BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. *Pezzer*, FR 2002, 1777, und *Hoffmann*, GmbHR 2002, 1035; dazu auch *U. Prinz*, FR 2002, 1171; zu einem Liebhabereibetrieb in einer GmbH vgl. FG Hamb. v. 11.2.2011 – 5 V 2/11, StBW 2011, 387, rkr.). Der BFH bringt damit zum Ausdruck, dass Verlustgeschäfte nur zu einer vGA führen, wenn sie im Privatinteresse des Gesellschafters vorgenommen werden (vgl. BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFH/NV 2005, 793). Um eine Abgrenzung zwischen ausschließlich betrieblicher Tätigkeit und einer Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter vornehmen zu können, orientiert sich die Rspr. jedoch an den zur Liebhaberei entwickelten Grundsätzen. Dies lässt sich ohne Weiteres mittels der Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters begründen, der Geschäfte, die im Privatinteresse eines Gesellschafters liegen und auf absehbare Zeit keinen Gewinn bringen, nicht wahrnehmen wird. Zu diesem Zweck ist die BFH-Rspr. als Hilfestellung zu verstehen, einen Maßstab für den absehbaren Zeitraum einer Ergebnisprognose zu bieten und die im Rahmen der Prognose relevanten und irrelevanten Faktoren zu erkennen (zB Nichtansatz fiktiver Entgelte, Möglichkeit eines betriebswirtschaftlichen Konzepts, Dauer einer anzuerkennenden Anlaufphase; vgl. FG Hess. v. 18.3.2004 – 4 K 3264/02, EFG 2006, 289, rkr., mit Anm. *Neu*). Denn es lag auch vor der ausdrücklichen Bezugnahme des BFH auf den Begriff der Liebhaberei auf der Hand, dass Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. nicht auf Einkunftserzielungsabsicht gerichtet waren, bei einer KapGes. eine vGA begründen können. So ging der BFH von einer vGA aus, wenn das Geschäft am privaten Interesse zumindest eines Gesellschafters ausgerichtet war; hinsichtlich der Abgrenzungskriterien verwies der BFH auf die vergleichbaren Feststellungen zur Gewinnerzielungsabsicht (vgl. zur Übernahme von Risikogeschäften zur Befriedigung privater Neigungen und Interessen des Gesellschafters

BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269; BFH v. 16.2.2005 – I 154/05, GmbHR 2015, 1003; BMF v. 14.12.2015 – IV C 2 - S 2742/07/10004, BStBl. I 2015, 1091; zum Unterhalten einer Segelyacht BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; dazu auch U. Prinz, StbJb. 1997/98, 97; abgrenzend zu einem „schlechten“ Geschäft im Rahmen einer Investitionsentscheidung BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1354, der nunmehr danach differenziert, ob ein WG von der Gesellschaft „gehalten“ oder im Interesse des Gesellschafters „unterhalten“ wird; dazu wiederum abgrenzend beim Halten eines WG im privaten Interesse BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60). Schließlich spricht es indiziell für eine Veranlassung im Privatinteresse eines Gesellschafters, wenn das mit der Tätigkeit verbundene Risiko die vorhandenen Gewinnchancen so deutlich überwiegt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Geschäft nicht für Rechnung der Gesellschaft übernommen hätte (vgl. BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538). Grundsätzlich anders ist die Rechtslage hingegen bei einer Gesellschaft, für die § 8 Abs. 2 nicht gilt, die daher über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen kann, sodass stl. eine Liebhaberei möglich ist (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; Neu, EFG 2004, 126), und sich die Frage nach einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht stellt, 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 (vgl. BFH v. 22.4.1971 – I R 114/70, BStBl. II 1971, 600; BFH v. 12.9.2018 – I R 77/16, BFH/NV 2019, 296). Deshalb ist eine rückschauende Betrachtung unzulässig (vgl. BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; zur Unzulässigkeit eines zeitlichen Hineinwachsens in eine fremdvergleichsgerechte Versorgungszusage BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41, gegen BMF v. 14.5.1999 – IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512). Eine Änderung der Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistungserbringung ist unerheblich, es sei denn, der schuldrechtl. Vertrag kann an die veränderten Umstände angepasst werden (zB bei Störung der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB; vgl. zum Wegfall der Geschäftsgrundlage vor der Schuldrechtsreform zum 1.1.2002 BFH v. 13.10.1983 – I R 4/81, BStBl. II 1984, 65; BFH v. 5.2.1986 – I S 15/85, BFH/NV 1986, 563; die Vertragsanpassung muss in diesem Fall dem Fremdvergleich standhalten) oder die Änderung war bereits bei Vertragsschluss absehbar. Gleiches gilt für den Fall, dass die Gesellschaft von einem ihr zustehenden Kündigungsrecht nicht oder nicht rechtzeitig Gebrauch macht (vgl. BFH v. 7.12.1988 – I R 25/82, BStBl. II 1989, 248). Dem können allerdings betriebliche Gründe entgegenstehen (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 83/73, BStBl. II 1975, 366). Rechtfertigen die nachträglich eingetretenen Umstände zivilrechtl. keine Vertragsaufhebung oder -anpassung, so sind sie auch strechtl. nicht erforderlich. Dies ergibt sich bereits aus dem Fremdvergleich.

Einstweilen frei.

133–134

(2) Tatsächlicher Fremdvergleich

135

Maßstab des Fremdvergleichs ist zunächst die tatsächliche Vertragspraxis der Gesellschaft und anderer Unternehmen. Im Rahmen eines solchen tatsächlichen Fremdvergleichs wird geprüft, wie „intern“ die Gesellschaft oder „extern“ andere

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

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

Interner Fremdvergleich: Schließt die Gesellschaft gleichartige Verträge auch mit Nichtgesellschaftern ab, so indiziert das die betriebliche Veranlassung einer entsprechenden Vereinbarung mit dem Gesellschafter (vgl. BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88; BFH v. 17.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307; *Wassermeyer*, DB 1994, 1105). Zahlt zB eine KapGes. für die Lieferung einer Schwestergesellschaft Preise, die sie unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen einem nicht gesellschaftsrechtl. verbundenen Lieferanten nicht gezahlt hätte, so liegt in der Differenz zwischen dem tatsächlichen Preis und dem mit dem Dritten vereinbarten Preis eine vGA (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BFH/NV 2005, 1719). Für die Vergütung eines GesGf. hat der BFH entschieden, dass seine Vergütung jedenfalls höher sein darf als die eines vergleichbaren leitenden Angestellten (vgl. BFH v. 16.10.1991 – I B 228/90, BFH/NV 1992, 341).

Externer (äußerer) Fremdvergleich: Die Bemessung von Leistung und Gegenleistung anderer Betriebe im allgemeinen Geschäftsverkehr drängt sich als Vergleichsgröße bei der Prüfung der Angemessenheit auf, insbes., wenn es an betriebsinternen Daten fehlt. So kann zB als Anhaltspunkt der in der Praxis übliche Vergleich mit den Ergebnissen von Gehaltsstrukturuntersuchungen einen Schluss auf die Angemessenheit zulassen (vgl. BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; *Janssen*, GmbHR 2007, 749). Für Zwecke der Angemessenheit ist bei jeder Art von Vergütungen zugunsten der Gesellschaft grds. die Obergrenze des Vergleichswerts heranzuziehen (zu Geschäftsführervergütungen vgl. BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; gegen die grundsätzliche Anwendung der sog. Mittelwertmethode wegen fehlender Rechtsgrundlage bei Verrechnungspreisen vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; vgl. zur Bandbreitenbetrachtung Anm. 142). Besondere Umstände, die eine Abweichung von den Ergebnissen solcher Untersuchungen rechtfertigen, muss die Gesellschaft vortragen (vgl. *Schröder*, GmbHR 2003, 1214, zu BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Allerdings lehnt die Rspr. einen externen Fremdvergleich ausdrücklich ab, wenn eine

Gestaltung bei anderen Unternehmen zwar üblich ist, jedoch die konkreten Verhältnisse bei der Gesellschaft diesen nicht erforderlich machen (vgl. zu Abfindungszahlungen BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438; wenn vertragliche oder gesetzliche Kündigungsmöglichkeiten bestehen, die keine Abfindung erfordern, vgl. FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkr.).

Einstweilen frei.

136

(3) Hypothetischer Fremdvergleich

137

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

Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters: Ausgangspunkt sind die handelsrechtl. Bestimmungen der § 43 Abs. 1 GmbHG, § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG und § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG (erstmalig BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Aus der Anknüpfung an das Handelsrecht folgt die Verpflichtung des Geschäftsleiters, den durch die Gesellschafter vorgegebenen Gesellschaftszweck aktiv zu verfolgen und die Geschäfte in angemessener Weise zu führen. Ihm steht bei seinen unternehmerischen Entsch. ein weiter Ermessensspielraum zu, jedoch muss er seine Entsch. innerhalb der Grenzen gesicherter Erkenntnisse und bewährter Erfahrungen unternehmerischen Verhaltens treffen und nach den gleichen Vorgaben durchführen (vgl. zum Aktienrecht auch BGH v. 21.4.1997 – II ZR 175/95, DStR 1997, 880 und den objektivierenden Maßstab des § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG „annehmen durfte“, der für Auslegungszwecke rechtsformübergreifend auch bei § 43 Abs. 2 GmbHG angewandt werden kann, *Hauschka*, GmbHR 2007, 11; ebenso bereits BGH v. 1.12.1986 – II ZR 306/85, NJW 1987, 1194, für Zwecke des Drittvergleichs). Die Übernahme der handelsrechtl. Anforderungen an einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter in das StRecht ist allerdings nicht unproblematisch, da beide Rechtsgebiete unterschiedliche Ziele verfolgen (vgl. auch *Wassermeyer*, DB 1994, 1105 [1106]; *Pezzer*, FR 1996, 379, FR 2008, 1025; *Frotscher*, GmbHR 1998, 23 [25]; vgl. auch *Pezzer*, FR 2008, 1025). Die handelsrechtl. Vorschriften sanktionieren Pflichtverletzungen des Geschäftsleiters im Wege der Organhaftung. Darum geht es stl. jedoch nicht, sodass eine unmittelbare Anwendung der Vorschriften ausgeschlossen ist. Weil es an einer steuergesetzlichen Grundlage fehlt, wendet die Rspr. die zivilrechtl. Vorgaben für Zwecke der Besteuerung dergestalt an, dass eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung besteht, wenn die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (stRspr. seit BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626; krit. zB *Schuhmann*, StBp. 2005, 114, mwN; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 143 ff.; zu Spenden vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr., nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; krit. *Wagner*, DStR 2011, 1594). 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, so 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 demzufolge unbrauchbar.

Die Rspr. wendet die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zum einen für den Fall an, dass die Gestaltung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter insgesamt nicht anzuerkennen ist (vgl. zB BFH v. 9.11.2005 – I R 94/04, BFH/NV 2006, 616). Für diese Form der vGA dem Grunde nach werden auch die Begriffe „qualitative“ oder „totale“ vGA verwendet (vgl. Anm. 140 f.). Zum anderen gilt dieser Maßstab des Fremdvergleichs für die „quantitative“ oder „partielle“ vGA (vgl. Anm. 142), bei der nur der unangemessene Teil einer Leistungsbeziehung zu einer vGA führt (vgl. zu diesen Begriffen *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 350; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 108 f.; zur Kritik an dieser Terminologie unter Berücksichtigung der BFH-Rspr. vgl. *Herlinghaus*, GmbHR 2004, 1297 [1298]).

Anforderungen an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter: Die Bestimmung des vergleichbaren Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erfolgt im Einzelfall aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände. Vergleichsmaßstab ist das idealisierte, abstrakte Bild eines gedachten Geschäftsleiters aus stl. Sicht. Auf persönliche Fähigkeiten oder fehlende Spezialkenntnisse kommt es nicht an. Jedenfalls muss sich der Geschäftsführer aufgrund seiner Gesamtverantwortung in besonderem Maß mit den Interessen und Belangen der von ihm geleiteten Gesellschaft identifizieren (vgl. BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489). Diese Vorgehensweise mag zwar wenig hilfreich sein, die Vielfalt möglicher Sachverhalte lässt aber keine weitergehende Konkretisierung zu. Daher sollte der Stpfl. möglichst viele überzeugende Argumente darlegen, dass sich auch ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in der konkreten Situation nicht anders verhalten hätte. Als Anhaltspunkt dient die Annahme, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Sorge dafür, dass der Gesellschaft aus dem Abschluss von Geschäften ein angemessener Gewinn verbleibt (vgl. BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60). Er handelt daher im unmittelbaren Interesse der Gesellschaft und damit nur mittelbar im Interesse der Gesellschafter, nicht aber unmittelbar im Interesse einzelner Gesellschafter (vgl. BFH v. 24.2.2001 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; keine Verpflichtung zur Förderung des sog. *shareholder value*, vgl. BFH v. 3.3.2009 – I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280). Zuwendungen an die Gesellschafter erfolgen vielmehr durch offene Gewinnausschüttungen, über die nicht der Geschäftsleiter, sondern die Gesellschafterversammlung entscheidet. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muss somit darauf abzielen, den Gewinn der Gesellschaft zu mehren, indem er Vorteile für die Gesellschaft wahrnimmt und Schaden nach Möglichkeit von ihr abwendet (vgl. zB BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; zu Vertriebsgesellschaften, die Produkte ihres Gesellschafters vertreiben, vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457). Dies schließt allerdings die Möglichkeit unternehmerischer Fehlentscheidungen und -maßnahmen ein, sofern diese nicht im privaten Interesse eines Gesellschafters getroffen werden (vgl. BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFH/NV 1999, 269). Neue Produkte wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter zB nur verkaufen, wenn er bei vorsichtiger und kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann; dies ist betriebswirtschaftlich zu belegen (vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457). Aufgaben, die vorwiegend im Interesse eines Gesellschafters liegen, wird er nur dann für die Gesellschaft übernehmen,

wenn sich der Gesellschaft die Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns eröffnet (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

Allerdings erkennt die Rspr. Ausnahmen an:

- ▶ *Genossenschaften* müssen kostendeckend arbeiten (vgl. BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88; BFH v. 20.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298).
- ▶ *Vereine* können die von den Mitgliedern zu erbringenden Leistungsentgelte kostendeckend ermitteln (vgl. BFH v. 19.8.1998 – I R 21/98, BStBl. II 1999, 99; zu Besonderheiten beim Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vgl. BFH v. 13.8.1997 – I R 85/96, BStBl. II 1998, 161).
- ▶ *GmbH mit satzungsmäßiger Gewinnlosigkeit* erbringen mit ihren Leistungen idR keine vGA, wenn die GmbH im öffentlichen Interesse tätig wird, sodass die bloße Kostendeckung ausreichen kann (vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502); auf eine fehlende handelsrechtl. Verpflichtung zur Gewinnerzielung kommt es nicht an, wenn für die Gewinnlosigkeit gesellschaftsrechtl. Gründe maßgeblich sind (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).
- ▶ *Betriebe gewerblicher Art*: Selbst ein BgA muss grds. für Leistungen an die Trägerkörperschaft neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen (vgl. BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; BFH v. 27.6.2001 – I R 82-85/00, BStBl. II 2001, 773). Die Rechtslage beim BgA ohne Verlustausgleich und angemessenen Gewinnaufschlag im Bereich der kommunalen Daseinsvorsorge unterliegt jedoch der Sonderregelung des § 8 Abs. 7.

Sog. doppelter Fremdvergleich aus Sicht eines gedachten Vertragspartners bei für die KapGes. günstigen Geschäften: Ausnahmsweise kann zur Aufdeckung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch der Vertragspartner in den Fremdvergleich einbezogen werden. Daher können Geschäfte, die für die KapGes. günstig sind, auf die sich ein fremder Dritter jedoch nicht eingelassen hätte, wie dies bei der Vereinbarung einer „Nur-Pension“ als alleinige Vergütung für eine Geschäftsführertätigkeit der Fall sein kann (vgl. BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204), aus Gründen fehlender Üblichkeit insgesamt oder teilweise eine vGA bewirken (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 8.10.2014 – I B 96/13, BFH/NV 2015, 237, mwN; FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8229/05 B, DStRE 2008, 1336, rkr.; Neumann in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 236; krit. zB *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 361 ff.; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 191 [3/2020]; *Hoffmann*, GmbHR 1996, 664 [667]; *Forschungsgruppe Viadrina*, BB 1996, 2436 [2440]). Die Unüblichkeit wirkt sich auf das Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung aus, da die Gegenleistung des Vertragspartners nicht geeignet ist, die Vermögensminderung aufgrund der Leistung der Gesellschaft zu kompensieren. Gesetzliche Ansprüche wie zB aus § 612 BGB stehen in dieser Konstellation der Annahme einer vGA auch nicht teilweise entgegen (vgl. BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378). Einschränkend muss im Einzelfall bedacht werden, dass die hypothetische Einbeziehung eines gedachten Vertragspartners und das durch „Nachdenken“ gefundene Erg., wie bei allen anderen Kriterien der vGA, nur indizielle Bedeutung haben (vgl. BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689; BFH v. 1.2.2010 – I B 118/09, BFH/NV 2010, 1127). Daher ermöglicht es der doppelte Fremdvergleich nur in besonders gelagerten Ausnahme-

fällen, einen strukturell fehlenden Interessensgegensatz zwischen KapGes. und ihrem Gesellschafter aufzudecken (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2008 – 12 K 8423/05 B, EFG 2009, 433, rkr., mit Anm. *Neu*, EFG 2009, 435; BFH v. 18.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689, mit Anm. *sch*, DStR 1998, 1383; zu variablen Aufwendungen zwecks Verlustbegrenzung vgl. FG München v. 7.7.2009 – 6 K 4843/06, rkr., juris).

Untauglichkeit des Fremdvergleichs: Der Fremdvergleich und insbes. die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters lassen sich nicht uneingeschränkt als Instrument zur Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung heranziehen. Ein Fremdvergleich ist nicht möglich, wenn ein vergleichbares Geschäft mit einem Dritten ausgeschlossen ist und nur mit einem Gesellschafter abgeschlossen werden kann (vgl. BFH v. 17.10.1984 – I R 22/79, BStBl. II 1985, 69; *Martini*, FR 2011, 562, zum sog. lästigen Gesellschafter). Betroffen sind insbes. Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft, da die Gesellschaft erst durch ihre Gründung und den Abschluss der damit verbundenen Geschäfte von ihren Gesellschaftern die Grundlage zur wirtschaftlichen Betätigung erhält. Ein Rechtsverhältnis, das im Rahmen der Gründung auf die Gesellschaft übergeht oder mit ihr eingegangen wird, kann nur mit einem Gesellschafter abgeschlossen werden (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673; zum Zinsnachteil bei unterlassener Einforderung der Stammeinlagen vgl. BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; FG Nds. v. 30.11.2006 – 6 K 172/05, EFG 2007, 619, rkr.). Zur Prüfung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ersetzt der BFH den Fremdvergleich durch eine Angemessenheitsprüfung. Maßstab dieser Angemessenheitsprüfung ist die Überlegung, welche Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung aus Sicht der Gesellschaft noch als hinnehmbar anzusehen ist (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 314). So hat der BFH entschieden, dass eine Gestaltung bei Gründung der Gesellschaft, die darauf abstellt, den Gewinn der Gesellschaft nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern, zu einer vGA führt (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673).

Weitere Beispiele für die Untauglichkeit des Fremdvergleichs sind:

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

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

ee) Einzelkriterien des materiellen Fremdvergleichs**(1) Unübliche Vereinbarungen**

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; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972; zur Begriffsbestimmung vgl. Anm. 137). Eine Leistungsbeziehung wird als vGA beurteilt, wenn sie unüblich oder nicht ernsthaft ist, also so zwischen fremden Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Der BFH stellt auch in diesem Zusammenhang auf den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter ab (vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 124/90, BStBl. II 1992, 691; krit. zum Kriterium der Üblichkeit in der Systematik der vGA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 193 ff. [3/2020]). Die Vorteilsgewährung wird insgesamt als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen und führt vollumfänglich zur vGA (vgl. zB FG Sachs.-Anh. v. 11.12.2008 – 3 K 1035/08, EFG 2009, 1149; nachfolgend BFH v. 27.7.2009 – I B 26/09, juris). Unüblich ist idR eine Vereinbarung, aufgrund derer die Gesellschaft einen Aufwand übernimmt, den eigentlich der Gesellschafter zu tragen hat, da ein fremder Dritter den Aufwand nicht übernommen hätte.

Die Verwendung der Formulierung „nicht ernsthaft“ ist vor dem Hintergrund eines möglichen Scheingeschäfts allerdings missverständlich. Es ist nicht denkbar, eine vertragliche Regelung stl. zu wollen, ihre zivilrechtl. Folgen aber nicht eintreten zu lassen (vgl. BGH v. 2.3.2009 – II ZR 264/07, DB 2009, 1117; anders bei der Absicht einer Steuerhinterziehung, vgl. BGH v. 20.7.2006 – IX ZR 226/03, HFR 2007, 288). Wenn im Zusammenhang mit unüblichen Leistungsvereinbarungen die Ernsthaftigkeit diskutiert wird, so werden daher zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen, bei denen die Vertragsparteien die vereinbarte Rechtsfolge wollen, jedoch die Rechtsfolgen zB nur stl. motiviert sind, auf ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung hin untersucht (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 347; *Wassermeyer*, GmbHR 1998, 157 [160]).

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

Gesellschafter; krit. *Hoffmann*, DB 1997, 444; *Paus*, GmbHR 1999, 1278; vgl. Anm. 155). Überzeugende unternehmerische Gründe, die eine unübliche Vereinbarung rechtfertigen, zB die Auf- oder Umbauphase eines Unternehmens, müssen von der Gesellschaft plausibel dargelegt werden (vgl. BFH v. 19.3.1997 – I R 105-107/99, BStBl. II 1999, 321).

Unbestimmte Leistungsbeschreibung: Eine unkonkrete Vereinbarung, bei der sich angesichts der umfänglichen und unbestimmten Beschreibung der zu erbringenden Leistungen weder das „Ob“ noch das „Wie“ oder „Wann“ der vertraglichen Leistungserbringung bestimmen lässt, hält einem stl. Fremdvergleich nicht stand (vgl. BFH v. 12.8.2016 – I R 77/16, BFH/NV 2019, 296).

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

Abweichende Vertragsdurchführung: Ungeachtet 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. *Oppehländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 111.

141 Einstweilen frei.

142 (2) Unangemessene Vereinbarungen

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

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

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

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

Einstweilen frei.

143

ff) Formeller Fremdvergleich bei beherrschenden Gesellschaftern

(1) Grund und Anwendungsbereich der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich

144

Hat der Gesellschafter eine beherrschende Stellung, werden die materiellen Kriterien der Üblichkeit und Angemessenheit durch formelle Vorgaben erweitert (zur Kritik vgl. Anm. 100). 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 im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht (Nachzahlungs- oder Rückwirkungsverbot), die zivilrechtl. wirksam ist, oder
- nicht den getroffenen Vereinbarungen entsprechend geleistet wird (Durchführungsgebot).

Die Sonderanforderungen gelten für alle schuldrechtl. Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter und seiner Gesellschaft (vgl. BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172) sowie für Gesellschafterbeschlüsse, an denen der beherrschende Gesellschafter mitgewirkt hat (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Die Prüfung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann aufgrund materieller Kriterien und formeller Sonderanforderungen erfolgen, beide Kriterien sind gleichrangig (vgl. BFH v. 27.12.1995 – I B 34/95, BFH/NV 1996, 510). Wenn die Leistungsbeziehung angemessen ausgestaltet ist, stellt die Leistung der Gesellschaft bei Verstoß gegen die Sonderanforderungen dennoch 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, so liegt ebenso eine vGA vor. Ein Verstoß gegen die formellen Sonderanforderungen führt selbst dann zu einer vGA, wenn die gleiche Leistung auch an einen Nicht-Gesellschafter erfolgte, die bei diesem ausschließlich betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anwendung formeller Sonderanforderungen für beherrschende Gesellschafter bestehen nicht (vgl. BVerfG v. 11.7.1967 – 1 BvR 495/63 und 325/66, HFR 1967, 465; BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005).

Rechtfertigung der Sonderanforderungen: Zur Rechtfertigung der Sonderanforderungen verweist die Rspr. auf den fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der es dem Gesellschafter ermöglicht, ein bestimmtes Rechtsgeschäft zu erzwingen. Letztlich geht es darum, stl. Manipulationen des beherrschenden Gesellschafters zu vermeiden (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246; FG Köln v. 26.9.2013 – 13 K 1252/10, EFG 2014, 1615 mwN, rkr.), denn der beherrschende Gesellschafter ist in der Lage, den Gewinn der Kap-Ges. mehr oder weniger beliebig festzusetzen und ihn so zu beeinflussen, wie es bei der stl. Gesamtbetrachtung der Einkommen der Gesellschaft und des Gesellschafters jeweils am günstigsten ist (vgl. BFH v. 22.4.2009 – I B 162/08, BFH/NV 2009, 1458, mwN; vgl. als Wahlrecht *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 104; BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637). Solange der Gesellschafter keine klare und eindeutige Vereinbarung über seine Tätigkeit auf entgeltlicher (schuldrechtl.) Grundlage getroffen hat, ist davon auszugehen, dass er seine Tätigkeit unentgeltlich – als Gesellschafter – erbringt (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). Die formellen Sonderanforderungen können auch dem objektiven Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zugeordnet werden, da ein solcher grds. darauf bedacht sein wird, seine Leistungsbeziehungen zu seinen Vertragspartnern zivilrechtl. wirksam, möglichst im Voraus und eindeutig zu regeln sowie vereinbarungsgemäß durchzuführen (vgl. *Gosch*, DStZ 1997, 1 [3]; vgl. auch die BFH-Rspr. zu § 181 BGB, zB BFH v. 22.5.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Dass die Kriterien bei einem Minderheitsgesellschafter (ausnahmsweise) nicht angewendet werden (vgl. allerdings Anm. 140 und Anm. 147 zu gleichgerichteten Interessen bei Minderheits-

gesellschaftern), lässt sich damit begründen, dass in diesem Fall – typisierend – die Kontrolle durch die Mitgesellschafter einem Missbrauch und einer „Gewinnabsaugung“ entgegenwirken (vgl. zur grundsätzlichen Anwendbarkeit *Ahmann*, DStZ 1998, 495 [501], mit Verweis auf BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, 383); nichts anderes ergibt sich aus dem Indiziencharakter der Prüfungskriterien. So können die Sonderanforderungen anwendbar sein, wenn ein Minderheitsgesellschafter ihm nachteilige Gesellschafterbeschlüsse blockieren kann (vgl. *Buciek*, DStZ 2000, 870 [871], zu BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547).

Indizwirkung der Sonderanforderungen: Bei den formellen Sonderanforderungen handelt es sich wie bei den sonstigen Kriterien des Fremdvergleichs nur um Indizien, die die Annahme einer verdeckt gesellschaftsrechtl. Veranlassung nahelegen. Es handelt sich weder um Tatbestandsmerkmale der vGA noch um unwiderlegbare Vermutungen (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545), obwohl sie praktisch wie unwiderlegbare Vermutungen wirken. Ein Abweichen ist nur ausnahmsweise möglich, wenn an der Ernsthaftigkeit aus sonstigen Umständen keine Zweifel bestehen (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35; so auch Abschn. 8.5 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015: „ist ... in der Regel ... anzunehmen“). Im Einzelfall kann die Annahme einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung zB 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]). Auch berücksichtigt der BFH, dass das Fehlen von Nebenabreden nicht zwangsläufig zu einer vGA führt. Er verlangt in einem solchen Fall eine Gesamtwürdigung der Abrede und ihrer tatsächlichen Handhabung, ggf. unter ergänzender Heranziehung des BGB (vgl. BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836 mwN).

Grenzüberschreitende Sachverhalte: Die Sonderanforderungen gelten nicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, auf die ein Art. 9 OECD-MA nachgebildetes DBA anzuwenden ist. Art. 9 OECD-MA sieht nur den Fremdvergleich als Maßstab vor (vgl. im Einzelnen BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046, mit Anm. *Gosch*, BFH/PR 2013, 88, auch zur Frage einer möglichen Inländerdiskriminierung; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr., mit Anm. *Baumhoff/Greinert*, IStR 2008, 353; vgl. auch Anm. 45). In diesem Fall verdrängt das Abkommensrecht nationale Vorschriften und Auslegungsregelungen (anders aber BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Rz. 1.2.1; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rz. 6.1.1; offengelassen in BFH v. 9.11.2005 – I R 27/03, BStBl. II 2006, 564, mwN zum Streitstand; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 129 ff.; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 188 ff.). Wenn allerdings die dem Leistungsaustausch zugrundeliegenden „Bedingungen“ (iSd. jeweiligen DBA) so unbestimmt sind, dass zum Zwecke des Fremdvergleichs die Werthaltigkeit der erbrachten Leistungen nicht geprüft werden kann und nicht erkennbar ist, wofür eine Gegenleistung erbracht wird, könnte Aufwand willkürlich verschoben werden. Das Erfordernis klarer und eindeutiger Abreden ist konsequenterweise Voraussetzung auch der abkommensrechtl. Angemessenheitsprüfung. Rückwirkende Absprachen können anzuerkennen sein, wenn tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht wurden.

Anwendbarkeit bei gesetzlichen Ansprüchen: Die formellen Sonderanforderungen gelten auch, wenn dem Gesellschafter gegen die Gesellschaft in Höhe der Leistungen gesetzliche Ansprüche zustanden (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97,

GmbHR 1998, 546; zu §§ 612 Abs. 2 und 316 BGB vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; BFH v. 15.3.2005 – I B 191/04, BFH/NV 2005, 1378), denn allein aufgrund eines gesetzlichen Anspruchs kann nicht beurteilt werden, ob der Gesellschafter seine Leistung auf schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Grundlage erbringen will (vgl. BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590). Steht jedoch fest, dass der Gesellschafter auf schuldrechtl. Grundlage für die Gesellschaft tätig werden soll, so können fehlende vertragliche Regelungen über bestehende gesetzliche Ansprüche, an die die Vertragsparteien nicht gedacht haben, eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung nicht begründen (so auch *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 172 [3/2020]). 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), sodass erst der Verzicht auf einen solchen Anspruch zu einer vGA führen kann (vgl. FG Köln v. 7.12.1999 – 13 K 6191/95, EFG 2000, 582, rkr.; zur Rückwirkung bei einer auflösenden Bedingung eines Forderungsverzichts vgl. BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588).

Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen einem Betrieb gewerblicher Art und seiner Trägerkörperschaft: Die Rspr. behandelt das 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. Abschn. 8.2 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015) und tatsächlich durchgeführt werden. Ein Ausweis im Haushaltsplan der Trägerkörperschaft und in den Büchern des BgA reicht dazu nicht aus (vgl. BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679). Die Wirksamkeit der Vereinbarung kann nicht verlangt werden, da solche Vereinbarungen wegen der fehlenden zivilrechtl. Rechtssubjektivität des BgA nicht geschlossen werden können. „Abreden“ sind jedoch mittels Niederschriften oder Vermerken zu dokumentieren. Ausnahmen gelten für die Überlassung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen einer Trägerkörperschaft an ihren BgA und für interne Darlehen zur Finanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen AHK wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA (vgl. Anm. 101 und 137).

145–146 Einstweilen frei.

147 (2) Begriff des beherrschenden Gesellschafters

Ein Anteilseigner ist grds. 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 gleichgerichteter Interessen (vgl. allerdings zur Rechtslage bei Vereinen mit bloßen Mitgliedschaftsrechten FG Köln v. 19.1.2017 – 13 K 1160/13, EFG 2017, 1378, rkr.).

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; BFH v. 17.3.1997 – I B 84/96, juris). Auch Vergütungen, die eine Gesellschaft an einen beherrschenden Gesellschafter für eine zurückliegende Zeit gewährt, sind stl. nicht anzuerkennen, wenn der beherrschende Gesellschafter zu der Zeit, in der er seine Leistung erbrachte, noch nicht Gesellschafter oder Gesellschafter ohne beherrschenden Einfluss war. Der Gesellschafter ist in dieser Konstellation nämlich in der Lage, nach seinen Wünschen, nicht aber nach den Belangen der Gesellschaft, Zahlungen rückwirkend zu veranlassen. Seine Ansprüche muss er daher vor Begr. des beherrschenden Gesellschaftsverhältnisses geltend machen (vgl. BFH v. 3.4.1974 – I R 241/71, BStBl. II 1974, 497; so im Erg. auch Abschn. 8.5 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; krit. *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 409; *Brezing*, FR 1977, 463 [464]; zur Kostenübernahme im Interesse der Gesellschaft FG München v. 16.12.1999 – 7 K 1707/98, juris, rkr.). Angemessene Nachzahlungen an einen nicht-mehr beherrschenden Gesellschafter für eine Zeit, in der er noch beherrschend war, sind nicht vGA-relevant.

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

Mehrheit der Stimmrechte: Ein Gesellschafter ist stets als beherrschender Gesellschafter zu qualifizieren, wenn er über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, da er die Möglichkeit zur Durchsetzung seines Gesellschafterwillens hat. 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, sodass Stimmrechtsvereinbarungen und -übertragungen ebenso zu einer Beherrschung führen können wie die Ausübung von Stimmrechten aufgrund gesetzlicher oder gewillkürter Vertretungsmacht im eigenen Interesse (vgl. zur Stimmrechtsausübung als gesetzlicher Vertreter „abhängiger Kinder“ BFH v. 5.7.1966 – 30/64, BStBl. III 1966, 604; zu zivilrechtl. Fragen der Stimmbindung von GmbH-Gesellschaftern vgl. *K. Müller*, GmbHR 2007, 113). Wird gegen eine Stimmrechtsvereinbarung verstoßen, kommt es für die Beurteilung der Beherrschung auf die tatsächliche Stimmrechtsausübung an, soweit sie zu einem zivilrechtl. wirksamen Beschl. der Gesellschaft führt (vgl. zu zivilrechtl. Folgen einer bindungswidrigen Stimmabgabe BGH v. 27.10.1986 – II ZR 240/85, NJW 1987, 1890, dazu *Ulmer*, NJW 1987, 1849). Die Vorschrift des § 47 Abs. 4 GmbHG ist für die Frage der Beherrschung der Gesellschaft bedeutungslos, sodass trotz eines Stimmrechtsverbots die Stimmrechte des betroffenen Gesellschafters zur Beurteilung der Beherrschung mitgezählt werden. Insoweit kann auf die vergleichbare Situation bei der Betriebsaufspaltung verwiesen werden (vgl. BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; BFH v. 21.9.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Verfügt die Gesellschaft über eigene Anteile, so ist die Beherr-

schung quotall ohne Berücksichtigung der sich aus den eigenen Anteilen ergebenden, gesellschaftsrechtl. ruhenden Stimmrechte zu prüfen (vgl. BGH v. 30.1.1995 – II ZR 45/94, NJW 1995, 1027).

- *Besonderheiten beim fakultativen GmbH-Beirat:* Einer vGA steht nicht entgegen, dass die Festlegung der überhöhten Geschäftsführervergütung der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf (vgl. BFH v. 22.10.2015 – IV R 7/13, BStBl. II 2016, 219).
- *Besonderheiten bei der Aktiengesellschaft:* Grundsätzlich gelten für den beherrschenden Aktionär einer AG die bei der GmbH geltenden Voraussetzungen entsprechend (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, BFH/NV 2003, 946, ebenso die Vorinstanz FG Nds. v. 12.6.2001 – 6 K 852/98, EFG 2002, 220, rkr., mit Anm. *Valentin*; vgl. Anm. 254). Allerdings sind die Strukturunterschiede zwischen beiden Gesellschaftstypen zu beachten. Nach § 112 AktG wird die AG beim Abschluss von Verträgen mit dem (Aktionärs-)Vorstand durch den AR und nicht durch die Hauptversammlung vertreten. Der Zusammensetzung des AR kommt daher ein erhebliches Gewicht bei der Beurteilung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung zu (vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 76/68, BStBl. II 1972, 436). Eine Entsch., ob für den Vertragsabschluss die Machtstellung des Mehrheitsaktionärs ausschlaggebend war, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu treffen.

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

Eine vGA ist nur dann zu bejahen, wenn die vertragliche Gestaltung zwischen der AG und ihrem Vorstandsmitglied einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet ist (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 9.11.2011 – 12 K 12174/08, EFG 2012, 873, rkr., mit Anm. *Kuhfus*). 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 AR-Mitglied ist und die übrigen Familienmitglieder kein Gegengewicht darstellen (vgl. *Binnewies*, DStR 2003, 2105 [2107]). Für den Stimmrechtsausschluss nach § 136 Abs. 1 AktG gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 47 Abs. 4 GmbH, sodass ihm keine Bedeutung zukommt (zu den sonstigen aktienrechtl. Stimmrechtsverboten vgl. §§ 71b, 71d Satz 4, §§ 20 Abs. 7, 21 Abs. 4, § 56 Abs. 3 Satz 3 und § 328 AktG, die konsequenterweise ebenso eine Beherrschung nicht verhindern können; zur Unzulässigkeit sog. Mehrstimmrechte bei einer AG vgl. § 12 Abs. 2 AktG sowie die Übergangsregelung in § 5 EGAktG). Zulassten 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), sodass die gleichen Grundsätze wie bei der GmbH gelten (zur Beherrschung einer AG mit nahestehenden Personen vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438; zur vGA bei Verletzung des § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG vgl. BFH v. 12.10.2010 – I B 1/10, BFH/NV 2011, 69).

- *Mittelbare Beteiligung:* Eine mittelbare Beherrschung durch eine andere PersGes. oder KapGes. reicht aus, soweit der Gesellschafter in jeder der zwischengeschalteten PersGes. oder KapGes. mittelbar oder unmittelbar über die Mehrheit

der Stimmrechte verfügt (glA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 130 [3/2020]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 199). Eine Zusammenrechnung der Stimmrechte aus unmittelbarer, mittelbarer oder mehreren mittelbaren Beteiligungen ist daher unzulässig, wenn keine Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft besteht (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455; vgl. aber auch BFH v. 15.1.1964 – I 334/61 U, BStBl. III 1964, 163, wonach die beherrschende Beteiligung nicht durch eine beherrschende Beteiligung an der zwischengeschalteten Gesellschaft vermittelt werden muss, wenn der Gesellschafter Geschäftsführer der zwischengeschalteten Gesellschaft ist).

Mehrheit der Stimmrechte bei gleichgerichteten Gesellschafterinteressen:

Stimmrechte mehrerer Gesellschafter können zusammengerechnet werden, wenn die Interessen dieser Gesellschafter für das zu beurteilende Rechtsgeschäft so gleichgerichtet sind, dass gerade das Rechtsgeschäft als Ausdruck dieser Interessen anzusehen ist (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84, BFH/NV 1990, 455) mit der Folge, dass jeder der beteiligten Gesellschafter als beherrschender Gesellschafter qualifiziert wird (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; zur Zusammenrechnung bei mittelbaren Beteiligungen aufgrund gleichgerichteter Interessenlage vgl. FG Saarl. v. 2.10.1996 – I K 200/94, EFG 1997, 35, rkr.; zur Erforderlichkeit der Gesellschafterstellung vgl. BFH v. 8.3.1967 – I 119/64, BStBl. III 1967, 372). Die Gesellschafter üben ihre Stimmrechte in gleicher Weise deshalb aus, um ihre gleichgelagerten Interessen in der KapGes. durchzusetzen (vgl. BFH v. 23.10.2013 – I R 89/12, BStBl. II 2014, 729). Jeder Gesellschafter stimmt einer Gestaltung zugunsten des anderen Gesellschafters nur deshalb zu, um zu seinen eigenen Gunsten den Vorteil zu gleichen Bedingungen zu erreichen, selbst wenn ein Gesellschafter allein bereits beherrschender Gesellschafter ist (vgl. BFH v. 21.7.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734; BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, BFH/NV 2004, 86). Die Zusammenrechnung beschränkt sich auf den sachlich begrenzten Bereich, der mit dem Rechtsgeschäft zusammenhängt. Der BFH stellt für die Prüfung nicht (mehr) darauf ab, wie sich ohne die in Frage stehende Vereinbarung der ausschüttungsfähige Gewinn unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe der Gesellschafter entwickelt hätte (vgl. BFH v. 2.7.1986 – I R 144/85, BFH/NV 1987, 398). Dies überzeugt, da ein tatsächliches Ausschüttungsverhalten nicht geeignet ist, eine gleichgerichtete Interessenslage im Zusagezeitpunkt zu begründen (vgl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 223, auch zur Entwicklung der Rspr.).

Die Entsch. über das Vorliegen gleichgerichteter Interessen ist im Einzelfall zu treffen (vgl. BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393). Jedenfalls ist von gleichgerichteten Interessen allein wegen naher Angehörigeneigenschaft nicht auszugehen. Unzulässig ist es daher, ohne weitere Anhaltspunkte Anteile von Ehegatten (vgl. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475; zur Betriebsaufspaltung mit Nachfolgene Entscheidung BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362), von Eltern und Kindern (vgl. BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504) oder von Eltern und Geschwistern zusammenzurechnen (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469, anders jedoch bei Übertragung von Stimmrechten). Der BFH hat eine Zusammenrechnung bei einer Familien-GmbH abgelehnt, wenn den Minderheitsgesellschaftern eine Pensionszusage zwar zeitgleich erteilt wird, ohne dass die Zusagen aber wechselseitig von der Zustimmung des jeweils anderen abhängig waren, und die Zusagen ihrer Höhe nach nicht dem Verhältnis der jeweiligen Beteiligungen ent-

sprechen (vgl. BFH v. 18.2.1999 – I R 51/98, BFH/NV 1999, 1384, mit Anm. *Gosch*, StBp. 1999, 193 [194f.]). Eine Zusammenrechnung soll auch dann ausscheiden, wenn die Gesellschafter trotz unterschiedlicher Beteiligungsquoten ein gleich hohes Gehalt und eine gleich hohe Gewinnbeteiligung erhalten (vgl. FG München v. 8.1.2014 – 6 V 2116/13, EFG 2014, 2161, rkr.).

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 Gewinnbeteiligungen vereinbaren (vgl. BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1990, 851);
- inhaltsgleiche Anstellungsverträge zweier zu mindestens 45 % beteiligter GesGf. (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723);
- 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; FG Hamb. v. 20.11.2013 – 2 K 89/13, EFG 2014, 577, rkr., zu einer 40/30/30-Beteiligung);
- zwei unterschiedlich beteiligte Gesellschafter mit gleichem Stimmrecht, von denen der eine Geschäftsführer und der andere Angestellter der Gesellschaft ist, und die der Beteiligung entsprechende Tantiemen bis zur Höhe der Angemessenheit vereinbaren, über deren Höhe sie zudem 20 Monate nach Ablauf des Wj. entscheiden (vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 223/82, BFH/NV 1986, 637); danach steht einer Zusammenrechnung nicht entgegen, dass es sich um Anteile eines GesGf. und eines Angestellten handelt (vgl. FG Münster v. 15.6.1972 – VI 1792/71 K, EFG 1972, 605, rkr.; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 280; einschränkend *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 137 [3/2020]);
- mit allen Minderheitsgesellschaftern werden zeit- und inhaltsgleiche Vereinbarungen getroffen (vgl. BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66).

Eine Zusammenrechnung zulasten sog. Zwerganteile ist nicht möglich (vgl. BFH v. 29.7.1970 – I R 24/69, BStBl. II 1970, 761, zu einer Beteiligung von 1,13 %; BFH v. 28.4.1982 – I R 51/76, BStBl. II 1982, 612; Anteile von 10 % oder mehr stellen keine Zwerganteile mehr da, vgl. BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 568). Der zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter kann allerdings aufgrund einer Zusammenrechnung mit einem Zwerganteil zum beherrschenden Gesellschafter werden (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 138 [3/2020]).

Beherrschung aufgrund besonderer Umstände: Ein nicht mehrheitlich beteiligter Gesellschafter kann ausnahmsweise als beherrschend eingestuft werden, wenn er aufgrund besonderer Umstände seinen Willen in der Gesellschaft durchsetzen kann. Derartige zur Anteilsinhaberschaft hinzutretende Umstände lassen sich insbes. aus dem Gesellschaftsvertrag, sonstigen vertraglichen Abreden oder bloßen

wirtschaftlichen Gegebenheiten herleiten (vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195, für den Fall, dass die Gesellschaft nur für den Minderheitsgesellschafter als HV oder Kommissionär tätig sein darf und außerdem vertraglich verpflichtet ist, sich dem Willen dieses Gesellschafters zu beugen).

Einstweilen frei.

148–149

(3) Im Voraus getroffene Vereinbarung

150

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

Grundsatz: „Im Voraus“ bedeutet, dass die Vereinbarung vor Beginn einer der Leistungen klar und eindeutig hinsichtlich ihres Inhalts und des Entgelts geschlossen sein muss. Der Abschluss der Vereinbarung nach Erbringung der Leistung, aber vor Zahlung der Vergütung reicht nicht aus (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Selbst eine Rückwirkung innerhalb des VZ, in dem die Leistung vereinbart wurde, ist unzulässig (vgl. BFH v. 18.2.1972 – I R 165/70, BStBl. II 1972, 721). Vergütungen, denen erst im Laufe des VZ geschlossene Vereinbarungen zugrunde liegen, sind ggf. zeitanteilig, soweit sie für eine bereits abgelaufene Zeit gezahlt werden, als vGA zu qualifizieren sind (vgl. BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; zu unterjährigen Sondervergütungen vgl. auch BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 325). Darunter fallen neben Nachzahlungen selbst während des VZ gezahlte Urlaubs- und Weihnachtsgelder, die arbeitsrechtl. als Vergütungen für Dienste des laufenden Geschäftsjahres gewertet werden (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Gegen das Rückwirkungsverbot wird auch verstoßen, wenn allen anderen leitenden ArbN die gleiche Vergütung rückwirkend gezahlt wird (vgl. BFH v. 10.7.1974 – I R 205/72, BStBl. II 1974, 719) oder einem beherrschenden GesGf. oder einer ihm nahestehenden Person aus besonderem Anlass „spontan“ eine Zusatzvergütung gewährt wird, selbst wenn eine vorherige Vereinbarung bei fremden ArbN nicht üblich wäre (vgl. BFH v. 15.9.2004 – I R 62/03, BStBl. II 2005, 177). Da es allein auf das tatsächliche Vorliegen der Vereinbarung ankommt, wirken sich gesetzliche Rückwirkungsfiktionen (zB nach dem UmwStG) nicht aus (vgl. BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; FG Ba.-Württ. v. 20.7.2000 – 10 K 263/97, EFG 2000, 1103, rkr.). Bei einem rückwirkenden 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 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.).

Kritik am Rückwirkungsverbot: Gegen die BFH-Rspr. wird eingewendet, der Maßstab der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfordere zwar ein materielles Rückwirkungsverbot. Mit ihrer formellen Sichtweise unterlege sie dem Rückwirkungsverbot aber einen anderen Sinn, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht an den Zeitpunkt des Abschlusses einer Vereinbarung anknüpfe. §§ 41, 42 AO und die Angemessenheitsprüfung seien ausreichende Maßstäbe (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 166 [3/2020]; *Schulze-Osterloh*, StuW 1994, 131 [136]). Trotz der Kritik hält die Rspr. an diesem „Rechtsfindungsindiz“ (so *Gosch*, FR 1997, 438 [442]), das nicht als Tatbestandsmerkmal gewertet werden darf, zur Vermeidung nachträglicher Gewinnmanipulationen fest (vgl. zur Rechtfertigung der Sonderanforderungen beim formellen Fremdvergleich Anm. 144).

Ausnahmen: Die Notwendigkeit, die Leistungsbeziehung vor Erbringung der Leistungen zu regeln, fordert der BFH allerdings nicht ausnahmslos. Nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls kann es unmöglich oder unzumutbar schwierig sein, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (vgl. BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761), zB wenn der vorherigen Vereinbarung „beachtliche Hindernisse“ (BFH v. 2.3.1988 – I R 63/88, BStBl. II 1988, 590) entgegenstehen (vgl. hierzu auch *Meier*, FR 1992, 438, sowie zur möglichen rückwirkenden Anpassung von Pensionsbezügen eines beherrschenden Gesellschafters an gesteigerte Lebenshaltungskosten BFH v. 6.4.1979 – I R 39/76, BStBl. II 1979, 687). Aus der Indizwirkung eines Verstoßes gegen den formellen Fremdvergleich (s. Anm. 144) folgt die Möglichkeit der nachträglichen Erhöhung einer Vergütung an den beherrschenden Gesellschafter, wenn der Nachweis gelingt, dass für die nachträgliche Erhöhung nicht die Machtstellung des beherrschenden Gesellschafters ursächlich war (vgl. so schon zum Vorstandsmitglied als Mehrheitsaktionär BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438). Auch Leistungen, die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses üblicherweise vereinbart werden, führen ohne gesonderte Abrede nicht zu einer vGA (vgl. zur Pkw-Nutzung bei dienstbezogenen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte BFH v. 17.10.1990 – I R 47/87, BFH/NV 1991, 773; vgl. allerdings zur fehlenden Regelung der privaten Pkw-Nutzung im Anstellungsvertrag BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; zur Besteuerung beim Gesellschafter BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266). Sehr weitgehend hielt das Nds. FG eine im Voraus getroffene Vereinbarung über Reisekostenvergütungen für entbehrlich, wenn solche Abreden auch für Nichtgesellschafter üblich waren und eine Missbrauchsgefahr nicht bestand (vgl. FG Nds. v. 29.6.1999 – VI 110/97, EFG 2000, 235, rkr., mit ausdrücklicher Änderung der Rspr. zu FG Nds. v. 1.3.1990 – VI 267/89, GmbHR 1991, 288, rkr.; *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 997 „Reisekosten“). Allerdings kann nach der Rspr. des VI. BFH-Senats eine nachhaltige „vertragswidrige“ private Nutzung möglicherweise auf einer vom ggf. schriftlich Vereinbarten abweichenden mündlichen oder konkludenten Nutzungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln (vgl. BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266).

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

151 Einstweilen frei.

152 (4) Klare und eindeutige Vereinbarung

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

Möglichkeit und Notwendigkeit der Vertragsauslegung: Das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Vereinbarung scheitert nicht an der Auslegungsbedürftig-

keit einer Vereinbarung. Die Rspr. erkennt eine Vereinbarung erst dann nicht an, wenn sich der Inhalt eines Vertrags nach Auslegung nicht zweifelsfrei feststellen lässt (vgl. BFH v. 11.8.2004 – I R 40/03, BFH/NV 2005, 248, mwN). Allerdings muss die Auslegung der Vereinbarung eindeutig möglich sein (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 304/84, BFH/NV 1991, 90; BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972 = GmbHR 1999, 487). Sie hat sich an den zivilrechtl. Vorgaben der §§ 133, 157 BGB unter Berücksichtigung des sprachlichen Zusammenhangs der abgegebenen Willenserklärungen, der Stellung der auslegungsbedürftigen Formulierung im Gesamtzusammenhang des Texts und sämtlicher Begleitumstände zu orientieren (vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; BFH v. 24.3.1999 – I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643, zur Qualifikation eines Rechenzinsfußes als allgemeine Verkehrssitte iSd. § 157 BGB; zur Auslegung von Gesellschafterbeschlüssen BFH v. 6.3.2007 – I B 37/06, juris). Daher ist erst nach Auslegung des Vertrags – ggf. erst nach Beweiserhebung über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung – die Entsch. über eine vGA möglich (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 20/98, BStBl. II 2001, 612; vgl. zur Auslegung der Ermittlung der Bezugsgröße eines Gewinnanteils einer stillen Beteiligung FG Nürnberg v. 15.6.1999 – I 118/97, GmbHR 1999, 995, rkr.). Auch im StRecht gilt der Grundsatz *falsa demonstratio non nocet*, mit der Folge, dass das einer schriftlichen Vereinbarung entgegenstehende tatsächlich Gewollte der Besteuerung zugrunde zu legen ist, wenn es sich zweifelsfrei als von Anfang an gewollt nachweisen lässt (vgl. BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362; anders zum GAV BFH v. 2.11.2010 – I B 71/10, BFH/NV 2011, 849). Das Erg. der Auslegung muss in jedem Fall nach außen erkennbar und zeitgerecht mit dem tatsächlichen Vollzug übereinstimmen (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Im Übrigen besteht für Schuldverhältnisse, die keine Dauerschuldverhältnisse sind, nicht die Möglichkeit zur Auslegung nach Maßgabe ihres tatsächlichen Vollzugs (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139). An einer klaren und eindeutigen Vereinbarung fehlt es beim Vorliegen mehrerer voneinander abweichender Fassungen nicht, wenn nach außen unmissverständlich zu erkennen ist, auf welche Fassung es ankommt (vgl. BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1990, 800; BFH v. 24.3.1998 – I R 96/97, BFH/NV 1998, 1375).

Auslegung bei Dauerschuldverhältnissen: Bei Dauerschuldverhältnissen kann zu Auslegungszwecken auf eine tatsächliche Übung ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, zu dem sie objektiv erkennbar nach außen in Erscheinung tritt (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Diesem Grundsatz hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. BMF v. 13.10.1997 – IV B 7 - S 2742 - 74/97, BStBl. I 1997, 900). 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). Der tatsächliche Vollzug zeigt sich zB anhand regelmäßiger Zahlungen, entsprechender Buchungen, der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und LSt. Jedoch gibt allein die tatsächliche Durchführung keinen Anlass, im Hinblick auf die Vereinbarung von Hauptleistungspflichten vom formellen Fremdvergleich abzusehen (vgl. BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836). Ein Rückgriff auf die tatsächliche Übung ist zudem 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).

Auslegung im gerichtlichen Verfahren: Die Auslegung privatrechtl. Verträge gehört zu den im Umfang des § 118 Abs. 2 FGO den BFH bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG als Tatsachengericht; dem BFH ist nur eine eingeschränkte Überprüfung möglich (Verstoß gegen gesetzliche Auslegungsregeln gem. §§ 133, 157 BGB, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze; vgl. zB BFH v. 25.1.2012 – I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003). Zweifel gehen zulasten 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 (vgl. BFH v. 1.4.2003 – I R 78, 79/02, GmbHR 2003, 1502). Die Bemessungsgrundlage muss feststehen. Den Organen der Gesellschaft darf kein Ermessen eingeräumt werden, ob und ggf. in welcher Höhe eine Vergütung gezahlt werden soll (vgl. BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; vgl. zum Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, BFH/NV 2003, 824, der für sämtliche Ansprüche gegen die Gesellschaft vereinbart werden kann). Schädlich ist auch die Ausübung von Ermessensakten beauftragter Dritter, sodass die Kriterien, nach denen zB ein unabhängiger Sachverständiger zu entscheiden hat, vorher vereinbart werden müssen und nicht eine fehlende Vereinbarung über die Leistung ersetzen dürfen (vgl. BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566). Der Klarheit und Eindeutigkeit steht uE nicht entgegen, dass der Empfänger einer Zuwendung in das Ermessen der Gesellschafterversammlung gestellt wird, jedoch feststeht, dass und in welcher Höhe eine Zahlung zu leisten ist und somit die Berechnungsgrundlagen bestimmt sind.

Als unklare Regelungen sind zB anzusehen:

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

- die Vereinbarung eines Mindest- und Höchstzinssatzes, innerhalb dessen ein erheblicher Spielraum für die Berechnung der Zinsvergütung verbleibt (vgl. BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836);
- uE auch die Vereinbarung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen als Bemessungsgrundlage von Vergütungsregelungen, sofern diese Bezugsgrößen nicht hinreichend bestimmt sind; es empfiehlt sich, vertraglich auf handelsrechtl. oder strechtl. Bestimmungen, zB § 275 HGB bzw. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG, oder sonst für die Gesellschaft gesetzlich geltende Rechnungslegungsvorschriften Bezug zu nehmen und zugleich sicherzustellen, dass keine weiteren Ermessensakte der Gesellschaftsorgane möglich sind.

Form der Vereinbarung: Eine Vereinbarung muss nicht schriftlich abgeschlossen werden, um klar und eindeutig zu sein. Verträge können mündlich oder konkludent geschlossen werden, sofern nicht zivilrechtl. besondere Formvorschriften zu beachten sind (vgl. Anm. 155). Die Existenz eines mündlichen oder konkludenten Vertrags muss geltend gemacht und ggf. nachgewiesen werden. Schriftliche Verträge bieten sich aus Gründen der Beweisvorsorge an, da die Gesellschaft, wenn sie sich auf einen Vertrag zur Begr. der ausschließlich betrieblichen Veranlassung beruft, die Feststellungslast trägt (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Beweiserleichterungen können insbes. bei Dauerschuldverhältnissen unter Berücksichtigung der tatsächlichen Vertragsdurchführung in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139; zu jährlich anfallenden Sonderzahlungen und tatsächlicher Übung vgl. BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703; zum Nachweis der Abreden aufgrund langjähriger Übung BFH v. 17.10.1990 – I R 47/87, BFH/NV 1991, 773). Als Nachweis reicht es jedoch nicht aus, wenn der beherrschende Gesellschafter einen Vertrag entwirft, ihn unterzeichnet und die Annahme durch die Gesellschaft in der Form der Beifügung der Unterschrift ihres Geschäftsführers in Fotokopie ersetzt (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 15/87, BFH/NV 1990, 674).

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

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

Fremdvergleich standhält (vgl. FG Köln v. 26.9.2013 – 13 K 1252/10, EFG 2014, 1615, rkr.).

153–154 Einstweilen frei.

155 (5) Zivilrechtliche Wirksamkeit

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

Verhältnis zu § 41 AO: Mit dem Erfordernis der zivilrechtl. Wirksamkeit setzt sich die Rspr. auf den ersten Blick in Widerspruch zur allgemeinen Regel des § 41 AO, wonach die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung unerheblich ist, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Erg. 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* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 326). Wird zB zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter ein unwirksamer Vertrag geschlossen, so führt die dennoch erfolgte Passivierung (oder ggf. die sofortige Erfüllung) der Schuld seitens der Gesellschaft zu einer vGA; die Leistung des beherrschenden Gesellschafters stellt, sofern es sich um ein bilanzierungsfähiges WG handelt, eine verdeckte Einlage dar (vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125). § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steht daher der Annahme einer vGA nicht entgegen (vgl. auch BFH v. 11.4.1990 – I B 65/89, BFH/NV 1991, 704; krit. *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 339).

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

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

Vergleich gem. § 127a BGB) oder der öffentlichen Beglaubigung (§ 129 BGB). Das stl. Schriftformerfordernis in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG berührt die zivilrechtl. Wirksamkeit der Vereinbarung hingegen nicht (vgl. zu den steuerbilanziellen Folgen eines Verstoßes Anm. 108).

- ▶ *Protokollierungspflicht*: Der Verstoß gegen die Pflicht zur Protokollierung von Rechtsgeschäften zwischen einer GmbH und ihrem (Allein-)Gesellschafter gem. §§ 35 Abs. 4, 48 Abs. 3 GmbHG ist grds. unbeachtlich. Der Nachweis über das Rechtsgeschäft ist auch in anderer Weise möglich (BGH v. 27.3.1995 – II ZR 140/93, DStR 1995, 774; zur satzungsmäßigen Protokollpflicht OLG Stuttgart v. 8.7.1998, GmbHR 1998, 1034, rkr.; Goette, DStR 1995, 776; krit. Gosch, StBp. 1996, 105 [107], unter Hinweis auf BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Allerdings kann ein Verstoß, vergleichbar mit der Buchung eines Geschäftsvorfalles, als Indiz für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung gewertet werden.
- ▶ *Gewillkürte Formvorschriften*: Nach § 125 Satz 2 BGB hat ein Mangel der durch ein Rechtsgeschäft bestimmten Form „im Zweifel“ die Nichtigkeit zur Folge. Dem folgt der BFH und qualifiziert mündliche Änderungen bei Vereinbarung eines Schriftformerfordernisses als unwirksam (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138), sofern nicht, ebenfalls in Anlehnung an das Zivilrecht, die Vertragsparteien zumindest konkludent das Schriftformerfordernis aufgehoben haben (vgl. auch FG Düss. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531, rkr.). Von einer Aufhebung der Schriftform kann nicht ausgegangen werden, wenn die Parteien überhaupt nicht an das Schriftformerfordernis gedacht haben (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; so allerdings noch BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Für den Nachweis einer Aufhebungsvereinbarung trägt die Gesellschaft die Feststellungslast, wenn sie eine ausschließlich betriebliche Veranlassung geltend macht. Auch wenn die Vertragsparteien über eine längere Zeit nach Maßgabe der Änderung den Vertrag durchgeführt haben, stellt dies allenfalls eine Vermutung, nicht aber den Nachweis der Aufhebung des Formzwangs dar. Bei einer qualifizierten Schriftformklausel, nach der die Aufhebung der Schriftform zwingend schriftlich erfolgen muss, ist die mündliche Änderung unwirksam, sodass eine Leistung der Gesellschaft eine vGA bewirken kann (vgl. BFH v. 31.7.1991 – I S 1/91, BStBl. II 1991, 933).
- ▶ *Nichtigkeit wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot*: Verträge sind bei Verstößen gegen § 134 BGB zivilrechtl. unwirksam (gesetzliches Verbot; vgl. zu Einzelfällen umfassend Ellenberger in Palandt, 80. Aufl. 2021, § 134 BGB Rz. 14 ff.) und gegen § 138 BGB nichtig (Sittenwidrigkeit und Wucher). Die Teilnichtigkeit eines Rechtsgeschäfts ist nach § 139 BGB zu beurteilen, sodass das ganze Rechtsgeschäft nichtig ist, wenn nicht anzunehmen ist, dass es auch ohne den nichtigen Teil vorgenommen sein würde. Wie im Zivilrecht besteht uE auch für stl. Zwecke die Möglichkeit der Umdeutung eines nichtigen Geschäfts nach § 140 BGB. Die Feststellungslast für einen hypothetischen Willen der Parteien liegt in diesen Fällen bei der Gesellschaft. Der Verstoß gegen § 43a GmbHG führt jedoch nicht ohne Weiteres zu einer vGA (vgl. auch Anm. 118; uE anders bei Verstößen gegen § 89 AktG, da diese Vorschrift nicht dem Schutz des Grundkapitals, sondern der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen dient, wenn im Übrigen eine Vermögensminderung überhaupt vorliegt; zum Verstoß gegen § 113 AktG vgl. Hess. FG v. 13.4.2011 – 4 V 1964/10, juris, rkr.).

- **Sonderfall Selbstkontrahierungsverbot:** Zivilrechtlich ist ein Vertrag, der gegen das gesetzliche Verbot des § 181 BGB verstößt, schwebend unwirksam. Die auf einem solchen Vertrag beruhende Zahlung stellt grds. eine vGA dar. Wird allerdings später die Genehmigung (vgl. § 184 BGB) oder eine Befreiung von § 181 BGB erteilt, liegt keine vGA vor; auf das stl. Rückwirkungsverbot kommt es nach der Rspr. des BFH nicht an, vorausgesetzt, dem In-Sich-Geschäft liegt eine klare, eindeutige und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung zugrunde (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746). Der BFH nimmt eine Genehmigung immer dann an, wenn nach Abschluss eines Vertrags die Befreiung von der Beschränkung des § 181 BGB erteilt wird (vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35), selbst wenn die Parteien an eine Genehmigung für die Vergangenheit gar nicht gedacht haben (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 165 [3/2020]). Insoweit folgt der BFH in Anlehnung an das Zivilrecht strechtl. der nach § 184 Abs. 1 BGB rückwirkenden Heilung des gem. § 177 Abs. 1 BGB schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfts. Dogmatisch liegt dieser Rspr. der Indiziencharakter der formellen Sonderanforderungen nach Maßgabe des sog. Oderkonto-Beschlusses des BVerfG zugrunde (vgl. BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34), sodass 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 Rz. 158). Es ist uE folgerichtig, nach Maßgabe der Umstände im Einzelfall zu beurteilen, ob wegen fehlender Missbrauchsgefahr, zB wegen unverschuldeten (Rechts-)Irrtums oder unklarer Rechtslage, eine Rückwirkung gerechtfertigt oder eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung anzunehmen ist (vgl. *Ahrenkiel/Peters*, DStR 1997, 1349 [1350]; *Hildesheim*, DStZ 1998, 741; *Hoffmann*, DB 1997, 444). Wurde allerdings eine Befreiung von § 181 BGB ausdrücklich nicht erteilt, kann ein dagegen verstoßendes Handeln des Geschäftsführers nicht nachträglich mit stl. Rückwirkung genehmigt und auf diesem Weg das Entstehen einer vGA verhindert werden. Bei der AG ist eine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens aufgrund des Gebots der Satzungsstrenge nach § 23 Abs. 5 Satz 1 AktG im Gegensatz zur Rechtslage bei der GmbH (§ 51 Abs. 2 GmbHG) stets unzulässig, weil das Gesetz eine Abweichung von § 112 AktG mit Ausnahme des § 107 Abs. 3 AktG nicht vorsieht und ein Mitglied des Vorstands idR nicht zugleich Mitglied des AR sein kann (vgl. § 105 AktG; zum Erfordernis der Zustimmung des AR bei Verträgen mit ARMitgliedern vgl. § 114 AktG).
- **Befreiung bei der Einmann-GmbH:** Das Verbot des Selbstkontrahierens gilt nach § 35 Abs. 4 Satz 1 GmbHG auch für den Alleingesellschafter, der zugleich alleiniger Geschäftsführer ist. Grundsätzlich ist eine Befreiung von § 181 BGB unmittelbar durch die Satzung oder durch eine Ermächtigung in der Satzung zu einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss möglich (vgl. BGH v. 28.2.1983 – II ZB 8/82, BB 1983, 857; BGH v. 3.4.2000 – II ZR 379/99, DStR 2000, 697). Jedenfalls muss die Satzung eine Regelung vorsehen. Die Befreiung im Anstellungsvertrag reicht nicht aus. Die bloße Eintragung im Handelsregister hat nur deklaratorische Bedeutung (vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 19/97, BFH/NV 1998, 746), selbst wenn die Satzung zu einer Befreiung von § 181 BGB ermächtigt (vgl. zu den Anforderungen BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV

1996, 509). Sieht die Satzung die Möglichkeit einer Befreiung durch Gesellschafterbeschluss vor, muss der Beschl. in das Handelsregister eingetragen werden (BayObLG v. 7.5.1984 – BReg 3 Z 163/83, GmbHR 1985, 116). Über den beim Handelsregister anzumeldenden und einzutragenden Gesellschafterbeschluss ist unverzüglich eine Niederschrift nach § 48 Abs. 3 GmbHG mit Angabe des Orts und des Tages anzufertigen (vgl. BFH v. 25.10.1995 – I B 6/95, BFH/NV 1996, 509). Eine wirksam erteilte Befreiung des Alleingeschäfters gilt grds. auch im Liquidationsstadium der Gesellschaft (vgl. BFH v. 12.7.2001 – VII R 19, 20/00, BStBl. II 2002, 67).

- ▶ *Befreiung bei einer mehrgliedrigen GmbH:* Die zivilrechtl. Vorgaben bei der Einmann-GmbH sollten vorsorglich auch bei einer mehrgliedrigen GmbH beachtet werden. Fehlt es an einer entsprechenden Satzungsbestimmung, muss ein Beschl. der Gesellschafterversammlung in der Form des § 53 GmbHG gefasst werden (vgl. OLG Köln v. 2.10.1992 – 2 Wx 33/92, GmbHR 1993, 37). Je nach Inhalt der Satzung (vgl. § 52 Abs. 1 GmbHG) ist ggf. die Befreiung durch ein Aufsichtsorgan, zB einen Beirat, einzuholen. Wurde der GesGf. bei einer mehrgliedrigen GmbH satzungsmäßig von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit, so wirkt diese Befreiung fort, wenn die mehrgliedrige GmbH zu einer Einmann-GmbH wird (vgl. BFH v. 13.3.1991 – I R 1/90, BStBl. II 1991, 597; vgl. auch *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 330, 916). Die FinVerw. verlangt bei der mehrgliedrigen GmbH eine Satzungsregelung und eine Eintragung ins Handelsregister (vgl. H 8.5 Abs. 1 „Änderungen des Gesellschaftsvertrags“ KStR 2015).
- ▶ *Mitwirkung von Gesellschaftsorganen:* Die Unwirksamkeit eines Vertrags, insbes. des Anstellungsvertrags, kann sich aus einem Verstoß gegen gesellschaftsrechtl. Kompetenzregeln ergeben. Die Gesellschafterversammlung einer GmbH ist für den Abschluss, die Änderung und Beendigung des Anstellungsvertrags mit dem Geschäftsführer zuständig (Annexkompetenz zu § 46 Nr. 5 GmbHG; vgl. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; dazu BMF v. 16.5.1994 – IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, 868; BMF v. 21.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 68/95, BStBl. I 1996, 50; vgl. allerdings die Sonderzuständigkeit nach § 31 MitbestG und § 12 MontanMitbestG, dazu BMF v. 15.8.1996 – IV B 7 - S 2742 - 60/96, DB 1996, 1797). Neben dem Anstellungsvertrag ist ein Beschl. der Gesellschafterversammlung erforderlich (vgl. BFH v. 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl. II 1992, 434). Der GesGf. ist stimmberechtigt, da § 47 Abs. 4 GmbHG nicht anwendbar ist (vgl. zum Meinungsstand *Roth in Roth/Altmep-pen*, 8. Aufl. 2015, § 47 GmbHG Rz. 64f.). Bei einem Alleingeschäfters einer GmbH kann bei Abschluss des Vertrags von dem erforderlichen Beschl. ausgegangen werden. Vertragspartner des Anstellungsvertrags ist die GmbH, vertreten durch die Gesellschafterversammlung. Haben nicht alle Gesellschafter den Anstellungsvertrag unterschrieben, muss ggf. geprüft werden, ob Vollmachten (vgl. BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246) oder das Einverständnis mündlich oder konkludent erteilt wurden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Zivilrechtlich kann zwar eine Vollmacht nach § 167 Abs. 2 BGB grds. formlos erteilt werden, für die Abstimmung in der Gesellschafterversammlung der GmbH bedarf die Vollmacht jedoch nach § 47 Abs. 3 GmbHG der Textform (str.; vgl. auch FG Sachs.-Anh. v. 16.11.2000 – 2 K 426/98, EFG 2001, 609, rkr.). Die AG wird bei Verträgen mit dem Vorstand gem. § 112 AktG durch den AR (zum sog. ersten AR vgl. § 31 AktG) vertreten. Dies gilt

nach § 52 Abs. 1 GmbHG auch bei einer GmbH, wenn sie über ein solches Aufsichtsorgan verfügt.

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

Haben die Vertragsparteien alles getan, um die zivilrechtl. Wirksamkeit des Vertrags herbeizuführen und konnten sie davon ausgehen, die entsprechende Vereinbarung sei wirksam, kann ihnen nicht fehlende Ernsthaftigkeit unterstellt werden (vgl. BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Damit lässt sich trotz Unwirksamkeit der Vereinbarung die Ernsthaftigkeit nicht in Abrede stellen, wenn sich der Stpfl. im zeitlichen Zusammenhang mit der Vornahme des Rechtsgeschäfts entsprechend dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters den Rat einer zur Rechtsberatung berufenen Person einholt, sich auf den erteilten Rechtsrat verlässt und die getroffene (klare, eindeutige und rechtzeitige) Vereinbarung vertragsgemäß durchführt. Wird der Vertrag vor einem Notar geschlossen, können die Vertragsparteien grds. von einer rechtl. Wirksamkeit ausgehen (vgl. FG Nds. v. 19.10.1999 – 6 K 4/97, EFG 2000, 649, rkr.).

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

156–159 Einstweilen frei.

160 (6) Tatsächliche Durchführung

Ein Vertrag wird tatsächlich durchgeführt, wenn die Vertragsparteien entsprechend der vertraglich getroffenen Vereinbarung verfahren. Dies gilt auch für Nebenleistungen (vgl. zur Abführung der LSt Nds. FG v. 22.9.1993 – VI 506/91, GmbHR 1994, 722, rkr.). Leistungen müssen zu den vereinbarten Fälligkeitsterminen erbracht werden (vgl. zB BFH v. 27.7.2009 – I B 26/09, ZSteu. 2009, R1018; vgl. FG München v. 5.5.2011 – 7 K 1349/09, GmbHR 2011, 839, rkr.). Verstöße führen jedoch nur zu einer vGA, wenn die Unentgeltlichkeit der Leistung verdeckt werden soll, wovon idR auszugehen ist (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88). Wiederum handelt es sich nur um ein, wenn auch gewichtiges, Indiz für die Beurteilung der mangelnden Ernsthaftigkeit (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952) und somit der gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/

95, BFH/NV 1997, 622; BFH v. 21.3.2001 – I B 31/00, BFH/NV 2001, 1143). Ob ein Vertrag tatsächlich durchgeführt wurde, muss nicht zwingend aus Sicht des fraglichen VZ beurteilt werden, sodass wertend auch auf Umstände abgestellt werden kann, die zeitlich erst nach Ablauf des VZ eingetreten sind (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 11/94, BStBl. II 1994, 952). Das Erfordernis einer tatsächlichen Durchführung soll nicht dazu führen, dass Rechtsgeschäfte, die nicht durchgeführt worden sind und das Vermögen der Gesellschaft nicht gemindert haben, die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. FG Köln v. 19.2.1997, GmbHR 1997, 510, rkr.; krit. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 313; *Wassermeyer*, GmbHR 1997, 804, mit Replik *Braun*, GmbHR 1997, 805). Die Rspr. stellt zum Zweck der Prüfung der tatsächlichen Durchführung auch auf ein Verschulden der Gesellschaftsorgane bei der Buchführung ab (vgl. BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928), sodass ausnahmsweise das kommentarlose Unterzeichnen eines Jahresabschlusses durch den GesGf. und die damit verbundene Billigung eines – im dortigen Streitfall allerdings offensichtlich – fehlerhaften Bilanzansatzes nicht nur als unbeachtlicher Buchungsfehler, sondern als ein Abweichen der tatsächlichen von der vertraglich vereinbarten Vertragsdurchführung gewertet werden kann (vgl. auch Anm. 112).

Teilweise Durchführung: Grundsätzlich muss der Vertrag während seiner gesamten Dauer vollständig durchgeführt werden (vgl. BFH v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164), aber auch dieser Grundsatz gilt nicht ausnahmslos. Wird eine Vereinbarung nur teilweise durchgeführt, zB nur in bestimmten Teilbereichen oder bei einem Dauerschuldverhältnis nicht während seiner gesamten Laufzeit, muss der tatsächlich durchgeführte Teil als zwischen den Vertragsparteien ernsthaft gewollt angesehen werden (vgl. BFH v. 28.11.2001 – I R 44/00, BFH/NV 2002, 543; BFH v. 15.12.2004 – I R 32/04, BFH/NV 2005, 1374; zutr. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 310, wonach die BFH-Grundsätze nicht anwendbar sind, wenn zB Leistungen derart unregelmäßig erfolgen, dass von einer vereinbarungsgemäßen Durchführung des gesamten Vertrags nicht mehr ausgegangen werden kann). Hinsichtlich des nicht durchgeführten Teils liegt eine vGA vor.

Tatsächliche Durchführung bei Zahlungsverpflichtungen: Ist die Gesellschaft vertraglich zur Zahlung verpflichtet, so 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, sodass selbst kurzfristige Verzögerungen die Annahme einer vGA rechtfertigen können (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622). Auf die tatsächliche Auszahlung der Schuld kann verzichtet werden, wenn eine anderweitige Abrede nachgewiesen wird. Der Abschluss eines Darlehensvertrags reicht aus, nicht aber eine stillschweigende Umbuchung ohne entsprechende Vereinbarung (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Der die Auszahlung ersetzende Vertrag muss wiederum dem formellen und materiellen Fremdvergleich standhalten (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622, zu den Anforderungen an eine Schuldnovation, mit Anm. *Gosch*, GmbHR 1997, 417, auch zur „Infizierung“ der LSt; vgl. auch BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111, zur zeitlichen und betragsmäßigen Begrenzung einer „stehengelassenen“ Gewinnantieme; zu den Anforderungen an eine Stundungsvereinbarung vgl. FG Ba.-Württ. v. 2.11.1995 – 6 K 65/93, EFG 1996, 342, rkr.). Nach den Umständen des Einzelfalls sind zB Abschlagszahlungen und Sicherheiten zu vereinbaren. Einer Änderung der Zahlungsweise müssen vernünftige wirtschaftliche Gründe zugrunde liegen (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 136/

84, BFH/NV 1990, 64). Zuflussfiktionen, zB bei beherrschenden Gesellschaftern (vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 30/80, BStBl. II 1984, 482), rechtfertigen nicht die Annahme der tatsächlichen Durchführung, weil sie keinen Bezug zur Gesellschaft aufweisen (aA FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.).

- ▶ **Verrechnungskonto:** Die Erfassung der Beträge auf einem Gesellschafter-Verrechnungskonto kann uU ausreichen, sofern der Gesellschafter über das Konto frei verfügen kann (vgl. BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; *Gosch*, GmbHHR 1997, 417; BFH v. 24.1.2001 – I R 103/99, BFH/NV 2001, 1455; zur Verzinsung von Verrechnungskonten vgl. FG Ba.-Württ. v. 12.1.2000 – 3 K 70/96, GmbHHR 2000, 343, rkr.).
- ▶ **Aufrechnung:** Entsprechend den zivilrechtl. Vorgaben der §§ 387, 388 BGB genügt das Bestehen einer Aufrechnungslage zur Erfüllung einer Forderung nicht, wenn es an einer Aufrechnungserklärung fehlt (vgl. BFH v. 21.3.2001 – I B 31/00, BFH/NV 2001, 1149).

Ausnahmen: Geringfügige Abweichungen sind uE unbeachtlich, solange sie nicht das Wesen des Vertrags betreffen und nach den Umständen des Einzelfalls nicht davon auszugehen ist, dass der Vertrag nur „vorgeschoben“ wurde (vgl. zur tatsächlichen Durchführung von Geschäftsführervergütungen und Pensionszusagen in der Krise der GmbH *Neumann*, GmbH-StB 2006, 40, mwN). Der Prüfung des Erfordernisses der tatsächlichen Durchführung liegt inhaltlich ein Regel-Ausnahme-Verhältnis zugrunde. Bei fehlender tatsächlicher Durchführung ist grds. von einer vGA auszugehen, es sei denn, die Abweichung von der Vereinbarung ist geringfügig oder durch einen nachgewiesenen (idR wirtschaftlich vernünftigen) betrieblichen Grund gerechtfertigt (vgl. BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; zur Indizwürdigung vgl. Anm. 144). Ein solcher Grund liegt in erster Linie bei finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft vor (vgl. BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179), sofern im Übrigen alle stl. Folgen aus der Vereinbarung gezogen werden (zB Passivierung der Verbindlichkeit, vgl. BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585, selbst, wenn dies zu einer Überschuldung führt und ggf. Insolvenzantrag zu stellen ist; zu den Anforderungen auch *Neu*, EFG 2002, 1117; zum Zufluss beim Gesellschafter vgl. BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526). Die finanziellen Schwierigkeiten müssen, bezogen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Vereinbarung, auf einer späteren Entwicklung beruhen (vgl. BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454). Bei der Würdigung im Einzelfall kann berücksichtigt werden, ob mit einem Dritten der Vertrag in vergleichbarer Weise nicht durchgeführt worden wäre (vgl. BFH v. 13.11.1996 – I R 53/95, BFH/NV 1997, 622; unerheblich ist, ob Dritte 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).

(7) Rechtsfolge einer Vertragsänderung

162

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

Einstweilen frei.

163–164

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

165

Nachdem der BFH ursprünglich verlangte, dass sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung auf das Einkommen auswirkt (vgl. BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522; BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475), hat er später das Einkommen als Bezugsgröße durch den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ersetzt (erstmalig BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329). Mit der Bezugnahme auf den Unterschiedsbetrag, der ein Zwischenergebnis bei der Ermittlung des zVE darstellt und im Wesentlichen dem StBil-Gewinn entspricht, wird verdeutlicht, dass außerbilanzielle Korrekturen für die Feststellung einer vGA unerheblich sind. So können Vermögensminderungen und verhinderte Vermögensmehrungen, die im Zusammenhang mit stfreien (und damit außerbilanziell abzuziehenden) Einnahmen stehen, zu einer vGA führen (krit. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 201a [3/2020]), da stfreie Einnahmen zwar nicht geeignet sind, das zVE, wohl aber den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu mehrten (vgl. *Reiss*, StuW 2003, 21 [26]). Erfasst werden zB Gestaltungen, bei denen Vermögen unmittelbar an den Gesellschafter weitergeleitet wird, welches eigentlich bei der Gesellschaft zu erfassen, dort aber nicht zu besteuern wäre (zB Weiterleitung stfreier Dividenden, Überweisung einer stfreien Investitionszulage auf das Privatkonto des Gesellschafters, vgl. zur Rechtslage vor Änderung der Rspr. *Wassermeyer*, GmbHR 1989, 298 [299]; o.V., DB 1991, 1303). *Reiss* (StuW 2003, 21 [30]) wendet gegen die Rspr. ein, die Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag sei überflüssig, da sich dies bereits aus dem Tatbestandsmerkmal der Vermögensminderung oder der verhinderten Vermögensmehrung ergebe

(zust. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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]).

166 e) Kein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung

Bei einer vGA wird dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person ein Vermögensvorteil unter Angabe eines Sachverhalts verschafft, der diese Zuwendung nicht als offene Ausschüttung erscheinen lässt. Die Leistung der Gesellschaft erfolgt unter einer anderen Bezeichnung, ihr wahrer Gehalt als Ausschüttung und Einkommensverwendung wird „verdeckt“ (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673). Das Tatbestandsmerkmal des Nichtberuhens auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss dient damit ebenso wie die Formulierung „verdeckt“ allein der negativen Abgrenzung zu einer „offenen“ Ausschüttung (vgl. zum Begriff der offenen Gewinnausschüttung auch BFH v. 11.4.2018 – I R 34/15, BStBl. II 2020, 201). 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 damit die Annahme einer vGA aus. Insoweit besteht kein Bedürfnis einer außerbilanziellen Hinzurechnung. Die Nichtigkeit eines Gewinnverteilungsbeschlusses führt zu keiner vGA, da die ausgeschütteten Beträge bereits der Einkommensverwendung zuzuordnen sind. Auch disquotale Gewinnausschüttungen aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses sind nur nach § 42 AO und nicht unter dem Aspekt der vGA zu prüfen (vgl. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; dagegen Nichtanwendungserlass BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 - S 2810 - 4/00, BStBl. I 2001, 47). Eine weitergehende Bedeutung kommt diesem Tatbestandsmerkmal nicht zu (anders für Zwecke des § 27 Abs. 3 Satz 2 aF bei Verstößen gegen § 30 GmbHG aF BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; zur Änderung eines bereits geprüften Jahresabschlusses vgl. BFH v. 22.8.2006 – I R 40/05, BFH/NV 2007, 614, mit Anm. *Hoffmann*, GmbHR 2007, 208).

167 f) Erforderlichkeit einer Vorteilseignung (Vorteilsgeneigntheit)

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

Kriterien der Vorteilseignung: Die Annahme einer vGA setzt voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Gesellschaft objektiv die Eignung haben muss, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190; dies kann auch ein Erben sein, vgl. BFH v. 18.3.2009 – I R 63/08, BFH/NV 2009, 1841). Es ist nicht erforderlich, dass es tatsächlich zu einem konkreten Vorteilszufluss kommt (vgl. BFH v. 26.6.2013 – I R 39/12, BStBl. II 2014, 174). Gleiches gilt für Unterschiedsbetragsminderungen, die zu Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 oder 10 EStG führen (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 200 [3/2020]). Damit wird ausgedrückt, dass die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter weiterhin aufrecht erhalten bleibt, also keine konkrete Korrespondenz des Vorteils erforderlich ist (vgl. *Rose*, DB 2005,

2596 [2597]). Allerdings sollen nur solche Vorteile erfasst werden, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen in Form sonstiger Bezüge (auch im Fall der Umqualifizierung nach § 20 Abs. 3 EStG) führen können. Denn nur das, was als Gewinnverteilung an den Gesellschafter in Betracht kommt, kann vGA sein (vgl. *Briese*, GmbHR 2005, 597 [604]; zu Vermögensvorteilen, die geeignet sind, einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen, vgl. § 20 EStG Anm. 85). Dennoch 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. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538, mit Anm. *U. Prinz*, FR 2002, 1171, und *Pezzer*, FR 2002, 1177; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BFH/NV 2004, 1603), soweit diese ideellen Zuwendungen nicht objektiv wertlos sind (vgl. bereits BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470). Bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person genügt auf Seiten des Gesellschafters ein mittelbarer materieller oder immaterieller Vorteil, wenn dem Gesellschafter eine der Zuwendung korrespondierende Einnahme als Folge des Nahestehens und einer dadurch bedingten gesellschaftsrechtl. Mitveranlassung auch persönlich zugerechnet werden soll (vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, mit Anm. *Neu*, nachfolgend BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; zur Besteuerung des Gesellschafters bei Veruntreuung durch eine nahestehende Person vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, DB 2007, 1954, mit Anm. *-wfr*). Die Vorteilseignung fehlt, wenn ein GesGf. seine Sorgfaltspflichten auf eine Art verletzt, durch die er weder sich selbst noch andere Gesellschafter oder nahestehende Personen begünstigt (vgl. BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; einschränkend BMF v. 20.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 26/03, BStBl. I 2003, 333; anders jedoch bei Unterschlagung oder Untreue, da der GesGf. sich selbst bereichert), wie das regelmäßig bei Aufwendungen einer Gesellschaft aus einem Leistungsverhältnis (nur) mit einem fremden Dritten der Fall ist (vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131). Auch die verbilligte Veräußerung eigener Anteile der KapGes. an ihre Gesellschafter scheitert nicht an einer fehlenden Vorteilseignung (vgl. BFH v. 3.3.2010 – I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131). Jedoch spielt dieses Tatbestandsmerkmal bei der Teilwertabschreibung auf ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes Darlehen nur insoweit eine Rolle, als es auf die abstrakte Vorteilseignung ankommt (vgl. BFH v. 21.7.2011 – I B 27/11, BFH/NV 2011, 2116, mwN; zu kommunalen Eigenbetrieben vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961, zur Rechtslage vor Einführung des § 8 Abs. 7 durch das JStG 2009).

Vorteilseignung bei veränderter Vermögensmehrung: Die Vorteilseignung kann uE bei der veränderten Vermögensmehrung nicht in gleicher Weise wie bei der Vermögensminderung verlangt werden (aA wohl BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; FG Schl.-Holst. v. 17.12.2020 – 1 K 16/19, EFG 2021, 578 mit Anm. *Göllner*, Az. BFH I R 2/21; *Micker* in BeckOK KStG, 10. Edition, § 8 Rz. 399). Regelmäßig reicht die Ersparnis eigener Aufwendungen des Gesellschafters aus, sodass der Verzicht auf Aufwendungsersatz mit dem Vermögensvorteil beim Gesellschafter korrespondiert. Darin liegt der Vorteil, der von der Gesellschaft stammt (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 23f.). Erzielt zB eine an sich „gesunde“ Gesellschaft keinen Gewinn, nur weil sich zerstrittene Gesellschafter gegenseitig bei der Beschlussfassung blockieren, liegt zwar eine durch das Verhalten der Gesellschafter veranlasste veränderte Vermögensmehrung vor. Dennoch bewirkt dies keine

vGA, da kein Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter oder nahestehende Personen verlagert wird (vgl. bereits *Wassermeyer*, StVj. 1993, 208 [217]).

Vorteilseignung kein neues Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung: Inhaltlich handelt es sich uE im Kern nicht um eine Neuerung, sondern zumeist nur um eine Klarstellung des Verständnisses der vGA (vgl. FG Köln v. 18.4.2007 – 13 K 1441/06, EFG 2007, 1467, aufgehoben durch BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; *Herlinghaus*, GmbHR 2003, 373 [381]). Für den Fall, dass der Vermögensnachteil weder dem Gesellschafter noch einem Dritten jemals zu einem konkreten oder abstrakten Vorteil verhilft, ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht nachvollziehbar und spielt sich ausschließlich auf der betrieblichen Ebene der Gesellschaft ab (so schon FG Köln v. 26.11.1998 – 13 K 147/96, EFG 1999, 349, rkr.). Eine Maßnahme, die einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person keinen Vorteil verschafft, ist nicht geeignet, bei der Gesellschaft oder beim Gesellschafter eine vGA auszulösen (vgl. *Buciek*, DStZ 2003, 87; Anm. 131). Es reicht daher aus, allein die gesellschaftsrechtl. Veranlassung zu prüfen. So weist *Wassermeyer* darauf hin, dieser Gedanke habe bereits der Rspr. des BFH zur Übernahme von Risikogeschäften zugrunde gelegen (vgl. *Wassermeyer*, DB 2002, 2668 [2669], mit Verweis auf BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Nichts anderes gilt für die Behandlung von Schuldzinsen an Drittgläubiger, die zur Finanzierung offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen aufgewendet werden, wenn diese Zinsen nicht an den Gesellschafter, sondern an die finanzierende Bank gezahlt werden und nicht geeignet sind, beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert zu werden (vgl. BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; vergleichend zur Finanzierung offener und verdeckter Gewinnausschüttungen OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; *Meilicke/Sangen-Emden*, FR 1998, 938, auch zur Schuldübernahme vom Gesellschafter; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1366, auch zu anderen Folgekosten; aA *Kohlhepp*, Inf. 2006, 625 [628]). Die durch das JStG 2007 geschaffenen formellen und materiellen Korrespondenzregelungen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG, §§ 8b Abs. 1, 32a, vgl. Anm. 101) wirken sich auf das Erfordernis der Vorteilseignung nicht aus. Die fehlende Vorteilseignung 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.

168–169 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Haas*, Mitunternehmer durch Genussrechte, BB 1982, 1537; *Claussen*, Der Genussschein und seine Einsatzmöglichkeiten, in *Hadding/Immenga/Mertens/Pleyer/Schneider* (Hrsg.), Handelsrecht und Wirtschaftsrecht in der Bankpraxis, FS Winfried Werner, Berlin/New York 1984, 81; *Ditges*, Genussrechte und Mitarbeiterbeteiligung, DStR 1986, 243; *Knobbe-Keuk*, Gewinnausschüttungen auf Genussrechte, BB 1987, 341; *Emde*, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genussrechten, BB 1988, 1215; *Hammen*, Unzulässigkeit aktiengleicher Genussrechte?, DB 1988, 2549; *Lutter*, Ausgabe von Genussrechten und Jahresabschluss, in *Knobbe-Keuk/Klein/Moxter* (Hrsg.), FS Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 383; *Emde*, Die Auswirkungen von Veränderungen des Unternehmenskapitals auf Bestand und Inhalt von Genussrechten, DB 1989, 209; *Habersack*, Genussrechte und sorgfaltswidrige Geschäftsführung, ZHR 155 (1991), 379; *Ziebe*, Rechtsnatur und Ausgestaltung von Genussrechten, DStR 1991, 1594; *Feddersen/Knauth*, Eigenkapitalbildung durch Genussscheine,

Frankfurt, 2. Aufl. 1992; *Linscheidt*, 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 Überschuldungsstatus, BB 1994, 2103; *Schweitzer/Volpert*, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Industrieemittenten, BB 1994, 821; *Sontheimer*, Die steuerliche Behandlung von Genussrechten, BB 1994, Beilage 19, 1; *Vollmer/Maurer*, Die Eignung von sanierenden stillen Beteiligungen und Sanierungsgenussscheinen zur Abwehr der Überschuldung, DB 1994, 1173; *Müller/Reinke*, Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss, WPg 1995, 569; *Bogenschild*, Bilanzierung von Genussscheinen, JbFStR 1996/97, 566; *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, ÖStZ 1996, 267; *Küting/Kessler/Harth*, Genussrechtskapital in der Bilanzierungspraxis, BB 1996, Beilage 4; *Altehofer/Landendinger*, Die Ausgestaltung von Genussrechten ausländischer Kapitalgeber und die Beschränkung der inländischen Quellenabzugsbesteuerung durch DBA und EG-Recht, IStR 1997, 321; *Bieg*, Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung, StB 1997, 481; *Laule*, Genussschein, Doppelbesteuerungsabkommen und die Praxis der deutschen Finanzgerichte, IStR 1997, 577; *Schlagheck*, Darlehensverzicht gegen Genussrechte als geeignetes Instrument zur Sanierung?, GStB 1997, 14; *Dautel*, Möglichkeiten zur steueroptimierten Beteiligung von Mitarbeitern an einer GmbH, Inf. 1999, 684; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, München, 4. Aufl. 2000; *Loritz*, Die Immobilien-Aktiengesellschaft mit Genussschein – eine innovative Anlageform, DStR 2000, 77; *Padberg*, Bedeutung von Genussrechtskapital und nachrangigen Verbindlichkeiten für Genossenschaftsbanken und Sparkassen, DB 2000, 990; *Wengel*, Genussrechte im Rahmen der Bilanzanalyse, DStR 2000, 395; *Wengel*, Die handelsrechtliche Eigen- und Fremdkapitalqualität von Genussrechtskapital, DStR 2001, 1316; *Widmayer*, Genussrechte als Instrument für grenzüberschreitende Finanzierungen, IStR 2001, 337; *Grossfeld*, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, Heidelberg, 4. Aufl. 2002; *Jänisch/Moran/Weibel*, Mezzanine Finanzierung – Intelligentes Fremdkapital und deutsches Steuerrecht, DB 2002, 2451; *Mitsch*, Alternative Formen der Gesellschafterfinanzierung mittelständischer Kapitalgesellschaften, Inf. 2002, 205; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, Köln, 4. Aufl. 2002; *Forst/Frings*, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; *Pape*, Alternative Finanzierungsformen für den Mittelstand, DStR 2003, 95, 953; *Scheibitz*, Außensteuerliche Abschirmwirkung von Genussrechten, RIW 2003, 196; *Stadler*, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von 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, GStB 2004, 208; *Baetge/Brüggemann*, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite der Bilanz des Emittenten, DB 2005, 2145; *Bock*, Steuerliche und bilanzielle Aspekte mezzaniner Nachrang-Darlehen, DStR 2005, 1067; *von 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/U. Prinz*, Ausgewählte Bilanz- und Steuerrechtsfragen von Mezzaninefinanzierungen, DStR 2006, 1345; *Brokamp/Hölzer*, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussscheinen und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; *Carlé/Rosner*, Mezzanine-Finanzierungen, KÖSDI 2006, 15365; *Demuth*, Einsatzmöglichkeiten von Genussrechten und von mezzaninen Finanzinstrumenten im Rahmen einer Unternehmensnachfolge, BB-Special 6/2006, 8; *Kracht*, Darlehensgestaltung über Genussrechte als Steuerstrategie bei einer GmbH, GStB 2006, 243; *Lühn*, Ausweis von Genussrechten auf der Passivseite der IFRS-Bilanz, WPg 2006, 1529; *Marx/Nienaber*, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 686; *Schaber/Isert*, Bilanzierung von Hybridanleihen und Genussrechten nach IFRS, BB 2006, 2401; *Strunk/Haase*, Die tatbestandliche Erfassung von Genussrechten als Anteile an Kapitalgesellschaften bei der Hinzurechnungsbesteuerung, BB 2007, 17; *Intemann*, Beteiligung an einer Fondsgesellschaft: Stille Gesellschaft oder Genussrechtsverhältnis, GStB 2008, 350; *Haase*, Die bilanzielle und steuerliche Behandlung von Genussrechten, StuB 2009, 495; *Schnitger/Bildstein*, Beteiligungsähnliche Genussrechte und das Korrespondenzprinzip innerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2009, 629; *Große*, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; *Griemla*, Zum Verständnis der Laufzeit eines Genussrechts als Kriterium zur Abgrenzung von steuerlichem Eigen- und Fremdkapital nach dem BMF-Schreiben v. 8.12.1986, FR 2011, 853; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 3. Aufl. 2011; *Brenninger/Ernst*, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit, GmbHR 2012, 494; *Haarmann*, M & A und stille Gesellschaft/Genussrechte, JbFStR 2012, 312; *IdW* (Hrsg.), WP-Handbuch, Bd. I, Düsseldorf, 14. Aufl. 2012; *Kroener/Momen*, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; *Lechner/Haisch*, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; *Stollenwerk/Piron*, Genussrechte – Flexibler Einsatz für Mezzanine Kapital, GmbH-StB 2012, 150; *Maerker/Wagner*, Die Behandlung von Genussscheinen bei Abschluss eines Gewinn- und Beherrschungsvertrages durch die Emittentin, DB 2013, 2549; *Kraft/Richter/Moser*, Genussrechte als Gestaltungsinstrument im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7–14 AStG, DB 2014, 85; *Versel/Wiersch*, Genussrechte nach vertraglicher Konzernierung des Emittenten, NZG 2014, 5; *Anzinger*, Bilanzierung und Betriebsausgabenabzug bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2018, 64; *Diffring*, Genussrechte/stille Beteiligungen: Kann ein Nichtgesellschafter „steuerbilanzielles Eigenkapital“ einlegen?, FR 2018, 211; *Schmid*, Die untaugliche Unterscheidung zwischen beteiligungs- und obligationsähnlichen Genussrechten, DStR 2020, 2633.

a) Grundlagen der Genussrechte: Wesen und Erscheinungsformen

aa) Genussrechte als Sonderform der Außenfinanzierung

170 (1) Gesellschaftsrechtliche Aspekte

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

Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien: Das Aktienrecht verwendet den Begriff des Genussrechts an verschiedenen Stellen (§§ 160 Abs. 1 Nr. 6, 221 Abs. 3, 347a AktG), ohne eine Legaldefinition zu geben. Traditionell versteht man im Aktienrecht unter einem Genussrecht ein schuldrechtl. Gläubigerrecht, dass dieselben oder ähnliche Vermögensrechte wie eine Aktie gewährt (*Schön*, JZ

1993, 925 [926]). Da das AktG das Genussrecht nicht regelt, sondern voraussetzt, muss gesellschaftsrechtl. bei der Bestimmung des Genussrechts auf den jeweiligen Normzweck abgestellt werden (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 24; *Busch*, AG 1994, 93 [95 f.]; *Sethe*, AG 1993, 293 [298 f.]). Insoweit sind zwei Rechtsebenen zu unterscheiden: das Verhältnis der Genussrechtsinhaber zu den Aktionären und zur Gesellschaft.

- *Typische Charakteristika von Genussrechten*: Genussrechte gewähren schuldrechtl. Ansprüche gegen die Gesellschaft, insbes. auf Teilnahme an Gewinn oder Nutzungen. Mitgliedschaftliche Verwaltungsrechte, insbes. Stimmrechte, können dem Genussrechtsinhaber wegen des Grundsatzes der Verbandssouveränität nicht übertragen werden (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309 ff.]; BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]; *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 31 ff. mwN; *Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 135, 142; *Florstedt in Kölner Komm. AktG*, 3. Aufl. 2017, § 221 AktG Rz. 74; *Habersack in MüKo AktG*, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 86), was die Abgrenzung gegenüber stimmrechtslosen Vorzugsaktien erlaubt. Der Inhaber des Genussrechts hat daher keine oder – je nach Vereinbarung – nur sehr geringe Möglichkeiten der Einflussnahme auf die emittierende Gesellschaft, worin aus Sicht von – inhabergeführten – Familienunternehmen ein wesentlicher Vorteil liegt (*Ballof, EStB* 2006, 426 [427]; *Bieg, StB* 1997, 481 [487]). Er unterliegt als außenstehender Kapitalgeber nicht der gesellschaftsrechtl. Treuepflicht (*Heinemann/Kraus in Bösl/Sommer, Mezzanine Finanzierung*, 2006, 173; *Goland/Gehlhaar/Grossmann/Eickhoff-Kley/Jänisch, BB-Special* 4/2005, 1 [17]).
- ▷ *Hinweis*: Das Fehlen mitgliedschaftlicher Verwaltungsrechte schließt eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Genussrechtsinhaber und der KapGes. mangels Mitunternehmerinitiative aus (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 195 [8/2017]; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 592; im Erg. auch *Angerer, DStR* 1994, 41 [43]: kein gemeinsamer Zweck; aA *Haas*, BB 1982, 1537).
- ▷ *Dauerschuldverhältnis eigener Art*: Es handelt sich um Dauerschuldverhältnisse eigener Art (BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [330]; BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [43]; *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 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.]; *Franzen*, Genussscheine, 1993, 15 ff. [22]; aA *Habersack in MüKo AktG*, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 88 ff.; *Habersack, ZHR* 155 [1991], 378 [394]; generell für Behandlung des „Innenverhältnisses“ zwischen Genussrechtsinhaber und emittierender Gesellschaft als stille Gesellschaft *Schön*, JZ 1993, 925 [928 ff.]).

Das Genussrecht kann in einer Urkunde verbrieft werden (Genussschein). Genussscheine können auf den Inhaber lauten (Inhaberschuldverschreibung iSd. § 793 BGB) oder als Namens- bzw. Orderpapiere begeben werden (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 28; *Habersack in MüKo AktG*, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 204).

Genussrechte sind ohne entgegenstehende Vereinbarung (§§ 399, 413 BGB) frei vererblich und veräußerbar (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 53; *Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 149). Die Handelbarkeit des Genussscheins an Zweitmärkten und ggf. am Kapitalmarkt wird als ein we-

sentlicher Vorteil gegenüber anderen mezzaninen Finanzierungsinstrumenten gesehen (Heinemann/Kraus in Bösl/Sommer, Mezzanine Finanzierung, 2006, 172; Bieg, StB 1997, 481 [487]).

Die Genussrechtsbedingungen können frei vereinbart werden, unterliegen aber der Inhaltskontrolle nach §§ 242, 138 BGB und bei für eine Vielzahl von Verträgen verwendeten vorformulierten Bedingungen auch den §§ 307 ff. BGB, weil es sich nicht um gesellschaftsrechtl. Regelungen iSd. § 310 Abs. 4 Satz 1 BGB handelt (vgl. BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [309, 312 ff.]; Koch in Hüffer/Koch, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 35 mwN). Üblicherweise enthält die Vereinbarung Regelungen zu Art und Inhalt des gewährten Genussrechts (feste Verzinsung, Gewinnbeteiligung, Beteiligung am Verlust, Fälligkeit des Genussrechtskapitals, Beteiligung am Liquidationserlös, Nachzahlungspflichten), Laufzeiten, Kündigungsbestimmungen, Rückzahlungsmodalitäten, Verwässerungsschutz, Ablösung der Genussrechte durch die Gesellschaft, Verzinsung, Berechtigung der Gesellschaft zur Herabsetzung des Genussskapitals bei Herabsetzung des Kapitals der Gesellschaft, Informations- und Kontrollrechte der Genussrechtsinhaber etc. (vgl. etwa von Alvensleben in Häger/Elkemann-Reusch, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rz. 697 ff.).

- **Organschaft:** Schließt die Emittentin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ab, sind die Genussscheinbedingungen nach den Regeln der Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) anzupassen. Für die Bedienung der Genussrechte kommt es entsprechend dem Rechtsgedanken des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG nur darauf an, ob bei Abschluss des Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags davon auszugehen war, dass die abhängige Gesellschaft ohne den Vertrag genügend Gewinn ausgewiesen hätte, um die Genussrechte bedienen zu können. In diesem Fall darf auch eine Kürzung des Rückzahlungsanspruchs nicht erfolgen (BGH v. 28.5.2013 – II ZR 2/12, GWR 2013, 402).
- **Abgrenzung zu Aktionärsrechten:** Der Umtausch in Aktien ist anders als bei Wandelschuldverschreibungen bei Genussrechten nicht möglich. Denkbar ist aber die Kombination eines Genussrechts mit einem Wandlungsrecht oder einer Option auf den Erwerb von Aktien (sog. Genussrechte mit *Equity Kicker* oder Wandlungsgenusssrechte, vgl. zB den Fall des FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.: Recht auf Umwandlung durch Kapitalerhöhung durch Einbringung der Genussrechte unter bestimmten Voraussetzungen; Ziebe, DStR 1991, 1594 [1596]).

Die Gewährung von Informations- und Kontrollrechten wie das Recht auf Einsichtnahme in den Jahresabschluss oder das Recht auf Teilnahme an der Hauptversammlung ohne Stimm- und Rederecht wird aktienrechtl. für zulässig gehalten (Koch in Hüffer/Koch, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 26 mwN). Wenn eine gewinnbezogene Vergütung vereinbart ist, hat der Genussrechtsinhaber mangels vertraglicher Regelung den allgemeinen Auskunftsanspruch nach §§ 242, 259, 315, 810 BGB bezogen auf die vermögensrechtl. Grundlagen des Genussrechts, insbes. hinsichtlich der GE und der Bilanzpolitik der Emittentin, soweit im Einzelfall erforderlich (Florstedt in Kölner Komm. AktG, 3. Aufl. 2017, § 221 AktG Rz. 601).

- **Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte:** Umstritten ist die Zulässigkeit der Vereinbarung aktienähnlicher Genussrechte, also von Genussrechten, die mit stimmrechtslosen Vorzugsaktien vergleichbar sind. Diskutiert wird im Schrifttum, ob §§ 139 ff. AktG eine Sperrwirkung entfalten (vgl. zum

Meinungsstand etwa *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 32 ff.; *Scholz in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, 5. Aufl. 2020, § 64 AG Rz. 79 ff., jeweils mwN), weil Vorzugsaktien ohne Stimmrechte nur in begrenztem Umfang ausgegeben werden dürfen und alle anderen Mitverwaltungsrechte bis auf das Stimmrecht gewähren. Der BGH konnte die Frage der Sperrwirkung für den zu entscheidenden Fall weitgehend offenlassen und hat sie verneint, wenn im Einzelfall die Genussrechtsinhaber deutlich besser gestellt sind als die Aktionäre (im Urteilsfall waren die Genussrechte nach Ablauf von 20 Jahren kündbar und der Ausgabebetrag ging in der Abwicklung den Ansprüchen der Aktionäre nach § 271 AktG vor; BGH v. 5.10.1992 – II ZR 172/91, BGHZ 119, 305 [311 f.]).

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

- *Die Ausgabe von Genussrechten* bedarf bei der AG der Zustimmung der Hauptversammlung mit einer Mehrheit von drei Vierteln des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals, soweit die Satzung keine andere Kapitalmehrheit bestimmt (§ 221 Abs. 3 und Abs. 1 AktG). Der Beschl. ermächtigt den Vorstand zur rechtsgeschäftlichen Begr. der Genussrechte. Der Beschl. der Hauptversammlung und die Erklärung über die Begebung der Genussrechte sind nach § 221 Abs. 2 Satz 2 AktG beim Handelsregister zu hinterlegen, ein entsprechender Hinweis ist zu veröffentlichen (§ 221 Abs. 2 Satz 3 AktG). Die Begebung von Genussrechten ohne den erforderlichen Beschl. der Hauptversammlung ist im Außenverhältnis wirksam. Die beteiligten Organe machen sich aber schadensersatzpflichtig (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 52).
- *Bezugsrecht der Aktionäre*: Den Aktionären steht nach §§ 221 Abs. 4, 186 AktG ein Bezugsrecht zu, das allerdings nach §§ 221 Abs. 4 Satz 2, 186 Abs. 3 und 4 AktG ausgeschlossen werden kann (BGH v. 9.11.1992 – II ZR 230/91, BGHZ 120, 141 [146 f.]: Abwägung der Interessen und der Verhältnismäßigkeit nach den Gegebenheiten des Einzelfalls; *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 221 AktG Rz. 38 ff.).
- *Bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln* besteht ein Verwässerungsschutz zugunsten der Inhaber von Genussrechten (§ 216 Abs. 3 Satz 1 AktG), bei anderen Kapitalmaßnahmen kommt mangels vertraglicher Regelung allenfalls die analoge Anwendung des § 216 Abs. 3 Satz 1 AktG in Betracht (str., dagegen BGH v. 23.10.1958 – II ZR 4/57, BGHZ 28, 259 [277]; zum Streitstand *Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 216 AktG Rz. 19 mwN).

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

GmbH und andere Körperschaften: Neben der AG können auch Gesellschaften aller Rechtsformen und andere Unternehmensträger Genussrechte ausgeben, ob-

wohl eine ausdrückliche Regelung im Gesetz fehlt (vgl. *Lutter*, FS Döllerer, 1998, 384; *Angerer*, DStR 1994, 41 [42]; *Feddersen/Knauth*, Eigenkapitalbildung durch Genußscheine, 2. Aufl. 1992, 20 ff.; *Bieg*, StB 1997, 481 [487]).

Der Geschäftsführer der GmbH kann Genussrechte ohne Regelung im Gesellschaftsvertrag vereinbaren, es sei denn, das Genussrecht wird im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses gewährt, zB als Gründervorteil, Entgelt für die Nebenleistungspflicht eines Gesellschafters oder für amortisierte Geschäftsanteile (*Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 137). Mangels anderer Regelung im Gesellschaftsvertrag für die Begebung obligationenartiger Genussrechte bedarf es unstr. keines Beschlusses der Gesellschafterversammlung (*Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 138). Bei eigenkapitalähnlichen Genussrechten wird unter dem Gesichtspunkt der Aushöhlung der Gewinnbezugsrechte teilweise die Einwilligung der Gesellschafterversammlung für erforderlich gehalten (str., vgl. *Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 138 mwN). Ein Bezugsrecht der Gesellschafter auf Genussrechte kann mangels Regelung im GmbHG nur auf die analoge Anwendung des § 221 Abs. 4 AktG gestützt werden. Das ist umstritten (*Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 140 mwN). Der Inhalt der Genussrechte bestimmt sich ausschließlich aus dem Vertrag. Mitgliedschaftsrechte können auch bei der GmbH nicht begründet werden (*Seibt in Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 142). Ein Vertrag über die Einräumung eines Genussrechts mit gewinnabhängiger Vergütung für die Kapitalgewährung kann bei einer GmbH nicht ins Handelsregister eingetragen werden, weil die Vereinbarung nach Inhalt und Wirkung einer materiellen Änderung der Satzung nicht gleichkommt (AG Charlottenburg v. 29.11.2005, GmbHR 2006, 258; BayObLG v. 18.2.2003, GmbHR 2003, 534).

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

171–172 Einstweilen frei.

173 (2) Handelsbilanzielle Sonderfragen der Genussrechte

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

Abbildung im HGB: Das *IdW* (Stellungnahme HFA 1/1994, WPg 1994, 419, der sich das Schrifttum im Wesentlichen angeschlossen hat, vgl. etwa *Küting/Dürr*, DStR 2005, 938 [941]; *Müller/Reinecke*, WPg 1995, 576; *Küting/Kessler/Harth*, BB 1996, Beilage 4, 24) verlangt für eine Bilanzierung als Eigenkapital kumulativ die Erfüllung der Kriterien Nachrangigkeit, Erfolgsabhängigkeit der Vergütung sowie Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe und Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung. Diese Kriterien wurden von der Literatur im Wesentlichen übernommen (krit. jedoch *Baetge/Brüggemann*, DB 2005, 2145: keine hinreichende Trennschärfe, *Groh* BB 1995, 559: Eigenkapitalausweis für Genussrechtskapital unzutreffend; *Anzinger*, RdF 2018, 64: als Sonderposten zwischen Eigen- und Fremdkapital). Un-

terschiedliche Ansichten bestehen allerdings zum Kriterium der Längerfristigkeit der Kapitalüberlassung, zu der die Stellungnahme HFA 1/1994 keine näheren Ausführungen enthält. So wird im Schrifttum zT in Anlehnung an § 10 Abs. 5 KWG aF eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren zuzüglich einer Kündigungsfrist von zwei Jahren als ausreichende Überlassungsdauer angesehen, wenn in dieser Zeit das Genussrechtskapital nicht entzogen werden kann (*Küting/Kessler*, BB 1994, 2103 [2112]; *Wengel*, DStR 2001, 1316 [1321]: fünf Jahre und zwei Jahre Mindestkündigungszeit), teilweise werden dagegen deutlich längere Zeiträume gefordert (*Emmerich/Naumann*, WPg 1994, 677 [683]: 15–25 Jahre Mindestlaufzeit; *Stadler*, NZI 2003, 579 [580]: mindestens 20 Jahre) oder sogar die Überlassung für einen unbestimmten Zeitraum verlangt (*Baetge/Brüggemann*, DB 2005, 2145 [2148]).

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

- ▶ **Ausweis als Eigenkapital:** Der Ausweis als Eigenkapital zu qualifizierender Genussrechte erfolgt in einem gesonderten Posten „Genussrechtskapital“ nach dem Posten „Gezeichnetes Kapital“, nach dem Posten „Gewinnrücklagen“ oder als letzter Posten des Eigenkapitals. Eine Umqualifizierung in Fremdkapital ist vorzunehmen, wenn innerhalb des dem Stichtag folgenden Geschäftsjahres eine Rückzahlung wegen Ablaufs der Laufzeit oder aufgrund eines Kündigungsrechts des Genussrechtsberechtigten möglich ist (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 2.1.2). Ein Agio ist bei Einstufung als Eigenkapital wie der Nennbetrag auszuweisen und sollte durch eine Untergliederung oder einen „davon“-Vermerk kenntlich gemacht werden (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 2.1.4.1.2, *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 191). Ein Disagio reduziert den Ausweis des Genussrechtskapitals im Sonderposten, der über die Laufzeit zulasten eines gesonderten Aufwandspostens aufzustocken ist (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 2.1.4.2.2; *Schubert/Waubke* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 266 HGB Rz. 191).
- ▶ **Ausweis als Fremdkapital:** Liegen die Voraussetzungen für die Bilanzierung als Eigenkapital nicht vor, ist grds. Fremdkapital unter den Verbindlichkeiten in einem gesonderten Posten „Genussrechtskapital“ auszuweisen. In Einzelfällen wird ein Ausweis in einem Sonderposten zwischen Eigenkapital und Sonderposten mit Rücklagenanteil für möglich gehalten, wenn die Position des Genussrechtsinhabers den Anforderungen an den Eigenkapitalausweis stark angenähert ist, ohne ihnen voll zu entsprechen (*Stegemann*, GStB 2004, 208 [211], unter Hinweis auf *ADS*, 6. Aufl. 1995, § 246 HGB Rz. 92: stille Gesellschaft; aA *IdW*, WP-Hdb., Bd. I, 16. Aufl. 2019, Rz. F 1322).
- ▶ **Eine Passivierung der Genussrechte in der Handelsbilanz scheidet aus**, wenn die Gegenleistung nicht in der Form des Genusskapitals erfolgt ist, sondern das Genussrecht etwa eine Vergütung für leitende Mitarbeiter oder eine Nutzungsüberlassung darstellt (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 381 [4/2017]).
- ▶ **Weitere handelsrechtliche Bilanzierungsfragen:**
 - ▷ **Die Zuführung des Genussrechtskapitals** ist für die KapGes. ein erfolgsneutraler Finanzierungsvorgang (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteu-

errecht, 9. Aufl. 1993, 589f.). In Höhe des zugeführten Kapitals erfolgt eine Passivierung als Eigen- oder Fremdkapital. Das überlassene Genussrechtskapital kann ausnahmsweise nur dann erfolgswirksam vereinnahmt werden, wenn kein Rückforderungsrecht vereinbart wurde und die Mittel ausdrücklich als Ertragszuschuss geleistet wurden (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 2.1.2).

- ▷ *Ausschüttungen auf Genussrechte* mindern unabhängig von der Qualifikation des Genusskapitals als Eigen- oder Fremdkapital den Jahresüberschuss im Jahr der Gewinnerzielung (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 2.2; *Schubert* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 247 HGB Rz. 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, Rz. 2.2.2.a; *Schmidt/Kliem* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 275 HGB Rz. 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, Rz. 2.2.2.b).
- ▷ *In der Handelsbilanz des Genussrechtsinhabers* ist mangels aktionärsähnlicher Stellung idR keine Aktivierung als Beteiligung iSd. § 271 HGB möglich (*IdW*, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, Rz. 3.1 mit den Ausweisalternativen; *Grottell/Kreher* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 271 HGB Rz. 15; aA *Scherrer* in Kölner Komm. HGB, 2010, § 271 HGB Rz. 11).
- ▷ *Die Ausübung von Bilanzierungswahlrechten* ist Sache der Gesellschaft (*Seibt* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 143). Bei falscher Bilanzierung, die den Gewinnanteil des Genussrechtsinhabers schmälert, steht dem Genussrechtsinhaber ein Schadensersatzanspruch aus Verletzung der Genussrechtsvereinbarung zu (*Seibt* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 143). Soweit der Gewinnanspruch des Genussrechtsinhabers vom ausschüttungsfähigen Gewinn oder der Gewinnausschüttung abhängig ist, dürfen Rücklagen nicht treuwidrig in einem kaufmännisch unvertretbaren Umfang gebildet werden (*Seibt* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 143). Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen die Gewinnbeteiligung des Genussrechtsinhabers nicht beeinträchtigen (*Seibt* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 14 GmbHG Rz. 143).

Abbildung nach IFRS: IFRS verstehen sich als informationsorientiertes Rechenwerk für Kapitalmarktzwecke. Es ist weit weniger als das HGB am Gläubigerschutz und dem Vorsichtsprinzip ausgerichtet. Die Rechnungslegung nach den IFRS richtet sich nach dem Rahmenkonzept (IAS-Framework) und den Standards. Das IAS-Framework definiert Eigenkapital als den nach Abzug aller Schulden verbleibenden Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens (F 49c), also – insoweit mit dem HGB übereinstimmend – als Restgröße. Die Details der Zuordnung zu Eigen- bzw. Fremdkapital regelt detailliert IAS 32. IAS 32.18ff. ordnet alle Finanzinstrumente dem Fremdkapital zu, wenn dem Inhaber ein Rückgaberecht zusteht („kündbares Instrument“). Eine längerfristige Kapitalüberlassung würde nach diesen Grundsätzen nicht ausreichen (vgl. etwa *Küting/Dürr*, DStR 2005, 938 [942] mwN).

Es ist schwer vorstellbar, die Voraussetzungen für die EK-Qualifikation zu schaffen (Unkündbarkeit, Bindung der Verzinsung an die Dividendenpolitik der Gesellschaft, vgl. *Lüdenbach* in *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, IFRS-Kommentar, 16. Aufl. 2020, § 20 Rz. 20). Solange das deutsche Steuerbilanzrecht sich nicht an den IFRS orientiert, können die Details an dieser Stelle offen bleiben (vgl. dazu etwa die Darstellungen von *Küting/Dürr*, DStR 2005, 938 [942 ff.]; *Schaber/Kuhn/Eichhorn*, BB 2004, 315 [317 ff.]; *Lühn*, WPg 2006, 1529; *Schaber/Isert*, BB 2006, 2401).

Einstweilen frei.

174

bb) Abgrenzung von ähnlich ausgestalteten Finanzierungsinstrumenten

(1) 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 Rechtsfolgenwillen nicht gedeckt ist, unmaßgeblich ist (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289). Steuerrechtlich bestehen wegen der Gleichstellung eigenkapitalähnlicher Genussrechte mit Ausschüttungen an den Gesellschafter durch § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 KStG, §§ 17 Abs. 1 Satz 3, 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (s. Anm. 230 ff.) eigenständige Qualifikationsregeln. Die Abgrenzung zwischen den nahestehenden Vertragstypen wirkt sich ertragstl. also nur im internationalen StRecht und insbes. im Abkommensrecht aus.

(2) Stimmrechtslose Vorzugsaktie

176

Für Aktien, die mit einem nachzuzahlenden Vorzug bei der Verteilung des Gewinns ausgestattet sind, kann das Stimmrecht nach § 139 Abs. 1 AktG ausgeschlossen werden (Vorzugsaktien ohne Stimmrecht). Bis zu 50 % des Grundkapitals kann nach § 139 Abs. 2 AktG in Form von Vorzugsaktien ohne Stimmrecht ausgegeben werden. Eine derartige Beschränkung besteht für das Genussrecht nicht (vgl. auch *Bieg*, StB 1997, 481 [482]). Stimmrechtslose Vorzugsaktien sind von der Teilnahme an der Abstimmung in der Hauptversammlung grds. ausgeschlossen (Ausnahme § 140 Abs. 2 AktG: Wiederaufleben des Stimmrechts, wenn der Vorzug nicht gezahlt wird), vermitteln aber nach § 140 Abs. 1 AktG ansonsten die gleiche Rechtsstellung wie andere Aktien. Vorzugsaktionäre sind zur Teilnahme an der Hauptversammlung berechtigt. Ihnen stehen die damit verbundenen Einzelbefugnisse zu (*Meilicke/Händel*, DStR 1992, 72 [73]). Sie sind bei Kapitalerhöhungen bezugsberechtigt (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020, § 140 AktG Rz. 3). Diese mitgliedschaftlichen 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]).

(3) Stille Gesellschaft

177

Unter einer stillen Gesellschaft versteht man eine Innengesellschaft (§ 705 BGB), bei der sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen in der Weise beteiligt, dass

er in dessen Vermögen eine Einlage leistet und dafür am Gewinn beteiligt wird (§§ 230 ff. HGB). Die stille Gesellschaft hat ein mitgliedschaftliches Gepräge (BFH v. 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289; BFH v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; BFH v. 6.3.2003 – XI R 24/02, BStBl. II 2003, 656; FG Rhld.-Pf. v. 26.4.2001 – 6 K 3450/98, LexInform Dok. Nr. 527647, insoweit in EFG 2001, 1159, nicht wiedergegeben, rkr.).

Abgrenzungskriterien gegenüber einem Genussrecht: Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist es regelmäßig schwer, anhand des gemeinsamen Zwecks bei der stillen Gesellschaft eine Abgrenzung vorzunehmen, weil aufgrund der Beteiligung am Erg. in beiden Vertragstypen und der Vermögenseinlage ein Interesse auf beiden Seiten an der Erzielung von Gewinnen im Unternehmen besteht. Darüber hinaus darf die Geschäftsführung des emittierenden Unternehmens sich nur im Rahmen des Unternehmensgegenstands bewegen; anderenfalls drohen Schadensersatzansprüche des Genussrechtsinhabers (s. Anm. 170). Die Verfolgung gemeinsamer Zwecke darf sich aber nicht darin erschöpfen, dass jede Vertragspartei für sich alleine Ziele anstrebt, die zwar aufeinander abgestimmt sind, aber mangels entsprechender Bindung nicht gegenseitig eingefordert werden können (BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889). Gegenüber der bloßen Kapitalhingabe gegen Vergütung und betrieblichen Verwendung muss ein Mehr als gemeinsamer Zweck vereinbart sein (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852; FG Köln v. 25.3.1998 – 12 K 1927/92, EFG 1998, 1214, rkr.). In der Entsch. BFH v. 8.4.2008 (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852) dürfte das entscheidende Kriterium das Fehlen einer gewinnabhängigen Vergütung der Fondsinitiatoren gewesen sein (so *Intemann*, GStB 2008, 350 [352]). Dass die Geschäftsführung eine Verletzung der Vertragsgrundlage durch Überschreitung des gesellschaftsvertraglich festgelegten Unternehmensgegenstands begeht, begründet noch keinen gemeinsamen Zweck, sondern sichert den Rahmen der Zweckbestimmung des Genussrechtskapitals (aA *Schön*, JZ 1993, 925 [928 f.]). Als entscheidendes Indiz für einen gemeinsamen Zweck ist aber die erforderliche Zustimmung des Vertragspartners zur Änderung des Unternehmensgegenstands anzusehen, weil insoweit ein mitgliedschaftliches Mitspracherecht verankert wird (BGH v. 10.10.1994 – II ZR 32/94, ZIP 1994, 1847 [1848]).

Einzelfallabhängige Prüfung erforderlich: Generell wird man nicht umhinkommen, den Einzelfall anhand sämtlicher Umstände zu prüfen. So berücksichtigt das FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 3.12.2004 – 10 K 225/01, EFG 2005, 530, Rev. BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852, insoweit nur den Zweck betrachtend) folgende Kriterien: Gemeinsamer Zweck, Beteiligung am Gewinn des Handelsgeschäfts, (keine) Beteiligung am Verlust, Kündigungsmöglichkeit des Anlegers, keine Nachschusspflicht, Informations- und Kontrollrechte nach § 233 HGB, was im Einklang mit der Rspr. des BGH steht (vgl. BGH v. 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38 [42 ff.]). Keine Zustimmung verdient BFH v. 8.4.2008 (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852), insoweit es Merkmal von Genussrechten sei, dass sie in großer Zahl begeben würden und nicht nur vereinzelt (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 379 [4/2017]), was allenfalls für Genussscheine (also verbrieft Genussrechte) als typisch angesehen werden kann.

178 (4) Gewinnschuldverschreibung

Gewinnschuldverschreibungen sind nach § 221 Abs. 1 Satz 1 Var. 3 AktG Anleihen, die zusätzlich zum Rückzahlungsanspruch Rechte verbriefen, die mit den Ge-

winnanteilen von Aktionären in Verbindung gebracht werden. Sie begründen ein partiarisches Rechtsverhältnis, das der Vorzugsaktie wirtschaftlich nahesteht, sich aber rechtl. mangels korporationsrechtl. Verfassung unterscheidet (*Koch in Hüffer/Koch*, 14. Aufl. 2020 § 221 AktG Rz. 8). Die Verweisung der aktienrechtl. Regelung der Genussrechte in § 221 Abs. 3 AktG auf Abs. 1 verdeutlicht die Verwandtschaft dieser Instrumente. Die Vereinbarung einer Verlustbeteiligung ist für Genussrechte typisch und begründet einen wesentlichen Unterschied zu Gewinnschuldverschreibungen (FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; *Florstedt* in *Kölner Komm. AktG*, 3. Aufl. 2017, § 221 AktG Rz. 686; ebenso *Habersack* in *MüKo AktG*, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 58, 71: Nachrangigkeit und Verlustbeteiligung als Merkmale des Genussrechts, weil die Gewinnschuldverschreibung einen festen und unbedingten Rückzahlungsanspruch verlange; *Altehofer/Landendinger*, IStR 1997, 321 [323]).

(5) 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 auswirken (s. Anm. 187).

(6) Partiarisches Darlehen

180

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

Einstweilen frei.

181–183

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

aa) Beteiligung am Gewinn

184

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

Unmittelbare und mittelbare Gewinnbeteiligung: Beteiligung am Gewinn setzt voraus, dass die Berechnung der Genussrechtsvergütung auf der Grundlage einer am Erg. der KapGes. bezogenen Bemessungsgrundlage erfolgt, wobei grds. jede Art der Teilnahme am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens gemeint ist

(Kratzsch, BB 2005, 2603 [2605]). Denkbare zivilrechtl. Bezugspunkte einer Gewinnbeteiligung sind der Jahresüberschuss, der ausschüttungsfähige Gewinn, der Bilanzgewinn, die Dividende, die Gesamtkapitalrendite, das Erg. einer Sparte oder eines (Teil-)Betriebs, die Erträge aus einzelnen WG (vgl. *Habersack* in *MüKo AktG*, 4. Aufl. 2016, § 221 AktG Rz. 95) sowie vergleichbare Bezugsgrößen im Konzern(-abschluss).

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, zB die Eigen- oder Gesamtkapitalrendite (*Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 202 [8/2017]; *Schneider* in *Bösl/Sommer*, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 180).

Eine – hinreichende – mittelbare Gewinnbeteiligung resultiert aus einer Orientierung der Genussrechtsvergütung an den an die Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden (*Lang/Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 909 [10/2019]; *Kratzsch*, BB 2005, 2603 [2605]), was sich aus der Zielsetzung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 begründet, denn die Steuerkraft, dh. stl. Leistungsfähigkeit, der KapGes. wird durch das Genussrecht insoweit identisch belastet. Das Verhältnis der Genussrechtsvergütung zur Dividendenzahlung ist unbeachtlich (*Schneider* in *Bösl/Sommer*, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 180) – jedenfalls solange es wirtschaftlich im Erg. um die Aufteilung des Bilanzgewinns zwischen den Eigenkapitalgebern geht.

Sonderfragen der Gewinnbeteiligung: Fraglich ist, ob aus strechtl. Sicht für eine Gewinnbeteiligung iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auch auf den Konzerngewinn oder den Gewinn einer bestimmten Sparte (sog. *tracking stock*, *Görgemanns*, *GmbHR* 2004, 170 [172]) abgestellt werden kann. Die stl. Leistungsfähigkeit der KapGes. korrespondiert mit diesen Bezugsgrößen nur eingeschränkt. So ist es zB ohne Weiteres denkbar, dass im Einzelabschluss der KapGes. kein Gewinn oder sogar ein Verlust auszuweisen ist, obwohl im Konzernabschluss oder in einer bestimmten Sparte ein Gewinn entsteht. Die Zahlung einer Vergütung auch im Verlustfall ist aber mit dem Wesen einer Gewinnbeteiligung nicht zu vereinbaren (vgl. auch *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1853]; *Kratzsch*, BB 2005, 2603 [2607]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 386 [4/2017]; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 202 [8/2017]: problematisch). Die Parallele zwischen klassischen Eigenkapitalgebern und Genussrechtsinhabern besteht in diesen Konstellationen nicht. Eine solche Referenz sollte also die Anwendung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 ausschließen, es sei denn, sie diene zB im Rahmen einer *Tracking stock*-Struktur nur als Maßstab für die Verteilung des in der HBil. oder StBil. der KapGes. ausgewiesenen Gewinns.

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

- *Fragen der Mindestverzinsung:* Problematisch ist das Zusammentreffen einer Mindestverzinsung mit einer Gewinnbeteiligung. Auf jeden Fall kann nur eine einheitliche Betrachtung und nicht eine Aufteilung in nach Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht abziehbare Bestandteile und abziehbare Zinskomponenten vorgenommen werden (RFH v. 31.10.1939 – I 77/37, RStBl. 1940, 35; *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1854]; *Schneider* in *Bösl/Sommer*, *Mezzanine Finanzierung*, 2006, 180;

Breuninger/U. 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; RFH v. 31.10.1939, RStBl. 1940, 35; BFH v. 28.6.1960 – I 85/60, DB 1960, 1057). Dazu muss die Mindestverzinsung so niedrig liegen, dass sie unter dem liegt, was aufgrund der Ertragskraft des Unternehmens üblicherweise als Gewinn erwirtschaftet wird (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746: schädlich, wenn der Genussrechtsinhaber ernstlich nicht mit mehr als der Mindestverzinsung rechnen konnte). Die erfolgsabhängige Vergütung muss bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dominieren (*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 591; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Rz. 109 [6/2019]; *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1854]; *Sontheimer*, BB 1984, Beilage 19, 1 [4f.]; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 2006, 1345 [1347]; *Winter*, GmbHR 1993, 31 [32]; *Haase*, StdB 2009, 495 [497]; unklar *Stegemann*, GStB 2004, 208 [210, 212f.]). Eine Mindestverzinsung, die unter dem Marktpreisniveau von vergleichbaren Anleihen liegt, spricht für eine Gewinnbeteiligung, eine hohe Verzinsung für einen anleiheähnlichen Charakter (*Schneider* in *Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; *Häger/Müller* in *Häger/Elkmann-Reusch*, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rz. 785; *Kratzsch*, BB 2005, 2603 [2606]; *Kroschewski*, Stbg 2005, 341 [343]). Wenig Orientierung bietet RFH v. 31.10.1939 (RFH v. 31.10.1939, RStBl. 1940, 35), weil es sich nicht um die Subsumtion unter den Begriff des Genussrechts bemüht, sondern fehlende Anerkennung der Umwandlung von Aktien in Obligationen bei einer Aktienzusammenlegung dogmatisch undeutlich eher unter Missbrauchsgesichtspunkten behandelt (§ 1 StAnpG, heute § 42 AO). Offen ist die Frage, welcher Zeitraum zu betrachten ist. Denkbar erscheint es, den Rechtsgedanken des § 10 Abs. 5 KWG aF heranzuziehen, der eine Mindestüberlassungsdauer von fünf Jahren vorsieht (*Kratzsch*, BB 2005, 2603 [2606]).

Eine Gewinnbeteiligung wird auch durch einen nach der Höhe des Gewinns abgestuften variablen Zins begründet (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; *Winter*, GmbHR 1993, 31 [32]; *Kroschewski*, Stbg 2005, 341 [343]; *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1854]; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 109 [6/2019]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 386 [4/2017]; diff. *Kratzsch*, BB 2005, 2603 [2606f.]; *Häger/Müller* in *Häger/Elkmann-Reusch*, Mezzanine Finanzierungsinstrumente, 2. Aufl. 2007, Rz. 786).

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

Eine Gewinnbeteiligung liegt auch vor, wenn eine fixe Vergütung nur unter dem Vorbehalt ausreichender Erträge zu zahlen ist, weil hier die Leistungsfähigkeit der KapGes. nur zugunsten der Genussrechtsinhaber und zulasten der Gesellschafter aufgeteilt wird (*Stegemann*, GStB 2004, 208 [210]; *Schneider* in *Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 180; *Linscheidt*, 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.

- **Unerheblichkeit einer Verlustbeteiligung:** Eine Verlustbeteiligung ist nicht erforderlich, weil die Beteiligung an einem Gewinn sprachlich die Beteiligung an einem positiven Erg. ist (RFH v. 16.12.1931, RStBl. 1932, 746; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 151; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 109 [6/2019]; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 202 [8/2017]; *Groh*, BB 1993, 1882 [1890]; *Schneider* in *Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181).

185–186 Einstweilen frei.

187 bb) Beteiligung am Liquidationserlös

Neben der Gewinnbeteiligung verlangt § 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 ein Recht auf Beteiligung an Liquidationserlös der Beteiligung. Liquidationserlös ist nach hM das Abwicklungsendvermögen iSd. § 11 (BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, BFHE 267, 1; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 112 [6/2019]).

Eigenkapitalähnliche Liquidationsbeteiligung: Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist erforderlich, wobei eine teilweise Beteiligung ausreicht; die Rückzahlung nur zum Nennbetrag genügt nicht (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; BMF v. 17.2.1986 – IV B 7 - S 2742 - 1/86, nv.; *Lang/Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 911 f. [10/2019]; *Schneider* in *Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 181; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 112 [6/2019]; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 2006, 1345 [1347]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 151; *Brokamp/Hölzer*, FR 2006, 272 [275]; *Emde*, BB 1988, 1214 [1215]; *Knobbe-Keuk*, BB 1987, 341), weil die Steuerkraft der Gesellschaft bei einer Rückzahlung zum Nennbetrag nur wie bei einer Darlehensrückzahlung belastet wird, die unzweifelhaft keinen Eigenkapitalcharakter hat, selbst wenn die Verzinsung gewinnabhängig ist (aA *Linscheidt*, 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, *Schmid*, DStR 2020, 2633: Beteiligung an den stillen Reserven als Kriterium zur Unterscheidung zwischen Fremd- und Eigenkapital ungeeignet). Die Beteiligung an den stillen Reserven muss sich aus der Genussrechtsvereinbarung ergeben, eine Stellung als Alleingesellschafter ist nicht ausreichend (BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, BFHE 267, 1; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 389 [4/2017]). Unschädlich für den BA-Abzug ist auch, wenn der Nennbetrag nach Ablauf einer Sperrfrist zusätzlich verzinst wird (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861: 2 % jährlich, max. 10 %), weil im Erg. lediglich eine aufschiebend bedingte Zusatzverzinsung vereinbart ist, nicht aber eine Beteiligung an den stillen Reserven.

Ein Wandlungsrecht des Genussscheininhabers zum Erwerb von Gesellschaftsanteilen führt, auch wenn die Ausübung wahrscheinlich ist, noch nicht zu einer Beteiligung am Liquidationserlös (BFH v. 14.8.2019 – I R 44/17, BFHE 267, 1; aA noch FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.). Die Eigenkapitalbeteiligung entsteht aus Sicht der Gesellschaft erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Wandlung (*Körner* in *Köhler/Goebel/Körner*, Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung, 2017, Rz. 280). Zwar beruhen Genussrecht und Erwerb der Gesellschaftsanteile 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 Ak-

ten). Nur wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Ausübung in allen denkbaren Fällen zwingend ist, weil kein vernünftiger Gesellschafter darauf verzichten würde, kann man einen einheitlichen Vorgang erwägen. Das entspricht wohl auch der Verwaltungsauffassung der Verbindung von Genussrechten mit Wandlungs- oder Optionsrechten. Wenn ein wirtschaftlicher Zwang zum Erwerb von Gesellschaftsrechten besteht, könne eine Beteiligung an Liquidationserlösen vorliegen (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]; offen *Winter*, GmbHR 1993, 31 [32]). Aus der BFH-Rspr. zur Behandlung des Aufgelds bei Optionen (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426), kann uE nichts anderes gefolgert werden, weil es lediglich um die Frage geht, ob ein Noch-Nicht-Gesellschafter mit Blick auf seine mögliche zukünftige Gesellschafterstellung Einlagen tätigen kann.

Sonderfragen der Beteiligung am Liquidationserlös: In zeitlicher Hinsicht führt der Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, der von Liquidationserlösen spricht, zu der Frage, ob unbefristete, aber kündbare bzw. befristete Genussrechte ebenfalls betroffen sein können, wenn eine Beteiligung an den stillen Reserven bereits vor dem Liquidationszeitpunkt erfolgt (dagegen *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1855 f.]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 151 Fn. 4: nur im Liquidationsfall, nicht zu einem davor liegenden, also nicht liquidationsabhängigen Zeitpunkt; zust. *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; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 203 [8/2017]; 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 (*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 wahren Wert der Beteiligung entsteht, nicht nichtig werden, sondern im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung unter Berücksichtigung von TuG eine Abfindung zu finden ist, die zwischen dem Buch- und dem Verkehrswert liegt (vgl. etwa BGH v. 16.12.1991 – II ZR 58/91, BGHZ 116, 359 [369]; BGH v. 20.9.1993 – II ZR 104/92, BGHZ 123, 281 [288 f.]; BGH v. 2.6.1997 – II ZR 81/96, BGHZ 135, 387 [390 ff.]; *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1485 ff.; *Grossfeld*, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 253 ff.; *Bacher/Spieth*, GmbHR 2003, 517 [522 f.]). Auf diese Weise ist für den Gesellschafter als Eigenkapitalgeber die Teilnahme an den

stillen Reserven – jedenfalls teilweise – sichergestellt. Da die Beteiligung an den stillen Reserven für das Genussrecht nicht vertragstypisch ist, wird man die Rspr. kaum auf sie erstrecken können (vgl. aber BGH v. 13.4.1995 – II ZR 132/94, WM 1995, 1277, für einen atypisch stillen Gesellschafter). Die Gleichstellungsklausel kann demnach allenfalls genügen, wenn sie – ausdrücklich oder konkludent – den Fall der Unwirksamkeit der gesellschaftsrechtl. Abfindung einbezieht oder die Abfindung die stillen Reserven zumindest teilweise berücksichtigt.

- *Langfristiger Rückzahlungsanspruch*: Der BFH v. 14.8.2017 (BFH v. 14.8.2017 – I R 44/17 BFHE 267, 1) hat die von der hM in der Literatur zu Recht stark kritisierte Auffassung der FinVerw. verworfen, die bereits dann eine Einstufung als beteiligungsähnliches Genussrecht vornehmen will, wenn die Rückzahlung des Genusskapitals vor der Liquidation nicht verlangt werden kann oder wenn der Rückzahlungsanspruch erst in ferner Zukunft (nach mindestens 30 Jahren) geltend gemacht werden kann (BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667; BMF v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49; zust. wohl Vollmer/Maurer, DB 1994, 1173 [1179]; vgl. auch Griemla, FR 2011, 853, zu einem Versuch der teleologischen Interpretation dieses Ansatzes; krit. Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 115 [6/2019]; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1270). Diese Auffassung ist jedoch weder mit dem klaren Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 vereinbar (vgl. BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 151; Angerer, DStR 1994, 651 [652]; Lorenz, DStR 2000, 77; Schulte in Erle/Sauter, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 321; Kroschewski, Stbg 2005, 341 [343]; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8 Rz. 389 [4/2017]; im Erg. auch Emde, BB 1988, 1214 [1215]), noch kann man argumentieren, der zeitlich so hinausgeschobene Anspruch sei wirtschaftlich ohne Bedeutung, weil die Belastung der KapGes. dem durch alle anderen Inhaber langfristiger Forderungen (zB sog. *perpetual bonds* mit einer Laufzeit von bis zu 99 Jahren) entspricht (vgl. Linscheidt, DB 1992, 1852 [1855]; Breuninger/U. Prinz, DStR 2006, 1345 [1347]).

Eine Beteiligung an einem Liquidationserlös verlangt keine Beteiligung an einem Liquidationsverlust (aA wohl Groh, BB 1993, 1882 [1890]). Bei Genussrechten mit Verlustbeteiligung soll nach Auffassung der FinVerw. bei einer Rückzahlung des Genusskapitals im Zeitpunkt der Liquidation zum Nennwert eine Beteiligung an den stillen Reserven anzunehmen sein, weil das Genussrechtskapital durch Verlust gemindert sein könne und die volle Rückzahlung des Genusskapitals im Liquidationszeitpunkt jedenfalls einer teilweisen Beteiligung an den stillen Reserven gleichkomme, denn nur so werde die verlustbedingte Minderung des Genusskapitals ausgeglichen (BMF v. 17.2.1986 – IV B 7 - S 2742 - 1/86, nv.; ebenso Winter, GmbHR 1993, 31 [32]). Das ist jedoch nicht zutr. Im wirtschaftlichen Erg. wird die Verlustbeteiligung in dieser Konstellation begrenzt auf die Minderung der Bemessungsgrundlage der ergebnisabhängigen Vergütung, falls diese auf die Höhe des – durch Verluste geminderten – Genusskapitals Bezug nimmt. Im Übrigen wirkt sich die Verlustbeteiligung nicht aus – wie im Normalfall, dh. ohne Verlustbeteiligung. Für die Fähigkeit zur Auszahlung des Genusskapitals kommt es auch nicht auf die stillen Reserven an, sondern nur darauf, ob die Liquidität – nach Beendigung der Liquidation – zur Zahlung ausreicht, wobei ggf. die Gesellschafter mangels Rangrücktritts der Genussrechtsinhaber 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*: Ein genereller Verzicht auf die Rückzahlung des Genusskapitals stellt nach Auffassung des I. Senats des BFH keine Beteiligung am Liquidationserlös dar (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; entgegen BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667; allerdings ein obiter dictum, weil aufgrund des im Urteilsfall vorausgegangenen Darlehensverzichts auch keine Rückzahlung von Genusskapital vereinbart war). Das BMF hat mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49), weil die Steuerkraft des Unternehmens in gleicher Weise betroffen sei, wenn der Alleingesellschafter auf die Rückzahlung des Kapitals verzichtet. Dieses Argument kann jedoch nur bei beteiligungskonformen 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 (*Linscheidt*, 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 Genussrechtsinhaber gleichzeitig Gesellschafter ist, sodass die Zuführung des Genussrechtskapitals als Einlage zu behandeln ist, anderenfalls liegt eine BE vor.
- ▶ *Nachrangvereinbarung*: Eine Nachrangvereinbarung in Verbindung mit einer Verlustbeteiligung macht die Genussrechte nicht zu GmbH-Anteilen ähnlichen Beteiligungen, sondern ist eigenkapitalersetzenden Darlehen vergleichbar (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. I 2005, 861; BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667). Es fehlt an der Teilnahme an den stillen Reserven.

Einstweilen frei.

188–189

cc) Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös

190

Beteiligungsähnliche Genussrechte liegen nach dem Wortlaut der Norm nur vor, wenn die Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös kumulativ vereinbart wurde (BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 148; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 316; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 116 [6/2019]; *Angerer*, DStR 1994, 41 [42]; *Linscheidt*, DB 1992, 1852 [1853]; *Loritz*, DStR 2000, 77 [81]). Der Nichtanwendungserlass (BMF v. 27.12.1995 – IV B 7 - S 2742 - 76/95, BStBl. I 1996, 49) legt aufgrund der Begr. nahe, dass die Nichtanwendung sich nur auf die Frage bezieht, wann eine Beteiligung am Liquidationserlös vorliegt (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 148; *Carlé/Rosner*, KÖSDI 2006, 15365 [15373]; vgl. auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852, zur Anwendung des insoweit deckungsgleichen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

191 **dd) 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. 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 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667 [668]). Die hM im Schrifttum sieht hier zutr. keine Regelungslücke, die durch eine analoge Anwendung geschlossen werden müsste. 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 (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 150; *Lang/Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 906 [10/2019]; *Jochum in KSM*, § 20 EStG Rz. C/1 11 [3/2016]; *Angerer*, DStR 1994, 41 [42 f.]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1260; aA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 392 [4/2017]). Systematisch spricht für diese Auslegung auch, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls von Bezügen aus „Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist“ spricht. Genussrechte an ausländ. KapGes. fallen unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, wenn diese nach einem Rechtstypenvergleich inländ. KapGes. entsprechen (vgl. BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; BFH v. 3.2.1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588, s. § 1 Anm. 27).

192 **ee) 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 Begr. einer Verbindlichkeit reicht aus (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 152; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 204 [8/2017]; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 108 [6/2019]; *Schneider in Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 182).

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

193 Einstweilen frei.

c) Sonderfragen bei Genussrechten als Instrument grenzüberschreitender Finanzierungen

194 **aa) Finanzierung ausländischer Kapitalgesellschaften**

Bei Finanzierung ausländ. KapGes. durch einen inländ. Unternehmensteil (sog. Outbound-Finanzierung) besteht das Gestaltungsziel beim Einsatz von Genussrechten darin, dass im Ausland das Genussrechtskapital als Fremdkapital behandelt wird und die Vergütung dafür als BA abziehbar ist, während im Inland das Genussrecht unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fällt, sodass die laufenden Vergütungen unter § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG fallen. Im Erg. könnten dadurch weiße oder graue Einkünfte ent-

stehen. Mit der Umsetzung von Art. 9 RL (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 wird dieser Gestaltung durch ein Verbot des BA-Abzugs im Mitgliedstaat des Zahlenden entgegengewirkt.

Korrespondenzregelungen beim Ausschüttungsempfänger: Voraussetzung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. des § 8b (§ 8b Anm. 49) ist, dass die Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Satz 2 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG). Mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 wurde § 8b Abs. 1 Satz 2 neu gefasst, sodass sich die Korrespondenzregelung nun auf sämtliche Bezüge iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 und somit auch auf Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erstreckt. Bis einschließlich VZ 2013 waren diese nicht von der Korrespondenzregelung erfasst, da § 8b Abs. 1 Satz 2 ausschließlich auf sonstige Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 verwies, die Bezüge aus Genussrechten jedoch in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 enthalten sind (glA Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 149 [6/2019]; aA Schnitger/Bildstein, IStR 2009, 629 [630]; Haarmann, JbFStR 2012, 312). Bei mittelbarer Genussrechtseinräumung über eine ausländ. KapGes. verlagert sich die Problematik in das AStG (dazu Schnitger/Bildstein, IStR 2009, 629 [632 ff.]; Strunk/Haase, BB 2007, 17 [18 ff.]).

Beweislast für Aufwendungsabzug: Die Darlegungs- und Beweispflicht für die Behandlung der Genussrechtsvergütung bei der ausländ. Körperschaft als einkommensmindernd oder nicht sollte die FinVerw. tragen, weil es sich um eine steuerbegründende Rückausnahme handelt, wenn man den Klammerzusatz auf Genussrechte anwenden wollte (Grotherr, RIW 2006, 898 [902]). Der Genussrechtsinhaber unterliegt aber bei Auslandssachverhalten der besonderen Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO.

bb) Finanzierung inländischer Kapitalgesellschaften

195

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. Durch die Einführung des neuen § 4k EStG durch das ATADUMsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874) sollen solche Besteuerungsinkongruenzen ab dem VZ 2020 vermieden werden. Ein inländischer Betriebsausgabenabzug wird versagt, wenn die entsprechenden Erträge im anderen Staat keiner oder einer niedrigeren als in Deutschland anfallenden Besteuerung unterliegen. Der ausländ. Investor unterliegt sowohl bei beteiligungsähnlichen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) als auch bei obligationsartigen Genussrechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG) der beschränkten StPflcht (Laule, IStR 1997, 577 [578]).

cc) Einkünftequalifikation im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen

196

Nach den deutschen DBA besteht eine Berechtigung zum Einbehalt der KapErtrSt typischerweise nur im Fall von Dividenden iSd. Art. 10 OECD-MA, nicht aber im Fall von Zinsen iSd. Art. 11 OECD-MA. Für die Auslegung der Abkommen ist zunächst zu klären, ob das einschlägige DBA selbst eine Definition enthält, wie der Begriff entsprechend dem Sinn der Regelung und im Regelungszusammenhang zu verstehen ist; schließlich ist in Ermangelung eines eigenständigen Verständnisses im DBA auf das nationale Recht zurückzugreifen (Laule, IStR 1997, 577 [578 f.];

Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.337; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, 659 ff.).

Der Rückgriff auf das nationale Recht sollte jedoch nur erfolgen, wenn der Begriff des Gesellschaftsanteils nicht abkommensrechtl. zu interpretieren ist (*Laule*, IStR 1997, 577 [582]). Regelmäßig wird mit Blick auf die Verwurzelung im Quellenstaat eine unternehmerähnliche Stellung erforderlich sein (*Becker*, StBp. 1994, 237 [238]: Beteiligung am Gewinn und Unternehmerrisiko). Genussrecht im Sinne der Dividendendefinition der DBA können nach hM nur solche Rechte sein, die dem Berechtigten einen Anteil sowohl am Gewinn als auch an einem etwaigen Liquidationserlös der ausgebenden Gesellschaft gewähren (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.337; *Tischbirek/Specker* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 194f.; *Altehofer/Landendinger*, IStR 1997, 321 [324f.]; *Schulz*, RIW 1992, 388 [389f.]; *Widmayer*, IStR 2001, 337 [341f.]; FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; FG Köln v. 11.12.2003 – 2 K 7273/00, EFG 2004, 659, rkr.; offengelassen von FG Köln v. 23.5.1996 – 2 K 2536/94, EFG 1996, 836, rkr.; FG Köln v. 29.4.1999 – 2 K 3998/95, EFG 1999, 1034, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 1.3.1990 – 1 K 2375/89, juris, rkr.).

197 dd) 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 iSd. alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und schließt also alle Ausschüttungen auf eigenkapitalähnliche Genussrechte ein (*Widmayer*, IStR 2001, 337 [339]). Nicht begünstigt sind Veräußerungsgewinne bzw. Liquidationsausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (*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]), sodass neben dem Genussrecht ein Gesellschaftsverhältnis bestehen muss.

198 ee) Genussrechte im AStG

Der Einsatz von Genussrechten kann auch unter dem Gesichtspunkt einer außensteuerlichen Abschirmwirkung von Interesse sein, wenn diese keine Beteiligung iSd. § 7 AStG vermitteln können bzw. Ausschüttungen auf Genussrechte zu den aktiven Einkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG führen. Wenn man davon ausgeht, dass Genussrechte mangels mitgliedschaftlicher Rechtsstellung keine Beteiligung iSd. § 7 AStG sein können (so etwa *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 7 AStG Rz. 12 [3/2018]; *Scheibitz*, RIW 2003, 196 [197 f.]; *Strunk/Haase*, BB 2007, 17 [18 ff.]), was der hier vertretenen Ansicht entspricht, dass aus Sicht des Genussrechtsinhabers auch in der StBil. keine Beteiligung, sondern ein Gläubigerrecht zu aktivieren ist, kann man schlussfolgern, dass Genussrechtseinkünfte nicht zu den Gewinneinkünften iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG zählen (*Wassermeyer/Schönfeld* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 8 AStG Rz. 283 [4/2017]; glA *Köhler* in *Strunk/Kaminski/Köhler*, § 7 AStG Rz. 61 [11/2012]: Bedeutungsähnlichkeit mit dem Begriff der Bezüge iSd. § 8b Abs. 1; offengelassen in BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, Rz. 8.1.8: Ausschüttungen einschließlich der vGA).

199 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolgen der Einkommensverwendung (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)

a) Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung

Ausgewähltes Schrifttum bis 2000: *Meyer-Arndt*, Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1967, 1281; *Schneider/Lang/Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, JbFStR 1984/85, 495; *Borst*, Die zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsfolgen der geschäftlichen Betätigung eines Gesellschafters außerhalb seiner GmbH, BB 1990, 2236; *Gosch*, Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 1995, 20; *Wassermeyer*, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: Gedächtnisschrift Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; *Wassermeyer*, Veranlassung im Geschäftsverhältnis: Grundproblem der vGA, StbJb. 1997/98, 79; *Ahmann*, Zehn Jahre „neue“ verdeckte Gewinnausschüttung: Quo vadis?, DStZ 1998, 498; *Frotscher*, Tendenzen im Recht der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 23; *Schön*, Die vGA – eine Bestandsaufnahme, in: *Jakobs ua.* (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume, Berlin 1998, 265; *Weber-Grellet*, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; *Wassermeyer*, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StbJb. 1998/99, 157; *Wassermeyer*, Aktuelle Streitfragen zur grenzüberschreitenden verdeckten Gewinnausschüttung und zur verdeckten Einlage, in: *Schaumburg* (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, Köln 1998, 363; *Wassermeyer*, Einige Grundsatzüberlegungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, 157; *Haas*, Verdeckte Gewinnausschüttung als lohn- und kapitalertragsteuerliches Problem, in: *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 447; *Michel*, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht, Diss., Frankfurt/Main u.a. 1999; *Paus*, Der Rechtsirrtum als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1999, 1278; *Söffing*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen, DStZ 1999, 885; *Wassermeyer*, Veranlassung und Fremdvergleich, in: *Kirchhoff/Jakob/Beermann* (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS Klaus Offerhaus, Köln 1999, 405; *Wichmann*, Die Frage nach der zutreffenden Reichweite der steuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung, BB 1999, 2435; *Harle*, Inkongruente Gewinnausschüttungen und Schütt-aus-Hol-Zurück, GmbHR 2000, 321; *Starke*, Steuersenkungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen Schwestergesellschaften, DB 2000, 2347.

Ausgewähltes Schrifttum ab 2001: *Hey*, Bedeutung und Besteuerungsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 1; *Kusmaul/Klein*, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung?, DStR 2001, 189; *Schiffers*, Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2001, 885; *Schmitz*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen in der Form von verhinderten Vermögensmehrungen, in: *Hommelhoff/Zätzsch/Erle* (Hrsg.), Gesellschaftsrecht Rechnungslegung Steuerrecht, FS Welf Müller, München 2001, 397; *Wassermeyer*, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, 633; *Briese*, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2002, 787; *Dörner*, Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, Inf. 2002, 481; *Frotscher*, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Steuerbilanz, FR 2002, 859; *Lang*, Das System der Ausschüttungen in der fünfzehnjährigen Übergangszeit, DB 2002, 1793; *Neumann*, Korrektur einer vGA außerhalb der Bilanz, GmbH-StB 2002, 204; *Paus*, Nachträgliche Gewinnerhöhung wegen nicht erkannter vGA?, DStZ 2002, 787; *Rätke*, Anwendbarkeit und Rechtsfolgen des Fremdvergleichs in der Rechtsprechung des BFH, StuB 2002, 174; *Rose*, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; *Schlagheck*, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; *Staiger/Scholz*, Belastungswirkungen verdeckter Gewinnausschüttungen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, BB 2002, 2633; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bundesfinanzhof versus Finanzverwaltung, GmbHR 2002, 1; *Wassermeyer*, Neues zur Definition der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2002, 2668; *Briese*, Zur Steuersystematik einer vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 79; *Eigelshoven/Nientimp*, Internationale Verrechnungspreise und formale Kriterien beim Institut der verdeckten Gewinnaus-

schüttung, DB 2003, 2307; *Frotscher*, „Zweistufige Gewinnermittlung“ und Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 230; *Lang*, Die Korrektur der vGA außerhalb der Bilanz, DStZ 2003, 219; *Marx*, Steuerwirkungen bei der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen, DB 2003, 673; *Marx*, Möglichkeiten und Grenzen der Korrektur von Steuerbescheiden bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuB 2003, 337; *Paus*, Nochmals: Auswirkungen einer nicht erkannten vGA bei Pensionszusagen, DStZ 2003, 386; *Reiss*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerbilanzgewinn, StuW 2003, 21; *Wassermeyer*, Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2003, 234; *Wassermeyer*, Gewinnkorrekturvorschriften im Rechtssystem, in *Oestreicher* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 73; *Dötsch*, Sonderprobleme bei Gewinnausschüttungen während der 18-jährigen Übergangszeit: Mehrfachverwendung – Verdrängungswirkung von Einlagerückzahlungen, Der Konzern 2004, 406; *Janssen*, Tantiemen und verdeckte Gewinnausschüttungen, GStB 2004, 450; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, Diss., Köln 2004; *Rödter*, Rechtsfolgen einschließlich Verständnis des Rückgriffstatbestandes, JbFStR (55) 2004/05, 103; *Schulte/Behnes*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, DB 2004, 1525; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, in *Bertl/Egger* (Hrsg.), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung, Wien 2004, 195; *Winter*, Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften mbH, GmbH 2004, 1268; *Bareis*, Außerhalb der Steuerbilanz? Vom unklaren Denken zur Besteuerung nach Gutdünken, BB 2005, 354; *Briese*, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; *Briese*, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 2005, 597; *Buciek*, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; *Gosch*, Wechselbeziehungen zwischen internationalen und nationalen Gewinnkorrekturvorschriften, in *Stahl/Strahl/Carlé* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 391; *Günkel*, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFStR 2005/06, 693; *Sombrowski*, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe iSd. § 160 AO oder verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219; *Bindl*, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 724; *Neumann*, vGA und verdeckte Einlagen, Köln, 2. Aufl. 2006; *Rüd*, Verdeckte Gewinnausschüttung als Steuersparmodell?, FR 2006, 461 und 727; *Wassermeyer*, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in *Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 565; *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; *Pohl/Raupach*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; *Tetzlaff/Schallock*, Neuregelung des Besteuerungsverfahrens bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StuB 2007, 51; *Bareis*, Irrungen und Wirrungen bei verdecktem Einkommen (vGA) – Ein Gegenentwurf zur herrschenden Lehre, in *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 3; *U. Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, DStJG 34 (2011), 135; *Wassermeyer*, Betriebliche Veranlassung und der bei der Einnahmeerzielung maßgebliche wirtschaftliche Zusammenhang, in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, FS Gerrit Frotscher, Freiburg 2013, 685; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttung: 20 Jahre außerbilanzielle BFH-Dogmatik versus Steuerbilanzrecht, BB 2014, 1943; *Weber-Grellet*, Die vGA als Instrument der Fehlerkorrektur, BB 2014, 2263; *Krumm*, Maßgeblichkeit des Handelsrechts und außerbilanzielle Korrekturen, in *Drüen/Heyl/Mellinghoff* (Hrsg.), FS 100 Jahre BFH, Köln 2018, 1457; *Briese*, Ist die Steuerbilanz blind für das Veranlassungsprinzip?, Ubg 2019, 26; *Wichmann*, Abwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung und deren Folgen nach Handels- und Steuerrecht bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, DStZ 2019, 157.

200 aa) Einkommensverwendung: Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen nicht

Die vGA setzt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG voraus

(s. Anm. 100). Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 richtet sich mithin auf eine Minderung des Einkommens der KapGes., die sich ihrer äußeren Form nach als „normaler“ schuldrechtl. Vorgang darstellt, in Wirklichkeit aber mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt ist; die Regelung bestimmt insoweit, dass die Besteuerung dem wirtschaftlichen Gehalt (und nicht der äußeren Form) zu folgen hat: Der als (schuldrechtl.) Einkommensminderung behandelte Geschäftsvorfall ist nach Abs. 3 Satz 2 entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt als Vorteilsgewährung aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses und mithin als Einkommensverwendung zu qualifizieren. Danach wird der auf der Ebene der KapGes. als Einkommensminderung behandelte Vorgang im Erg. als Ausschüttung an den Berechtigten behandelt (und insoweit der offenen Ausschüttung gleichgestellt, vgl. zB BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88). Auf der Ebene des Gesellschafters sind dementsprechend die Folgerungen zu ziehen, die sich aus einer Ausschüttung ergeben.

Zur gedanklichen Erfassung der aus einer vGA resultierenden Rechtsfolgen wurden verschiedene, kaum noch vertretene Theorien und Denkhilfen entwickelt („Fiktionstheorie“, vgl. zB BFH v. 15.11.1960 – I 189/59 S, BStBl. III 1961, 80; BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; zur Kritik s. *Döllerer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 1975, 78f.; *Döllerer*, JbFStR 1972/73, 142; *Messmer*, StJb. 1977/78, 65 (123f.); ferner die „Aufteilungstheorie“, s. *Meyer-Arndt*, DB 1967, 1281; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I). Die verschiedenen Ansätze führten letztendlich zu gleichen Erg. und waren als gedankliche Hilfsmittel zur Erfassung des wirtschaftlichen Gehalts und der Reichweite der gesellschaftsrechtl. Veranlassung auch nur bedingt geeignet (glA *Brezing*, FR 1979, 499; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 206 [7/2020]).

Für die Frage nach der Rechtsfolge einer vGA auf der Ebene des KStSubjekts ist danach zu ermitteln, welcher Betrag des durch die Teilnahme am Marktgeschehen erwirtschafteten Einkommens „verdeckt“ aus gesellschaftsrechtl. Gründen verwendet worden ist. Beim Gesellschafter ist entsprechend zu fragen, welcher Betrag oder Vermögenswert ihm aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugeflossen ist (ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 207 f. [7/2020]).

bb) Rechtsfolgen auf der Ebene der Körperschaft

(1) Beseitigte Grundkontroverse zwischen BFH und Finanzverwaltung

201

Mit Blick auf die Rechtsfolgen der vGA hat sich in der BFH-Rspr. seit der Veröffentlichung der BFH-Urt. v. 29.6.1994 und v. 4.12.1996 (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, GmbHR 1997, 317) eine Entwicklung vollzogen, die die FinVerw. jahrelang nicht zur Kenntnis nehmen wollte (s. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 405) und erst mit Ergehen des BMF-Schreibens v. 28.5.2002 (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603) nachvollzogen hat (zur Kritik s. insbes. *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 1; zur Bedeutung der Kritik s. *Klingebiel* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 357 [1/2017]). 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 (2) 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, also der Gewinnermittlung, vorzunehmen (s. Anm. 204).

BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, HFR 1995, 445; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 420 (8/2017); *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 395; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 215a (7/2020); *Frotscher*, FR 2003, 230; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl. I 2002, 603; krit. *Bareis*, BB 2005, 354; *Reiss*, StuW 2003, 21; *Reiss*, StuW 1996, 337; *Weber-Grellet*, BB 2005, 34 (38); aA *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 280; *Paus*, DStZ 2002, 787; *Marx*, DB 2003, 673 (675); *Paus*, DStZ 2003, 386.

- *Die Funktion der Korrekturvorschrift* in Abs. 3 Satz 2 – insbes. der Vergleich mit den Vorschriften über die Entnahme in § 4 Abs. 1 EStG – legt uE den Schluss nahe, dass die Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene der Einkünfteermittlung zu ziehen sind; andere Ansatzpunkte für die Bestimmung des Gegenstands der Korrektur überzeugen nicht (instruktiv *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 225 ff. mwN). Die Rspr. – und nach langen Jahren des Zögerns nunmehr auch die FinVerw. – sehen daher in Abs. 3 Satz 2 eine Gewinnermittlungs- bzw. Einkünfteermittlungsvorschrift und keine Einkommensermittlungsvorschrift (grundlegend: BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742 – 32/02, BStBl. I 2002, 603; zust. *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 240 [8/2017]; aA wohl *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 280).
- *Bedeutung der Korrektur:* Die Frage, ob als Rechtsfolge der vGA eine Einkommens- oder Einkünftekorrektur stattfindet, hat Bedeutung für die GewSt, da § 7 GewStG an den „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und nicht an den Gesamtbetrag der Einkünfte oder das Einkommen anknüpft (BFH v. 16.5.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 240 [6/2014]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 396; aA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 217 [7/2020]). Die Einkünftekorrektur wegen einer vGA, die sich im Gewinnbereich der KapGes. vollzieht, führt daher immer auch zu Folgewirkungen bei der GewSt (*Wassermeyer in Oestreicher*, Internationale Verrechnungspreise, 2003, 73 [77]; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 221 f., 240 [8/2017]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 396).

203 (3) Ansatzpunkt der Korrektur

Geschäftsvorfallbezogenheit der verdeckten Gewinnausschüttung: Die Korrektur der vGA setzt nicht beim bilanziellen Saldo, sondern beim einzelnen Geschäftsvorfall an, der sich als gesellschaftlich veranlasste Gewinnverlagerung auf den Gesellschaftler darstellt (BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489); Abs. 3 Satz 2 knüpft daher seine Rechtsfolgen stets an die aus dem maßgeblichen Einzelgeschäft resultierende – und daher idR eindeutig quantifizierbare – Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (glA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl.

2020, § 8 Rz. 398; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 202). Eine Korrektur im Schätzungswege – bei nicht eindeutig quantifizierbarer Minderung des Unterschiedsbetrags – ist nur in Ausnahmefällen möglich, wenn die die Minderung verursachenden Umstände nicht mehr eindeutig festgestellt werden können (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801).

- ▶ *Tatsächliches, nicht aber fiktives Geschehen maßgeblich:* Durch das Ansetzen am jeweiligen Geschäftsvorfall macht die Rspr. deutlich, dass der sog. Fiktionstheorie (s. Anm. 200) der Boden entzogen ist. Einkunftstatbestände können nur durch ein tatsächliches oder rechtl., nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).
- ▶ *Erstattungsansprüche der Gesellschaft ohne Einfluss auf den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen:* Der Ansatz beim einzelnen Geschäftsvorfall ist unabhängig von etwaigen Erstattungsansprüchen der Gesellschaft. Die Rechtsfolgen der vGA sind auch dann zu ziehen, wenn die KapGes. Leistungen, die mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis erfolgt sind, aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen zurückfordern könnte. Ein Erstattungsanspruch der Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter ist Einlageforderung, der das Einkommen der Gesellschaft nicht erhöht und aus diesem Grund der Annahme einer Vermögensminderung auf Seiten der Gesellschaft nicht entgegensteht (BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; BFH v. 13.10.1999 – I B 164/98, BFH/NV 2000, 749; s. auch BFH v. 19.7.1996 – I B 29/95, BFH/NV 1997, 151, betr. Ansprüche nach § 31 GmbHG; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815).
- ▶ *Saldobetrachtung als Ausnahme:* In Sonderfällen kann es im Erg. auch zu einer (bilanziell) saldierenden Betrachtung kommen, etwa wenn durch den Geschäftsvorfall, der sich als partielle Gewinnverlagerung auf den Gesellschafter darstellt, der Gesellschaft ein gleichzeitiger bilanzieller Vermögensvorteil erwächst; in diesem Fall erscheint es geboten, die aus einem Geschäftsvorfall resultierende zeitgleiche bilanzielle Vermögensminderung und -mehrung saldierend einander gegenüberzustellen (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 398, zur Aktivierung von Forderungen im Rahmen eines partiell gesellschaftlich veranlassten Versicherungsvertrags zugunsten des GesGf.; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 202; 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 gegengerechnet werden und der Saldo um einen Gewinnzuschlag zuzüglich USt erhöht wird (vgl. BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, GmbHR 2007, 660, zu Aufwendungen einer GmbH für eine Segelyacht und Oldtimer-Flugzeuge, mit Anm. Gosch, BFH-PR 2007, 257, und Anm. Hoffmann, GmbHR 2007, 662).

(4) Durchführung der Korrektur

204

Einkünftekorrektur außerhalb der Steuerbilanz: Sinn und Zweck des Abs. 3 Satz 2 ist es, dem StBil-Gewinn durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderungen – dh. Minderungen oder verhinderte Mehrungen des sog. Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG – wieder hinzuzurechnen. Damit wird erreicht, dass das verteilte Einkommen der KapGes. – als Vermögensminde-

zung auf gesellschaftlicher Ebene – auch dann der Besteuerung unterliegt, wenn es nicht offen, sondern verdeckt ausgeschüttet wird.

- **Zweistufige Gewinnermittlung:** Die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 wirkt nach diesen Grundsätzen zwar gewinnerhöhend, die Gewinnerhöhung selbst ist indes außerhalb der StBil. durch eine Hinzurechnung zum StBil.-Gewinn durchzuführen (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; zu den Hintergründen der Entsch. s. *Wassermeyer*, *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997, 541 [550f.]). Die notwendige Korrektur vollzieht sich danach in zwei Schritten:
 - ▷ *Auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung* ist die Vermögensminderung mit Hilfe der StBil. und der GoB zu ermitteln, wie sie ohne Berücksichtigung der Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aufzustellen ist; der so ermittelte StBil.-Gewinn ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich beim Ansatz des Aufwands als Ausschüttung bzw. bei der Erfassung der verhinderten Vermögensmehrung als Einnahme ergibt. Die Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) besteht aus dem ggf. sich ergebenden Differenzbetrag (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801; BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366). Im Regelfall (eine Ausnahme besteht bei der verhinderten Vermögensmehrung) setzt die Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung einen betrieblich veranlassten Aufwand voraus, ohne den die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 (auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung) nicht denkbar ist (glA *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 221).
 - ▷ *Auf der 2. Stufe der Einkünfteermittlung* wird der entsprechend den bilanzrechtl. Vorschriften ermittelte Unterschiedsbetrag durch die nach dem KStRecht gebotene Hinzurechnung korrigiert, wenn die Minderung oder verhinderte Mehrung des Unterschiedsbetrags durch das Geschäftsverhältnis veranlasst ist. Bei der Hinzurechnung von vGA wird damit im Erg. 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 in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 247; *Wassermeyer*, IStR 2001, 633; *Neumann*, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 29).
- **Innerbilanzielle Sichtweise überholt:** Einer im Schrifttum früher wiederholt geäußerten Auffassung, nach der eine vGA innerhalb der StBil. zu korrigieren sei und damit den StBil.-Gewinn erhöhe (s. etwa *Wassermeyer*, DB 1987, 1113; *Meyer-Sievers*, DStR 1990, 543; *Quantschnigg*, DStJG 14 [1991], 47; *Schäfer*, DStZ 1995, 364) ist vor dem Hintergrund der nunmehr gefestigten höchstrichterlichen Rspr. nicht zu folgen (glA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 395; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 424 [11/2017]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 KStG Rz. 214 [7/2020]; *U. Prinz*, DStJG 34 [2011], 135 [144]), auch wenn diese Sichtweise aus verschiedenen Perspektiven heraus immer wieder argumentativ belebt wird (s. etwa *Bareis*, DB 2010, 2637; *Bareis*, BB 2005, 354; *Reiss*, StuW 2003, 21; *Paus*, DStZ 2003, 386; *Paus*, DStZ 2002, 787; *Briese*, Ubg 2019, 26). Entgegen den die innerbilanzielle Sichtweise favorisierenden Auffassungen ist Abs. 3 Satz 2 keine Bilanzierungsvorschrift. Die innerbilanzielle Sichtweise negiert ferner die Notwendigkeit, dass sich auch eine letztlich als vGA zu qualifizierende Vorteilszuwendung der KapGes. an den Gesellschafter nach den

Grundsätzen des Zivil- und Handelsrechts zunächst in der Bilanz niederschlagen (und das Vermögen der KapGes. zu Recht mindern) muss und erst im zweiten Schritt – außerhalb des vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. bestimmten Bereichs – korrigiert werden kann.

- *Die Bedeutung des Meinungsstreits* zwischen der hM und der innerbilanziellen Sichtweise ist zu relativieren, denn bei vGA, die keine Bilanzpositionen betreffen (zB überhöhte Gesamtausstattung des GesGf.; Nutzungsüberlassung unter Wert), spielt es betragsmäßig im Erg. keine Rolle, ob die Korrektur innerhalb oder außerhalb der stl. GuV ansetzt. Auch bei zu überhöhtem Preis erworbenen abnutzbaren WG des AV macht es im Erg. keinen Unterschied, ob mit der hM die überhöhte AfA außerhalb der Bilanz oder mit der innerbilanziellen Sichtweise der aktivierte Wertansatz des WG gleichsam „an der Wurzel“ korrigiert würde. Nur in einzelnen Fällen kommt dem Meinungsstreit Bedeutung zu, etwa wenn Passivposten (zB Tantiemerückstellungen; Rückstellungen für eine Versorgungszusage) im VZ der überhöhten Zuführung aus verfahrensrechtl. Gründen nicht mehr korrigiert werden können (vgl. BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; s. hierzu auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 396; Frottscher in Frottscher/Drüen, Anh. zu § 8 Rz. 216b [7/2020]; die krit. Äußerungen von Hoffmann, GmbHR 2008, 47; Bareis, FR 2008, 539; Bareis, DB 2010, 2637). Dann könnte – entsprechend der innerbilanziellen Sichtweise – eine Korrektur nur nach den Grundsätzen der Rspr. zum formellen Bilanzzusammenhang in einem späteren, noch offenen VZ vorgenommen werden; nach der hM unterbleibt hingegen zunächst eine außerbilanzielle Hinzurechnung, da eine zeitliche „Verlagerung“ der vGA in den ersten noch offenen VZ nicht möglich ist. Die Rspr. lässt zudem eine erfolgswirksame Berichtigung des Bilanzansatzes nur insoweit zu, als auch zivilrechtl. keine Verbindlichkeit bestand (BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; s. auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 396; krit. Rengers in Blümich, § 8 Rz. 422 f. [11/2017]).
- *Maßgeblichkeitsgrundsatz ist für verdeckte Gewinnausschüttungen unerheblich:* Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. führt vor diesem Hintergrund zwar dazu, dass eine (zivil- und handelsrechtl. wirksame) vGA in der HBil. als Minderung des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewiesen wird und dem auf der 1. Stufe der Einkünfteermittlung ein entsprechender Ausweis in der StBil. folgt; die anschließende Korrektur außerhalb der StBil. erfolgt indes ohne Rücksicht auf die Maßgeblichkeit, da der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur für die StBil., nicht aber für die Ermittlung der Einkünfte oder des Einkommens gilt (Krumm, FS 100 Jahre BFH, 2018, 1457). Die Hinzurechnung der vGA bei der Einkünfteermittlung führt daher auch nicht zu einem Verstoß gegen den Maßgeblichkeitsgrundsatz. Dies gilt im Übrigen auch, soweit die vGA zivil- und handelsrechtl. unwirksam ist. Der dadurch entstehende Rückforderungsanspruch ist Einlage in die KapGes.; sie ändert nichts an der Qualifizierung des Vorgangs als vGA. Auch in diesen Fällen erfolgt die Korrektur daher nicht innerhalb der StBil. durch steuerwirksame Aktivierung eines Rückforderungsanspruchs, sondern außerbilanziell durch Hinzurechnung bei der Einkünfteermittlung (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 397; Frottscher in Frottscher/Drüen, Anh. zu § 8 Rz. 215 [7/2020]).

Einstweilen frei.

205

206 (5) Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz

Im Zusammenhang mit Aktivposten der Bilanz sind insbes. zwei Fallgruppen von vGA denkbar, der Überwertkauf und der Unterwertverkauf.

Überwertkauf: Eine Minderung des Unterschiedsbetrags kann dadurch eintreten, dass die Gesellschaft unangemessen hohe Einkaufspreise für vom Gesellschafter bezogene WG zahlt (BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Der Betrag, den die Gesellschaft mit unter fremden Dritten üblichen Bedingungen nicht für die Anschaffung hätte aufwenden müssen, stellt die vGA dar. Nach hM führt der Kauf des WG zum überhöhten Preis bei voller Aktivierung der AK indes noch nicht zu einer Gewinnminderung; eine dahingehende Minderung tritt erst ein, wenn die AK um den Betrag der vGA gemindert werden (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 42; Frotscher in Frotscher/Drüen, Anh. zu § 8 KStG Rz. 220 [7/2020]).

► *Bilanzielle Behandlung:* Wirtschaftsgüter sind in der StBil. grds. mit den AK (ggf. gemindert um die in § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten AfA-Beträge oder die in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Abzüge) anzusetzen; Folgt man der auch im StRecht maßgeblichen AK-Definition in § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach AK (nur) die „Aufwendungen sind, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“, liegen im Fall des Überwertkaufs hinsichtlich des gezahlten Überpreises schon definitionsgemäß keine AK vor (glA Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 251, mwN; Klingebiel in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Absetzung für Abnutzung“ [4/2016]; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 485 mwN; krit. Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 2006, 57 ff.). Für die bilanzielle Behandlung bedeutet dies:

- ▷ *Befindet sich das im Laufe des Wirtschaftsjahres über Wert angeschaffte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag nicht mehr im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft, liegt eine Vermögensminderung um den Betrag vor, um den der Kaufpreis über dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Der Differenzbetrag ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung auszugleichen.*
- ▷ *Befindet sich das über Wert gekaufte Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft, ist es – da anderenfalls die AfA-Bemessungsgrundlage überhöht wäre – nach hM nur mit den unter fremden Dritten üblichen AK zu aktivieren. In Höhe der Differenz zum tatsächlich gezahlten Betrag kommt es zu einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Aufwand, der als vGA gilt (vgl. BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; ebenso BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 42; zust. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 485; Frotscher in Frotscher/Drüen, Anh. zu § 8 Rz. 220 [7/2020]; Wassermeyer, DB 2002, 2668; differenzierend Lang in Bott/Walter, § 8 Rz. 619 [6/2013]; Marx, DB 2003, 673 [677]; aA noch Wassermeyer, BB 1989, 1382, der sich für einen Ansatz des tatsächlichen Kaufpreises und eine anschließende Teilwertab-*

schreibung aussprach). Im Erg. führt dies zu der „asymmetrischen Lösung“ einer „Aufdeckung“ der vGA auf bilanzieller Ebene und der Korrektur einer Minderung des Unterschiedsbetrags außerhalb der Bilanz.

- **Nachträgliche Korrektur:** Kann die Veranlagung für das Wj. der Anschaffung nach den Vorschriften der AO nicht mehr berichtigt oder geändert werden, ist das WG im Wj. des ersten offenen VZ mit dem Wert zu bewerten, der sich unter Berücksichtigung der Abschreibungen bezogen auf die unter Fremden üblichen AK ergibt. Die sich hierbei ergebende Vermögensminderung stellt die vGA dar, die im Jahr der ersten noch offenen Bilanz außerbilanziell hinzuzurechnen ist (glA BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 43; Lang in Bott/Walter, § 8 Rz. 620 [6/2013]; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 256; aA Frotscher, FR 2002, 859 [865]).

Unterwertverkauf: Wird ein WG des AV an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung um den Betrag vor, um den der Kaufpreis unter dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17). Der Differenzbetrag ist gleichzeitig der Vorteil, der dem Gesellschafter aus gesellschaftsrechtl. Gründen zugeflossen ist. Diese verhinderte Vermögensmehrung ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zum Einkommen auszugleichen (Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 485). Wird das WG sogar noch unter dem Buchwert veräußert, entsteht in Höhe der Differenz zum Buchwert Aufwand, der zu einer Vermögensminderung führt; auch diese ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zum Einkommen auszugleichen. Entsprechendes gilt, wenn dem Gesellschafter ein WG unentgeltlich überlassen wird.

Unangemessene Nutzungsentgelte: Die gleichen Grundsätze gelten, wenn eine KapGes. Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters gegen unangemessen hohes Entgelt nutzt; eine solche unangemessene Preisgestaltung ist in der Praxis nicht selten auch zwischen Schwestergesellschaften zu beobachten (näher s. Anm. 428). In diesen Fällen stellen die unangemessenen Entgelte zwar in voller Höhe BA dar, die den Unterschiedsbetrag mindern, jedoch ist der unangemessene Teil der Entgelte dem Gewinn als vGA außerhalb der StBil. wieder hinzuzurechnen. Die Frage eines Wertansatzes in der Bilanz stellt sich in diesem Zusammenhang nicht, da es regelmäßig an einem zum BV gehörenden, aktivierbaren WG fehlt (glA Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 257).

Einstweilen frei.

207

(6) Korrektur erfolgswirksam passivierter Verbindlichkeiten oder Rückstellungen durch Teilbetragsberechnung

208

Auch bei Passivposten außerbilanzielle Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen: Verdeckte Gewinnausschüttungen im Bereich der Passivposten der Bilanz erfordern dem Grunde nach ebenso wie Aktivposten eine außerbilanzielle Korrektur bei der Gesellschaft, wenn deren Einkommen aufgrund von gesellschaftlich veranlassten Vorgängen gemindert worden ist. Ist eine Vereinbarung mit dem Gesellschafter, die in der StBil. zu einer Passivierung geführt hat (Verbindlichkeit oder Rückstellung), ganz oder teilweise als vGA zu beurteilen, hat dies auf die Passivierung der Verpflichtung indes keinen Einfluss. Das BV ist in der StBil. zutreffend ausgewiesen; der gebildete Passivposten selbst ist im Hinblick auf die vGA

nicht zu korrigieren. Mit BMF v. 28.5.2002 (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 7) hat sich die FinVerw. der BFH-Rspr. für den Bereich der Korrekturen bei Passivposten angeschlossen.

- **Sonderfall: Handels- oder steuerrechtlich unzulässige Rückstellungsbildung:** Keine vGA liegt dagegen vor, wenn eine Rückstellung entweder aufgrund handelsrechtl. Vorschriften oder aufgrund besonderer, vom Handelsrecht abweichender stl. Vorschriften nicht gebildet werden durfte; in diesem Fällen erfolgt die notwendige Korrektur durch Auflösung der in der HBil. und/oder StBil. gebildeten unzulässigen Rückstellung. Darin liegt keine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG; der Tatbestand der vGA ist nicht erfüllt. Eine Korrektur ist in der ersten noch offenen Bilanz vorzunehmen (glA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 KStG Rz. 228a [7/2020]). 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 (vgl. zB BFH v. 20.12.2016 – I R 4/15, BStBl. II 2017, 678: „überversorgende“ Pensionszusage; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 409; krit. *Weber-Grellet*, FR 2004, 216).

Mögliche Doppelbelastung bei passivierten Verpflichtungen: Ist für eine ganz oder teilweise als vGA zu beurteilende Verpflichtung der KapGes. eine Rückstellung in der HBil. zu bilden und mangels einer gegenteiligen strechtl. Vorschrift in die StBil. zu übernehmen, bestünde bei späterer erfolgswirksamer Auflösung der Verpflichtung die Gefahr einer doppelten stl. Belastung, denn bereits die Einbuchung der Verpflichtung hat zu einer (ggf. anteiligen) gesellschaftlich veranlassten Minderung des Unterschiedsbetrags geführt, die durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung im jeweiligen Jahr der Zuführung korrigiert wird. Fällt – zB bei vorzeitigem Ableben eines künftigen Pensionsberechtigten – zu einem späteren Zeitpunkt die Verpflichtung weg, würde sich auch der Wegfall erfolgswirksam in der Bilanz niederschlagen, obwohl bereits im jeweiligen Jahr der Zuführung eine anteilige Korrektur außerhalb der Bilanz vorgenommen worden ist (instruktiv *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 269).

Vermeidung doppelter steuerlicher Belastung durch Teilbetragsberechnung: Um eine dahingehende doppelte Berücksichtigung von vGA zu vermeiden, ist nach Auffassung der FinVerw. für den betreffenden Passivposten in der StBil. zum Zweck der weiteren stl. Behandlung der vGA eine Nebenrechnung durchzuführen. Im Rahmen der Nebenrechnung sind zwei Teilbeträge zu bilden, die wie folgt ermittelt werden (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 8):

- **Teilbetrag I:** In Höhe der vGA ist ein sog. Teilbetrag I zu bilden, und zwar unabhängig davon, ob ein entsprechender Betrag im Rahmen der Einkommensermittlung der Gesellschaft hinzugerechnet worden ist.
- **Teilbetrag II:** In einem sog. Teilbetrag II ist festzuhalten, in welchem Umfang der Teilbetrag I bei der Einkommensermittlung dem StBil-Gewinn hinzugerechnet worden ist.
- **Die Teilbetragsberechnung als Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung ist für jeden betroffenen Passivposten gesondert vorzunehmen;** dh., dass ebenso viele Teilbetragsberechnungen fortzuführen sind, wie es vGA gibt.

- ▶ Die Teilbeträge I und II sind entsprechend der Entwicklung des betroffenen Passivpostens in der Steuerbilanz fortzuschreiben und aufzulösen, soweit auch die passivierte Verpflichtung in der StBil. gewinnerhöhend aufzulösen ist.
- ▶ Die Gewinnerhöhung, die sich durch die Auflösung der Verpflichtung in der StBil. ergibt, ist, soweit sie anteilig auf den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Teil der Verpflichtung entfällt, bis zur Höhe des aufzulösenden Teilbetrags II außerhalb der StBil. vom StBil.-Gewinn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung abziehen.
- ▶ **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, wenngleich die mit der Teilbetragsberechnung vollzogene (Gegen-)Berichtigung letztlich nicht auf einer Rechtsgrundlage basiert, sondern allenfalls mit einer Analogie zu Abs. 3 Satz 2 zu rechtfertigen ist (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 408 mwN; *Gosch*, StBp. 2002, 313; s. auch *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 617; *Neumann*, GmbHR 2002, 996). Die Teilbetragsberechnung ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen bisher noch nicht nach Maßgabe der einschlägigen höchstrichterlichen Rspr. und der FinVerw. verfahren wurde (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 44). Danach ist Folgendes zu beachten:
 - Steht die vGA im Zusammenhang mit einer passivierten Verpflichtung, ist diese in der Schlussbilanz des ersten offenen Wj. nach den nachfolgend dargestellten Grundsätzen in der StBil. auszuweisen. Soweit die sich danach ergebende Minderung des StBil.-Gewinns wirtschaftlich auf das laufende Wj. entfällt, ist eine dieses Wj. betreffende vGA entsprechend den Grundsätzen des BMF (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603) zu behandeln.
 - Bis zur Höhe des Betrags, zu dem die Minderung des Bilanzgewinns wirtschaftlich nicht auf das laufende Wj. entfällt, sind Beträge, die in den Vorjahren als vGA erfasst worden sind, im Rahmen der Einkommensermittlung dem StBil.-Gewinn hinzuzurechnen.
 - Die in den Vorjahren und im laufenden Jahr tatsächlich als vGA erfassten Beträge sind die ersten Zugänge zum Teilbetrag II.
 - Der Teilbetrag I ergibt sich zum Schluss des laufenden Wj. in Höhe des Betrags, zu dem die Verpflichtung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen ist.

Zuständigkeit für die Durchführung der Teilbetragsberechnung: Die Teilbetragsberechnung ist durch die FÄ für die KapGes. vorzunehmen (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 406; *Oppenländer*, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, 270). Eine bescheidmäßige (gesonderte) Feststellung der jeweiligen Beträge findet indes nicht statt. Für die KapGes. kann es daher im Einzelfall sinnvoll sein, ihrerseits eine „parallele“ Teilbetragsberechnung anzulegen und fortzuführen, um die von der FinVerw. errechneten Beträge überprüfen zu können (*Gosch* in *Gosch*,

4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 406; Gosch, StBp. 2002, 313; Wassermeyer, GmbH 2002, 617; Dörner, Inf. 2002, 481).

209 Einstweilen frei.

210 (7) Einzel- und Problemfälle zur Teilbetragsberechnung

Verdeckte Gewinnausschüttung bei laufenden Betriebsausgaben: Sind Aufwendungen, die als laufende BA gebucht wurden, als vGA zu qualifizieren, ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung um den Betrag, der im laufenden Wj. den StBil-Gewinn und damit das Einkommen gemindert hat, vorzunehmen. In Höhe des Hinzurechnungsbetrags liegen bei der KapGes. eine Ausschüttung und beim Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen vor. Eine Teilbetragsberechnung ist insoweit nicht erforderlich (s. BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 10).

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Passivierung von Verpflichtungen: Werden in der Bilanz der KapGes. passivierte Verpflichtungen erfüllt, wirken sich die Teilbeträge I und II nicht aus; die Erfüllung der Verpflichtung ist erfolgsneutral, die Rückstellung (ggf. anteilig) verbraucht.

- *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr nach Passivierung der Verpflichtung:*

Beispiel 1

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 11 ff.): In der StBil. für das Wj. 01 ist für eine TantiemEZusage an den GesGf. eine Tantiemerückstellung von 70000 € gebildet worden; die Tantieme ist zum 30.6.02 fällig und wird zu diesem Zeitpunkt ausgezahlt. Die durch die gebildete Rückstellung eingetretene Vermögensminderung ist (unstreitig) iHv. 20000 € eine vGA. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist für das Wj. 01 gewinnmindernd eine Tantiemerückstellung iHv. 70000 € zu bilden. Im Zuge der Einkommensermittlung für 01 kommt es zur Hinzurechnung der vGA von 20000 €. Der Teilbetrag I und der Teilbetrag II belaufen sich am Schluss des Wj. 01 jeweils auf 20000 €. In Folge der Auszahlung in 02 kommt es zur Auflösung der Rückstellung; Auszahlung und Auflösung wirken sich nicht auf den StBil-Gewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind ebenfalls aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 70000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 20000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

- *Abfluss der verdeckten Gewinnausschüttung erst nach Ablauf einer Zeitspanne von mehr als zwölf Monaten:*

Beispiel 2

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 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 iHv. 18960 € und am Schluss des Wj. 02 iHv. 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 be laufen 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 StBil-Gewinn aus. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Auf Ebene des Gesellschafters führt der Zufluss der 20000 € in Höhe des Teilbetrags I (= 10000 €) im Jahr 03 zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

Verzicht und verdeckte Einlage: Verzichtet der Gesellschafter gegenüber der KapGes. auf eine passivierte (und – ggf. zum Teil – als vGA zu qualifizierende) Forderung, ist danach zu unterscheiden, ob die Forderung ganz oder nur teilweise werthaltig ist.

- ▶ *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen voll werthaltigen Anspruch:* Verzichtet der GesGf. auf eine werthaltige Forderung, wird die gewinnwirksame Auflösung der Forderung bei der KapGes. in gleicher Höhe durch eine (verdeckte) Einlage des Gesellschafters (s. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) neutralisiert. Die Teilbeträge I und II sind aufzulösen; die Auflösung hat keinen Einfluss auf die Einkommensermittlung der Gesellschaft. Beim GesGf. kommt es zu einem stl. relevanten Zufluss; der Verzicht auf eine Forderung nach deren Entstehung ist Einkommensverwendung. Der zugeflossene Vorteil ist als Einnahme aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, soweit es sich bei der Forderung um eine vGA handelt; im Übrigen liegen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit vor (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 427 f.; krit. Korn, KÖSDI 2002, 13343; s. hierzu auch BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 19 ff.).
- ▶ *Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf einen nicht voll werthaltigen Anspruch:* Der Forderungsverzicht des Gesellschafters führt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage, die die AK der Beteiligung erhöht; als Wert der Einlage ist der tatsächliche Wert der Forderung, nicht ihr Nennbetrag und auch nicht der als Verbindlichkeit passivierte Betrag anzusetzen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Soweit die vGA (in Höhe des Teilbetrags II) außerbilanziell hinzugerechnet wird, ist die durch den Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung entstandene Gewinnerhöhung nach Auffassung des FinVerw. aus Gründen der Billigkeit außerbilanziell zu mindern (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 23; zust. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 437 ff.; krit. Frotsher in Frotsher/Drüen, Anh. zu § 8 Rz. 229a mwN [7/2020]). Zu keiner Minderung kommt es, wenn die vGA im Jahr der Bildung der Tantiemerrückstellung bzw. -verbindlichkeit nicht zugerechnet worden war. Auf der Ebene des Gesellschafters kommt es aufgrund des Verzichts in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zum Zufluss. Dieser führt im Verhältnis des Teilbetrags I zur Rückstellung zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und in Höhe des Restbetrags zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der Einlage erhöhen sich die stl. AK der Beteiligung.

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsrückstellungen: Gerade bei Pensionsrückstellungen kommt der (Fort-)Führung der Teilbeträge I und II in der Praxis eine maßgebliche Bedeutung zu, da in diesen Fällen regelmäßig eine längere Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Feststellung einer vGA (etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung) und ihrem tatsächlichen Abfluss (mit Beginn der Pensions-

zahlung) liegt. Mit Blick auf die Rechtsfolgen einer vGA ist zwischen Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase und Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase zu unterscheiden.

► *Pensionsrückstellungen in der Anwartschaftsphase:*

Beispiel 3

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 21 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine endgehaltsabhängige Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden. Im Wj. 01 war eine Pensionsrückstellung von 10 000 € zu bilden. Im Wj. 02 waren 12 000 € zuzuführen. In Folge einer Gehaltsabsenkung im Wj. 03 war die Rückstellung um 2 000 € auf 20 000 € aufzulösen. Im Wj. 04 kommt es zur Zuführung von 10 000 € auf 30 000 €. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Im Zuge der Veranlagung für das Wj. 01 wird die vGA hinzugerechnet.

In der StBil. der Gesellschaft ist eine Pensionsrückstellung auszuweisen. Am Schluss des Wj. 01 beträgt diese 10 000 €, am Schluss des Wj. 02 beträgt sie 22 000 €, am Schluss des Wj. 03 beträgt sie 20 000 € und am Schluss des Wj. 04 beträgt sie 30 000 €. 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 10 000 € = 4 000 € und für das Wj. 02 zur Hinzurechnung von 40 % von 12 000 € = 4 800 €. Die Teilbeträge I und II betragen am Schluss des Wj. 01 jeweils 4 000 € und am Schluss des Wj. 02 jeweils 8 800 €. Im Wj. 03 kommt es in der StBil. in Folge der Rückstellungsauflösung zu einer Gewinnerhöhung von 2 000 €. Diese Gewinnerhöhung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (8 800 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (22 000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 2 000 € = 800 €). Die Gewinnerhöhung von 2 000 € in der StBil. 03 ist außerhalb der StBil. im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 03 bis zur Höhe des Teilbetrags II zu mindern. Die Minderung beträgt 800 €. Der Teilbetrag I iHv. 8 800 € ist ebenfalls um 800 € aufzulösen und in Höhe des Restbetrags von 8 000 € fortzuführen. Der Restbetrag des Teilbetrags II beträgt nach Abzug von 800 € 8 000 €. Im Rahmen der Einkommensermittlung des VZ für das Wj. 04 kommt es zur Hinzurechnung von 40 % von 10 000 € = 4 000 €; der Teilbetrag I und der Teilbetrag II betragen jeweils 12 000 €.

► *Pensionsrückstellungen in der Leistungsphase:* Eine fällige Pensionsverpflichtung führt zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung in der StBil.; die laufenden Pensionszahlungen führen zu BA. Im Erg. kommt es im Rahmen der Einkommensermittlung auf Ebene der Gesellschaft nur in Höhe des Saldos beider Größen zu einer Vermögensminderung und damit zu einer vGA. Beide Vorgänge sind für die Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene des Gesellschafters aber getrennt zu betrachten. Zu unterscheiden ist, ob der Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase unverändert bleibt oder nicht.

▷ *Gleichbleibender Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase:*

Beispiel 4

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 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 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt

- 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 iHv. 7 500 €. Diese sind iHv. 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieser Betrag ist dem StBil.-Gewinn insoweit hinzuzurechnen, wie er die Differenz aus aufzulösendem Teilbetrag I und aufzulösendem Teilbetrag II übersteigt. Im Unterfall a) beträgt die Hinzurechnung 3 000 € ./. (2 800 € ./. 2 800 €) = 3 000 €. Im Unterfall b) beträgt sie 3 000 € ./. (2 800 € ./. 2 000 €) = 2 200 €. Im Erg. kommt es daher im Unterfall a) und im Unterfall b) zu einer effektiven Hinzurechnung von 200 € (= 40 % von 500 € Mehraufwand gegenüber der Rückstellungsauflösung). Auf Ebene des Gesellschafters führen die zufließenden Pensionszahlungen im VZ 16 in Höhe des Verhältnisses des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40 000 €) zur Pensionsrückstellung zu diesem Zeitpunkt (100 000 €) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen von 3 000 € (= 40 % von 7 500 €) und in Höhe des Restbetrags von 4 500 € zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit.

- ▶ *Wechselnder Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zusage in der Leistungsphase:* Aufgrund der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Erhöhung der Pensionszahlungen ist der Anteil der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Pensionsleistung für die Wj. ab der Änderung der Zusage in geeigneter Weise neu zu ermitteln. Im Wj. der Änderung der Pensionszusage ist bis zum Zeitpunkt der Änderung der bisherige und danach der korrigierte Aufteilungsmaßstab anzuwenden; die Teilbeträge I und II sind entsprechend fortzuführen. Es gelten die Lösungsgrundsätze wie im Beispiel 4.
- ▷ *Vollständiger Wegfall der Pensionsverpflichtung durch Tod:* Die Passivierung der Pensionsverpflichtung hat zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags geführt, die bei (ggf. anteiliger) gesellschaftlicher Veranlassung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung im jeweiligen Jahr der Zuführung korrigiert wurde. Bei vorzeitigem Ableben des Pensionsberechtigten schlägt sich der Wegfall der Pensionsverpflichtung erfolgswirksam in der Bilanz nieder; dies wird bis zur Höhe des Teilbetrags II außerbilanziell wieder korrigiert.

Beispiel 5

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Invaliditäts- und Altersversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist (unstreitig) iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 1.1.16 stirbt der GesGf.

Die auszubuchende Verpflichtung erhöht den StBil.-Gewinn des Wj. 16 um 100 000 €. Diese Gewinnerhöhung in der StBil. ist im Verhältnis des Teilbetrags I von 40 000 € zum Rückstellungsbetrag von 100 000 € (= zu 40 % = 40 000 €) außerhalb der StBil.

im Rahmen der Einkommensermittlung der Veranlagung des Wj. 16 bis zur Höhe des Teilbetrags II (40 000 €) zu mindern. Der Teilbetrag I ist ohne Auswirkung auf die Einkommensermittlung aufzulösen.

► *Fälligwerden der Hinterbliebenenversorgung:*

Beispiel 6

(nach BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 36 ff.): Dem GesGf. ist im Wj. 01 eine Pensionszusage (Alters- und Hinterbliebenenversorgung) erteilt worden, für die zum Schluss des Wj. 15 eine Pensionsrückstellung von 100 000 € zu bilden ist. Die Zusage ist iHv. 40 % als vGA einzustufen. Am Schluss des Wj. 15 beläuft sich der Teilbetrag I auf 40 000 €. Der Teilbetrag II beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf 40 000 €. Am 31.12.16 stirbt der GesGf. Die Witwenversorgung (60 % der Altersversorgung) führt zu einer Pensionsrückstellung von anfangs 190 000 €.

In der StBil. des Wj. 16 kommt es in Folge der Rückstellungsaufstockung zu einer Gewinnminderung von 90 000 €. Diese Gewinnminderung ist im Verhältnis des Teilbetrags I zum Schluss des vorangegangenen Wj. (40 000 €) zum Rückstellungsbetrag zu diesem Zeitpunkt (100 000 €) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (40 % von 100 000 € = 36 000 €). Dem StBil-Gewinn des Wj. 16 ist im Rahmen der Einkommensermittlung außerhalb der StBil. ein Betrag von 36 000 € hinzuzurechnen. Der Teilbetrag I erhöht sich um 36 000 € auf 76 000 €, der Teilbetrag II am Schluss des Wj. 16 auf 76 000 €.

211–213 Einstweilen frei.

214 **(8) Passivierung unwirksamer Verpflichtungen**

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* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 486).

215 **(9) Steuerliche Belastungswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung**

Aktuelle Rechtslage (ab Veranlagungszeitraum 2008) – Teileinkünfteverfahren: Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Regelungen des Teileinkünfteverfahrens verändert sich die Einkommenswirkung von vGA gegenüber dem vor 2008 geltenden Rechtszustand dem Grunde nach nicht. Allerdings wirkt sich die ab VZ 2008 auf 15 % gesunkene Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) bei der (verdeckt) ausschüttenden KapGes. stl. unmittelbar auf die außerbilanzielle Hinzurechnung von vGA aus (s. hierzu Anm. 85).

Rechtslage vor 2008 – Körperschaftsteuerminderung oder -erhöhung; Halbeinkünfteverfahren: Für die VZ vor 2008 ist zu unterscheiden:

- *Herstellung der Ausschüttungsbelastung im Rahmen des bis 2000 geltenden Anrechnungsverfahrens:* Schüttete eine unbeschränkt stpfl. KapGes. Gewinn aus, minderte oder erhöhte sich ihre KSt nach § 27 Abs. 1 aF um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 aF als für die Ausschüttung verwendet galt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung des jeweils geltenden StSatzes vor Abzug der KSt ergab (sog. Ausschüttungsbelastung).

Beruhete die Ausschüttung nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss für ein abgelaufenes Wj., handelte es sich um eine „andere Ausschüttung“; in diesem Fall trat die Minderung oder Erhöhung der KSt für den VZ ein, in dem das Wj. endete, in dem die Ausschüttung erfolgte (§ 27 Abs. 3 Satz 2 aF). Dies galt auch im Fall von vGA. Ausnahmen (insbes. Ausschüttungen aus dem EK 04) regelte § 40 aF. Eine vGA begründete so lange keine „andere Ausschüttung“ iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF, wie sich die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung nicht durch einen Mittelabfluss bzw. die Nichtrealisierung einer Vermögensmehrung tatsächlich konkretisiert hatte (stRspr., s. BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, mwN); erst dann war die Ausschüttungsbelastung für den entsprechenden VZ herzustellen.

- **Übergang zum Halbeinkünfteverfahren:** Auf vGA ist vom VZ 2001 – bei abweichendem Wj. vom Wj. 2001/2002 (§ 34 Abs. 2) – bis VZ 2007 das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden (s. allg. Einf. KSt. Anm. 194, 199, zur fiskalischen Bedeutung des Halbeinkünfteverfahrens s. Anm. 84). Verdeckte Gewinnausschüttungen bewirken nach den Regelungen des Halbeinkünfteverfahrens keine KStMinderung (§ 37 Abs. 2 Satz 1), da sie nicht auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (s. § 37 Anm. 18); sie können aber zu einer KStErhöhung iSd. § 38 führen, wenn die Ausschüttung aus dem früheren EK 02 bestritten wird (s.u.).

Verwendung belasteten und unbelasteten Eigenkapitals:

- **Verwendung von Alt-EK 02 (ab Veranlagungszeitraum 2001 bzw. Wirtschaftsjahr 2001/2002):** Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch noch in dem ursprünglich bis VZ 2019 (bzw. Wj. 2019/2020) vorgesehenen Übergangszeitraum (s. § 37 Anm. 26; zur geplanten Rechtsänderung durch das JStG 2008 s.u.) zu einer stl. Mehrbelastung auf der Ebene der KapGes. führen, soweit bisheriges EK 02 als für die (verdeckte) Ausschüttung verwendet gilt (s. § 38 Anm. 24 ff.); in diesen Fällen erhöht sich die KSt um 3/7 des Ausschüttungsbetrags (§ 38 Abs. 2 Satz 1). Allerdings fällt diese idR weniger gravierend aus als unter dem Regime des Anrechnungsverfahrens, da eine zusätzliche Mehrbelastung wegen des Divergenzeffekts nicht mehr droht (zur Verringerung des EK 02-Bestands durch vGA und zu Gestaltungsüberlegungen s. § 38 Anm. 25 ff.; zu den Belastungswirkungen s. *Staiger/Scholz*, BB 2002, 2633; zum systematischen Hintergrund s. *Lang*, DB 2002, 1793; zum Divergenzeffekt s. *Schiffers*, GmbH-StB 2000, 242 [245]; zur Kritik s. *Centrale für GmbH*, GmbHHR 2007, 924 [926]).
- **Ausschüttungsunabhängige Zwangsbesteuerung des am 31.12.2006 vorhandenen Bestands an EK 02:** Durch § 38 Abs. 4–10 KStG-E idF des JStG 2008 (BGBl. I 2007, 3150) wurden die Vorschriften zur ausschüttungsabhängigen Verwendung des KStGuthabens umgestaltet und das System der KStErhöhung durch eine pauschale Abschlagzahlung iHv. 3 % des zuletzt auf den 31.12.2006 festgestellten positiven Endbetrags ersetzt (vgl. BFH v. 10.12.2014 – I R 76/12, BStBl. II 2016, 237; BFH v. 28.10.2015 – I R 65/13, BStBl. II 2016, 414). Der festgesetzte KSt-Erhöhungsbetrag ist von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresraten zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 idF des JStG 2008). Der verbleibende EK 02-Bestand entfällt und löst keine weitere KStErhöhung aus (s. allg. *Häuselmann*, BB 2008, 20; *Wälzholz*, GmbH-StB 2011, 117). Der Gesetzgeber geht in der Begr. des JStG 2008 (BRDrucks. 544/07, 22 [96 f.]) davon aus, dass der Nachbelastungsprozentsatz iHv. 3 % mit Blick auf den Zahlungszeitraum von zehn Jahren gegenüber dem geltenden (ausschüttungsabhängigen) Satz von 30 % niedrig gewählt sei. Dies mag theoretisch im Vergleich zu denjenigen Rechtsfolgen, die nach der bis-

herigen Rechtslage KapGes. trafen, die „ungewollt“ eine KStErhöhung durch Verwendung von Alt-EK 02 auslösten, auch zutreffend sein. In der Praxis ist aber zu beobachten, dass die Ausschüttungspolitik vorausschauend planender KapGes. auf eine langfristige Thesaurierung dieser EK-Beträge ausgerichtet ist. Die gesetzliche Annahme einer Verwendung des vorhandenen Alt-EK 02 zum 31.12.2006 läuft für diese KapGes. auf eine stl. Mehrbelastung hinaus (*Centrale für GmbH*, GmbHR 2007, 924 [926]). Die Anwendungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG idF des JStG 2008 sieht eine Ausnahme von der verpflichtenden und abgeltenden Nachbelastung des Alt-EK 02 bei Wohnungsunternehmen von jPöR und bei stbefreiten Körperschaften vor; diese Körperschaften konnten auf – bis zum 30.9.2008 unwiderruflich zu stellenden – Antrag weiterhin die bisherige Regelung anwenden, wonach nur im Fall der Ausschüttung eine KStErhöhung eintritt (zur Verfassungsmäßigkeit der Optionsmöglichkeit s. BFH v. 28.10.2015 – I R 65/13, BStBl. II 2016, 414, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. BVerfG 2 BvR 988/16). Der KStErhöhungsbetrag kann auf Antrag in einer (um 5,5 % abgezinsten) Summe entrichtet werden (§ 38 Abs. 7 Satz 1; zur abweichenden Fälligkeitsregelung im Fall einer am 31.12.2006 bereits laufenden Liquidation gem. § 38 Abs. 7 Satz 5 s. § 38 Anm. 90 ff.; allg. zur Festsetzung nach § 38 Abs. 5 ff. KStG s. KSt-Kartei Rhld.-Pf. § 38 KStG Karte 1).

- *Verwendung des Einlagekontos (EK 04)*: Ob für vGA im Übergangszeitraum das stl. Einlagekonto (bzw. Alt-EK 04) oder das fortgeführte EK 02 als verwendet gilt, kann im Einzelfall schwierig zu bestimmen sein (s. *Schiffers*, GmbHR 2000, 901 [904]). Ist Ersteres der Fall, liegt eine Rückzahlung von Einlagen vor, die beim kstpl. Gesellschafter grds. nicht zu stpl. Einnahmen führt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898), jedoch den Buchwert der Beteiligung mindert. Beim estpl. Gesellschafter ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaftsanteile im BV (dann stpl. BE, wenn die Ausschüttung den Buchwert der Beteiligung an der KapGes. überschreitet, s. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647) oder im PV (Besteuerung nur im Rahmen der § 17 EStG, § 16 EStG iVm. § 21 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG) gehalten werden (zu Einzelheiten s. *Winkeljohann/Büssow* in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 272 HGB Rz. 616; zu den Belastungswirkungen s. *Staiger/Scholz*, BB 2002, 2633). Das Halbeinkünfteverfahren ist anzuwenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, c EStG).

216 Einstweilen frei.

217 (10) Zeitpunkt des Eintritts der Rechtsfolgen

Zeitpunkt der Vermögensminderung entscheidend: Die vGA „entsteht“ in dem Augenblick, in dem sie sich auf das Vermögen der KapGes. mindernd auswirkt (BFH v. 20.8.1986 – I R 87/83, BStBl. II 1987, 75; BFH v. 29.7.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733). Dieser Zeitpunkt muss weder mit dem Zeitpunkt der gesellschaftsrecht. Veranlassung, noch mit dem tatsächlichen Vermögensabfluss (dh. mit der Erfüllung der vGA), noch mit dem Zufluss beim Gesellschafter zusammenfallen. Danach ist eine Vermögensminderung jedenfalls dann anzunehmen, wenn der als vGA in Betracht zu ziehende Sachverhalt eine Gewinnminderung auslöst. (Nur) diese Minderung bzw. verhinderte Mehrung ist durch die Korrektur bei der Einkommensermittlung rückgängig zu machen.

- *Ist die verdeckte Gewinnausschüttung auf eine gesellschaftlich veranlasste Vermögensminderung zurückzuführen* (zB Bildung einer Rückstellung), tritt die Ge-

winn- und Einkommensminderung grds. in dem Zeitpunkt ein, in dem diese in der StBil. ausgewiesen wird (glA *Klingebiel* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 352 [1/2017]).

- Bei einer gesellschaftlich veranlassten verhinderten Vermögensmehrung ist der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem die Vermögensmehrung bei Vereinbarung angemessener Bedingungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung hätte ausgewiesen werden müssen (*Klingebiel* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 352 [1/2017]; *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 (vgl. BFH v. 25.6.2014 – I R 76/13, BStBl. II 2015, 665). Ist der VZ der Einkommensminderung bestandskräftig abgeschlossen, unterbleibt eine Korrektur endgültig (BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 4).

cc) Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

(1) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Gewerbesteuer

218

Auswirkungen bei der Gesellschaft: Bei der KapGes. hat die Feststellung von vGA Einfluss auf die gewstl. Belastung, da sich durch die außerbilanzielle 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 GewStLast durch gewinn- und damit einkommensmindernde Bildung bzw. Erhöhung der GewStRückstellung zu berücksichtigen. Für Erhebungszeiträume, die nach dem 31.12.2007 enden, gilt dies nicht mehr; nach der Neuregelung in § 4 Abs. 5b iVm. § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG idF des UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) sind die GewSt und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine BA mehr. Allerdings hat der Gesetzgeber gleichzeitig die GewSt-Messzahl von 5 % auf 3,5 % gesenkt (§ 11 Abs. 2 GewStG idF des UntStRefG 2008).

Auswirkungen beim Empfänger: Ist Empfänger einer vGA eine beteiligte Körperschaft, gehört die Ausschüttung bei ihr unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 und 2 nicht zum Einkommen, wobei nach Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift 5 % nicht abziehbare BA fingiert werden (s. § 8b Anm. 41, 63 ff., 102 ff.); die in § 8b vorgesehenen StBefreiungen schlagen nach § 7 GewStG auch auf die GewSt durch (s. § 8b Anm. 25). Zur Begrenzung der mit der StBefreiung verbundenen Auswirkungen sieht § 8 Nr. 5 GewStG insoweit jedoch eine Hinzurechnung für die nach § 8b außer Ansatz bleibenden Leistungen vor. Die Hinzurechnung ist allerdings ausgeschlossen, soweit der Tatbestand des gewstl. Schachtelprivilegs in § 9 Nr. 2a GewStG (für Inlandsbeteiligungen) oder § 9 Nr. 7 GewStG (für Auslandsbeteiligungen) abstrakt vorliegt (BFH v. 16.4.2014 – I R 44/13, BStBl. II 2015, 303; s. auch § 8b Anm. 25 mwN; zum Vorrang des DBA-Schachtelprivilegs s. *U. Prinz/Simon*, DStR 2002, 149; *Hofmeister* in *Blümich*, § 8 GewStG Rz. 576 [12/2018]); 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 unter-

liegt die vGA beim Anteilseigner insgesamt nicht der GewSt. Beträgt die Beteiligung – wie bspw. bei Portfoliodividenden – indes weniger als 15 % (bis 2007: 10 %), findet eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG in voller Höhe statt (*Gosch in Blümich*, § 9 GewStG Rz. 168, 180 [5/2019]). Ist ausschüttende Körperschaft eine ausländ. Körperschaft, gilt nach § 8 Nr. 5 GewStG iVm. § 9 Nr. 7 GewStG eine entsprechende Regelung. Die durch § 9 Nr. 2a, 7 GewStG idF des UntStRefG 2008 eingeführte Erhöhung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 15 % greift nicht, sofern die Leistungen von einer Gesellschaft stammen, die die Voraussetzungen des Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 7, 41) erfüllt (*Watrin/Strohm/Wittkowski*, GmbHR 2007, 785 [791]; *Merker*, StuB 2007, 407 [410]).

Ist Empfänger einer vGA eine an der KapGes. beteiligte natürliche Person und hält diese die Anteile an der KapGes. im gewerblichen BV, gehört die vGA mit dem nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG stpfl. Anteil zum stbaren Gewinn nach § 7 GewStG; der nach § 3 Nr. 40 EStG stfrei bleibende Anteil der vGA ist ggf. dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen.

219 (2) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Umsatzsteuer

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

Bemessungsgrundlage: Die UStBemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 und 2 UStG, bei verbilligten Leistungen kommt die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG in Betracht. Somit stimmen die Bewertungsregelungen des UStG, insbes. wegen der Nichtberücksichtigung eines Gewinnaufschlags, regelmäßig mit der ertragstl. Bewertung (Ansatz der vGA mit dem gemeinen Wert, BFH v. 11.4.2018 – I R 34/15, BStBl. II 2020, 201) nicht überein. Dies führt zu einer niedrigeren USt als bei einem „normalen“ Veräußerungsgeschäft. Gleichwohl liegt in Höhe der Differenz bei der KapGes. keine Vermögens- und Einkommensminderung vor, weil die USt nur durchlaufender Posten ist und keinen Aufwand darstellt. Ist die USt bei Vorliegen einer vGA von der KapGes. selbst zu tragen, liegt zwar Aufwand vor, der zu den nicht abziehbaren Ausgaben iSd. § 10 Nr. 2 gehört. Wird als Bemessungsgrundlage der vGA der gemeine Wert außerbilanziell hinzugerechnet, ist darin die USt bereits enthalten (s. § 10 Anm. 69; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105 = FR 2005, 199; *Klingebiel in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 662 [1/2017]).

220 (3) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Kapitalertragsteuer

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

- Für die aktuelle, durch das UntStRefG 2008 (BGBl. I 2007, 1912) geschaffene und ab Veranlagungszeitraum 2009 geltende Rechtslage ist im Fall der Beteiligung natürlicher Personen an der verdeckt ausschüttenden KapGes. danach zu unterscheiden, ob die Beteiligung im BV oder PV gehalten wird. Bei betrieblichen Beteiligungen bleibt es prinzipiell bei den bisherigen (vor 2009 geltenden) Grundsätzen, während bei im PV gehaltenen Anteilen eine Abgeltungsteuer auf den verdeckt ausgeschütteten Betrag erhoben wird (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG). Der privat Beteiligte hat aber die Möglichkeit, nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 6 EStG idF des UntStRefG 2008 eine Veranlagung nach seinem individuellen StSatz zu wählen, wenn eine solche für ihn tariflich günstiger ist (s. auch Anm. 85). Für die Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt gilt § 45a EStG; ist Einbehalt und Abführung der KapErtrSt unterblieben – wie dies bei nachträglich festgestellten vGA idR der Fall ist –, wurde bei Gesellschaftern, die bereits zur ESt oder KSt veranlagt wurden, schon nach der früheren, vor 2009 geltenden Rechtslage auf den Erl. eines Nachforderungsbescheids (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO) gegen den Begünstigten oder eines Haftungsbescheids (s. § 44 Abs. 5 EStG; § 73g EStDV; § 191 AO) gegen die KapGes. verzichtet (vgl. BFH v. 28.11.1961 – I 40/60 S, BStBl. III 1962, 107; zum Vorrang des Veranlagungsverfahrens in den Fällen, in denen die vGA beim Empfänger systembedingt stfrei ist, s. auch BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 11, zu § 8b KStG 2002; s. ferner BFH v. 26.2.2003 – I R 30/02, GmbHR 2003, 1080, zur Haftung für KapErtrSt). Der Vorrang des Veranlagungsverfahrens gilt grds. auch dann, wenn nach aktueller Rechtslage die KapErtrSt nach § 32d EStG Abgeltungswirkung entfaltet; fraglich ist indes, ob der Gesellschafter auch im Fall des schlicht unterlassenen KapErtrStAbzugs die Kapitalerträge entsprechend § 32d Abs. 3 EStG in seiner ESt-Erklärung anzugeben hat (bejahend Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 640 [1/2017]; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 869; zweifelnd Schönfeld in Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2008, 652; s. hierzu auch § 32d EStG Anm. 67). Im Zweifel wird es als ermessensgerecht erscheinen, wenn die FinVerw. die KapGes. für die nicht einbehaltene und abgeführte KapErtrSt in Haftung nimmt (glA Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 869).
- Für die bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltende Rechtslage folgt die KapErtrStPflcht aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 4, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG; s. auch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [357]). Die von der KapGes. einzubehaltende KapErtrSt wird bei der Veranlagung des Gesellschafters auf dessen (ESt- oder KSt-)Schuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 49 KStG 1999; § 31 KStG).

Die Höhe des Kapitalertragsteuersatzes hängt nach der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Rechtslage davon ab, wer die KapErtrSt trägt; ab VZ 2009 gilt ein einheitlicher Satz. Der KapErtrStSatz beträgt danach

- 25 % oder 33 1/3 % für Ausschüttungen im Rahmen des Anrechnungsverfahrens (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG aF);
- 20 % oder 25 % für Ausschüttungen, auf die das Halbeinkünfteverfahren (ab VZ 2001 – bei abweichendem Wj. ab dem Wj. 2001/2002 – bis VZ 2008) anzuwenden ist, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG (zuletzt idF des JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28);

- einheitlich 25 % für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG idF des Unt-StRefG 2008; s. § 43a EStG Anm. 5).

Der jeweils genannte erhöhte StSatz ist im Einzelfall anzuwenden, wenn die KapGes. die KapErtrSt auf die vGA für den Gesellschafter übernimmt. Wird die KapErtrSt von der Gesellschaft nachträglich übernommen, kann darin eine weitere vGA liegen, die sowohl bei der KapGes. zu einer außerbilanziellen Hinzurechnung als auch beim Gesellschafter im Rahmen von dessen Einkünfteermittlung nach § 20 EStG zu berücksichtigen ist (s. BGH v. 3.3.1993 – 5 StR 546/92, MDR 1993, 569). Eine Übernahme liegt uE aber nicht vor, wenn die KapErtrSt zwar von der KapGes. bezahlt, aber sofort dem Verrechnungskonto des Gesellschafters belastet wird oder die KapGes. nach Bezahlung sogleich (nicht erst bei der späteren 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 – I R 195/81, BStBl. II 1984, 842; krit. zur Einschränkung der Niederlassungsfreiheit *Haritz*, GmbHR 2005, 146); ggf. ist der inländ. Schuldner der KapErtrSt durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen (Hess. FG v. 21.4.1994 – 4 V 596/94, EFG 1995, 393, rkr.). Der volle KapErtrStSatz ist auch einzubehalten, wenn ein DBA mit dem Heimatstaat des Empfängers des Kapitalertrags einen ermäßigten StAbzugssatz vorsieht (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Tz. 11, zu § 8b); zu viel entrichtete KapErtrSt wird auf Antrag erstattet (§ 50d Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG; s. aber auch die durch das JStG 2013 neu gefassten Regelungen in § 43b EStG für Ausschüttungen, die einer KapGes. zufließen, welche die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie [RL 435/90/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6, zuletzt geändert durch RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8] erfüllt und in § 50d Abs. 2 und 3 EStG zum Erstattungs- und Freistellungsverfahren; s. ferner BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, zum Ausschluss der KapErtrStErstattung nach § 42 AO).

Festsetzungsverjährung: Die Nacherhebung der KapErtrSt unterliegt der Festsetzungsverjährung. Da die KapErtrSt nach § 45a Abs. 1 Satz 1 EStG anzumelden ist, greift § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ein (BFH v. 14.7.1999 – I B 151/98, BStBl. II 2001, 556; BFH v. 9.8.2000 – I R 95/99, BStBl. II 2001, 13; BFH v. 29.1.2003 – I R 10/02, BStBl. II 2003, 687); danach ist die Nacherhebung der KapErtrSt grds. – ohne strafrechtl. relevantes Verhalten – mit Ablauf des siebten auf das Jahr des Abflusses der vGA folgenden Jahres festsetzungsverjährt, soweit nicht einer der Tatbestände der Ablaufhemmung gem. § 171 AO eingreift. Nach Auffassung der FinVerw. kann der Eintritt der Festsetzungsverjährung bei ausländ. Anteilseignern verhindert werden, wenn das zuständige FestsetzungsFA den ausländ. Anteilseigner vor Ablauf der Festsetzungsfrist auf den Beginn der Ermittlungen nach § 171 Abs. 6 AO hinweist oder ihm die Aussetzung der StFestsetzung nach § 165 Abs. 1 Satz 4 AO bekannt gibt.

Verspätungszuschlag: Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer KapErtrStAnmeldung zu entrichten hat, ist abziehbare BA. Der Umstand, dass der Verspätungszuschlag maßgebend auf der gesetzlichen Ver-

pflchtung zum StAbzug beruht, schließt insoweit die Annahme einer vGA aus (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 543).

Einstweilen frei.

221

(4) Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Grunderwerbsteuer

222

Liegt eine vGA in der Veräußerung eines Grundstücks zu einem unangemessen niedrigen Preis, unterliegt nur der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis der GrESt; in Höhe der kstrechl. als vGA zu behandelnden Differenz zwischen Kaufpreis und gemeinem Wert liegt keine „Gegenleistung“ des kaufenden Gesellschafters an die Gesellschaft vor, um die die Bemessungsgrundlage der GrESt (der Kaufpreis) zu erhöhen wäre (BFH v. 26.10.1977 – II R 115/69, BStBl. II 1978, 201).

dd) Rückabwicklung verdeckter Gewinnausschüttungen

223

Keine rückwirkende Beseitigung des Tatbestands einer verdeckten Gewinnausschüttung möglich: Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht „rückgängig“ gemacht werden, denn ein tatsächlich verwirklichter Sachverhalt kann nicht rückwirkend – dh. mW für die Vergangenheit – beseitigt, sondern bestenfalls „rückabgewickelt“ – dh. mit Blick auf seine negativen stl. Folgen korrigiert – werden. Vor diesem Hintergrund könnte in diesen Fällen allenfalls die Besteuerung eines tatsächlich nicht verwirklichten, fiktiven Sachverhalts („als ob die vGA nicht vorgenommen worden wäre“) in Betracht kommen. Dies ist ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung indes nicht zulässig (glA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 287 [7/2020]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 515; s. hierzu schon Anm. 101).

- **Fehlerhafte Buchungen keine vGA:** Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz bilden irrtümliche und unbeabsichtigte Buchungsfehler, die keinen Vermögensnachteil für die KapGes. bewirken (allg. hierzu Anm. 112; zu Einzelheiten s. Anm. 311).

Keine Rückabwicklung der verdeckten Gewinnausschüttung mit steuerlicher Wirkung möglich: Streitig ist, ob vGA durch die Aktivierung bzw. Erfüllung handels- oder gesellschaftsrechtl. Rückgewähransprüche (zB §§ 57, 62 AktG; §§ 30, 31 GmbHG), zivilrechtl. Bereicherungsansprüche (§ 812 BGB, etwa bei 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; BFH v. 10.4.1962 – I 65/61 U, BStBl. III 1962, 255) in Ausnahmefällen noch zugelassen. Nach der nunmehr hM ist eine dahingehende Rückabwicklung von vGA nicht möglich; die (gesetzlich oder vertraglich geschuldete) Rückzahlung verdeckt ausgeschütteter Beträge stellt vielmehr eine Einlage dar.

Ständige Rechtsprechung (sog. Einlagetheorie), zB BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741; BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 29.5.1996 – I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BStBl. II 2001, 226; BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BStBl. II 2001, 173; BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; s. auch BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO; zust. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 515; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil C Rz. 720 (2/2020); *Frotscher in Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 295 ff. (7/2020); *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 441 ff. (8/2017); zum Vergleich der Rechtsfolgen im Gesellschafts- und StRecht s. *Michel*, Die rückwirkende Tätigkeitsvergütung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Zivil-, GmbH- und Steuerrecht, 1998, 318 ff.; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2

- S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, sowie H 8.9 „Rückgewähr einer verdeckten Gewinnausschüttung“ KStH; krit. und zT aA *Drüen*, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, in Deutscher Finanzgerichtstag 6 (2009), 95 (118 f.); *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; *Wichmann*, DStZ 2019, 157.

Wird der die vGA auslösende Geschäftsvorfall rückgängig gemacht, kann allenfalls ein (Teil-)Erlass der Steuer oder die Nichtberücksichtigung des die Steuer auslösenden Vorgangs gem. § 163 Abs. 1 AO geboten sein (BFH v. 2.8.1983 – VIII R 15/80, BStBl. II 1983, 736; H 8.6 „Rückgängigmachung“ KStH; BMF v. 6.8.1981 – IV B 7 - S 2813 - 23/81, BStBl. I 1981, 599, Rz. 4). Hat der Anspruch auf Rückforderung einer vGA strechtl. gesehen den Charakter einer Einlageforderung, erhöht die Aktivierung eines Rückgewähranspruchs oder die tatsächliche Rückzahlung des gewährten Vorteils das Einkommen der KapGes. nicht, da Einlagen bei der Einkommensermittlung auszuschneiden sind (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG). Die Rückgewähr der vGA ist daher nicht geeignet, die Einkommensminderung durch die vGA zu korrigieren. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass die Rückforderung nur das Gegenstück zur vGA ist. Wenn aber die vGA den Gewinn nicht mindern darf, muss Entsprechendes auch für das Gegenstück gelten, da die vGA und ihre Rückgängigmachung spiegelbildlich zu behandeln sind (Rückgewähr als *actus contrarius*, BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; zust. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 517). Im Erg. bedeutet dies, dass die aus der Verwirklichung des Tatbestands der vGA resultierende Rechtsfolge unabhängig von einer eventuellen Rückabwicklung eintritt.

Aktivierung von Rückgewähransprüchen, Verzicht: Stehen der KapGes. wegen der Verwirklichung des Tatbestands der vGA gesetzliche oder vertragliche Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter zu, sind diese in der Bilanz der KapGes. zu aktivieren, sobald der Anspruch – mit der Vornahme der vGA – entstanden ist, der Anspruchsberechtigte Kenntnis von der vGA hat und seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 295 f. [7/2020]). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgängigmachung einer vGA zu, stellt der Verzicht auf die Verzinsung einer solchen Einlageforderung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Einlageforderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

Freiwillige Rückgewähr: Wird die vGA zurückgewährt, ohne dass ein zivilrechtl. Anspruch besteht, gelten die gleichen Grundsätze. Die Rechtsfolgen der vGA bleiben bestehen; die Rückzahlung ist Einlage, die das Einkommen der Körperschaft nicht erhöht und bei dem Gesellschafter zu nachträglichen AK der Beteiligung führt (*Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 520; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 Rz. 299 mwN [7/2020]).

Erfüllung von Schadensersatzansprüchen: Um keinen Fall der Rückgewähr handelt es sich bei der Erfüllung von zivil- oder gesellschaftsrechtl. Schadensersatzansprüchen (§ 823 BGB, zB wegen Untreuehandlungen; § 43 GmbHG wegen pflichtwidrigem und schuldhaftem Verhalten des GesGf.), die nach den GoB zu aktivieren sind, denn bei solchen Ansprüchen handelt es sich schon dem Grunde nach nicht um das Gegenstück zur vorangegangenen vGA (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 522). In diesen Fällen kann allenfalls der Verzicht der KapGes. auf ei-

nen solchen Anspruch gegen ihren Gesellschafter als vGA zu beurteilen sein. Die hierfür erforderliche Gewinnminderung besteht dann darin, dass die (ggf. schon aktivierte) Forderung gegen den Gesellschafter erlassen (§ 397 BGB) oder aus Gründen eines in anderer Weise ausgesprochenen „Forderungsverzichts“ nicht (mehr) aktiviert werden darf. Der fehlende Ausweis des Anspruchs in der Bilanz begründet für sich allein noch keinen solchen Verzicht (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Die letztgenannten Fälle sind in der finanzgerichtlichen Praxis stets problematisch zu beurteilen, da oftmals nicht klar (und damit für die mit der Feststellungslast behaftete FinVerw. nicht zu beweisen) ist, dass der fehlende Bilanzausweis nicht lediglich auf einer Nachlässigkeit, sondern auf einem konkludenten Forderungsverzicht beruht. In solchen Einzelfällen kann uE jedoch die Ungewissheit über das tatsächliche Geschehen die Feststellungslast zu Lasten der KapGes. umkehren (idS auch H 8.6 „Beweislast“ 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, mit Anm. U. Prinz, WPg 2006, 1409).

Rechtsfolgen einer Rückabwicklung beim Gesellschafter: Auf der Ebene des Gesellschafters führt die vGA – unbeschadet einer Pflicht zur Rückgewähr – zu einem Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 11 EStG); die Annahme eines Zuflusses setzt nicht voraus, dass das Zugeflossene dem Empfänger endgültig verbleibt. Es genügt, wenn er über den Wert – wenn auch nur vorübergehend – wirtschaftlich verfügen kann (BFH v. 1.3.1977 – VIII R 106/74, BStBl. II 1977, 545). Die Erfüllung des Rückgewähranspruchs ist auch beim Gesellschafter Einlage, nicht negative Einnahmen oder WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (BFH v. 14.7.2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Schuldet der Gesellschafter für die Zeit zwischen Vorteilsgewährung und Rückgewähr jedoch Zinsen, stehen diese in einem Veranlassungszusammenhang zu den aus der Beteiligung an der KapGes. erzielten Einnahmen und stellen daher WK dar, die nach den Grundsätzen des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens abziehbar sind (BFH v. 25.5.1999 – VIII R 59/97, BFH/NV 1999, 1542; BFH v. 29.8.2000 – VIII R 7/99, BFH/NV 2001, 106; s. auch BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105).

Einstweilen frei.

224

ee) Rechtsfolgen auf Ebene des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters

225

Aktuelle Rechtslage: Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer (ab Veranlagungszeitraum 2009): Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) eingeführten Neuregelungen zum Teileinkünfteverfahren und zur Abgeltungsteuer kommt es abhängig von der Vermögenszugehörigkeit der Beteiligung zu unterschiedlichen Rechtsfolgen der vGA auf der Ebene des unbeschränkt stpfl. Gesellschafters (s. allg. *Watrin/Strohm/Wittkowski*, GmbHR 2007, 785; *Hauber in Feldgen*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, F. 3 Rz. 115 ff. [10/2015]).

- ▶ Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von Körperschaften gilt weiterhin § 8b Abs. 1, 2 und 5 (s. § 8b Anm. 9 f. und 41).
- ▶ Für Beteiligungen im Betriebsvermögen von natürlichen Personen und Personengesellschaften gelten die Regelungen des Teileinkünfteverfahrens, nach denen 60 % der (bei der KapGes. außerhalb der Bilanz hinzugerechneten) vGA beim

Gesellschafter stpfl. sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Sätze 1, 2 EStG; s. Anm. 85 sowie § 3 Nr. 40 EStG Anm. 115).

- *Für Beteiligungen im Privatvermögen von natürlichen Personen* gelten §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, wonach eine abgeltende KapErtrSt iHv. 25 % des (verdeckt) ausgeschütteten Betrags erhoben wird; § 32d Abs. 6 EStG enthält daneben ein Veranlagungswahlrecht mit Günstigerprüfung. Soweit Leistungsbeziehungen umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. Anm. 85).

Alte Rechtslage (Halbeinkünfteverfahren und Anrechnungsverfahren): Für VZ vor 2009 ist zu unterscheiden:

- *Halbeinkünfteverfahren (Veranlagungszeitraum 2001 bis 2008):* Bei natürlichen Personen sind vGA hälftig stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (s. § 20 EStG Anm. 80 ff.), im Übrigen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG stfrei; damit zusammenhängende WK oder BA können nur zur Hälfte abgezogen werden (§ 3c Abs. 2 EStG). Ausschüttungen aus dem stl. Einlagenkonto zählen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG; s. § 20 EStG Anm. 100 ff.); solche Ausschüttungen können jedoch im Bereich betrieblicher Beteiligungen stpfl. sein, wenn und soweit der Beteiligungsbuchwert überschritten wird (s. Anm. 215). Beim kstpfl. Gesellschafter sind vGA nach § 8b Abs. 1 und 2 stfrei (s. § 8b Anm. 41); damit zusammenhängende BA waren bis 2003 ggf. nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar (s. § 3c EStG Anm. 33), ab 2004 ist das pauschalierte BA-Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 nF – als lex specialis gegenüber § 3c EStG – anzuwenden (s. § 8b Anm. 189 ff.). Zur Anwendung des § 3c bei unentgeltlicher Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung zwischen Schwestergesellschaften s. *Starke*, DB 2000, 2347; *Schmitz*, DB 2001, 1166; *Schlagheck*, GmbHR 2002, 92; *Winter*, GmbHR 2004, 1268; zur Korrektur einer vGA im Organkreis s. *Thiel*, DB 2006, 633.
- *Anrechnungsverfahren bis Veranlagungszeitraum 2000 (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 3, § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG aF):* Beim Gesellschafter führte eine vGA zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, soweit nicht eine andere Einkunftsart vorrangig war (§ 20 Abs. 3 EStG aF) oder die Ausschüttung aus dem EK 04 bestritten wurde (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG aF; s. auch Anm. 215). Zu den Einkünften zählte auch die anzurechnende oder zu vergütende KSt (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG aF).

Korrespondenzen bei der Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene: Die Annahme einer vGA auf Ebene des Gesellschafters setzt keinen unmittelbar korrespondierenden Vorteilszufluss voraus (s. Anm. 28). Vor diesem Hintergrund musste die bei der KapGes. anzunehmende vGA nach früherer Rechtslage nicht mit dem dem Gesellschafter zufließenden Vorteil übereinstimmen; über Grund und Höhe einer vGA entschieden das KSt-FA und das für die Veranlagung des Gesellschafters zuständige FA selbständig (BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569).

Dabei waren weder abweichende Sachverhaltsbeurteilungen noch unterschiedliche Rechtsfolgen aus der Anwendung von Verfahrensvorschriften (zB Änderung der KSt-Bescheide bei der KapGes. aufgrund der Regelungen in § 164 Abs. 2 AO, keine Änderung zugunsten des Gesellschafters aufgrund der Regelungen in § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO) ausgeschlossen (s. etwa BFH v. 21.7.1995 – I B 214/94, BFH/NV 1996, 103, zur abweichenden Sachverhaltsbeurteilung im LSt- und KStVerfahren). Hiervon zu unterscheiden war der Grundsatz, dass die Herstellung der Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 aF) bei

der KapGes. idR sachlich mit der Besteuerung der Ausschüttung beim Gesellschafter als Einkünfte aus der Beteiligung korrespondierte, denn Gewinnausschüttungen konnten nur solche Vorteilszuwendungen sein, die auch die Eignung haben, beim Gesellschafter zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG zu führen (BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460).

- ▶ *Harmonisierung der Behandlung von verdeckter Gewinnausschüttung bei ausschüttender Kapitalgesellschaft und Gesellschafter:* Durch die Änderung der Regelungen in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b (sog. materielle Korrespondenz; s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 125) sowie durch die Einfügung eines § 32a Abs. 1 (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 (vgl. BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, GmbHR 2009, 611; BFH v. 10.10.2019 – VIII R 2/17, BStBl. II 2020, 679; vgl. auch BFH v. 11.9.2018 – I R 59/16, BStBl. II 2019, 368, zur verdeckten Einlage iSv. § 32a Abs. 2).
- ▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren:* Durch § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG idF des JStG 2007 wird sichergestellt, dass die Grundsätze des Halbeinkünfteverfahrens (bzw. des Teileinkünfteverfahrens) keine Anwendung finden, wenn der ausgeschüttete Gewinn auf 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 EStG Anm. 125 f.).
- ▷ *Körperschaftsteuerliche Vorbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung bei Beteiligungen an anderen Körperschaften:* Durch die Neufassung des § 8b Abs. 1 idF des JStG 2007 ist die Freistellung eines sonstigen Bezugs iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim 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. 50). Bei Dividenden ausländ. KapGes. sieht § 8b Abs. 1 Satz 3 für DBA, die keine dem § 8b Abs. 1 Satz 2 entsprechende Regelung zum Schachtelprivileg enthalten, eine Durchbrechung des Methodenartikels zur Gewährleistung des Abkommenszwecks vor (s. § 8b Anm. 53 ff.). Aufgrund der Tatbestandsvoraussetzung der Minderung der Einkünfte bei der leistenden Gesellschaft ist der Eintritt einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung durch die Besteuerung beim Empfänger ausgeschlossen. Zu den weiteren Möglichkeiten einer Anrechnung ausländ. Steuer s. § 26 Anm. 1 ff.
- ▷ *Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage (§ 32a idF des JStG 2007):* § 32a Abs. 1 Satz 1 enthält eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder die Änderung eines StBescheids gegenüber dem Anteilseigner, soweit bei einer KapGes. ein KStBescheid mit Feststellungen über eine vGA nach dem 18.12.2006 (§ 34 Abs. 13b KStG idF des JStG 2007; s. BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, GmbHR 2012, 221, mwN) erlassen, aufgehoben oder geändert wird (BFH v. 10.12.2019 – VIII R 2/17, BStBl. II 2020, 679). Dies gilt unabhängig von einer StPflcht der KapGes. im Inland. § 32a Abs. 1 Satz 2 enthält eine gegenüber § 171 AO eigenständige Regelung zur Ablaufhemmung (s. BFH v. 16.12.2014 – VIII R 30/12, BStBl. II 2015, 858;

BFH v. 12.6.2018 – VIII R 38/14, GmbHR 2018, 1073); diese führt allerdings nicht zu einem Wiederaufleben einer bereits abgelaufenen Festsetzungsfrist. Überdies kann sie lediglich den Ablauf von am 18.12.2006 noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen hemmen (Nds. FG v. 10.2.2011 – 6 K 241/09, EFG 2011, 947, rkr.). Die Formulierung „kann“ legt zwar ein Entschlie-ßungs- und Auswahlmessen der FinVerw. nahe (s. *Kohlhepp*, DStR 2007, 1502). Allerdings wird ein der FinVerw. eingeräumtes Ermessen regelmäßig auf null reduziert sein, wenn die StFestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre und daher jede andere Entsch. als die der Änderung der unrichtigen StFestsetzung als ermessenswidrig beurteilt werden müsste (BFH v. 20.3.2009 – VIII B 170/08, BFH/NV 2009, 1029 = GmbHR 2009, 611; FG Ba.-Württ. – 3 K 61/03, EFG 2005, 497, rkr.; s. auch *Dörfler/Adrian*, Ubg 2008, 373).

- ▷ *Änderungsvorschrift für Erlass, Aufhebung oder Änderung*: Ferner enthält § 32a Abs. 2 eine eigenständige Änderungsvorschrift für den Erlass, die Aufhebung oder Änderung eines StBescheids gegenüber der KapGes., soweit bei einem Gesellschafter ein StBescheid mit Feststellungen über eine verdeckte Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Änderung eines gegenüber dem Gesellschafter ergangenen EStBescheids zur Erfassung von Schwarzeinnahmen (statt wegen der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage) rechtfertigt indes keine Folgeänderung des KStBescheids analog zu § 32a Abs. 2 (BFH v. 11.9.2018 – I R 59/16, BStBl. II 2019, 368).

Zeitpunkt der Erfassung beim Gesellschafter: Die Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters setzt bei Zufluss des Vorteils iSd. § 11 EStG oder Vermehrung des BV ein (s. § 11 EStG Anm. 27 ff., § 20 EStG Anm. 92; s. ferner BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415); beim beherrschenden Gesellschafter wird der Zufluss grds. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung gegen die zahlungsfähige Gesellschaft fingiert (s. § 11 EStG Anm. 62, § 20 EStG Anm. 92 sowie BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, GmbHR 2005, 176).

226–229 Einstweilen frei.

b) Rechtsfolgen der Ausschüttung auf Genussrechte

Schrifttum: *Emde*, Die handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Genußrechten, BB 1988, 1215; *Groh*, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882; *Winter*, Steuerliche Behandlung von Genußrechten, GmbHR 1993, 31; *Angerer*, Genußrecht bzw. Genußscheine als Finanzierungsinstrument, DStR 1994, 41; *Forst/Frings*, Die Finanzierung des Mittelstands, Finanzierungsinstrumente aus steuerlicher Sicht, EStB 2003, 358; *Stadler*, Die Sanierung von Aktiengesellschaften unter Einsatz von Wandlungsgenussrechten, NZI 2003, 579; *Watrin*, Aktivierung von Zinsansprüchen aus Genussrechten, BB 2003, 843; *Weber-Grellet*, Aktivierung von bei Bilanzverlust nicht zu bedienenden Zinsansprüchen, FR 2003, 469; *Stegemann*, Finanzierung mittelständischer Unternehmensgruppen durch Genussrechtskapital, GStB 2004, 208; *Golland/Gehlhaar/Grossmann/Eickhoff-Kley/Jänisch*, Mezzanine-Kapital, BB-Special 4/2005, 1; *Kroschewski*, Steuerliche Aspekte mezzaniner Unternehmensfinanzierungen, Stbg 2005, 341; *Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, München 2006; *Brokamp/Hölzer*, Innovative Finanzierungen mittels mezzaniner Finanzinstrumente – Ein Vergleich zwischen Genussrechten und Anleihen mit ewiger bzw. langer Laufzeit, FR 2006, 272; *Hofert/Möller*, GmbH-Finanzierung: Debt Mezzanine Swap- der bessere Debt-Equity Swap für Unternehmen in der Krise, GmbHR 2009, 527; *Große*, Bilanzielle Behandlung von Genussrechten bei Kapitalgesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2010, 1397; *Breuninger/Ernst*, Debt-Mezzanine-Swap und die Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit – Anmer-

kungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland vom 14.12.2011, GmbHR 2012, 494; *Kroener/Momen*, Debt-Mezzanine-Swap – Die OFD Rheinland auf dem Irrweg? – Anmerkungen zur Kurzinfo v. 14.12.2011, DB 2012, 829; *Lechner/Haisch*, Besteuerung von Debt-Mezzanine-Swaps – Kritische Anmerkungen zur Kurzinformation der OFD Rheinland v. 14.12.2011, Ubg 2012, 115; *Höng*, Der Debt-Mezzanine-Swap in Handels- und Steuerbilanz, Ubg 2015, 27; *Hennrichs/Schlotter*, Körperschaftsteuerliche Behandlung von Genussrechten, DB 2016, 2072; *Kusch*, Die steuerliche Behandlung von Genussrechten, NWB 2016, 1952; *Richter*, Anmerkung zur abgestimmten Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen v. 12.5.2016 bzgl. der Behandlung von Genussrechten – Das Ende für den Debt-Mezzanine-Swap?, DStR 2016, 2058; *Stegemann*, Verschärfung der Besteuerung von Genussrechten durch die Finanzverwaltung, DStR 2016, 2151; *Anzinger*, Bilanzierung und Betriebsausgabenabzug bei Genussrechten und stillen Beteiligungen, RdF 2018, 64; *Diffing*, Genussrechte/stille Beteiligungen: Kann ein Nichtgesellschafter „steuerbilanzielles Eigenkapital“ einlegen?, FR 2018, 211; *Karcher*, Die steuerliche Behandlung von Vergütungen auf beteiligungsähnliche Genussrechte, DStR 2020, 1945.

aa) Grundsatz

230

Ausweis des Genussrechts in der Steuerbilanz: Die FinVerw. vertrat seit 2011 die Auffassung, dass Genussrechte, die in der HBil. als Eigenkapital auszuweisen sind, infolge des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerbilanziell als Eigenkapital auszuweisen wären. Es hatte sich daraufhin eine Diskussion zu der Frage entwickelt, ob § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 als eigenständige stl. Bilanzierungsvorschrift den Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. durchbricht oder ob es sich um eine bloße Einkommensermittlungsvorschrift handelt (s. § 5 EStG Anm. 108 und 263). Jedoch kommt, und davon geht nun auch die FinVerw. aus, der IdW-Stellungnahme HFA 1/1994 (WPg 1994, 419) keine GoB-Qualität zu. Infolgedessen entfaltet der handelsrechtl. Ausweis von Genussrechten als Eigenkapital auf dieser Basis keine Wirkung für die StBil. Dort sind Genussrechte wegen ihres schuldrechtl. Charakters stets als Fremdkapital auszuweisen (OFD NRW v. 18.7.2018 – S 2133 - 000036 - V B 1, DB 2018, 1762; *Hennrichs/Schlöters*, DB 2016, 2072; *Anzinger*, RdF 2018, 64).

Sonderfragen zur steuerlichen Behandlung des Genussrechts:

- ▶ *Die steuerliche Behandlung eines Agios oder eines Disagios* richtet sich nach der Qualifikation des Genussrechts. Ist dieses beteiligungsähnlich ausgestaltet, stellt ein Agio eine zusätzliche Einlage dar. Beim obligationsähnlichen Genussrecht liegt regelmäßig eine stpfl. BE vor, es sei denn, das Agio wird im Zusammenhang mit einem Wandlungs- oder Optionsrecht gewährt (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 30.11.2005 – I R 3/04, BFH/NV 2006, 426). Es ist grds. zu aktivieren und über die Laufzeit des Genussrechts abzuschreiben (*Golland/Gehlhaar/Grossmann/Eickhoff-Kley/Jänisch*, BB-Special 4/2005, 1 [23]). Ein Disagio fällt bei einem beteiligungsähnlichen Genussrecht unter die Gewinnkorrektur des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (aA *Schneider in Bösl/Sommer*, Mezzanine Finanzierung, 2006, 183; immer BE bzw. BA).
- ▶ *Der Anspruch des Genussrechtsinhabers auf seine bereits entstandene, aber noch nicht ausgezahlte Vergütung* ist unabhängig von der Qualifizierung des Genussrechts als Verbindlichkeit auszuweisen.
- ▶ *Kosten der Ausgabe von Genussrechten* sind abzugsfähige BA. Bei lediglich obligationsähnlichen Genussrechten liegen Beschaffungskosten auf Fremdkapital vor, die als BA abziehbar sind. Hat das Genussrecht beteiligungsähnlichen Charakter iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2, gelten insoweit die Grundsätze der BFH-Rspr. zur Kapitalerhöhung, wonach jede Partei die von ihr veranlassten Kosten zu

tragen hat (BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; BFH v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117), die mangels entgegenstehender Regelung von der emittierenden Gesellschaft als betrieblich veranlasst zum Abzug zugelassen sind.

231 **bb) Laufende Ausschüttung**

Die auf das beteiligungsähnliche Genussrecht geleisteten Vergütungen dürfen das stpfl. Einkommen der KapGes. nach Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht mindern. Die Korrektur des Einkommens erfolgt außerhalb der StBil. (Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 133 [6/2019]; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1273; Lang/Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 931 [10/2019]; aA für Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 als stl. Bilanzierungsregel jedoch Bezug nehmend auf die zwischenzeitlich aufgegebene Haltung der FinVerw. zum Ausweis von Genussrechtskapital als Eigenkapital in der StBil Breuninger/Ernst, GmbHR 2012, 494; Kroener/Momen, DB 2012, 829; Lechner/Haisch, Ubg 2012, 115; Höng, Ubg 2015, 27).

Genussrechtsvergütungen werden in der HBil. unabhängig von der Zuordnung zum Eigen- oder Fremdkapital als Aufwand berücksichtigt (Kroener/Momen, DB 2012, 829; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 200 [6/2020]; Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 132 [6/2019]). Eine außerbilanzielle Korrektur erfolgt nur in den Fällen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (glA Große, DStR 2010, 1397; Hennrichs/Schlotter, DB 2016, 2072; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 569; Lang/Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 914 und 931 [10/2019]). Ein darüber hinausgehendes stl. Abzugsverbot für zivilrechtl. Verbindlichkeiten sieht § 8 Abs. 3 nicht vor. Es liegen auch keine vGA vor (BFH v. 11.2.1987 – I R 43/83, BStBl. II 1987, 643; BFH v. 19.1.1994 – I R 67/92, BStBl. II 1996, 77; aA Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1273: vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1, sofern das Genussrechtskapital in der HBil. nach IdW, HFA 1/1994, WPg 1994, 419, als Eigenkapital ausgewiesen ist). Die Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 3 setzt eine Leistung an einen Anteilseigner voraus. Genussrechte verbriefen dagegen lediglich Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (s. Anm. 170). Eine Gleichbehandlung des Genussrechtsinhabers mit einem Gesellschafter setzt eine entsprechende, vergleichbare Stellung des Genussscheininhabers voraus. Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 geht zurück auf die Entscheidung des RFH v. 17.4.1934 (RStBl. 1934, 773) und soll sicherstellen, dass Genussrechte, welche die Steuerkraft des Unternehmens in etwa gleicher Weise belasten wie Stammkapital, stl. als EK einzuordnen sind. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sieht hierfür kumulativ eine Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös vor (s. Anm. 190). Trotz der Behandlung als beteiligungsähnlich bleibt der eigentliche Charakter als FK erhalten (Hennrichs/Schlotter, DB 2016, 2072). Der Eigenkapitalausweis in der HBil. ist nicht in der Gesellschaftserstellung begründet, sondern ergibt sich lediglich aus der Haftungsqualität des Genussrechtskapitals (Stegemann, DStR 2016, 2151).

Die FinVerw. hat ihre in der Literatur zu Recht heftig kritisierte Auffassung, dass Ausschüttungen auf Genussrechte, die in der HBil. als EK ausgewiesen sind, bereits nach Abs. 3 Satz 1 zu korrigieren sein sollen (OFD NRW v. 12.5.2016, DStR 2016, 1816; aufgehoben, zusammenfassend zum Meinungsstand Diffring, FR 2018, 211) nunmehr revidiert (OFD NRW v. 18.7.2018 – S 2133 - 000036 - V B 1, DB 2018, 1762). Nur Genussrechtsvergütungen für beteiligungsähnliche Genussrechte iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 sind wie Dividenden zu behandeln. In allen anderen Fällen

sind die Ausschüttungen als BA abziehbar (so bereits BMF v. 8.12.1986 – IV B 7 - S 2742 - 26/86, BB 1987, 667).

Die Unterscheidung in beteiligungs- und obligationsähnliche Genussrechte nach den Kriterien des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 findet in weiteren Vorschriften Anwendung. Nur beteiligungsähnliches Genussrechtskapital führt zu einer Erhöhung des Einlagekontos (s. § 27 Anm. 26; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 134 [6/2019]; aA *Kusch*, NWB 2016, 1952; *Karcher*, DStR 2020, 1945). § 17 EStG findet nach hM nur Anwendung auf Genussrechte iSd. Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 (BFH v. 14.6.2005 – VIII R 73/03, BStBl. II 2005, 861 mwN; s. § 17 EStG Anm. 146). Bezüglich der Zinsschranke geht die FinVerw. bei Genussrechtskapital nur dann von Fremdkapital aus, sofern es sich nicht um solches nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG handelt (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 11). Auch die Begünstigung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG umfasst nur Genussrechtsvergütungen iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2.

Ausschüttungen aus beteiligungsähnlichen Genussrechten führen beim Empfänger zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und sind begünstigt nach § 8b bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG. Bezüge aus obligationsähnlichen Genussrechten fallen unter die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Sofern die FinVerw. in der Vergangenheit Ausschüttungen nach Abs. 3 Satz 1 angenommen hat, fielen diese unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, unabhängig davon, ob die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 erfüllt waren. Eine StBefreiung nach § 8b bzw. nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG kam für diese Ausschüttungen nicht in Betracht, da die Vorschriften nur Bezug auf die Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht auf solche nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nehmen. Dies führte zu einer echten stl. Doppelbelastung. Für Ausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zufließen, ist für die StBefreiung nach § 8b Abs. 1 weiterhin Voraussetzung, dass die Körperschaft zu mindestens 10 % am Grundkapital des Emittenten beteiligt ist (Neufassung des § 8b Abs. 4 durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urt. v. 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09, BGBl. I 2013, 561, s. § 8b Anm. 129). Die ausschüttende KapGes. ist zur Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt verpflichtet. Diese beträgt einheitlich 25 % (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 1 [beteiligungsähnlich] und § 43 Abs. 1 Nr. 2 EStG [obligationsähnlich]) zzgl. SolZ. Vergütungen aus Genussrechten, die zu einem gewerblichen BV gehören, unterliegen mit ihrem stpfl. Teil grds. auch der GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG). Eine Kürzung erfolgt in den Fällen des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG, wenn die Beteiligung am Stamm- oder Grundkapital des Emittenten mindestens 15 % beträgt. Beim Emittenten erfolgt eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a GewStG nur für Ausschüttungen auf Genussrechte, die die Anforderungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nicht erfüllen.

cc) Liquidation

232

In der Liquidation der KapGes. erhält der Genussrechtsinhaber bei beteiligungsähnlichen Genussrechten seinen Anteil am Abwicklungsendvermögen iSd. § 11. Liquidationsraten, die nicht in der Rückzahlung von Nennkapital mit Ausnahme des Nennkapitals iSd. § 28 Abs. 2 Satz 2 bestehen und nicht aus dem Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 stammen, gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und fallen daher unter § 8b Abs. 3. Das gilt auch für Genussrechte iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (vgl. BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292, Rz. 7, 24).

233 **dd) Beendigung des Genussrechtsverhältnisses vor der Liquidation**

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

234 **ee) Rückkauf**

Übt der Emittent des Genussrechts ein vereinbarungsgemäßes Rückkaufsrecht aus (vgl. dazu etwa *Stadler*, NZI 2003, 579 [581 f.]), oder erwirbt der Emittent das Genussrecht anderweitig, kommt es bei nicht verbrieften Genussrechten zur Konfusion. Konfusionsgewinne oder -verluste sind entsprechend der Qualifikation der Ausschüttungen auf die entsprechenden Genussrechte zu behandeln.

Beteiligungsähnliche Genussscheine sind nach einem Rückkauf wie eigene Anteile zu behandeln.

235 **ff) Verzicht des Genussrechtsinhabers**

Verzichtet der Genussrechtsinhaber auf die Rückzahlung des Genussrechtskapitals, liegt ein Forderungsverzicht vor, der nach den allgemeinen stl. Grundsätzen zu behandeln ist (glA *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil A Rz. 133 [6/2019]; aA früher hier bis Lfg. 278 – Stand 3/2017 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Es 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). Erfolgt der Schuldenerlass zum Zwecke einer Unternehmenssanierung, kommt für den Sanierungsgewinn eine StBefreiung nach § 3a EStG in Frage.

Gesondert zu prüfen ist, ob und inwieweit der Verzicht als Schenkung des Genussrechtsinhabers iSd. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG angesehen werden kann.

236 **gg) Umwandlung**

Umwandlung des Genussrechts in ein anderes Recht: Das Genussrechtskapital kann aufgrund vereinbarter Wandlungs- oder Optionsrechte in eine Beteiligung an der Gesellschaft umgewandelt werden. Es ist ab dem Zeitpunkt der Wandlung als Eigenkapital auszuweisen. Es handelt sich um eine Einlage, soweit die Forderung des Genussrechtsinhabers werthaltig war, weil der Genussrechtsinhaber nunmehr wie ein Gesellschafter der KapGes. zu behandeln ist.

Wird ein beteiligungsähnliches Genussrecht in ein anderes Instrument, das nicht unter Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 fällt, umgewandelt, bleibt es beim Ausweis von Fremdkapital in der StBil.

Umwandlung einer Darlehensschuld in Genussrechtskapital (Debt Mezzanine Swap): Beim *Debt Mezzanine Swap* werden (wertgeminderte) Gesellschafterdarlehen in Genussrechtskapital umgewandelt, welches zwar die IdW-Kriterien (IdW-Stellungnahme HFA 1/1994, WPg 1994, 419) für einen Ausweis als (funktionelles) Eigenkapital in der HBil., nicht jedoch die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 erfüllt. Auf diese Weise kann erreicht werden, dass der Ertrag aus der Aus-

buchung der Darlehensverbindlichkeit bei fehlender Werthaltigkeit nicht zu einem Ertrag führt. Nach Änderung der Verwaltungsauffassung zum steuerbilanziellen Ausweis von Genussrechtskapital lässt sich der *Debt Mezzanine Swap* wieder nutzen (Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rn 149a; Karcher, DStR 2020, 1945).

Umwandlung der Kapitalgesellschaft:

- Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (AktG, GmbH, KGaA) in eine andere Körperschaft (also eingetragene Genossenschaften [§ 3 Abs. 1 Nr. 3 UmwG], eingetragene Vereine [§ 3 Abs. 1 Nr. 4 UmwG], genossenschaftliche Prüfungsverbände [§ 3 Abs. 1 Nr. 5 UmwG], Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit [§ 3 Abs. 1 Nr. 6 UmwG]), schließt die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 auf die Vergütung für die Überlassung des Genussrechtskapitals aus, weil es sich bei diesen Rechtsträgern nicht um KapGes. handelt (str., s. Anm. 191). Die Ausschüttungen auf das Genussrecht sind nach dem stl. Übertragungstichtag auch bei beteiligungsähnlichen Genussrechten als BA abziehbar.
- Bei Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel der emittierenden Gesellschaft sind dem Genussrechtsinhaber als Inhaber von Rechten, die kein Stimmrecht gewähren, nach §§ 23, 125, 204 UmwG vom übernehmenden oder neuen Rechtsträger bzw. vom Rechtsträger neuer Form gleichwertige Rechte zu gewähren. Liegen trotz zivilrechtl. Einigung über die Gleichwertigkeit der von der übernehmenden KapGes. zu gewährenden Rechte die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 nach der Neubegründung nicht mehr vor, gilt dasselbe wie bei der Umwandlung in eine andere Körperschaft.
- Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) wird der Genussrechtsinhaber mangels Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 170) nicht Mitunternehmer der übernehmenden Mitunternehmerschaft, es sei denn, er wäre nicht nur Genussrechtsinhaber, sondern auch als Gesellschafter an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt. In diesem Fall stellt das Genussrechtskapital SonderBV des Mitunternehmers dar.

Einstweilen frei.

237–249

IV. Anwendungsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung

1. Abgeltungssteuer

250

Ausgewähltes Schrifttum: Rathke/Ritter, Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitalgesellschaften auf Erträge aus Streubesitzbeteiligungen, DStR 2014, 1207.

Auswirkungen auf der Gesellschaftsebene: Durch die mit dem UntStRefG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) eingeführte abgeltende Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem 1.1.2009 verändert sich die Einkommenswirkung von vGA – dh. unbeschadet der ab 2008 auf 15 % gesunkenen Tarifbelastung (§ 23 Abs. 1 idF des UntStRefG 2008) – für die ausschüttende KapGes. dem Grunde nach nicht.

Auswirkungen auf der Gesellschafterebene: Es ist zu unterscheiden:

- Ist der Gesellschafter eine Körperschaft, gilt grds. § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2. Mit dem Ges. zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechts-

sache C-284/09 v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) wurde § 8b Abs. 4 nF eingeführt, wonach „Bezüge“ iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 – und damit auch vGA – aus Streubesitzbeteiligungen (Mindestbeteiligung zu Beginn des KJ. unter 10 %), die nach dem 28.2.2013 zufließen (§ 34 Abs. 7a KStG idF des Ges. zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09) in vollem Umfang kstpfl. sind (s. § 8b Anm. 132; aA *Rathke/Ritter*, DStR 2014, 1207: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens); die Mindestbeteiligungsvoraussetzungen können nicht durch eine Wertpapierleihe hergestellt werden (§ 8b Abs. 4 Satz 3; s. näher § 8b Anm. 134).

- *Ist der Gesellschafter eine natürliche Person*, ist es ab VZ 2009 von maßgeblicher Bedeutung, ob dieser seine Beteiligung im BV oder PV hält:
 - ▷ *Bei betrieblichen Beteiligungen* sind 40 % der vGA stbefreit (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG), soweit der sonstige Bezug das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG; s. § 3 Nr. 40 EStG Anm. 110 ff.); entsprechend erhöht sich der BA-Abzug auf 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG; s. § 3c EStG Anm. 50 ff.).
 - ▷ *Bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen* wird eine abgeltende Steuer iHv. 25 % des verdeckt ausgeschütteten Betrags erhoben (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, 32d Abs. 1 EStG; s. § 32d EStG Anm. 10); eine Ausnahme gilt insoweit für Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen, Gesellschafterdarlehen und *Back-to-back*-Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG). Soweit Leistungsbeziehungen in vGA umqualifiziert werden, versagt § 20 Abs. 9 EStG den Abzug der tatsächlichen WK (s. § 20 EStG Anm. 682).
 - ▷ *Auf Antrag* können Kapitaleinkünfte aus einer unternehmerischen Beteiligung nach der tariflichen ESt unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens besteuert werden (§ 32d Abs. 2 Nr. 3, s. § 32d Anm. 58). Der Antrag ist spätestens mit der EStErklärung für den jeweiligen VZ zu stellen. Diese Antragsfrist gilt auch, wenn durch eine spätere Ap. Kapitalerträge in Gestalt einer vGA erstmals festgestellt werden (BFH v. 14.5.2019 – VIII R 20/16, BStBl. II 2019, 586). Insoweit empfiehlt sich ein vorsorglicher Antrag.

251 Einstweilen frei.

252 2. Agio (Aufgeld)

Ausgewähltes Schrifttum: *Wassermeyer*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung des Verzichts auf Ausgabeaufgeld, FR 1993, 532.

Agio ist der Differenzbetrag, der bei der Ausgabe von Gesellschaftsrechten über den Nennbetrag der übernommenen Beteiligung hinaus erzielt wird. In der HBil. der KapGes. ist das erhaltene Ausgabeaufgeld der Kapitalrücklage zuzuführen (*Störk/Kliem/Meyer* in Beck-BilKomm., 12. Aufl. 2020, § 272 HGB Rz. 170 ff.); in der StBil. ist das Agio dem Einlagenkonto (§ 27) zuzuordnen. Der Zufluss offener und verdeckter Aufgelder begründet strechtl. eine Einlage (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616). Bei Zuzahlungen in Form eines Erlasses von Verbindlichkeiten liegt eine Einlage allerdings nur in Höhe des werthaltigen Teils der Verbindlichkeit vor; der übersteigende Betrag der erlöschenden Verbindlichkeit führt strechtl. zu Ertrag (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6 EStG Rz. 880). Zur

handelsbilanziellen und stl. Behandlung eines Agios oder eines Disagios bei Genussrechten s. Anm. 173, 230.

Einstweilen frei.

253

3. Aktiengesellschaft

254

Ausgewähltes Schrifttum: *Binnewies*, Verdeckte Gewinnausschüttung im (Steuer-)Recht der Aktiengesellschaft, DStR 2003, 2105; *Erhart/Lücke*, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung? – Der Aufsichtsrat als Filter der Angemessenheitsprüfung, BB 2007, 183; *Bierenstiel*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Familienaktiengesellschaften und „kleinen“ Aktiengesellschaften, StBp 2014, 168.

Die Rspr-Grundsätze zu vGA gelten grds. auch für die AG; dabei sind aber stets die gesellschaftsrechtl. Besonderheiten der AG zu berücksichtigen (s. *Binnewies*, DStR 2003, 2105). So können etwa Vereinbarungen gegenüber einem Mehrheitsaktionär, der zugleich Vorstandsmitglied der AG ist, nicht ohne Weiteres mit solchen einer GmbH gegenüber ihrem beherrschenden GesGf. gleichgesetzt werden. Dem steht schon der Umstand entgegen, dass gem. § 112 AktG eine AG bei Rechtsgeschäften mit ihren Vorstandsmitgliedern von ihrem AR vertreten wird, wodurch eine Wahrung der Interessen der Gesellschaft eher gewährleistet ist als bei Verträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846, mwN, betr. Pensionsvereinbarung; s. auch BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, BFH/NV 2007, 2355, zur vergleichbaren Situation bei arbeitsvertragsrechtl. Vereinbarungen einer Genossenschaft mit einem Vorstandsmitglied). Für börsennotierte AG gilt ab 1.1.2020 ein Zustimmungserfordernis des AR für wesentliche Geschäfte mit nahestehenden Personen (Umsetzung der geänderten Aktionärsrechte-RL [EU] 2017/828 v. 17.5.2017 [ARRL II] durch §§ 111a bis 111c HGB). Von der Beschlussfassung über bestimmte Geschäfte mit nahestehenden Personen ausgeschlossen sind Mitglieder, die entweder an dem Geschäft selbst als nahestehende Person beteiligt sind oder bei denen die Besorgnis eines Interessenkonflikts aufgrund ihrer Beziehungen zu der nahestehenden Person besteht. Gleichwohl kann im Einzelfall eine vertragliche Gestaltung im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem Vorstandsmitglied, das zugleich Mehrheitsaktionär ist und einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft ausüben kann (oder aus anderen Gründen einem beherrschenden Aktionär gleichzustellen ist, etwa weil er die AG mit ihm nahestehenden Personen zusammen beherrscht, vgl. BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438), einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds und nicht auf einen gerechten Ausgleich der beiderseitigen Interessen ausgerichtet sein und daher die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung rechtfertigen. Dasselbe gilt, wenn der Mehrheitsaktionär inzwischen aus dem Vorstand der AG ausgeschieden ist und deren AR angehört und nunmehr der seine Vorstandstätigkeit betreffende Vertrag nachträglich geändert wird (BFH v. 15.12.1971 – I R 5/69, BStBl. II 1972, 438, betr. Erhöhung und nachträgliche Gewährung von Bezügen). Auch bei Familiengesellschaften können sich Besonderheiten ergeben, etwa wenn eine neutrale Besetzung des AR nicht gewährleistet ist und das Vorstandsmitglied deshalb seine Interessen durchsetzen kann (BFH v. 18.12.2002 – I R 93/01, GmbHR 2003, 846) oder eine Gruppe von Aktionären in einer Familiengesellschaft die AG zu einem für die AG wirtschaftlich nachteiligen Geschäft veranlasst und sich hierdurch einen gesellschaftlich veranlassten Vorteil verschafft (Nds. FG v. 18.6.2003 – 6 K 439/96, EFG

2003, 1650, rkr.). Dies gilt zumindest dann, wenn die begünstigten Aktionäre zugleich den AR der AG leiten und dieser dem für die AG nachteiligen Geschäft zustimmen muss. Besonderheiten gelten ferner für Vereinbarungen zwischen der AG und ihrem alleinigen Aktionär, da insoweit regelmäßig die Vermutung gerechtfertigt ist, dass jener die Möglichkeit hat, Regelungen mit der AG maßgeblich zu beeinflussen, wenn nicht sogar zu bestimmen (BFH v. 30.7.1975 – I R 110/72, BStBl. II 1976, 74, betr. Tantieme; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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.

255 Einstweilen frei.

256 4. Ansprüche gegen den Gesellschafter

Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht aufgrund von gesellschaftsrechtl. oder gesetzlichen Ausgleichs-, Rückgewähr- oder Schadensersatzansprüchen rückgängig gemacht werden, s. Anm. 101 und 223. Rückgewähransprüche gegen den Gesellschafter sind zu aktivieren, sobald der Anspruch entstanden ist, der Anspruchsberechtigte hiervon Kenntnis hat und seinen Willen, die Rückgewähr von dem durch die Vorteilsgewährung begünstigten Gesellschafter zu verlangen, kundgetan hat (BFH v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl. II 1984, 723). Steht der KapGes. ein Anspruch auf Rückgewähr zu, stellt der Verzicht auf seine Verzinsung eine vGA dar; dagegen kann der Verzicht auf die Forderung selbst nicht zu einer vGA führen (BFH v. 13.11.1996 – I R 126/95, GmbHR 1997, 609).

257 Einstweilen frei.

258 5. Anwachsung

Werden Kommanditanteile einer (GmbH & Co.) KG im Wege der Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung in die Komplementär-GmbH eingebracht, gelten §§ 20 ff. UmwStG; es tritt keine Gewinnrealisierung ein. Als nach § 22 Abs. 1 UmwStG einbringungsgeboren und damit steuerverstrickt gelten dann auch die ursprünglichen GmbH-Anteile (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 01.44, 20.09f.). Die genannten Vorschriften sind dagegen nicht anwendbar, wenn sämtliche Kommanditisten aus der KG ausscheiden und die GmbH, bei der das Gesellschaftsvermögen der KG nach §§ 138, 142, 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB, § 738 BGB anwächst, das Unternehmen fortführt (sog. Anwachsungsmodell, vgl. hierzu BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BFH/NV 98, 1412; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. E 20.10). Umstritten ist insoweit, ob dem Ausscheiden der Charakter einer verdeckten Einlage bei der GmbH beigemessen werden kann, wenn die Kommanditisten keine Abfindung erhalten oder diese niedriger ist als der Verkehrswert der KG-Anteile (idS *Wacker in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 16 EStG Rz. 513 mwN; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Anwachsung“ [1/2018] mwN; diff. *Schallmoser in Blümich*, § 16 EStG Rz. 231 [7/2019] mwN).

259 Einstweilen frei.

6. Arbeitnehmerüberlassung

Ausgewähltes Schrifttum: Schnorberger/Waldens, Einkommenszuordnung bei grenzüberschreitender Personalentsendung im Konzern, IStR 2001, 3; Urbahns/Becker, Steuerliche Grundzüge grenzüberschreitender Personalentsendung, Inf. 2002, 353; Kuckhoff, Personalentsendung im deutschen und Internationalen Steuerrecht, Internationale Einkünfteabgrenzung 2003 – Forum der Internationalen Besteuerung 24, 115.

Die verbilligte Überlassung von Arbeitskräften an den Gesellschafter oder an verbundene Unternehmen kann ebenso wie die Übernahme von Personalkosten des Gesellschafters oder verbundener Unternehmen zu vGA führen (Nds. FG v. 7.12.1989 – VI 469/84, GmbHR 1990, 582, rkr.). Überlässt der Gesellschafter der KapGes. Personal gegen eine überhöhte Vergütung, stellt der unangemessene Teil der Vergütung eine vGA dar (glA Rengers in Blümich, § 8 Rz. 900 „Arbeitnehmerüberlassung“ [1/2018]). Verpflichten die Gesellschafter einer KapGes. diese durch Beschl. zur Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit der Stellung von Arbeitskräften, die an sich die Gesellschafter zu erbringen verpflichtet wären, liegt in der Erbringung dieser Leistungen durch die KapGes. eine vGA (BFH v. 1.4.1971 – I R 129-131/69, BStBl. II 1971, 538). Zusätzliche Zahlungen einer ausländ. Muttergesellschaft an ArbN, die auf Zeit zur Dienstleistung an ihre inländ. Tochtergesellschaft abgeordnet wurden und von dieser auch entlohnt werden, führen indes nicht ohne Weiteres zu verdeckten Einlagen (BFH v. 11.4.1984 – I R 175/79, BStBl. II 1984, 535; s. hierzu auch BMF v. 9.11.2001 – IV B 4 - S 1341 - 20/01, BStBl. I 2001, 796, zur Personalentsendung im Konzern; Schnorberger/Waldens, IStR 2001, 39; Urbahns/Becker, Inf. 2002, 392). Zum Umfang der Ermittlungspflicht des FG und den Mitwirkungspflichten der Beteiligten bei Annahme einer vGA durch Überlassung von ArbN einer KapGes. unter Marktpreis an ein Unternehmen, dessen Anteilseigner die Gesellschafter der KapGes. Waren, s. auch BFH v. 26.8.1993 – I B 25/93, BFH/NV 1994, 268.

Einstweilen frei.

261

7. Arbeitsrechtliche Vertragsbeziehungen: Gehaltsbestandteile; Urlaub; Abfindungen; Pensionszusagen

a) Gehälter für Gesellschafter-Geschäftsführer

Ausgewähltes Schrifttum: Feldkamp, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg 2000, 139, 188; Posdziech/Zimmers, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; Schmidt, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; Alber, Checkliste „Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; Zimmermann, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHR 2002, 353; Dörner, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; Gosch, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnbeteiligung 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 Mehrfachfunktionen: 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; *Bascopé/Hering*, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2005, 741; *Buciek*, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; *Rath/Zimmers*, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; *Haas*, Gesellschafter-Geschäftsführer: „Fallstricke“ bei der Gestaltung des Anstellungsvertrags, GStB 2005, 322; *Tänzer*, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHR 2005, 1256; *Neumann*, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; *Schwedhelm*, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; *Wesselbaum-Neugebauer*, Steuerfreier Zuschlag für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht für Geschäftsführer?, DStZ 2006, 691; *Zimmers/Holst*, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; *Erhart/Lücke*, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; *Janssen*, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; *Zimmers*, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; *Zimmers/Prühs*, Doppelverdiener, GmbH-Stpr. 2007, 69; *Janssen*, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszahlungen ist vGA!, GStB 2008, 228; *Rath/Zimmers*, Gehalts-Gradmesser 2008, GmbH-Stpr. 2008, 1; *Uckermann/Pradl*, „Baustelle“ Gesellschafter-Geschäftsführer-Versorgung – Pensionsleistungen bei Bezug von Gehaltszahlungen sowie ersetzende und ergänzende Versorgungszusagen, BB 2009, 1331; *Zimmers*, Mehrfach-Geschäftsführer, GmbH-Stpr. 2009, 10; *Binnewies*, Pensionsrückstellung – „Pfleger, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; *Fleischer/Hupka*, Zur Regulierung der Vorstandsvergütung durch das Steuerrecht, DB 2010, 601; *Prühs*, Geschäftsführer-Doppel, GmbH-Stpr. 2010, 3; *Prühs*, Chef-Pension, GmbH-Stpr. 2010, 225; *Zimmers*, GmbH-Chefgehälter 2010, GmbH-Stpr. 2010, 33; *Janssen*, „vGA-Fallen“ beim Geschäftsführergehalt: Die Tantieme darf nicht unangemessen hoch sein, GStB 2011, 105; *Janssen*, Angemessenheit des Gehalts mit Hilfe von Gehaltsstrukturuntersuchungen beweisen, GStB 2011, 363; *Janssen*, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemezusagen, GStB 2011, 52; *Mertens*, Angemessene Gesamtvergütung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbH-Stpr. 2011, 293; *Rath/Zimmers*, Neue Orientierungswerte für den Gehaltsvergleich 2011, GmbH-Stpr. 2011, 1; *Rath/Zimmers*, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1; *Pradl*, Paralleler Bezug von Gehalt und Rente, GStB 2013, 435; *Schwedhelm/Höpfner*, Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Bezug von Aktiv-Vergütung und Pension?, GmbHR 2013, 800; *Hausmann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis und wirtschaftliche Betrachtungsweise, StuW 2014, 305; *Schnitzler*, Die Herabsetzung der Geschäftsleitervergütung in der aktuellen Rechtsprechung, GmbHR 2016, 1026; *Köster*, Gestaltungshinweise zum Jahresende 2020: Hinweise zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter – Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, DStZ 2020, 925; *Mayer/Jenne*, Anmerkung zum Urteil des OLG Hamm v. 9.9.2019 (8 U 7/17) – Zum Stimmrechtsausschluss des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH betreffend die Festlegung seiner Vergütung und Anstellung eines Verwandten sowie zur Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, GmbHR 2020, 214.

262 aa) Anstellungsvertrag

Schuldrechtliches Arbeitsverhältnis: Die Bestellung eines Geschäftsführers als Organ einer GmbH (zu den abweichenden Voraussetzungen einer Annahme von vGA im Rahmen von arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zwischen einer AG und Ihrem Vorstand, der gleichzeitig Aktionär ist, s. Anm. 254 und *Erhart/Lücke*, BB 2007, 183) ist nach § 6 Abs. 3 GmbHG dem Grunde nach ein gesellschaftsrechtl. Vorgang, mit dem die gesetzlichen und satzungsmäßigen Befugnisse und Ver-

pflichtungen übertragen werden; sie unterliegt der Bestimmung (dh. der Beschlussfassung) der Gesellschafter (§ 46 Nr. 5 GmbHG). Der anzustellende Gesellschafter ist nach hM von der Beschlussfassung nicht nach § 47 Abs. 4 GmbHG ausgeschlossen. Die Begr. eines schuldrechtl. Arbeits- bzw. Dienstverhältnis erfordert zusätzlich einen zivilrechtl. wirksamen Anstellungsvertrag, also einen auf die Geschäftsbesorgung durch Ausübung des Geschäftsführeramtes gerichteten freien Dienstvertrag (BGH v. 10.5.2010 – II ZR 70/09, GmbHR 2010, 808); auch dieser wird von der Gesellschafterversammlung beschlossen (oder ggf. nachträglich genehmigt). Beim Vollzug des Beschlusses können sich die Gesellschafter allerdings durch den Geschäftsführer vertreten lassen; der Anstellungsvertrag muss auch nicht zwingend von den Mitgesellschaftern unterzeichnet werden (BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, 246; BFH v. 22.11.1995 – I R 168/94, BFH/NV 1996, 644). Auch Änderungen des Anstellungsvertrags, die nicht mit der Begr. und Beendigung der Organstellung zusammenhängen, müssen von der Gesellschafterversammlung im Beschlusswege vorgenommen werden (s. BGH v. 25.3.1991 – II ZR 169/90, GmbHR 1991, 363; BGH v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547, unter Aufgabe der bisherigen Rspr., nach der ein alleinvertretungsberechtigter Mitgeschäftsführer zur Änderung des Anstellungsvertrags befugt war; die erhöhten Anforderungen sind für Gehaltszahlungen ab 1.1.1996 anzuwenden, s. BMF v. 16.5.1994 – IV B 7 - S 2742 - 14/94, BStBl. I 1994, 868). Zivilrechtlich unwirksame Anstellungsverträge oder Änderungen bestehender Verträge können zum Vorliegen einer vGA führen, wenn die Unwirksamkeit als Indiz gegen die Ernsthaftigkeit des Anstellungsvertrags spricht (glA Rengers in *Blümich*, § 8 Rz. 632 [1/2018]; zweifelnd *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 800, mit Bezug auf die zivilrechtl. Anerkennung von faktischen Dienstverhältnissen durch BGH v. 16.1.1995 – II ZR 290/93, GmbHR 1995, 306; *Tillmann/Schmidt*, DStR 1996, 849).

Form: Schriftform ist grds. nicht erforderlich (vgl. BGH v. 27.1.1997 – II ZR 213/95, GmbHR 1997, 547), aber zu Beweis Zwecken empfehlenswert. Bei mündlichen Vereinbarungen muss sich der Inhalt der Vereinbarung zweifelsfrei aus der tatsächlichen Durchführung ergeben. Die Beweislast liegt bei der Gesellschaft (BFH v. 4.12.1991 – I R 63/90, BStBl. II 1992, 362, zur Abweichung des schriftlich Vereinbarten vom tatsächlich Gewollten). Ist die Einhaltung der Schriftform vereinbarungsgemäß Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Änderung des Anstellungsvertrags, führen Gehaltszahlungen, die auf nicht schriftlich erfolgten Änderungen beruhen, zu vGA (BFH v. 24.7.1996 – I R 115/95, BStBl. II 1997, 138; BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005; FG Düss. v. 3.2.2009 – 6 K 2686/07 K, G, EFG 2010, 1531, rkr.). Die Vertragsänderung kann jedoch zivilrechtl. wirksam sein, wenn die Einhaltung der Schriftform nur deklaratorischen Charakter hat (BGH v. 18.3.1964 – VIII ZR 281/62, NJW 1964, 1269) oder wenn der Formzwang durch mündliche Vereinbarung als aufgehoben gelten kann (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645).

- **Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter:** Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter müssen im Voraus geschlossen sein und klare, eindeutige Regelungen insbes. zur Vergütung und zur geschuldeten Leistung des GesGf. enthalten (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über den Anspruch auf Gewinnbeteiligung; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723 = GmbHR 2005, 494, zum Fehlen einer Vergütungsabrede; BFH v. 29.7.2009 – I B 12/09, BFH/NV 2010, 66, zum Fehlen von klaren und eindeutigen Regelungen über die Arbeitszeiten der Gesellschafter; s. auch Anm. 144).

Zu den Anforderungen an die zivilrechtliche Wirksamkeit, insbes. zum Verbot des Selbstkontrahierens s. Anm. 155.

Ernsthaftigkeit: Wer einen Geschäftsführervertrag abschließt, verpflichtet sich zu einer höchstpersönlichen Leistung. Eine solche kann nicht erbringen, wer nicht über die erforderliche Sachkunde verfügt und/oder aus persönlichen Gründen gar nicht über die zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit notwendige Zeit verfügt (BFH v. 29.10.1997 – I B 9/97, BFH/NV 1998, 749; wohl aA Nds. FG v. 25.8.1998 – VI 275/96, EFG 1999, 45, rkr.: Mindestqualifikation nicht erforderlich). Ist der Geschäftsführer weder geeignet noch tatsächlich in der Lage, die Tätigkeit auszuüben, fehlt dem Anstellungsvertrag idR die Ernsthaftigkeit. Vor diesem Hintergrund deuten Vergütungen, die sich nicht an der zu leistenden Tätigkeit, sondern an der Beteiligungsquote orientieren, indiziell auf eine vGA hin (BFH v. 30.7.1997 – I R 65/96, BStBl. II 1998, 402).

Tatsächliche Durchführung: Der Anstellungsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, GmbHR 2005, 494 = BFH/NV 2005, 72). Dazu sind insbes. regelmäßige, monatliche Gehaltszahlungen erforderlich. Eine jährliche Zahlung des Gehalts ist unter Fremden nicht üblich (BFH v. 14.10.1981 – I R 34/80, BStBl. II 1982, 119). Lohnsteuer und ggf. Sozialversicherungsbeiträge müssen abgeführt werden; allein die Erfüllung dieser gesetzlicher Pflichten ist für die stl. Anerkennung der Gehaltsvereinbarung jedoch nicht ausreichend (BFH v. 7.2.1990 – I R 126/84, BFH/NV 1991, 582). Zum tatsächlichen Vollzug gehört ferner, dass das Arbeitsentgelt aus dem betrieblichen Bereich des ArbG ausscheidet und in den alleinigen Einkommens- und Vermögensbereich – dh. auf ein eigenes Konto – des ArbN gelangt. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 160.

► **Wirtschaftliche Schwierigkeiten:** Befindet sich die KapGes. vorübergehend in finanziellen Schwierigkeiten, führt eine kurzfristige Verschiebung der Gehaltszahlungen oder eine klar vereinbarte, unter Fremdvergleichsgesichtspunkten angemessene Stundung, eine ebensolche Darlehensgewährung bzw. ein Forderungsverzicht gegen Besserungsschein noch nicht dazu, dass die Gehaltsaufwendungen als vGA zu werten sind (BFH v. 12.12.1973 – I R 183/71, BStBl. II 1974, 179; BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, BFH/NV 2003, 824). Dies setzt allerdings voraus, dass die Gehaltsvereinbarung in der Vergangenheit durchgeführt wurde und im Übrigen alle rechtl. Folgerungen gezogen, insbes. die offenen Gehaltsforderungen in der Bilanz ausgewiesen werden (BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585). Der Verzicht auf Verzinsung offener Gehaltszahlungen oder auf Abschlagszahlungen ist Indiz für eine 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; BFH v. 30.3.1994 – I B 185/93, BFH/NV 1995, 164).

263 Einstweilen frei.

264 bb) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Grundsätze

Angemessen ist das Gehalt, das auch einem Nichtgesellschafter für die Geschäftsführertätigkeit gezahlt würde. Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung ist mit Blick auf dessen Gesamtausstattung einzelfallbezogen ggf. im Wege

der Schätzung zu ermitteln. In der Praxis muss berücksichtigt werden, dass sich Strukturen für angemessene Gehaltsvereinbarungen schnell ändern können. Es besteht eine Vielzahl branchen- und tätigkeitsbezogener Besonderheiten.

Beurteilungskriterien für eine angemessene Gehaltsvereinbarung sind Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten des Unternehmens, das Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung sowie Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren. Einen Anhaltspunkt für diese Schätzung können innerbetriebliche und außerbetriebliche Merkmale bieten. Die Schätzung der angemessenen Bezüge 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; BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132, zur Gewinnbeteiligung; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139, zur Anstellung von zwei GesGf. einer kleineren GmbH; BFH v. 26.5.2004 – I R 92/03, BFH/NV 2005, 77; BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828; s. Anm. 135 und 142.

Die Angemessenheit der Gesamtausstattung eines GesGf. muss grds. anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarungen vorgelegen haben und angestellt worden sind. Die Beurteilung der Angemessenheit ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BFH v. 26.5.2004 – I R 86/03, GmbHR 2004, 1536). Gehaltsbestandteile, die bereits dem Grunde nach als vGA zu qualifizieren sind, werden in die Prüfung der Angemessenheit nicht einbezogen.

Art und Umfang der Tätigkeit eines Geschäftsführers sind abhängig von Größe und Umfang des Unternehmens. Mit der Höhe der Umsätze und der Zahl der ArbN steigen idR Arbeitseinsatz, Anforderungsprofil und Verantwortung, was ein höheres Gehalt rechtfertigt (Tänzer, GmbHR 2000, 596; s. auch BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHR 1999, 133, zur Freiberufler-GmbH, bei der dem persönlichen Einsatz der GesGf. eine besondere Bedeutung zukommt). Die Ausbildung sowie die Berufserfahrung des Geschäftsführers sind bei der Beurteilung der Angemessenheit seiner Bezüge eher zweitrangig; sie haben dann maßgebenden Einfluss auf die Höhe der Vergütung, wenn eine bestimmte Qualifikation Voraussetzung für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist (zB Meisterprüfung, Steuerberaterzulassung; s. OFD Karlsruhe v. 17.4.2001, DStR 2001, 792); das völlige Fehlen jedweder Befähigung kann indes zur Nichtanerkennung des Anstellungsvertrags führen (s. Anm. 262 „Ernsthaftigkeit“). Übt ein Geschäftsführer überwiegend untergeordnete Tätigkeiten aus, die üblicherweise nicht in den Tätigkeitsbereich der Geschäftsleitung fallen, liegt in der Differenz zu einem für die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit angemessenen Entgelt eine vGA (FG Brandenb. v. 2.7.2003 – 2 K 870/01, EFG 2003, 1336, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 26.5.2004 – I R 101/03, GmbHR 2004, 1400).

Gehaltsbestandteile: Zur Vergütung des GesGf. gehören in der Praxis neben dem Festgehalt regelmäßig auch weitere feste Bestandteile (Weihnachts- und Urlaubsgeld), Sachbezüge (Kfz-Nutzung), variable Gehaltsbestandteile (Gewinnbeteiligung) sowie Leistungen zur Altersversorgung (Pensionszusagen). Die Vereinbarung eines Festgehalts ist zwingend; zwar darf die Gehaltsvereinbarung auch gewinnabhängige Bestandteile enthalten, sie darf aber nicht ausschließlich an den Gewinn gekoppelt sein (s. Anm. 277 zur Angemessenheit von Tantiemen). Eine ernstliche

Vereinbarung ist auch zu verneinen, wenn der Geschäftsführer nur bei günstiger Gewinnsituation ein Gehalt beziehen soll. Während die FinVerw. schon die einzelnen Vergütungsbestandteile nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach auf ihre Angemessenheit untersucht und erst in einem dritten Schritt – bezogen auf die verbliebene, nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vergütung – prüft, ob sie in der Summe als angemessen angesehen werden kann (BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972), stellt die Rspr. vorrangig auf die Gesamtausstattung der Geschäftsführervergütung im Zusagezeitpunkt ab, deren Angemessenheit im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln ist (stRspr., zB BFH v. 27.3.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136).

Mehrere Geschäftsführer: Der Geschäftsführer ist verpflichtet, für die Erledigung aller sich ihm stellenden Aufgaben Sorge zu tragen. Dazu gehören sowohl tatsächliche als auch rechtsgeschäftliche Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt. Erledigt ein Geschäftsführer im Bedarfsfall Aufgaben mit, die typischerweise nicht von einem Geschäftsführer erledigt, sondern delegiert werden, rechtfertigt dies nicht automatisch die Kürzung eines angemessenen Gehalts (BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Sind indes mehrere Geschäftsführer bestellt, deren Aufgabenkreis nicht an den eines Alleingeschäftsführers heranreicht, und werden – wie dies namentlich bei kleineren KapGes. der Fall sein kann – von den einzelnen Geschäftsführern deshalb auch solche Aufgaben wahrgenommen, die bei vergleichbaren Gesellschaften nicht von Geschäftsführern erledigt werden, kann dies einen Abschlag rechtfertigen. Der Abschlag erfolgt nicht durch eine pauschale Verteilung der Obergrenze auf die Anzahl der beschäftigten Geschäftsführer, sondern erfordert eine Einzelbetrachtung unter Berücksichtigung der tatsächlich übernommenen Tätigkeiten sowie der damit verbundenen zeitlichen Beanspruchung und Verantwortung. Eine Kürzung rechtfertigt sich dann allein durch einen vergleichbar geringeren Umfang der Geschäftsführertätigkeit, nicht aber durch die Miterledigung anderer Aufgaben (BFH v. 11.12.1991 – I R 152/90, BStBl. II 1992, 690; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 813). Gehaltszahlungen an einen neben einem Fremdgeschäftsführer angestellten GesGf., für den überhaupt kein Bedarf besteht, sind vGA (FG Saarl. v. 14.2.1995 – 1 K 113/94, EFG 1995, 538, rkr.). Ob ein solcher Personalbedarf besteht oder nicht, ist Tatfrage und darf letztlich nicht die unternehmerische Freiheit beeinträchtigen; denn die KapGes. bestimmt ihre Personalplanung grds. selbst. In besonders gelagerten Ausnahmefällen können auch Gehaltszuschläge gerechtfertigt sein, etwa wenn durch unterschiedliche Aufgabenverteilung auf mehrere Geschäftsführer besondere berufliche Kenntnisse und Spezialisierungen eingebracht, die Effektivität im Unternehmen gesteigert und Synergieeffekte erst möglich gemacht werden (idS auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 814; s. ferner *Prühs*, GmbH-Stpr. 2010, 3).

Mehrfachgeschäftsführer: Wird ein Geschäftsführer zusätzlich in erheblichem Umfang entgeltlich oder unentgeltlich in einem anderen Unternehmen (zB als Einzelunternehmer, in einer PersGes. oder einer anderen KapGes.) tätig, stellt er der Gesellschaft nicht seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung. Bei der Bestimmung des angemessenen Gehalts ist die Mehrfachtätigkeit daher idR mindernd zu berücksichtigen (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Das gilt auch für mehrfache Tätigkeiten bei Schwestergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe (BFH v. 26.4.2004 – I R 92/03, GmbHR 2004, 1539; s. auch FG Hamb.

v. 1.10.1996 – II 84/93, EFG 1997, 305, rkr., zur mangelnden Ernsthaftigkeit einer getroffenen Gehaltsvereinbarung, wenn der Geschäftsführer mehreren Schwester-gesellschaften „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; BFH v. 15.12.2004 – I R 79/04, GmbHR 2005, 635; s. auch *Zimmers*, GmbH-Stpr. 2009, 10). Auch wenn nachweislich die geschuldete Arbeitskraft weiterhin im bisherigen Umfang erbracht wird, ist ein Gehaltsabschlag nicht erforderlich (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, 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?* Das FG Saarl. (FG Saarl. v. 4.11.1994 – 1 K 253/93, EFG 1995, 173, rkr.) hat die Auffassung vertreten, dass eine KapGes. es einem fremden Dritten nicht ohne entsprechende Kürzung der Bezüge zugestehen würde, ein berufsbegleitendes Studium aufzunehmen. Dem ist uE nur zuzustimmen, wenn der Geschäftsführer der Gesellschaft wegen eines Vollzeitstudiums nicht mehr seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen kann; demgegenüber ist eine differenzierte Betrachtung geboten, wenn es sich um ein Fern- oder ein Abendstudium handelt, das üblicherweise neben einer Vollzeitbeschäftigung absolviert werden muss oder der Hinzugewinn an Kenntnissen beim Geschäftsführer Vorteile für die KapGes. mit sich bringt. Andere private (auch ehrenamtliche) Tätigkeiten, die ohne feste zeitliche Inanspruchnahme ausgeübt werden können, führen uE grds. nicht dazu, dass die Grenze eines im Einzelfall noch angemessenen Gehalts niedriger anzusetzen ist.

Einstweilen frei.

265

cc) Angemessenheit der Gehaltsvereinbarung – Einzelfragen

266

Inner- und außerbetriebliche Merkmale des Fremdvergleichs: Für die durch Schätzung zu ermittelnde Angemessenheit der Bezüge eines GesGf. können im Einzelfall inner- und außerbetriebliche Merkmale einen Anhalt bieten.

- ▶ *Betriebsinterne Gehaltsstruktur:* Ein unmittelbarer innerbetrieblicher Fremdvergleich bietet sich an, wenn neben dem GesGf. ein ähnlich qualifizierter und erfahrener Fremd-Geschäftsführer beschäftigt wird. Die Ableitung eines angemessenen Geschäftsführergehalts aus der Gehaltsstruktur anderer Beschäftigter des Unternehmens ist idR schwierig (aber dennoch zulässig, s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr.). In jedem Fall es ist nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt des Geschäftsführers das des am besten bezahlten Angestellten deutlich übersteigt (s. aber Hess. FG v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr., wonach die Faustregel, dass ein Geschäftsführergehalt angemessen sei, wenn es 300 % des Gehalts des bestbezahlten Angestellten in dem Betrieb nicht übersteige, kein geeigneter Beurteilungsmaßstab sei).
- ▶ *Außerbetrieblicher Fremdvergleich:* Die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerbezüge lässt sich anhand von Art und Höhe der Vergütungen gleichartiger Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten schätzen. Die Rspr. sieht die Heranziehung sog. Gehaltsstrukturuntersuchungen (s. etwa die

Vergütungsstudie der Kienbaum Consultants International GmbH, die Studie GmbH-Geschäftsführer-Vergütungen von BBE media und die Darstellungen von *Tänzer*, GmbHHR 2005, 1256; *Zimmers*, GmbH-Stpr. 2007, 8; *Zimmers*, GmbH-Stpr. 2010, 33; *Leitzen*, Der Konzern 2010, 87, zu den Auswirkungen des Gesetzes zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) auf die Geschäftsführervergütung in mitbestimmten GmbH; *Müller*, informaciones 2013, 104, zu aktuellen Geschäftsführervergütungen in Spanien) als zulässig an (BFH v. 14.7.1999 – I B 91/98, BFH/NV 1999, 1645; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; s. auch OFD Koblenz v. 19.4.2010 – S 1541 A - St 41 2/St 42 1, zur BBE-Studie 2010). Die Gehaltsstudien sollten nicht nur einen Mittelwert, sondern eine Spannweite der angemessenen Gehälter enthalten (BFH v. 2.2.1994 – I R 18/93, GmbHHR 1994, 486). Absolute betragsmäßige Ober- und Untergrenzen gibt es nicht (vgl. auch BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). Empirische Daten können aber immer nur ein Anhaltspunkt im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung sein, sie ersparen nicht eine weitergehende Prüfung der Verhältnisse im konkreten Einzelfall. Zu berücksichtigen ist, dass Gehaltsstrukturuntersuchungen bei mittleren und kleineren Unternehmen darauf abstellen, dass ein Alleingeschäftsführer die Gesellschaft leitet. Erhält ein Geschäftsführer keine Altersversorgung, rechtfertigt dies einen Zuschlag auf die eine Altersversorgung enthaltenden Vergleichswerte (BFH v. 16.10.1991 – I B 227-228/90, BFH/NV 1992, 341). Da sich das Geschäftsführergehalt an der oberen Grenze der Angemessenheit orientieren darf, können Durchschnittswerte im Einzelfall überschritten werden (s. FG München v. 9.2.2000 – 7 K 3746/98, EFG 2000, 700, rkr., zum Vorliegen besonderer Gründe für die Überschreitung).

Verbleibende Eigenkapitalverzinsung: Die wesentlichste Aufgabe der Geschäftsführung einer KapGes. besteht in der Gewinnmaximierung. Deshalb wird die Gesellschaft bei der Bemessung der Vergütung eines fremden Geschäftsführers darauf achten, dass dessen Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu ihrem eigenen nachhaltigen Geschäftserfolg stehen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, GmbHHR 1999, 133; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). Allein aus einer hohen Kapitalverzinsung lässt sich noch nicht auf die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern schließen (Hess. FG v. 18.1.2000 – 4 K 3248/99, EFG 2000, 1032, rkr.). Ein Geschäftsführer wird stets bestrebt sein, den Gewinn über eine angemessene Kapitalverzinsung hinaus zu steigern (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854).

- *Die Richtgrößen für die Bemessung der Kapitalverzinsung* werden in der Praxis nicht immer einheitlich bestimmt; das führt dazu, dass die Angemessenheitsprüfung mit Unsicherheiten verbunden ist. Die Rspr. geht im Allgemeinen davon aus, dass der KapGes. nach Berücksichtigung der Geschäftsführergehälter eine angemessene Verzinsung nicht nur des Stammkapitals und der Rücklagen, sondern des gesamten tatsächlich eingesetzten Eigenkapitals einschließlich der stillen Reserven verbleiben muss (vgl. Nds. FG v. 21.9.1999 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr.: 25 %; FG Saarl. v. 13.10.1997 – 1 K 188/95, EFG 1998, 399, rkr.: 10 % bei kleiner GmbH; s. auch FG Hamb. v. 13.10.2000 – II 457/99, EFG 2001, 160, rkr., zur Miterfassung des Geschäftswerts; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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 – 6 K 166/97, EFG 2000, 647, rkr.). Kann indes eine der für die Bemessung der Kapitalverzinsung maßgeblichen Richtgrößen nicht zuverlässig bestimmt werden, dürfte die Angemessenheit einer Verzinsung des Eigenkapitals im Einzelfall kaum zu erfassen sein.

- *Die Finanzverwaltung* geht „im Regelfall“, dh. aus Vereinfachungsgründen, von einer Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge aus, wenn der Gesellschaft nach Abzug von dessen Vergütung noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütung verbleibt. Ausnahmen gelten bei sehr ertragreichen oder ertragsschwachen Unternehmen. Die Vergütung darf weder ins Unermessliche gesteigert werden, noch ist in Verlustjahren ein Verzicht erforderlich. Nach Auffassung der FinVerw. sollen sich in Verlustjahren die Bezüge am unteren Ende des Vergleichsmaßstabs orientieren. Befindet sich die KapGes. in wirtschaftlichen Schwierigkeiten, kann aufgrund der besonderen Treuepflicht, welcher der Geschäftsführer unterliegt, eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten erforderlich werden (BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 16; s. auch BGH v. 15.6.1992 – II ZR 88/91, DStR 1992, 1443; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

Beträchtliche Gehaltssteigerungen: Soweit die Grenze der Angemessenheit nicht überschritten wird, führen auch beträchtliche Gehaltssteigerungen grds. nicht zum Vorliegen von vGA. Bei einer entsprechenden Steigerung des Unternehmensgewinns ist es nicht zu beanstanden, wenn das Gehalt eines Geschäftsführers in einem Zug auf die Höhe des Gehalts angepasst wird, das in gleicher Situation einem fremden Geschäftsführer gezahlt werden müsste (FG Saarl. v. 4.2.1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, 686, rkr.). Davon abzugrenzen sind Fälle, in denen durch laufende Anpassung der Vergütung an den Ertrag der Gewinn aus dem Unternehmen abgesaugt werden soll. Indiz hierfür können Gehaltssteigerungen in rascher Folge sowie Schwankungen nach unten und oben sein (s. etwa BFH v. 6.4.2005 – I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633: Anhebung in zwei Schritten um rund 115 % innerhalb von knapp vier Monaten nach Betriebsaufnahme; FG Saarl. v. 8.2.1994 – 1 K 135/93, EFG 1994, 676; Sachs. FG v. 16.8.2005 – 3 K 1318/02, juris, rkr., best. durch BFH v. 1.3.2006 – I B 139/05, BFH/NV 2006, 977: Vervierfachung des Gehalts innerhalb von zwei Jahren). Ist mit der Gehaltserhöhung eine Erweiterung des 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 – 4 K 752/01, EFG 2002, 490, rkr.).

Rechtsfolge einer nicht angemessenen Gehaltsvereinbarung ist, dass (nur) der unangemessene Teil der Vergütung als vGA zu qualifizieren ist (BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136). Geringfügige Überschreitungen begründen im Hinblick auf die mit einer Schätzung zwangsläufig verbundenen Unsicherheiten keine vGA. Übersteigen die Geschäftsführerbezüge die Grenze der Angemessenheit um mehr als 20 %, ist indes nicht mehr von einer geringfügigen Überschreitung auszugehen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 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 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 8). Diese Frage kann uE nur durch die Annahme eines der KapGes. zustehenden Wahlrechts gelöst werden; da sich die Unangemessenheit aus der Gesamtausstattung ergibt, ist eine Aufteilung nach sachgerechten Kriterien auf die einzelnen Gehaltsbestandteile gerade nicht möglich (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 824; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Gehalt; 3. Angemessenheit der Gesamtausstattung“ [9/2017]). Nur in Ausnahmefällen dürfte die Unangemessenheit der Gehaltsentwicklung auch Indiz für die fehlende Ernstlichkeit der Vereinbarung insgesamt sein, etwa bei kurzfristigen und beträchtlichen Gehaltssteigerungen (BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329; BFH v. 6.4.2005 – I R 27/04, BFH/NV 2005, 1633); in diesen Einzelfällen wäre nicht nur der unangemessene Teil der Vergütung, sondern die gesamte Vergütung als vGA zu qualifizieren (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 810a; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 484; s. auch Anm. 140 ff.).

267 Einstweilen frei.

268 dd) Überstundenvergütung und steuerfreie Zuschläge für Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit

Nach Auffassung des BFH verträgt sich das Aufgabenbild eines GmbH-Geschäftsführers grds. nicht mit der Vereinbarung einer Vergütung von Überstunden oder nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen für die Arbeit in der Nacht oder an Sonn- und Feiertagen. Dies gilt erst recht, wenn die Vereinbarung von vornherein auf die Vergütung von Überstunden an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit beschränkt ist. Arbeitszeiten sind wegen der besonderen Identifizierung des GesGf. mit dem Wohl seiner Gesellschaft sowie wegen der fehlenden Kontrollmöglichkeiten keine sachgerechte Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführervergütung. Der Geschäftsführer schuldet vorrangig einen Arbeitserfolg, nicht eine bestimmte Anwesenheitsdauer im Unternehmen (BFH v. 19.3.1997 – I R 75/96, BStBl. II 1997, 577; BFH v. 8.4.1997 – I R 66/96, BFH/NV 1997, 804). Auch wenn Überstundenvergütungen an mehrere GesGf. gezahlt werden und diese keinen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung haben, hat der BFH eine vGA angenommen (BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655). Die FinVerw. hat diese Grundsätze übernommen (Anh. 26. III KStH; BMF v. 28.9.1998 – IV B 7 - S 2742 - 88/98, BStBl. I 1998, 1194, mit einer Übergangsregelung für vor dem 1.1.1998 geleistete stfreie Zuschläge; s. auch BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972). In seiner neueren Rspr. hat der BFH in Ausnahmefällen die Gewährung von nach § 3b EStG stfreien Zuschlägen anerkannt, wenn nach einem betriebsinternen Vergleich die Zuschläge auch an gesellschaftsfremde ArbN gezahlt werden und die Nacht-, Sonn- oder Feiertagsarbeit betrieblich veranlasst ist (BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307, betr. den Geschäftsführer einer Tankstelle; BFH v. 3.8.2005 – I R 7/05, BFH/NV 2006, 131, betr. den Geschäftsführer eines Maler- und Gerüstbetriebs; allerdings schließt der Umstand, dass die Gesellschaft einem Fremd-Geschäftsführer einen gleichartigen Vorteil gewährt, die Beurteilung der dem GesGf. gewährten Leistung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst nicht grds. aus, vgl. BFH v. 27.3.2001 – I R 40/00, BStBl. II 2001, 655; BFH v. 7.10.2008 – I B 23, 24/08, juris). Die Frage, ob Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagstätigkeit, die eine Kap-

Ges. an ihren GesGf. bezahlt, ausschließlich betrieblich veranlasst sind, hängt in erster Linie von den durch das FG zu klärenden konkreten Umständen des einzelnen Falls ab; sie lässt sich auch für bestimmte Branchen nicht losgelöst vom Einzelfall beantworten (BFH v. 12.10.2010 – I B 45/10, BFH/NV 2011, 258). Mittlerweile hat die Rspr. diese Grundsätze auch auf nicht beherrschende, aber als leitende Angestellte tätige Gesellschafter (BFH v. 13.12.2006 – VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393, mit Anm. *Brinkmeier*, GmbH-StB 2007, 102) sowie auf sog. faktische Geschäftsführer (FG Münster v. 27.1.2016 – 10 K 1167/13 K, G, F, EFG 2016, 671, rkr., mit Anm. *Stalbold*, EFG 2016, 675) ausgedehnt.

Stellungnahme: Die Rspr. geht zutr. davon aus, dass mit einem entsprechend hohem Geschäftsführergehalt (oder leitendem Angestelltengehalt) eine gewisse Anzahl von Überstunden abgegolten ist. Mehrarbeit wird insbes. durch eine erfolgsabhängige Gewinnbeteiligung vergütet. Nur soweit in der Praxis auch Fremd-Geschäftsführern (oder leitenden Angestellten – ggf. auch nach Tarifvertrag) Überstundenvergütungen gezahlt werden (und daher nach den allgemeinen Maßstäben des Fremdvergleichs als üblich und angemessen angesehen werden müssen), ist dies auch beim GesGf. anzuerkennen (s. *Prühl*, DB 2002, 114; *Wesselbaum-Neugebauer*, DStZ 2006, 691).

Einstweilen frei.

269

b) Urlaubsabgeltung

270

Ausgewähltes Schrifttum: *Wanninger*, Ausgewählte Probleme zur vGA insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, BB 2002, 2470; *Rischar*, Geschäftsführerentgelte und vGA, GmbHR 2003, 15; *Ott*, Beratungshinweise zur neueren BFH-Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, Inf. 2004, 188; *Tänzer*, Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, 2757; *Buciek*, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; *Pflüger*, Geld statt Urlaub ist keine verdeckte Gewinnausschüttung, GStB 2005, 389; *Schwedhelm*, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHR 2006, 281; *Mertes*, Urlaubsrückstand, GmbH-Stpr. 2007, 225.

Erfüllung des Urlaubsabgeltungsanspruchs in der Regel keine verdeckte Gewinnausschüttung: Im Gegensatz zur Überstundenvergütung stellt die Urlaubsabgeltung nicht zusätzliches Entgelt, sondern Entgelt in anderer Form dar („Geld statt Freizeit“). Abgeltungszahlungen an den GesGf. einer GmbH oder an eine diesem nahestehende Person für nicht in Anspruch genommenen Urlaub stellen auch bei Fehlen entsprechender Vereinbarungen und trotz des gesetzlichen Verbots der Abgeltung von Urlaubsansprüchen keine vGA dar, wenn betriebliche Gründe der Urlaubsinanspruchnahme entgegenstehen (BFH v. 28.1.2004 – I R 50/03, BStBl. II 2005, 524); denn auf den Geschäftsführer findet das Abgeltungsverbot nach § 7 BUrlG insoweit keine Anwendung (BFH v. 8.1.1968 – I R 21/68, BStBl. II 1969, 327, unter Bezugnahme auf BGH v. 3.12.1962 – II ZR 201/61, NJW 1963, 535). Die gleichen Grundsätze gelten für die Abgeltung von Urlaubsansprüchen angestellter Angehöriger, für die im Ausnahmefall eine dringende betriebliche Notwendigkeit bestehen kann.

Rückstellung für Urlaubsabgeltung: Setzt die vertragliche Regelung zur finanziellen Abgeltung nicht genommenen Urlaubs ausdrücklich voraus, dass die GesGf. wegen betrieblicher Notwendigkeit den Urlaub nicht nehmen konnten, ist eine Rückstellungsbildung für Urlaubsabgeltungen bereits auf Bilanzebene nicht mög-

lich, wenn eine solche betriebliche Notwendigkeit nicht feststellbar ist (FG Sachs.-Anh. v. 3.11.2010 – 3 K 1350/03, juris, bestätigt durch BFH v. 30.3.2011 – I B 174/10, ZSteu. 2011, R651).

271 Einstweilen frei.

272 c) Arbeitszeitkonto

Ausgewähltes Schrifttum: *Schuler*, Gehaltsumwandlung in betriebliche Altersversorgungsleistungen – ein Problem der Überversorgung bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen?, DStR 2001, 2129; *Langohr-Plato/Spiecker*, Zeitwertkonten – ein Vergütungsmodell auch für Gesellschafter-Geschäftsführer?, Inf. 2005, 827; *Wellisch/Liedtke/Quast*, Lebensarbeitszeitkonten und vGA: Hinweise für die Praxis, BB 2005, 1989; *Schwedhelm*, Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Gestaltung von GmbH-Geschäftsführer-Verträgen, GmbHHR 2006, 281; *Wellisch/Quast*, Lebensarbeitszeitkonten zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Zuflusszeitpunkt des Arbeitslohns, DB 2006, 1024; *Ziegenhagen/Schmidt*, Steuerliche Anerkennung von Arbeitszeitkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 181; *Husken/Siegmund*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Teilnahme von Gesellschafter-Geschäftsführern an Lebensarbeitszeitmodellen?, StuB 2007, 696; *Uckermann*, Update III zu den Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen von Zeitwertkonten, BB 2008, 2351; *Portner*, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten-Modellen, DStR 2009, 1838; *Stollenwerk/Piron*, Zeitwertkontenmodelle, GmbH-StB 2010, 165; *Sterzinger*, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten, BB 2012, 2728; *Wellisch/Quiring*, Zeitwertkonten für Organe – Neubewertung nach dem Urteil des FG Düsseldorf vom 21.3.2012, BB 2012, 2029; *Laws*, Die steuerlichen Folgen der Vereinbarung eines Zeitwertkontos mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHHR 2016, 455; *Paus*, Stundung des Gehalts durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA?, DStZ 2016, 785; *Schwedhelm/Zapf*, Steuerliche Beurteilung von Zeitwertkonten für Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2016, 2200; *Graefe*, Zeitwertkonten und Zuflussprinzip bei Organen von Kapitalgesellschaften – zum aktuellen Stand der Rechtsprechung, DStR 2017, 2199; *Briese*, Zur lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Anerkennung von Entgeltumwandlung, DStR 2018, 899; *Hilbert*, Lohn-/einkommensteuerliche Behandlung sowie Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkontenmodellen, Organe von Körperschaften, BB 2019, 2408; *Meurs*, Steuerliche Behandlung von Zeitwertkonten bei Gesellschaftsorganen: BMF-Schreiben vom 8.8.2019, BB 2019, 2333.

Begriff: Arbeitszeitkontenmodelle sollen GesGf. wie auch den übrigen ArbN einen vorgezogenen Ruhestand finanzieren. In der ersten Phase verzichtet der GesGf. bei gleichbleibender Arbeitszeit und unveränderter Arbeitsleistung auf einen frei bestimmbaren Teil seines Gehalts. Die nicht bezahlte Mehrarbeitszeit wird in einen Geldbetrag umgerechnet und auf dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben; insoweit fließen zunächst keine IStpf. Einkünfte iSd. § 19 EStG zu. In der Freistellungsphase beansprucht der Geschäftsführer sein Guthaben, um unter Fortzahlung der Bezüge vorzeitig in den Ruhestand zu treten.

Das besondere Aufgabenbild eines Geschäftsführers und dessen Organstellung erlauben nach Ansicht des BFH keine Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2015, 489, zum beherrschenden GesGf., FG Rhld.-Pf. v. 21.12.2016 – 1 K 1381/14, EFG 2017, 420, rkr., zu nicht beherrschenden GesGf.). Die FinVerw. (BMF v. 8.8.2019 – IV C 5 - S 2332/07/0004:004, BStBl. I 2019, 874) nimmt bei beherrschenden GesGf. stets eine vGA in Bezug auf Arbeitszeitkonten an, bei nicht beherrschenden ist das Vorliegen der vGA im Einzelfall zu prüfen, somit kommt es auf das Gelingen eines Fremdvergleichs an.

Stellungnahme: Die Annahme des BFH, eine Vereinbarung, in der auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird,

entspräche – zeitversetzt – einer mit der Organstellung unvereinbaren Abgeltung von Überstunden überzeugt nicht und wird in der Literatur überwiegend kritisiert (Rengers in *Blümich*, § 8 Rz. 672 [1/2018]; Hilbert, BB 2016, 1182; Laws, GmbHR 2016, 455; Paus, DStZ 2016, 785; Schwedhelm/Zapf, DB 2016, 2200; Graefe, DStR 2017, 2199; Briese, DStR 2018, 899; Hilbert, BB 2019, 2408; aA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 591). Die Umwandlung von Gehaltsbestandteilen auf einem Arbeitszeitkonto stellt kein zusätzliches Entgelt dar, sondern eine Entlohnung in anderer Form, die zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt. Im Unterschied zur Vergütung von Überstunden erfolgt keine zusätzliche Entlohnung, sondern es wird der Fälligkeitszeitpunkt für einen Teil des Gehalts verschoben. Die Gutschrift von Zeitguthaben (Überstunden) auf dem Arbeitszeitkonto ist dagegen nach der BFH-Rspr. zur Überstundenvergütung zu beurteilen und führt somit regelmäßig zu vGA (glA Wellisch/Liedtke/Quast, DB 2006, 1024; aA Schwedhelm, GmbHR 2006, 281). Wird jedoch nicht beanspruchter Urlaub durch Gutschrift auf dem Arbeitszeitkonto abgegolten, liegt keine vGA vor, sofern der Urlaub aus betrieblichen Gründen nicht in Anspruch genommen werden konnte (s. Anm. 270).

Kriterien des Fremdvergleichs: Die dem Arbeitszeitkonto gutgeschrieben Beträge sollten in einem angemessenen Verhältnis zur vorgesehenen Freistellung, aber auch zum verbleibenden auszuzahlenden Gehalt stehen (Wellisch/Liedtke/Quast, BB 2005, 1989; Ziegenhagen/Schmidt, DB 2006, 181; Wellisch/Quast, DB 2006, 1024). Von Bedeutung ist auch der Umfang der späteren Freistellung. Während eine bloße Arbeitszeitreduzierung im Widerspruch zur Allzuständigkeit des GesGf. steht, ist eine vollständige Freistellung mit gleichzeitiger Beendigung der Organstellung denkbar (Graefe, DStR 2017, 2199). Im Hinblick auf die vom BFH vorgenommene geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise sollte aus der Vereinbarung klar hervorgehen, dass die Reduzierung des Gehalts im Gegenzug für eine spätere Auszahlung im Zusammenhang mit einer Freistellung erfolgt (Schwedhelm/Zapf, DB 2016, 2200). Eine vollständige Gehaltsumwandlung ist, ebenso wie die Vereinbarung einer Nur-Pension, uE unüblich und daher gesellschaftsrechtl. veranlasst. Gleiches gilt für eine Vereinbarung, nach der ein Anteil des laufenden Gehalts auf ein auf den Namen des Geschäftsführers geführtes Konto abgebucht wird, dessen Guthaben zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands und der Altersversorgung des Geschäftsführers dienen soll (BFH v. 11.11.2015 – I R 26/15, BStBl. II 2016, 489).

Zufluss von Arbeitslohn: Nach früherer Auffassung der FinVerw. (BMF v. 17.6. 2009 – IV C 5 - S 2332/07/0004, BStBl. I 2009, 1286, unter A.IV.2.b) führte die Vereinbarung von Zeitwertkonten mit Organen einer Körperschaft stets zum sofortigen Zufluss von Arbeitslohn. Diese Auffassung wurde im Hinblick auf BFH v. 22.2.2018 (BFH v. 22.2.2018 – VI R 17/16, BStBl. II 2019, 496) mit Schreiben v. 8.8.2019 (BMF v. 8.8.2019 – IV C 5 - S 2332/07/0004:004, BStBl. I 2019, 874) aufgegeben. Sofern keine vGA vorliegt, wird danach ein Arbeitszeitkonto auch lsl. anerkannt. Dies kann nach Auffassung des FinVerw. aber nur bei einem nicht beherrschenden GesGf. der Fall sein.

Einstweilen frei.

273

d) Tantiemen

Ausgewähltes Schrifttum: Feldkamp, Die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung, Stbg 2000, 139, 188; Posdziech/Zimmers, Gehalts-Orientierung, GmbH-Stpr. 2000, 1; Schmidt, Angemessenheit der Geschäftsführer-Bezüge, EStB 2001, 219; Alber, Checkliste

„Angemessenheitsprüfung Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehälter“, GStB 2002, 341; *Brass*, Mehrfachanstellung von Gesellschafter-Geschäftsführern bei verbundenen Unternehmen – Einzel- oder Gesamtbetrachtung – Auswirkungen auf Nur-Pension und Nur-Tantieme, BB 2002, 1724; *Zimmermann*, Prüfung der Angemessenheit der Vergütung von (Gesellschafter-)Geschäftsführern in kleineren GmbHs, GmbHR 2002, 353; *Buciek*, Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttung bei Gewinnantiente, DStZ 2003, 86; *Dörner*, Prüfung der Angemessenheit bei der Vereinbarung der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Inf. 2003, 67; *Gosch*, Zur Angemessenheit der Gesamtvergütung und insbesondere einer Gewinnantiente des Gesellschafter-Geschäftsführers, StBp. 2003, 279; *Harle/Kulemann*, Nochmals: Angemessenheit der Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2003, 941; *Hoffmann*, Das angemessene Geschäftsführergehalt im Schätzungsintervall des Finanzgerichts, GmbHR 2003, 1197; *Hoffmann*, Zur Bemessungsgrundlage für die Gewinnantiente, GmbH-StB 2003, 143; *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; *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; *Bascopé/Hering*, vGA im Zusammenhang mit der Vergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, GmbHR 2005, 741; *Buciek*, Kapitalgesellschaften in der Betriebsprüfung, Stbg 2005, 60; *Lang*, Bemessungsgrundlage von Tantiemen unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen, GStB 2005, 149; *Rath/Zimmers*, Gehalts-Gradmesser, GmbH-Stpr. 2005, 1; *Tänzer*, Die aktuelle Geschäftsführervergütung 2005, GmbHR 2005, 1256; *Neumann*, Geschäftsführervergütungen in der Krise der GmbH, GmbH-StB 2006, 40; *Zimmers/Holst*, Gehalts-Bemessung, GmbH-Stpr. 2006, 4; *Janßen*, Angemessenheit der Gesamtvergütung von Gesellschafter-Geschäftsführern, DStZ 2007, 483; *Zimmers*, Angemessenes Chef-Gehalt, GmbH-Stpr. 2007, 8; *Janßen*, Die Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Tantiemberechnung, GStB 2009, 369; *Müller-Potthoff/Lippke/Müller*, Angemessenheit von Tantiemen für Minderheits-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2009, 867; *Mertes*, Tantieme-Gestaltung, GmbH-Stpr. 2009, 108; *Janßen*, So umschiffen Sie erfolgreich die zahlreichen vGA-Fallen bei Tantiemezusagen, GStB 2011, 52; *Rath/Zimmers*, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1; *Bruschke*, Umsatztantiemen als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 2014, 856; *Kohlhepp*, Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2013/2014, DB 2014, 2910.

274 aa) Zulässigkeit angemessener Tantiemevereinbarungen

Mit der Tantieme wird der Geschäftsführer am wirtschaftlichen Erfolg seiner Gesellschaft beteiligt. Die Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Komponente im Rahmen der Geschäftsführervergütung ist üblich und auch strechtl. anzuerkennen. Wegen der Nähe zur Gewinnausschüttung sind an die Anforderungen an den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer besondere Ansprüche zu stellen. Dieser wird eine Tantiemevereinbarung nur insoweit eingehen, als es in Folge der Tantiemevereinbarung nicht zu einer Gewinnabsaugung kommt.

275 bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs

Klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarung: Eine dem beherrschenden GesGf. zugesagte Tantieme muss den hierfür geltenden Sonderbedin-

ungen (s. Anm. 144) einer klaren, eindeutigen und im Voraus getroffenen Regelung gerecht werden. Sind diese nicht erfüllt, liegt ein für eine vGA sprechendes Beweisanzeichen vor. Darüber hinaus muss eine Tantieme bereits zu Beginn des Wj. vereinbart sein; anderenfalls, dh. bei Vereinbarung im Laufe des VZ, ist sie zeitanteilig zu kürzen (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). Berechnung und Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge und Höchstbeträge) der Tantieme müssen so bestimmt sein, dass die Höhe der Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelt werden kann. Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein Ermessensspielraum seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung verbleibt (BFH v. 8.1.1969 – I R 26/67, BStBl. II 1969, 268; BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, EFG 2015, 325, rkr.; Nds. FG v. 6.7.1989 – VI 426/88, juris, rkr., mit Festlegung einer Untergrenze für den verbleibenden Gewinn und einem Tantiemenhöchstbetrag); 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; BFH v. 11.12.1985 – I R 164/82, BStBl. II 1986, 469) oder von der Höhe der Gewinnausschüttung abhängig sind (BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345), zu vGA. Eine solche liegt auch vor, wenn die Berechnung dem Steuerberater der Gesellschaft überlassen wird und dieser bei der Bemessung des anzusetzenden Gewinns einen Spielraum hat (BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545). An einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung fehlt es auch, wenn eine KapGes. zeitgleich zwei sich widersprechende Tantiemevereinbarungen mit ihrem beherrschenden GesGf. abschließt, ohne dass zu erkennen ist, welche von beiden die maßgebende sein soll (BFH v. 24.5.1989 – I R 90/85, BStBl. II 1989, 800). Die Einbehaltung und Abführung von LSt für die Tantieme ist für eine stl. Anerkennung nicht ausreichend (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111).

Tatsächliche Durchführung: Eine vGA ist stets anzunehmen, wenn eine an sich klare und mit dem beherrschenden Gesellschafter im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung tatsächlich nicht durchgeführt wird und das Fehlen der tatsächlichen Durchführung darauf schließen lässt, dass die von vornherein abgeschlossene Vereinbarung lediglich die Unentgeltlichkeit der Leistung des Gesellschafters verdecken soll (BFH v. 20.9.1967 – I 67/64, BStBl. II 1968, 49; BFH v. 2.5.1974 – I R 194/72, BStBl. II 1974, 585; BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195; BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. I 1988, 301).

- ▶ *Abweichende Berechnung:* Dies gilt insbes., wenn die tatsächlich ausbezahlte Tantieme abw. von der vereinbarten Berechnung ermittelt wird (BFH v. 13.10.2003 – I B 63/03, BFH/NV 2004, 347; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.).
- ▶ *Verzögerte Berechnung:* Die Berechnung der Tantieme ist idR erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses möglich. Verzögert sich die Tantiemezahlung, weil die für die Erstellung des Jahresabschlusses maßgebliche Frist nach § 42a Abs. 2 GmbHG überschritten wird, berührt dies die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung nicht.
- ▶ *Verzögerte Auszahlung:* Eine verspätete Auszahlung kann zu vGA führen, wenn sie die Ernstlichkeit der Vereinbarung in Frage stellt. Es kommt auf den Umfang und auf die Gründe der Verzögerung an (vgl. BFH v. 28.7.1993 – I B 54/

93, BFH/NV 1994, 345; s. auch FG Köln v. 28.4.2014 – 10 K 564/13, EFG 2014, 1610, rkr.: keine vGA bei verspäteter Auszahlung in wirtschaftlich schwieriger Situation der KapGes.; FG Hamb. v. 20.11.2013 – 2 K 89/13, EFG 2014, 577, rkr.: Auszahlung eines – geringen, an der aktuellen Liquiditätslage der Gesellschaft orientierten – pauschalen Betrags statt der vertraglich vorgesehenen, prozentual auf den vorläufigen Jahresüberschuss bezogenen Tantieme an beherrschende Gesellschafter führt zu vGA). Insbesondere eine einmalige Fristüberschreitung von sechs bis zwölf Monaten wird im Allgemeinen als unschädlich angesehen (vgl. *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1155; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 678 [1/2018]). Bei größeren Verzögerungen muss ggf. zur Vermeidung einer vGA eine Darlehensvereinbarung einschließlich der üblichen Verzinsung getroffen werden (BFH v. 11.10.1989 – I R 161/85, BFH/NV 1990, 364; BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247). Wird eine Tantiemevereinbarung zwar nicht bei Fälligkeit ausgezahlt, bilanziert die Gesellschaft aber zunächst für die Tantieme eine Rückstellung und im folgenden Jahr eine Verbindlichkeit, ist die Vereinbarung insoweit vollzogen; auch eine ausreichend klare und besondere Vereinbarung für eine Stundung der Tantieme, die als Gesellschafterbeitrag zu qualifizieren ist, steht der Annahme mangelnder Durchführung entgegen (FG München v. 2.6.2008 – 6 V 523/08, EFG 2009, 38, rkr.). Wird die Tantieme schließlich tatsächlich in der vereinbarten Höhe ausgezahlt, kann dies rückschauend die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung indizieren (vgl. FG Köln v. 28.4.2014 – 10 K 564/13, EFG 2014, 1610, rkr.).

- **Vorschüsse** auf Tantiemen sind zulässig, soweit sie klar und eindeutig vereinbart und verzinst wurden. Anderenfalls kommt es zu einer vGA hinsichtlich des sich durch die vorzeitige Auszahlung ergebenden Zinsnachteils (BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307; H 8.8 „(zinslose) Vorschüsse auf Tantieme“ KStH 2008).

276 Einstweilen frei.

277 cc) Materielle Kriterien des Fremdvergleichs

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

Ermittlung der Bezugsgröße: In der Tantiemevereinbarung ist eine eindeutige Definition des zugrunde gelegten Gewinnbegriffs erforderlich; die Bemessungsgrundlage der Vergütung muss berechenbar sein (BFH v. 8.1.1969 – I R 26/67, BStBl. II 1969, 268; BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345; BFH v. 29.4.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1992, 851; FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, EFG 2015, 325, rkr.; s. Anm. 275). Hierfür kommen zB der HBil-Gewinn, der StBil-Gewinn, ein unter Berücksichtigung vereinbarter Korrekturfaktoren – etwa um Sonderabschreibungen – gesondert ermittelter Gewinn (s. *Schwedhelm*,

GmbHR 2006, 281) oder das kstl. Einkommen in Betracht. Auch eine dividendenabhängige Tantieme ist zulässig (BGH v. 3.7.2000 – II ZR 12/99, DStR 2000, 1571).

- *Auslegung:* Mehrdeutige Begriffe sind unter Berücksichtigung des im Wirtschaftsleben Üblichen bzw. unter Nachweis des tatsächlich Gewollten auszulegen. Unklarheiten gehen dabei zulasten der Beteiligten. Die Formulierung „Gewinn gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung unter Berücksichtigung aller steuerlichen Maßnahmen“ ist grds. nicht klar und eindeutig (BFH v. 1.7.1992 – I R 78/91, BStBl. II 1992, 975). Im Zweifel ist uE auf den handelsrechtl. Jahresüberschuss vor Abzug der Ertragsteuern abzustellen (FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr., mit Anm. *Rätke*, StuB 2001, 920; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1238; aA noch BFH v. 25.4.1990 – I R 59/89, BFH/NV 1991, 269, zu §§ 86, 157 AktG aF). Gesetzlich oder satzungsmäßig in Gewinnrücklagen einzustellende Beträge mindern in entsprechender Anwendung des § 86 Abs. 2 AktG die Tantieme.
- *Gewinnerhöhung nach Außenprüfung:* Nur wenn sich die Tantiemevereinbarung auf das zvE bezieht, ergibt sich aus Gewinnerhöhungen anlässlich einer Ap. ein zusätzlicher Tantiemeanspruch (FG Köln v. 15.2.2000 – 13 K 6741/98, EFG 2000, 752, rkr., mit Anm. *Binnewies*, GmbHR 2000, 582). Auch eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Tantieme um die nicht abziehbaren Personensteuern und sonstige nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 kommt nur in Betracht, wenn das zvE maßgeblich ist.
- *Minderung um die Tantieme:* Im Einzelfall kann fraglich sein, ob eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die Tantieme selbst dann erfolgen muss, wenn hierzu keine eindeutige Regelung getroffen wurde. Im handelsrechtl. Jahresüberschuss wirkt sich die Tantieme als Personalaufwand grds. gewinnmindernd aus (§ 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB; FG Meckl.-Vorp. v. 21.1.2009 – 1 K 739/04, juris, rkr.). Im Wirtschaftsleben ist eine Berechnung der Tantieme von der bereits geminderten Bemessungsgrundlage jedoch nicht üblich. Auch aus gesellschaftsrechtl. Sicht ist eine Gewinn tantieme vom Jahresüberschuss vor Abzug der Tantieme zu berechnen (*Verse* in *Scholz*, 12. Aufl. 2018, § 29 GmbHG Rz. 137). Die Rspr. der FG ist uneinheitlich; es ist daher zu empfehlen, in der Tantiemevereinbarung genaue Regelungen zur Berücksichtigung der Ertragsteuern und der Tantieme selbst zu treffen.

Für Minderung der Bemessungsgrundlage FG Ba.-Württ. v. 27.11.1992 – 3 K 332/89, juris, rkr.; FG Nürnberg v. 6.6.2000 – I 334/97, EFG 2000, 965, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 21.1.2009 – 1 K 739/04, juris, rkr.; gegen Minderung der Bemessungsgrundlage Nds. FG v. 10.10.2000 – 6 K 259/98, EFG 2001, 916, rkr.; FG Hamb. v. 13.2.2001 – VI 156/00, EFG 2001, 774, rkr.

- *Verlustvorträge:* Verlustvorträge sind grds. von der Bemessungsgrundlage einer Gewinn tantieme abzuziehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde erst dann eine Tantieme zahlen, wenn die Tätigkeit des Geschäftsführers insgesamt gewinnbringend für die KapGes. ist. Das setzt voraus, dass in der Vergangenheit erzielte Verluste der Gesellschaft ausgeglichen worden sind. Etwas anderes kann uU in der Anlaufphase oder für den Fall gelten, dass die Verluste der Vergangenheit noch nicht der (Mit-)Verantwortlichkeit des Geschäftsführers unterlagen (BFH v. 17.12.2003 – I R 22/03, BStBl. II 2004, 524; BFH v. 18.9.2007 – I R 73/06, BStBl. II 2008, 314; krit. *Jansen*, BB 2004, 1776). Hierbei spielen stl. Beschränkungen des Verlustvortrags nach § 10d EStG keine Rolle; Gleiches gilt für stl. Verlustrückträge.

- ▶ *Keine Erhöhung der Tantieme bei verdeckter Gewinnausschüttung*: Nicht anerkannt werden Vereinbarungen, wonach sich der Tantiemeanspruch erhöhen soll, wenn der 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; aA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1240a).
- ▶ *Beteiligungserträge* können in die Tantiemberechnung einbezogen werden (vgl. *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 456 [3/2018]).

Die Angemessenheit der Tantieme ist grds. nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Abschlusses der Tantiemevereinbarung zu beurteilen. Dabei ist die erwartete Ertragsentwicklung der KapGes. einzubeziehen. Hält eine Tantiemevereinbarung im Zeitpunkt ihres Abschlusses einem Fremdvergleich stand und erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Tantieme später in unerwartetem Maße, führt die entsprechende Erhöhung der Tantieme nur dann zu einer vGA, wenn die Gesellschaft die Vereinbarung zu ihren Gunsten hätte anpassen können und darauf aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen verzichtet (BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418). Andererseits kann ein vertraglicher Vorbehalt, wonach bei nachträglichen Änderungen des StBil-Gewinns (zB aufgrund abweichender stl. Veranlagung) eine niedrigere Tantieme zu zahlen ist, die Annahme einer Unwirksamkeit der gesamten Tantiemevereinbarung rechtfertigen, sodass die Auszahlung der geminderten Tantieme zur vGA führt (FG Berlin-Brandenb. v. 4.11.2014 – 6 K 6153/12, DStRE 2015, 1296). Kann im Zeitpunkt der Vereinbarung der Tantieme die zukünftige betragsmäßige Auswirkung nicht abgeschätzt werden, kann eine zeitliche Beschränkung oder eine Begrenzung der Höhe nach erforderlich sein (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346). Die Möglichkeit der Kündigung des Anstellungsvertrags mit dem GesGf. ist nicht ausreichend (BFH v. 15.3.2000 – I R 74/99, BStBl. II 2000, 547; BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1246). 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; BFH v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BFH v. 17.12.2003 – I R 16/02, BFH/NV 2004, 817; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136); als Bezugsgröße stellt die FinVerw. (BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219) uE zutr. 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, BStBl. II 2000, 547). Daneben kann der Fremdvergleich ergeben, dass einem fremden Geschäftsführer eine gleich hohe Tantieme gewährt worden wäre (BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02,

BStBl. II 2004, 136). Eine höhere Gewinn tantieme lässt sich auch nicht mit einem besonderen Einsatz des Geschäftsführers oder einer den Unternehmenserfolg besonders prägenden Position, wie sie üblicherweise der Geschäftsführer einer Freiberufler-GmbH innehat, rechtfertigen (BFH v. 8.7.1998 – I R 134/97, BFH/NV 1999, 370; BFH v. 27.4.2000 – I R 88/99, BFH/NV 2001, 342). Ist eine Tantiemevereinbarung nach diesen Grundsätzen unangemessen, liegt eine vGA nur hinsichtlich des überhöhten Teils vor (BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136; BFH v. 9.7.2003 – I R 36/02, BFH/NV 2004, 88).

- *Verhältnis der Tantieme zu den sonstigen Bestandteilen der Gesamtbezüge:* Eine Gewinn tantieme ist regelmäßig eine Ergänzung zum Festgehalt. Als (fremd-) übliches Verhältnis sah die frühere Rspr. ein Verhältnis von 75 % festen Gehaltsbestandteilen und 25 % gewinnabhängiger Vergütung an (BFH v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; BFH v. 12.10.1995 – I R 4/95, BFH/NV 1996, 437; BFH v. 19.2.1999 – I B 42/98, BFH/NV 1999, 974; zust. BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972, Rz. 9); bei einem Anteil der gewinnabhängigen Vergütung von mehr als 25 % war nur in Ausnahmefällen keine vGA angenommen worden. In seiner neueren Rspr. (BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 4.6.2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136) ist der BFH von dieser typisierenden Betrachtungsweise abgerückt, wenngleich eine vollständige Aufgabe der 25:75 Relation aus den Entscheidungen nicht abgeleitet werden kann (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 42/03, BFH/NV 2004, 669; glA *Schwedhelm*, GmbHHR 2006, 281; aA *Lang* in DPM, § 8 Abs. 3 nF Rz. 484a [3/2018]). 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 8.8 „Grundsätze“ KStH), die widersprechenden Schreiben des BMF v. 1.2.2002 (BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219; BMF v. 14.10.2002 – IV A 2 - S 2742 - 62/02, BStBl. I 2002, 972) jedoch nicht angepasst (s. auch OFD Düss. v. 17.6.2004, DStR 2004, 1386, wonach Fallgestaltungen, bei denen die variablen Vergütungsbestandteile 25 % der Gesamtvergütung überschreiten, nur noch aufgegriffen werden, wenn auch in anderer Hinsicht Zweifel an der Angemessenheit der Gesamtausstattung oder Hinweise auf eine unübliche Gestaltung vorliegen).

Höchstbetrag: Eine Begrenzung der Tantieme nach oben ergibt sich bereits durch das Erfordernis der Angemessenheit. Ist eine sprunghafte Gewinnsteigerung vorhersehbar, kann eine Begrenzung durch (nachträgliche) Vereinbarung eines Höchstbetrags erforderlich sein (vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 37/01, BStBl. II 2003, 418; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 27.2.2003 – I R 80, 81/01, BFH/NV 2003, 1346). Der nicht betrieblich bedingte Verzicht der GmbH auf die bislang gültige Deckelung kann ebenfalls die Annahme einer vGA rechtfertigen (FG Sachsen v. 14.11.2013 – 6 K 701/12, DStRE 2014, 544, rkr., NZB unzulässig, BFH v. 24.9.2014 – I B 189/13, BFH/NV 2015, 237).

Einstweilen frei.

278

279 **dd) Besondere Tantiemevereinbarungen**

Mindesttantiemen werden nicht nach der vereinbarten Berechnung unter Zugrundelegung des Gewinns oder einer anderen Bezugsgröße ermittelt, sondern stellen feste Gehaltsbestandteile dar. Sie sind auch stl. als solche zu behandeln und fließen in die Prüfung der Gesamtausstattung des Geschäftsführers ein (BFH v. 6.10.1993 – I B 66–68/93, BFH/NV 1994, 660; BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199; BFH v. 5.6.2002 – I R 69/01, BStBl. II 2003, 329).

Umsatz tantieme: Erfolgsbeteiligungen für einen GesGf. sind nach stRspr. regelmäßig nur in Form einer Gewinn-, nicht aber als Umsatz tantieme strechtl. anzuerkennen.

- ▶ **Grundsatz:** Eine Umsatzbeteiligung, die unabhängig von der Erzielung von Erträgen zu gewähren ist, steht dem eigenen Gewinnstreben der KapGes. entgegen und ist mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden. Ertragsschwache Gesellschaften mit hohen Umsätzen werden durch die Vereinbarung einer Umsatz tantieme übermäßig belastet, besonders wenn die Umsatzentwicklung anders als die Gewinnentwicklung verläuft. Daher stellen Umsatz tantiemen, die weder zeitlich noch der Höhe nach beschränkt sind, regelmäßig vGA dar (stRspr., zB BFH v. 5.10.1977 – I R 230/75, BStBl. II 1978, 234; BFH v. 23.10.1985 – I R 230/82, BFH/NV 1986, 490; BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301; BFH v. 28.6.2006 – I R 108/05, GmbHR 2006, 1339).
- ▶ **Zulässigkeit von Umsatz tantiemen in Ausnahmefällen:** Umsatz tantiemen können angemessen sein, wenn der Zweck der Tantieme, also idR die Ertragssteigerung, mit einer Gewinntantieme nicht erreicht werden kann und im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist.

Keine vGA angenommen hat etwa das FG Berlin-Brandenb. (FG Berlin-Brandenb. v. 8.4.2014 – 6 K 6216/12, EFG 2014, 1332, rkr.) bei einer Kombination aus 0,5 % Umsatz tantieme, 7 % Gewinntantieme und weitdurchschnittlichen Grundgehältern. Demgegenüber hat das FG München (FG München v. 27.4.2001 – 6 K 810/98, EFG 2001, 1235, rkr.) in der gleichmäßigen Entwicklung von Gewinn und Umsatz noch keine ausreichende Begr. für die Anerkennung einer Umsatz tantieme gesehen.

- ▷ **Gesellschaft in der Aufbau- oder Umstellungsphase:** Umsatz tantiemen können in Aufbau- und Umstellungsphasen angemessen sein, wenn eine Gewinntantieme keinen ausreichenden Anreiz für den Geschäftsführer bieten kann. Voraussetzung ist aber regelmäßig eine im Zugezeitpunkt vereinbarte zeitliche und betragsmäßige Beschränkung der Umsatz tantieme (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, BFH/NV 1996, 508; BFH v. 19.2.1999 – I R 105-107/97, BStBl. II 1999, 321; BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058; BFH v. 9.7.2007 – I B 123/06, juris; BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105; Hess. FG v. 27.6.1991 – 4 V 1093/91, EFG 1992, 32, rkr., s. auch *Mertes*, GmbH-Stpr. 2009, 108); fehlt eine solche, liegt uE auch dann eine vGA vor, wenn die KapGes. die Tantiemevereinbarung nach Abschluss der Aufbauphase ändert und eine (angemessene) Umsatz tantieme tatsächlich nur in der Aufbauphase gezahlt wurde (aA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 685 [1/2018]; *Pezzer*, FR 2000, 1277; *Paus*, GmbHR 2001, 328; *Schröder*, GmbHR 2001, 582). Eine Aufbauphase ist schon dann beendet, wenn das Unternehmen eine stabile Ertragssituation (vor Umsatz tantieme) aufweisen kann, nicht erst, wenn ein bestimmtes Geschäftssegment mit einer hohen

Gewinnmarge einen gewissen Umfang der Gesamttätigkeit ausmacht (BFH v. 4.3.2009 – I R 45/08, GmbHR 2010, 105).

- ▷ *Zeitliche Begrenzung*: Die Rspr. begrenzt die Aufbauphase auf einen Zeitraum von idR drei bis vier Jahren (vgl. BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124; zust. *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 685 [1/2018]); nach acht Jahren (vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199) bzw. nach 15 Jahren (BFH v. 20.9.1995 – I R 130/94, GmbHR 1996, 301) liegt jedenfalls keine Aufbau- bzw. Übergangsphase mehr vor.
- ▷ *Umsatzbezogene Tätigkeit*: Bei Geschäftsführern, die ausschließlich in einem umsatzbezogenen Ressort der Geschäftsführung tätig sind – etwa im Vertrieb –, kann eine Umsatztantieme anzuerkennen sein (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124; FG Ba.-Württ. v. 21.4.2015 – 6 K 867/12, EFG 2015, 2213, rkr.). Allein die fehlende Möglichkeit, den Gewinn für einen Betriebs- teil zu ermitteln, ist jedoch kein Grund für die Anerkennung einer Umsatz- tantieme (BFH v. 9.9.1998 – I R 104/97, BFH/NV 1999, 519). Branchenüb- lichkeit ist weder Voraussetzung noch allein Begr. für die Anerkennung einer Umsatztantieme (BFH v. 30.8.1995 – I B 114/94, BFH/NV 1996, 265).
- ▶ *Rechtsfolge, Darlegungslast*: Unübliche Umsatztantiemen führen in voller Höhe zu einer vGA. Die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Ge- schäftsführerbezüge ist hier unerheblich. Die Umdeutung in eine Gewinn- tantieme ist ausgeschlossen (BFH v. 19.5.1993 – I R 83/92, BFH/NV 1994, 124). Gründe, die ausnahmsweise für die stl. Anerkennung einer Umsatztantieme sprechen, sind von der KapGes. darzulegen (BFH v. 28.6.1989 – I R 89/85, BStBl. II 1989, 854; BFH v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058).

Rohgewinntantiemen sind wegen der Einbeziehung von Aufwandspositionen in die Bemessungsgrundlage eher einer Gewinntantieme als einer Umsatztantieme vergleichbar (BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703). Entspricht der Rohgewinn aufgrund der spezifischen Kostenstruktur des Unternehmens jedoch eher dem Umsatz als dem Gewinn, sind die für Umsatztantiemen geltenden Grundsätze anzuwenden (BFH v. 10.11.1998 – I R 33/98, BStBl. II 1999, 199). Eine vGA kann insoweit vorliegen, wenn offensichtlich ist, dass die nicht in den Rohge- winn einzubeziehenden Aufwendungen wahrscheinlich zu einem Verlust führen. Der Begriff Rohgewinn sollte im Rahmen der Vertragsgestaltung daher genau defi- niert werden. Für die Prüfung der Angemessenheit ist nicht auf den Rohgewinn, sondern auf den Jahresüberschuss abzustellen (BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219).

Nur-Tantiemen sind unüblich und zumeist in voller Höhe als vGA zu beurteilen. Als Ausnahmesituationen, in denen die Vereinbarung einer Nur-Tantieme sachge- recht sein kann, sind Gründungsphasen, Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen denk- bar. In diesen Fällen muss die Vereinbarung aber der Höhe nach sowie zeitlich be- schränkt sein (BFH v. 27.3.2001 – I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BMF v. 1.2.2002 – IV A 2 - S 2742 - 4/02, BStBl. I 2002, 219; s. auch *Janssen*, GStB 2011, 52). Die Fin- Verw. erkennt Gestaltungen, in denen ein bei Schwestergesellschaften angestellter GesGf. mit der einen Gesellschaft ein Festgehalt und mit der anderen eine Tan- tieme vereinbart, nicht an (uE zu Recht krit. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1269). Die Anerkennung einer Nur-Umsatztantieme ist ausgeschlossen; dies gilt auch für eine Nur-Gewinntantieme, die zusätzlich zu Pensionsleistungen ge-

zahlt wird (BFH v. 2.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311; s. auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1270).

Negativ-Tantiemen sind regelmäßig fremdüblich (FG Ba.-Württ. v. 5.5.2015 – 6 K 3640/13, EFG 2015, 2215, rkr.); dabei werden die erdienten Tantiemeansprüche früherer Jahre gekürzt, wenn in Folgejahren keine Gewinne erzielt werden. Dadurch erfolgt sowohl ein Vortrag von Verlusten in die Tantieme-Bemessungsgrundlage nachfolgender Jahre als auch ein Rücktrag später entstehender Verluste in diejenige der Vorjahre. Auf diese Weise erhalten die Geschäftsführer nicht die gesamte aus dem Ergebnis des laufenden Jahres und der Vorjahre errechnete Tantieme am Geschäftsjahresende, sondern zunächst nur einen Bruchteil davon ausbezahlt. Die Auskehrung der restlichen Tantieme erfolgt erst (nach Verrechnung des im Jahr des Tantiemeanspruchs erwirtschafteten Gewinns mit möglichen nachfolgenden Verlusten) in den Folgejahren. Dadurch werden die Geschäftsführer an Verlusten angemessen beteiligt und auf diese Weise letztlich die Nachhaltigkeit des Vergütungssystems sichergestellt.

280 Einstweilen frei.

281 e) Abfindungen bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses

Ausgewähltes Schrifttum: *Hoffmann*, VGA durch Abfindungen an Gesellschafter-Geschäftsführer?, GmbH-StB 2001, 184; *Spindler*, Vergütung und Abfindung von Vorstandsmitgliedern, DStR 2004, 36; *Stück*, Der GmbH-Geschäftsführer zwischen Gesellschafts- und Arbeitsrecht im Spiegel aktueller Rechtsprechung, GmbHR 2006, 1015.

Formelle Kriterien des Fremdvergleichs: Das Erfordernis einer vorherigen, klaren Vereinbarung (s. Anm. 144) ist bei einem beherrschenden Gesellschafter uE auch dann erfüllt, wenn die Abfindungsvereinbarung im Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses geschlossen wird, da die Abfindung zukünftige Ansprüche abgelten soll (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 557).

Materielle Kriterien des Fremdvergleichs: Von einer durch den ArbG (und damit betrieblich) veranlassten Auflösung des Arbeitsverhältnisses wird immer dann ausgegangen, wenn dieser die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat und dem ArbN im Hinblick auf dieses Verhalten eine weitere Zusammenarbeit nicht mehr zuzumuten ist (vgl. BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205, zur Auslegung des § 3 Nr. 9 EStG 1975). Ein externer Fremdvergleich, der auf die Branchenüblichkeit der Abfindungszahlungen abstellt, scheidet aus (BFH v. 14.4.2000 – I B 1/98, BFH/NV 2000, 1364). Vor diesem Hintergrund sind Abfindungszahlungen stets betrieblich (und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis) veranlasst, wenn auch ein gesellschaftsfremder ArbN in vergleichbarer Stellung unter den gleichen Bedingungen mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Abfindung erhalten würde (vgl. BFH v. 18.12.1984 – VIII R 95/84, BStBl. II 1985, 327, zur betrieblichen Veranlassung von Abfindungen an den ArbN-Ehegatten). Der interne Fremdvergleich wird idR aber nur dann erfüllt sein, wenn die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausschließlich durch die Zahlung einer Abfindung erreicht werden kann, wenn also eine Kündigung unmöglich ist oder die Kündigung fristlos ohne die Einhaltung von Kündigungsfristen erfolgen soll, ohne dass die gesetzlichen oder vertraglichen Voraussetzungen dafür gegeben sind. Endet das Dienstverhältnis eines GesGf. dagegen durch Ablauf der Befristung, durch Aufhebungs-

vertrag oder durch ordentliche Kündigung unter Einhaltung der Kündigungsfristen, stellen Abfindungen regelmäßig vGA dar.

- ▶ **Anerkennungsprämien:** Eine Abfindung könnte im Ausnahmefall anzuerkennen sein, wenn der ausscheidende GesGf. oder eine ausscheidende ihm nahestehende Person eine besonders herausgehobene Arbeitsleistung erbracht hat oder eine besondere Vertrauensstellung innehatte (FG Köln v. 5.9.2002 – 13 K 521/02, EFG 2003, 118, rkr.; *Spindler*, DStR 2004, 36). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt indes vor, wenn private Interessen überwiegen, beispielsweise beim Ausscheiden des Schwiegersohns nach der Scheidung (glA *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 1 „Abfindung“).
- ▶ **Ausscheiden aus der Gesellschafterstellung:** Abfindungen für die Aufgabe der Gesellschafterstellung sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine betriebliche Veranlassung kann nur ausnahmsweise bei der Abfindung eines lästigen Gesellschafters gegeben sein (zum „lästigen Gesellschafter“ s. Anm. 371).
- ▶ **Angemessenheit der Abfindung:** Eine Angemessenheitsprüfung kann sich an den Vorgaben des KSchG orientieren. Danach kann die Abfindung unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit bis zu zwölf Monatsgehälter betragen (§ 10 Abs. 1 KSchG; vgl. *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 819 [3/2018]; s. auch FG Nürnberg v. 9.11.1999 – I 332/97, EFG 2000, 205, rkr.: 0,5 Monatsgehälter je Beschäftigungsjahr angemessen).
- ▶ **Abfindung von Pensionszusagen:** Siehe Anm. 289.

Einstweilen frei.

282

f) Pensionszusagen

Ausgewähltes Schrifttum: *Höfer/Kisters-Kölkes*, Zur steuerlichen Anerkennung von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, BB 1989, 1157; *Cramer*, Barlohn und Rentenlohn – Divergenz zwischen Arbeits- und Steuerrecht in der betrieblichen Altersversorgung, DStR 2002, 387; *Neumann*, Behandlung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer bei Umwandlung einer GmbH auf eine Personengesellschaft, GmbHR 2002, 996; *Reuter*, Die Übertragung einer Rückdeckungsversicherung auf den Geschäftsführer der GmbH, GmbHR 2002, 6; *Hasselberg*, Abfindungen oder Übertragungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter vor Erreichen der Altersgrenze, GmbHR 2003, 992; *Höfer*, Lohnsteuerfreie Übertragung der Geschäftsführerversorgung einer GmbH, DB 2003, 413; *Höfer/Kaiser*, Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – Neues von der Finanzverwaltung und aus der Praxis, DStR 2003, 274; *Briese*, VGA-Probleme bei Pensionszusagen im Falle vorzeitigen Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2004, 1233, 1276; *Greinert*, Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter für die Prüfung der Finanzierbarkeit einer Pensionszusage, DB 2004, 2113; *Hasselberg*, Angemessenheit von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der BFH-Rechtsprechung zu Invalidenanwartschaften, GmbHR 2004, 1056; *Maute*, Auswirkungen des Alterseinkünftegesetzes auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2004, 1198; *Prost*, Auswirkungen aktueller BFH-Rechtsprechung auf Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2004, 2064; *Briese*, Überversorgung und vGA bei Pensionszusagen, DStR 2005, 272; *Briese*, Die Veranlassungsfrage bei der Nur-Pension, BB 2005, 2492; *Harle/Kulemann*, Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbHR 2005, 1275; *Höfer*, Entgeltumwandlung, Überversorgung und Pensionsrückstellungen, DB 2005, 132; *Paus*, Die 75 %-Grenze als Maßstab einer unzulässigen Überversorgung bei Pensionszusagen, FR 2005, 409; *Paus*, Der Gesundheitszustand als neue Einschränkung für Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 2005, 538; *Doetsch/Lenz*, Notwendigkeit der Unterscheidung von ersetzenden und ergänzenden Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2006, 1028; *Fuhrmann/Demuth*, Pen-

sionszusagen bei Unternehmensumwandlung, -verkauf und -einstellung, KÖSDI 2006, 15082; Haas, Verzicht auf „unliebsame“ Pensionszusage als Gestaltungsmittel nutzen, GStB 2006, 88; Hoffmann, Aufhebung des Nichtanwendungserlasses zur Finanzierbarkeit von Pensionszusagen, GmbH-StB 2006, 21; Hoffmann, Zur Frage der Einordnung einer an den Kommanditisten-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG erteilten Pensionszusage als Sondervergütung, GmbHHR 2006, 719; Kiesewetter/Thaut, Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln und ihre Wirkung auf die Kosten von Pensionszusagen, ZVersWiss. 2006, 23; Korn, „Mittelbare“ Tätigkeitsvergütungen und Pensionszusagen an Mitunternehmer, BeSt. 2006, 18; Lohkamp/Fiala, Probleme bei der Gestaltung einer 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; Pradl, Restrukturierung von Pensionszusagen: Die Abfindung in der Gestaltung, GStB 2006, 64; Pradl, Die Auslagerung von Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, GStB 2006, 277; Schuhmann, Pensionszusagen und verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2006, 192; Erhart/Lücke, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183; Pradl, Die Ablösung von Pensionszusagen durch Übertragung der Rückdeckungsversicherung, GStB 2007, 357; Romeis, Alterspensionszusage an beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, StBp. 2007, 180; Wellisch/Quast/Machill, Abfindungen von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer: Bestimmung eines angemessenen Ausgleichsbetrags, BB 2007, 987; Briese, Verdeckte Einlage durch Verzicht auf Pensionsanwartschaften?, GmbHHR 2008, 568; Janssen, Der BFH im Elfenbeinturm – Pensionsabfindung zeitgleich mit Gehaltszahlungen ist vGA!, GStB 2008, 228; Risthaus, Verzicht eines GGF auf eine Pensionszusage, BetrAV 2008, 737; Alt/Stadlbauer, Abfindung von und Verzicht auf Pensionszusagen – Zulässigkeit und Konsequenzen, DStR 2009, 2551; Briese, Wechselwirkungen von Betriebsrentenrecht und Steuerrecht bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2009, 2346; Buddenbrock/König, Restrukturierungsmöglichkeiten von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer („GGF-Zusagen“), BetrAV 2009, 206; Fuhrmann, Steuerliche Fallstricke bei Pensionszusagen, StbJb. 2009/10, 291; Wellisch/Gahl, Zweifelsfragen bei der körperschaftsteuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer – Zur Wartezeit, Erdienbarkeit und Unverfallbarkeit einer Pensionszusage, BB 2009, 2340; Küting/Kußmaul/Keßler, Einfluss des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die Unternehmenslage am Beispiel der Pensionsverpflichtungen, DB 2009, 2557; Binnewies, Pensionsrückstellung – „Pflege, Aufzucht, Kompostierung“, Steueranwalt 2010/2011, 127; Harle, Die Werthaltigkeit der Pensionszusage im Falle eines Verzichts durch den GmbH-Gesellschafter, BB 2010, 1963; Janssen, Ein gefährlicher Irrtum bei Pensionszusagen – ein update, NWB 2010, 772; Linden, Gesellschafter-Geschäftsführer und Pensionszusagen – Durch Einfrieren ein Lohnsteuer- und Liquiditätsfiasco?, DStR 2010, 582; Risthaus, Verdeckte Einlage durch Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführer auf den „future-service“ seiner Pensionszusage, DStZ 2010, 212; Schwedhelm, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; Demuth/Fuhrmann, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur Pensionszusage: Überblick, Analyse, Gestaltungshinweise, KÖSDI 2011, 17618; Eisgruber, Der Verzicht auf den future service im Dschungel des versicherungsmathematischen Voodoo, Ubg 2011, 30; Janssen, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; Janssen, Pensionszusagen: Rechtsfolgen bei Verletzung der Probezeit, NWB 2011, 826; Janssen, Neue Wege zur Beseitigung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers, NWB 2011, 562; Lieb, Steuerliche Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei nach Zusageerteilung erfolgter Gehaltskürzung, BB 2011, 2546; Schothöfer/Killat, Plädoyer für eine zeitgemäße steuerrechtliche Behandlung der Pensionszusage, DB 2011, 896; Schumann, Die ertragsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen im Überblick, GmbH-StB 2011, 181; Haas, Überführung der Pensionszusage in eine Unterstützungskasse, DStR 2012, 987; Killat, Verzicht auf den Future-Service – nunmehr ein Ende der unendlichen Geschichte, DStZ 2012, 642; Rath/Zimmers, Geschäftsführer-Gehälter 2012, GmbH-Stpr. 2012, 1; Schwedhelm/Höpfner, Verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Bezug von Aktiv-Vergütungen und Pension, GmbHHR 2013, 800; Wellisch/Siebert, Finanzierung von Pensionszusagen mittels Entgeltumwandlung: körperschaftsteuerliche Angemessenheitsprüfung bei GGF, BB 2013, 427; Bareis, Kapitalab-

findung für Pensionszusagen als verdeckte Gewinnausschüttung, FR 2014, 493; *Briese*, Aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2014, 801; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Pensionsabfindungen: Zur BFH-Kreation einer gleichzeitigen verdeckten Einlage, BB 2014, 1567; *Jakob/Zorn*, „Nichtausscheiden“ als Damoklesschwert für nicht ausfinanzierte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer?, DStR 2014, 77; *Kohlhepp*, Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2013/2014, DB 2014, 2910; *Briese*, Nachzahlungsverbot bei Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 2015, 2408; *Briese*, Rechtliche Grundlagen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 463; *Briese*, Praktische Auswirkungen der Überversorgung bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und Arbeitnehmer, GmbHR 2015, 635; *Ott*, Verzicht und Abfindung von Pensionsansprüchen als Steuerfalle, DStR 2015, 2262; *Schwetlik*, Erdienbarkeit bei endgehaltsabhängiger Pensionszulage, EStB 2015, 348; *Wellisch/Kutzner*, Mittelbare Pensionserhöhungen bei endgehaltsabhängigen Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, BB 2015, 2731; *Ott*, Die steuerrechtliche Behandlung von Pensionszusagen, StuB 2016, 214; *Dommermuth/Veh*, Probezeit bei der betrieblichen Altersversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers, DStR 2017, 2249; *Neufang/Schäfer/Stahl*, Pensionszusagen – Maßnahmen zur „Entsorgung“, BB 2017, 1559; *Paus*, Gelten zukünftig sachgerechte Maßstäbe für die Abgrenzung verdeckter Gewinnausschüttungen?, NWB 2018, 2956; *Pfaffmann*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fragen der Erdienbarkeit von Versorgungszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DB 2019, 984.

aa) Prüfungsreihenfolge für Pensionszusagen

283

Unterschiedsbetragsminderung: Pensionszusagen einer KapGes. können nur insoweit zu einer Unterschiedsbetragsminderung führen, als die Voraussetzungen des § 6a EStG (Rechtsanspruch des Pensionsberechtigten auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen, keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen, kein schädlicher Vorbehalt sowie schriftliche Erteilung der Pensionszusage mit eindeutigen Angabe zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der Pensionsleistungen) eingehalten sind (s. § 6a EStG Anm. 24 ff.). Zuführungen zur Pensionsrückstellung, die diesen Anforderungen nicht entsprechen, sind bereits innerhalb der Bilanz zu korrigieren; eine vGA scheidet insoweit schon dem Grunde nach aus (BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v. 20.12.2006 – I R 29/06, BFH/NV 2007, 1350; R 8.7 Satz 3 KStR 2015; s. auch Anm. 108 „Abgrenzung zur handelsrechtlichen Bilanzierung“). Bilanztechnisch ist zu beachten, dass § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) neue Regelungen zur Saldierung der Pensionsverpflichtungen mit dem sie deckenden Vermögen enthält, die dazu führen, dass die betriebliche Altersversorgung nur noch eingeschränkt aus der Bilanz ersichtlich ist (krit. *Küting/Kußmaul/Keßler*, DB 2009, 2557); Einfluss auf die Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung hat diese Änderung indes nicht.

Prüfung der gesellschaftlichen Veranlassung: Liegt eine Unterschiedsbetragsminderung vor, kommt es für die Annahme einer vGA auf das Vorliegen einer gesellschaftlichen Veranlassung an. Für diese Frage hat der BFH im Laufe der Jahre eine Reihe von Prüfungskriterien entwickelt. Maßgeblich ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Pensionsverpflichtung auch gegenüber einem Nichtgesellschafter eingegangen wäre. Die Prüfung knüpft an die Verhältnisse im Zeitpunkt der Zusage an. Im Rahmen des Fremdvergleichs sind insbes. die Kriterien Erdienbarkeit, Qualifikation des Geschäftsführers, voraussichtliche Ertragsentwicklung und Entgegenstehen betrieblicher Besonderheiten zu prüfen (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318). Die FinVerw. prüft Pensionszusagen

insbes. unter den Kriterien Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Angemessenheit (R 8.7 Satz 6 KStR 2015); eine nicht finanzierbare Pensionszusage kann uE nicht als ernsthaft vereinbart angesehen werden.

284 **bb) Formale Kriterien des Fremdvergleichs**

Pensionszusagen zugunsten Nichtgesellschafter als Vergleichsmaßstab: Wird einem Nichtgesellschafter die gleiche Pensionszusage erteilt wie einem Gesellschafter, sind die Anforderungen an den Fremdvergleich idR erfüllt (BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 972). Allein aus der Tatsache, dass anderen Betriebsangehörigen keine Pensionszusage gewährt wurde, kann nicht auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis geschlossen werden (BFH v. 17.5.1995 – I R 105/94, BStBl. II 1996, 423). Wird einem GesGf. eine Pensionszusage erteilt, dem Fremdgeschäftsführer jedoch nicht, wird die Zusage idR durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein (BFH v. 10.3.1993 – I R 118/91, BStBl. II 1993, 604, zu einer Versorgungszusage im Rahmen eines Ehegattenarbeitsverhältnisses); im Einzelfall ist allerdings eine Detailprüfung erforderlich.

Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter: Für die Anerkennung von Pensionszusagen zugunsten beherrschender Gesellschafter sind die üblichen Sonderbedingungen – im Vorhinein geschlossene klare und eindeutige Vereinbarungen (s. Anm. 144) – zu beachten. Mit Blick auf das Rückwirkungsverbot können bei der Bemessung des Erdienungszeitraums und der Probezeit vor der Pensionszusage geleistete Dienstzeiten nicht berücksichtigt werden. Das Erfordernis einer klaren und eindeutigen Regelung, nach der die Höhe der zugesagten Leistungen bestimmbar sein muss, ist seit dem StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) bereits Tatbestandsmerkmal der Regelungen in § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Wird in der Pensionszusage nur eine fiktive Jahresnettoprämie angegeben, ist dies nur ausreichend, wenn die Höhe des anzusetzenden Rechnungszinsfußes sich entweder aus der Zusage ergibt oder von einem Versicherungsmathematiker der übliche Zinsfuß zugrunde gelegt wird (BFH v. 24.3.1999 – I S 8/98, BFH/NV 1999, 1643); im entschiedenen Fall war eine vGA anzunehmen, nach aktuellem Recht wäre die Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu kürzen. Die Regelungen zum beherrschenden Gesellschafter finden ebenfalls Anwendung, wenn die Pension einer diesem nahestehenden Person oder mehreren Minderheitsgesellschaftern gleichzeitig zugesagt wird (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1073).

285 **cc) Erdienbarkeit der Pensionszusage**

Erdienungszeitraum: Versorgungsansprüche müssen in der verbleibenden Beschäftigungsdauer erdient werden können. Die Rspr. orientiert sich hierbei an der Wartezeit nach § 1 Abs. 1 BetrAVG aF zur Unverfallbarkeit der betrieblichen Altersversorgung. Beim beherrschenden Gesellschafter muss im Zeitpunkt der Zusage die verbleibende Dienstzeit im Unternehmen mindestens zehn Jahre betragen (stRspr., zB BFH v. 21.12.1994 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419). Das Ende des Erdienungszeitraums von zehn Jahren darf auch nach dem 65. Lebensjahr liegen, wenn der Geschäftsführer sich zu einer entsprechend längeren Tätigkeit verpflichtet (BFH v. 19.5.1998 – I R 36/97, BStBl. II 1998, 689). Beim nicht beherrschenden GesGf. kann auch im Zeitpunkt der Zusage bereits geleistete Dienstzeit im Unternehmen angerechnet werden. Bei einer (bereits bestehenden) Betriebszugehörigkeit von mehr als zwölf Jahren ist es ausreichend, wenn die verbleibende Dienstzeit

drei Jahre beträgt (BFH v. 24.1.1996 – I R 41/95, BStBl. II 1997, 440; BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 22); in anderen Fällen darf der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (dh. dem vereinbarten frühestmöglichen Zeitpunkt des Pensionsbezugs) – wie beim beherrschenden Gesellschafter – nicht weniger als zehn Jahre betragen. Der Erdienungszeitraum von zehn Jahren gilt auch für die nachträgliche Erhöhung einer bereits erteilten Zusage (BFH v. 23.9.2008 – I R 62/07, GmbHR 2009, 217; BFH v. 20.5.2015 – I R 17/14, BStBl. II 2015, 1022). Wird vor Erteilung der Pensionszusage die Beteiligungsquote auf einen nicht beherrschenden Anteil abgesenkt, kann nach Auffassung der FinVerw. ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO anzunehmen sein, wenn kurz nach der Zusage die Stellung als beherrschender Gesellschafter wieder hergestellt wird; die wirtschaftlichen Gründe dafür sind besonders sorgfältig zu prüfen.

- ▶ *Die Finanzverwaltung* hat die Grundsätze der BFH-Rspr. übernommen (BMF v. 1.8.1996 – IV B 7 - S 2742 - 88/96, BStBl. I 1996, 1138, zum beherrschenden Gesellschafter; BMF v. 7.3.1997 – IV B 7 - S 2742 - 20/97, BStBl. I 1997, 637, zum nicht beherrschenden Gesellschafter). Die Rechtsgrundsätze werden auf Pensionszusagen angewendet, die nach der Veröffentlichung der Urte. des BFH v. 24.1.1996 (I R 41/95, BStBl. II 1997, 440) und BFH v. 18.8.1999 (I R 10/99, BFH/NV 2000, 22) vereinbart worden sind. Altfälle werden nach der bisherigen Verwaltungspraxis entschieden, die regelmäßig einen kürzeren Erdienungszeitraum vorsah.
- ▶ *Stellungnahme:* Der BFH hält an den längeren Erdienbarkeitsfristen auch nach der Einfügung des § 1b BetrAVG mW v. 1.1.2001 durch das Altersvermögensgesetz v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310), in der die Unverfallbarkeitsfrist auf fünf Jahre verkürzt wurde, grds. fest (BFH v. 19.11.2008 – I B 108/08, GmbHR 2009, 440). Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (BMF v. 13.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 27/03, BStBl. I 2003, 300). Seit 1.1.2018 beträgt die Unverfallbarkeitsfrist nach § 1b BetrAVG nunmehr nur noch drei Jahre. Die Koppelung an das BetrAVG aF wird sowohl wegen des fehlenden sachlichen Bezugs als auch wegen der Nichtbeachtung der nach der Neuregelung kürzeren Fristen uE zu Recht kritisiert (vgl. FG München v. 25.8.2004 – 7 K 4780/02, EFG 2004, 1863, rkr.; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1097; *Höfer/Kaiser*, DStR 2003, 274; aA *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 973). Bei der Frage der Erdienbarkeit geht es nicht um eine unmittelbare Anwendung des BetrAVG. Die Bezugnahme auf die im BetrAVG enthaltenen Fristbestimmungen dient vielmehr ausschließlich dem Ziel, den arbeitsrechtl. Vorschriften eine Leitlinie für die rein strechtl. Beurteilung der Erdienbarkeit zu entnehmen (glA *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 973). Der BFH hat, der Kritik folgend, Erdienbarkeitsfristen nicht mehr als starre Typisierung, sondern zur verlässlicheren praktischen Handhabung für den unbestimmten Begriff der Erdienensdauer herangezogen (zB BFH v. 30.1.2002 – I R 56/01, BFH/NV 2002, 1022). Dementsprechend wurden in Ausnahmefällen bereits kürzere Zeiträume anerkannt (BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04, BFH/NV 2005, 245: Unterschreitung von zwei Monaten; BFH v. 24.4.2002 – I R 43/01, BStBl. II 2003, 416: acht Jahre und zwei Monate bei einem Geschäftsführer, der in der früheren DDR keine Altersversorgung aufbauen konnte; FG Berlin-Brandenb. v. 27.6.2007 – 12 K 8253/06 B, EFG 2007, 1731, rkr.: sieben Jahre und neun Monate bei einem Geschäftsführer, der für die wirtschaftliche Entwicklung der GmbH überragende Bedeutung hatte). Das Urte. des BFH v. 24.4.2002 (BFH v. 24.4.2002 – I R 43/01,

BStBl. II 2003, 416) wird von der FinVerw. jedoch nur in vergleichbaren Ausnahmefällen angewandt (BMF v. 13.5.2003 – IV A 2 - S 2742 - 27/03, BStBl. I 2003, 300). Noch kürzere Erdienenszeiträume hat BFH v. 23.7.2003 (BFH v. 23.7.2003 – I R 80/02, BStBl. II 2003, 926) bei einem 63-jährigen Geschäftsführer und einer Dienstzeit von sechs Jahren, BFH v. 14.7.2004 (BFH v. 14.7.2004 – I R 14/04, BFH/NV 2005, 245) bei einer Dienstzeit von sieben Jahren und sieben Monaten und BFH v. 8.6.2005 (BFH v. 8.6.2005 – I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252) bei einer Dienstzeit von acht Jahren abgelehnt. Auf zeitliche Komponenten sollte uE bei der Prüfung der Erdienbarkeit verzichtet werden (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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; *Paus*, NWB 2018, 2956); insbes. bei Pensionszusagen, die nur eine Lücke in der Altersversorgung schließen, sollte eine Abkehr vom zehnjährigen Erdienenszeitraum möglich sein (abl. BFH v. 22.8.2007 – I B 5/07, juris, betr. die Gewährung einer Pensionszusage in moderater Höhe an Genossenschaftsvorstand zwei Monate vor Dienstende). In diesen Fällen könnte die zu berücksichtigende Höhe nach der verbleibenden Erdienensdauer berechnet werden (vgl. *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 728 [1/2018]). Der BFH hat hierzu bisher lediglich angedeutet, dass ein Abweichen vom regulären Erdienenszeitraum für möglich erachtet wird (BFH v. 21.12.1998 – I R 98/93, BStBl. II 1995, 419).

- **Mittelbare Versorgungszusagen:** Die Prüfung der Erdienbarkeit ist auch bei mittelbaren Versorgungszusagen erforderlich (BFH v. 20.7.2006 – I R 33/15, BStBl. II 2017, 66) dort bei einer UKassenzusage, s. Anm. 290 zur Direktversicherung).
- **Entgeltumwandlung und Wechsel des Durchführungswegs:** Werden bestehende Gehaltsansprüche in eine Rentenanwartschaft umgewandelt, ist eine Prüfung der Erdienbarkeit nicht erforderlich. Auch wenn bei bestehender Versorgungszusage lediglich der Durchführungsweg gewechselt wird, zB durch eine wertgleiche Umstellung einer Direktzusage in eine UKassenzusage, löst dies keine neue Erdienbarkeitsprüfung aus. Der BFH v. 7.3.2018 (BFH v. 7.3.2018 – I R 89/15, BStBl. II 2019, 70) hat seine noch in der Entsch. v. 20.7.2006 (BFH v. 20.7.2006 – I R 33/15, BStBl. II 2017, 66) vertretene gegenteilige und in der Literatur stark kritisierte Rechtsauffassung revidiert (vgl. *Manhart/Mische*, BB 2016, 2788; *Briese*, GmbHR 2016, 1275). Mit der amtlichen Veröffentlichung des Urt. ist auch davon auszugehen, dass die FinVerw. an ihrer vormalig abweichenden Rechtsauffassung (BMF v. 9.12.2002 – IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393) nicht mehr festhält. Erfolgt im Zusammenhang mit der Entgeltumwandlung eine unübliche Gehaltsanhebung, kann der Erhöhungsbetrag als Neuzusage zu qualifizieren sein, mit der Folge, dass auch die Anforderungen an die Erdienbarkeit erfüllt sein müssen (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1099; Schl.-Holst. FG v. 4.7.2017 – I K 201/14, EFG 2017, 1457, Az. BFH I R 56/17).

Vordienstzeiten in anderen Unternehmen eines nicht beherrschenden Gesellschafters (zB in einem Einzelunternehmen, das später in die Gesellschaft eingebracht oder an diese veräußert wurde) können angerechnet werden (BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504). Die Tätigkeit eines beherrschenden Gesellschafters als Inhaber oder Gesellschafter eines Vorläuferunternehmens kann wegen des strikten Rückwirkungsver-

bots indes nicht angerechnet werden (BFH v. 25.5.1988 – I R 107/84, BStBl. II 1989, 43; BFH v. 10.11.1993 – I R 36/93, BFH/NV 1994, 827).

Altersgrenzen bei der Zusage: Die Erdienbarkeit hängt entscheidend vom Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Pensionszusage und vom Eintritt des Versorgungsfalls ab.

- ▶ **Höchstzusagealter:** Nach Eintritt des 60. Lebensjahres erteilte Pensionszusagen führen regelmäßig zu vGA, da das Risiko einer vorzeitigen Inanspruchnahme nach Vollendung des 60. Lebensjahres überdurchschnittlich ansteigt (BFH v. 5.4.1995 – I R 138/93, BStBl. II 1995, 478; BFH v. 23.7.2003 – I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; BFH v. 11.9.2013 – I R 26/12, BFH/NV 2014, 728; zur Möglichkeit der Vereinbarung einer versorgungsfreien Wartezeit s. Anm. 286).
- ▶ **Mindestpensionsalter:** Maßgeblich ist immer das vereinbarte Pensionierungsalter, ein tatsächlich früherer Eintritt in den Ruhestand ist unbeachtlich. Im Zeitpunkt eines tatsächlichen früheren Eintritts in den Ruhestand erfolgt eine Nachberechnung der Rückstellung nach § 6a EStG. Bei einem beherrschenden Gesellschafter, der zum einen ein besonderes Interesse an den Geschicken seiner Gesellschaft hat und der weiterhin nicht zum Eintritt in den Ruhestand gezwungen werden kann, ist aus Erfahrung davon auszugehen, dass er mindestens bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres arbeitet; die allgemeine Entwicklung des Pensionierungsalters in der gesetzlichen Rentenversicherung – zur Ausdehnung auf das 67. Lebensjahr s. § 35 Satz 2 SGB VI sowie das Rentenversicherungs-Altersgrenzenanpassungsgesetz v. 20.4.2007, BGBl. I 2007, 554, zur Beschränkung auf das 63. Lebensjahr in bestimmten Fällen s. Rentenversicherungs-Leistungsverbesserungsgesetz v. 23.6.2014, BGBl. I 2014, 787 – hat sozialpolitische Gründe und muss uE nicht deckungsgleich auf die stl. Beurteilung von vGA übertragen werden (glA. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1094); vielmehr spräche das Hin und Her der Sozialgesetzgebung einmal mehr dafür, die Koppelung an das BetrAVG nunmehr aufzugeben (s.o.; idS auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1096f.). Nach der Rspr. ist auch dann von einem Eintritt des Versorgungsfalls mit 65 Jahren auszugehen, wenn die Zusage auf das 70. Lebensjahr erteilt wird, aber die Option besteht, bereits im Alter von 65 Jahren in den Ruhestand zu treten (BFH v. 28.6.2005 – I R 25/04, BFH/NV 2005, 2252). Abweichungen vom Mindestpensionsalter sind nur in Ausnahmefällen möglich: So ist es etwa nicht zu beanstanden, wenn für Behinderte (§ 2 Abs. 2 SGB IX) eine vertragliche Altersgrenze von (mindestens) 60 Jahren zugrunde gelegt wird. Weitere Ausnahmesituationen, insbes. aus gesundheitlichen Gründen, sind im Einzelfall denkbar (BFH v. 8.5.1963 – I 199/61 U, BStBl. III 1963, 339). Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter ist das vertraglich vereinbarte Pensionierungsalter grds. anzuerkennen; bei einer vertraglichen Altersgrenze von weniger als 60 Jahren ist uE aber davon auszugehen, dass keine ernsthafte Vereinbarung vorliegt. Demgegenüber fehlt es an der tatsächlichen Durchführung des Vertrags, wenn der beherrschende GesGf. einer GmbH, dem im Alter von 58 Jahren auf das vollendete 68. Lebensjahr von der KapGes. vertraglich eine monatliche Altersrente zugesagt worden ist, bereits im Alter von 63 Jahren aus dem Unternehmen als Geschäftsführer ausscheidet (BFH v. 25.6.2014 – I R 76/13, BStBl. II 2015, 665). Es ist unschädlich, wenn in der Pensionszusage eine Option zur Nutzung der gesetzlichen Möglichkeit der flexiblen Altersgrenze vereinbart wird; die Berechnung der Rückstellung hat jedoch auch in diesen Fällen auf das 65. Lebensjahr zu erfolgen (BFH v. 11.4.1990 – I R 95/88, BFH/NV 1991, 659; BFH v.

23.1.1991 – I R 113/88, BStBl. II 1991, 379; BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; für nicht beherrschende Gesellschafter s. auch BMF v. 5.5.2008 – IV B 2 – S 2176/07/0009, BStBl. I 2008, 569).

- **Höchstpensionsalter:** Als Höchstpensionsalter ist das 74. Lebensjahr anzusehen (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1092).

286 dd) Probezeiten, 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; BFH v. 16.12.1992 – I R 2/92, BStBl. II 1993, 455; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924; FG Berlin-Brandenb. v. 3.12.2013 – 6 K 6326/10, EFG 2014, 482, rkr.; krit. Cramer, DStR 1998, 1665; Janssen, NWB 2010, 3455; Dommermuth/Veh, DStR 2017, 2249). Innerhalb der angemessenen Probezeit darf keine Zusage erteilt werden.

- **Dauer der Probezeit:** Die Rspr. sieht grds. eine Probezeit von fünf Jahren, bei einschlägig berufserfahrenen Personen von 2¼ Jahren als ausreichend an (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BFH v. 17.3.2010 – I R 19/09, BFH/NV 2010, 1310 = GmbHR 2010, 826; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BFH/NV 2010, 1709 = GmbHR 2010, 924; FG Sachs.-Anh. v. 3.11.2010 – 3 K 1350/03, juris, rkr.; FG Hamb. v. 13.7.2011 – 1 K 174/10, juris, rkr.). Die FinVerw. geht von einer Mindestprobezeit von zwei bis drei Jahren aus (BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 – S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Rz. 1). Erfahrung als Geschäftsführer und Branchenkenntnisse können eine kürzere Probezeit rechtfertigen. Auf eine Probezeit kann verzichtet werden, wenn der Geschäftsführer diese Tätigkeit in Fällen der Umwandlung, Veräußerung oder Betriebsaufspaltung bereits in einem Vorgängerunternehmen ausgeübt hat (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/97, BStBl. II 1999, 318; BFH v. 18.8.1999 – I R 10/99, BFH/NV 2000, 225; BFH v. 15.3.2000 – I R 40/99, BStBl. II 2000, 504; BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 – S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Rz. 1).
- **Versorgungsfreie Wartezeit:** Eine Pensionszusage kann auch unter der Prämisse vereinbart werden, dass eine Leistungspflicht der KapGes. entfällt, wenn der Versorgungsfall innerhalb einer angemessenen Wartezeit eintritt. Die Vereinbarung einer Wartezeit mit dem Geschäftsführer ist uE erforderlich, wenn auch andere ArbN eine solche zu erfüllen haben; sie ist im Gegenzug entbehrlich, wenn für die Pensionszusage eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde. Die Vereinbarung einer Wartezeit kann auch dazu genutzt werden, eine Probezeit mit einem älteren Geschäftsführer zu verkürzen oder zu ersetzen (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1081).

Künftige Ertragslage des Unternehmens: Bei Neugründung von KapGes. sind vor der Erteilung einer Pensionszusage zunächst gesicherte Erkenntnisse über die Ertragsentwicklung der Gesellschaft abzuwarten. Dazu sind idR mehrere Jahre erforderlich (BFH v. 30.9.1992 – I R 75/91, BFH/NV 1993, 330; BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Nach Auffassung der FinVerw. bedarf es dafür einer Erkenntnisfrist von mindestens fünf Jahren (BMF v. 14.12.

2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Rz. 1). Liegen nach den Umständen des Einzelfalls bereits nach einem kürzeren Zeitraum hinreichende Erkenntnisse vor, kann auch eine kürzere Erkenntnisfrist anerkannt werden (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 13.8.2002 – 2 K 1945/01, EFG 2003, 184, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 22.2.2006 – 1 K 372/02, DStRE 2006, 607, rkr.: drei Jahre und elf Monate; BFH v. 24.4.2002 – I R 18/01, BStBl. II 2002, 670: 13 Monate im Fall eines sog. *management-buy-out*, zust.: BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Rz. 1). Der Abschluss einer Rückdeckungsversicherung kann eine Erkenntnisfrist nicht ersetzen (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262; ebenso *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1138).

Folgen einer unangemessen kurzen oder nicht vereinbarten Probe- oder Wartezeit: Zuführungen zu einer Pensionsrückstellung, bei deren Erteilung keine angemessene Probezeit vereinbart wurde oder die vor Abwarten einer wirtschaftlichen Erprobungsphase erteilt wurde, sind nicht nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten. Auch nach Ablauf der Probezeit wächst die Pensionszusage nicht in die stl. Anerkennung hinein (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41). Die FinVerw. hat ihre entgegenstehende Auffassung (BMF v. 14.5.1999 – IV C 6 - S 2742 - 9/99, BStBl. I 1999, 512), wonach solche Zuführungen nur bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als vGA zu werten seien, aufgegeben (BMF v. 14.12.2012 – IV C 2 - S 2742/10/10001, BStBl. I 2013, 58, Rz. 2) und wendet die geänderte Auffassung auf Pensionsvereinbarungen an, die nach dem 29.7.2010 abgeschlossen wurden.

Unverfallbarkeit: In seiner neueren Rspr. hat der BFH auch Pensionszusagen mit sofortiger Unverfallbarkeit anerkannt (BFH v. 4.5.1998 – I R 131/97, BFH/NV 1998, 1530). Insbesondere die Vereinbarung einer ratierlichen Unverfallbarkeit, bei der sich die Pensionsleistung im Fall des vorzeitigen Ausscheidens des Berechtigten zeitanteilig nach der geleisteten Dienstzeit bemisst, führt nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 22.1.2002 – I B 75/01, BFH/NV 2002, 659; BFH v. 20.8.2003 – I R 99/02, BFH/NV 2004, 373; BMF v. 9.12.2002 – IV A 2 - S 2742 - 68/02, BStBl. I 2002, 1393). Ist eine vollständige Unverfallbarkeit vereinbart, liegt indes uE in Höhe des Unterschiedsbetrags zu dem Wert, der sich bei einer ratierlichen 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* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1083; *Höfer*, DStR 2003, 274).

ee) Ernsthaftigkeit der Pensionszusage

287

Rückdeckungsversicherung: Eine Rückdeckungsversicherung sichert die künftige tatsächliche Erfüllung der Pensionsverpflichtung ab. Der Abschluss einer solchen Versicherung ist für die Annahme einer ernsthaften Vereinbarung aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 15.10.1997 – I R 42/97, BStBl. II 1999, 316; BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653), kann aber gleichwohl als Indiz für die Ernstlichkeit der Vereinbarung gewertet werden (BFH v. 11.2.1998 – I R 73/97, BFH/NV 1998, 1262). Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung bleiben auch dann BA, wenn die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1138; *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1031).

Finanzierbarkeit der Pensionszusage: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde eine Pensionszusage nur dann erteilen, wenn sich die sich verpflichtende Gesellschaft die Zusage wirtschaftlich leisten kann. Ist die Versorgungsverpflichtung im Zeitpunkt der Zusage nicht finanzierbar, ist sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt insoweit zu einer vGA.

- *Berechnung der Finanzierbarkeit:* Die Finanzierbarkeit ist nicht gegeben, wenn die Passivierung des nach den Regeln der Versicherungsmathematik ermittelten Barwerts der Pensionsverpflichtung (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG) zu einer (fiktiven) Überschuldung im insolvenzrechtl. Sinne führen würde (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147; BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1025; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1116). In die Berechnung des Barwerts sind die stillen Reserven sowie der Anspruch aus einer etwaigen Rückdeckungsversicherung einzubeziehen. Auch ein Firmenwert ist einzubeziehen, wird aber nur in den Fällen relevant sein, in denen der Betrieb fortgeführt oder veräußert werden kann. Zukünftige Ertragsaussichten sind zu berücksichtigen (BFH v. 7.11.2001 – I R 79/00, BStBl. II 2005, 659; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 718 [1/2018]); WG des Gesellschafters sind, auch im Fall der Betriebsaufspaltung nicht einzubeziehen (BFH v. 18.12.2002 – I R 44/01, BFH/NV 2003, 945; anders uU im Konzernverbund, vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1112). Kann die KapGes. einen niedrigeren Teilwert der Pensionsverpflichtung nachweisen, ist dieser anstelle des Barwerts anzusetzen (BFH v. 4.9.2002 – I R 7/01, BStBl. II 2005, 662). Wurde eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, ist die Finanzierbarkeit – jedenfalls ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – geben (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147), es sei denn, die Gesellschaft ist voraussichtlich wirtschaftlich nicht in der Lage, die Beiträge zu zahlen (BFH v. 31.3.2004 – I R 65/03, BStBl. II 2005, 664).
- *Umfang der Finanzierbarkeit:* Deckt eine Pensionszusage neben der Altersversorgung auch die Hinterbliebenen- und Invaliditätsversorgung mit ab, ist jedes Risiko gesondert zu betrachten. Eine insgesamt nicht finanzierbare Pensionszusage kann dennoch hinsichtlich einzelner Risiken finanzierbar und damit stl. anzuerkennen sein (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653; BFH v. 20.12.2000 – I R 15/00, BStBl. II 2005, 657; BFH v. 24.1.2001 – I R 14/00, BFH/NV 2001, 1147), denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde statt einer nicht finanzierbaren stets eine finanzierbare Pensionszusage 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 in die stl. Anerkennung hineinwachsen (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Erforderlich ist bei späterer Finanzierbarkeit zumindest eine (vertragliche) Bestätigung der Pensionszusage (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1136); diese kann uU auch im Abschluss einer Rückdeckungsversicherung zu sehen sein (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 718 [1/2018]).
- *Anpassung an geänderte Verhältnisse:* Die Finanzierbarkeit ist grds. nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Zusage zu prüfen (BFH v. 22.10.1998 – I R 29/98, BFH/NV 1999, 558). Verschlechtern sich später die wirtschaftlichen Verhältnisse, sodass eine Finanzierbarkeit zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr

gegeben ist, stellen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung nur dann vGA dar, wenn eine Anpassung der Pensionszusage gegenüber dem GesGf. zivilrechtl. durchsetzbar wäre (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Die vertragliche Vereinbarung einer solchen Klausel stellt keinen schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG dar (R 6a Abs. 4 EStR). Auch kann uE in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Anpassungs- oder Widerrufsvorbehalts in der ursprünglichen Zusage nicht schon eine vGA gesehen werden.

- ▶ *Die Finanzverwaltung* hat die genannten Grundsätze der BFH-Rspr. zur Finanzierbarkeit übernommen (BMF v. 6.9.2005 – IV B 7 - S 2742 - 69/05, BStBl. I 2005, 875; s. auch BFH v. 21.8.2007 – I R 74/06, BStBl. II 2008, 277, zur Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO).
- ▶ *Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers*: Der freiwillige Verzicht eines GesGf. auf seinen Pensionsanspruch ist grds. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Die Pensionsrückstellung ist aufzulösen; in Höhe des noch werthaltigen Teils liegt eine verdeckte Einlage vor, die zu einem Zufluss von Arbeitslohn und in gleicher Höhe zu AK auf die Beteiligung führt (BFH v. 9.7.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208; krit. *Briese*, DStR 2017, 2135). Die verdeckte Einlage bemisst sich nach den Wiederbeschaffungskosten, also dem Betrag, den ein GesGf. im Zeitpunkt des Verzichts hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben. Es sind aber Umstände denkbar, nach denen ein Verzicht auch ohne Rechtsgrundlage betrieblich veranlasst sein kann, etwa wenn er erfolgt, um eine Insolvenz abzuwenden. Es ist vorstellbar, dass auch ein Nichtgesellschafter in diesem Fall zumindest teilweise und vorübergehend auf seine Versorgung verzichten würde, um seinen Arbeitsplatz zu sichern. Es ist auch nicht zu beanstanden, wenn der Geschäftsführer vor einem (Teil-)Verzicht zunächst die weitere Entwicklung und ggf. eine Verbesserung der Situation abwartet, es sei denn, die Pensionsrückstellung würde zu einer insolvenzrechtl. Überschuldung führen (BFH v. 8.11.2000 – I R 70/99, BStBl. II 2005, 653). Bei Besserung der Ertragslage kann die Pensionszusage wieder angehoben werden.
- ▷ *Verzicht auf den future service*: Durch einen Verzicht auf künftig noch zu erdienende Pensionsanwartschaften (sog. *future service*) soll die Pensionsrückstellung auf den bereits erdienten Teil der Pensionszusage „eingefroren“ und damit erreicht werden, dass es nicht zu einer verdeckten Einlage (und damit auf Ebene des GesGf. nicht zu einem Zufluss von stpfl. Arbeitslohn und nachträglichen AK auf seine Beteiligung) kommt. Durch den Verzicht auf den sog. *future service* kommt es zu einer betragsmäßigen Reduzierung der gesamten Versorgungsanwartschaft (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1134c). Auch bilanziell wird der Verzicht ab dem folgenden Bilanzstichtag so behandelt, als wäre von Anfang an die verminderte Pension zugesagt worden. Die strechtl. Konsequenzen waren bis zum Erlass des BMF-Schreibens v. 14.8.2012 (BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874) zT umstritten (zur Diskussion s. etwa *Risthaus*, BetrAV 2008, 737; *Alt/Stadlbauer*, DStR 2009, 2551; *Wellisch/Gellrich*, NWB 2009, 2470; *Janssen*, NWB 2010, 772; *Linden*, DStR 2010, 582; *Risthaus*, DStZ 2010, 212; *Janssen*, NWB 2011, 562; *Eisgruber*, Ubg 2011, 30; *Altendorf*, GmbHR 2011, 1186; *Bandl*, StuB 2012, 782; *Killat*, DStZ 2012, 643; *Janssen*, NWB 2012, 508; *Janßen*, NWB 2012, 3230; *Siebert*, DStR 2013, 1251; *Bisle*, SteuK 2013, 31).

- ▷ *Vollständiger Verzicht*: Die FinVerw. geht davon aus, dass im Falle des vollständigen Verzichts auf eine Pensionsanwartschaft vor Eintritt des Versorgungsfalls eine verdeckte Einlage in Höhe des bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Anteils des Versorgungsanspruchs vorliegt (BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874, Rz. 2).
- ▷ *Bei einem teilweisen Verzicht* ist eine verdeckte Einlage insoweit anzunehmen, als der Barwert der bis zu dem Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Versorgungsleistungen des GesGf. den Barwert der nach dem Teilverzicht noch verbleibenden Versorgungsleistungen übersteigt. Dabei kann als erdienter Teil der Versorgungsleistungen der zeitanteilig erdiente Anwartschaftsbarwert ab Pensionszusage (beim beherrschenden GesGf., sog. s/t-Anwartschaftsbarwert) bzw. ab Beginn des Dienstverhältnisses (beim nicht beherrschenden GesGf., sog. m/n-Anwartschaftsbarwert) angesetzt werden. Bei einem Verzicht auf den *future service* kann die reduzierte Versorgungszusage dann so bemessen werden, dass sie genau dem erdienten Anteil der bisherigen Versorgungszusage entspricht (Rechtsfolge: verdeckte Einlage = 0 €; vgl. BMF v. 14.8.2012 – IV C 2 - S 2743/10, BStBl. I 2012, 874, Rz. 3; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1134c).

288 ff) Angemessenheit der Pensionszusage

Gesamtausstattung: Die Pensionszusage ist als Bestandteil der Vergütung eines Geschäftsführers in die Prüfung der Angemessenheit der Gesamtausstattung einzubeziehen (BFH v. 11.9.1968 – I 89/63, BStBl. II 1968, 809). Als Wert ist der Jahresnettowert anzusetzen, der dem Betrag entspricht, der für einen entsprechenden Versicherungsschutz unter Berücksichtigung des Alters im Zusagezeitpunkt – ohne Berücksichtigung von Abschluss- und Verwaltungskosten – aufzuwenden wäre (BFH v. 4.8.1959 – I 4/59 S, BStBl. III 1959, 374; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132). Sieht die Pensionszusage spätere Erhöhungen vor oder wird sie später erhöht, ist die fiktive Jahresnettoprämie für den Erhöhungsbetrag auf den Zeitpunkt der Erhöhung der Pensionszusage zu berechnen; dabei ist von den Rechnungsgrundlagen auszugehen, die für die Berechnung der Pensionszusage verwendet werden (glA H 8.7 „Angemessenheit“ KStH).

Übersorgung: Pensionszusagen sind unter verschiedenen Gesichtspunkten auf eine mögliche Übersorgung hin zu überprüfen. Wird eine Übersorgung festgestellt, ist die Pensionszusage bereits nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG in der StBil. zu korrigieren und führt zunächst nicht zum Vorliegen einer vGA (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1141; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 575 [8/2013]; 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.; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 736 [1/2018]).

- *Verhältnis zu den aktiven Dienstbezügen*: Ein Missverhältnis zu den aktiven Dienstbezügen kann zu einer Übersorgung führen. Eine solche nimmt die Rspr. regelmäßig (dh. typisierend) an, wenn die zugesagten Altersversorgungsbezüge 75 % der letzten Aktivbezüge übersteigen (BFH v. 17.5.1995 – I R 16/94, BStBl. II 1996, 420; BFH v. 31.3.2004 – I R 70/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v.

31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 937; BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665; BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1128; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Pensionszusage; 3.2 Überversorgung“ [9/2017]) und/oder künftige Entwicklungen des Gehalts vorweggenommen werden (Hess. FG v. 15.2.2000 – 4 K 2677/97, EFG 2000, 454, rkr.). Maßgeblich sind wiederum die Verhältnisse im Zusagezeitpunkt; eine spätere Herabsetzung des Festgehalts führt nicht zwangsläufig zu einer Überversorgung; eine solche ist aber regelmäßig gegeben, wenn die Versorgungsanwartschaft trotz dauerhaft abgesenkter Aktivbezüge unverändert beibehalten und nicht ihrerseits gekürzt wird (BFH v. 27.3.2012 – I R 56/11, BStBl. II 2012, 665). Eine Überversorgung tritt bis zur Absenkung aber nur hinsichtlich der noch nicht erdienten Versorgungsanwartschaften ein (BFH v. 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208). Unter Aktivbezügen sind sämtliche Lohnbestandteile iSd. § 2 LStDV zu verstehen. Variable Gehaltsbestandteile werden in Höhe des Durchschnitts der letzten fünf Jahre angesetzt (BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045). Der Wert der Pensionsanwartschaft sowie vGA gehören nicht zu den maßgeblichen Aktivbezügen. Aus Vereinfachungsgründen sieht die Rspr. von einer Prüfung der Überversorgung ab, wenn die Aufwendungen für die Altersversorgung (ArbG- und ArbN-Anteil zur Sozialversicherung, freiwillige Leistungen des ArbG zur Altersversorgung und Zuführungen zur Pensionsrückstellung) 30 % des Arbeitslohns nicht übersteigen (BFH v. 8.10.1986 – I R 220/82, BStBl. II 1987, 205; BFH v. 5.2.1987 – IV R 198/84, BStBl. II 1987, 557, zur Direktversicherung für den ArbN-Ehegatten). Die FinVerw. hatte diese Vereinfachungsregelung zunächst übernommen, wendet sie aber seit dem 1.1. 2005 nicht mehr allg. an (BMF v. 3.11.2004 – IV B 2 - S 2176 - 13/04, BStBl. I 2004, 1045; krit. *Paus* FR 2005, 409). Verbindlich zugesagte Steigerungen zum Ausgleich späterer Gehaltssteigerungen oder zur Verminderung eines inflationsbedingten Wertverlusts der Anwartschaft können in angemessenem Rahmen – idR mit 3 % p.a. – berücksichtigt werden, ohne dass eine Überversorgung anzunehmen ist; Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung sind bei der Prüfung der Überversorgung anzurechnen (BFH v. 31.3.2004 – I R 79/03, BStBl. II 2004, 940).

- **Hinterbliebenenversorgung:** Übersteigen die Pensionsansprüche Hinterbliebener 60 % der dem Berechtigten zugesagten Pension, kann dies zu einer Überversorgung führen. Höhere Hinterbliebenenrenten können Indiz für das Vorliegen einer vGA sein (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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 – 6 K 632/99, EFG 2001, 525, rkr.). Auch die Hinterbliebenenversorgung für eine Lebensgefährtin ist anzuerkennen, soweit die Gesamtausstattung der Bezüge des Gesellschafters der Höhe nach angemessen ist (BFH v. 29.11.2000 – I R 90/99, BStBl. II 2001, 204; H 8.7 „Lebensgefährtin“ KStH 2015). Bei Verzicht auf die im Betriebsrentenrecht üblichen Spätehe- und Altersdifferenzklauseln können die auf die Hinterbliebenenversorgung entfallenden Zuführungsbeträge zur Pensionsrückstellung zu einer vGA führen.

- **Invaliditätsversorgung:** Die Zusage einer dienstzeitunabhängigen Invaliditätsversorgung iHv. 75 % des Bruttogehalts ist unter fremden Dritten unüblich; dies soll nach der Rspr. auch dann gelten, wenn die Versorgungsanwartschaft von der KapGes. aus Sicht des Zusagezeitpunkts finanziert werden kann, da sich die auf ArbG-Beiträge zurückzuführenden Invalidenleistungen allenfalls auf 20–25 % der Bezüge der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung belaufen könnten (BFH v. 28.1.2004 – I R 21/03, BStBl. II 2005, 841). Aus dieser Einzelfallentscheidung kann uE keine grundsätzliche Beschränkung von Invaliditätszusagen auf das Leistungsniveau der gesetzlichen Rentenversicherung abgeleitet werden (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 739 [1/2018]).
- **Nur-Pension:** In Abkehr von seiner früheren Rspr. hat der BFH (BFH v. 17.5.1995 – I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; BFH v. 26.1.1996 – X B 136/95, BFH/NV 1996, 471) die Auffassung vertreten, dass die Vereinbarung einer sog. Nur-Pension, also der Gewährung einer Pensionszusage anstelle aktiver Dienstbezüge, dem Fremdvergleich nicht standhält (best. durch BFH v. 9.11.2005 – I R 89/04, BStBl. II 2008, 523, für den Fall, dass keine Entgeltumwandlung zugrunde liegt; BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924). Die FinVerw. hatte die Rechtsauffassung des BFH zunächst übernommen (BMF v. 28.5.2005 – IV B 7 - S 2742 - 9/05, BStBl. I 2005, 387) und wendete sie auf Zusagen an, die nach dem 26.4.1996 erteilt worden sind. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Nur-Pensionen, die vor dem 27.4.1996 vereinbart wurden, wurden ab dem ersten nach dem 26.4.1996 endenden Wj. als vGA behandelt. Für die bis 31.12.2005 aus Anlass der Änderung der Rspr. vorgenommene Auflösung von Pensionsrückstellungen konnte iHv. 4/5 des aufzulösenden Betrags eine Rücklage gebildet werden, die iHv. mindestens je einem Viertel in den folgenden Wj. aufzulösen war. Im Fall einer rückgedeckten Nur-Pension konnte sich bei Überschreitung der 75 %-Grenze aber auch die Frage stellen, ob („nur“) eine Überversorgung vorliegt, die ggf. nach § 6a zu korrigieren ist (abl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1131 f.; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 736 [1/2018]). BMF v. 16.6.2008 (BMF v. 16.6.2008 – IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2008, 681) schränkte die Anwendung von BFH v. 9.11.2005 (BFH v. 9.11.2005 – I R 89/04, BStBl. II 2008, 523) allerdings wieder dahin ein, dass bei Nur-Pensionen mangels laufender Gehaltsansprüche in der Anwartschaftsphase die Vorwegnahme künftiger Gehaltsansprüche iSv. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG nicht möglich sei (zust. *Pitzke*, NWB 2008, 2639; krit. *Janssen*, NWB 2008, 2741). Nachdem der BFH v. 28.4.2010 (BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, BStBl. II 2013, 41) abermals entschieden hatte, dass die Zusage einer Nur-Pension zur Überversorgung führt, wenn dieser Verpflichtung keine ernsthaft vereinbarte Entgeltumwandlung zugrunde liegt, und in diesen Fällen keine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gebildet werden kann, hat sich die FinVerw. in einer erneuten Kehrtwendung dieser Rechtsauffassung angeschlossen (BMF v. 13.12.2012 – IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2013, 35) und das hiervon abweichende Schreiben v. 16.6.2008 (BMF v. 16.6.2008 – IV C 6 - S 2176/07/10007, BStBl. I 2008, 681) aufgehoben.
- **Gleichzeitiger Bezug von aktiven Bezügen und Pensionsleistungen:** Die Zusage einer Altersversorgung muss nicht notwendig vom Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht werden. In diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter allerdings verlangen, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, oder aber den vereinbarten Eintritt der Versorgungsfähigkeit auf-

schieben, bis der Begünstigte endgültig seine Geschäftsführerfunktion beendet hat; dies gilt auch für den Fall, dass der GesGf. seine Arbeitszeit und sein Gehalt nach Eintritt des Versorgungsfalls reduziert. Nach diesen Grundsätzen sieht die Rspr. in dem gleichzeitigen Bezug von (ungekürzten) aktiven Bezügen und Pensionsleistungen eine vGA liegen (BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, BStBl. II 2015, 409; BFH v. 23.10.2013 – I R 60/12, BStBl. II 2015, 413; s. hierzu *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1133 f., mit weiteren Hinweisen zu Möglichkeiten, die vGA-Problematik zu umgehen – etwa durch die Aussetzung des Beginns der Versorgungsleistungen und das „Einfrieren“ des Ruhegehalts bis zum tatsächlichen Ausstieg aus dem aktiven Dienstverhältnis als Geschäftsführer oder durch den Abschluss eines – dem Fremdvergleich standhaltenden – Beratervertrags; krit. dagegen *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Rz. 688, 688b und 688d [12/2014], mit Hinweis auf das idR vorliegende betriebliche Interesse an einer Weiterbeschäftigung und das Fehlen eines finanziellen Nachteils für die Gesellschaft, da ohne Weiterbeschäftigung Gehaltszahlungen an einen anderen Geschäftsführer getätigt werden müssten, *Janssen*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 12. Aufl. 2017, Rz. 796, mit Zweifeln an der rechtl. Zulässigkeit einer Anrechnung des Gehalts auf die Versorgungsleistungen, *Stimpl* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1037 mwN). Zu den Anforderungen an einen Beratervertrag s. auch *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 744 (8/2014); *Schothöfer/Killat*, DB 2011, 896; *Leinekugel/Heusel*, GmbHR 2012, 309; *Schwedhelm/Höpfner*, GmbHR 2013, 800; *Otto*, GmbHR 2014, 617; *Pezzer*, FR 2014, 559; *Kamchen/Kling*, NWB 2014, 1270; *Kohlhepp*, DB 2014, 2910; sowie Anm. 304. Ein für die Dauer von sechs Jahren, bis zum 82. Lebensjahr des Gesellschafters geschlossener unkündbarer Vertrag, in dem die zu erbringenden Dienstleistungen nicht definiert sind, ist nicht fremdüblich (FG München v. 19.7.2010 – 7 K 2384/07, GmbHR 2010, 1113, rkr.). Das FG Münster (FG Münster v. 25.7.2019 – 10 K 1583/19 K, EFG 2015, 321, Az. BFH I R 41/19) sah in einem Fall, in dem ein bereits pensionierter Geschäftsführer wieder eingestellt wurde und eine Überversorgung gemessen am ursprünglichen Gehalt nicht vorlag, keine vGA in der gleichzeitigen Zahlung der Pension und eines vergleichsweise geringen Aktivgehalts (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 744 [11/2019]). Ist das Ausscheiden vertragliche Voraussetzung für den Bezug von Pensionsleistungen, erfolgt die Weiterzahlung von Aktivbezügen ohne zivilrechtl. Grundlage und führt daher stets zur vGA (glA *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Rz. 688a [12/2014], mit Hinweis auf die Möglichkeit einer Vertragsanpassung auch noch kurze Zeit vor Eintritt des Versorgungsfalls).

gg) Abfindung von Pensionsansprüchen

289

Bei Auflösung des Dienstverhältnisses: Unverfallbare Pensionsansprüche können bei der Auflösung des Dienstverhältnisses – auch im Zusammenhang mit der Veräußerung des Gesellschaftsanteils – durch eine im Voraus zu treffende Vereinbarung abgefunden werden (FG Düss. v. 30.1.1998 – 6 V 5644/97 A, EFG 1998, 878, rkr.; *Gosch*, FR 1997, 438; krit. *Neumann*, FR 1997, 292; *Neumann*, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 408). „Im Voraus“ ist eine solche Abfindungsvereinbarung jedenfalls dann getroffen, wenn sie zwar nicht schon im Zeitpunkt der Pensionszusage, aber noch vor dem Wirksamwerden des Verzichts auf die Ansprüche aus der Pensionszusage und der Auszahlung der Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung vereinbart wird (FG Münster v. 23.3.2009 – 9 K 319/02 K, G, F, EFG 2009, 1779, rkr.). Eine Abfindungsvereinbarung kann jedoch einen

schädlichen Vorbehalt iSd. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen (BFH v. 10.11.1998 – I R 49/97, BStBl. II 2005, 261; s. auch BFH v. 28.4.2010 – I R 78/08, GmbHR 2010, 924, zur Abfindung und Ablösung von [überversorgenden] Pensionsrückstellungen für GesGf. anlässlich der Veräußerung der KapGes.). Die FinVerw. hat hierzu Stellung genommen, wie ein Abfindungsvorbehalt mit Blick auf § 6a EStG unschädlich formuliert werden kann (BMF v. 6.4.2005 – IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl. I 2005, 619, ergänzt durch BMF v. 1.9.2005 – IV B 2 - S 2176 - 48/05, BStBl. I 2005, 860; vgl. auch *Beck*, DStR 2005, 2062). Eine Abfindung verfallbarer Pensionsanswartschaften führt stets zum Vorliegen einer vGA (FG Düss. v. 14.5.2002 – 6 K 7467/98 E, EFG 2002, 1450, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 16.6.2009 – 6 K 9136/07, EFG 2009, 1677, rkr.); Gleiches gilt, wenn die Abfindung den Barwert der Pensionsanswartschaft übersteigt. Wird in der Pensionszusage eine Abfindung ausdrücklich ausgeschlossen, im Fall des vorzeitigen Ausscheidens aber dennoch geleistet, liegt in der Auszahlung eine vGA (BFH v. 14.3.2006 – I R 38/05, GmbHR 2006, 822). Gleiches gilt, wenn die Abfindung von Pensionsansprüchen, welche vertraglich nur im Falle der dauernden Arbeitsunfähigkeit und der Beendigung des Geschäftsführervertrags mit oder nach Vollendung des 65. Lebensjahres vorgesehen war, aus Anlass der Übertragung von Gesellschaftsanteilen des beherrschenden (und weiterhin als Geschäftsführer tätigen) GesGf. auf seinen Sohn stattfindet (BFH v. 11.9.2013 – I R 28/13, BStBl. II 2014, 726) oder die Abfindung ganz allgemein vor dem vereinbarten Leistungsfall ausgezahlt wird (BFH v. 23.10.2013 – I R 89/12, BStBl. II 2014, 729; zur Kritik an der Rspr. s. *Kohlhepp*, DB 2014, 2910; *Barreis*, FR 2014, 493; *Briese*, DB 2014, 801; *Briese*, BB 2014, 1567).

Bei Erreichen der Altersgrenze: Eine mit Erreichen der Altersgrenze fällige Pensionszusage kann grds. bei entsprechender Vereinbarung auch dann durch eine einmalige Kapitalabfindung abgegolten werden, wenn der GesGf. weiterhin für das Unternehmen tätig ist; allerdings ist das Einkommen aus der fortlaufenden Tätigkeit jedenfalls dann auf die Versorgungsleistung in Gestalt der Kapitalabfindung anzurechnen, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entsch. des Begünstigten zur Kapitalisierung der Answartschaft, dem Eintritt des Versorgungsfalls und der Fortsetzung des Dienstverhältnisses besteht (BFH v. 5.3.2008 – I R 12/07, GmbHR 2008, 663). Geschieht dies nicht, liegt eine vGA jedenfalls insoweit vor, als bei der Ermittlung des Answartschaftsbarwerts die fortgezählten laufenden Gehaltszahlungen unberücksichtigt geblieben sind. Im Gegensatz hierzu wäre eine dahingehende Vereinbarung uE vollumfänglich anzuerkennen, wenn es an einem vergleichbaren engen zeitlichen Zusammenhang fehlte (glA *Pezzer*, FR 2008, 1022 [1025]).

290 g) Direktversicherung

Ausgewähltes Schrifttum: *Bilsdorfer*, Die Üblichkeit als Kriterium zur steuerlichen Anerkennung einer Direktversicherung und einer Pensionszusage im Rahmen eines Ehegattenvertrages, BB 1996, 2381; *Ritzrow*, Direktversicherungsverträge im Ehegatten-Arbeitsverhältnis, StWa. 1999, 243.

Für die stl. Anerkennung von Direktversicherungen zugunsten eines (beherrschenden) GesGf. gelten die Grundsätze für Pensionszusagen im Wesentlichen entsprechend (s. Anm. 283 ff.); zu beachten ist uE das Verbot der Überversorgung (glA BFH v. 22.11.1995 – I R 37/95, BFH/NV 1996, 596; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 758 [11/2019]; aA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 720). Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ist auf die Jahresbruttoprämien abzustellen (hM, vgl. BMF v.

30.5.1980 – IV B 1 - S 2144 a - 7/80, BStBl. I 1980, 253; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 758 [11/2019]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 720; *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 365 „Direktversicherung“; *Reuter, GmbH* 1997, 1081). Der BFH überträgt die zur strechtl. Beurteilung von Direktzusagen entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze auch auf mittelbare Versorgungszusagen (BFH v. 20.7.2016 – I R 35/15, BStBl. II 2017, 66, zur Erdienungsdauer). Unerheblich ist insoweit jedoch die für die Berechnung der Pensionsrückstellung maßgebliche Pensionierungsgrenze von 65 Jahren (glA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 996).

Einstweilen frei.

291–294

8. Arztkosten

295

Die Übernahme von Arzt- oder Behandlungskosten des GesGf. durch die KapGes. ist regelmäßig gesellschaftsrechtl. veranlasst und damit vGA; dies gilt grds. auch bei betriebsbedingten Krankheiten und Verletzungen oder für Kosten für eine Heilbehandlung nach einem Betriebsunfall. Betriebliche Interessen treten hierbei schon deshalb in den Hintergrund, weil derartige Risiken üblicherweise durch (private) Kranken- oder Unfallversicherungen abgedeckt werden (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Arztkosten“ [11/2019]; *Klingebiel in DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Arztkosten“ [4/2016]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 511; aA *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 75 „Arztkosten“).

9. Aufsichtsrat

296

Ausgewähltes Schrifttum: *Clemm/Clemm*, Die körperschaftsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen ist sinn-, system- und verfassungswidrig, BB 2001, 1873; *Erhart/Lücke*, Vorstandsbezüge als verdeckte Gewinnausschüttung?, BB 2007, 183.

Wirksamkeit von Verträgen: Ein zwischen einer Aktiengesellschaft und einem Mitglied ihres AR geschlossener Beratervertrag ist ohne vorherige Genehmigung durch die Hauptversammlung nach § 134 BGB iVm. § 113 AktG nichtig, wenn er eine Vergütung für Tätigkeiten des AR-Mitglieds vorsieht, die diesem bereits aufgrund seiner Organstellung obliegen. Gleiches gilt, wenn der Vertrag keine eindeutigen Feststellungen darüber zulässt, ob die zu vergütenden Leistungen außerhalb oder innerhalb des organschaftlichen Pflichtenkreises des AR-Mitglieds liegen und ob der Vertrag nicht etwa verdeckte Sonderzuwendungen einschließt (BGH v. 25.3.1991 – II ZR 188/89, NJW 1991, 1830 = MDR 1991, 849; BGH v. 3.7.2006 – II ZR 151/04, DStR 2006, 1610; BGH v. 20.11.2006 – II ZR 279/05, NJW 2007, 298 = MDR 2007, 533; BGH v. 2.4.2007 – II ZR 325/05, DStR 2007, 1046). Eine dahingehende zivilrechtl. Unwirksamkeit ist Indiz für die gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Vertragsabrede und damit Grundlage für die Annahme einer vGA, weil zu vermuten ist, dass fremde Dritte stets nur ein rechtl. korrektes Verhalten gegen sich gelten lassen würden (vgl. Hess. FG v. 13.4.2011 – 4 V 1964/10, juris, rkr.).

Unangemessen hohe Vergütungen für die Tätigkeit als AR-Mitglied können vGA darstellen, wenn das Mitglied Gesellschafter der KapGes. ist oder einem solchen nahesteht. Als dem Gesellschafter „nahestehend“ kann dabei grds. auch ein im AR vertretener Nichtgesellschafter angesehen werden, denn für ein „Nahestehen“ reicht jede – auch eine gesellschaftsrechtl. – Beziehung eines Gesellschafters der KapGes. zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vor-

teilszuwendung der Gesellschaft an die andere Person beeinflusst. Sind AR-Vergütungen nach diesen Grundsätzen als unangemessen hoch anzusehen, sind sie nach Abs. 3 Satz 2 auf den angemessenen Teil zu reduzieren. Von dem verbleibenden angemessenen Betrag fallen 50 % unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 4.

297 10. Aufwendungsersatz

Werden dem GesGf. Aufwendungen erstattet, die bei betrieblich veranlassten Reisen typischerweise anfallen (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Nebenkosten) und die üblicherweise vom ArbG getragen oder, soweit sie der ArbN verauslagt hat, nachträglich vom ArbG übernommen werden, liegt regelmäßig keine vGA vor; selbst im Verhältnis zum beherrschenden GesGf. ist in solchen Fällen uE eine im Voraus getroffene gesonderte Vereinbarung über die Reisekostenerstattung entbehrlich, wenn die KapGes. die Reisekosten üblicherweise auch für einen Nichtgesellschafter getragen oder diesem erstattet hätte (glA Nds. FG v. 29.6.1999 – VI 110/97, EFG 2000, 235, rkr.; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 595 f.; *Klingebiel in DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Auslagenersatz“ [6/2008]). In allen anderen Fällen erfordert die Erstattung von Aufwendungen gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter rechtzeitige klare und eindeutige Vereinbarungen, und zwar selbst dann, wenn diesem zivilrechtl. ein Ersatzanspruch (zB § 670 BGB) zustünde, da solche Ansprüche abdingbar sind (BFH v. 3.11.1976 – I R 98/75, BStBl. II 1977, 172, zu Rückstellung für die Reparatur eines dem Geschäftsführer gehörenden Pkw.; BFH v. 16.12.1987 – I R 222/83, BFH/NV 1989, 103, zu Bürgschaftsrückstellung; BFH v. 16.7.2003 – I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613, zu pauschalem Aufwendungsersatz für Fahrzeugnutzungs- und Büropersonalkosten; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526, betr. pauschale Planungs-, Projektierungs- und Vertriebs honorare). Aufwendungsersatz, der entgegen vertraglichen Vereinbarungen ohne Nachweis an den beherrschenden Gesellschafter geleistet wird, ist stets in vollem Umfang als vGA zu behandeln (BFH v. 2.9.2005 – I B 227/04, BFH/NV 2006, 132). Nur in Ausnahmefällen kommt ein Aufwendungsersatz gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter in Betracht, wenn es nach dem besonderen Verhältnis des Einzelfalls unmöglich oder unzumutbar schwierig ist, Vereinbarungen im Voraus klar festzulegen (BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761, zu nachträglich ausgehandelten Entgelten für die Leistungen des Gesellschafters; BFH v. 10.3.1971 – I R 178/69, BStBl. II 1971, 566, zu Vergütungen im Rahmen eines Pachtvertrags), oder wenn Aufwendungen überraschend entstehen (glA für Fälle des Gefahrenverzugs *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 90 „Aufwendungsersatz“) und auf nicht vorhersehbare Risiken beruhen (glA für Unfallschäden bei Kfz-Nutzung: *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Aufwendungsersatz“ [1/2018]).

298 11. 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; FG Köln v. 11.5.2000 – 13 K 765/00, EFG 2000, 811, rkr., zur Übernahme der Studienkosten des

Sohnes eines Gesellschafters; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 601; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 514f.).

12. Ausgeschiedener Gesellschafter

299

Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen) verlieren ihre Eigenschaft als vGA nicht dadurch, dass der Berechtigte inzwischen seine Gesellschafterstellung – etwa durch Veräußerung seiner Beteiligung an einen Dritten – verloren hat (BFH v. 22.6.1977 – I R 171/74, BStBl. II 1978, 33), denn entscheidend sind insoweit die Verhältnisse im Zeitpunkt des Abschlusses des bindenden Rechtsgeschäfts, auf dem der zugewendete Vorteil beruht (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; s. auch *Neumann*, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 81, mit weiteren Beispielen aus der Praxis).

13. Ausgleichszahlungen/-anspruch

300

Zur Geltendmachung und Einbuchung einer Ausgleichsforderung gegenüber der Tochtergesellschaft ohne vorherige Ausgleichsvereinbarung als vGA s. BFH v. 5.6.2003 – I B 168/02, BFH/NV 2003, 1412; zur Annahme einer vGA bei Gewährung von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Anstellungsvertrags ohne Einhaltung vereinbarter Formerfordernisse s. FG Ba.-Württ. v. 26.2.1996 – 6 K 30/93, EFG 1996, 567, rkr.; zur Überlassung eines Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB an den GesGf. s. FG Rhld.-Pf. v. 20.7.2001 – 3 K 1812/99, juris, rkr. Zu Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organschaft als vGA s. Anm. 426 sowie § 16 Anm. 28.

14. Auslandstagung

301

Trägt eine KapGes. Aufwendungen für Reisen ihres GesGf., kann darin eine vGA liegen. Eine (anteilige) private (Mit-)Veranlassung liegt vor, wenn die Reise sowohl betrieblichen Belangen dient als auch ein nicht nur untergeordnetes allgemeintouristisches Interesse befriedigt (vgl. BFH v. 6.4.2005 – I R 86/04, BStBl. II 2005, 666). Ein solches Interesse liegt in der Praxis nicht selten bei Tagungen oder Kongressen an touristisch attraktiven Standorten im Ausland vor; eine schädliche private Mitveranlassung kann bei der Mitnahme von Familienmitgliedern, der Benutzung eines besonders erholsamen Beförderungsmittels (BFH v. 12.7.1968 – VI R 315/66, BStBl. II 1968, 676) oder der Verbindung der Reise mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt im Reiseland (BFH v. 18.2.1965 – IV 36/64 U, BStBl. III 1965, 279) anzunehmen sein. Allerdings muss die geänderte Rspr. des GrS zu § 12 Nr. 1 EStG (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise) auch Auswirkungen auf die Beurteilung, ob in solchen Fällen eine vGA anzunehmen ist, haben: Reiseaufwendungen für gemischt betrieblich und privat veranlasste Reisen sind in abziehbare BA und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufzuteilen, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Die Annahme einer vGA ist dann nur insoweit gerechtfertigt, als die Reise durch private Interessen des GesGf. veranlasst oder eine Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen nicht möglich ist (s. Anm. 30). Ob Aufwendungen gesellschaftsrechtl. veranlasst oder zumindest mitveranlasst waren,

bestimmt sich grds. nach denselben Kriterien, die für die Beurteilung von Aufwendungen von Einzelunternehmern und PersGes. entwickelt worden sind (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 32/07, BFH/NV 2010, 1330). Eine vGA liegt schon dem Grunde nach nicht vor, wenn das Tagungsprogramm speziell auf die betrieblichen Bedürfnisse eines im Wesentlichen homogenen, dh. durch gemeinsame berufliche (geschäftliche) Interessen verbundenen Teilnehmerkreises zugeschnitten ist und private Reise- oder Erholungsinteressen nur in unbedeutendem Umfang in Betracht kommen können (BFH v. 22.5.1974 – I R 212/72, BStBl. II 1975, 70).

302 15. Bagatellaufwendungen

Der Ersatz von Bagatellaufwendungen (zB Telefon-, Portokosten) stellt nur dann keine vGA dar, wenn diese durch Einzelnachweise belegt werden; werden die Aufwendungen jedoch in pauschaler Form erstattet, ohne dass dessen Verursachung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, liegt eine vGA vor, auch wenn es sich nur um geringe Beträge handelt (hM, s. BFH v. 19.10.1965 – I 88/63 U, BStBl. III 1966, 72; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 576; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Aufwendungsersatz“ [11/2019]; *Klingebiel in DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Bagatellaufwendungen“ [8/2015]).

303 16. Beerdigungskosten; Trauerfeier

Die Übernahme von Aufwand im Zusammenhang mit dem Tod eines Gesellschafters kann im Einzelfall eine vGA darstellen. Werden etwa nach dem Tod eines GesGf. die üblicherweise entstehenden Kosten der Beerdigung o-der einer sich anschließenden Trauerfeier von der KapGes. übernommen, so handelt es sich auch dann um eine vGA (an die „nahestehenden“ Erben des Gesellschafters), wenn neben den Angehörigen auch Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft daran teilnehmen (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 1991, 28). Jedoch sind die Kosten für Kranz- oder Blumenspenden der KapGes., für eine von ihr geschaltete Todesanzeige, für eine gesonderte Beerdigungsfeier im Betrieb oder für ein im Betrieb ausgelegtes Kondolenzbuch nicht gesellschaftlich veranlasst (vgl. BFH v. 17.1.1956 – I 77/54 U, BStBl. III 1956, 94); dies gilt uE auch, wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Beerdigungskosten“ [11/2019]; aA *Klingebiel in DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beerdigungskosten“ [12/2013]).

17. Beratungsleistungen

304 a) Beratung der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter

Die angemessene Vergütung von aufgrund eines wirksamen Vertrags zwischen der KapGes. und dem Gesellschafter tatsächlich erbrachten Beratungsleistungen kann betrieblich veranlasst sein. Erforderlich ist eine Vereinbarung, die das „Ob“, „Warum“ und „Wie“ der Leistungserbringung hinreichend bestimmt (BFH v. 12.9.2018 – I R 77/16, BFH/NV 2019, 296). Eine Vereinbarung hält uE dem Fremdvergleich stand, wenn die Vergütung nach gesetzlichen Gebührenordnungen (zB StBVV, RVG) bemessen ist (vgl. BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801, zur Steuerberatung im Konzern durch eigene Steuerberatungsgesellschaft gegen unangemessen niedriges Entgelt). Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist zu-

dem Voraussetzung, dass eine im Voraus vereinbarte, klare und eindeutige vertragliche Regelung über Art und Umfang der zu erbringenden Beratungsleistungen und das hierfür von der KapGes. zu zahlende Entgelt vorliegt. Schriftform ist zwar nicht erforderlich, aber zum Nachweis von Inhalt und Umfang der Vereinbarungen gegenüber der FinVerw. zu empfehlen (glA *Klingebiel* in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beratungskosten“ Rz. 1 [12/2013]). Besteht keine klare und eindeutige Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter, ist die Vergütung insgesamt vGA. Gleiches gilt, sofern die vereinbarte Vergütung nicht angemessen ist, für den unangemessenen Teil. Ist die gewählte Art der Vergütungsabrechnung im betreffenden beruflichen Bereich jedoch üblich, kann sie auch ansonsten stl. zu akzeptieren sein (vgl. BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744, zu „Kreativleistungen“ eines als „Subunternehmer“ für die KapGes. tätigen beherrschenden GesGf.). Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der beratend für die KapGes. tätige Gesellschafter auch deren Geschäftsführer ist und die gesondert vergütete Beratungsleistung in den originären Aufgabenbereich des Geschäftsführers fällt, weil sie dann bereits aufgrund des Anstellungsverhältnisses geschuldet wird (glA *Neumann*, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 88). In jedem Fall müssen beide Tätigkeitsbereiche klar auseinander gehalten werden, dh., es muss hinreichend deutlich erkennbar sein, dass und ggf. welche Leistungen von dem Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer oder auf anderweitiger schuldrechtl. Basis als Berater gegen Entgelt erbracht werden sollen (zu den Anforderungen s. BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; weniger streng BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315; kein Gebot der klaren Aufgabenabgrenzung bei Wahrnehmung einer Geschäftschance der KapGes. durch GesGf.). Überdies kann sich ein besonderer zeitlicher Aufwand, der auf die Erfüllung der Beratungsleistungen entfällt, in der Dotation als Geschäftsführer niederschlagen, wenn für diese Funktion weniger an Zeit zur Verfügung stehen sollte. Insoweit ist ggf. auch die Gesamtvergütung des beratend für die KapGes. tätigen Gesellschafters auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen.

b) Übernahme von Beratungskosten des Gesellschafters durch die Kapitalgesellschaft

305

Trägt die KapGes. Rechts- oder Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der Beratung der Gesellschafter anfallen, liegt darin eine vGA (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 900 „Beratungskosten“ [11/2014]). Zu Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung der KapGes. s. Anm. 351.

18. Besserungsschein

306

Ausgewähltes Schrifttum: Hey, Veräußerung eines Gesellschafterdarlehens zum Bruchteil des Nennwerts als nicht genutzte Geschäftschance der GmbH? BB 2002, 2487; Hoffmann, Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein bei Gesellschafterwechsel, DStR 2004, 293; Paus, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, insbesondere bei späterem Verkauf der GmbH-Anteile, GmbHR 2004, 1568; Schenkelberg, Forderungsverzicht mit Besserungsschein als Gestaltung zur Rettung steuerlicher Verlustvorträge, BB 2012, 2867; Zimmers, „Voraus-Gehaltsverzicht“ des beherrschenden GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsschein, GStB 2012, 28; Briese, Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sowie qualifizierter Rangrücktritt in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2017, 799.

Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine KapGes. unter der auflösenden Bedingung, dass im Besserungsfall die Forderung wieder aufleben soll, ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingungseintritt nicht vGA, sondern Kapitalrückzahlung (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; s. auch BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648; BFH v. 29.1.2003 – I R 50/02, BStBl. II 2003, 768, mit Anm. Hoffmann, GmbHR 2003, 1013; krit. Paus, GmbHR 2004, 1568; zu bilanziellen Fragen s. Neumann, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 93 f.). Bei beherrschenden Gesellschaftern ist zudem Voraussetzung, dass die vorab vereinbarte Besserungsabrede klar und eindeutig ist (BFH v. 18.12.2002 – I R 27/02, GmbHR 2003, 546). Nach dem Wiederaufleben der Forderung rückwirkend zu zahlende Zinsen sind ebenfalls betrieblich veranlasster Aufwand und führen nicht zu einer vGA (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. 1991, 588; aA Briese DStR 2017, 799). Eine vGA liegt allerdings vor, wenn die KapGes. Leistungen erbringt, obwohl (noch) keine Besserung eingetreten ist, oder die KapGes. auf Besserungsleistungen aus einem Besserungsversprechen des Gesellschafters verzichtet, obwohl die Besserung eingetreten ist (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 626). Abzugsfähiger Aufwand und keine missbräuchliche Gestaltung liegt auch dann vor, wenn zwischen dem bedingten Forderungsverzicht und dem Eintritt des Besserungsfalls ein Gesellschafterwechsel und eine Abtretung der Rechte aus der Besserungsvereinbarung stattfindet (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFHE 238, 344, entgegen BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648, und abgrenzend zu BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520). Es steht dem Gesellschafter (auch mit Blick auf die Neuregelung in § 8c) im Rahmen seiner Finanzierungsfreiheit uE frei, einen Sanierungsbeitrag für die KapGes. durch Forderungsverzicht oder durch Forderungsverkauf zu leisten (glA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 627; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 900 „Besserungsleistungen“ [3/2020]; s. auch Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2004, 1489; U. Prinz, GmbHR 2004, 921 [926 ff.]; Paus, GmbHR 2004, 1568; Hoffmann, DStR 2004, 293; Hey, BB 2002, 2487; Gosch, StBp. 2001, 180; s. ferner BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748: verbilligter Erwerb von Forderungen gegen eine GmbH durch GesGf. keine Geschäftschance der GmbH auf Forderungsverzicht).

307 19. Betrieb gewerblicher Art

Siehe Anm. 540 ff., 590 ff.

308 20. 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 2000, Beilage Nr. 23, 179; Neu, Verdeckte Gewinnausschüttung: Betriebsaufspaltung, EFG 2000, Beilage Nr. 13, 103; Sch, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung einer Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 2001, 1749; Alber, Steuerliche Behandlung des Geschäftswerts in Fällen der Betriebsaufspaltung, GStB 2002, 207; Fichtelmann, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsverpachtung und -veräußerung, Inf. 2002, 46; Husmann/Strauch, Zur steuerlich optimalen Gestaltung einer Doppelgesellschaft – Ein erweitertes Wiesbadener Modell, StuW 2006, 221; Wassermeyer, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesell-

schaft, DB 2006, 296; *Zimmers*, Heimbüro-Mietmodell-Check, GmbH-Stpr. 2006, 295; *Binnewies*, Aktuelles zur Betriebsaufspaltung, in *Wachter* (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 15; *Schothöfer*, Die GmbH als notwendiges Betriebsvermögen ihres (Mehrheits-)Gesellschafters?, GmbHR 2012, 559; *Seer*, Nochmals: Ertragsteuerliche Qualifizierung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, GmbHR 2012, 563; *Crezelius*, Restriktionen steuerrechtlicher Subsysteme, FR 2013, 1065; *Urbach*, Übergang des Geschäftswerts bei Betriebsaufspaltung, BeSt. 2016, 5.

Verdeckte Gewinnausschüttung im Verhältnis zwischen Betriebskapitalgesellschaft und Besitzunternehmen: Für Leistungsbeziehungen zwischen 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 *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1306 [8/2014]), und das Vereinbarte auch tatsächlich durchgeführt wird; dies gilt insbes., wenn laufend oder einmalig Entgelte bezahlt werden sollen. Daneben müssen Leistungen den Grundsätzen der Angemessenheit entsprechen; überhöhte Leistungen der KapGes. führen – unbeschadet eines möglichen Vorteilsausgleichs (s. BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704; BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; BFH v. 8.11.1989 – I R 16/86, BStBl. II 1990, 244) – regelmäßig zu vGA. Demgegenüber führt die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung nicht zur verdeckten Einlage (s. Anm. 381). Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind vGA vor allem bei Miet- und Pacht-, Darlehens-, Kauf-, Lizenz- oder Anstellungsverträgen denkbar.

BFH v. 23.9.1970 – I R 116/66, BStBl. II 1971, 64, zur Vereinbarung, dass der zu zahlende Pachtzins „an der oberen Grenze des Angemessenen“ liegen soll, nicht klar und eindeutig; BFH v. 22.7.1987 – I B 141/86, juris, zur rückwirkenden Erhöhung von Pachtzahlungen; BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301, allg. zu Entgelten im Rahmen eines Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrags; BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, zur entgeltlichen Übertragung eines Geschäftswerts; BFH v. 3.11.1998 – I B 6/98, BFH/NV 1999, 672, zur Verlagerung von Einkaufsrabatten in das Besitzunternehmen; BFH v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542, zum zinslosen Darlehen; FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, juris, rkr.; FG München v. 18.9.2001 – 6 K 1835/99, juris, rkr., beide zur überhöhten Umsatzpacht; FG München v. 21.7.2009 – 6 K 4843/06, juris, zur Verlustbegrenzungsklausel im Rahmen eines Pachtvertrags; Nds. FG v. 23.2.1999 – VI 502/95, EFG 2001, 40, rkr., zur Veräußerung eines Grundstücks unter Wert; FG Ba.-Württ. v. 4.9.1998 – 6 V 51/97, DStRE 1998, 920, rkr., zur Mieterhöhung trotz gültigen Mietvertrags ohne Änderungsklausel; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, juris, zu überhöhtem Pachtzins; FG Rhld.-Pf. v. 13.2.1985 – I K 199/84, juris, rkr., zur stl. Anerkennung einer formlosen Vereinbarung.

Prüfung der Angemessenheit: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung zwischen der Betriebs-KapGes. und dem Besitzunternehmen unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen.

- *Die Angemessenheit einer Entgeltvereinbarung bei Miet- und Pachtverhältnissen* ist in der Praxis streitanfällig. Erforderlich ist in diesem Zusammenhang die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände, weil entscheidend ist, ob nicht der Kauf gleichartiger Gegenstände kostengünstiger als die Anmietung ist. Daneben können für oder gegen die Angemessenheit der Entgelte noch andere Aspekte sprechen (zB Wertverzehr des überlassenen WG;

Kündigungsmöglichkeiten, Verteilung des Reparaturrisikos und des Risikos des zufälligen Untergangs, Vergleichspreise bei Leasingunternehmen; Kapitalverzinsung beim Besitzunternehmen und Renditeerwartung bei der Betriebs-KapGes. etc., vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG München v. 15.7.1992 – 15 V 614/92, EFG 1993, 172, rkr.; Nds. FG v. 31.10.1991 – VI 299/87, juris, rkr.; ausführl. Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1312 ff. [6/2020]; zur Entstehung einer Betriebsaufspaltung durch Abschluss eines Heimbüro-Mietvertrags seitens eines GesGf. mit seiner GmbH s. Zimmers, GmbH-Stpr. 2006, 295).

- ▶ Bei Darlehensvereinbarungen zwischen Gesellschaftern und der Betriebs-Kapitalgesellschaft gelten die genannten Grundsätze entsprechend; maßgebend sind insbes. Laufzeit sowie Kündigungs- und Tilgungsmöglichkeiten des Darlehens und die aktuellen Zinsen auf dem Geldmarkt. Gewährt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmer ein zinsloses Darlehen, kann eine vGA in Höhe der ersparten Zinsaufwendungen vorliegen (BFH v. 27.11.2001 – XI B 123/01, BFH/NV 2002, 542). Gewährt der Besitzunternehmer der Betriebs-KapGes. ein zinsloses Darlehen, kann er keine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vornehmen, wenn sich das Darlehen als „eigenkapitalersetzendes“ darstellt (BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; zu den künftig maßgeblichen Kriterien nach Aufhebung der §§ 32a, 32b GmbHG durch das MoMiG s. Anm. 317).
- ▶ Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von GmbH-Geschäftsführergehältern sind bei bestehender Betriebsaufspaltung die Umsätze und Umsatzrenditen der Besitzgesellschaft nicht zu berücksichtigen, sofern eine Überprüfung mittels eines externen Fremdvergleichs anhand von Gehaltsstrukturanalysen erfolgt (BFH v. 9.11.2009 – I B 77/09, BFH/NV 2010, 472).
- ▶ Im Rahmen einer sog. kapitalistischen Betriebsaufspaltung (KapGes. als Besitzunternehmen ist an einer anderen KapGes. oder einer PersGes. beherrschend beteiligt und überlässt dieser wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung) oder einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung können bei der Übertragung einzelner WG zum Buchwert vGA in Höhe der Differenz zum Verkehrswert anzunehmen sein; dies gilt auch, wenn eine Buchwertfortführung zulässig wäre (BFH v. 19.11.1999 – I B 59/99, BFH/NV 2000, 751).
- ▶ Eine Betriebsaufspaltung kann auch durch die Einräumung von Lizenzrechten entstehen. Überlässt die Betriebs-KapGes. dem Besitzunternehmen die aus einer Weitervergabe des Nutzungsrechts herrührenden Vergütungen, ist hierin eine vGA zu sehen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415).
- ▶ Pensionszusagen unmittelbar vor Begründung einer Betriebsaufspaltung können zu vGA führen, wenn sie nahestehenden Personen unmittelbar nach deren Anstellung erteilt werden. Eine Betriebsaufspaltung rechtfertigt insoweit keine Abweichung von den Grundsätzen, die die Rspr. hinsichtlich der Erteilung solcher Zusagen aufgestellt hat (BFH v. 4.5.2000 – IV B 143/99, BFH/NV 2000, 1336; s. Anm. 283 ff.).

Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts: Bei Begr. einer Betriebsaufspaltung kann der im bisherigen Unternehmen entstandene Geschäftswert auf die neu gegründete Betriebsgesellschaft übergehen. Zwar ist der Geschäftswert grds. unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verwoben, sodass der Geschäftswert auch nicht ohne diesen veräußert oder entnommen werden kann. Eine Ausnahme hiervon ist anzunehmen, wenn ein Unternehmen den Betrieb eines anderen ganz oder teilweise übernimmt und hierbei geschäftswertbildende Faktoren von dem übertra-

genden Unternehmen auf das übernehmende übergehen. In diesem Fall wird der Geschäftswert weder zwingend auf das übernehmende Unternehmen übertragen noch muss er immer beim übertragenden Unternehmen verbleiben. Entscheidend ist, welches der beiden Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren, die durch ihn verkörpert werden, erhält. Eine isolierte Übertragung des Geschäftswerts ist möglich, und zwar nicht nur im Fall der Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils, sondern auch bei Realteilung und bei Aufspaltung und Veräußerung eines für sich lebensfähigen Betriebsteils. Nach diesen Grundsätzen kann eine entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft im Fall der Betriebsaufspaltung erfolgen, wenn geschäftswertbildende Faktoren (besonders qualifizierte Arbeitnehmerschaft; spezielle betriebliche Organisation) nach der Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können. Ein Übergang des Geschäftswerts auf die Betriebsgesellschaft setzt aber jedenfalls voraus, dass die Betriebs-KapGes. ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann und die Nutzung des Geschäftswerts auf Dauer angelegt ist und nicht vorzeitig entzogen werden kann.

Vgl. BFH v. 1.12.1992 – VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607, zur Realteilung; BFH v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922, BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903, beide zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils; BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576, zur Aufspaltung; BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771, mit Anm. *Fichtelmann*, GmbHR 2002, 46, zur Betriebsaufspaltung.

- ▶ *Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übertragung des Geschäftswerts:* Wird ein Geschäftswert nach diesen Grundsätzen entgeltlich übertragen (oder auch nur entgeltlich zur Nutzung überlassen), führen vereinbarte Entgelte nicht zu vGA, soweit sie angemessen sind (BFH v. 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771). Nach den gleichen Grundsätzen kann ein den Geschäftswert eines Einzelunternehmens ausmachender Mandantenstamm Gegenstand eines vertraglichen Leistungsaustauschs zwischen einem Steuerberater und „seiner“ Beratungs-GmbH sein, wenn die von der GmbH hierfür gezahlten Entgelte angemessenen sind (vgl. BFH v. 18.12.1996 – I R 128–129/95, BStBl. II 1997, 546).
- ▶ *Verdeckte Einlage bei Übertragung des Geschäftswerts:* Die unentgeltliche Übertragung des Geschäftswerts auf die Betriebs-KapGes. ist verdeckte Einlage, die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung dagegen nicht.

Gebäude auf fremdem Grund und Boden: Errichtet eine KapGes. auf dem (angemieteten) Grundstück eines Gesellschafters ein Gebäude, sind die von ihr aufgewandten HK grds. zu aktivieren; daher fehlt es schon an der für die Annahme einer vGA notwendigen Vermögensminderung. Die KapGes. kann insoweit gegenüber ihrem Gesellschafter einen Ausgleichsanspruch nach §§ 951, 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 – 13 K 6191/95, EFG 2000, 582, rkr.).

21. Beweisrisikoverteilung bei verdeckter Gewinnausschüttung

309

Siehe Anm. 88.

310 **22. Bezugsrecht**

Siehe Anm. 363.

311 **23. Buchungsfehler**

Ausgewähltes Schrifttum: *Pieske-Kontny*, Buchungsfehler bei einer GmbH als vGA, StBp. 2019, 157.

Fehlerhafte Buchungen bewirken allein grds. keine Vermögensminderung und sind daher keine vGA (BFH v. 24.3.1998 – I R 88/97, BFH/NV 1998, 1374; BFH v. 18.4.2002 – III R 43/00, BStBl. II 2003, 149; s. auch FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr., zur Passivierung einer unwirksamen Zinseszinsklausel), denn der laufenden Buchführung kommt als internes Rechenwerk nicht dasselbe Gewicht zu wie dem Bilanzausweis; sie soll die gegebenen wirtschaftlichen Vorgänge nur abbilden, eine konstitutive Bedeutung kommt ihr nicht zu. Fehlbuchungen allein begründen auch keinen Anscheinsbeweis zulasten der KapGes. für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208). Selbst der fehlende Ausweis einer gegen den Gesellschafter bestehenden Forderung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zur Annahme einer vGA; die hierfür erforderliche Zuwendung eines Vermögensvorteils liegt ggf. erst dann vor, wenn die KapGes. auf ihre Forderung verzichtet (BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584). Zu weiteren Einzelfällen und Nachweisen s. eingehend Anm. 112.

Problematisch sind in diesem Zusammenhang allenfalls fehlerbehaftete Buchungen, die auf Weisung eines Organs der KapGes. vorgenommen worden sind. Ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln liegt jedenfalls vor, wenn der (geschäftsführende) Gesellschafter selbst oder ein ihm nahestehendes Organ der KapGes. die unzutreffende Buchung veranlasst, um dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden (BFH v. 18.3.2014 – V B 33/13, BFH/NV 2014, 907). Gleiches gilt, wenn die Abweichung zwischen dem rechtl. zutreffenden und dem tatsächlich gewählten falschen Bilanzausweis zwar nicht beabsichtigt war, aber demats augenfällig ist, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz den Fehler hätte bemerken müssen. In einem solchen Fall kann deshalb allein daraus, dass der GesGf. die fehlerhafte Bilanz ohne weitere Nachfrage unterzeichnet, darauf geschlossen werden, dass eine Vereinbarung zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter nicht tatsächlich durchgeführt wurde. Die spätere Leistung führt in diesen Fällen regelmäßig zu vGA (BFH v. 13.6.2006 – I R 58/05, DStR 2006, 1406; weiterführend *U. Prinz*, WPg 2006, 1409). Das gilt indes nicht für die eigenmächtige oder irrtümliche Buchung eines (nicht vertretungsberechtigten) Buchhalters oder des Steuerberaters (FG Düss. v. 17.5.1989 – 6 K 193/81, GmbHR 1990, 57, rkr.; FG Saarl. v. 21.5.2001 – 1 K 326/97, EFG 2001, 1233, rkr.). Aber auch in diesem Fall muss man bei Unterzeichnung des Jahresabschlusses ggf. die Frage stellen, ob die irrtümliche Buchung von den Organen der KapGes. gebilligt worden ist (ggf. auch ohne einen entsprechenden Beschl. der Gesellschafterversammlung, vgl. BFH v. 28.5.2008 – I R 98/06, BStBl. II 2008, 916; s. auch *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 265 [3/2020]). 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 Anforde-

rungen sind insbes. dann zu stellen, wenn der Geschäftsführer selbst durch den Buchungsvorgang „betroffen“ ist – etwa weil er Inhaber der fehlerhaft (oder zu Unrecht nicht) gebuchten Forderung war. Ob ein bloßer Buchungsfehler oder ein der KapGes. zuzurechnendes „schädliches“ Organhandeln vorliegt, ist eine vom FG festzustellende Tatsache iSd. § 118 Abs. 2 FGO (BFH v. 17.11.1999 – I B 38/99, BFH/NV 2000, 751).

24. Bürgschaft

312

Das Bürgschaftsverhältnis wird durch Vertrag zwischen dem Bürgen und dem Gläubiger eines Dritten begründet. Der Vertrag beinhaltet die Verpflichtung des Bürgen, für die Erfüllung des Dritten einzustehen (§ 765 Abs. 1 BGB). Die Inanspruchnahme aus einer zugunsten des Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person (s. BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft; BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Bürgschaft für eine in Zahlungsschwierigkeiten befindliche GmbH, an der ein Gesellschafter der bürgende KapGes. mehrheitlich beteiligt ist) übernommenen Bürgschaft ist vGA, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nach den Umständen des Einzelfalls im Zeitpunkt der Übernahme eine derartige Bürgschaft – unabhängig von einer Avalgebühr – nicht übernommen hätte, etwa weil die Bürgschaft risikobehaftet ist (BFH v. 19.3.1975 – I R 173/73, BStBl. II 1975, 614; BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710) oder weil eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft für die bürgende KapGes. selbst existenzbedrohend ist (BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839). Bürgschaftsvereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter müssen überdies klar und eindeutig, im Voraus getroffen und zivilrechtl. wirksam sein; dies gilt auch für einen Vorteilsausgleich. Ist eine Bürgschaftsübernahme nach diesen Grundsätzen nicht zu beanstanden, kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. für das Bürgschaftsrisiko kein angemessenes Entgelt erhält. Die verhinderte Vermögensmehrung bemisst sich dann nach der Differenz zwischen der üblichen Avalprovision und den gezahlten Entgelten (BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846). Übernimmt der Gesellschafter für seine KapGes. eine Bürgschaft, führen unangemessen hohe Avalgebühren ebenfalls zu vGA. Einer Avalprovision bedarf es nur dann nicht, wenn die Bürgschaft aus betrieblichen Gründen unentgeltlich gewährt wird (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 612 [8/2017]; s. auch BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631, zur unentgeltlichen Bürgschaft für eine Schwestergesellschaft).

25. Darlehen

Ausgewähltes Schrifttum: *Geck*, Verbilligte Darlehensgewährung und Zinsverzicht eines Gesellschafters einer GmbH aus bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, *GmbHHR* 1991, 472; *Neumann*, Kann ein Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter schon bei Hingabe zu einer vGA führen?, *GmbHHR* 1996, 424; *Sotiropoulos*, Fragen der Darlehensgewährung der GmbH an ihre Gesellschafter, insbesondere im Gründungs- und Liquidationsstadium, *GmbHHR* 1996, 653; *Hauber/Kiesel*, Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG: Auswirkungen auf Verbindlichkeiten aus unverzinslichen Gesellschafterdarlehen, *BB* 2000, 1511; *van de Loo*, Abzinsung von Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz und Folgen für die Handelsbilanz, *DStR* 2000, 508; *Weber-Grellet*, Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 – Ein Fortschritt?, *DB* 2000, 165; *Assmann*, Probleme mit Gesellschafter-Verrechnungskonten, *StBp.* 2002, 240; *Dörner*, Handlungsempfehlungen zu Zinsvereinbarungen und Refinanzierungskosten eines GmbH-Gesellschafterdarlehens, *Inf.*

2002, 328; *Herold*, Sind Darlehen vorteilhafter als Gewinnausschüttungen?, GStB 2002, 217; *Neu*, Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung in Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung, EFG 2003, 263; o.V., Darlehensgewährung an Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH-Stpr. 2003, 279; o.V., Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betrieb gewerblicher Art auf Grund von Darlehensgewährung, Steuern in der Elektrizitätswirtschaft 2003, 167; *Wienands/Teufel*, Darlehen einer GmbH an ihren Gesellschafter, GmbHHR 2004, 1301; *Berg/Schmich*, Kreditgewährung unter Verstoß gegen § 30 GmbHG als vGA, FR 2005, 190; *Hölzle*, Der qualifizierte Rangrücktritt als Sanierungsmittel – und Steuerfalle?, GmbHHR 2005, 852; *Janssen*, Bilanzierung einer mit Rangrücktritt versehenen Verbindlichkeit in der Handels- und Steuerbilanz, BB 2005, 1895; *Klein*, Rangrücktrittsvereinbarungen als Sanierungsinstrument ein Auslaufmodell?, GmbHHR 2005, 663; *Schlösser*, Verzinsung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, GmbHHR 2005, 273; *Förster/Wendland*, Steuerliche Folgen von Gesellschafterdarlehen in der Krise der GmbH, GmbHHR 2006, 169; *Köhler*, Hybride Finanzierungen über die Grenze, in *Piltz/Schaumburg* (Hrsg.), Internationale Unternehmensfinanzierung, Köln 2006, 137; *Marx/Nienaber*, Steueroptimaler Einsatz mezzaniner Finanzierungsinstrumente bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, GmbHHR 2006, 686; *Wassermeyer*, Teilwertabschreibung auf eine zinslose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft, DB 2006, 296; *Heini/Suchan/Geeb*, MoMiG auf der Schnittstelle von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2008, 2289; *Bohne*, Teilwertabschreibung auf eine unverzinsliche Darlehensforderung gegen den Gesellschafter im Kontext der vGA-Grundsätze, DStR 2008, 2444; *Podewils*, Risiken verdeckter Gewinnausschüttungen bei Darlehensgewährung und „Cash Management“ im Konzernverbund, GmbHHR 2009, 803; *Wehrheim/Haussmann*, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; *von Ilberg/Tschesche*, Rechtliche und steuerliche Betrachtung des Rückkaufs von Schulden (Debt-Buy-Back), BB 2010, 259; *Olkel/Wöhlert/Degen*, Debt Mezzanine Swap – Königsweg für die Restrukturierungsfinanzierung? BB 2010, 299; *Schwedhelm*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; *Schreiber/Syre*, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Up-stream“-Darlehen, DStR 2011, 1254; *Sabel/Knebel/Schmidt*, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42; *Tiede*, Langfristige unentgeltliche Darlehen an Gesellschafter, StuB 2012, 50; *Wiesch*, Verrechnungskonten bei persönlich geprägten Kapitalgesellschaften – Forderungen und/oder Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter, NWB 2012, 1660; *Schulze zur Wiesche*, Steuerliche Behandlung von Darlehensforderungen gegenüber einer GmbH, GmbHHR 2013, 452; *Ditz/Tcherveniachki*, Fremdübliche Verzinsung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Cashpools, IStR 2014, 398; *Mylich*, Steuerrechtliche Probleme bei auf- und absteigenden dinglichen Kreditsicherheiten, FR 2014, 881; *Schilling/Kandels*, Zur Angemessenheit der Verzinsung bei grenzüberschreitenden Cashpoolings – eine Erwiderung zu Ditz/Tcherveniachki in IStR 2014, 398, IStR 2014, 401; *Schreiber/Bubeck*, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; *Sommer*, Gewinnabführungsverträge als Sicherheit für konzerninterne Up-stream-Darlehen? – Eine Fallstudie, FR 2015, 67; *Tausser/Keller*, Ertragsteuerliche Aspekte von Kreditsicherheiten bei Akquisitions- und Konzernfinanzierungen, BB 2015, 2135; *Hölscher*, Teilwertberichtigungen von Darlehensforderungen gegen ausländische verbundene Unternehmen – eine Bestandsaufnahme, Ubg 2016, 72; *Krüger*, Entwicklungen zum Konzernrückhalt und Auswirkungen für die Prüfungspraxis, DStZ 2017, 284; *Haasel/Giels*, Probleme der vGA beim Forderungsverzicht einer Tochter- gegenüber ihrer Muttergesellschaft, DStR 2018, 445; *Roglmeier*, Der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Konzernfinanzierung – Überlegungen zu ausgewählten risikobehafteten Darlehen, IStR 2018, 675; *Gosch*, Von Äpfeln und Birnen – ein steuerjuristischer Essay zum Maß des Fremdvergleichs im Konzern, DStR 2019, 2441; *Köhler/Neumann/Scholz*, Welche Relevanz hat der Konzernrückhalt bei Finanztransaktionen?, DStR 2019, 704; *Schuhmann*, Zur Fremdüblichkeit unbesicherter Konzerndarlehen – ein Praxiskommentar, FR 2019, 848; *Mack*, Aktuelle Entwicklungen zum Fremdvergleichsgrundsatz im Kontext nationaler Gewinnkorrekturnormen, ISR 2020, 253; *Schuster/Steiner/Ullmann*, Definition und Auswirkung des Konzernrückhaltes bei konzerninternen Finanzierungsleistungen, DStZ 2020, 823.

a) Kriterien des Fremdvergleichs – Tatbestandsvoraussetzungen

313

Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensvereinbarungen im Allgemeinen:

Darlehensverhältnisse zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind zivilrechtl. möglich und werden grds. auch strechtl. anerkannt. Darlehensnehmer können sowohl die Gesellschaft als auch der Gesellschafter sein. Für den Abschluss von Darlehensverträgen bestehen grds. keine besonderen Formvorschriften (zu den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter s.u.). Aus Nachweisgründen ist in der Praxis der Abschluss schriftlicher Verträge zu empfehlen (glA Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1041 [2/2019]; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 561 [8/2017]; s. auch BFH v. 29.7.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247, zur fehlenden Darlehensvereinbarung). Kein Fremdkapital (sondern Eigenkapital) liegt vor, wenn es von vornherein an einem ernsthaften Rückzahlungswillen seitens der KapGes. bzw. einem ernsthaften Rückforderungswillen seitens des Gesellschafters fehlt (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; BFH v. 22.3.2010 – VIII B 204/09, BFH/NV 2010, 1112; Hess. FG v. 6.7.2011 – 4 K 287/10, EFG 2012, 706, rkr.; s. allg. hierzu auch BFH v. 12.7.2016 – IX R 56/13, DStR 2016, 2850).

Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter: Nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter erfordert die strechtl. Anerkennung eines Darlehensvertrags klare, von vornherein abgeschlossene, zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen (s. Anm. 144); diese müssen mit Blick auf die genannten steuertariflichen Unterschiede insbes. erkennen lassen, dass ein Darlehen (und nicht eine Ausschüttung oder – umgekehrt – eine Einlage) gewollt ist (idS auch Rengers in Blümich, § 8 Rz. 560 [8/2019]; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 687). Ein Darlehensvertrag ist insbes. an den darlehensstypischen Bedingungen Verzinsung, Laufzeit, Tilgung, Besicherung und Rückzahlungsmodus erkennbar. Nicht ausreichend ist es, wenn im Rahmen eines konzerninternen Cash-Pooling-Verfahrens lediglich ein Mindest- und ein Höchstzinssatz vereinbart wird und für die Berechnung der Zinsvergütung ein erheblicher Spielraum verbleibt (BFH v. 17.1.2018 – I R 74/15, BFH/NV 2018, 836). 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).

Zinsschranke: Darlehensverträge zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern sind ab VZ 2008 auch im Lichte der Regelungen in § 8a iVm. § 4h EStG zur Fremdfinanzierung von Unternehmen zu betrachten. Zinsaufwendungen, die als vGA das Einkommen der Gesellschaft nicht mindern, fallen nicht unter die Regelungen in § 8a iVm. § 4h EStG (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 18).

b) Kriterien des Fremdvergleichs – Indizien

314

Indizien für eine gesellschaftliche Veranlassung (oder für das Fehlen einer solchen) sind einzelfallbezogen zu beurteilen; sie können nicht im Sinne von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden. In der Regel ist ein Darlehensvertrag zwischen einer KapGes. und ihrem Gesellschafter (oder einer ihm nahestehenden Person) auch dann noch als solcher zu werten, wenn er in einzelnen Punkten unvollständig – etwa wenn eine Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt oder über zu gewährende Sicherheiten fehlt – oder insgesamt lückenhaft ist. Das Fehlen einzelner Detailvereinbarungen ist allenfalls widerlegbares Indiz für eine gesell-

schaftliche 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 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.).

Schriftliche Dokumentation: Nicht hinreichend schriftlich dokumentierte Sachverhalte sind in der Praxis häufig Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen, auch wenn die Rspr. Kreditgewährungen ohne schriftliche Vereinbarung im Einzelfall anerkennt, soweit durch die zeitnahe Einbuchung auf dem Verrechnungskonto eine Rückzahlungsverpflichtung dokumentiert wird; vGA kommen insoweit nur in Betracht, als der Kredit zinslos oder zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt wird (BFH v. 23.6.1981 – VIII R 102/80, BStBl. II 1982, 245; s. auch FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, juris, rkr., zur mündlich vereinbarten Darlehensverzinsung). Werden indes Beträge, die nachweislich ohne Rückzahlungsverpflichtung zur Verfügung gestellt worden sind, auf einem Verrechnungskonto erfasst, führt die Verzinsung dieser Beträge zu vGA (FG München v. 28.7.2004 – 6 K 4326/01, FGReport 2004, 83, rkr.; s. auch FG Düss. v. 21.8.2001 – 6 K 761/98 K, G, F, EFG 2002, 928, rkr., zur Verzinsung und Tilgung einer Vermögenszuwendung durch eine den Gesellschaftern nahestehende Person).

Laufzeit: Eine ungewöhnlich lange Laufzeit eines unverzinslichen Darlehens kann Indiz für die mangelnde Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung sein (zB BFH v. 6.12.1955 – I 103/53 U, BStBl. III 1956, 80; bis zu 100 Jahre); anders bei 50-jähriger Laufzeit zur Finanzierung von Arbeitnehmerwohnungen, BFH v. 18.11.1958 – I R 92/58 U, BStBl. III 1959, 4). Gleiches kann gelten, wenn die Rückzahlung erst nach Ablauf der statistischen Lebenserwartung des Gesellschafters einsetzen soll (BFH v. 10.12.1957 – I 272/56 U, BStBl. III 1958, 69); s. auch *Neumann*, GmbHR 1996, 424; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 571 [8/2017]). 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 – 4 V 2225/02, Inf. 2003, 130, rkr., jeweils zur Novation von Gehaltsansprüchen in ein Darlehen an die KapGes.; vgl. auch BFH v. 7.12.2007 – VIII R 13/05, BStBl. II 2008, 568, zu Zinszahlungen an die Kinder des GesGf. aufgrund schenkweiser Abtretung von Darlehensforderungen).

- **Verzinsung:** Eine eindeutige Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist uE auch dann erforderlich, wenn ein gesetzlicher Zinsanspruch besteht (glA BFH v. 2.3.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590, zum beherrschenden Gesellschafter). Dabei kann es aber auch genügen, wenn der Zinssatz anhand bestimmbarer anderweitiger Kriterien festgelegt wird (BFH v. 16.12.1999 – I B 115/97, BFH/NV 2000, 753, zu einer variablen, anhand des Diskontsatzes zuzüglich eines angemessenen Zuschlags orientierten Verzinsung) oder die Verzinsung des für die Darlehensausreichung verwendeten Verrechnungskontos eindeutig festgelegt ist. Zur Bewertung unverzinslicher Darlehen s. § 6 EStG Anm. 1143, zur bilanziellen Behandlung eines Abzinsungsertrags bei Veranlassung der Zinslosigkeit durch das Gesellschaftsverhältnis s. *Hauber/Kiesel*, BB 2000, 1511; *van de Loo*, DStR 2000, 508; *Kulosa in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 6

EstG Rz. 457; *Weber-Grellet*, DB 2000, 165 (168); *Förster/Wendland*, GmbHR 2006, 169; *Wassermeyer*, DB 2006, 296; *Bohne*, DStR 2008, 2444; zu den Besonderheiten bei unverzinslichen Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes-Konzerns nach § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 KStG s. Anm. 317. Eine als vGA zu qualifizierende Wertberichtigung der Darlehensforderung schlägt nicht auf den Ausweis der Zinsforderungen durch, da die Rückzahlungsforderung und die Zinsforderung getrennt voneinander zu bilanzieren sind (BFH v. 11.11.2015 – I R 5/14, BStBl. II 2016, 491).

- **Angemessenheit der Verzinsung:** Die Angemessenheit einer Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehensforderung ist regelmäßig an den marktüblichen Haben- und Sollzinsen der Kreditbranche zu prüfen. Die Rspr. ist bisher davon ausgegangen, dass sich im Zweifel Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen den banküblichen Haben- und Schuldzinsen teilen (BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; BFH v. 22.10.2003 – I R 36/03, BStBl. II 2004, 307); diese Betrachtung wird uE dem Fremdvergleich nicht gerecht. Der fremdübliche Zinssatz ist vorrangig nach den Umständen des Einzelfalls zu schätzen; eine Margenteilung ist nachrangig (FG Ba.-Württ. v. 10.11.2005 – 3 K 353/01, EFG 2006, 594, rkr.; idS auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 693). Bei Darlehen von Gesellschaftern ist im Rahmen einer an den banküblichen Zinssätzen orientierten Schätzung zu berücksichtigen, dass die Darlehen von Privatpersonen gewährt wurden (BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725; FG Sachs.-Anh. v. 21.2.2008 – 3 K 305/01, juris, rkr.).

Es ist ggf. zinserhöhend zu berücksichtigen, wenn für die Darlehen keine oder keine ausreichenden Sicherheiten bestellt worden sind. Refinanzierungskosten sind – jedenfalls bei Darlehensgewährung an den Gesellschafter – bei der Bemessung der Annuität zu berücksichtigen, wenn der Darlehensgeber seinerseits Kredit aufgenommen hat (*Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 594f. [8/2017]; *Centrale-Gutachtendienst*, GmbHR 1997, 22; s. auch BFH v. 28.2.1990 – I R 83/87, BStBl. II 1990, 649; BFH v. 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875).

Tilgung: Fehlt es an einer vertraglichen Vereinbarung über den Rückzahlungszeitpunkt eines Darlehens, greift § 608 BGB ein; ggf. kann aber die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit (§ 608 Abs. 2 BGB) die Annahme einer fehlenden Ernstlichkeit rechtfertigen (vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573, zu § 609 BGB aF). Die Rückzahlung der Darlehensvaluta durch den Gesellschafter (als Darlehensnehmer) muss objektiv möglich und subjektiv gewollt sein (FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.). Darlehen, bei denen die Möglichkeit oder die ernsthafte Absicht der Rückzahlung fehlt, sind nicht ernsthaft gewollt (vgl. BFH v. 7.11.1990 – I R 35/89, BFH/NV 1991, 839, zur Darlehensgewährung an notleidende Schwestergesellschaft; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234); in diesen Fällen ist bereits die Darlehensgewährung vGA.

Sicherheiten: Die fehlende Besicherung eines Gesellschafterdarlehens kann Indiz für eine vGA sein; die Vereinbarung einer Sicherheitsleistung kann allerdings nur gefordert werden, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen – insbes. auch mit Blick auf die Höhe der Darlehensvaluta und die Bonität des Schuldners – eine Sicherheit gefordert hätte (FG Saarl. v. 22.5.2001 – 1 K 151/97, juris, rkr.; FG München v. 19.9.2005 – 6 K 5505/04, juris, rkr.; FG München v. 30.9.2005 – 6 V 5508/04, juris, rkr.; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr.). Erforderlich ist danach idR die Feststellung, dass die KapGes.

auf die Besicherung verzichtet hat, obwohl die (ggf. auch erst bevorstehende) Zahlungsunfähigkeit des Gesellschafters bekannt oder zu erwarten war (BFH v. 7.3.2007 – I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710; FG Brandenb. v. 23.10.2002 – 2 K 1337/00, EFG 2003, 261, rkr.; FG Berlin v. 22.6.2004 – 7 K 7147/02, EFG 2004, 1866, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 24.11.2014 – 6 K 1077/12, EFG 2015, 764, rkr.). Zwischen KapGes., die demselben Konzern angehören, hatte der BFH bisher auf Sicherheiten verzichtet, wenn die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten (sog. Konzernrückhalt; BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, DB 1995, 1312; BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, GmbHR 2005, 497), wenn die Darlehensgeberin gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (s. hierzu auch *Sommer*, FR 2015, 67; *Tausen/Keller*, BB 2015, 2135). An dieser Rspr. hält der BFH nach neuer, zu § 1 AStG ergangener Rspr. nicht mehr fest (BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394, dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 BvR 1161/19; BFH v. 27.2.2019 – I R 51/17, DStR 2019, 1857; BFH v. 27.2.2019 – I R 81/17, BFH/NV 2019, 1267; BFH v. 19.6.2019 – I R 32/17, HFR 2020, 214; BFH v. 19.6.2019 – I R 5/17, BFH/NV 2020, 183; BFH v. 19.6.2019 – I R 54/17, BFH/NV 2020, 185). Der Konzernrückhalt beschreibt nach Ansicht des BFH lediglich den rechtl. und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und stellt keine rechtl. durchsetzbare Sicherheit dar. Die allgemeine Konzernüblichkeit ist danach nicht mit einer Fremdüblichkeit gleichzusetzen, so dass auch Darlehensvereinbarungen im Konzern grds. einer „banküblichen Sicherheit“ bedürfen. Diese ausnahmslos isolierte Betrachtung des Darlehensnehmers führt zu unzutreffenden Ergebnissen (vgl. auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 315a; *Gosch*, DStR 2019, 2441; *Tcherveniachki/Haverkamp*, Ubg 2019, 555; *Schuhmann*, FR 2019, 848; *Schuster/Steiner/Ullmann*, DStZ 2020, 823). Auch wenn allein der bestehende Konzernverbund nicht ausreichend für den generellen Verzicht auf eine Sicherheit ist (*Wacker*, FR 2019, 449) kann die Stellung des Darlehensnehmers in diesem Konzernverbund bei der Bemessung der erforderlichen Sicherheit nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. Fremdunübliche Bedingungen können nicht vorliegen, wenn auch ein fremder Dritte ein un- oder niedrigbesichertes Darlehen gewährt hätte.

Anwendung des § 1 AStG bei Darlehensgewährung an verbundene ausländische Unternehmen: Das Fehlen fremdüblicher Sicherheiten oder einer angemessenen Verzinsung für grenzüberschreitende, an verbundene ausländ. Unternehmen gewährte Darlehen kann Anlass für eine Berichtigung von Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen oder für eine Einkünfteberichtigung auf der Grundlage des (allgemeinen) Fremdvergleichs nach § 1 AStG sein; zum Verhältnis des § 1 AStG zur vGA s. Anm. 42.

- **Zinsverzicht:** Wird die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG auf einen Zinsverzicht gegenüber einer ausländ. Darlehensnehmerin gestützt, muss dem Stpfl. die Möglichkeit eingeräumt werden, den Nachweis für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des (nicht fremdüblichen) Geschäfts zu erbringen (EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16 – Hornbach-Baumarkt, ABL. EU 2018 Nr. C 259).
- **Besicherung von Darlehen im Konzern:** Mit drei Parallelentscheidungen v. 27.2.2019 hat der BFH seine bisherige Auffassung, nach der ein Zinszuschlag als Kompensation für unbesicherte Darlehen nicht für erforderlich angesehen wurde, solange der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Gesell-

schaft im Außenverhältnis sicherstellt, verworfen (BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394, dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 BvR 1161/19; BFH v. 27.2.2019 – I R 51/17, DStR 2019, 1857; BFH v. 27.2.2019 – I R 81/17, BFH/NV 2019, 1267; BFH v. 19.6.2019 – I R 32/17, HFR 2020, 214; BFH v. 19.6.2019 – I R 5/17, BFH/NV 2020, 183; BFH v. 19.6.2019 – I R 54/17, BFH/NV 2020, 185; zur früheren Auffassung vgl. BFH v. 21.12.1994 – I R 65/94, BFHE 176, 571; BFH v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261, s. auch BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277). Der Konzernrückhalt ist danach nicht länger ausreichend für eine Darlehensbesicherung unter fremdüblichen Bedingungen iSd. § 1 Abs. 1 AStG. Wird das konzernintern ausgegebene Darlehen nicht fremdüblich besichert, lässt sich dieser Mangel regelmäßig auch nicht über ein erhöhtes Zinsentgelt ausgleichen (s. zB *Wacker*, FR 2019, 449; krit. *Steiner/Ullmann*, DStR 2019, 2385; *Greil/Wagowski*, ISR 2020, 171; *Schmid*, FR 2020, 453).

- **Verrechnungspreismethode:** Den fremdvergleichsgerechten Preis für die Darlehensgewährung hat das FG im konkreten Einzelfall zu ermitteln. Zur Frage der zutreffenden Methode vgl. FG Münster v. 7.12.2016 – 13 K 4037/13, Az. BFH I R 4/17 welches die Kostenaufschlagsmethode als allein praktikable Methode ansieht, krit. *Heurung/Kollmann/Hofacker*, IStR 2017, 20, s. hierzu auch *Steinkühler/Schwarz/Nientimp*, DB 2017, 1169.

Tatsächliche Durchführung: Weicht die tatsächliche Durchführung ganz oder teilweise von dem Vereinbarten ab, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, ob und ggf. inwieweit dies den Rückschluss auf eine fehlende Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarungen zulässt (zB FG Hamb. v. 9.3.2004 – VI 275/02, FGReport 2004, 57, rkr., zur Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen trotz Vorhandenseins ausreichender Mittel aufgrund von Darlehensgewährungen des GesGf.). Auf die tatsächliche Durchführung mündlicher Vereinbarungen kann erst ab dem Zeitpunkt zurückgegriffen werden, ab dem sie objektiv – etwa im Jahresabschluss – in Erscheinung getreten sind (FG München v. 17.11.1997 – 7 K 1594/93, juris, rkr.).

Uneinbringlichkeit: Ist bereits bei der Darlehenshingabe mit einer Uneinbringlichkeit zu rechnen, liegt regelmäßig schon in diesem Zeitpunkt eine vGA (in Höhe der Darlehensforderung) vor (BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795; H 8.5 V. Einzelfälle „Darlehensgewährung“ KStH 2015). Ist bei Darlehenshingabe – etwa wegen einer unangemessenen Verzinsung oder wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers – eine – nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 bis 8 zulässige – Teilwertabschreibung vorzunehmen, liegt in Höhe der Abschreibung eine vGA vor (vgl. BFH v. 26.10.1993 – I B 112/93, BFH/NV 1994, 415; BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993, zur Schwestergesellschaft). Ist ein Darlehen bei Hingabe zwar unbesichert, aber voll werthaltig, weil der Darlehensgeber werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert, liegt zunächst regelmäßig keine vGA vor (vgl. BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, GmbHR 1999, 993; BFH v. 20.10.2004 – I R 7/04, BFH/NV 2005, 916); eine später erforderliche (zulässige) Teilwertabschreibung kann (bei Vorlage entsprechender Indizien) vGA sein, ohne aber zugleich einen Mittelabfluss zu begründen (BFH v. 14.7.2004 – I R 16/03, BStBl. II 2004, 1010, mwN; vgl. auch FG Hamb. v. 7.8.2012 – 6 K 25/10, juris, rkr.: KapGes. gewährt ihrer Schwestergesellschaft ein Darlehen zu den Zins- und Tilgungskonditionen, die sie selbst gegenüber der Bank erfüllen muss, verlangt aber

von der Schwestergesellschaft keine Sicherheiten, obwohl sie selbst der Bank Sicherheiten stellen musste; FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 12 K 12199/12, nv., rkr., NZB unzulässig, s. BFH v. 20.10.2015 – I B 2/15, BFH/NV 2016, 424; AG gewährt ihrem Vorstandsvorsitzenden, der zugleich der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin ist, ein unverzinsliches und unbesichertes Darlehen zur Führung eines gerichtlichen Rechtsstreits, der rechtskräftig zulasten des Vorstandsvorsitzenden entschieden wird). Der Zufluss der vGA erfolgt erst im Zeitpunkt des Darlehensverzichts. War bei Vertragsabschluss eine (ggf. weitergehende) Besicherung nicht notwendig, führt eine spätere (zulässige) Teilwertabschreibung nicht zur Annahme einer vGA (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 579 [8/2017]). Bei der Beurteilung, ob eine Darlehenshingabe zu vGA führt, kann auch das spätere Verhalten der KapGes. von Bedeutung sein; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde zB bei einer Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers das Darlehen kündigen oder (ggf. weitere) Sicherheiten verlangen. Nimmt die KapGes. den Darlehensausfall hin, ohne gerichtliche Durchsetzungsmöglichkeiten zu prüfen und ggf. auch umzusetzen, kann dies ein zusätzliches Indiz für eine von vornherein vorliegende vGA sein (FG Ba.-Württ. v. 11.11.2005 – 10 V 27/05, DStRE 2006, 534, rkr.).

Verzicht: Ein Verzicht der KapGes. auf eine werthaltige Darlehensforderung zugunsten des Gesellschafters führt zu vGA (FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1994, 901, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr.); eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn es sich um eine Sanierungsmaßnahme handelt (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 573 [8/2017]; s. Anm. 317). Die Nichterfassung einer Darlehensforderung im Jahresabschluss der KapGes. allein genügt nicht, um einen Forderungsverzicht anzunehmen (BFH v. 24.3.1998 – I R 88/97, GmbHR 1998, 1044; BFH v. 13.9.2000 – I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; s. aber auch Anm. 311).

315 Einstweilen frei.

316 c) Sonderprobleme bei Darlehen der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter

Kreditvergabe aus gebundenem Vermögen: Kreditgewährungen an Gesellschafter, die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zulasten des gebundenen Vermögens der GmbH bei bestehender (oder dadurch entstehender) Unterbilanz erfolgen, sind auch dann grds. als iSd. §§ 30, 43a GmbHG verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen zu bewerten, wenn der Rückzahlungsanspruch gegen den Gesellschafter vollwertig ist (BGH v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302; BGH v. 23.4.2012 – II ZR 252/10; GmbHR 2012, 740, mit Anm. *Röck*, GmbHR 2012, 744; s. auch BGH v. 26.1.2009 – II ZR 217/07, GmbHR 2009, 485, zur Darlehensgewährung im Zusammenhang mit der Kapitalaufbringung, mit Anm. *Nassall*, jurisPR-BGHZivilR 13/2012 Anm. 4). Ein Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot führt jedoch noch nicht zur Nichtigkeit des Darlehensvertrags und damit auch nicht automatisch zur Annahme einer vGA (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 692; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 561 [6/2020]; s. auch BFH v. 7.11.2001 – I R 11/01, BFH/NV 2002, 540; *Reiner/Brakemeier*, BB 2005, 1458; *Wienands/Teufel*, GmbHR 2004, 1301; *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1059 [2/2019]; vGA, wenn auf die sofortige Darlehensrückzahlung verzichtet wird und sich der marktübliche Zins ändert; teilweise aA *Berg/Schmich*, FR 2005,

190; s. auch *Kiefner/Theusinger*, NZG 2008, 801). Zu Besonderheiten bei der AG nach der Reform der Kapitalrichtlinie (77/91/EWG) durch die RL 2006/68/EG (ABl. EG 2006 Nr. L 264, 32) s. *Freitag*, AG 2007, 157 (160f.).

Sanierung: Ein wirtschaftlich gerechtfertigter Forderungsverzicht, insbes. mit Blick auf eine geplante Sanierung des Gesellschafters, führt nicht zur Annahme einer vGA (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 18.8.1994 – 6 K 123/93, EFG 1995, 285, rkr., zum Darlehensverzicht einer GmbH gegenüber einer den beherrschenden Gesellschaftern nahestehenden Person; FG Ba.-Württ. v. 26.4.1994 – 6 V 37/93, EFG 1995, 901, rkr.; allg. zur Restrukturierungsfinanzierung s. *Oelke/Wöhlert/Degen*, BB 2010, 299; zum Forderungsverzicht einer Tochter- gegenüber ihrer Muttergesellschaft s. *Haase/Geils*, DStR 2018, 445).

d) Sonderprobleme bei Darlehen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft

317

Verdecktes Stammkapital: Die Qualifizierung eines Gesellschafterdarlehens als eigenkapitalersetzend führte nach alter Rechtslage – vor Inkrafttreten des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) – weder zur Umwandlung des Darlehens in haftendes Kapital noch zu dessen interner Gleichstellung mit Eigenkapital. Die analoge Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG aF beschränkte sich nach stRspr. darauf, die Geltendmachung der Verbindlichkeit in der Krise auszuschließen, dh., es wurden die Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft im Verhältnis zu den Ansprüchen anderer Gläubiger zurückgestuft. Für das Innenrecht einer KapGes. blieb das eigenkapitalersetzende Darlehen bilanzrechtl. Fremdkapital und wurde nicht verdecktes Stammkapital (BGH v. 11.5.1987 – II ZR 226/86, GmbHR 1987, 390; BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177, mwN; eine Gleichstellung der Darlehensgewährung mit der Zuführung von Eigenkapital kam nur dann in Betracht, wenn die Darlehensgewährung in einer Weise ausgestaltet war, dass sie sich nach den Grundsätzen des Zivilrechts als Zuführung von Eigenkapital – sog. gesplittete Einlage – darstellte, s. BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; es war auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) als Eigenkapital zu behandeln. Als Fremdkapital war das Gesellschafterdarlehen grds. geeignet, eine Zinsverbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter entstehen zu lassen (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, mwN). Auf dieser Zinsverbindlichkeit beruhende Darlehenszinsen waren BA und konnten allenfalls dann als vGA behandelt werden, wenn ihre Vereinbarung dem Grunde und/oder der Höhe nach unangemessen oder die Zinsverbindlichkeit zivilrechtl. nicht wirksam entstanden ist oder die Zinszahlung nicht zur Tilgung der Zinsverbindlichkeit führte und/oder bereits wegen eines Verstoßes gegen § 30 Abs. 1 GmbHG als eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung anzusehen war (vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935; *Suchanek*, FR 2004, 1129; *Hölzle*, GmbHR 2005, 852; *Schildknecht*, DStR 2005, 181; *Heerma*, BB 2005, 537; *Uhländer*, BB 2005, 70; *Klein*, GmbHR 2005, 663; *Pohl/Raupach*, JbFStR 2006/07, 409; aA noch BMF v. 16.3.1987 – IV B 7 - S 2742 - 3/87, BStBl. I 1987, 373).

Einfluss der Neuregelungen durch das MoMiG: Im Zuge der Neuregelungen durch das MoMiG (BGBl. I 2008, 2026) hat sich in erster Linie die gesellschaftsrechtl. Sicht des Kapitalersatzrechts verändert: Der Begriff des kapitalersetzenden Darlehens wurde abgeschafft. Die maßgeblichen Bestimmungen der §§ 32a, 32b

GmbHG wurden aufgehoben und – in veränderter Form – als §§ 44a, 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in das Insolvenzrecht übernommen. Daraus folgt, dass die von der Zivilrechtsprechung entwickelten Grundsätze des Eigenkapitalersatzes nur noch im Bereich der Insolvenz gelten. Für Gesellschafterdarlehen und anderweitige Nutzungsverhältnisse gelten seit dem §§ 39 Abs. 1 Nr. 5, 135 InsO (s. *Gehrlein*, BB 2008, 846; zur Rechtsentwicklung s. *Thiessen*, DStR 2007, 202; *Wirsch*, GmbHR 2007, 736; *Meilicke*, GmbHR 2007, 225; *Drygala*, NZG 2007, 561). Für die Beurteilung von Darlehensvertragsgestaltungen als vGA bleibt es dem Grunde nach bei den bisherigen Grundsätzen der Rspr., s. Anm. 264f. (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 927). Allerdings betont das MoMiG einen stärker bilanziell geprägten Denkansatz: nicht vorhersehbare negative Entwicklungen hinsichtlich der Durchsetzbarkeit einer Forderung gegen den Gesellschafter oder bilanzielle Abwertungen derselben führen nicht nachträglich dazu, dass Tilgungsleistungen zu einer sog. verbotenen Auszahlung führen; Tilgungsleistungen auf solche Forderungen können auch keine verbotene Auszahlungen des zur Erhaltung des Stammkapitals erforderlichen Vermögens entsprechend § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG aF sein (und damit strechtl. auch keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Leistung; vgl. BFH v. 14.8.1991 – I B 240/90, BStBl. II 1991, 935).

Besonderheiten bei Gesellschafterdarlehen im Konzern: Besonderheiten ergeben sich bei Gesellschafterdarlehen innerhalb eines KapGes-Konzerns. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil iSd. § 8b Abs. 2 stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen (s. § 8b Anm. 105f.). § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 enthalten eine konstituierende Erweiterung des § 8b Abs. 3 Satz 3 dahin, dass Darlehensgewährungen, die ein zu mehr als 25 % an der KapGes. beteiligter Gesellschafter, eine ihm nahestehende Person oder ein rückgriffberechtigter Dritter an die Gesellschaft gibt, grds. als gesellschaftlich veranlasst anzusehen sind (zur Abgrenzung zwischen den Regelungen in § 8b und § 8 Abs. 3 Satz 2 s. § 8b Anm. 113); Indizien für eine nicht als fremdüblich anzusehende Darlehensgewährung sollen insbes. Unverzinslichkeit, fehlende Besicherung oder das Stehenlassen bei Eintritt der Krise sein (vgl. die Gesetzesbegründung zu § 8b Abs. 3 Sätze 4–8, BRDrucks. 544/07, 95). Gewinnminderungen auf solche Darlehensforderungen – insbes. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen – unterliegen einem Abzugsverbot. Erfasst werden auch Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften, nicht jedoch laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Darlehen, zB Refinanzierungskosten. Auch Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung vergleichbar sind, zB Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen, sollen unter die Regelung fallen. Der Darlehensgeber hat allerdings die Möglichkeit nachzuweisen, dass unter den gleichen Umständen und zu den gleichen Konditionen auch ein fremder Dritter das Darlehen ausgereicht oder im Krisenfall stehen gelassen hätte. In den nachgewiesenen Fällen käme dann das Abzugsverbot nicht zur Anwendung (im Einzelnen s. die Erl. zu § 8b sowie U. *Prinz*, FS Schaumburg, 2009, 459; *Dörfler/Adrian*, SteuK 2009, 8; *Winhard*, FR 2010, 686; *Harle/Geiger*, BB 2011, 735; *Winhard*, IStR 2011, 237; *Schreiber/Syre*, DStR 2011, 1254; *Lorenz*, NWB 2014, 2840).

Durch Gesellschafterdarlehen finanzierte Risikogeschäfte: Tätigt eine KapGes. Risikogeschäfte, rechtfertigt dies regelmäßig nicht die Annahme, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt

(stRspr., zB BFH v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487; BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482; zust. *Lang/Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1211.6 [10/2019]; dem im Grundsatz folgend: BMF v. 14.12.2015 – IV C 2 - S 2742/07/10004, BStBl. I 2015, 1091). Auch der Umstand, dass Risikogeschäfte über Gesellschafterdarlehen finanziert werden, berechtigt daher nicht ohne weitere dahingehende Anhaltspunkte zur Annahme von vGA. Eine vGA kommt nach diesen Grundsätzen nur in Betracht, wenn Risikogeschäfte privat veranlasst sind und die Übernahme des Risikos der Verlagerung von Verlusten auf die Gesellschaft dienen soll. Dies ist etwa der Fall, wenn die KapGes. mit Blick auf die Spieleidenschaft des GesGf. gegründet wurde, die KapGes. sich verpflichtet, Verluste aus Risikogeschäften zu tragen, Gewinne aber an den Gesellschafter abzuführen oder wenn die Risikogeschäfte erst zu einem Zeitpunkt auf die Gesellschaft übertragen werden, in dem sich die dauerhafte Verlustsituation bereits konkret abzeichnet (glA *Lang/Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1211.8 [10/2019]; s. etwa FG München v. 17.12.2013 – 6 K 1949/10, DStRE 2015, 414, rkr., zur Vergabe von Yen-Darlehen an den GesGf. zur Verlagerung von Gewinnen aus den Währungsschwankungen in dessen PV). Gleiches gilt, wenn eine klare und eindeutige Zuordnung der Geschäfte vor Eintritt der Verlustsituation fehlt.

Einstweilen frei.

318

26. Dauerverluste bei kommunalen Eigenbetrieben

319

Siehe Anm. 59 f., 540 ff.

27. Diebstahl

320

Siehe Anm. 421.

28. Dienstvertrag

321

Siehe Anm. 262.

29. Direktversicherung

322

Siehe Anm. 290.

30. Disquotale (inkongruente) Gewinnausschüttungen/Einlagen

323

Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen sind gesellschaftsrechtl. zulässig und auch stl. grds. anzuerkennen (s. BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zur disquotalen Gewinnausschüttung; BFH v. 23.2.2005 – I R 44/04, BStBl. II 2005, 522, zur disquotalen Einlage; vgl. auch BFH v. 27.5.2010 – VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865). Die FinVerw. hat ihre frühere Rechtsauffassung, nach der inkongruente Gewinnausschüttungen stl. nur anerkannt wurden, wenn für eine vom gesetzlichen Verteilungsschlüssel abweichende Gewinnverteilung besondere Leistungen eines oder mehrerer Gesellschafter für die KapGes. ursächlich sind, inzwischen aufgegeben. Nach BMF (BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - 2750 - a/11/10001, BStBl. I 2014, 63) werden inkongruente Gewinnausschüttungen strechtl. von der FinVerw. anerkannt, sofern sie gem. § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG bereits im Gesellschaftsvertrag geregelt sind, eine entspre-

chende nachträgliche Satzungsänderung erfolgt oder die Satzung eine Öffnungsklausel für eine von der satzungsmäßigen Gewinnverteilung abweichende Gewinnverteilung enthält.

Auch ein von der Satzung abweichender, unter Zustimmung aller Gesellschafter zustande gekommener Gewinnverteilungsbeschluss wird von der FG-Rspr. als zivilrechtl. wirksam anerkannt und ist damit auch stl. anzuerkennen (FG Köln v. 14.9.2016 – 9 K 1560/14, EFG 2016, 1875, Az. BFH VIII R 28/16; FG Münster v. 6.5.2020 – 9 K 3359/18, EFG 2020, 1603, Az. BFH VIII R 20/20: Satzungsänderung mit lediglich punktueller Wirkung sind auch ohne Einhaltung der §§ 53 f. GmbHG zivilrechtl. wirksam und stl. anzuerkennen, glA *Pörsche*, DB 2017, 1165; aA FG Berlin v. 31.7.2000 – 8 K 8401/97, EFG 2000, 1324, rkr.: Schuldrechtliche Abreden über eine einmalige oder dauernde anderweitige Gewinnverteilung, die nicht auf der Satzung beruhen oder diese ändern, haben keinen Einfluss auf die strechtl. Zuordnung der Kapitalerträge). Für eine AG ist eine privatrechtl. außerhalb der AG-Satzung getroffene Vereinbarung über eine disquotale Gewinnverteilung nicht bindend (LG Frankfurt v. 23.12.2014 – 3-5 O 47/14, AG 2015, 59).

Ob eine Gestaltung ausnahmsweise als missbräuchlich anzusehen ist, ist eine Frage des Einzelfalls (s. etwa BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, zum sog. inkongruenten Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens; ebenso Hess. FG v. 25.2.2008 – 9 K 577/03, NZG 2009, 320, rkr., NZB unbegründet, s. BFH v. 27.5.2010 – VIII B 146/08, BFH/NV 2010, 1865; s. ferner BFH v. 28.6.2006 – I R 97/05, GmbHR 2006, 1206, zum sog. Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren mit disquotaler Gewinnausschüttung). Nach Auffassung der FinVerw. können kurzfristige und häufige Änderungen der Gewinnverteilungsabreden ein Indiz einen Gestaltungsmissbrauch sein (krit. *Pörsche*, DB 2017, 1165).

Der Frage einer stl. Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen und Einlagen kann auch im zeitlichen Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens noch Bedeutung zukommen, etwa bei Anwendung eines „Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahrens unter Nutzung des Einlagekontos“ (s. *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Disquotale (oder inkongruente) Gewinnausschüttung/Einlage“ [1/2018], bei der Besteuerung von BgA und Eigengesellschaften von jPöR (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 32) oder bei inkongruenten Ausschüttungen zugunsten eines Mitgesellschafters wegen dessen Leistungen zugunsten des Gesellschaft (BayLfSt. v. 29.8.2008, IStR 2009, 108, zu einem durch *Private Equity Fonds* an die Initiatoren gewährten sog. *Carried Interest*). Zum Einsatz von negativen Liquidationspräferenzen bei Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen s. *Grisar/Zantopp*, DStR 2020, 1768. Zur schenkungstrechtl. Problematik disquotaler Einlagevorgänge und Gewinnausschüttungen s. Anm. 40.

324 31. Domizilgesellschaft

Zahlungen einer inländ. KapGes. an eine ausländ. Domizilgesellschaft können vGA darstellen, wenn die KapGes. deren betriebliche Veranlassung nicht darlegen kann (FG Ba.-Württ. v. 15.11.2001 – 6 K 398/99, juris, rkr.). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer würde es Fremden gegenüber auch nicht hinnehmen, dass die von der KapGes. erwirtschafteten Gewinne durch überhöhte Preisaufschläge auf Lieferantenrechnungen, Kommissionsgebühren oder Lizenzzahlungen auf eine zwischengeschaltete ausländ. Domizilgesellschaft verlagert werden (FG Münster v. 18.10.1999 – 9 K 5420/96 K, G, juris, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 10.6.

1999 – 10 K 395/96, EFG 2000, 148, rkr.). Steht hinter einer ausländ. Domizilgesellschaft eine dem beherrschenden Gesellschafter nahestehende Person, können Leistungsbeziehungen zwischen der inländ. KapGes. und der ausländ. Domizilgesellschaft zu vGA führen (FG Nürnberg v. 2.12.1997 – I 254/96, GmbHR 1998, 896, rkr.). Zur Überlassung einer Geschäftschance an eine Domizilgesellschaft s. BFH v. 6.12.1995 – I R 40/95, BStBl. II 1997, 118.

32. Dreiecksfälle

325

Zur korrespondierenden Behandlung von vGA und verdeckten Einlagen in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 5 s. Anm. 480 ff., zur Auswirkung der verdeckten Einlage auf die AK der Beteiligung in Dreiecksfällen nach Abs. 3 Satz 6 s. Anm. 490, zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87.

33. (Verdeckte) Einlage

326

Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen der Körperschaft grds. nicht (Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 467). Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz enthält Abs. 3 Satz 4 für den Fall, dass sich der Einlagevorgang beim Gesellschafter gewinnmindernd ausgewirkt hat; die Regelung sichert eine materiell-rechtl. korrespondierende stl. Behandlung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (s. Anm. 471). Zu den Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage s. Anm. 460 ff.; zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87; zur Behandlung von Dreiecksfällen s. Anm. 480 ff.

34. Erbbaurecht

327

Mit der Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten einer KapGes. an einem dem GesGf. gehörenden Grundstück entfällt für einen zuvor zwischen denselben Beteiligten über dasselbe Grundstück geschlossenen Mietvertrag die rechtl. Grundlage. Wird die Miete dennoch neben dem Erbbauzins unverändert weitergezahlt, liegt eine vGA vor. Dabei ist es unbeachtlich, ob der Erbbauzins an sich oder die für die Grundstücksüberlassung als Summe aus Miete und Erbbauzins bezahlte Gesamtvergütung angemessen ist (FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1296/02, juris, rkr.).

35. Erbschaft

328

Ausgewähltes Schrifttum: *Schothöfer*, Die Kosten der erbschaftsteuerlichen Bewertung von Gesellschaftsanteilen, GmbHR 2011, 1139; *Layer*, Ertragsteuerliche Behandlung der Kosten einer Kapitalgesellschaft für die Bewertung von Gesellschaftsanteilen für Zwecke der Erbschaftsteuer, FuS 2015, 116.

Erbt eine KapGes. BV des Gesellschafter-Erblassers, kann eine vGA vorliegen, wenn der Anfall eines überschuldeten Nachlasses mit Rücksicht auf nahestehende Erben nicht ausgeschlagen wird (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; aA *Lang/Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1180 [10/2019]). 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.

329 36. Erwerb eigener Anteile

Ausgewähltes Schrifttum: *Ditz/Tcherveniachki*, Eigene Anteile und Mitarbeiterbeteiligungsmodelle – Bilanzierung nach dem BilMoG und Konsequenzen für das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2010, 875; *Hüttemann*, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 595; *Lechner/Haisch*, Was nun? Erwerb eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 10.08.2010, Ubg 2010, 691; *Meegen/Boßmann*, Steuerliche Vorteile durch Anteilsrückkauf vom ausscheidenden GmbH-Gesellschafter, DStR 2010, 262; *Najdecki*, Erwerb eigener Anteile durch die GmbH, NWB 2010, 349; *Pohl*, Treaty shopping und eigene Anteile, Art. 28 Limitation on Benefits Clause DBA-USA, JbFStR 2010/11, 513; *Schmidt-mann*, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, StuW 2010, 286; *Schwedhelm*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; *Breuninger/Müller*, Erwerb und Veräußerung eigener Anteile nach dem BilMoG, GmbHHR 2011, 10; *Köhler*, Steuerliche Behandlung eigener Anteile, DB 2011, 15; *Neufang/Merz*, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; *Oser/Kropp*, Eigene Anteile in Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, Der Konzern 2012, 185; *Siebert/Ivzhenko-Siebert*, Die Veräußerung eigener Anteile durch eine Kapitalgesellschaft – ein Steuersparmodell?, FR 2012, 285; *Altenburg*, Der Rückkauf eigener Wandelanleihen, ein steuerneutraler Aufwand?, DStR 2013, 5; *Blumenberg*, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DB 2014, 141; *Herzig/Joisten*, Körperschaftsteuerliche Behandlung des Rückkaufs von Wandelanleihen DB 2013, 954; *Mayer/Wagner*, BMF-Schreiben zu eigenen Anteilen – Absage an (vermeintliches) Korrespondenzprinzip, DStR 2014, 571; *Müller/Reinke*, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von eigenen Anteilen, Konkretisierung der steuerlichen Regelungen durch das BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DStR 2014, 711; *Schmidt-mann*, Vorteilsgewährung beim Erwerb und der Veräußerung eigener Anteile, Ubg 2014, 326; *Briese*, Eigene Anteile in der Steuerbilanz: eine Aufgabe für den Gesetzgeber, GmbHHR 2016, 49.

Grund für den Erwerb eigener Anteile: Der Erwerb eigener Anteile durch die KapGes. dient im Einzelfall der Einziehung der Anteile, der Abfindung von Gesellschaftern, der Verhinderung des Eintritts neuer Gesellschafter, der Kurssicherung oder Bedienung von Aktienoptionen für ArbN. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102) war es für die bilanzielle Behandlung und – damit einhergehend – für die Auswirkung auf das Einkommen der KapGes. von Bedeutung, zu welchem Zweck – Weiterveräußerung oder Einziehung – die Anteile erworben wurden. Die gesellschaftsrechtl. Grenzen eines Erwerbs eigener Anteile durch eine GmbH oder AG sind in § 33 GmbHG und § 71 AktG geregelt.

Handelsbilanzielle Rechtslage zum Erwerb eigener Anteile nach Inkrafttreten des BilMoG – sog. Generelles Nettoprinzip: Eigene Anteile, die die KapGes. entgeltlich – dh. nicht zum Zweck der Einziehung – erworben hatte, waren vor Inkrafttreten des BilMoG bei der erwerbenden Gesellschaft bilanziell als Anschaffungsgeschäft zu behandeln und hatte die Aktivierung der erworbenen Anteile sowie die Bildung einer sog. Rücklage für eigene Anteile zur Folge. Für nach dem 31.12.2009 beginnende Wj. (Art. 66 Abs. 3 EGHGB) gilt für den Erwerb eigener Anteile die Rechtslage nach § 272 Abs. 1a und 1b HGB idF des BilMoG (BGBl. I 2009, 1102). In Höhe des Nennbetrags der eigene Anteile ist nun eine passivische Kürzung vom Eigenkapital vorzunehmen. Die FinVerw. geht mit der hM davon aus, dass es sich bei dem Erwerb eigener Anteile handelsrechtl. nicht um einen Anschaffungsvorgang, sondern um eine Kapitalherabsetzung handelt. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB stets auf der Passivseite in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Eine

Aktivierung der eigenen Anteile bei gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rücklage kommt nicht mehr in Betracht. Der Unterschiedsbetrag zwischen der Gegenleistung für den Erwerb der eigenen Anteile und dem anteiligen Nennbetrag dieser Anteile ist mit den frei verfügbaren Gewinn- und Kapitalrücklagen zu verrechnen (vgl. § 272 Abs. 1a Satz 2 HGB). Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der eigenen Anteile stellen nach § 272 Abs. 1a Satz 3 HGB Aufwand des Geschäftsjahres dar (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 2f.). Spiegelbildlich handelt es sich bei der Veräußerung der eigenen Anteile durch die Gesellschaft handelsrechtl. nicht um einen Veräußerungsvorgang, sondern um eine Kapitalerhöhung. Der offene Ausweis der eigenen Anteile in der Vorspalte des Postens „Gezeichnetes Kapital“ nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB entfällt (§ 272 Abs. 1b Satz 1 HGB). Das „Gezeichnete Kapital“ wird in Höhe des Nennbetrags dieser Anteile – durch Minderung des Absetzungsbetrags – wieder ausgewiesen. Ein Unterschiedsbetrag zwischen dem anteiligen Nennbetrag der eigenen Anteile und der Gegenleistung für den Erwerb dieser Anteile ist gem. § 272 Abs. 1b Satz 2 HGB bis zur Höhe des mit den frei verfügbaren Rücklagen verrechneten Betrags in die jeweiligen Rücklagen einzustellen. Ein darüber hinausgehender Differenzbetrag (Aufgeld) ist gem. § 272 Abs. 1b Satz 3 HGB in die Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB einzustellen. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Veräußerung der eigenen Anteile stellen nach § 272 Abs. 1b Satz 4 HGB Aufwand des Geschäftsjahres dar (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 4f.). Im Fall der Einziehung liegt ein bilanz- und ergebnisneutraler Vorgang vor. Der offene Ausweis der eigenen Anteile in der Vorspalte des Postens „Gezeichnetes Kapital“ nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB entfällt (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 6).

- *Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft* ergeben sich nach Auffassung der Fin-Verw. hieraus folgende strechtl. Wirkungen:
 - Eine vGA kann vorliegen beim Erwerb eigener Anteile im Fall der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises; ein solcher ist idR nicht anzunehmen, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben werden (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 12).
 - Eine vGA kann auch vorliegen bei der Weiterveräußerung der Anteile im Fall der Zahlung eines zu niedrigen Kaufpreises; ein solcher ist idR nicht anzunehmen, wenn die Anteile über die Börse oder im Tender-Verfahren erworben werden (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 15).
 - Bei der Einziehung eigener Anteile ergeben sich keine stl. Auswirkungen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 16).
 - Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der eigenen Anteile sind bei der KapGes. als BA abziehbar, soweit sie angemessen sind (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 18).
 - Im Rahmen der Feststellung nach § 27 Abs. 8 KStG ist der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile bei EU-, EWR- oder ausländ. KapGes. entsprechend den Regelungen im Inland als Kapitalherabsetzung zu berücksichtigen (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 19).
- *Auf der Ebene des Anteilseigners* ändert der neue passivische Ausweis nach § 272 Abs. 1a HGB auf der Gesellschaftsebene uE im Erg. nichts daran, dass der

Erwerb eigener Anteile auf der Gesellschafterebene estl. als erfolgsneutraler Anschaffungsvorgang zu beurteilen ist (glA *Hüttemann*, Erwerb eigener Anteile im Bilanz- und Steuerrecht nach BilMoG, 2010, 594; *Klingebiel* in *DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 Rz. 11 [4/2014]; diff. *Lechner/Haisch*, Ubg 2010, 691; *Köhler*, DB 2011, 15; soweit einzelne Stimmen in der Literatur, s. etwa *Thiel*, FS L. Schmidt, 1993, 569, im Erwerb eigener Anteile eine Teilliquidation gesehen haben, ist diese Auffassung uE als überholt anzusehen, vgl. *Breuninger/Müller*, GmbHR 2011, 10). Die bisherige Rspr. zu vGA im Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Anteile gilt insoweit entsprechend fort. Beim Anteilseigner stellt der Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft ein Veräußerungsgeschäft dar, das nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung unterliegt. Dem Anteilseigner fließt ein Kapitalertrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu beim Erwerb eigener Anteile im Fall der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises bzw. bei der Weiterveräußerung der Anteile im Fall der Zahlung eines zu niedrigen Kaufpreises (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 22).

- Für Zeiträume, in denen bereits das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren, nicht aber das BilMoG galt, wendet die FinVerw. weiterhin die Regelungen des BMF v. 2.12.1998 (BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 – S 2741 – 12/98, BStBl. I 1998, 1509) an (BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 26).

Der Rückkauf eigener Wandelanleihen – eine Form der mezzaninen oder auch hybriden Finanzierung, deren Merkmal die Verknüpfung eigenkapital- und fremdkapitalartiger Elemente ist – ist uE kein mit dem Rückkauf eigener Anteile vergleichbarer Vorgang, denn der der Ausgabe von Wandelanleihen eigene Aspekt der Fremdkapitalbeschaffung führt schon bilanziell beim Rückkauf zu abweichenden bilanziellen Folgen; ferner ist der Rückkauf eigener Wandelanleihen regelmäßig betrieblich – und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis – veranlasst und kann auch nicht als actus contrarius zur – gesellschaftlich motivierten – Ausgabe der Wandelanleihe angesehen werden. Dies wird die Annahme einer vGA für den Regelfall ausschließen (glA *Herzig/Joisten*, DB 2013, 954; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 523; aA *Altenburg*, DStR 2013, 5).

330 37. Finanzierungskosten

Ausgewähltes Schrifttum: *Briese*, Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung – Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition, GmbHR 2005, 597.

Aufwendungen, die mittelbar dazu dienen, gesellschaftlich veranlasste Leistungen zu (re-)finanzieren, sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230 = FR 2004, 1229, mit Anm. *Gosch*, BFH-PR 2004, 443; BFH v. 5.3.2008 – I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534; *Kahlen*, GmbH-StB 2004, 295; zust. OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; diff. *Briese*, GmbHR 2005, 597 [605]).

331 38. Firmenjubiläum

Aufwendungen zur Bewirtung von Geschäftsfreunden gehören zum betrieblichen Bereich der KapGes., wenn alleiniger Anlass der Feierlichkeit ein Firmenjubiläum ist (glA *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 718 „Jubiläum“; vgl. auch BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359); zur Abzugsbegrenzung nach

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG s. § 4 Anm. 1214 ff. Ist der Anlass der Feierlichkeit indes (auch nur teilweise) der persönlichen Sphäre des GesGf. zuzuordnen (Geburts- tag, langjährige Firmenzugehörigkeit oÄ), sind die Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde und die leitenden Ange- stellten des Unternehmens teilnehmen (BFH v. 24.9.1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, BStBl. II 2011, 285). Eine Aufteilung der Kosten mit Blick auf die Rspr. des BFH zum Aufteilungs- und Abzugsgebot (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) kommt insoweit nicht in Betracht (FG Berlin-Brandenb. v. 16.2.2011 – 12 K 12087/07, EFG 2011, 2012, rkr., mit Anm. *Trossen*, GmbH-StB 2011, 358). Eine vGA liegt uE ferner dann vor, wenn an einem Firmenjubiläum nahezu ausschließlich Gesellschafter sowie ggf. deren Ehegatten teilnehmen (vgl. BFH v. 11.6.1963 – I 89/62, HFR 1963, 406, zu Aufwendungen einer Genossen- schaft für die Bewirtung ihrer Genossen).

39. Firmenname 332

Siehe Anm. 382.

40. Forderungsverzicht 333

Siehe Anm. 396.

41. Fortbildung 334

Aufwendungen für Kommunikationsseminare und Kurse zur Entwicklung der Persönlichkeit eines GesGf. sind vGA, wenn sie der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen sind. Dies ist uE der Fall, wenn Inhalt und Ziel des Fortbildungskurses in nicht unbedeutendem Ausmaß die Entwicklung der eigenen Persönlichkeit des Kursteilnehmers ist (ebenso FG Nürnberg v. 10.9.1999 – I 308/97, EFG 1999, 1249, rkr.); s. auch Anm. 301.

42. Garantieerklärung 335

Siehe Anm. 388.

43. Geburtstagsfeier 336

Ausgewähltes Schrifttum: *Gosch*, Kostenübernahme für Geburtstagsfeiern als verdeckte Gewinnausschüttung, StBp. 2004, 309; *Schröder*, Übernahme der Kosten für Geburtstagsfeier eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch die GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHHR 2004, 1353.

Aufwendungen der KapGes. für eine Geburtstagsfeier des GesGf. sind unabhängig von der Anzahl der eingeladenen Personen und von der Höhe der Aufwendungen auch dann vGA, wenn daran nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde, leitende Angestellte und andere ArbN des Unternehmens teilnehmen (stRspr., s. BFH v. 24.9. 1980 – I R 88/77, BStBl. II 1981, 108; BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90, BStBl. II 1992, 359; BFH v. 14.7.2004 – I R 57/03, FR 2004, 1277 = GmbHHR 2004, 1350, mwN und Anm. *Gosch*, StBp. 2004, 309; krit. *Schröder*, GmbHHR 2004, 1353; s. ferner *Offer-*

haus, DStR 2005, 446). Zur Abgrenzung der Aufwendungen für einen betrieblich veranlassten „Tag der offenen Tür“, an dem auch der 80. Geburtstag des Firmengründers gefeiert wird, s. FG Saarl. v. 9.7.2014 – 1 K 1332/12, EFG 2014, 1815, rkr.; Kohlhepp, DB 2014, 2910); s. auch Anm. 331.

337 44. Gebühr für verbindliche Auskunft

Eine verbindliche Auskunft iSd. § 89 Abs. 2 AO zur stl. Behandlung eines die KapGes. betreffenden Sachverhalts ist stets auch von (allgemeinem) Interesse für den Gesellschafter, geht es doch um Belange „seiner“ Gesellschaft; eine hierfür nach § 89 Abs. 3–5 AO erhobene Gebühr ist daher grds. nicht aufzuteilen. Eine vGA kommt allenfalls in Betracht, wenn die KapGes. die Gebühr für eine verbindliche Auskunft übernimmt, die ausschließlich im Interesse des Gesellschafters liegt (etwa weil sie nur dessen Besteuerungssituation betrifft), oder wenn die KapGes. die volle Gebühr trägt, obwohl sich die verbindliche Auskunft auf verschiedene – trennbare – Fragestellungen mit eigenem, in die Gebührenhöhe eingeflossenen Gegenstandswert (vgl. § 89 Abs. 4 AO) bezieht, die einerseits die KapGes. und andererseits den Gesellschafter betreffen.

338 45. Geldbuße/-strafe

Ausgewähltes Schrifttum: Englert, Managerhaftung im Einkommensteuerrecht, DStR 2009, 1010.

Eine gegenüber der KapGes. festgesetzte Geldbuße oder -strafe ist nichtabziehbare BA (§ 10 Nr. 3; § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG). Trägt die KapGes. den Aufwand für Strafen oder Geldbußen, die gegen den GesGf. festgesetzt wurden, führt dies (nur dann) nicht zu vGA, wenn der Tatbestand in Ausübung einer Tätigkeit als Geschäftsführer oder als sonstiger Angestellter begangen worden ist (und der ArbG daher mit der Übernahme der Zahlung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse verfolgt); in diesem Fall kann es sich jedoch um Arbeitslohn handeln (vgl. BFH v. 22.7.2008 – VI R 47/06, BStBl. II 2009, 151; BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 900 „Geldbuße“ [8/2014]; Schwedhelm in Streck, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 1140 „Strafen“; aA Nds. FG v. 7.12.1989 – VI 322/85, GmbHR 1990, 586, rkr.; Klingebiel in DPM, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Strafen“ [4/2016]).

339 46. Genossenschaft

Die Rspr.-Grundsätze zu vGA gelten grds. auch für die Genossenschaft; dabei ist die besondere Aufgabenstellung der Genossenschaft, wie sie sich aus § 1 Abs. 1 GenG ergibt, zu berücksichtigen (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298, zu Bonusprogrammen eines Kreditinstituts in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft; s. hierzu näher Anm. 391). Vgl. auch Anm. 254.

340 47. Genussrechte

Zu Ausschüttungen auf Genussrechte s. Anm. 170 ff., 230 ff.

48. Geschäftsberichte 341

Die Übernahme der Kosten für die Versendung von Geschäftsberichten stellt keine vGA dar (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 900 „Geschäftsberichte“ [1/2018]; *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 563 „Geschäftsberichte“).

49. Geschäftschancen 342

Siehe Anm. 446.

50. Geschäftsführergehälter 343

Siehe Anm. 262 ff.

51. Geschäftswert 344

Siehe Anm. 308, 366, 375.

52. Geschenke 345

Aufwendungen für Geschenke an Gesellschafter sind vGA, sofern nicht auch die übrigen fremden ArbN des Betriebs unter sonst gleichen Umständen die gleichen Zuwendungen erhalten (glA *Klingebiel* in *DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Geschenke“ [8/2015], der zutr. darauf hinweist, dass Zuwendungen an Gesellschafter auch dann als vGA zu beurteilen sein dürften, wenn sie die Wertgrenze des § 4 Abs. 5 Satz Nr. 1 EStG nicht übersteigen).

53. Gesellschafterversammlung 346

Organisations-, Personal- und Raumkosten für Gesellschafterversammlungen (Hauptversammlung, General- bzw. Vertreterversammlung) sind betrieblich veranlasster Aufwand. Den Mitgliedern der Vertreterversammlung einer Genossenschaft oder eines VVaG können Fahrtauslagen, angemessene Sitzungsgelder und Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen ersetzt werden (BFH v. 24.8.1983 – I R 16/79, BStBl. II 1984, 273; BMF v. 26.11.1984 – IV B 7 - S 2741 - 16/84, BStBl. I 1984, 591). Ersetzt jedoch eine KapGes., eine Genossenschaft oder ein VVaG den Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern die Kosten für die Fahrt zur Teilnahme an der Hauptversammlung (oder Generalversammlung), liegt darin eine vGA (BFH v. 16.12.1955 – I 12/55 U, BStBl. III 1956, 43). Auch Ausgaben zur Bewirtung von Gesellschaftern, Genossen oder Mitgliedern anlässlich einer Hauptversammlung oder Generalversammlung sollen nur insoweit als BA anzuerkennen sein, als sie den Betrag von 25 DM (entspricht 12,78 €) je Gesellschafter, Genosse oder Mitglied nicht übersteigen. Darüber hinausgehende Ausgaben sollen vGA darstellen (so BFH v. 21.11.1961 – I 73/60 U, BStBl. III 1962, 89; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; BMF v. 26.11.1984 – IV B 7 - S 2741 - 16/84, BStBl. I 1984, 591; OFD Frankfurt v. 17.6.1998, juris; OFD Nürnberg v. 20.4.1999, DB 1999, 1091). Es erscheint uE angebracht, die genannten Höchstsätze im Zuge der allgemeinen Teuerung – zB auf bis zu 24 € entsprechend dem Tagessatz für Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 EStG) – zu erhöhen (idS auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 870; s. allg. auch *Feiler*, GStB 2000, 408). Soweit Bewirtungskosten danach als betrieblich

veranlasste Aufwendungen zu qualifizieren sind, ist in einem zweiten Schritt § 8 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG anzuwenden, wonach Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur iHv. 70 % der angemessenen Aufwendungen als BA abziehbar sind. Weiterhin sind die Bewertungskosten vom BA-Abzug ausgeschlossen, sofern die Nachweis- und Aufzeichnungspflichten iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3, Abs. 7 EStG verletzt wurden.

347 **54. Gewerbesteuerumlage**

Für die – nur bis einschließlich VZ 2001 gestaltungsrelevante (s. *Berg/Schmich*, FR 2003, 11; *Herlinghaus*, GmbHR 2002, 989; *Rödder/Simon*, DB 2002, 496; § 14 Anm. 83) – Frage, ob Organgesellschaften (OG) im Rahmen einer gewstrechl. Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG; s. § 14 Anm. 35) auch ohne EAV durch eine Steuerumlage des Organträgers (OT) mit GewSt belastet werden konnten, ist zwischen zwei verschiedenen Ulagemethoden (s. auch § 14 Anm. 83) zu unterscheiden: Bei der sog. Verteilungsmethode wird der tatsächlich entstandene GewStAufwand nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel anteilig auf die OG und den OT umgelegt; damit werden die unmittelbaren Vorteile, die sich aus der gewstrechl. Organschaft und der im Organkreis erfolgenden Verrechnung der Erträge mit Verlusten insgesamt ergeben, auf alle Organschaftsbeteiligten verteilt. Bei der sog. Belastungsmethode (oder auch *Stand-alone-Methode*, s. BFH v. 7.11.2001 – I R 57/00, BStBl. II 2002, 369) werden der OG die hypothetischen Steuern belastet, die bei dieser entstanden wären, wenn sie keine OG, sondern als selbständiger GewStpfl. zu behandeln wäre, dh. etwaige organschaftliche Steuerminderungseffekte verbleiben allein beim OT. Grundsätzlich bedarf die gewinnmindernde Berücksichtigung einer Gewerbesteuerumlage bei der OG einer hinreichenden vertraglichen Grundlage (BFH v. 21.12.2004 – I R 107/03, BStBl. II 2005, 490, mit Anm. *Bogenschütz*, BB 2005, 757; BMF v. 12.9.2002 – IV A 2 - S 2742 - 58/02, DStR 2002, 1716; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 876 ff., mwN). Das FG Düss. (FG Düss. v. 5.7.2005 – 6 K 3842/02 K, F, EFG 2005, 1722, rkr., mit Anm. *Trossen*) ging ferner davon aus, dass die Passivierung einer Gewerbesteuerumlage nach der sog. Belastungsmethode durch eine Organ-GmbH in einem gewstl. Organkreis auch bei vorheriger Vereinbarung mit dem (mittelbar) beherrschenden Gesellschafter und OT zu einer vGA führe, da die Belastung mit einer fiktiven GewErtrSt eine ungerechtfertigte Benachteiligung der OG darstelle. Eine Inanspruchnahme der OG für die „eigene“ GewErtrSt des OT oder aber für den „Verbrauch“ von mit „eigenen“ Gewerbeerträgen des OT verrechneten „eigenen“ Verlusten komme ebenso wenig in Betracht wie eine Inanspruchnahme für eine bloß fiktive und nicht tatsächlich erhobene Gewerbeertragsteuer der OG. Ab dem VZ 2002 stellen sich diese Fragen wegen des Gleichklangs zwischen gewstl. und kstl. Organschaft nicht mehr (glA *Stimpel* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 800).

348 **55. Gewinnabführung**

Zur Frage des Vorliegens einer vGA bei fehlendem oder unwirksamem EAV im Rahmen eines sog. verunglückten Organschaftsverhältnisses s. BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, GmbHR 2008, 444; FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792, rkr.; zum Organschaftsvertrag mit Vorgründungsgesellschaft s. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; zur Gewinnabführung aufgrund einer sog. verunglückten Organschaft s. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.

56. Gewinnausschüttungen/Finanzierung

349

Finanzierungskosten für offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind selbst keine vGA (BFH v. 31.3.2004 – I R 83/03, GmbHR 2004, 1230; OFD Kiel v. 25.9.2000, GmbHR 2000, 1171; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Gewinnausschüttungen“ [1/2018]; *Wassermeyer*, DB 2002, 2668; aA FG München v. 13.12.1993 – 15 K 2874/90, EFG 1994, 998, rkr., mit uE zu Recht abl. Anm. *Meilicke/Sangen-Emden*, FR 1998, 938; *Briese*, GmbHR 2005, 597).

57. GmbH & Co. KG

350

Siehe Anm. 430.

58. Gründung einer Kapitalgesellschaft

Ausgewähltes Schrifttum: *Jürgenmeyer/Lahr/Maier*, Der Gründungsaufwand bei der GmbH als vGA, BB 1996, 2135; *Neufang/Hobbing/Kaiser*, Übernahme der Gründungskosten durch die GmbH – ein Überblick, Inf. 1996, 553; *Walther*, Kann die vGA von Stammkapital steuerneutral erfolgen? Zur jüngsten Rechtsprechung zur Übernahme von Gründungskosten durch eine GmbH, GmbHR 1997, 201; *Pieske-Kontny*, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; *Janssen*, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GSTB 2007, 178; *Feißt*, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; *Schwedhelm*, Die Gestaltung der GmbH-Satzung unter steuerlichen Gesichtspunkten, SAM 2009, 212; *Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger*, GmbH-Beratung, Loseblatt; *Kallmeyer/Heuser/Neu/Neumann/Moll/Brand/Fuhrmann*, GmbH-Handbuch, Loseblatt.

a) Gründungsaufwand und Vertragsbeziehungen der Beteiligten

351

Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschafter: Der für die Gründung einer KapGes. erforderliche Aufwand (Notar- und Gerichtskosten, Kosten der anwaltlichen und/oder stl. Beratung, Kosten der Veröffentlichung, Gründerlohn; vormals Gesellschaftsteuer) ist grds. von den Gesellschaftern zu tragen (§ 26 Abs. 2 AktG; § 9a GmbHG; s. auch BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250). Trägt die KapGes. zunächst den Gründungsaufwand, sind die Gründer verpflichtet, ihr die Gründungskosten zu erstatten.

Übernahme der Gründungskosten durch die Kapitalgesellschaft: Soll die Verpflichtung der Gesellschafter zur Erstattung der Gründungskosten abbedungen werden, ist dies in der Satzung festzulegen (BGH v. 20.2.1989 – II ZB 10/88, GmbHR 1989, 250; s. auch BMF v. 25.6.1991, BStBl. I 1991, 661; FG Ba.-Württ. v. 19.11.1998 – 3 K 231/95, EFG 1999, 494, rkr.). Dabei müssen die von der Gesellschaft zu tragenden Gründungskosten so konkret angegeben werden, dass Dritte ohne weitere Berechnungen allein aus der Satzungsformulierung erkennen können, ob bestimmte Kosten von der Gesellschaft erstattet werden oder nicht. Die erstattungsfähigen Einzelkosten müssen dementsprechend namentlich benannt werden (LG Essen v. 11.12.2002 – 44 T 5/02, GmbHR 2003, 471; offen gelassen in BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711). Einzelwerte für die Kostenpositionen müssen nicht benannt werden; die Angabe eines geschätzten Gesamtbetrags reicht in diesem Fall aus (Formulierungshilfen geben *Jürgenmeyer/Lahr/Maier*, BB 1996, 2135; *Wartenburger in Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger*, GmbH-Beratung, Gründung der GmbH, Kap. 7, „Aufwand“ [11/2015]; s. ferner *Pieske-Kontny*, StBp.

2001, 75). Fehlt in der Gründungssatzung die gebotene Bezifferung, ist die Klausel unwirksam. Übernimmt eine KapGes. die Kosten ihrer Gründung, obwohl diese zivilrechtl. von den Gesellschaftern zu tragen sind oder eine dahingehende Übernahme klausel nach den genannten Grundsätzen unwirksam ist, liegt in der Übernahme eine vGA (BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; Nds. FG v. 15.2.2000 – 6 K 305/98, EFG 2000, 811, rkr.). Dies gilt auch, wenn der KapGes. Ersatzansprüche iSd. § 9a GmbHG zustehen, weil diese als Einlage zu beurteilen sind (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 482 [8/2017]).

Vertragsbeziehungen/formale Aspekte: Der Grundsatz, dass Vertragsbeziehungen zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, wenn sie von vornherein klar vereinbart sind, gilt auch für sog. Gründungsgesellschaften, dh. für Gesellschaften, die zwischen der Gründung der KapGes. (Abschluss des Gesellschaftsvertrags) und der Eintragung ins Handelsregister bestehen (BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247).

352 **b) Erstaussstattung der Kapitalgesellschaft**

Rechtsverhältnisse, die im Rahmen der Erstaussattung einer KapGes. zustande gekommen sind, können nur in eingeschränktem Maße nach den Grundsätzen über die vGA beurteilt werden. Insbesondere das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters versagt bei Rechtsverhältnissen, die im Zusammenhang mit der Gründung einer KapGes. auf diese übergehen bzw. mit dieser zustande kommen. Die KapGes. hat in derartigen Fällen keine von ihr selbst erworbene Position, die der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter den Gesellschaftern entgegenhalten könnte; sie erhält vielmehr erst durch die Gründung bzw. den Abschluss des zu beurteilenden Rechtsverhältnisses von ihren Gesellschaftern die Grundlage zu wirtschaftlicher Betätigung. Würde man in dieser Situation auf das Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters abstellen, müsste man in dessen Überlegungen auch die Erwägung einbeziehen, dass der Übergang bzw. der Abschluss des Rechtsverhältnisses der neu gegründeten KapGes. einen Vorteil bringt und eine vGA auch dann verneinen, wenn die Bedingungen des Rechtsverhältnisses auf Dauer der KapGes. einen angemessenen Anteil am wirtschaftlichen Ergebnis des Rechtsverhältnisses vorenthalten. Das Kriterium des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters kommt in diesen Fällen auch deshalb nicht in Betracht, weil bei dem anzustellenden Vergleich von dem Geschäftsleiter einer KapGes. auszugehen ist, der ein Geschäft mit einem Nichtgesellschafter abschließt. Ein Rechtsverhältnis, das im Rahmen der Gründung auf die KapGes. übergeht bzw. mit ihr eingegangen wird, wird jedoch immer mit einem Gesellschafter abgeschlossen. Eine vGA liegt in diesen Fällen daher nur vor, wenn die Gestaltung darauf abstellt, den Gewinn der KapGes. nicht über eine angemessene Verzinsung des eingezahlten Nennkapitals und eine Vergütung für das Risiko des nicht eingezahlten Nennkapitals hinaus zu steigern (vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, zur unausgewogenen Gewinnaufteilung zwischen KapGes. und ihren Gesellschaftern; BFH v. 14.8.1985 – I R 149/81, BStBl. II 1986, 86; BFH v. 9.8.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140, zur Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen; BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zu Garantieerklärungen zugunsten einer Konzerngesellschaft).

c) Einlagen der Gesellschafter auf das Stammkapital

353

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird eine Einlageforderung gegen den/die Gesellschafter stets bei Fälligkeit geltend machen; tut er dies nicht, kann in Höhe des Zinsnachteils eine vGA anzunehmen sein. Dies gilt insbes., wenn gleichzeitig Darlehensverbindlichkeiten der KapGes. gegenüber dem betreffenden Gesellschafter bestehen, denn in diesem Fall würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit der Darlehensverbindlichkeit aufrechnen oder zumindest unter Hinweis auf die bestehende Aufrechnungslage auf einer (ggf. teilweisen) zinslosen Darlehensgewährung bestehen (BFH v. 29.5.1968 – I 200/65, BStBl. II 1969, 11; BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532; s. auch Nds. FG v. 12.10.1989 – VI 474/87, GmbHR 1990, 580, rkr.: Nichtverzinsung des Mindestkapitals als vGA; Nds. FG v. 30.11.2006 – 6 K 172/05, EFG 2007, 619, rkr.). Keine vGA liegt indes vor, wenn die ausstehende Einlage absprachegemäß in einer den Fälligkeitszinsen nach § 246 BGB entsprechenden Höhe (4 % p.a.) verzinst wird (FG Berlin-Brandenb. v. 8.2.2011 – 6 K 6124/07, EFG 2011, 1335, rkr.) oder jedenfalls ein Anspruch auf gesetzliche Verzugszinsen (§ 20 GmbHG iVm. § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB) entsteht und der Zinsanspruch nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung erfolgswirksam aktiviert wird. In diesem Zusammenhang könnte allenfalls ein Verzugsschaden (§ 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 – 5 V 2302/00, EFG 2001, 1318 [1319], rkr., mit Anm. U. Prinz, FR 2001, 1179). Fordert die KapGes. die Mindesteinlage (§ 7 Abs. 2 GmbHG) nicht ein, liegt in dem dem Gesellschafter entstandenen Vorteil keine vGA, wenn die GmbH im Fall des Einforderns der Mindesteinlage 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 Meckl.-Vorp. v. 16.3.1999 – 2 K 129/97, EFG 1999, 581, rkr., mit Anm. Gosch, StBp. 2000, 30).

59. Gutachten

354

Lässt eine KapGes. ein Gutachten zur Ermittlung ihres Unternehmenswerts erstellen, um auf diese Weise ihre eigene Veräußerung durch den Gesellschafter vorzubereiten, stellt die Übernahme der Gutachterkosten durch die KapGes. eine vGA an den Gesellschafter dar (BFH v. 17.5.2000 – I R 79/99, BStBl. II 2000, 480).

60. Haftung

355

Haftet die KapGes. für Handlungen des GesGf., kann eine vGA darin liegen, dass die KapGes. auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Regresszahlung verzichtet. Die Behandlung des Verzichts als vGA setzt allerdings die Entstehung eines zivilrechtl. Schadensersatzanspruchs voraus, der ohne den Verzicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu aktivieren wäre (BFH v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl. II 1997, 89). Haftet der GesGf. – etwa nach §§ 69, 71 AO –, kann der Verzicht auf eine im Innenverhältnis vereinbarte Ausgleichszahlung der KapGes. verdeckte Einlage sein (glA Rengers in Blümich, § 8 Rz. 900 „Haftung“ [1/2018]). Die Inanspruchnahme einer OG für KStSchulden des (insolventen) OT führt zu ei-

ner vGA (BFH v. 24.10.2018 – I R 78/16, BStBl. II 2019, 153; aA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1046a).

356 **61. Handelsvertretung**

Eine Handelsvertretung kann handelsrechtl. auch in Form einer GmbH geführt werden. Da nach § 84 Abs. 3 HGB die Vorschriften des Handelsvertreterrechts auch für Untervertreter gelten, kann sich der HV auch eines selbständigen Unterververtreters in Form einer GmbH bedienen, an der er selbst (oder nahe Angehörige) beteiligt ist (BFH v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl. II 1999, 119, mit Anm. *Gosch*, StBp. 1999, 79). Verzichtet die Vertreter-GmbH zugunsten ihres Gesellschafters auf einen Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB, kann eine vGA vorliegen (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Vertreterstätigkeit“ [1/2018]; *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 666 „Handelsvertreter-GmbH“; s. auch *Käbisch*, IStR 2001, 325; *Faix/Wangler*, IStR 2001, 65, zur Vertriebsumstellung vom Vertragshändler zum Kommissionär; *Bostell*, StbJb. 2001/02, 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 – 6 K 350/02, juris, rkr., zur Teilhabe einer GmbH am Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters, wenn diese als Untervertreterin tätig wird und den Kundenstamm aufgebaut hat; FG Münster v. 19.12.2019 – 13 K 1953/17, EFG 2020, 602, rkr., zur Weiterleitung eines Ausgleichsanspruchs an einen ehemaligen GesGf. ohne schuldrechtl. Zahlungsverpflichtung).

357 **62. Hauptversammlung**

Siehe Anm. 346.

358 **63. Hinterbliebenenversorgung**

Siehe Anm. 288.

359 **64. Hinzuschätzungen**

Ausgewähltes Schrifttum: *Sombrowski*, Hinzuschätzungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe i.S.d. § 160 AO oder verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, StBp. 2005, 219; *Pieske-Kontny*, Buchungsfehler bei einer GmbH als vGA, StBp. 2019, 157; *Schmitz-Herscheidt*, Feststellungslast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, NWB 2019, 170.

Werden der KapGes. im Rahmen einer Ap. nicht versteuerte Einnahmen hinzugeschätzt, ist die Annahme einer vGA an den Gesellschafter grds. nur gerechtfertigt, wenn die Einnahmen diesem auch zugeflossen sind. Dies ist nicht der Fall bei bloß formalen Mängeln in der Kassenführung bzw. festgestellten Kassenfehlbeträgen sowie Fehlbuchungen (dann nur Abzugsverbot gem. § 160 AO; s. BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208; BFH v. 18.5.2006 – III R 25/05, GmbHR 2006, 884; BFH v. 2.6.2006 – I B 41/05, BFH/NV 2006, 1687; s. auch FG München v. 25.1.2000 – 7 K 5220/97, juris, rkr., zur sog. Bargeld-Verkehrsrechnung) oder für den Fall, dass sich die Einnahmen auf einem nicht in der Buchführung erfassten Konto der KapGes. befinden oder für BA (Wareneinkauf ohne Beleg, Schmiergeld-

zahlungen) verwandt worden sind (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 900 „Hinzuschätzungen“ [1/2018]). Ist die Buchführung auch materiell unrichtig, gelten für die Annahme einer vGA zugunsten des Gesellschafters die Grundsätze des geminderten Beweismaßes (BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221). Lässt sich der Verbleib nicht gebuchter BE nicht feststellen, kann das Gericht insbes. dann zu dem Schluss kommen, dass die zusätzlichen Einnahmen an den/die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt wurden, wenn dort ungeklärte Vermögenszuwächse zu verzeichnen sind. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass ein GesGf. Fehlbeträgen, die nicht an ihn selbst geflossen, sondern zB von Mitarbeitern unterschlagen worden sind, nachgehen und ggf. Strafanzeige erstatten würde. Ist der Verbleib nicht gebuchter BE unaufklärbar, geht dieser Umstand nach den Grundsätzen der Beweisrisikoverteilung grds. zulasten des Gesellschafters (BFH v. 22.9.2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160; BFH v. 12.6.2018 – VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141). Es müssen uE aber zumindest Anhaltspunkte vorliegen, die die Vermutung einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen (ebenso FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 3453/99 K, G, F, EFG 2003, 342, rkr.: angeblicher Diebstahl von Bargeld im Ausland als vGA; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 509; *Gosch*, StBp. 2005, 26); ein reines non liquet kann nicht zulasten des Gesellschafters gewertet werden. Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass die Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA erfüllt sind, kann es allerdings Sache des Stpl. sein, den dadurch gesetzten Anschein zu widerlegen (BFH v. 24.6.2014 – VIII R 54/10, GmbHR 2014, 1165; uE zu großzügig BFH v. 26.2.2003 – I R 52/02, BFH/NV 2003, 1221, zu vGA aufgrund ungeklärter Vermögenszuflüsse beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer).

65. Incentive-Reise

360

Ausgewähltes Schrifttum: *Hartmann*, Incentive-Reisen – ein Beispiel kumulativer Besteuerung, DStR 1997, 1061; *Jorczyk*, Incentive-Reise als verdeckte Gewinnausschüttung?, GmbHR 2002, 321.

Wird einer KapGes. von dritter Seite (Lieferant, Vertragspartner 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 – 6 K 776/01, EFG 2002, 1122, rkr.; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 910; aA BMF v. 14.10.1996 – IV B 2 - S 2143 - 23/96, BStBl. I 1996, 1192, unter 2.a bb; s. auch *Jorczyk*, GmbHR 2002, 321); beim GesGf. liegt indes eine Istpl. Sachzuwendung vor (FG Saarl. v. 14.7.1992 – 1 K 91/92, EFG 1992, 765, rkr.).

66. Invaliditätsversorgung

361

Siehe Anm. 288.

67. Jubiläum

362

Siehe Anm. 331.

363 68. Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung

Ausgewähltes Schrifttum: *Gosch*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalerhöhungskosten, StBp. 2000, 156; *Tiedtke/Wälzholz*, Kapitalerhöhungskosten und verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH 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; *Feißt*, Einzelfälle der verdeckten Gewinnausschüttung, StC 2008, 21; *Neufang/Merz*, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften und umgekehrt im Blickwinkel der Schenkungsteuer, BB 2011, 2397; *Christ*, Querverbindungen zwischen EStG und ErbStG – Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, JbFStR 2011/12, 712; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; *Fichtelmann*, Rechtliche und steuerliche Fallstricke bei der Kapitalerhöhung einer GmbH, GSTB 2013, 306.

Kapitalerhöhungen wirken sich auf der Einkommensebene der KapGes. nicht aus. Auch der Verzicht auf ein ausreichendes Ausgabeaufgeld im Rahmen einer Kapitalerhöhung ist demnach keine vGA (hM, vgl. *Neumann*, VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 320 „Kapitalerhöhungskosten“; *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 487 [8/2017]; *Wassermeyer*, FR 1993, 532; OFD Frankfurt v. 20.12.2001, DStR 2002, 767). Gleiches gilt, wenn Aktien anlässlich einer Kapitalerhöhung zu einem zwar über pari liegenden, besonders günstigen Bezugskurs nur an einzelne Gesellschafter ausgegeben werden, da eine solche Ausgabe nicht die KapGes., sondern die das Bezugsrecht nicht ausübenden Gesellschafter schädigt (BFH v. 24.9.1974 – VIII R 64/69, BStBl. II 1975, 230), denn es verschieben sich bei unverändertem Gesellschaftsvermögen nur die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter am Gesamtvermögen; es kommt zu keiner Vermögensminderung bei der KapGes. Eine vGA kann indes vorliegen, wenn eine KapGes. zugunsten eines Gesellschafters auf ein Bezugsrecht oder auf die Beteiligung an einer Kapitalerhöhung verzichtet und dieser für die neuen Anteile eine Einlage zu leisten hat, die unter dem gemeinen Wert der neuen Anteile liegt (BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, 626). Etwas anderes kann gelten, wenn die KapGes. für ihr Recht zum Bezug neuer Anteile kein Entgelt hätte erzielen können (BFH v. 15.12.2004 – I R 6/04, GmbHR 2005, 633). Unabhängig von der Frage, ob Vereinbarungen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung zu vGA führen, können insbes. disquotale Kapitalerhöhungen auch schenkungstrechl. Konsequenzen nach sich ziehen (Nds. FG v. 20.1.2010 – 3 K 449/06, EFG 2010, 975, rkr.; s. ferner Anm. 43; *Christ*, JbFStR 2011/12, 712; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1).

Siehe auch BFH v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504, zur Änderung der Gewinnverteilungsabrede einer GmbH & Co. KG im Zuge einer Kapitalerhöhung zum Nachteil der Komplementär-GmbH; BFH v. 15.12.2005 – III R 35/04, GmbHR 2006, 720, zur disquotalen Kapitalerhöhung bei der BetriebsKapGes. als Entnahme. Zu den Auswirkungen einer Kapitalerhöhung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 – S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 31 ff.

Kosten der Kapitalerhöhung: Für die anlässlich der Kapitalerhöhung (zur Eigenkapitalbeschaffung, § 55 Abs. 1 GmbHG) einer KapGes. anfallenden Kosten gilt das Veranlassungsprinzip: Übernimmt die KapGes. diese Kosten, liegt auch dann

keine vGA vor, wenn es einer besonderen Satzungsregelung über die Kostenübernahme bedürfte. Anders verhält es sich, wenn die GmbH auch diejenigen Kosten trägt, die auf die Übernahme der neuen Kapitalanteile durch die Gesellschafter zurückzuführen sind. Diese Kosten (insbes. die diesbezüglichen anteiligen Beurkundungs- und Eintragungskosten) sind von den Gesellschaftern zu tragen. Gleiches gilt etwa für Kosten, die durch die Einbringung eines Einzelunternehmens bedingt sind (zB Beratungskosten oÄ, s. BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl. II 1990, 89; BFH v. 11.2.1997 – I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; BFH v. 19.1.2000 – I R 24/99, BStBl. II 2000, 545; BFH v. 17.5.2000 – I R 21/99, BFH/NV 2001, 343 = GmbHR 2001, 117).

Kapitalherabsetzungen bei einer KapGes. lösen per se noch keine Kapitalrückzahlung aus. Über die Verwendung des durch die Kapitalherabsetzung frei werdenden Kapitals ist von den Gesellschaftern gesondert zu beschließen. Sie können das frei werdende Kapital den Rücklagen zuführen, zum Ausgleich eines Verlusts verwenden oder an sich auskehren. Daneben sind gemischte Verwendungsformen denkbar. Kapitalherabsetzungen dürfen jedoch das Einkommen nicht mindern. Werden eigene Anteile einer KapGes. im Zusammenhang mit einer Herabsetzung des Stammkapitals eingezogen und ist die Einziehung (wie regelmäßig, vgl. Hess. FG v. 21.1.2004 – 4 V 4114/03, EFG 2004, 1005, rkr.) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, kann eine unangemessene Entschädigungsleistung zu vGA führen (vgl. BFH v. 29.7.1992 – I R 31/91, BStBl. II 1993, 369; BFH v. 7.8.2000 – I R 14/99, BStBl. II 2001, 258; FG Berlin v. 27.10.1998 – 8 K 8134/98, EFG 1999, 399, rkr.; s. auch BMF v. 2.12.1998 – IV C 6 - S 2741 - 12/98, BStBl. I 1998, 1509, Rz. 26). Führt eine handelsrechtl. nicht wirksame Kapitalherabsetzung zur teilweisen Rückzahlung des Stammkapitals, liegt in Höhe des Zinsverlusts der KapGes. eine vGA an die Gesellschafter vor (FG Rhld.-Pf. v. 4.9.1998 – 3 K 2005/95, juris, rkr.). Zu den Auswirkungen einer Kapitalherabsetzung auf den Bestand des stl. Einlagekontos s. BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 31 ff.

69. Kapitalertragsteuer

364

Zu den Auswirkungen der vGA auf die KapErtrSt s. Anm. 220.

70. Kassenfehlbeträge

365

Kassenfehlbeträge allein begründen kein zwingendes Indiz für gesellschaftlich hergeleitete Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen (BFH v. 9.8.2000 – I R 82/99, GmbHR 2001, 208); s. auch Anm. 359.

71. Kaufvertragliche Verpflichtungen

366

Ausgewähltes Schrifttum: *Pezzer*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Ausschüttungsbelastung bei Zahlung eines überhöhten Kaufpreises in Raten, FR 1999, 656; *Drißen*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Ratenzahlung eines überhöhten Kaufpreises, SteuStud. 2000, 172; *Platz*, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, Inf. 2000, 310, 601; *Wehmeier*, Bewertung einer Steuerberater-Praxis, Inf. 2000, 598; *Sch*, Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts bei Begründung eines Betriebsaufspaltung keine verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 2001, 1749; *Jahndorf*, Überpreisverkauf von Beteiligungen und Kaufpreisverzicht zwischen Schwestergesellschaften, DB 2003, 1759; *Hoffmann*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übernahme einer konkursreifen GmbH durch einen Antragsgegner, GmbHR 2004, 141; *Paus*, Betriebsaufspaltung: Ermittlung des Teilwerts von Anteilen an der Betriebs-GmbH, FR 2004, 943; *Looks/Steinert/Müller*, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maß-

geblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, BB 2009, 2348; *Weber-Grellet*, Verdeckte Gewinnausschüttung wegen Übernahme eines Grundstückskaufpreises für den für den Gesellschafter-Geschäftsführer, FR 2015, 609.

Kriterien des Fremdvergleichs: Kaufverträge zwischen KapGes. und Gesellschafter müssen insbes. zu angemessenen Preisen abgeschlossen werden; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde von fremden Dritten stets zu Einkaufspreisen kaufen bzw. an Dritte zu Verkaufspreisen verkaufen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. führen außerhalb zulässiger Bandbreiten (s. Anm. 135 und 142) zu vGA (vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, GmbHR 2005, 1139; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 24.11.1998 – 2 K 1526/96, juris, rkr., zu überhöhten Einkaufsrechnungen und Zahlungsrückfluss an die Gesellschafter). Kaufverträge sind ferner dann strechtl. nicht anzuerkennen und können zu vGA führen, wenn sie nicht wie vereinbart durchgeführt werden (vgl. BFH v. 31.5.2001 – IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547, zur Anerkennung von Verträgen zwischen beteiligungsidentischen PersGes.).

Überwertkauf, Unterwertverkauf: Eine vGA liegt vor, wenn die KapGes. unangemessen hohe Einkaufspreise für vom Gesellschafter bezogene WG zahlt oder ein WG des AV an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen (aber noch über dem Buchwert liegenden) Preis verkauft (BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; BFH v. 13.3.1985 – I R 9/81, BFH/NV 1986, 116; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Zur bilanziellen Behandlung s. Anm. 206.

Grundstücksgeschäfte: Streitanzfällig sind in der Praxis insbes. Grundstücksverkäufe einer KapGes. an ihren Gesellschafter (oder umgekehrt). Der Ankauf eines Grundstücks vom Gesellschafter über Wert oder der Verkauf eines Grundstücks an den Gesellschafter unter Wert führt regelmäßig zu vGA im Zeitpunkt der Übergabe des Grundstücks.

StRspr., vgl. BFH v. 6.12.1967 – I 98/65, BStBl. II 1968, 322; BFH v. 28.1.1970 – I R 123/67, BStBl. II 1970, 296; BFH v. 20.8.1986 – I R 283/82, BFH/NV 1987, 63, zur Veräußerung eines Grundstücks und unentgeltlichen Überlassung von Planungsunterlagen und Genehmigungen; BFH v. 30.3.1989 – I R 34/87, BStBl. II 1989, 489; BFH v. 23.3.1994 – VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786, zum nachträglich verbilligten Erwerb von Eigentumswohnungen; BFH v. 21.10.2014 – VIII R 32/12, FR 2015, 607, zur Übernahme der Kaufpreiszahlung für ein vom alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH erworbenes Grundstück durch die GmbH; s. ferner FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 98/88, EFG 1992, 42, rkr., zum objektiven Missverhältnis zwischen Kaufpreis und Verkehrswert; Nds. FG v. 14.5.1991 – VI 413/89, GmbHR 1992, 329, rkr.: dem Gesellschafter überlassene Grundstücks-Wertsteigerung als vGA; Hess. FG v. 27.4.1999 – 4 K 1423/97, juris, rkr., zum Forderungsverzicht beim Rückkauf eines Grundstücks; FG Ba.-Württ. v. 11.12.2000 – 3 K 198/96, juris, rkr., zur Veräußerung an nahen Angehörigen; FG Saarl. v. 30.8.2000 – 1 K 223/96, EFG 2000, 1352, rkr.: Alleingesellschafter einer gemeinnützigen GmbH veräußert das Grundstück der GmbH, auf dem diese ein Pflegeheim betreibt, unter Wert und zugleich seine Geschäftsanteile über Wert jeweils an denselben Erwerber; FG Berlin v. 11.11.2003 – 7 K 7072/02, EFG 2004, 370, rkr.; s. auch FG München v. 10.5.2005 – 6 K 4495/02, juris, rkr.; FG Berlin v. 15.3.2004 – 8 K 8171/00, EFG 2004, 1712, rkr., zur „Bandbreitenrechtsprechung“.

Eine unangemessene Preisvereinbarung zugunsten der KapGes. ist demgegenüber als verdeckte Einlage zu werten. Überträgt eine KapGes. ihrer Schwestergesellschaft, an der dieselben Personen mit gleichen Anteilen beteiligt sind, ein Grundstück zu einem unangemessen niedrigen Preis, liegt darin eine sog. mittelbare vGA der übertragenden GmbH an ihre Anteilseigner (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/

85, BStBl. II 1992, 605). Keine vGA liegt indessen vor, wenn eine KapGes. an ihren Gesellschafter ein Grundstück nur zum Grundstückspreis, dh. ohne anteiligen Kaufpreis für das Gebäude, veräußert, weil darauf ein latenter Ausgleichsanspruch gem. § 951 BGB lastet (FG München v. 12.4.2000 – I K 1983/97, EFG 2000, 789, rkr.). Ein Geschäftsleiter muss auch nicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses spätere Preisentwicklungen auf dem Grundstücksmarkt oder die bei der späteren Weiterveräußerung dieser oder vergleichbarer Grundstücke erzielten Preise berücksichtigen, um im Sinne der höchstrichterlichen Rspr. „ordentlich und gewissenhaft“ zu handeln (BFH v. 9.4.1975 – I R 166/73, BStBl. II 1975, 617).

Betriebsveräußerung: Im Fall einer (Teil-)Betriebsveräußerung ist die Berücksichtigung eines Geschäftswerts im Rahmen der Kaufpreisbemessung möglich und zur Vermeidung einer vGA auch erforderlich (BFH v. 7.10.1970 – I R 1/68, BStBl. II 1971, 69, zu Schwestergesellschaften; s. auch BFH v. 17.1.1973 – I R 46/71, BStBl. II 1973, 418; BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867, zur Einbringung; FG Berlin-Brandenb. v. 12.12.2007 – 12 K 8179/04 B, DStRE 2008, 755, rkr.: „vermeintlicher“ Firmenwert als vGA; FG Düss. v. 19.8.2014 – 6 K 2634/11 K, G DStRE 2015, 1298, rkr., zum Wert einer als vGA anzusehenden Sachausschüttung bei nicht steuerneutraler Abspaltung eines Betriebsteils und zur Wertermittlungsmethode für den Ertragswert von Betriebsteilen).

Einstweilen frei.

367

72. Kfz-Nutzung

368

Eine vertraglich nicht geregelte oder vertragswidrige private Kfz-Nutzung durch den (beherrschenden oder nicht beherrschenden) Geschäftsführer einer KapGes. kann in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA darstellen. Der Vorteil ist nicht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % des Listenpreises, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten (BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260). Andererseits kann im Fall einer nachhaltigen vertragswidrigen Privatnutzung eines betrieblichen Kfz. im Einzelfall auch Arbeitslohn anzunehmen sein, weil dann der Schluss naheliegt, dass eine Nutzungsbeschränkung oder ein Nutzungsverbot nicht ernstlich gewollt sind, sondern lediglich „auf dem Papier stehen“. Darüber hinaus kann eine nachhaltige, von schriftlichen Vereinbarungen abweichende Privatnutzung auch auf eine anderweitige konkludente Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung hindeuten, wenn entsprechend einer solchen Vereinbarung tatsächlich verfahren wird (vgl. BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645). Unterbindet die KapGes. die unbefugte Nutzung durch den GesGf. nicht, kann dies sowohl durch das Beteiligungsverhältnis als auch durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Die Zuordnung (vGA oder Arbeitslohn) bedarf dann der wertenden Betrachtung im Einzelfall (BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BStBl. II 2012, 260; BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BStBl. II 2012, 262; BFH v. 11.2.2010 – VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266; BFH v. 21.3.2013 – VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044; noch weitergehend FG Berlin-Brandenb. v. 3.9.2013 – 6 K 6154/10, EFG 2013, 1955, rkr., das eine vGA auch dann annimmt, wenn ein Verbot der privaten Nutzung besteht, dieses aber von der KapGes. nicht überwacht und durchgesetzt wird). Die FinVerw. erkennt die Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nur im Falle des Nachweises einer zeitnahen Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der LSt (und ggf. der Sozialversicherungsbeiträge) durch die KapGes. an (BMF v. 3.4.2012 – IV C 2 – S 2742/08/10001, BStBl. I 2012, 478; s. auch Anm. 297 und Anm. 150).

369 **73. Konzessionsabgaben**

Unangemessene Konzessionsabgaben können vGA sein, wenn deren Empfänger unmittelbar oder mittelbar am leistenden Unternehmen beteiligt ist. Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Konzessionsabgaben ist der allgemeine Maßstab des Fremdvergleichs zugrunde zu legen: Der konzessionierte Betrieb darf dem Konzessionsempfänger durch die Konzessionszahlungen keine Vermögensvorteile zuwenden, die er unter sonst gleichen Umständen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196, mit Anm. *Kahlen*, GmbH-StB 2005, 258; s. auch BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; *Buciek*, StWa. 2005, 730; *Gosch*, BFH-PR 2005, 416; *Heger*, jurisPR-SteuerR 37/2005).

370 **74. Korrespondenzprinzip für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen**

Die Regelungen über das „materielle Korrespondenzprinzip“ in Abs. 3 Sätze 4–6 sind im Zusammenhang mit den – ebenfalls die materielle Korrespondenz regelnden – Vorschriften zur harmonisierten Erfassung der vGA bei ausschüttender KapGes. und Anteilseigner in § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 3, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Halbs. 2 EStG und den Bestimmungen über die formelle Korrespondenz in § 32a KStG zu sehen, mit denen erstmals die Gesellschaftsebene mit der Gesellschafterebene hinsichtlich der Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen normativ verknüpft wurde (instruktiv: *Dötsch/Pung*, DB 2007, 11; *Kohlhepp*, DStR 2007, 1502); nach dem Willen des Gesetzgebers sollen die genannten Bestimmungen Besteuerungslücken verhindern, die dadurch entstehen können, dass eine verdeckte Einlage, die sich nicht auf die Höhe des Einkommens der KapGes. auswirkt, das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (sog. weiße Einkünfte). Zur Bedeutung der Regelungen s. Anm. 87, zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen s. Anm. 471, zur Rechtsfolge des Korrespondenzprinzips s. Anm. 475.

371 **75. Lästiger Gesellschafter**

Von einem „lästigen Gesellschafter“ spricht man, wenn ein Gesellschafter durch sein Verhalten das Unternehmen wesentlich schädigt, sodass es im betrieblichen Interesse ist, dass er aus der Gesellschaft ausscheidet (s. BFH v. 26.10.1995 – I B 50/95, BFH/NV 1996, 438, mwN). Nach diesen Grundsätzen ist die Abfindung eines lästigen Gesellschafters vGA, wenn es nur um einen Streit zwischen den Gesellschaftern geht und nur die Gesellschafter sich gegenseitig lästig sind. Befreit die KapGes. ihre(n) verbleibenden Gesellschafter von der Last des lästigen Mitgesellschafters dadurch, dass sie dem ausscheidenden Gesellschafter ohne sonstige Gegenleistung eine Abfindung zahlt, so deckt sie eine ihrem eigenen Betrieb fremde Schuld ihres Gesellschafters ab (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 29.4.2003 – 3 V 74/02, EFG 2003, 1267, rkr., mwN und Anm. *Rätke*, UM 2004, 100). Ein Minderheitsgesellschafter kann nicht im genannten Sinne „lästig“ sein, weil er durch seinen geringen Einfluss die KapGes. nicht gefährden kann (BFH v. 9.8.1963 – VI 72/60 U, BStBl. III 1963, 454; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 489 [8/2017]).

76. Lieferbeziehungen und Verrechnungspreise

Ausgewähltes Schrifttum (ab 2005): *Baumhoff*, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Bandbreiten, in *Gocke/Goschl/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 347; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR 2005, 1549; *Braun/Hof*, Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, IStR 2005, 69; *Brüning/Marx/Andresen/Hülster/Beck/Bodenmüller/Wolff*, Dokumentation von 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, in *Gocke/Goschl/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 391; *Graf*, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18.10.2004, IStR 2005, 175; *Kaminski/Strunck*, Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005, StBp. 2005, 213, 245; *Lenz/Fischer/Schmidt*, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, BB 2005, 1255; *Vögele*, Die Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen – Der Fremdvergleich und die Angemessenheit der Verrechnungspreise, DB 2005, 1079; *Werra*, Zweifelsfragen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen – zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zur Einkunftsabgrenzung zwischen internationalen Unternehmen, IStR 2005, 19; *Brem/Tucha*, Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, IStR 2006, 499; *Finsterwalder*, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355; *Greinert*, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung, RIW 2006, 449; *Hülshorst/Rettinger*, Verrechnungspreise in der Versicherungswirtschaft, DB 2006, 2032; *Kumpff/Roth*, Gewinnabgrenzung bei internen Leistungen zwischen deutschen und ausländischen Betriebsstätten, in *Kirchhof/K. Schmidt/Schön/Vogel* (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 579; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461; *Fiehler*, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, 464; *Frischmuth*, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485; *Kaut/Freudenberg/Foth*, Verrechnungspreismethodik: Ausgleichszahlungen als Instrument der Ergebnissteuerung bei Routineunternehmen, BB 2007, 1665; *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 *Winkeljohann/Bareis/Hinz/Volk* (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung. Entwicklungstendenzen, FS Dieter Schneeloch, München 2007, 247; *Schreiber*, Aktuelle Fragen zu den „Verwaltungsgrundsätzen Verfahren“ (Verrechnungspreise), JbFStR 2005/06, 624; *Baumhoff/Greinert*, Steuerliche Anerkennung internationaler Verrechnungspreise bei Nichteinhaltung formaler Anforderungen, IStR 2008, 353; *Kroppen*, Fremdvergleichsgrundsatz bei Konzernfinanzierungsgesellschaften, JbFStR 2008/09, 783; *Looks/Steinert/Müller*, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, BB 2009, 2348; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz, DStR 2010, 1309; *Pohl*, Verrechnungspreise und Gesellschaftsrecht, geplante Nachbesserung bei der Funktionsverlagerung, JbFStR 2010/11, 588; *Baumhoff*, Verrechnungspreispolitik bei Verlustgesellschaften, in *Baumhoff/Schönfeld*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011; *Andresen/Busch*, Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung: steuerliche Untiefen bei der Transformierung des Authorised OECD Approaches in nationales Recht, Ubg 2012, 451; *Baldamus*, Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2012, 317; *Geberth*, Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, GmbHR 2012, R169; *Ge-*

berth, Der AOA erschwert die unternehmerische Auslandstätigkeit, DB 2012, Heft 31, M1; *Lüdicke*, Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders, in *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger* (Hrsg.), Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 49; *Sabel/Knebel/Schmidt*, Sicherheitengestellung im Konzern, IStR 2012, 42; *Wassermeyer*, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277; *Wilke*, Die geplanten Änderungen in § 1 AStG, IWB 2012, 275; *Puls*, Aktuelle Entwicklungen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zu steuerlichen Verrechnungspreisen, IStR 2013, 704; *Baur/Riva/Schmidtke*, Die steuerliche Betrachtung der Implementierung von Verrechnungspreisen, DB 2014, Beilage Nr. 5, 14; *Greinert/Metzner*, Neuere Entwicklungen bei der Anerkennung nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen, DB 2014, 622; *Schreiber/Bubeck*, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; *Baumhoff/Kluge*, Ausländische Verrechnungspreiskorrekturen – Korrespondierende inländische Gegenkorrekturen, FR 2015, 107; *Krüger*, Die verrechnungspreisrechtliche Problematik der Werthaltigkeit von Dachmarken, IStR 2015, 650; *Roeder/Friedrich*, Regelungsmängel der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, BB 2015, 1053; *Schnorberger/Dust*, Verluste als profitable Dienstleistung? Steuerrechtliche Grundlagen des Fremdvergleichs, BB 2015, 2903; *Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln, Loseblatt.

372 a) Lieferbeziehungen mit dem Gesellschafter

Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte: Lieferbeziehungen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche als auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. In beiden Fällen kann sich die Frage einer zutreffenden Bemessung der Gegenleistung für die Lieferung und, damit einhergehend, der zutreffenden Einkünftezuordnung (bzw. einer Einkünftekorrektur) zwischen KapGes. und Gesellschafter stellen. Bei innerstaatlichen Vorgängen wird sich die Fragestellung aber letztlich weitgehend auf einen Vergleich von Lieferkonditionen gegenüber dem Gesellschafter und denjenigen, die Dritten eingeräumt wurden (oder worden wären), konzentrieren. Die mit grenzüberschreitenden Vorgängen einhergehenden Fragestellungen – insbes. die der Verrechnungspreisbildung zwischen multinationalen Unternehmen – sind dagegen weitaus komplexer, weil neben kaufmännischen und stl. Überlegungen auch marktwirtschaftliche und (handels-)politische Einflüsse die Preisbildung beeinflussen können (s. näher *Eigelshoven/Retzerin* in *Kroppen/Rasch*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD Verrechnungspreisgrundsätze Kap. I Rz. 1.2 ff. [6/2017]) und darüber hinaus verfahrensrechtl. erweiterte Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten beachtet werden müssen (näher s. Anm. 88).

Grundsätze des Fremdvergleichs: Lieferbeziehungen zwischen der KapGes. und einem Gesellschafter müssen wie unter unabhängigen Dritten abgewickelt werden; insbes. sind angemessene Gegenleistungen zu erbringen. Abweichungen zum Nachteil der KapGes. können zu vGA (BFH v. 20.1.1999 – I R 32/98, BStBl. II 1999, 369, mit Anm. *Paus*, DStZ 1999, 575, zur Zahlung eines unangemessenen Kaufpreises in Raten; BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658, zum Handel zwischen Schwestergesellschaften; FG Hamb. v. 4.9.2006 – 2 K 247/04, EFG 2007, 439, rkr., zur Zahlung überhöhter Preise an ausländ. Gesellschaft, an der der 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 lie-

gen, dass verabsäumt wird, gegenüber einem Lieferanten, der zugleich Gesellschafter ist, nachträglich Preissenkungen einzufordern (BFH v. 9.7.1996 – I B 119/95, BFH/NV 1997, 67).

- *Bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland* mit nahestehenden Person ist neben Abs. 3 Satz 2 auch § 1 AStG zu beachten (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 42); die Vorschrift sieht dem Grunde nach eine Einkünftekorrektur vor, wenn der Einkünfteermittlung Verrechnungspreise zugrunde gelegt wurden, die einem Fremdvergleich nicht standhalten (zum Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 3 Satz 2 und § 1 AStG s. Anm. 42). Mit der Einführung eines sog. *Authorised OECD Approach* (AOA) in § 1 Abs. 5, 6 AStG (idF des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) werden rechtl. unselbständige ausländ. BS künftig wie (fiktiv) eigenständige Unternehmen behandelt und müssen ihre Geschäftsbeziehungen mit dem Stammhaus nach fremdvergleichsüblichen Regeln gestalten (s. näher Einf. KSt. Anm. 12; *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 478 [6/2019]). Die FinVerw. hat auf der Grundlage der Ermächtigung in § 1 Abs. 6 AStG die Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG (Betriebsstättenengewinnaufteilungsverordnung) v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603) erlassen. In diesem Zusammenhang anwendbare zwischenstaatliche Regelungen entfalten Sperrwirkung gegenüber § 8 Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046, zu Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 und Art. 9 OECD-MA; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161, rkr., mit Anm. *Wilk*, zu Art. 4 DBA-GB und Art. 9 OECD-MA).

Bestimmung des angemessenen Entgelts: Zur Bestimmung angemessener Entgelte sind die gesamten Umstände des Einzelfalls zu würdigen, was im Regelfall eine Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) notwendig macht.

- *Bandbreitenbetrachtung:* Für die Feststellung angemessener Entgelte ist grds. auf den Preis, der zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre, abzustellen. Für die Praxis ist allerdings zu beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht lediglich „einen“ Fremdvergleichspreis oder „eine“ bestimmte Marge, sondern eine gewisse Bandbreite angemessener Entgelte geben wird. Dies folgt schon aus dem Umstand, dass durch den Fremdvergleich nur eine Annäherung an jene Bedingungen erzielt werden kann, die unabhängige Unternehmen für vergleichbare Geschäfte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbaren. Darüber hinaus kann die Bandbreite Ausfluss divergierenden Geschäftsgebarens der beteiligten Firmen im Einzelfall oder divergierender Vergleichsmethoden bei der Beurteilung der Fremdvergleichspreise sein. In solchen Fällen ist daher bei der Berechnung der vGA stets von dem für den Stpfl. günstigsten Fremdvergleichspreis (entsprechend der jeweils günstigeren Ober- oder Untergrenze der Bandbreite) auszugehen (BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH v. 27.2.2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 373 [8/2017]); als unangemessen iSd. Abs. 3 Satz 2 können nur diejenigen Entgelte angesehen werden können, die den Bandbreitenrand überschreiten (näher s. Anm. 135, 142).
- *Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen:* Für die Ermittlung eines dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreises im Rahmen grenzüberschreitender Lieferbeziehungen stehen grds. die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode) als gleichberechtigte Ermittlungsmethoden

zur Verfügung (so ausdrücklich für den Anwendungsbereich des AStG die Regelung in § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG; zur Einengung der Bandbreite eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte und zur Korrektur unter Verwendung des Medians der Werte dieser Bandbreite s. § 1 Abs. 3 Sätze 3, 4 AStG; zu weiteren Einzelheiten s. *Hülshorst/Mank* in *Kroppen/Rasch*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD Verrechnungspreisgrundsätze Kap. II Rz. 2.1 ff. [4/2016]). Die im Einzelfall am besten geeignete 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 – IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570). Die Neuregelungen sind im Einzelnen umstritten (*Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2010, 1309).

373 b) Vertragsbeziehungen mit Schwestergesellschaften

Ausgewähltes Schrifttum: *Woerner*, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; *Neu*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; *Schlagheck*, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GStB 2002, 369; *Bogenschütz*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; *Heger*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, jurisPR-SteuerR 36/2005 Anm. 5; *Hoffmann*, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; *Peltner*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen Schwestergesellschaften, KFR F. 4 KStG § 8, 9/05, 457; *Pflüger*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Schwestergesellschaften, GStB 2005, 203; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 2006; *Grützner*, Rückstellung für drohende Kapitalersatzansprüche einer Schwestergesellschaft zugleich verdeckte Gewinnausschüttung?, StuB 2007, 582; *Schlagheck*, Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, BBK 2007, F. 13, 5027; *Bäumli*, Die Ausstrahlungswirkung des MoMiG auf das Steuerrecht, in *Bäumli/Römermann/Wachter*, GmbH-Beratung nach dem MoMiG, GmbHR 2008, Sonderheft 10/2008, 93; *Goette*, Einführung in das neue GmbH-Recht, München 2008; *Schröder*, Zur Frage der Einordnung der eigenkapitalersatzrechtlichen Erstattungspflicht gegenüber einer Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 2008, 1224; *Brandis*, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; *Stollenwerk/Willems*, Börsenspekulationen einer GmbH – vGA aufgrund Verlagerung von Geschäftschancen? GmbH-StB 2012, 81.

Kriterien des Fremdvergleichs: Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden. Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, ist dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, zu werten (*Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Schwestergesellschaft“ [9/2017]). Nach diesen Grundsätzen gelten die in Anm. 372 genannten Grundsätze des Fremdvergleichs zur Bestimmung angemessener (Gegen-)Leistungen im Lieferverkehr auch zwischen Schwestergesellschaften. Überdies sind grds. schriftliche Vereinbarungen über Liefer- und Preiskonditionen erforderlich; existieren solche zwar nicht, wird der Warenverkehr jedoch entsprechend allg. gültigen Preislisten oder wie mit den fremden Geschäftspartnern, insbes. nach den Übungen der Branche abgewickelt, kann gleich-

wohl auf klare und eindeutige und im Vorhinein geschlossene (mündliche) Vereinbarungen geschlossen werden (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 501 [8/2017]; s. hierzu auch BFH v. 16.2.1977 – I R 94/75, BStBl. II 1977, 568, zur Übernahme von branchenüblichen Frachtkosten; FG Ba.-Württ. v. 3.12.1992 – 3 K 179/89, EFG 1993, 406, rkr., zur Übernahme von Skontoaufwendungen). Nicht fremdübliche Preise im Handel zwischen Schwestergesellschaften führen indes ebenso wie ein „unüblicher“ Zahlungsverkehr zu vGA (BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2004, 132; BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189). Vertragsbedingungen können ggf. auch einer langjährigen Übung entnommen werden, doch genügt es nicht, wenn nur die Entgeltlichkeit, nicht aber die Höhe des Entgelts feststeht (*Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 501 [8/2017]; FG Hamb. v. 13.4.1984 – II 117/81, EFG 1984, 624, rkr.). Als „vorläufig“ vereinbarte Preise müssen zumindest nach feststehenden Kriterien endgültig bestimmbar sein (BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rz. 3.4.12.8). Zu den Anforderungen der FinVerw. an die Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen, insbes. zu Ermittlungs-, Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten s. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rz. 3.2 ff.

Im Rahmen von Lieferbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften können insbes. Unterpreislieferungen zu vGA in Höhe der Preisvergünstigung bei der liefernden Gesellschaft, zu Erträgen bzw. verdeckten Einlagen bei der Muttergesellschaft (nachträgliche AK der Mutter auf die Beteiligung) sowie zu verdeckten Einlagen bei der beziehenden Gesellschaft führen (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 866 [1/2018]; H 8.5 V. „Waren“ KStH; zur Bilanzierung von vGA im Verhältnis zwischen Mutter- und TochterGes. s. *Schlagheck*, BBK 2007, F. 13, 5027); s. auch Anm. 428. Auch die nicht zeitnahe und/oder nicht vollständige In-Rechnung-Stellung gegenüber der Schwestergesellschaft erbrachter Leistungen (BFH v. 9.1.2007 – I B 78/06, BFH/NV 2007, 1189) oder der Verzicht auf eine Kaufpreisforderung zugunsten einer Schwestergesellschaft (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 45/11, GmbHR 2015, 435) kann die Annahme gesellschaftlicher (Mit-)Veranlassung rechtfertigen. Zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine neu gegründete Schwestergesellschaft im Rahmen einer Betriebsübernahme als vGA s. BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465.

Verlagerung von Geschäftschancen zwischen Schwestergesellschaften: Auch Geschäftschancen können zwischen Schwestergesellschaften gegen nicht angemessenes Entgelt übertragen werden (s. näher Anm. 446; s. auch *Stollenwerk/Willems*, GmbH-StB 2012, 81, zur Verlagerung anhaltend erfolgreicher Börsengeschäfte).

Einstweilen frei.

374

77. Liquidation

375

In der Liquidationsphase sind vGA verdeckte Auskehrungen aus dem Gesellschaftsvermögen (s. § 11 Anm. 44, 59). Der Auskehrungsbetrag selbst stellt – ebenso wie eventuelle Abschlagszahlungen darauf – indes keine vGA dar (glA *Klingebiel* in *DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Liquidation“ [8/2015]). Dagegen ist eine im Vorgriff auf eine eventuelle Liquidationsquote, aber unter Verstoß gegen § 30 GmbHG an die Gesellschafter einer GmbH geleistete Zahlung als vGA zu behandeln (Nds. FG v. 8.11.1990 – VI 670/89, GmbHR 1992, 59, rkr.). Zur Übertragung des Mandantenstamms bei Liquidation als vGA s. Sächs. FG v. 21.2.2003 – 2 V 630/02, Inf. 2003, 650, rkr.

376 **78. Lizenzen, Patente, Know-how – Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter**

Ausgewähltes Schrifttum: *Kleineidam*, Verrechnungspreise für immaterielle WG – Lizenzen, in *Schaumburg* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, 103; *Gross*, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how- und Computerprogrammlizenz-Verträgen, BB 1995, 885; *Gross*, Aktuelle Lizenzgebühren in Patentlizenz-, Know-how und Computerprogrammlizenz-Verträgen 1996/1997 und 1998/1999, BB 1998, 1321 und Beilage BB 10/2000, 24; *Schweiger*, Gesellschafter-Markenlizenzen, BB 1999, 451; *Jakob*, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; *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 Lizenzgeber – Zollwertrechtliche Beurteilung von Steuern für an einen drittländischen Lizenzgeber gezahlte Lizenzgebühren, AW-Prax. 2005, 107; *Corde-wener/Dörr*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, 447; *Finst-erwalder*, 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; *Stei-ner*, Der „fremdübliche“ Verrechnungspreis – das Top-Thema bei Betriebsprüfungen!?, ÖStZ 2006, 148; *Haase* (Hrsg.), Geistiges Eigentum, Köln 2012.

Innerstaatliche und grenzüberschreitende Aspekte: Vereinbarungen über die Übertragung von Lizenzrechten oder anderer immaterieller WG zwischen der KapGes. mit ihrem Gesellschafter können sich sowohl als rein innerstaatliche wie auch als grenzüberschreitende Vorgänge darstellen. Im Falle grenzüberschreitender Einräumung von Rechten an eine deutsche KapGes. kann im Einzelfall eine Verpflichtung zum StAbzug nach § 50a EStG begründet werden (s. *Haase*, Geistiges Eigentum, 2012, Rz. 8.170 ff.); ferner ist ggf. § 1 AStG zu beachten (s. näher Anm. 372, zum sog. Authorised OECD Approach – AOA).

Kriterien des Fremdvergleichs: Werden immaterielle WG (zB Patentrechte, Urheberrechte) von der KapGes. unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Preis auf den Gesellschafter (oder auf eine diesem nahestehende Person) übertragen oder zahlt die KapGes. unangemessen hohe Lizenzgebühren für die Übertragung solcher Rechte, kann dies zur vGA führen.

BFH v. 14.10.1992 – I R 69/88, BFH/NV 1993, 269, Namenslizenz; BFH v. 15.4.2003 – I B 81/02, BFH/NV 2003, 1612, Patent; FG Rhld.-Pf. v. 13.6.1972 – II 49/68, EFG 1972, 603, rkr.: Lizenzzahlungen für Erfindungen des beherrschenden Gesellschafters, die dieser im Rahmen seiner Einzelfirma gemacht hat; s. hierzu auch *Borstell*, StbJb. 2001/02, 201; *Endres/Oestreicher*, IStR 2003, Beilage 15, zu Funktionsverlagerungen im Konzern; FG Saarl. v. 26.6.2008 – I K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer vor GmbH-Gründung nicht konkretisierten Geschäftsidee, die von der GmbH selbst umgesetzt und fortentwickelt wird, als vGA; FG München v. 28.11.2006 – 6 K 578/06, juris, rkr., zum Abschluss eines – zusätzlichen – Lizenzvertrags mit einer Konzerngesellschaft als vGA, wenn bereits ein Alleinvertriebsvertrag mit einer anderen konzernangehörigen Herstellerfirma besteht.

Gleiches gilt, wenn Zahlungen ohne im Voraus getroffene klare vertragliche Abreden zwischen KapGes. und beherrschenden Gesellschaftern geleistet werden (BFH v. 9.2.1983 – I R 229/81, BStBl. II 1983, 487, Urheberrecht).

Rechte an Erfindungen: Vorherige eindeutige Vereinbarungen sind insbes. auch über die Frage zu treffen, wem Rechte an Erfindungen zustehen sollen (glA *Ren-gers in Blümich*, § 8 Rz. 550 [8/2017]). 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).

79. Lösegeld

377

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).

80. Lohnsteuer

378

Wendet eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine vGA in Form von Gehaltszahlungen zu, können die hierauf abgeführten LStBeträge nicht fiktiv als abgeführte KStBeträge behandelt werden. Die an den Gesellschafter gezahlten Gehälter sind deshalb in Höhe ihrer Bruttobeträge als vGA anzusehen und nicht um die LSt zu kürzen (FG Hamb. v. 2.12.1988 – II 183/88, EFG 1989, 138, rkr.).

81. Management-buy-out

379

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).

82. Mandantenstamm

380

Siehe Anm. 308 „Entgeltliche Übertragung des Geschäftswerts“, Anm. 375.

83. Mietverträge, Pachtverträge und anderweitige Nutzungsverhältnisse

381

Ausgewähltes Schrifttum: LS, Zahlung von Pachtzinsen für eine Steuerberatungspraxis als verdeckte Gewinnausschüttung, DStR 1990, 422; *Scholtz*, Pachtzins für Mandantenstamm (verdeckte) Gewinnausschüttung?, KFR F. 4 KStG § 8, 365; *Engelke/Clemens*, Unentgeltliche Nutzungsvorteile als Instrument der Ergebnissteuerung im nationalen und internationalen

Konzern, DStR 2002, 285; *Schlagheck*, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; *Kolbe*, Die Angemessenheit von Miet- und Pachtzinsen als Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, StuB 2005, 836; *Prühs*, Steueroptimale Mietkalkulation, GmbH-Stpr. 2006, 101; *Schwedhelm*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; *Gebell/Merz*, Die Unterhaltung von Wirtschaftsgütern im privaten Interesse des Gesellschafters – Inkongruente Besteuerung der vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene?, DStZ 2011, 145; *Piltz*, Besteuerung ohne Leistungsfähigkeit? – Das selbstgenutzte Ferienhaus, DStR 2014, 684; *Golombek*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei unentgeltlicher Überlassung einer spanischen Ferienimmobilie – wirklich nur bis 2012 relevant?, BB 2014, 855; *Milatz/Christopeit*, Die Kapitalgesellschaft als Eigentümerin einer Ferienimmobilie im europäischen Ausland, BB 2015, 1750; *Kohlhaas*, Verdeckte Gewinnausschüttung wegen unentgeltlicher Nutzung einer in Spanien gelegenen Immobilie?, BB 2017, 474; *Renner*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei nicht kostendeckender Vermietung einer Immobilie an Gesellschafter, DStZ 2017, 458.

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 des zu entrichtenden Mietentgelts) klar und eindeutig vereinbart und entsprechend durchgeführt werden; daneben können auch Regelungen über Nebenpflichten bedeutsam sein, etwa wenn die Nebenabgaben erheblich sind.

ZB BFH v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699: gleichartige Mängel sowohl in einem mit einem fremden Dritten geschlossenen Mietvertrag als auch in einem Mietvertrag mit Angehörigen; BFH v. 17.12.2003 – IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274: Jahresmietwert ausreichend; FG Düss. v. 12.4.2000 – 16 K 3974/94 E, EFG 2000, 739, rkr.: schädlicher Verzicht auf vereinbarte Nebenkostenabrechnung.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA kann überdies dann vorliegen, wenn der Abschluss des Mietverhältnisses ausschließlich im Interesse des Gesellschafters liegt (s. BFH v. 24.8.2011 – I R 5/10, GmbHR 2012, 223, zur Anmietung eines Werbebusses, wenn der wirtschaftliche Erfolg des durch den Bus beworbenen Produkts in erster Linie nicht der KapGes., sondern einer anderen Gesellschaft der Unternehmensgruppe zukommt).

Prüfung der Angemessenheit: Mietet die KapGes. von ihrem Gesellschafter zu überhöhtem Mietzins, liegt eine vGA vor (BFH v. 9.7.2003 – I B 183/02, BFH/NV 2004, 87, mwN); ein zu niedriger Mietzins führt nicht zur Nutzungseinlage (BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 525 [8/2017]; s. aber auch BFH v. 14.1.1993 – X R 57/93, GmbHR 1998, 692, zur WK/BA-Kürzung beim Gesellschafter). Mietet der Gesellschafter von der KapGes. zu unangemessen 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 (FG Saarl. v. 29.3.2004 – 1 K 210/00, EFG 2004, 1480, rkr.). Maßstab ist, ob und zu welchen Bedingungen ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen gleichartigen Mietvertrag abgeschlossen hätte. Ein solcher wird die Angemessenheit einer zu vereinbarenden Miete unter Heranziehung aller ihm zugänglichen Erkenntnismittel festlegen. Dazu gehört die Ermittlung des gemeinen Werts der zu mietenden Gegenstände; denn insoweit ist der 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 An-

mietung nicht noch andere Gründe sprechen (BFH v. 12.11.1986 – I R 113/83, BFH/NV 1987, 265; FG Düss. v. 23.4.2002 – 6 K 6744/99 K, F, EFG 2002, 1404, rkr.). Eine Schätzung der angemessenen Miete anhand einer fiktiven Verzinsung des eingesetzten Kapitals und des durchschnittlichen Wertverbrauchs kommt nur in Betracht, wenn keine hinreichende Zahl von Vergleichsobjekten vorhanden und eine marktübliche Miete nicht festzustellen ist. Deckt die jährliche Miete der KapGes. bereits einen erheblichen Teil der Gesamtinvestitionen ihres Gesellschafters in die vermietete Immobilie ab, spricht dies für eine gesellschaftliche Veranlassung der Mietzahlungen (BFH v. 20.6.2005 – I B 181/04, BFH/NV 2005, 2062, zur Vermietung eines Grundstückes mit Büro- und Lagergebäuden).

Zur Angemessenheit von Pachtzahlungen, wenn bei Bemessung der Höhe des Zinses nicht berücksichtigt worden ist, dass der Pächter vertraglich verpflichtet ist, die gepachteten WG instand zu halten und unbrauchbar gewordene WG auf seine Kosten zu ersetzen, s. FG München v. 22.7.2003 – 6 K 1296/01, juris, rkr.; zur vGA durch Gestattung der Unterverpachtung s. FG München v. 15.10.2002 – 6 V 2347/02, juris, rkr.; zum Zusammenspiel von Gehalt und Pachtzahlungen s. FG München v. 1.2.2005 – 6 K 1646/04, juris, rkr.; zur vGA durch Erhöhung des Pachtzinses aufgrund der Einflussnahme des den Bau finanzierenden Kreditinstituts s. FG Hamb. v. 22.4.1999 – II 196/96, EFG 1999, 921, rkr.; zu mündlichen Pachtvereinbarungen zwischen GmbH und Alleingesellschafter s. FG München v. 26.3.1997 – 7 K 893/93, juris, rkr.; zur Verpachtung des Mandantenstamms eines Steuerberaters an eine neu gegründete GmbH s. BFH v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546; zur Erhöhung der Grundstücksacht als vGA s. Nds. FG v. 30.4.1991 – VI 288/90, GmbHR 1992, 329, rkr.; zu an die GuV gekoppelte Pachtzahlungen als vGA s. Nds. FG v. 18.1.1990 – VI 108/88, GmbHR 1991, 132, rkr.

Einfamilienhaus oder Wohnung: Vermietet die KapGes. eine für den Gesellschafter angeschaffte oder umgebaute Immobilie zu privaten Wohnzwecken, erfordert dies zur Vermeidung einer vGA ein kostendeckendes Entgelt zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags (BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519; BFH v. 27.7.2016 – I R 12/15, BStBl. II 2017, 217; BFH v. 27.7.2016 – I R 71/15, BFH/NV 2017, 60; BFH v. 27.7.2016 – I R 8/15, BStBl. II 2017, 214, für die teilweise Überlassung eines ansonsten überwiegend betrieblich genutzten Grundstücks, zweifelnd bezüglich des Gewinnaufschlags *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 535 [8/2017], da die Eigenkapitalverzinsung bereits eine Rendite enthält). Dies gilt nicht nur bei besonders aufwendig ausgestatteten Einfamilienhäusern (aA *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1012b [6/2017]; *Schwedhelm in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 390). Die Berechnung der Kostenmiete erfolgt auf Grundlage der 2. Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz idF v. 12.10.1990 (BGBl. I 1990, 2178), jedoch ohne Berücksichtigung von Sonderabschreibungen zB nach § 7i EStG (BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, DStR 2005, 594; BHF v. 31.3.1998 – IX R 18/96, BStBl. II 1998, 386). Eine marktübliche, aber nicht kostendeckende Miete kann nur ausnahmsweise ausreichend sein, wenn bezogen auf den jeweils zu beurteilenden VZ bereits von der Erzielung einer angemessenen Rendite ausgegangen werden kann. Ein Abschlag auf die Kostenmiete wegen gleichzeitiger Erfüllung eigener Repräsentationsbedürfnisse durch die KapGes. kommt idR nicht in Betracht (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 535 [8/2017]; aA *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1012c [6/2017]). Sofern die vermietete Immobilie nicht extra für die Überlassung an den Gesellschafter angeschafft oder umgebaut wurde oder wenn der übliche Geschäftsbetrieb auch die Überlassung von Wohnraum umfasst, entspricht es dem Fremdvergleich auf die erzielbare Marktmiete abzustellen (glA *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 732).

Die unentgeltliche Nutzung der im Ausland belegenen Ferienimmobilie einer ausländ. KapGes. durch den im Inland ansässigen Gesellschafter kann vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung sein (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024; s. auch *Piltz*, DStR 2014, 684; *Golombek*, BB 2014, 855; *Milatz/Christopeit*, BB 2015, 1750; aA *Kohlhaas*, BB 2017, 474 mit grundlegender Kritik an der Annahme einer vGA). Die Einschaltung einer (ausländ.) KapGes. hat in der Praxis zumeist (im StRecht des Sitzstaats liegende) stl. Gründe. Außerhalb des Geltungsbereichs des § 8 Abs. 2 kann die KapGes. theoretisch über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen (s. Anm. 74); indes ist die prinzipielle Existenz einer solchen außerbetrieblichen Sphäre nach Maßgabe des insoweit ausschlaggebenden deutschen Rechtsverständnisses unbeachtlich, wenn die Gewinnlosigkeit gerade darauf beruht, dass die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern auf ein angemessenes Entgelt verzichtet (BFH v. 12.6.2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, Rz. 14; zur Kritik an einer eigenständigen Feststellung einer vGA beim Gesellschafter, ohne dass eine entsprechende Feststellung auch auf Ebene der Gesellschaft getroffen wurde vgl. *Kohlhaas*, BB 2017, 474).

Anderweitige Nutzungsvorteile: Empfängt eine KapGes. Nutzungsvorteile (zB Dienste, Kapital oder WG des Gesellschafters) gegen unangemessen hohes Entgelt oder überlässt sie einem Gesellschafter unentgeltlich oder gegen zu niedriges Entgelt solche Nutzungsvorteile, liegen regelmäßig vGA in der Höhe vor, um den das Nutzungsentgelt über bzw. unter dem Wert liegt, den fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten; maßgeblich ist die erzielbare Vergütung (BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; ebenso H 37 KStH). Demgegenüber sind unentgeltliche oder verbilligte Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen zugunsten der KapGes. keine verdeckten Einlagen. Zur Kfz-Nutzung durch Angestellte der KapGes. s. Anm. 297 und 368.

Vgl. BFH v. 6.4.1977 – I R 86/75, BStBl. II 1977, 569, Überlassung einer Schwimmhalle an den Geschäftsführer einer GmbH, der ein Sohn des alleinigen Gesellschafters ist; BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BFH/NV 2001, 833, zur Garantieerklärung im Konzern; s. auch BFH v. 8.6.1977 – I R 95/75, BStBl. II 1977, 704, zum Vorteilsausgleich bei zinsloser Darlehensgewährung gegen verbilligte Nutzungsüberlassung einer Wohnung; FG Saarl. v. 26.6.2008 – 1 K 1208/03, EFG 2008, 1742, best. durch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307 = GmbHR 2010, 828: Vergütung für die Überlassung einer nicht konkretisierten Geschäftsidee als vGA; s. auch Nds. FG v. 23.6.2009 – 6 K 72/08, DStRE 2011, 1317, rkr., zu Mietzinsszahlungen einer KapGes. an einen ihrer (mittelbaren) Minderheitsgesellschafter für einen stl. nicht anzuerkennenden Mietvertrag; FG München v. 26.4.2010 – 7 K 1741/07, juris, best. durch BFH v. 11.1.2011 – I B 87/10, BFH/NV 2011, 836, zur vGA ua. durch unterlassene Einziehung von Forderungen aus Bauleistungen.

382 84. Namensüberlassung

Ausgewähltes Schrifttum: *Becker*, Die Verrechnung von Entgelten für die Überlassung von Namen und Marken, in *Oestreicher* (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, 95.

Die Vergütung, die eine KapGes. ihrem Gesellschafter für die Überlassung seines (bürgerlichen) Namens zur Firmenbildung gewährt, führt regelmäßig zu einer vGA (BFH v. 17.4.1956 – I 332/55 U, BStBl. III 1956, 180). Die Überlassung des Konzernnamens an ein konzernverbundenes Unternehmen stellt demgegenüber idR einen sog. Rückhalt im Konzern dar, für den Lizenzentgelte nicht verrechen-

bar sind; gleichwohl entrichtete Entgelte stellen vGA dar. Ist der Konzernname jedoch zugleich als Markenname oder Markenzeichen geschützt, ist die Entgeltlichkeit der Einräumung und damit auch die Verrechenbarkeit der geleisteten Zahlungen im Konzernverbund strechtl. zu berücksichtigen, soweit der überlassenen Marke ein eigenständiger Wert zukommt und die Überlassung unter den gleichen Umständen und Bedingungen wie bei einem fremden Dritten erfolgt (BFH v. 9.10.2000 – I R 12/99, BStBl. II 2001, 140).

85. Nießbrauch

383

Voraussetzung für die Anerkennung eines Nießbrauchs ist auch im Verhältnis zwischen KapGes. und Gesellschafter eine klare, eindeutige und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführte Abrede. Hieran fehlt es etwa, wenn eine Nießbrauchs-entgeltvorauszahlung ohne ausdrückliche Verrechnungsabrede geleistet wird (BFH v. 17.9.1997 – IV R 54/96, BFH/NV 1998, 164). Die Frage, ob Kapitalerträge dem Inhaber des Kapitalvermögens oder dem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen sind, ist bisher höchstrichterlich nicht entschieden (offen gelassen BFH v. 29.5.2001 – VIII R 11/00, DStRE 2001, 1026; vgl. auch BFH v. 14.12.1976 – VIII R 146/73, BStBl. II 1977, 115).

Vorbehaltsnießbrauch: Die FinVerw. rechnet die Erträge beim Vorbehaltsnießbrauch dem Nießbraucher zu (BMF v. 23.11.1983 – IV B 1 - S 2253 - 103/83, BStBl. I 1983, 508, Rz. 55). Aus dem Grundsatz der Zurechnung von Erträgen an den Vorbehaltsnießbraucher folgt nicht, dass auch eventuelle Vermögensvorteile im Rahmen einer festgestellten vGA diesem zuzurechnen sind (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; aA *Werner* in *DPM*, § 8 Abs. 1 Rz. 225 [6/2020]).

Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch: Die Einnahmen werden grds. dem Nießbrauchbesteller zugerechnet (BMF v. 23.11.1983 – IV B 1 - S 2253 - 103/83, BStBl. I 1983, 508, Rz. 57), eine Zurechnung an den Nießbraucher kann uU gerechtfertigt sein, wenn ausdrücklich auch Mitverwaltungsrechte auf den Nießbraucher übertragen werden (FG Münster v. 14.1.2003 – 7 K 2638/00, EFG 2003, 690, rkr.). Zahlungen aufgrund einer Gewinnausschüttung im Anschluss an die Einbringung nießbrauchbelasteter Anteile (unentgeltlicher Quotennießbrauch) an einer KapGes. in eine KapGes. stellen eine mittelbare vGA beim Gesellschafter dar (Hess. FG v. 16.8.2018 – 11 K 372/13, DStRE 2019, 877, Az. BFH VIII R 30/18).

86. Non-Profit-Unternehmen

384

Die Tätigkeit einer KapGes. ist grds. auf Gewinnerzielung ausgerichtet; ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde für Leistungen stets – auch im Verhältnis zum Gesellschafter – neben dem vollen Ausgleich der Kosten einen angemessenen Gewinnaufschlag verlangen. Andererseits beinhaltet Abs. 3 Satz 2 keine allgemeine Ermächtigung zur pauschalen Einkommenskorrektur nach Maßgabe branchendurchschnittlicher Gewinnvorgaben. Korrekturen sind vielmehr nur erforderlich, wenn Verlust oder Gewinnlosigkeit ertragstl. unbeachtliche Beweggründe zugrunde liegen. Selbst die satzungsmäßige Gewinnlosigkeit einer KapGes. kann nur dann zu vGA führen, wenn für den Verzicht auf angemessene Gewinnaufschläge gesellschaftliche Gründe maßgebend sind (BFH v. 17.11.1999 – I R 4/99, BFH/NV 2000, 1502).

Verdeckte Gewinnausschüttungen wurden bejaht durch: BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722, zur gewinnlosen Einkaufsgesellschaft; BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; BFH v. 17.5.2000 – I R 79/99, BStBl. II 2000, 480, zur Übernahme von Aufwendungen für die eigene Veräußerung; FG Hamb. v. 18.1.2006 – V 302/01, EFG 2006, 1283, rkr., zu dauerdefizitärem Turniersport im Interesse der Gesellschafter; FG Köln v. 23.6.2004 – 13 K 403/02, EFG 2004, 1715, rkr., zu einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Befriedigung der Interessen ihres einzigen (öffentlich-rechtl.) Gesellschafters und nicht aus eigenem Gewinnstreben handelte, mit Anm. *Neu*, EFG 2004, 1721. Zu strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetrieben gewerblicher Art, deren satzungsmäßige Gewinnlosigkeit im öffentlichen Interesse liegt, s. Anm. 59 ff., 500 ff.

Steuerbegünstigte Gesellschaften: Eine vGA liegt vor, wenn eine stbegünstigte kommunale Eigengesellschaft für Leistungsbeziehungen mit ihrer nicht stbegünstigten Trägerkörperschaft kein fremdübliches Entgelt einschließlich eines Gewinnaufschlags verlangt (BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68). Verdeckte Gewinnausschüttungen einer stbegünstigten Körperschaft stellen einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 AO dar und gefährden den Gemeinnützigkeitsstatus. Zwischenzeitlich wurde der AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 2 Satz 5 dahingehend ergänzt, dass bei stbegünstigten Einrichtungen die Erhebung eines Gewinnaufschlags aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung idR nicht marktüblich sein soll. Unabhängig von dieser gemeinnützigkeitsrechtl. Behandlung ist nach Auffassung der FinVerw. das Vorliegen einer vGA zu prüfen, sofern kein marktübliches Entgelt (inklusive Gewinnzuschlag) vereinbart und gezahlt wird. In einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht zum marktüblichen Entgelt erbrachte Leistungen an stbegünstigte Schwester- oder Muttergesellschaften führen danach zu einer vGA (OFD NRW v. 18.1.2017 – S 0174 - 2016/0006 - St 15, DStR 2017, 1213, krit. *Seeger/Milde*, DStR 2016, 2736; *Kirchhain*, DStR 2016, 506). Keine vGA ergibt sich bei ertragstl. ohnehin unbeachtlichen Leistungen eines stbegünstigten Zweckbetriebs an eine andere stbegünstigte Körperschaft (*Leichinger*, NWB 2016, 928).

385 **87. Organschaft**

Siehe Anm. 426.

386 **88. Parteispenden**

Zuwendungen einer KapGes. an politische Parteien können strechtl. auch dann nicht als vGA gewertet werden, wenn sie ohne konkrete Gegenleistung zur Förderung allgemeiner politischer Ziele gewährt werden (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220).

387 **89. Partiarisches Darlehen**

Kapitalgesellschaften und Gesellschafter können partiarische Darlehensvereinbarungen schließen; gezahlte Darlehenszinsen stellen bei vereinbarungsgemäßer Durchführung des wirksamen Vertrags keine vGA dar, soweit sie nicht ausnahmsweise außerhalb einer fremdüblichen Bandbreite liegen (Nds. FG v. 18.8.1994 – VI 243/89, juris, rkr.).

90. Patronatserklärung

388

Mit einer Patronatserklärung will ein Unternehmen die Kreditwürdigkeit eines anderen Unternehmens, an dem es beteiligt ist oder dem es sonst nahesteht, gegenüber deren Kreditgebern erhöhen. Patronatserklärungen sind nicht formgebunden und können daher im Rahmen der Vertragsfreiheit mit unterschiedlichem rechtl. Gehalt ausgestattet sein; dementsprechend können sie unterschiedliche Tragweite und Rechtsfolgen haben. Die Patronatserklärung ist eine Sammelbezeichnung, die Erklärungen von losen, zu nichts verpflichtenden Zusagen mit Goodwill-Charakter wie Bescheinigungen der Seriosität und Bonität der Tochtergesellschaft bis hin zu Verpflichtungen mit Garantie- oder bürgschaftsähnlichem Inhalt umfasst. 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 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr., mit Anm. EFG 1997, Beilage 4, 15; *Michalski*, WM 1994, 1229). Weiche Patronatserklärungen begründen keine rechtl. Verpflichtung und lösen damit auch keine Provisionspflicht aus, denn die Abgabe einer weichen Patronatserklärung gehört typischerweise zu den Vorteilen, die sich schon aus der Konzernzugehörigkeit einer Gesellschaft ergeben und deshalb kein eigenes Leistungsentgelt rechtfertigen. Gleichwohl erbrachte einmalige oder laufende Gegenleistungen der Tochtergesellschaft führen uE zur Annahme von vGA. Etwas anderes kann für harte Patronatserklärungen gelten, etwa wenn die Kreditwürdigkeit einer Konzerngesellschaft durch eine verpflichtende Konzernbürgschaft oder auch nur durch eine im Jahresabschluss zu vermerkende Patronatserklärung erhöht wird; in diesem Fall liegt dem eine über den Rückhalt im Konzern hinausgehende Assistenzleistung zugrunde, die entgeltpflichtig ist und daher auch von der Tochtergesellschaft entgolten werden darf (FG Ba.-Württ. v. 26.9.1996 – 10 K 156/93, EFG 1997, 456, rkr.; s. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, Rz. 4). Wird eine Patronatserklärung von der Muttergesellschaft ausschließlich aufgrund ihrer Stellung als alleinige Anteilseignerin der Tochtergesellschaft abgegeben, ist die spätere Übernahme der Verbindlichkeiten oder Verluste der Tochtergesellschaft nicht durch den Betrieb der Muttergesellschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (FG Düss. v. 13.5.1997 – 6 K 7941/93 K, V, F, BB, juris, rkr., zu einer dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Erklärung; s. auch BFH v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, 720, zur Garantieerklärung zugunsten einer Konzerngesellschaft als – zusätzliches – Eigenkapital; BFH v. 25.10.2006 – I R 6/05, BStBl. II 2007, 384, zur Passivierung von Verbindlichkeiten aus einer Patronatserklärung; FG Düss. v. 17.7.1996 – 14 K 2511/92 E, EFG 1996, 1035, rkr., zu Zahlungen aufgrund einer Patronatserklärung als nachträgliche AK einer wesentlichen Beteiligung). Für Liquiditätszusagen des Gesellschafters einer GmbH gelten uE die gleichen Grundsätze (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Patronatserklärungen“ [1/2018]; s. auch *Wiedemann/Hermanns*, ZIP 1994, 997).

91. Pensionszusage

389

Siehe Anm. 283 ff.

390 **92. Praxiswert**

Siehe Anm. 308, 366, 375.

391 **93. Preisnachlässe und Bonusprogramme**

Preisnachlässe (Umsatzrückvergütungen, Rabatte, Boni und Skonti) sind vGA, wenn sie – unter vergleichbaren Umständen – nur dem Gesellschafter, nicht auch anderen (nicht gesellschaftlich oder mitgliedschaftlich verbundenen) Kunden gewährt werden (BFH v. 28.10.2015 – I R 10/13, BStBl. II 2016, 298, zu Bonusprogrammen eines Kreditinstituts in der Rechtsform einer eingetragenen Genossenschaft). Besondere Preisnachlässe zugunsten 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. auch H 8.5 V. „Waren“ KStH 2008.

392 **94. Rechtsberatungskosten**

Siehe Anm. 304.

393 **95. Reisen**

Siehe Anm. 301 und 360.

394 **96. Repräsentation**

KapGes. können Aufwendungen zu betrieblichen Repräsentationszwecken tätigen (Abhaltung repräsentativer Veranstaltungen, Unterbringung von Gästen in repräsentativen Räumen etc.); die hierfür aufgewandten Kosten sind – ggf. nach § 4 Abs. 5 EStG (teilweise) nicht abziehbare – BA (s. auch Anm. 24); vGA liegen in diesem Zusammenhang nur vor, wenn die hierfür aufgewandten Kosten dem Eigenrepräsentationsbedürfnis eines Gesellschafters dienen (BFH v. 19.4.1972 – I R 62/70, BStBl. II 1972, 594).

395 **97. Sachdividende**

Im Rahmen der Gewinnausschüttung einer KapGes. kann der Gesellschafter auch mit Sachwerten (Vermögensgegenständen, WG; sog. Sachdividende) befriedigt werden (s. § 58 Abs. 5 AktG; s. allg. *Crezelius*, FS Korn, 2005, 273); vGA können im Zusammenhang mit Sachdividenden insbes. durch eine damit verbundene Auskehr stiller Reserven entstehen, da diese nicht vom Gewinnanspruch des Gesellschafters umfasst sind (vgl. BFH v. 26.1.1972 – I R 93/70, BStBl. II 1972, 547; *Klingebiel* in *DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Sachdividende“ Rz. 14 [6/2009]; *Orth*, WPg

2004, 777 [841, 843]; *Haun/Winkler*, GmbHR 2002, 192; *Schwedhelm/Olbing/Binnwies*, GmbHR 2002, 1157; *U. Prinz/Schürner*, DStR 2003, 181; s. ergänzend auch *Schulze-Osterloh*, FS Priester, 2007, 749).

98. Sanierung

396

Werden einer KapGes. Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen, führt dies beim bisherigen Gläubiger zu außerordentlichem Aufwand und beim bisherigen Schuldner zu Ertrag; dieser ist unter den Voraussetzungen des § 3a EStG stfrei. § 3a EStG wurde durch das RüBStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074) neu eingefügt, nachdem der GrS des BFH entschieden hatte, dass der Sanierungserlass der FinVerw. (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, juris) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Ist der Schuldenerlass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt eine verdeckte Einlage vor (BFH v. 15.10.1997 – I R 103/93, BFH/NV 1998, 572; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652: verdeckte Einlage der Gesellschafter einer GmbH durch Forderungsverzicht einer personenidentischen KG; Hess. FG v. 20.7.1995 – 4 V 364/95, EFG 1995, 960, rkr.; FG Münster v. 9.7.2002 – I K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.: Forderungsverzicht zwischen verbundenen Unternehmen). Der gesellschaftsrechtl. veranlasste Schuldenerlass ist nicht nach § 3a EStG stfrei (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Sanierung“ [1/2018]; *Kahlert/Schmidt*, DStR 2017, 1897; aA *Förster/Hechtner*, DB 2017, 1536).

Verzichtet die KapGes. ohne betrieblichen Anlass zugunsten eines Gesellschafters auf eine Forderung, um dessen „Sanierung“ zu unterstützen, führt dies zu vGA, wenn der Anspruch zivilrechtl. bestand (BFH v. 6.4.1977 – I R 183/75, BStBl. II 1977, 571, zur vGA einer inländ. KapGes. an die ausländ. Muttergesellschaft durch Verzicht auf einen Anspruch gegen eine ausländ. Schwestergesellschaft) oder zumindest vom Dritten im Wege des Vergleichs anerkannt worden war (BFH v. 18.11.1980 – VIII R 8/78, BStBl. II 1981, 260). Eine vGA liegt jedoch nicht vor, wenn eine KapGes. gegenüber dem Gesellschafter (oder auch einer Firma, an der ihr alleiniger Gesellschafter beteiligt ist) auf eine Forderung verzichtet, und der Verzicht durch wirtschaftliche Interessen der GmbH bedingt ist (FG Rhld.-Pf. v. 29.6.1995 – 4 K 1587/93, EFG 1995, 1074, rkr.). Ein Forderungsverzicht kann aber auch teilweise betrieblich und teilweise gesellschaftlich veranlasst sein, etwa wenn die übrigen Gläubiger zwecks Sanierung nur auf die Hälfte ihrer Forderungen verzichten, der Gesellschafter jedoch in voller Höhe (*Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Sanierung“ [1/2018]; *Beiser*, StuW 1996, 62; *Weber-Grellet*, BB 1995, 243). Auch im Falle eines Rangrücktritts (vgl. § 19 Abs. 2 InsO nF) in Verbindung mit einer schädlichen Besserungsklausel (vgl. § 5 Abs. 2a EStG) kann im Einzelfall eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und mithin eine vGA oder eine verdeckte Einlage vorliegen, etwa wenn die KapGes. Zinsen auf ein ausgebuchtes Darlehen entrichtet oder ein noch werthaltiges Darlehen nach Rangrücktritt ausgebucht wird (vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618, Rz. 31; krit. *Neumann*, GmbH-StB 2009, 192; s. auch *Wälzholz*, GmbH-StB 2009, 75).

99. Satzungsklausel

397

Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Satzungsklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 101 und 223.

398 **100. 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 vorliegen, wenn Schmiergeldzahlungen lediglich vorgetäuscht werden und Entnahmen des GesGf. verdecken sollen (FG Düss. v. 20.11.1978 – II 115/74 E, EFG 1979, 345, rkr.). Nimmt der GesGf. einer KapGes. Schmiergeldzahlungen entgegen, ist eine vGA anzunehmen, wenn die KapGes. ihren Anspruch auf Herausgabe der Schmiergelder gegenüber dem GesGf. nicht alsbald geltend macht (BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733; Sächs. FG v. 28.9.2004 – 5 K 1540/01, EFG 2005, 1074, rkr.; vgl. auch OLG Düss. v. 25.11.1999, DStR 2001, 716, zur Herausgabepflicht für vereinnahmte Schmiergelder).

399 **101. Schuldübernahme**

Die Tilgung von Schulden des Gesellschafters mit Mitteln der Gesellschaft ist regelmäßig vGA (BFH v. 12.11.2003 – I B 7/03, BFH/NV 2004, 668, mwN; s. auch *Buciek*, Stbg 2005, 60), soweit die KapGes. nicht gleichzeitig werthaltige Gegenansprüche erhält und aktiviert (BFH v. 18.2.1999 – I R 62/98, BFH/NV 1999, 1515; BFH v. 26.2.1992 – I R 23/91, BStBl. II 1992, 846).

400 **102. Schwestergesellschaft**

Siehe Anm. 426.

401 **103. Sicherheitsaufwand**

Sicherheitsaufwendungen für den (allgemeinen) Schutz von Personen und Sachen auf dem Betriebsgelände der KapGes. sind in aller Regel betrieblich veranlasst. Übernimmt die KapGes. Kosten für den Personenschutz des (nicht geschäftsführenden „Nur“-)Gesellschafters, liegen vGA vor (glA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 900 „Sicherheitsaufwendungen“ [1/2018]; *Klingebiel* in *DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 Anh. „Personenschutz“ [8/2014]). Etwas anderes gilt uE für einen im Einzelfall erforderlichen Personenschutz eines geschäftsführenden Gesellschafters, da dessen Schutz im Interesse der KapGes. erfolgt (glA *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 1204 „Terroristenschutz“; enger *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 900 „Sicherheitsaufwendungen“ [1/2018]); s. auch Anm. 377.

402 **104. Spenden**

Spenden einer KapGes. an einen Verein, der dem Gesellschafter nahesteht oder in dem dieser Mitglied ist, können vGA sein, wenn die Zuwendung – etwa wegen ihrer Höhe – außerhalb des üblichen Spendenverhaltens der KapGes. liegt oder wenn die KapGes. anderen Spendenempfängern keine Spenden gewährt (BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586, zu Spenden einer Sparkasse an den Gewährträger; BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988: besonderes Näheverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Gesellschafter der spendenden KapGes.; FG Ba.-Württ. v. 30.7.1998 – 6 V 38/97, EFG 1998, 1488, rkr.; zur Ermittlung des üblichen Spenden-

rahmens vgl. BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849). Eine vGA kann auch vorliegen, wenn ein Gesellschafter der KapGes. durch die Zuwendung der KapGes. eigene Spendenaufwendungen erspart (BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212, Rz. 8) oder wenn der Verein eine Beteiligung an der KapGes. hält und Gewinne der KapGes. unter dem Deckmantel einer Spende an den Verein ausgeschüttet werden sollen (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1220; s. auch FG Ba.-Württ. v. 14.1.1999 – 6 K 312/96, juris, rkr., zu Spenden an die Scientology Church als vGA, wenn sämtliche Gesellschafter Mitglieder dieser Kirche sind). Spenden an eine Stiftung können bei Bestehen eines besonderen Näheverhältnisses zwischen den Gesellschaftern und der Stiftung zu vGA an die Gesellschafter der zuwendenden KapGes. führen (FG Köln v. 21.3.2018 – 10 K 2146/16, EFG 2018, 1676, Az. BFH I R 16/18). Zahlungen einer KapGes. an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer gegenüber dem Gesellschafter ergangenen Auflage nach § 153a Abs. 1 Nr. 2 StPO sind vGA (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1220; s. auch BFH v. 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl. II 1991, 234; s. ferner Anm. 403).

105. Sponsoring

403

Ausgewähltes Schrifttum: *Kasper*, Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005, 397; *Günkel*, Zuwendungen an den Gesellschafter im Spannungsverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und Sponsoring, JbFStR 2005/06, 693; *Oblau*, Sponsoring und seine steuerliche Behandlung im Rahmen der Kommunikationspolitik eines Unternehmens, in *Hebig ua.* (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungsaspekte der Unternehmensbesteuerung, FS Wilhelm H. Wacker, Berlin 2006, 557; *Janssen*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Spendenabzug, DStZ 2010, 176; *Carlé*, Sponsoring, ErbStB 2011, 296; *Wagner*, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594.

Sponsoringaufwendungen können betrieblich veranlasste (dh. in voller Höhe abziehbare) BA, beschränkt abziehbare BA in Form von Spenden iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 oder iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abziehbare BA darstellen (s. § 4 EStG Anm. 973 ff.; zur Abgrenzung s. auch BFH v. 17.2.2010 – I R 79/08, GmbHR 2010, 828). Eine vGA kann in diesen Zusammenhang nur vorliegen, wenn die durch den Sponsoringaufwand bei der KapGes. eingetretene Vermögensminderung im Interesse eines Gesellschafters erfolgte, etwa wenn dieser dadurch eigene Aufwendungen als Förderer ersparen wollte (glA BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212, Rz. 8). Zu Aufwendungen für sog. *Social Sponsoring* s. BFH v. 21.5.1997 – I B 6/97, BFH/NV 1997, 904; zu Anschaffung und Halten eines Pferdes zu Werbezwecken als vGA s. FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr.; zu Ausgaben einer Sparkasse im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an einer kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft s. BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, GmbHR 2006, 326; zur Spende einer GmbH an einen Förderverein einer Privatschule, in dem der GesGf. Mitglied ist und dessen Kind die Privatschule besucht, s. Schl.-Holst. FG v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.

106. Steuerberatungsgesellschaft

404

Zur Steuerberatungsgesellschaft im Konzern s. Anm. 418; zu Steuerberatungskosten s. Anm. 304.

405 **107. Steuerhinterziehung**

Die mit einer vGA einhergehende Vermögensminderung führt im Normalfall nicht zur Annahme einer Steuerhinterziehung, denn eine vGA ist weder steuerrechtlich noch strafrechtlich „verboten“ (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162; strenger *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Steuerhinterziehung“ [9/2017]; diff. *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 1104 „Steuerhinterziehung“, mwN; s. auch *Weidemann*, wistra 2007, 201). Eine Steuerverkürzung liegt vielmehr nur in dem Umfang vor, in dem die Verschleierung bzw. das Verschweigen der vGA entgegen § 8 Abs. 3 Satz 3 zu einer scheinbaren Minderung des stl. Einkommens der Gesellschaft iSv. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG geführt hat; die steuerstrafrechtlichen Folgen hängen dann von den Angaben des Stpfl. in der Steuererklärung ab (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162; BGH v. 17.4.2008 – 5 StR 547/07, BFH/NV 2008, Beilage 4, 308 = HFR 2008, 1075 = NStZ 2009, 157).

Vor diesem Hintergrund liegt eine Hinterziehungstat bspw. vor, wenn

- der Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer GmbH Lizenzzahlungen der GmbH an eine andere KapGes., bei der er zusammen mit seinem Sohn (Alleingesellschafter) Geschäftsführer ist, in der Steuererklärung aufwandserhöhend berücksichtigt und es sich bei den gezahlten „Lizenzzahlungen“ um ein Scheingeschäft handelt, das den eigentlichen Zweck der Zahlungen (Befriedigung des eigenen Geldbedarfs) verschleiern soll (s. BGH v. 24.5.2007 – 5 StR 72/07, DStRE 2008, 169; zur Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Ausstellung von Scheinrechnungen vgl. auch BGH v. 24.6.2009 – 1 StR 229/09, wistra 2009, 396);
- eine KapGes. die AK von WG für die eigengenutzten Privatwohnungen des Gesellschafters übernimmt. Werden die WG aktiviert, liegt in Höhe der gewinnmindernd geltend gemachten AfA eine vGA vor, die, wenn sie keinen Eingang in die KSt-Erklärungen der KapGes. gefunden haben, eine Steuerverkürzung bewirken kann (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 154/15, GmbHR 2016, 162);
- eine KapGes. mehrere Luxusfahrzeuge least, sie ihrem Gesellschafter ohne eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung unentgeltlich (auch) zur privaten Nutzung überlässt und die betrieblichen Aufwendungen hierfür in voller Höhe als BA geltend macht, ohne dem Gesellschafter entsprechende Einkünfte zuzuweisen (BGH v. 1.12.2015 – 1 StR 273/15, NJW 2016, 1747, mit Anm. *Marfels*, AO-StB 2016, 128).

406 **108. Steuerklausel**

Zur Frage, ob vGA aufgrund von Ansprüchen aus Steuerklauseln rückabgewickelt werden können, s. Anm. 101 und 223.

407 **109. Stille und atypisch stille Beteiligung**

Ausgewähltes Schrifttum: *Schulze zur Wiese*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer stillen Beteiligung an einer GmbH, FR 1976, 164, FR 1977, 492; *Bormann*, Die Zurechnung „verdeckter Gewinnausschüttungen“ im Rahmen einer GmbH & Still (Atypisch), DStZ 1983, 407; *Janssen*, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GStB 2007, 178; *Manz/Lammel*, Stille Beteiligungen an Kapitalgesellschaften: Eigenkapitalcharakter und Rang in der Insolvenz nach Inkrafttreten des MoMiG, GmbHR 2009, 1121; *Blaurock*, Handbuch Stille Gesellschaft, München, 8. Aufl. 2016; *Schmidt/Werner*, Pa-

parallele Zulässigkeit von steuerlicher Organschaft und atypisch stiller Beteiligung, GmbHR 2010, 29; *Eichfelder*, Mezzanine-Finanzierung als steuerliches Gestaltungsinstrument: Eine Analyse am Beispiel der stillen Gesellschaft, Ubg 2013, 178.

Anerkannte Beteiligungsformen: Die stille Beteiligung eines GmbH-Gesellschafters – auch eines beherrschenden – oder einer dem GmbH-Gesellschafter nahestehenden Person 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. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308; BFH v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631). Dabei kann ein stiller Gesellschafter auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven Mitunternehmer sein, wenn seine Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist (BFH v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188).

Kriterien des Fremdvergleichs: Die stl. Anerkennung einer stillen Beteiligung an einer GmbH setzt idR voraus, dass das Gesellschaftsverhältnis vor seiner Durchführung klar und eindeutig vereinbart wurde, die Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden und die Gewinn- und Verlustbeteiligung nicht unangemessen hoch bemessen ist (BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59, zur stillen Gesellschaft; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702, zur atypisch stillen Gesellschaft; BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286, zur gewerblich geprägten atypisch stillen Gesellschaft; Nds. FG v. 24.9.1987 – XII 83/86, EFG 1988, 303, rkr., zur Abgrenzung partiarischer Rechtsverhältnisse von atypisch stiller Beteiligung; FG München v. 7.4.1992 – 7 K 3627/89, juris, rkr., zur Beteiligung einer ausländ. Muttergesellschaft an ihrer inländ. Tochtergesellschaft als stiller Gesellschafter). Unter den genannten Voraussetzungen erkennt die Rspr. auch stille Beteiligungen durch eine dem GmbH-Gesellschafter nahestehende Person an (FG München v. 24.3.1997 – 7 K 846/95, juris, rkr.). An einer tatsächlichen Durchführung fehlt es etwa, wenn:

- ein Nachweis des Vollzugs der stillen Gesellschaft durch zeitnahe Einbuchung der Einlage nicht erfolgt (BFH v. 10.4.1997 – IV B 90/96, BFH/NV 1997, 662);
- die Vereinbarungen nicht erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung des Stillen errechnet werden soll (BFH v. 17.3.1976 – I B 88/75, juris; BFH v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63);
- der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nicht vereinbarungsgemäß ausbezahlt wird und auch keine Vereinbarung über das darlehensweise Stehenlassen des Gewinnanteils vorliegt (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
- sich ein minderjähriges Kind mit ihm von seinem Vater geschenkten Mitteln an einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt und der Vater die GmbH beherrscht (BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720);
- die Vermögenseinlage in die stille Gesellschaft vereinbarungsgemäß lediglich darin bestehen soll, dass der Geschäftsführer neben einem geringen Geldbetrag seine im Einzelunternehmen aufgebauten Geschäftsbeziehungen und seine be-

sonderen Kenntnisse in der Reisebranche einbringt, wenn zugleich die Geschäftsbeziehungen als wesentliche Betriebsgrundlage bereits mit der Einbringung des Einzelunternehmens auf die GmbH übergegangen sind und der Geschäftsführer nach § 43 GmbHG ohnehin verpflichtet ist, seine Kenntnisse in der Reisebranche der GmbH zur Verfügung zu stellen (BFH v. 25.5.1988 – I R 92/84, BFH/NV 1989, 258).

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem typisch stillen Gesellschafter ist – nach den Verhältnissen des Einzelfalls – durch eine Gegenüberstellung des Werts der Einlagen des/der Stillen und des wirklichen Werts des Gesamtunternehmens der KapGes. im Zeitpunkt der Vereinbarung der stillen Gesellschaft zu ermitteln. Der Wert der Einlagen des/der Stillen ist dabei mit dem Nennwert anzusetzen. Das Gesamtunternehmen der KapGes. ist nach Unternehmensbewertungsgrundsätzen zu bewerten, wobei vor allem Ertragswertgesichtspunkte zu beachten sind, im Einzelfall auch der Substanzwert. Beachtlich sind auch die Höhe der erbrachten 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. 6.2.1980 – I R 50/76, BStBl. II 1980, 477; BFH v. 12.12.1990 – I R 85/88, BFH/NV 1992, 59; s. auch BFH v. 16.7.1986 – I R 78/79, BFH/NV 1987, 326, zum Vorweggewinn für Geschäftsführungstätigkeit und für die Zurverfügungstellung ihres eingerichteten Geschäftsbetriebs bzw. zur Berechnung des Gewinnanteils des Stillen aus dem Gewinn der GmbH vor Steuern; BFH v. 27.3.1985 – I S 3/84, BFH/NV 1987, 263, zur Ermittlung des Unternehmenswerts der GmbH und zur zukunftsbezogenen 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 FG Saarl. v. 15.7.2003 – I K 347/00, EFG 2003, 1430, rkr., mit Anm. Hoffmann, GmbHR 2003, 1449, zur Umbuchung einer wertgeminderten Darlehensforderung in eine stille Beteiligung). Soweit die einem still beteiligten Gesellschafter gewährten Gewinnanteile nach diesen Grundsätzen den Anteil übersteigen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte, liegen vGA vor.

Für die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) gelten die für eine typisch stille Gesellschaft genannten Kriterien entsprechend (glA Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 8. Aufl. 2016, Rz. 21.118). Entscheidend sind daher die beiderseitigen Wertbeiträge; das bei einer atypisch stillen Gesellschaft regelmäßig vorhandene Verlustrisiko rechtfertigt aber ggf. einen höheren Gewinnanteil von bis zu 35 % der Beteiligung (BFH v. 16.12.1981 – I R 167/78, BStBl. II 1982, 387; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 603 [8/2017]; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1231). Eine unangemessen niedrige Gewinnbeteiligung kann bei der atypisch stillen Gesellschaft Einlage, eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung vGA sein (Wacker in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 15 Rz. 357; FG Brandenb. v. 15.5.2002 – 2 K 1964/00, EFG 2002, 1118, rkr.; s. auch BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172, zum Verzicht eines Kommanditisten und Gesellschafters zugunsten der GmbH auf die Gewinnbeteiligung als verdeckte Einlage sowie BFH v. 18.6.2015 – IV R 5/12, BStBl. II 2015, 935, zum Verzicht der GmbH im Interesse des stillen Gesellschafters auf eine fremdübliche Gewinnbeteiligung und zur Korrektur der Gewinnverteilung auf der Ebene der Mitun-

ternehmerschaft, wodurch es nicht zu der von § 8 Abs. 3 Satz 2 vorausgesetzten Minderung des Einkommens der KapGes. kommt).

Keine Organschaft bei Beteiligung einer atypisch stillen Gesellschaft: Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann nicht OG im Rahmen einer kstl. und gewstl. Organschaft sein, da sie nicht ihren „ganzen“ Gewinn an den OT abführen kann, sondern einen Teil ihres Gewinns bereits an den bzw. die stillen Gesellschafter zu entrichten hat (BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397 = GmbHR 2011, 836, unter Bestätigung der Vorinstanz: FG Hamb. v. 26.10.2010 – 2 K 312/09, GmbHR 2011, 329, mit Anm. *Schmich*; aA *Schmidt/Werner*, GmbHR 2010, 29). Ist eine solche „Organschaft“ unter Beteiligung einer atypischen stillen Gesellschaft nicht anzuerkennen, stellen aufgrund des (unwirksamen) EAV übernommene Verluste verdeckte Einlagen und eventuell Ergebnisabführungen vGA dar.

110. Subunternehmer

408

Siehe Anm. 304.

111. Tagung

409

Siehe Anm. 301.

112. Tantieme

410

Siehe Anm. 274 ff.

113. Teilhaberversicherung

411

Von einer Teilhaberversicherung wird gesprochen, wenn eine LV Liquiditätsschwierigkeiten abdecken soll, die im Zuge eines Ausscheidens von Gesellschaftern und der notwendigen Auszahlung der Gesellschaftsanteile eintreten können. Dabei werden „echte“ und „unechte“ Teilhaberversicherungen unterschieden: In beiden Fällen ist das Leben eines Gesellschafters versichert; bei der „echten“ Teilhaberversicherung ist die Gesellschaft aber nicht nur Versicherungsnehmerin, sondern auch Bezugsberechtigte. Leistet die KapGes. Prämien für eine „echte“ Teilhaberversicherung, um das Unternehmen gegen Verluste durch das Ausscheiden eines GesGf. zu versichern, wird damit kein privates Interesse des Gesellschafters bedient, vielmehr ist der Abschluss der Versicherung allein auf ein betriebliches Interesse der Gesellschaft zurückzuführen. Der Gesellschafter wird durch den Vertrag nur insofern indirekt berührt, als sein Leben versichert ist. Eine vGA kann allenfalls bei Abschluss einer „unechten“ Teilhaberversicherung vorliegen, dh. wenn die Versicherung abgeschlossen wird, um vertragliche Verpflichtungen eines Gesellschafters zur Übernahme von Geschäftsanteilen beim Tod des anderen Gesellschafters abzusichern (RFH v. 19.10.1932, RStBl. 1933, 78) oder der Abschluss der Teilhaberversicherung im Todesfall des versicherten Gesellschafters eine Bezugsberechtigung der Erben vorsieht.

114. Telefonkosten

412

Aufwendungen, die der KapGes. aufgrund der (unentgeltlich gestatteten) privaten Telefonnutzung durch den Gesellschafter entstehen, sind grds. vGA. Ist der Gesell-

schafter auch Geschäftsführer oder ArbN der KapGes., liegt Arbeitslohn vor, wenn die private Telefonnutzung dienstvertraglich vereinbart ist und die Gesamtausstattung des Geschäftsführers im Übrigen angemessen ist. Zur Erstattung von Telefonkosten des Gesellschafters durch die KapGes. s. auch Anm. 302.

413 **115. Tigerfall**

Zur Unterscheidung zwischen finaler Veranlassung und bedingender Verursachung für die Annahme einer vGA s. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 285; *Scholtz*, FR 1990, 350; *Forschungsgruppe Viadrina*, BB 1996, 2436; *Staiger/Scholz*, BB 2002, 2633, mwN.

414 **116. Trauerfeier**

Die Übernahme von Kosten im Zusammenhang mit dem Tod eines Gesellschafters können im Einzelfall vGA darstellen. Werden etwa nach dem Tod eines GesGf. die üblicherweise entstehenden Kosten der Beerdigung oder einer sich anschließenden Trauerfeier von der KapGes. übernommen, so handelt es sich auch dann um eine vGA (an die „nahestehenden“ Erben des Gesellschafters), wenn neben den Angehörigen auch Angestellte und Geschäftsfreunde der Gesellschaft daran teilnehmen (BFH v. 31.7.1990 – I R 62/88, BStBl. II 1991, 28). Jedoch sind die Kosten für Kranz- oder Blumenspenden der KapGes., für eine von ihr geschaltete Todesanzeige, für eine gesonderte Beerdigungsfeier im Betrieb oder für ein im Betrieb ausgelegtes Kondolenzbuch nicht gesellschaftlich veranlasst (vgl. BFH v. 17.1.1956 – I 77/54 U, BStBl. III 1956, 94); dies gilt uE auch, wenn der verstorbene Gesellschafter nicht – zB als Geschäftsführer – in der KapGes. tätig war (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Beerdigungskosten“ [1/2018]; aA *Klingebiel in DPM*, Anh. zu § 8 Abs. 3 „Beerdigungskosten“ [12/2013]).

415 **117. Treuhandverhältnisse**

Die stl. Anerkennung eines Treuhandverhältnisses zwischen einer KapGes. und ihrem beherrschenden Gesellschafter erfordert eine klare, eindeutige und im Vorhinein abgeschlossene Treuhandvereinbarung, die auch tatsächlich durchgeführt wird. An einer vereinbarungsgemäßen Durchführung eines Treuhandverhältnisses fehlt es, wenn das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treuhänders nicht als solches dargestellt wird (BFH v. 10.6.1987 – I R 149/83, BStBl. II 1988, 25; BFH v. 28.1.2004 – I B 71, 72/03, BFH/NV 2004, 915); allerdings kann die buchtechnische Handhabung nur dann für oder gegen die Durchführung einer Treuhandabrede sprechen, wenn sie auf eine Entsch. des Geschäftsführungsorgans zurückgeht oder von diesem zumindest widerspruchsfrei 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. Jedoch liegen vGA vor, wenn die KapGes. für ihre Treuhandtätigkeit kein angemessenes Entgelt erhält oder für eine Treuhandtätigkeit des Gesellschafters überhöhte Vergütungen zahlt (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Treuhandschaft“ [1/2018]).

118. Überstundenvergütungen und -zuschläge

416

Siehe Anm. 268.

119. Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

417

Ausgewähltes Schrifttum: *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, GmbHRR 1995, 426; o.V., Zurechnung von Gewinnausschüttungen bei Übertragung von GmbH-Anteil, DNotI-Report 1998, 113; *Rätke*, Bewertung der Einlage einer wertgeminderten wesentlichen GmbH-Beteiligung, UM 2005, 241; *Neumann*, vGA und verdeckte Einlagen, Köln, 2. Aufl. 2006; *Haase/Dorn*, Ertrag- und schenkungsteuerliche Implikationen des unentgeltlichen Austritts einer GmbH aus einer Zebragesellschaft, BB 2012, 229; *Feldgen*, Steuerneutrale Entsorgung von Pensionszusagen bei geplantem Anteilsverkauf?, StuB 2015, 416.

Die Übertragung von Anteilen an einer KapGes. auf Dritte oder auf Gesellschafter löst grds. keine vGA aus, soweit sie zu angemessenen Preisen veräußert werden; hierdurch wird die Vermögensebene der KapGes. nicht berührt (ebenso *Neumann*, vGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 2006, 74 „Anteilsübertragung“). Eine vGA kann allerdings dann anzunehmen sein, wenn eigene Anteile der KapGes. an Gesellschafter zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis veräußert werden bzw. ein neu eintretender Gesellschafter aufgrund der betrieblichen Gesamtsituation bereit gewesen wäre, die Anteile zu einem höheren Preis als dem Nennwert zu erwerben (Nds. FG v. 18.1.2000 – 6 K 508/97, EFG 2000, 818, rkr.; vgl. auch BFH v. 31.10.1990 – I R 47/88, BStBl. II 1991, 255, zum Erwerb und anschließenden Verkauf an die Gesellschafter als andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF). Eine vGA liegt ferner dann vor, wenn eine KapGes. ihrem Gesellschafter eine im BV befindliche Beteiligung an einer anderen KapGes. zu einem Preis unter dem Verkehrswert verkauft (Hess. FG v. 15.5.2001 – 4 V 5281/00, EFG 2001, 1163, rkr.). Bei der Übertragung von (ggf. eigenen) Anteilen an einer KapGes. sind – auch im Fall von vGA und bei Einziehung – die Regelungen des § 8b Abs. 2, 3 zu beachten (s. § 8b Anm. 62 ff.). Die Ermittlung der vGA geht dabei „zeitlich“ der Anwendung des § 8b KStG vor, dh., die Erhöhung des Gewinns ist dabei zunächst unabhängig davon zu prüfen, ob und inwieweit (§ 8b Abs. 5) dieses Einkommen stpfl. ist (BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292).

120. Umlage im Konzern

418

Ausgewähltes Schrifttum: *Ditz*, Fremdvergleichskonforme Ermittlung eines Umlageschlüssels bei Konzernumlagen, DB 2004, 1949; *Ditz/Schneider*, Internationale Rechtsprechung zu Verrechnungspreisen, DB 2011, 779; *Greil/Greil*, Einkünftekorrektur: Kostenumlagevereinbarungen als Instrument für die Gestaltung von Konzernaktivitäten – Steuerliche Anwendungsfragen, ISR 2015, 67; *Bernhardt/Ackerman/Dadasov*, Signifikante Auswirkungen auf Kostenumlagen durch das aktuelle BMF-Schreiben, IStR 2019, 703; *Greil*, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen – BMF-Schr. v. 5.7.2018, ISR 2019, 299; *Ditz/Rupp*, Aktuelle Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen, ISR 2020, 275.

Aufwendungen für Dienstleistungen im Konzern (zB Buchhaltung, Werbung, PR, Steuerberatung, Lizenzverwaltung, andere Verwaltungsaufgaben) können mittels

Kostenumlage auf die die Leistung in Anspruch nehmenden Konzerngesellschaften umgelegt werden. Derartige Kostenumlagen sind zivilrechtl. zulässig (BGH v. 5.6.1975 – II ZR 23/74, NJW 1976, 191) und danach auch strechtl. grds. anzuerkennen, soweit eine vertragliche Grundlage für die Übernahme der Kosten existiert, die Ermittlung des Umlagebetrags sowie der Umlageschlüssel einem Fremdvergleich standhalten und die Umlagevereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wird (vgl. BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120, zur Vergütung von Beratungsleistungen und Innenrevisionen gegenüber einer Zwischengesellschaft; FG Hamb. v. 11.12.2013 – 2 K 109/13, BB 2014, 981, rkr.: keine vertragliche Grundlage, keine nachweisliche Leistungserbringung; s. auch *Ditz*, DB 2004, 1949. Fremdüblich ist ein Umlageschlüssel uE nur dann, wenn er sich sachgerecht an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert. Insbesondere muss eine Umlage auf den tatsächlich angefallenen Kosten beruhen; eine pauschale Berechnung – etwa unter Zugrundelegung eines bestimmten Prozentsatzes des Umsatzes der die Dienstleistung in Anspruch nehmen Gesellschaft, der keine unmittelbare Verbindung zu den angefallenen Kosten hat – kann die Annahme einer gesellschaftlichen Veranlassung rechtfertigen. Ist für die erbrachte Dienstleistung eine gesetzlich geregelte Gebührenordnung einschlägig, ist sie auch danach zu entgelten (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801, zur konzernangehörigen Steuerberatungsgesellschaft; ebenso *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 844 [1/2018]). Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt auch vor, wenn Entgelte für Leistungen im Rahmen konzernleitender Maßnahmen, die beherrschende Unternehmen üblicherweise zur Durchsetzung ihrer gesellschaftsrechtl. Befugnisse durchführen, entrichtet werden und damit lediglich Kosten von Beteiligungsakquisitionen, laufender Beteiligungsverwaltung oder von Beteiligungskontrolle von der Muttergesellschaft auf konzernangehörige Gesellschaften umgelegt werden sollen (BFH v. 19.3.1969 – I R 31/67, BStBl. II 1969, 497; BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 945). Auch bei Dienstleistungen, die zwischen steuerbegünstigten Konzerngesellschaften aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbracht werden, ist ein Gewinnzuschlag erforderlich (OFD NW v. 18.1.2017 – S 0174 - 2016/0006 - St 15, DStR 2017, 1213, s. hierzu auch Anm. 384).

Im internationalen Konzern werden nicht fremdübliche Verrechnungspreise nach § 1 AStG korrigiert. Zu Unrecht ist die FinVerw. bisher davon ausgegangen, dass ein Gewinnaufschlag auf die umzulegenden Aufwendungen im Hinblick auf den gemeinsamen Zweck des Pools und das Fehlen eines unternehmerischen Risikos für das leistungserbringende Unternehmen stl. nicht anerkannt werden könne (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, Rz. 2.2). Nach Aufhebung des BMF-Schreibens v. 30.12.1999 (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122) ist bei Umlageverträgen international verbundener Unternehmen der Fremdvergleichspreis maßgeblich. Hierzu verweist die FinVerw. nun direkt auf die Grundsätze des Kapitels VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (BMF v. 5.7.2018 – IV B 5 - S 1341/0:003, BStBl. I 2018, 743). Die von der FinVerw. bisher geforderte bloße Kostenverteilung ohne die Vorsehung eines Gewinnzuschlags kommt nur noch infrage, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Fremdvergleichspreis den Kosten entspricht (*Greil*, ISR 2019, 299). Das BMF-Schreiben v. 5.7.2018 gilt für Wj., die nach dem 31.12.2018 beginnen. Kostenumlagevereinbarungen, die bereits vor Veröffentlichung von BMF v. 5.8.2019 bestanden haben, werden für einen Übergangszeitraum bis zum 31.12.2019 noch nach BMF v. 30.12.1999 gewürdigt.

Zur GewStUmlage s. Anm. 342.

121. Umsatzsteuer

419

Zu Auswirkungen der vGA auf die USt s. Anm. 219.

122. Umwandlungsvorgänge

420

Ausgewähltes Schrifttum: *Herzig/Förster*, Problembereiche bei der Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften nach neuem Umwandlungsrecht, DB 1995, 338; *Jorde/Wetzel*, Rückwirkung und Interimszeit bei Umwandlungen, BB 1996, 1246; *Dieterlen/Schaden*, Ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungskosten bei der Verschmelzung von Tochterkapitalgesellschaften auf ihre Mutterkapitalgesellschaft, BB 1997, 2297; *Fey/Neyer*, Zweifelsfragen bei der Spaltung eines internationalen Konzerns: Trennung von Gesellschafterstämmen, Veräußerung an außenstehende Personen, IStR 1998, 161; *Hahn*, Gesamtrechtsnachfolge und Verschmelzung, DStZ 1998, 561; *Christiansen*, Verschmelzungskosten aus der Sicht der Rechtsprechung, in *Wassermeyer/Mayer/Rieger* (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 231; *Füger/Rieger*, Verdeckte Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung bei Umwandlungen – ein Problemabriss anhand typischer Fälle, in *Wassermeyer/Mayer/Rieger* (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn, Berlin 2000, 287; *Pieske-Kontny*, Neuere Anweisungen der Finanzverwaltung zur verdeckten Gewinnausschüttung, StBp. 2001, 75; *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Verschmelzung einer Mutterkapitalgesellschaft auf ihre Tochterkapitalgesellschaft mit Schuldenüberhang, Der Konzern 2005, 424; *Ruthe*, Firmenübernahmen durch ausländische Finanzinvestoren (Private Equity Fonds), StBp. 2010, 301, StBp. 2010, 329, StBp. 2011, 1; *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuererlass 2011, Köln 2012; *Linklaters* (Hrsg.), Der Umwandlungssteuererlass 2011, DB 2012, Beilage Nr. 1; *Ruthe*, Steuerrechtliche Korrekturmöglichkeiten im Lichte von grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 121; *Schwetlik*, vGA-Problematik bei LBO-Transaktionen, StBp. 2012, 80; *Schmitt/Schlossmacher*, UmwStE 2011, München 2012; *Schulze zur Wiesche*, Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften nach dem UmwSt-Erlass 2011, StBp. 2012, 246; *Ruthe*, Leverage-Buy-Out Transaktionen: Bei welcher Gesellschaft sind Finanzierungsaufwendungen und Beratungskosten abzugsfähig?, StBp. 2013, 153; *Bodden*, Verschmelzung nach Forderungsverzicht mit Besserungsschein als vGA, BeSt. 2018, 41; *Klein*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei einer Verschmelzung nach einem Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, FR 2018, 748; *Lupczyk*, Gegenstand von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen bei Abspaltungen ohne Kapitalerhöhung, Ubg 2020, 124.

Grundsatz der vGA-Unschädlichkeit: Rechtsakte, die im Rahmen der Unternehmensorganisation (zB Änderung des Unternehmensgegenstands oder des Firmennamens) oder der Unternehmens(-re-)strukturierung (zB Umwandlung) stattfinden bzw. der Unternehmensauflösung (Liquidation) dienen, stehen grds. im Belieben der Gesellschafter; sie können nicht per se zu vGA führen (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 480 [8/2017]; *Schwedhelm* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Anh. Rz. 1237 „Umwandlungsvorgänge“). Grenzen findet das Organisationsrecht der Gesellschafter allerdings dort, wo die Gesellschaft gerade durch den Organisationsakt Vermögensnachteile zugunsten des oder der Gesellschafter hinnehmen muss *Buyer*, GmbHR 1996, 98 (106).

Leistungen im Rückwirkungszeitraum: Tritt der übernehmende Rechtsträger im Rahmen einer Umwandlung hinsichtlich bestehender Dauerschuldverhältnisse in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, können vertragliche Verpflichtungen, auf deren Grundlage bereits vom übertragenden Rechtsträger als vGA zu behandelnde Leistungen gewährt wurden, bei Eintritt der Rechtsnachfolge nunmehr beim übernehmenden Rechtsträger in gleicher Weise zu vGA führen. Darüber hinaus sind vGA insbes. bei Geschäftsvorfällen im Rückwirkungszeitraum

(§ 2 UmwStG) denkbar; sie werden stl. dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet.

- *Einbringung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft* (§ 20 UmwStG): Vom Übertragungstichtag an sind die für KapGes. geltenden stl. Vorschriften – und damit auch Abs. 3 Satz 2 – anzuwenden. Rückwirkende Zuwendungen einer KapGes. an beherrschende Gesellschafter sind grds. als vGA zu werten. Auch führen im Rückwirkungszeitraum – dh. in der Zeit zwischen dem Umwandlungstichtag und der Eintragung im Handelsregister – geleistete Entgelte, die nicht aufgrund eines von vornherein klar abgeschlossenen und durchgeführten Arbeitsvertrags an den beherrschenden GesGf. gezahlt werden, zu vGA (FG Hamb. v. 10.3.2006 – VII 314/04, EFG 2006, 1364, rkr.; s. auch BFH v. 20.10.1982 – I R 118/78, BStBl. II 1983, 247, zu § 17 Abs. 7 UmwStG 1969). Dies gilt indes nicht für Vorgänge, die Entnahmen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG darstellen; damit soll vermieden werden, dass durch die grundsätzliche Anwendung kstl. Vorschriften Vorgänge als vGA besteuert werden, die nach dem Recht der PersGes. Entnahmen gewesen wären. Im Rückwirkungszeitraum gezahlte, lediglich „unangemessene“ Entgelte im Rahmen von Dienstverträgen, Miet- und Pachtverhältnissen oder Darlehensverträgen führen daher nicht zu vGA (vgl. BFH v. 7.12.1983 – I R 70/77, BStBl. II 1984, 384; BFH v. 29.4.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 20.16; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1335).

Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft: Das Einkommen der KapGes. und der PersGes. ist so zu ermitteln, als ob das Vermögen der übertragenden KapGes. bereits mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags ganz oder teilweise auf die PersGes. übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Leistungsbeziehungen zwischen der KapGes. und ihren Gesellschaftern, die jetzt Mitunternehmer der PersGes. sind, sind ab dem Übertragungstichtag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (als SonderBE) bzw. nach Entnahmegrundsätzen und nicht nach vGA-Grundsätzen zu beurteilen (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 02.32; Klingebiel in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1545 [9/2012]). Zu unangemessenen Leistungen an im Rückwirkungszeitraum ausscheidende Gesellschafter s. BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 02.33.

- *Verdeckte Gewinnausschüttung und Übernahmefolgegewinn:* Beim übernehmenden Rechtsträger entsteht ausnahmsweise dann kein Übernahmefolgegewinn aus dem Vermögensübergang iSd. § 6 UmwStG, wenn ein in der stl. Schlussbilanz ausgewiesener Schuldposten beim übernehmenden Rechtsträger infolge Konfusion gewinnerhöhend aufzulösen ist und die dem Schuldposten zugrunde liegende Vermögensminderung beim übertragenden Rechtsträger nach vGA-Grundsätzen korrigiert worden ist (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 06.01; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603; s. auch Blaas/Sommer in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungsteuererlass 2011, 2012, H 6.6).

Verschmelzung von Körperschaften (§§ 11 ff. UmwStG): Bestehende vertragliche Verpflichtungen der übertragenden KapGes. (aus Dien-, Miet- oder Pacht- und Darlehensverträgen) gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende KapGes. über. Haben diese Vereinbarungen bei der übertragenden KapGes. zur Annahme einer vGA geführt, handelt es sich grds. auch bei der übernehmenden KapGes. um eine vGA gegenüber dem betreffenden Gesellschafter (glA Klingebiel in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1508 [9/2012]).

- ▶ *Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft:* Die (auf Anteile im BV, Anteile iSd. § 17 EStG und einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 anzuwendende) Vorschrift des § 13 UmwStG gilt nicht, soweit es aufgrund der Umwandlung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt. Danach liegt idR eine Vorteilszuwendung zwischen den Anteilseignern in Form einer vGA vor, wenn eine an dem übertragenden Rechtsträger beteiligte KapGes. zugunsten eines ihrer Anteilseigner oder einer diesem nahe stehenden Person eine geringerwertige Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger erhält; im Umkehrfall ist eine verdeckte Einlage durch den Anteilseigner in die KapGes. anzunehmen (BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006 Rz. 13.03; Ruoff in *Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungssteuererlass 2011, 2012, H 13.6). Bei einer nicht verhältnismäßigen Umwandlung kann in der Wertverschiebung auch eine freigebige Zuwendung liegen (s. Anm. 40).
- ▶ *Verschmelzung nach Forderungsverzicht und vor Eintritt des Besserungsfalls:* Bei einer nach einem Forderungsverzicht erfolgten Verschmelzung einer vermögenslosen und inaktiven KapGes. auf eine finanziell gut ausgestattete SchwesterKapGes. führt das Wiederaufleben einer ursprünglich betrieblichen Darlehensverbindlichkeit bei Eintritt des Besserungsfalls zumindest dann zu einer vGA, wenn keine betriebswirtschaftlich sinnvollen Gründe für die Umstrukturierung dargelegt werden können (BFH v. 21.2.2018 – I R 46/16, BStBl. II 2020, 412; Bodden, BeSt. 2018, 41; Klein, FR 2018, 748).
- ▶ *Verschmelzung einer überschuldeten Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft:* Geht im Zusammenhang mit einem Down-Stream-Merger eine Verbindlichkeit der Muttergesellschaft gegenüber ihrem Anteilseigner auf die aufnehmende Tochtergesellschaft über, stellt die Übertragung des negativen Vermögens nach Auffassung der FinVerw. insoweit eine Auszahlung iSd. § 30 Abs. 1 GmbHG an die Gesellschafter der untergehenden Muttergesellschaft dar und führt zu einer vGA (OFD Koblenz v. 9.1.2006 – S 1978 A - St 33 2, FR 2006, 439; aA Gosch in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1331; Kohlhepp in *Schnitger/Fehrenbach*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 545).

Die Spaltung von Kapitalgesellschaften kann mit Blick auf das Organisationsrecht der Gesellschafter nicht per se zu vGA führen. Problematisch sind die Fälle der nicht verhältnismäßigen Spaltung (und anderer Umwandlungsformen), bei denen es zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt; in diesem Zusammenhang gewährte Vorteile können als vGA zu beurteilen sein (vgl. BFH v. 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799; BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006, Rz. 13.03; Klingebiel in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1569 [9/2012]; Herzig/Förster, DB 1995, 338; Fey/Neyer, IStR 1998, 161; Lupczyk, Ubg 2020, 124). Es ist ggf. auch zu prüfen, ob Wertverschiebungen eine freigebige Zuwendung darstellen (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207). Ändern sich durch die Spaltung die Beteiligungsverhältnisse an einer KapGes., kann dies – rückwirkend zum stl. Übertragungstichtag – zum Entstehen bzw. zum Wegfall einer Beherrschungssituation und damit zur Notwendigkeit bzw. zur Entbehrlichkeit entsprechender vorheriger, klarer und eindeutiger Vereinbarungen führen (glA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Verschmelzung [Spaltung]“ [11/2017]).

- **Ausgleichszahlung:** Eine Ausgleichszahlung einer durch Abspaltung zur Neugründung entstandenen Gesellschaft an die übertragende (Schwester-)Gesellschaft, die – abweichend von der im Spaltungsplan vorgesehenen Vermögenszuordnung – nach dem Willen des alleinigen Anteilseigners der gleichmäßigen Vermögensverteilung zwischen den beiden Gesellschaften dienen soll, begründet eine vGA (BFH v. 8.6.2017 – IV R 29/15, BFH/NV 2017, 1466).

Bewertung der Anteile beim Anteilstausch: Im Falle eines qualifizierten Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) kann die übernehmende Gesellschaft anstatt des gemeinen Werts auf Antrag die eingebrachten Anteile mit dem Buch- oder Zwischenwert ansetzen. Liegt der gemeine Wert unterhalb des Buchwerts der eingebrachten Anteile, ist der gemeine Wert anzusetzen. Gehören die Anteile zum PV des Einbringenden, treten an die Stelle des Buchwerts die AK (§ 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG). § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG schränkt dieses Bewertungswahlrecht für den Fall ein, dass neben den neuen Anteilen auch andere WG, deren gemeiner Wert den Buchwert der eingebrachten Anteile übersteigt, für die eingebrachten Anteile gewährt werden. Insoweit ist bei der übernehmenden Gesellschaft mindestens der gemeine Wert der anderen WG anzusetzen. Erhält nun der Einbringende neben den Gesellschaftsanteilen solche WG und übersteigt der gemeine Wert der zusätzlich gewährten WG den gemeinen Wert der eingebrachten Anteile, liegt in Höhe des übersteigenden Betrags eine vGA vor (*M. Schulz in Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungsteuererlass 2011, 2012, H 21.24; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 21 UmwStG Rz. 63).

Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG): § 8 Abs. 3 Satz 2 geht den Regelungen des § 24 UmwStG vor: Führt die Einbringung durch eine KapGes. zu einer Vermögensverschiebung auf den Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft, welcher auch am Vermögen der PersGes. beteiligt ist, und erhält die KapGes. kein fremdübliches Entgelt, werden die Bewertungsvorschriften des § 24 UmwStG durch die Regeln über die vGA verdrängt (BFH v. 15.9.2004 – I R 7/02, BStBl. II 2005, 867; s. auch *M. Schiessl in Schneider/Ruoff/Sistermann*, Umwandlungsteuererlass 2011, 2012, H 24.38).

Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen: Bei diesen grenzüberschreitenden Unternehmenserwerben wird eine Zielgesellschaft von einer ausländ. Gesellschaft (Investor) über eine eigens für diesen Zweck im Inland errichtete und mit Fremdkapital finanzierte Akquisitionsgesellschaft erworben. Durch eine nachfolgende Verschmelzung von Zielgesellschaft und Akquisitionsgesellschaft oder durch die Begr. einer stl. Organschaft zwischen diesen Gesellschaften wird der Transaktions- und Finanzierungsaufwand im Erg. von der inländ. Zielgesellschaft übernommen. *Ruthe* (StBp. 2010, 301; StBp. 2010, 329; StBp. 2011, 1; StBp. 2012, 121; StBp. 2013, 153) vertritt unter Heranziehung der BFH-Rspr. zum Gesamtplan die Auffassung, durch die LBO-Gestaltung veranlasste Aufwendungen seien nicht der Akquisitions- bzw. der auf die Akquisitionsgesellschaft verschmolzenen Zielgesellschaft, sondern dem ausländ. Investor zuzurechnen. Die auf die Zielgesellschaft heruntergeschleusten Finanzierungsaufwendungen stellten deshalb vGA der Akquisitionsgesellschaft an den Investor dar.

- **Stellungnahme:** Bei den dargestellten grenzüberschreitenden LBO-Transaktionen liegt uE keine vGA vor, da bei der Akquisitionsgesellschaft keine Vermögensminderung eintritt; vielmehr ist der Zinsaufwand wirtschaftliche Gegenposition für die Beteiligung der Akquisitionsgesellschaft an den Erträgen der Zielgesellschaft. Die Finanzierung eines Unternehmenskaufs ist – unabhängig, auf

welcher Beteiligungsebene ein im Rahmen der Finanzierungsfreiheit getragener Aufwand zum Abzug kommt – betrieblich veranlasst. Das Rechtsinstitut der vGA ist nicht geeignet, Steuerauswirkungen, die durch das Halbeinkünfteverfahren oder durch DBA-Regelungen verursacht werden, zu korrigieren (glA *Schwetlik*, StBp. 2012, 80; *Schaden/Wild*, Ubg 2011, 337; aA *Klingebiel* in DPM, §§ 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1579 [9/2012]).

123. Unerlaubte Handlungen

421

Eine KapGes. muss sich die Handlungen ihrer Organe – dh. die des Geschäftsführers (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029; auch wenn es sich um einen Minderheitsgesellschafter handelt: BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733), des beherrschenden Gesellschafters (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484), des Bevollmächtigten (BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351) sowie die der Gesellschafter in ihrer Gesamtheit (dh. die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung) – zurechnen lassen, selbst wenn diese dabei ihre Kompetenzen überschritten haben oder die Handlung auf Vorgängen beruht, die eine Strafbarkeit auslösen (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86, BStBl. II 1989, 1029: Untreue; BFH v. 13.7.1994 – I R 112/93, BStBl. II 1995, 198: Untreue, Unterschlagung und Steuerhinterziehung; BFH v. 17.9.2003 – I R 91, 92/02, BFH/NV 2004, 182: Diebstahl; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes erfüllt, gegen ein gesetzliches Verbot verstößt (§ 40 AO; s. auch BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351). Eine Handlung ist der KapGes. auch dann zuzurechnen, wenn ihre Organe durch Tun oder Unterlassen einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person Dispositionsmöglichkeiten über das Gesellschaftsvermögen verschafft haben (BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352: Treugeber; BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351: Generalvollmacht; FG Köln v. 14.11.2002 – 10 K 3475/02, EFG 2003, 390, rkr.: faktische Geschäftsführung durch Ehemann der Geschäftsführerin; zweifelnd, aber uE unzutr. FG Düss. v. 14.2.2005 – 10 V 6438/04 A(E), EFG 2005, 959, rkr.; aA *Groh*, DB 1995, 844, zur Veruntreuung). Diese Grundsätze gelten aber nicht unbeschränkt: Die Handlung eines die Gesellschaft nicht beherrschenden und auch nicht zum Geschäftsführer bestellten Gesellschafters, der weder die Geschäftsführer noch der oder die übrigen Gesellschafter zugestimmt haben, begründet regelmäßig keine vGA (BFH v. 18.7.1990 – I R 32/88, BStBl. II 1991, 484; BFH v. 14.10.1992 – I R 14/92, BStBl. II 1993, 351; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, FR 2005, 199). Darüber hinaus sind Unterschlagungen des Geschäftsführers einer Familien-GmbH, der nicht selbst Gesellschafter, aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, dem Gesellschafter nicht als „mittelbare vGA“ zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt waren und auch nicht in seinem Interesse erfolgt sind (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

124. Unterhaltsleistungen

422

Die Leistung von Unterhalt an die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb arbeitenden Vereinsmitglieder ist vGA, wenn der Gesamtwert der Leistung an das einzelne Mitglied den Marktwert der konkret erbrachten Arbeitsleistung übersteigt. Liegt der Wert der Unterhaltsleistung indes unter dem Wert der Arbeitsleistung liegt, liegt keine vGA vor (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357).

423 **125. Unterstützungskasse**

Zuwendungen von Konzernbetrieben an eine gemeinsame Unterstützungskasse können vGA sein, soweit dadurch Betriebszugehörige eines anderen Konzernbetriebs mit unzureichenden Zuwendungen begünstigt werden (BFH v. 29.1.1964 – I 209/62 U, BStBl. III 1965, 27).

424 **126. Untreue, Unterschlagung**

Siehe Anm. 421.

425 **127. Urlaubsgeld/Urlaubsabgeltung**

Siehe Anm. 264 „Gehaltsbestandteile“, 270.

426 **128. Verbindlichkeit**

Sowohl das Eingehen einer Verbindlichkeit als auch die Erfüllung einer vermeintlichen Verbindlichkeit kann eine vGA darstellen, wenn bei Anwendung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters die KapGes. weder die Verpflichtung hätte eingehen noch tatsächlich hätte erfüllen dürfen (BFH v. 5.7.1990 – I B 38/90, BFH/NV 1991, 121, zu Abschluss und Erfüllung eines EAV).

129. Verbundene Unternehmen

427 **a) Organschaft**

Ausgewähltes Schrifttum: *Keuk*, Zur verdeckten Gewinnausschüttung und zur Organschaft, StuW 1975, 61; *Schlagheck*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und die ertragsteuerliche Organschaft, StuB 2001, 164; *Herlinghaus*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; *Schlagheck*, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GSTB 2002, 369; *U. Prinz*, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der GmbH, Stbg 2004, 53; *Oestreicher*, Konzernbesteuerung, Herne/Berlin 2005; *Schulte*, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, DB 2006, 2540; *Thiel*, Kann die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, DB 2006, 633; *Janssen*, Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Ltd., Ltd. & Co. KG und der Ltd. & Still, GSTB 2007, 178; *Walter/Stümper*, Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen, GSTB 2007, 262; *Nöcker*, Missglückte Organschaft: Folgen eines fehlerhaften Gewinnabführungsvertrags, GSTB 2008, 416; *Puls*, Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags zur „Rettung“ einer Organschaft möglich?, Der Konzern 2008, 555; *Lohr*, Die Bedeutung der Organschaft im Steuerrecht, in *Wachter* (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, Bonn 2009, 344; *Altrichter-Herzberg*, Ertragssteuerliche Organschaft ohne Ausgleichszahlung, GmbHR 2010, 244; *Schreiber/Syre*, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit „Up-stream“-Darlehen, DStR 2011, 1254; *Brinkmann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organkreis, StBp. 2015, 33; *Hölzle*, Steuerliche Haftung im Konzern – Organschaftskaskade als Sanierungshemmnis?, ZIP 2016, 103.

Verhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft: Auch bei einer kstl. Organschaft bleiben OG und OT zivilrechtl. und strechtl. als eigenständige Rechts-

subjekte bestehen (sog. striktes Steuersubjektprinzip, vgl. BFH v. 18.6.1980 – I B 88/79, BStBl. II 1980, 733; BFH v. 25.1.1984 – I R 32/79 BStBl. II 1984, 382; BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132). Die Regelungen des Abs. 3 Satz 2 sind daher uneingeschränkt auf die OG anwendbar, dh., dass vGA das Einkommen der OG nicht mindern dürfen, der Geschäftsführer/Vorstand der OG allein die Interessen seiner KapGes. zu verfolgen hat und insbes. Leistungsbeziehungen zwischen den organschaftlich verbundenen Unternehmen zu vGA führen können. Eine bei einer OG eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung führt auch dann zur vGA, wenn sich für den OT oder insgesamt im Organkreis ein Vorteil ergibt (BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; s. auch BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850 = GmbHR 2011, 603, zur vGA bei Konzessionsabgaben). Verdeckte Gewinnausschüttungen an den OT stellen im Allgemeinen vorweggenommene Gewinnabführungen dar. Die Durchführung des GAV wird dadurch nicht berührt (R 14.6 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015). Dies gilt auch, wenn der OT eine PersGes. ist und der Gewinn verdeckt an einen Gesellschafter dieser PersGes. ausgeschüttet wird (R 14.6 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015).

Vermeidung der Doppelbesteuerung: Erhöht die Vorteilszuwendung den Bilanzgewinn des OT, ist zur Vermeidung einer Doppelerfassung der vGA eine Korrektur erforderlich. Die Rspr. (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/62, BStBl. II 1987, 455; zust. Wassermeyer, DB 2006, 296) nimmt eine Einkommenskorrektur im Wege der Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG vor. Davon abw. hält die FinVerw. an ihrer Praxis fest, das eigene Einkommen des OT um die vGA zu kürzen (R 14.7 Abs. 2 KStR 2015).

- **Stellungnahme:** Bedeutung kommt dieser Frage bei der Berechnung des für den Spendenabzug maßgeblichen Einkommens der OG und hinsichtlich der Rechtsfolgen des § 8b zu. Bei einer Kürzung des Einkommens der OG fließt die vGA dem OT als Beteiligungsertrag zu, gleichzeitig entstehen nicht abziehbare BA iHv. 5 % der nach § 8b Abs. 5 maßgebenden Bezüge. Die Verwaltungsauffassung verdient uE den Vorzug. Der Ansatz eines (gekürzten) Beteiligungsertrags entspricht systematisch nicht der Behandlung als vorweggenommene Gewinnabführung. § 8b Abs. 5 sollte in diesen Fällen keine Anwendung finden (glA Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1819 [10/2018]; 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; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1408).

Verunglückte Organschaft: Der GAV ersetzt nicht einen ordnungsmäßigen Gewinnverteilungsbeschluss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; BFH v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; BFH v. 17.12.1980 – I R 220/78, BStBl. II 1981, 383; BFH v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76). Entspricht der EAV daher nicht den Bestimmungen des § 14 oder wird er nicht wie vereinbart durchgeführt und ist danach die Organschaft stl. nicht anzuerkennen, so ist die (sog. verunglückte) OG nach den allgemeinen strechtl. Vorschriften zur KSt zu veranlagern (BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614 = GmbHR 2008, 444; Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 1816 [10/2018]; s. auch R 14.5 Abs. 8 Satz 2 KStR 2015); vorgenommene Gewinnabführungen sind dann als vGA zu behandeln, die Verlustübernahme stellt eine Einlage dar. Ist der OT eine KapGes., findet § 8b Anwendung.

Verdeckte Gewinnausschüttungen an Minderheitsgesellschafter: Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch gegenüber außenstehenden Minderheitsgesell-

schaftern erfolgen; sie sind wie Ausgleichszahlungen iSd. § 16 zu behandeln (R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015). Auch im Fall der verunglückten Organschaft sind Ausgleichszahlungen der OG an den außenstehenden Gesellschafter vGA.

428 b) Schwestergesellschaft

Ausgewähltes Schrifttum: *Schaaf*, Darlehensgewährung an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung, FR 1975, 6; *Nickol*, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, BB 1986, 1688; *Woerner*, Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften – Zufluß bei der Muttergesellschaft, BB 1987, 667; *Neu*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung der Tochtergesellschaft an Schwestergesellschaft, EFG 2002, 1215; *Schlagheck*, Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften, GSTB 2002, 369; *Bogenschütz*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Fremdvergleich von Preisen bei Handel zwischen Schwestergesellschaften, BB 2005, 1725; *Hoffmann*, Zur Preisgestaltung beim Handel zwischen Schwestergesellschaften, GmbHR 2005, 1142; *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; *Wehrheim/Haussmann*, Darlehensvergabe im Konzernverbund und Zinsschranke, StuW 2009, 269; *Brandis*, Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 719; *Broemel/Endert*, Buchungsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung, BBK 2014, 115; *Schreiber/Bubeck*, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980; *Brinkmann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organkreis, StBp. 2015, 33; *Haussmann*, Fiktion einer Nicht-Fiktion?, StuW 2015, 195; *Kollruss*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis: Keine Fiktion, StuW 2015, 286; *Schwarz*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis zwischen Fiktion und wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Replik auf Haussmann, StuW 2014, 305), StuW 2015, 191.

Kriterien des Fremdvergleichs: Für Schwestergesellschaften sind die Regeln über nahestehende Personen anzuwenden (s. Anm. 125). Wendet eine Schwestergesellschaft der anderen einen Vorteil zu, wird dies als Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft, die diese an die Schwestergesellschaft weitergibt, angesehen (glA *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, Anh. zu § 8 ABC der vGA „Schwestergesellschaft“ [9/2017]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1215).

Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften können insbes. durch dem Fremdvergleich nicht standhaltende Abreden im Rahmen von Lieferbeziehungen (s. Anm. 373), durch verbilligte Nutzungsüberlassungen, durch verbilligte Dienstleistungen sowie im Rahmen von Grundstücksübertragungen (s. Anm. 308, 327, 366 und 381) entstehen. Eine Ausschüttung ist bei der gewährenden Gesellschaft in Höhe des gewährten 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; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605, zur Grundstücksübertragung zwischen Schwestergesellschaften; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307, zum Forderungsverzicht zwischen Schwester-KapGes.; BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652, zum Forderungsverzicht einer PersGes. zugunsten einer beteiligungsidentischen KapGes.; BFH v. 19.5.2005 – IV R 3/04, GmbHR 2005, 1198, zur unentgeltlichen Überlassung von Dienstleistungen; BFH

v. 20.8.2008 – I R 19/07, BStBl. II 2011, 60, zur Rückstellungsbildung wegen kapitaler-setzender Nutzungsüberlassung eines Gewerbegrundstücks an Schwestergesellschaft bei vorrangig betrieblicher Veranlassung als vGA; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234, zu nachträglichen AK der Beteiligung bei mittelbarer verdeckter Einlage; FG Rhld.-Pf. v. 24.11.2003 – 5 K 1229/00, EFG 2004, 794, rkr., zur verbilligten Veräußerung von im SonderBV II einer KG befindlichen GmbH-Anteilen an deren Geschäftsführer als Entnahme; FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 4234/03, EFG 2008, 154, rkr., zu Darlehensvertrag ohne Sicherheitsleistung; s. auch *Jahndorf*, DB 2003, 1759; *Wassermeyer*, DB 2006, 296; *Rogall*, FR 2005, 779.

Einstweilen frei.

429

c) GmbH & Co. KG

430

Ausgewähltes Schrifttum: *Wassermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co KG, GmbHR 1999, 18; *Haase*, Rückwirkender Formwechsel einer GmbH in eine GmbH & Co. KG zur Vermeidung einer vGA, StuB 2003, 1013; *Rogall*, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Mitunternehmenschaften und Mitunternehmer, FR 2005, 779; *Schulze zur Wiesche*, Die GmbH & Co. KG und verdeckte Gewinnausschüttung, BB 2005, 1137; *Neumann*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei einer GmbH & Co. KG, GmbH-StB 2007, 17; *Kronawitter*, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, DStZ 2010, 370; *Briese*, Verdeckte Gewinnausschüttung, Entnahme und Sondervergütung bei der GmbH & Co. KG, DStR 2015, 1945; *Werner*, Der zwangsweise Gesellschafterausschluss aus einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG, NWB 2016, 257.

Verdeckte Gewinnausschüttungen im Verhältnis zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditgesellschaft können insbes. durch eine zu geringe Gewinnbeteiligung der Komplementär-GmbH entstehen, wenn erkennbar ist, dass die KG auf absehbare Zeit keine Gewinne erwirtschaften wird (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152; FG Saarl. v. 28.3.1990 – 1 K 199/88, EFG 1990, 586, rkr., zu einer Haftungsprämie als ausreichende Gewinnbeteiligung). Auch eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zulasten der Komplementär-GmbH kann zu vGA führen (*Rengers* in Blümich, § 8 Rz. 870 [1/2018]; *Wassermeyer*, GmbHR 1999, 18; *Rogall*, FR 2005, 779). Eine unangemessen hohe Gewinnbeteiligung oder eine gesellschaftlich veranlasste Änderung der Gewinnverteilung zugunsten der GmbH kann Einlage sein (BFH v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619; BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172). Als angemessen wird bei einer auf die Geschäftsführung der KG beschränkten GmbH ein Gewinnanteil angesehen, der ihr auf Dauer Ersatz ihrer Auslagen sowie 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; BFH v. 27.2.1992 – IV R 69/91, BFH/NV 1993, 386; instruktiv zum Gesamtkomplex: *Briese*, DStR 2015, 1945 [1947 f.]).

Vorteilszuwendungen der Kommanditgesellschaft an die Gesellschafter der GmbH können mittelbar zu vGA bei der Komplementär-GmbH führen, wenn der Vermögensvorteil bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht gewährt worden wäre (vgl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88, betr. zu niedrige Pachtzahlungen; BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531, zur Vereinbarung überhöhter Warenbezugspreise;

BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17, zum Verkauf von WG des BV der KG unter dem erzielbaren Marktpreis an den Gesellschafter der GmbH; BFH v. 9.6.1994 – IV R 47-48/92, BFH/NV 1995, 103, zur Angemessenheit des Gewinnanteils eines partiarischen Darlehensgebers). Die Annahme einer vGA kann regelmäßig auch nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass die Vorteilszuwendungen der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten Gremiums bedarf (BFH v. 22.10.2015 – IV R 7/13, BStBl. II 2016, 219).

Entscheidung im Gewinnfeststellungsverfahren: Grundsätzlich ist über eine vGA bei einer KapGes. im Rahmen ihrer KStVeranlagung zu entscheiden. Davon abw. ist bei einer GmbH als Gesellschafterin einer KG über eine vGA im Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden, wenn die Frage nach der vGA untrennbar mit der Höhe des Gewinnanteils bei der KG verbunden ist oder wenn die Anteile an der GmbH zum SonderBV der übrigen Gesellschafter der KG gehören (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 2/86, BStBl. II 1992, 832; BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637).

431–432 Einstweilen frei.

433 130. Verdecktes Stammkapital

(Auch: verdecktes Nennkapital): Siehe Anm. 317.

434 131. Verein

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind auch bei Vereinen möglich; es sind bei ihnen die Minderungen oder verhinderten Mehrungen ihres Vermögens, die sich auf das Einkommen auswirken, in keinem Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen stehen und durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst sind. Eine Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Verein einem Mitglied einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vereinsvorstand einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; BFH v. 8.8.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536: für Vorstandstätigkeit gezahlte Vergütungen als vGA).

435 132. 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. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487, betr. Devisentermingeschäfte; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, GmbHR 1997, 317, betr. Segeljacht, mit Anm. *Hoffmann*, GmbHR 2002, 1035; BFH v. 17.11.2004 – I R 56/03, GmbHR 2005, 637, betr. Einfamilienhaus; FG Düss. v. 19.3.2002 – 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960, rkr., betr. Dressurpferd als „Werbeträger“; s. auch zur älteren Rspr. BFH v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, betr. Gestüt).

133. Verlustübernahme

436

Die Übernahme von Risikogeschäften der Gesellschafter durch die KapGes. kann vGA (FG München v. 6.5.2002 – 7 K 4527/00, EFG 2003, 1268, rkr.; s. aber auch FG Saarl. v. 13.2.1981 – I 435-438/75, juris, rkr., zur Inkaufnahme von vorübergehenden Verlusten auch im Interesse eines Gesellschafters) oder verdeckte Einlage sein (s. BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494; BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797, zur Verlustübernahme im Organkreis); s. ferner zur Wirksamkeit einer Vereinbarung über die Verlustübernahme bei fehlender notarieller Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister FG Köln v. 19.5.2004 – 13 V 1620/04, EFG 2004, 1792, rkr., mit Anm. *Kleinert*, GmbHR 2004, 1407; zur Anerkennung einer Verlustübernahmeverpflichtung bei fehlendem eigenbetrieblichen Interesse s. Nds. FG v. 19.12.2003 – 1 K 576/01, EFG 2004, 769, rkr.

134. Vermittlungsgebühren

437

Eine KapGes., die Vertragsabschlüsse vermittelt, hat auch gegenüber einem Gesellschafter Gebühren in Rechnung zu stellen, wenn dieser die Vermittlungsleistung in Anspruch nimmt. Berechnet eine KapGes. gegenüber Dritten höhere Gebühren als gegenüber ihren Gesellschaftern, liegt nur dann keine vGA vor, wenn die von Außenstehenden erhobenen höheren Gebühren Mehrkosten bei der Bearbeitung von Anträgen dieser Kundengruppe gegenüber den im Zusammenhang mit Anträgen der Gesellschafter entstehenden Kosten ausgleichen sollen (BFH v. 3.3.1964 – I 319/61, HFR 1964, 299).

135. Verrechnungspreise

438

Siehe Anm. 372.

136. Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit

439

Eine vGA ist auch bei einem VVaG möglich (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429; FG Hamb. v. 23.11.1989 – II 133/87, EFG 1990, 443, rkr.; *Schlossmacher*, DB 1999, 1573); s. auch Anm. 346.

137. Verspätungszuschlag

440

Ein Verspätungszuschlag, den die KapGes. wegen verspäteter Abgabe einer Kap-ErtrStAnmeldung 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).

138. Vertragskosten

441

Es gilt der allgemeine Grundsatz, dass Kosten eines zwischen der KapGes. und ihrem Gesellschafter geschlossenen Vertrags, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht zulasten der KapGes. übernehmen hätte, vGA darstellen (glA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 900 „Vertragskosten“ [1/2018]).

442 **139. Vertreter**

Siehe Anm. 356.

443 **140. Vertreterversammlung**

Siehe Anm. 346.

141. Wettbewerbsverbot und Geschäftschancen

Ausgewähltes Schrifttum: *Röhricht*, Das Wettbewerbsverbot des Gesellschafters und des Geschäftsführers, WPg 1992, 766; *Schneider*, Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung – Ein Lösungsversuch, DB 1993, 1992; *Schulze-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 gesellschaftler- und mitgliedschaftlichen 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; *Wassermeyer*, Die neuere BFH-Rechtsprechung zu Verstößen gegen ein Wettbewerbsverbot durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, DStR 1997, 681; *Weisser*, Wahrnehmung von Geschäftschancen des Unternehmens durch Alleingesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttungen?, GmbHR 1997, 429; *Walter*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Wettbewerbsverbot, Berlin/Heidelberg 1998; *Fleischer*, Verdeckte Gewinnausschüttung: Die Geschäftschancenlehre im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 1999, 1249; *Jakob*, Erfindungen eines Gesellschafters oder Gesellschafter-Geschäftsführers im Geschäftsbereich der GmbH, DStR 2000, 1122; *Weber-Grellet*, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage, StB 2000, 122; *Hoffmann*, Geschäftschancenlehre zur Begründung einer vGA auf Unternehmenssanierungen, GmbHR 2001, 588; *Neu*, Geschäftschancenlehre bei verbundenen Unternehmen, EFG 2001, 1166; *Sina*, Geschäftstätigkeit und Unternehmensgegenstand der GmbH, GmbHR 2001, 661; *Hey*, Veräußerung eines Gesellschafterdarlehens zum Bruchteil des Nennwerts als nicht genutzte Geschäftschance der GmbH?, BB 2002, 2487; *Kaminski/Strunk*, Funktionsverlagerungen im Rahmen von e-Business-Aktivitäten, IStR 2002, 789; *Fleischer*, Gelöste und ungelöste Probleme der gesellschaftsrechtlichen Geschäftschancenlehre, NZG 2003, 985; *Gosch*, VGA durch Geschäftschancenverlagerung auf Schwestergesellschaften zur Verlustausbeute, BFH-PR 2003, 22; *Hoffmann*, Neues vom BFH zur Geschäftschancenlehre, GmbH-StB 2003, 82; o.V., Wettbewerbsverbot – Geschäftschancen der GmbH und Angemessenheit von Geschäftsführergehältern, GmbHR 2003, 95; *Pflüger*, Gesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer der eigenen GmbH, GStB 2004, 15; *Schreiber*, Verrechnungspreise: Abfindung an Handelsvertreter bei Übertragung von ausländischen Märkten an Vertriebstochtergesellschaften, JbFStR 2004/05, 679; *Schuhmann*, Die Geschäftschance – Eine neue Tendenz der verdeckten Gewinnausschüttung?, StBp. 2004, 35; *Haas*, Gesellschafter-Geschäftsführer: „Fallstricke“ bei der Gestaltung des Anstellungsvertrags, GStB 2005, 322; *Serg*, Die Behandlung von Geschäftschancen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DStR 2005, 1916; *Steck*, Neue Aspekte zur Geschäftschancenlehre bei GmbH-Gesellschaftern, GmbHR 2005, 1157; *Trossen*, Verdeckte Gewinnausschüttung und §§ 30, 31 GmbHG, EFG 2005, 564; *Ditz*, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; *Waldens*, Fallstri-

cke bei Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008, PISb 2007, 209; *Drüen*, Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung in Theorie und Praxis, DFGT 6 (2009), 95; *Schwedhelm*, Verdeckte Gewinnausschüttungen, GmbH-StB 2010, 236; *Renner*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei grenzüberschreitender Überlassung einer Geschäftschance, NWB 2019, 873.

a) Wettbewerbsverbot und Arbeitsverhältnis

444

Vertragsfreiheit und Wettbewerbsverbot: Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses hat der ArbN gesetzliche oder ggf. vertragliche Wettbewerbsverbote zu beachten.

Zum Beispiel § 60 HGB: Wettbewerbsverbot für den Handlungsgehilfen; § 122 HGB: Wettbewerbsverbot für den Gesellschafter einer oHG; § 284 HGB: Wettbewerbsverbot für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA; s. auch BAG v. 16.6.1976 – 3 AZR 73/75, BB 2005, 41, zur unerlaubten Konkurrenzfähigkeit eines ArbN, der nicht Handlungsgehilfe ist.

Für den Geschäftsführer einer GmbH wird ein (dispositives) gesetzliches Wettbewerbsverbot aus § 43 GmbHG abgeleitet. Andererseits herrscht im Verhältnis zwischen der KapGes. und ihrem (ggf. wesentlich beteiligten) Gesellschafter grds. Vertragsfreiheit (BFH v. 29.11.1967 – I 96/64, BStBl. II 1968, 234; BFH v. 26.7.1972 – I R 138/70, BStBl. II 1972, 949; zu Musterformulierungen für die Vertragsgestaltung s. *Haas*, GStB 2005, 322). Das Recht, Rechtsverhältnisse frei zu gestalten, umfasst ua. auch die Befugnis, zu vereinbaren, dass der Gesellschafter für die KapGes. als selbständiger Gewerbetreibender (zB als Handelsvertreter) oder in beratender Funktion tätig wird und damit zur KapGes. in Konkurrenz tritt. Darüber hinaus unterliegt es der freien unternehmerischen Entsch. einer KapGes., ob sie sich bietende Marktchancen mit eigenen personellen oder sachlichen Mitteln nutzt oder ggf. ihren Gesellschafter als Subunternehmer einsetzt (stRspr., zuletzt BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744). Eine solche unternehmerische Entsch. hängt regelmäßig vor allem davon ab, ob die Gesellschaft über die erforderlichen personellen und sachlichen Mittel zur Wahrnehmung des Geschäfts verfügt. Sie wird im Übrigen davon beeinflusst, ob es sich in Anbetracht des entstehenden Aufwands und der geschäftlichen Risiken aus unternehmerischer Sicht als günstiger erweist, den Geschäftsführer als Subunternehmer zu beauftragen, als ihm ein angemessenes Geschäftsführergehalt zu zahlen. Handelt es sich um den beherrschenden GesGf., ist allerdings erforderlich, dass von vornherein klare und eindeutige Abmachungen über Umfang und Höhe des zu zahlenden Entgelts getroffen werden.

Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot: Die Rspr. zum Wettbewerbsverbot hat sich in den zurückliegenden Jahren mehrfach gewandelt.

- *Frühere Rechtsprechung zur Aufgabenabgrenzung und zur Verletzung des Wettbewerbsverbots:* Die ältere höchstrichterliche Rspr. knüpfte die stl. Anerkennung an eine im Vorhinein getroffene klare und eindeutige Aufgabenabgrenzung zwischen einem beherrschenden GesGf. (oder einer diesem nahestehenden Person) und der KapGes. (zB BFH v. 27.1.1971 – I R 79/68, BStBl. II 1971, 352; BFH v. 1.10.1986 – I R 123/85, BFH/NV 1987, 242). Später stellte der BFH auf die zivilrechtl. Folgen einer Verletzung des Wettbewerbsverbots ab (zB BFH v. 11.2.1987 – I R 177/83, BStBl. II 1987, 461; BFH v. 14.3.1989 – I R 8/85, BStBl. II 1989, 633; BFH v. 12.4.1989 – I R 142-143/85, BStBl. II 1989, 636; BFH v. 26.4.1989 – I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; der Rspr. folgend: BMF v. 4.2.1992 – IV B 7 - S 2742 - 6/92, BStBl. I 1992, 137; BMF v. 15.12.1992 – IV B 7 - S 2742 - 123/92, BStBl. I 1993, 24; BMF v. 29.6.1993 – IV B 7 - S 2742 - 54/93, BStBl. I 1993, 556).

- *Grundlagen der aktuellen Rechtsprechung zum Wettbewerbsverbot und zur Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft:* BFH v. 30.8.1995 (I R 155/94, GmbHR 1996, 58) hat die Rspr. grundlegend geändert und geht nunmehr davon aus, dass Abs. 3 Satz 2 keine Einkünftezurechnungsnorm und mithin keine geeignete Rechtsgrundlage sei, um die von einem Gesellschafter für eigene Rechnung ausgeübte Tätigkeit nur deshalb der „eigenen“ KapGes. zuzurechnen, weil sie auch unter deren Unternehmensgegenstand fällt. Allein das Bestehen eines (zu aktivierenden) Anspruchs aus der Verletzung von Wettbewerbsverboten führt per se nicht zur vGA; eine solche liegt nur unter den nachfolgend dargestellten eingeschränkten Voraussetzungen vor.

BFH v. 18.12.1996 – I R 26/95, GmbHR 1997, 362; BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; BFH v. 16.12.1998 – I R 96/95, BFH/NV 1999, 1125; BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; BFH v. 7.8.2002 – I R 64/01, GmbHR 2003, 183; BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, GmbHR 2003, 1497; BFH v. 17.12.2003 – I R 25/03, GmbHR 2004, 744; s. auch BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten und der Nutzung von Geschäftschancen der Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter

445 aa) Zweistufige Prüfung bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten

Vorrang des Zivilrechts: Die aktuelle höchstrichterliche Rspr. geht davon aus, dass gesellschaftsrechtl. Positionen Vorrang haben vor strechtl. Positionen. Die Annahme einer vGA bei der Verletzung von Wettbewerbsverboten setzt danach in einem ersten Prüfungsschritt die Feststellung voraus, dass zivilrechtl. überhaupt ein Wettbewerbsverbot besteht und gegen dieses Verbot verstoßen worden ist mit der Folge, dass der Gesellschaft entsprechende Herausgabe- und/oder Schadensersatzforderungen zustehen. Diese vorrangige Prüfung ist erforderlich, weil solche Ansprüche einer KapGes. gegen ihren GesGf., die in der StBil. erfolgswirksam zu aktivieren sind, nicht gleichzeitig die Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2 auslösen können. Wird eine entsprechende Forderung von der KapGes. tatsächlich nicht aktiviert, ist die StBil. als solche zu berichtigen. Für eine Anwendung des Abs. 3 Satz 2 außerhalb der StBil. ist dann kein Raum mehr.

- *Gesetzliches Wettbewerbsverbot:* Der alleinige Gesellschafter einer GmbH unterliegt nach zivilrechtl. Maßstäben keinem gesetzlichen Wettbewerbsverbot, das ihn mit Blick auf die Treuepflicht oder unter dem Gesichtspunkt der unerlaubten Handlung zu Schadensersatz verpflichtet, solange er der Gesellschaft kein Vermögen entzieht, das zur Deckung des Stammkapitals benötigt wird (BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58, unter Bezugnahme auf BGH v. 10.5.1993 – II ZR 74/92, GmbHR 1993, 427). Für mehrgliedrige GmbH gilt nichts anderes, wenn die Gesellschafter in Ausübung gleichgerichteter Interessen oder einvernehmlich handeln (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Ist der Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer KapGes. schon vor deren Gründung in der gleichen Branche (etwa als Einzelunternehmer) tätig, so ist für die KapGes. von Anfang an klar, dass der Gesellschafter ihr gegenüber als Wettbewerber aufzutreten beabsichtigt. Dies ist grds. zulässig und auch stl. anzuerkennen (BFH v. 12.10.1995 – I R 127/94, GmbHR 1996, 219). Der nicht geschäftsführende Minderheitsgesellschafter einer GmbH unterliegt idR keinem Wettbewerbsverbot (BGH v. 9.3.1987 – II ZR 215/86, GmbHR 1987, 302; ebenso Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 874 [12/2013]).

- **Vertragliches Wettbewerbsverbot:** Ist der Gesellschafter durch ein vertragliches Wettbewerbsverbot gebunden und verstößt er hiergegen, kann dies Ersatzansprüche der KapGes. auslösen. Eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot ist möglich; uE würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen dahingehenden Dispens regelmäßig auch ohne Entgelt aussprechen (glA Lang in DPM, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 888 [12/2013]; Gosch, DStR 1997, 442; aA noch BMF v. 4.2.1992 – IV B 7 - S 2742 - 6/92, BStBl. I 1992, 137, aufgehoben durch BMF v. 14.3.2016 – IV A 2 - O 2000/15/10001, 2016/0210799, BStBl. I 2016, 290, für StTatbestände, die nach dem 31.12.2014 verwirklicht werden). Ferner kann das Wettbewerbsverbot im Anstellungsvertrag des Nur-Geschäftsführers in der Satzung wirksam abbedungen werden.
- **Verletzungshandlung:** Besteht nach diesen Grundsätzen ein gesetzliches oder vertragliches Wettbewerbsverbot, von dem der Gesellschafter nicht dispensiert wurde, ist von einer strechtl. relevanten Verletzungshandlung – dh. einer 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 zivilrechtlicher Anspruch** aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, kann ein gesellschaftlich motivierter Verzicht auf derartige Ansprüche als vGA zu werten sein. Gleiches gilt, wenn die KapGes. es zu einem späteren Bilanzstichtag unterlässt, aus solchen Motiven die Forderung gegen den Gesellschafter einzuklagen oder sie bei ihm zu vollstrecken.
- **Besteht kein zivilrechtlicher Anspruch** aus der Verletzung eines gesetzlichen oder vertraglichen Wettbewerbsverbots, schließt dies auf der nachfolgend eigenständig zu prüfenden strechtl. Ebene die Annahme einer vGA nicht aus, wenn es durch Ausnutzen einer der GmbH zustehenden Geschäftschance oder durch Einsatz von Informationen, die der GmbH zuzurechnen sind, zu einer Minderung des Unterschiedsbetrags gekommen ist.

Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass es sich nicht um eine Einlageforderung aus der Rückabwicklung einer vGA (s. Anm. 101 und 223) handelt (zur erneuten oder „doppelten“ vGA bei Nichtgeltendmachung oder Verzicht auf die Einlageforderung s. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1361). Die FinVerw. verweigerte lange die Umsetzung der ständigen BFH-Rspr., was im Schrifttum als Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip des GG angesehen wird (Voss, DStR 2003, 441; Pezzer, DStR 2004, 525; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1362); nunmehr scheint sich die FinVerw. intern dahin abgestimmt zu haben, die Rspr. zu akzeptieren. Eine Veröffentlichung der BFH-Urteile im BStBl. Teil I ist jedoch nicht geplant. Auch ein ursprünglich geplantes BMF-Schreiben zu dieser Problematik wird es wohl nicht geben.

446 **bb) Geschäftschancenlehre**

Begriff der Geschäftschance: Hat eine KapGes. aufgrund eines bestehenden oder noch abzuschließenden Vertrags mit einem Dritten eine konkrete Möglichkeit, einen Gewinn oder andersartigen Vorteil zu erzielen, spricht man von einer ihr zuzurechnenden Geschäftschance (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315). Geschäftschancen stellen immaterielle WG dar; sie können Gegenstand einer Einlage sein (glA *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil D Rz. 905 [12/2013]). Es kann grds. davon ausgegangen werden, dass eine KapGes. eine sich ihr bietende Geschäftschance auch dann nutzen wird, wenn sie nicht zum Unternehmensgegenstand der GmbH gehört. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um eine Einmalchance handelt, die mehr oder weniger risikolos wahrgenommen werden kann und die KapGes. dafür die sachlichen und personellen Mittel besitzt (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904). Zur stl. Behandlung von Geschäftschancen, die zusammen mit betrieblichen Unternehmensteilen (zB Produktion, Vertrieb) auf einen eigenständigen ausländ. Rechtsträger übertragen werden (sog. Funktionsverlagerung) s. § 1 Abs. 3 Sätze 9–12 AStG sowie *Serg*, DStR 2005, 1916; *Ditz*, DStR 2006, 1625; *Waldens*, PISTB 2007, 209.

Zuordnung von Geschäftschancen: Geschäftschancen sind der KapGes. nicht formal nach deren Unternehmensgegenstand zuzuordnen, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter auch sich zufällig bietende Einmalchancen wahrnehmen wird, die keinen Bezug zum typischen Betätigungsfeld der Gesellschaft aufweisen (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904; ebenso *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 853). Ein Indiz für eine Zuordnung von Geschäftschancen zum Bereich der KapGes. kann es sein, wenn

- die KapGes. mit Blick auf ihre sachliche und personelle Ausstattung die Geschäftschance wahrnehmen kann;
 - die KapGes. die Geschäftschance ersichtlich auch wahrnehmen will, etwa weil sie hierfür bereits Aufwendungen getätigt hat;
 - der Vertragspartner das Geschäft (nur) mit der KapGes. abschließen will und er sich hierfür ausschließlich oder jedenfalls zeitlich zuerst an die KapGes. wendet (sog. Erstkontakt; vgl. FG München v. 23.3.2015 – 7 K 780/13, juris, rkr., zum Entzug von Geschäftschancen durch ein anderweitiges Scheingeschäft des beherrschenden Gesellschafters);
 - ein fremder Dritter für die Überlassung der Geschäftschance ein Entgelt gezahlt hätte (sog. Marktgängigkeit der Chance; s. BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 853).
- **Handeln im Interesse der Gesellschaft:** Es ist uE bei der Wahrnehmung von Geschäftschancen gerechtfertigt, vom Gesellschafter einer KapGes. zu verlangen, eigene Interessen und damit auch eigene Betätigungen regelmäßig gegenüber denen der Gesellschaft zurückzustellen. Erst wenn es sich bei der Chance um eine solche handelt, die nur dem Gesellschafter angeboten wird, steht sie der Gesellschaft nicht zur Verfügung (vgl. FG München v. 18.12.2000 – 6 K 2809/98, EFG 2001, 457, aufgehoben durch BFH v. 30.1.2002 – I R 13/01, GmbHR 2002, 748; großzügiger *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 853).
- **Mehrfachgeschäftsführung:** Führt der Gesellschafter die Geschäfte mehrerer Gesellschaften, kann er sich bietende Geschäftschancen grds. alternativ für jede der geführten KapGes. wahrnehmen, soweit nicht die genannten Kriterien zwingend für die Zuordnung zu einer bestimmten KapGes. sprechen. Wird da-

nach einer bestimmten KapGes. ein Geschäft angetragen, das sie auch annehmen könnte und wollte, kann die unentgeltliche Chancenüberlassung an eine andere KapGes. zur vGA führen; dies gilt insbes. auch dann, wenn es sich bei der anderen KapGes. um eine Schwestergesellschaft handelt (glA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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, GmbHR 2004, 744).

Verdeckte Gewinnausschüttung durch Auslassen von Geschäftschancen: Nutzt eine KapGes. sich ihr konkret bietende Geschäftschancen nicht, führt dies per se noch nicht zu einer verhinderten Vermögensmehrung iSd. Abs. 3 Satz 2. Eine vGA liegt grds. erst dann vor, wenn die Gesellschaft dem Gesellschafter Geschäftschancen unentgeltlich überlässt oder auf ein Geschäftsangebot zugunsten des Gesellschafters verzichtet. Eine vGA kann auch dann anzunehmen sein, wenn der Gesellschafter besondere Kenntnisse der Gesellschaft über geschäftliche Möglichkeiten tatsächlicher oder rechtsgeschäftlicher Art, für deren Überlassung ein fremder Dritter ein Entgelt gezahlt hätte, an sich zieht und (unentgeltlich) für eigene Rechnung nutzt.

BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227; BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593; BFH v. 30.8.1995 – I R 155/94, GmbHR 1996, 58; BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942; BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; s. auch BFH v. 6.11.2006 – I B 29/06, BFH/NV 2007, 465, zur unentgeltlichen Übertragung von Geschäftschancen auf eine Schwestergesellschaft als vGA.

- **Unterbliebene Nutzung von Einmalchancen:** Nutzt eine KapGes. eine sich ihr konkret bietende Einmalchance nicht, fehlt es an einer vGA, wenn die Gesellschaft unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs das Rechtsgeschäft in der geschehenen Weise nicht abgeschlossen hätte (BFH v. 12.6.1997 – I R 14/96, GmbHR 1997, 904).

- *Chancen des Gesellschafters*: Nutzt ein GesGf. Geschäftschancen, die sich ihm selbst bereits vor Gründung der KapGes. eröffnet haben, können die aus diesen Geschäften fließenden Entgelte weder unter dem Gesichtspunkt der Geschäftschancenlehre noch wegen Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot als vGA angesehen werden. Die Gesellschaft hat auch keinen Anspruch auf die „Weiterleitung“ von Geschäftschancen des Gesellschafters, die dieser vor Gründung der Gesellschaft wahrgenommen hat (BFH v. 20.8.2008 – I R 16/08, BFH/NV 2009, 95; FG München v. 10.2.1998 – 16 K 3583/95, GmbHR 1998, 748, rkr.). Überlässt dagegen der Gesellschafter der KapGes. eine Geschäftschance und verzichtet diese später auf die Nutzung der Chance wiederum zugunsten des Gesellschafters, kann eine vGA in Höhe der Differenz zwischen den nicht erzielten Einnahmen und den ggf. angefallenen Aufwendungen anzunehmen sein (BFH v. 12.12.1990 – I R 73/89, BStBl. II 1991, 593).

447 Einstweilen frei.

448 142. Wirtschaftliches Eigentum

Der zugewendete Vorteil aus einer vGA fließt dem Gesellschafter idR in dem Zeitpunkt zu, in dem er bürgerlich-rechtl. oder wirtschaftliches Eigentum 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).

449 143. Witwenrente

Siehe Anm. 288.

450 144. Zinsen

Siehe Anm. 313, 317, 387, 396.

451 145. Zurechnung

§ 8 Abs. 3 Satz 2 ist keine geeignete Rechtsgrundlage, um abw. vom Grundsatz des § 15 Abs. 2 EStG Tätigkeiten oder die daraus erzielten Einkünfte einer anderen Person zuzurechnen. Die Vorschrift hat nur Gewinnkorrekturfunktion (BFH v. 13.11.1996 – I R 149/94, GmbHR 1997, 315).

452 146. Zustimmung

Die Zustimmung der Gesellschafter zu einer als vGA zu qualifizierenden Zuwendung schließt uU einen zivilrechtl. Schadensersatzanspruch oder einen gesellschaftsrechtl. Rückforderungsanspruch der KapGes. aus, nicht aber die stl. Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 (BFH v. 11.6.1996 – I R 97/95, GmbHR 1996, 942). Voraussetzung der vGA ist nicht, dass sie auf einer einheitlichen Willensbildung der Gesellschafter beruht. Wesentlich ist in dieser Hinsicht nur, dass die fragliche Maßnahme seitens der Gesellschaft von Personen getroffen worden ist, die zur Geschäftsführung befugt waren. Handelt danach der ordnungsgemäß bestellte Geschäftsführer der Gesellschaft, ist es unerheblich, ob dies mit oder ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung geschieht (BFH v. 13.9.1989 – I R 41/86,

BStBl. II 1989, 1029; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; FG Hamb. v. 17.4.1991 – II 97/89, EFG 1992, 40, rkr., mit Anm. *Wichmann*, Stbg 1993, 116, zur vGA bei dolosem Handeln des GesGf.). Dies gilt im Übrigen auch, wenn ein Minderheitsgesellschafter handelt (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 4/01, GmbHR 2005, 60, zur Zuwendung eines Vermögensvorteils an nahestehende Person; ebenso *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 275).

Einstweilen frei.

453–459

V. Verdeckte Einlagen (Abs. 3 Sätze 3 bis 6)

Schrifttum: *Weber-Grellet*, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; *Kusmaul/Klein*, Maßgeblichkeitsprinzip bei verdeckter Einlage und verdeckter Gewinnausschüttung?, DStR 2001, 189; *Schmidt/Hageböke*, Schuldübernahmen als Sanierungsinstrument zur Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen im Konzern – Gestaltungsmöglichkeiten nach dem BFH-Beschluss vom 20.12.2001, I B 74/01, DStR 2002, 2150; *Benecke*, Verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage, NWB 2006, 3429; *Briese*, Die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, GmbHR 2006, 1136; *Briese*, Fragwürdige Korrespondenz bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen durch den Gesetzesentwurf des Jahressteuergesetzes 2007, BB 2006, 2110; *Strnad*, Das Korrespondenzprinzip in § 8, § 8b KStG gemäß JStG 2007 – Erste Anmerkungen und Beratungshinweise, GmbHR 2006, 1321; *IDW*, Stellungnahme: Gesetzesentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007/JStG 2007, WPg 2006, 130; *Dieterlen/Dieterlen*, Keine Einkommensminderung des verdeckt einlegenden Gesellschafters als Voraussetzung einer einkommensneutralen verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG, 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; *Kohlhepp*, Die Korrespondenzprinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 2007, 1502; *Koll-russ*, Weiße und graue Einkünfte bei Outbound-Finanzierung einer ausländischen EU-Tochterkapitalgesellschaft nach Europarecht und dem JStG 2007, BB 2007, 467; *Pohl/Raupach*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nach dem JStG 2007, FR 2007, 210; *C. Pohl*, Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein – Änderung der Rechtslage durch das SEStEG?, DB 2007, 1553; *Becker/Kempff/Schwarz*, Neue Steuerfallen im internationalen Steuerrecht, Zum überschießenden Regelungsgehalt des neuen Korrespondenzprinzips im Körperschaftsteuerrecht, DB 2008, 370; *Doerfler/Adrian*, Anwendungsfragen und Wirkungen des Korrespondenzprinzips bei verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage, Ubg 2008, 373; *Kempff*, Korrespondenzprinzip bei internationalen verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, StbJb. 2008/09, 147; *Schnitger/Rometzki*, Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach dem JStG 2007, BB 2008, 1648; *Horst*, Materielle Korrespondenz, NWB 2009, 3022; *Kohlhaas*, Die GmbH in der Krise – wie werthaltig sind Gesellschafterforderungen?, GmbHR 2009, 531; *Blasche*, Verdeckte Sacheinlage und Hin- und Herzahlen – Abgrenzung, Unterschiede sowie Einordnung wichtiger Praxisfälle, GmbHR 2010, 288; *Bogenschlütz*, Regresslose Schuldübernahme als Sanierungsinstrument, Ubg 2010, 407; *Cahn/Simon/Theiselmann*, Debt Equity Swap zum Nennwert!, DB 2010, 1629; *Fichtelmann*, GmbH-Gesellschafter: Wann müssen Gewinne zurückgezahlt werden?, GStB 2010, 123; *Hierstetter*, Steuerliche Risiken der Entschuldung einer Kapitalgesellschaft in der Krise, DStR 2010, 882; *Kohlhaas*, Das Korrespondenzprinzip des § 32a KStG, GmbHR 2010, 748; *Priester*, Debt Equity Swap zum Nennwert?, DB 2010, 1445; *Schwenker/Fischer*, Restrukturierungsmaßnahmen in der Krise der GmbH, DStR 2010, 1117; *Kaczarepa*, „Hin- und Herzahlen“ als steuerlich vorzugswürdige Gestaltungsalternative zum Gesellschafter-Forderungsverzicht, Ubg 2011, 885; *Siebert/Ivzhenko-Siebert*, Zufluss und verdeckte Einlage durch Verzicht auf vollwertige Leistungs- oder Nutzungsvergütung nur bei vorheriger Aufwandsbuchung?, FR 2011, 948; *Altendorf*, Neue Entscheidung des BFH zum qualifizierten Rangrücktritt – Führt

die Vereinbarung eines qualifizierten Rangrücktritts zur Anwendung von § 5 Abs. 2a EStG?, GmbH-StB 2012, 147; *Benz/Böing*, Zur Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung beim Forderungsverzicht im Konzern, Ubg 2012, 440; *Köhler*, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, StbJb. 2012/13; *Mach*, Die Besteuerung des Forderungsverzichts – Vergleichsbeachtungen zu einem sog. „Steuersparmodell“, FR 2012, 800 und 845; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Die schenkung- und ertragsteuerlichen Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; *Braun/Geist*, Forderungsverzichte im „Bermudadreieck“ von Sanierungsgewinn, Verlustverrechnung und Mindestbesteuerung, BB 2013, 351; *Gänsler*, Unternehmenssanierung – Steuerliche Fallstricke erkennen und vermeiden, Ubg 2013, 154; *Baschnagel*, Der Rangrücktritt von Forderungen und der Forderungsverzicht in der Handelsbilanz, im Überschuldungsstatus und in der Steuerbilanz, Ubg 2014, 769; *Altrichter-Herzberg*, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH, GmbHR 2015, 1121; *Becker/Loose*, Steuerfragen bei der Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ihre ausländischen Anteilseigner, IStR 2015, 221; *Briese*, Einlage bei Verbindlichkeiten im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; *Förster/Walla*, Disquotale Einlagen bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften, FR 2015, 961; *Kamchen/Kling*, Der Rangrücktritt – Auswirkungen auf die steuerliche Bilanzierung, NWB 2015, 2863; *Kempff/Loose*, Begriffsungenauigkeiten beim Korrespondenzprinzip für (grenzüberschreitende) verdeckte Einlagen – Steuerisiken und Steuerplanungsmöglichkeiten?, Ubg 2015, 589; *Ott*, Gesellschafterdarlehen bei der GmbH – Steuerliche Folgen in Krisensituation oder bei Insolvenz, StuB 2015, 43; *Scheifele/Nees*, Der Rangrücktritt aus steuerlicher Sicht, DK 2015, 417; *Schmitz*, Einlage bei Verbindlichkeiten im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG, DB 2015, 1989; *Wälzholz*, Mehr Sicherheit beim Rangrücktritt, GmbH-StB 2015, 259; *Weber-Grellet*, Der Rangrücktritt im Bilanzsteuerrecht, BB 2015, 2665; *von Freeden/Lange*, Der Ertragszuschuss im körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organkreis, WPg 2016, 697; *Hartmann*, Schenkungsteuer für GmbH bei Erwerb eigener Anteile?, GmbH-StB 2016, 185; *Altrichter-Herzberg*, Die Höhe der steuerlichen Einlage beim Rangrücktritt, GmbHR 2017, 185; *Desens*, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; *Förster/Hechtner*, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; *Kahlert/Schmidt*, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; *Haase*, Methodenfragen im Zypern-Fall – Ergänzungen zu van Lishaut, FR 2019, 560; *van Lishaut*, Methodenfragen im Zypern-Fall (BFH v. 13.6.2018 - I R 94/15), FR 2019, 370; *Förster/von Cölln/Lentz*, Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Regressforderungen aus Gesellschafterbürgschaften – Aktuelle Rspr. und Gesetzgebung sowie Gestaltungsüberlegungen, DB 2020, 353; *Krumm*, Die Steuerbarkeit privater Vermögensverluste: Gesellschafterdarlehen und §§ 17, 20 EStG i.d.F. des JStG 2019, FR 2020, 197; *Ott*, Gesetzliche Neuregelungen zum Ausfall von Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters, DStZ 2020, 189; *Förster/von Cölln*, Aktuelle Fragen beim Ausfall von Gesellschafterdarlehen und bei der Inanspruchnahme aus Gesellschafterbürgschaften, DB 2021, 525; *Levedag*, Zum Umgang mit Substanzverlusten aus privaten Gesellschafterdarlehen natürlicher Personen an Kapitalgesellschaften – Betrachtung der aktuellen Rechtslage und Ausblick auf mögliche Änderungen durch das JStG 2020, GmbHR 2021, 14; *Weiss/Brühl*, Eine neue Runde bei der Abwicklung von „Dreieckssachverhalten“, IStR 2021, 114.

1. Keine Einkommenserhöhung durch verdeckte Einlagen (Abs. 3 Satz 3)

a) Tatbestandsvoraussetzungen: Begriff, Entstehung und Bewertung verdeckter Einlagen

460 aa) Systematische Grundlagen der richterrechtlich entwickelten Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage

Mit den Regelungen des Korrespondenzprinzips bei vGA und verdeckter Einlage durch das JStG 2007 (v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878) wurde auch die Regelung in Abs. 3 Satz 3 eingefügt, nach der verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolgen einer „verdeckten Einlage“, ohne den

Begriff selbst – ebenso wenig wie zahlreiche andere stl. Regelungen (zB § 6 Abs. 6 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6) – zu definieren. Das Vorliegen einer verdeckten Einlage ist deshalb Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 Satz 3.

Anwendung des einkommensteuerlichen Einlagebegriffs im Körperschaftsteuerrecht: Die verdeckte Einlage in eine KapGes. folgt stl. dem im EStG verwendeten Einlagebegriff (s. auch Anm. 56). Der Grund liegt darin, dass die verdeckte Einlage ein durch die Rspr. entwickeltes Institut ist, das auf dem Grundgedanken des estl. Einlagebegriffs (§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 8 EStG) beruht. Obwohl die Regelung der Einlage in §§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 8 EStG davon ausgeht, dass ein WG aus dem nicht-betrieblichen Bereich eines Stpfl. in sein BV überführt wird und die Zuordnung zu demselben Stpfl. erhalten bleibt, gelten die Einlageregeln auch bei der „Übertragung“ eines WG aus dem Vermögensbereich des Gesellschafters in das BV einer KapGes. Der BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]; BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691 [692]; BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; BFH v. 31.11.2005 – I R 3/04, BStBl. II 2008, 809) wertet das tatbestandliche Erfordernis der Überführung in den BV-Bereich desselben Stpfl. als unbeachtlich, weil § 8 Abs. 1 die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auch bei der Einkommensermittlung von Körperschaften für grds. anwendbar erklärt. In beiden Fällen, nämlich der Vermögenszuführung aus dem privaten Bereich in ein Einzelunternehmen oder eine PersGes. und gleichermaßen einer Vermögenszuführung von außen in eine KapGes., die nicht auf einerwerbenden Tätigkeit beruht, handelt es sich um die Abgrenzung einer nicht betrieblichen von der betrieblichen Vermögensmehrung. Letztendlich geht es darum, die *causa societatis* geleisteten Vermögensmehrungen nicht gewinnwirksam werden zu lassen. Dasselbe gilt konsequenterweise auch für die Bewertungsvorschriften in § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. GLA FinVerw. (R 8.9 Abs. 2 KStR) und die hM im stl. Schrifttum (vgl. zB *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 5 [12/2015]; s. auch Anm. 56).

Unterscheidung offene und verdeckte Einlage: Die Unterscheidung von offenen und verdeckten Einlagen ist wegen des für verdeckte, nicht aber offene Einlagen geltenden Korrespondenzprinzips (Abs. 3 Sätze 4–6, § 32a Abs. 2) bedeutsam.

Verdeckte Sacheinlage: Die stl. verdeckte Einlage entspricht nicht der verdeckten (verschleierte) Sacheinlage im Gesellschaftsrecht der KapGes. Deren Grundsätze sollen die Kapitalaufbringung sichern und nicht bewirken, dass die betriebliche von der gesellschaftsrechtl. Vermögenszuführung abgegrenzt wird (*Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 3 [4/2015]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 165 ff. [11/2018]). Aufgrund der §§ 6 ff. AktG, § 5 GmbHG und § 7 Nr. 1 GenG haben die Gesellschafter das Nennkapital der Gesellschaft aufzubringen. Dazu müssen sie den Betrag des gezeichneten Kapitals in die Gesellschaft einzahlen, anderenfalls haften sie den Gesellschaftsgläubigern bis zum Betrag der ausstehenden Einlage. Dasselbe gilt für Kapitalerhöhungen mit Ausnahme der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§§ 182 AktG; §§ 55 ff. GmbHG). Wirtschaftlich handelt es sich bei den Einzahlungen in das Nennkapital um einen tauschähnlichen Vorgang – Einzahlung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Statt einer Bareinzahlung zur freien Verfügung der Gesellschaft (§ 36 Abs. 2 AktG; § 8 Abs. 2 und 57 Abs. 2 GmbHG) kann eine Sacheinlage geleistet werden, die aber besonderen Regelungen unterliegt; insbes. ist die Angemessenheit von Sacheinlagen darzulegen (§ 32 Abs. 2 AktG; § 5 Abs. 4 GmbHG). Wird wegen dieser besonderen Voraussetzungen der Sacheinlage formal eine Bareinlage vereinbart, tatsächlich aber eine Sacheinlage zugeführt, handelt es sich um eine verdeckte Sacheinlage; sie befreit den

Gesellschafter nicht von seiner Verpflichtung zur Bareinlage, wird mit ihrem tatsächlichen Wert aber auf diese angerechnet (§ 27 Abs. 3, 4 AktG; § 19 Abs. 4, 5 GmbHG).

Steuerrechtliche Abgrenzung: Die Rspr. hat die verdeckte Einlage im StRcht zu einem eigenen Rechtsinstitut entwickelt, das den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; vgl. auch *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 88). Während der BFH ursprünglich verdeckte Einlagen in Umkehrung der Definition der vGA dahingehend definierte, dass ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person seiner KapGes. außerhalb der gesellschaftlichen Einlagen Vermögensgegenstände zuwendet und die Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (insbes. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307), stellt die aktuelle Rspr. wesentlich auf die Unentgeltlichkeit der Vermögenszuführung ab. Kennzeichnend für die verdeckte Einlage ist, dass eine Zuwendung aus gesellschaftsrechtl. Gründen und damit ohne wertadäquate Gegenleistung, insbes. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und folglich unentgeltlich erfolgt (BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BStBl. II 2012, 341 [342]; BFH v. 14.7.2009 – IX R 6/09, HFR 2010, 588; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BStBl. II 2012, 281 [282]; BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, GmbHR 2016, 498, mit Anm. *Rodewald*). Es kommt nicht darauf an, ob sie handelsrechtl. offen als Einlage ausgewiesen ist (BFH v. 27.5.2009 – I R 53/08, BFH/NV 2010, 375; enger *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 190 [1/2017]; *Kempff/Loose*, Ubg 2015, 589 [591 f.]).

Die FinVerw. folgt diesen Grundsätzen sowohl estl. als auch kstl. Auch wenn sie in R 8.9 Abs. 1 KStR darauf abstellt, dass der Gesellschafter der KapGes. einen einlagefähigen Vermögensvorteil außerhalb der gesellschaftsrechtl. Einlagen zuwendet, und die Zuwendung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, und in H 4.3 Abs. 1 EStH darauf abstellt, dass die Zuwendung aus gesellschaftsrechtl. Gründen ohne Entgelt erfolgt, sollte kein Unterschied bestehen (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1277, 1289; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 15 [4/2015]).

Verdeckte Einlage und handelsrechtliche Rücklage: Die Tatbestände des § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB (Zahlung eines Ausgabeaufgelds), § 272 Abs. 2 Nr. 2 HGB (Ausgabebetrag für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen) und § 272 Abs. 2 Nr. 3 HGB (Zuzahlungen des Gesellschafters für einen Vorzug) führen stl. nicht zu einer verdeckten Einlage, da sie im Zusammenhang mit einer entgeltlichen (Gewährung von Gesellschaftsrechten) Leistung stehen (auch *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 190 [1/2017]). Unterlegt wird dies durch BFH v. 7.4.2010 (BFH v. 7.4.2010 – I R 55/09, BStBl. II 2010, 1094); im Fall einer Überpari-Emission durch die Leistung einer Sacheinlage als Agio zu einer Barkapitalerhöhung handelt es sich nicht um eine (teilweise) verdeckte, sondern insgesamt offene Einlage, weil die Einbringung insgesamt als Tauschvorgang zu beurteilen ist. Wären die Anteile demgegenüber ohne einen Zusammenhang mit der Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. eingebracht worden, läge eine verdeckte Einlage vor (s. § 8b Abs. 2 Satz 6; § 17 Abs. 1 Satz 2, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG). Fraglich kann eine verdeckte Einlage in den Fällen der Einzahlung in die Kapitalrücklage aufgrund § 272 Abs. 2 Nr. 4 sein. Beschränkt man die gesellschaftsrechtl. Veranlassung einer verdeckten Einlage auf Vorgänge, die sich in der GuV der Gesellschaft durch überhöhte Erträge oder zu niedrige Aufwendungen ausgewirkt haben, dürften sie nicht als verdeckte Einlagen qualifiziert werden, sondern wären offene Einlagen (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 190 [1/2017]; *Kempff/Loose*, Ubg 2015, 589 [591 f.]). Da die Dotierung der Rücklage jedoch regelmäßig veranlasst ist, um die Gesellschaft mit Eigenkapital auszustatten, ohne dass Gesellschaftsrechte gewährt werden, ist sie uE als verdeckte Einlage zu werten. Zweifelhaft kann das aber im Einzelfall bei gesellschaftsvertraglich vereinbarten Nachschüssen (§§ 26, 27 GmbHG) sein. Da sie eine zusätzliche Gesellschafterleistung zu den Anteilen darstellen

und wie die Ausstattung mit Nominalkapital im Gesellschaftsvertrag vorgesehen werden müssen, besteht ein Zusammenhang mit den Anteilen und dadurch repräsentierten Gesellschaftsrechten vergleichbar einem nachträglichen Agio, auch wenn sie neben der satzungsmäßigen Vereinbarung eines Gesellschafterbeschlusses zur Einforderung bedürfen (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 190 [1/2017]).

Reflexwirkung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter: Zwar führt die unentgeltliche Vermögenszuwendung uU zu einer Wertsteigerung der Anteile an der Gesellschaft; es liegt gleichwohl kein tauschähnlicher und damit entgeltlicher Vorgang vor, weil die Wertsteigerung für den Gesellschafter nur eine Reflexwirkung der verdeckten Einlage und keine Gegenleistung ist (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271; BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457; BFH v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253; BFH v. 14.3.2011 – I R 40/10, BStBl. II 2012, 281). Die verdeckte Einlage bildet insoweit den umgekehrten Fall der vGA (s. hierzu Anm. 100 ff.), entspricht ihr aber hinsichtlich des Gegenstands möglicher Einlagen (insbes. keine Nutzungseinlagen und verhinderte Vermögensmehrungen) nicht vollständig (glA zB *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 105).

► **Disquotale verdeckte Einlage:** Disquotale verdeckte Einlagen wirken sich bei der Gesellschaft nicht anders aus als beteiligungsidentische Einlagen. Insoweit bestehen keine Unterschiede zur offenen Einlage. Bei den Gesellschaftern ändern sich die Beteiligungsverhältnisse durch disquotale Einlagen nicht, weil sie gerade ohne Gegenleistung, insbes. in Form von Gesellschaftsrechten, geleistet werden.

Verhältnis zur Schenkungsteuer: Erbschaft- und schenkungstl. hatte die Rspr. verdeckte Einlagen des Gesellschafters weder als eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft (BFH v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381) noch an die Mitgesellschafter (BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 556) qualifiziert (s. auch Anm. 40). Die FinVerw. wertete demgegenüber die disquotale (verdeckte) Einlage eines Gesellschafters in die Gesellschaft zwar ebenfalls nicht als Zuwendung an diese selbst, aber als eine solche an den/die Mitgesellschafter (R 18 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 ErbStR 2003; später jedoch Anwendung der Rspr.: gleich lautende Ländererlasse v. 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331). Der Gesetzgeber hat durch das BeitrRLUmSG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) § 7 Abs. 8 ErbStG eingeführt, um eine Werterhöhung von Anteilen an einer KapGes. durch die Leistung eines anderen Gesellschafters gegenüber der begünstigten unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person sowie Zuwendungen zwischen KapGes. in der Absicht, nicht beteiligungsidentische Gesellschafter zu bereichern, der ErbSt/Schenkungssteuer zu unterwerfen; s. Anm. 40.

Einstweilen frei.

461

bb) Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Einlage

462

Die verdeckte Einlage zeichnet sich auf der Grundlage der BFH-Rspr. (s. Anm. 460) tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

Wesentliche Merkmale der Einlage sind danach:

- Gesellschafterstellung oder nahestehende Person,
- Zuwendung eines „Vermögensvorteils“,
- aufgrund gesellschaftsrechtl. Veranlassung ohne wertadäquate Gegenleistung.

463 **cc) Gesellschafterstellung oder nahestehende Person**

Da die Zuwendung an die Gesellschaft nicht auf einem schuldrechtl., sondern auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, kann die verdeckte Einlage nur durch diesen Personenkreis erfolgen. Die Rspr. verwendet den Begriff des Gesellschafters uE zutr. im Sinne des unmittelbaren Gesellschafters. Eine Unterscheidung zwischen beherrschenden und nicht beherrschenden Gesellschaftern ist nicht vorzunehmen. Einen formellen Fremdvergleich gibt es bei der verdeckten Einlage – im Gegensatz zur vGA (s. Anm. 144 ff.) – nicht. Gleichwohl kann die Höhe der Beteiligung ein Indiz dafür bilden, ob die Vermögenszuführung gesellschaftsrechtl. veranlasst war. Je höher die Beteiligungsquote, desto eher dürfte eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis anzunehmen sein (vgl. *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 21 [12/2015]). Erweitert wird der Personenkreis um dem Gesellschafter nahestehende Personen.

Noch-nicht- oder Nicht-mehr-Gesellschafter: Hat der Gesellschafter an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage geleistet, bleibt es bei dieser Qualifikation auch nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft. Das gilt selbst dann, wenn die tatsächliche Leistung der Zuwendung erst – vollständig oder auch teilweise (bei Dauerleistungen) – nach seinem Ausscheiden erfolgt, weil nicht die Leistung entscheidend ist, sondern die Ursächlichkeit aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses (vgl. auch *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 9 [4/2015]). Entscheidender Zeitpunkt für das Vorliegen der Gesellschafterstellung ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (vgl. BFH v. 14.11.1984 – I R 50/80, BStBl. II 1985, 227). Dasselbe gilt für eine Leistung des Noch-nicht-Gesellschafters, wenn die Zuwendung in Ansehung des einzugehenden Gesellschaftsverhältnisses erfolgt und der Leistende dann auch tatsächlich Gesellschafter wird (vgl. BFH v. 24.1.1989 – VIII R 74/84, BStBl. II 1989, 419; BFH v. 29.1.2010 – I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125, zur vGA). Der BFH hat sogar im Fall einer Optionsanleihe das gezahlte Aufgeld als verdeckte Einlage gewertet, selbst wenn es nicht zur Ausübung des Optionsrechts und zur Gesellschafterstellung kam (BFH v. 30.11.2005 – I R 26/04, BFH/NV 2006, 616; *Breuninger/U. Prinz*, DStR 2006, 1345 [1348]; aA noch OFD Düss. v. 23.3.2001 – S 2136 A - St 11, DB 2001, 1338). 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. 2).

Begriff der „Nahestehenden Person“: Da § 8 Abs. 2 Sätze 3 ff. keinen Verweis auf die Definition der nahestehenden Person in § 1 Abs. 2 AStG enthält, ist diese nicht anwendbar (hM, zB *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 256 [9/2014]; aA *Strnad*, GmbHR 2006, 1321 [1322]). Es gilt die von der Rspr. zur vGA und verdeckten Einlage entwickelte Definition (s. Anm. 125). Diese Definition ist weiter als die des § 1 Abs. 2 AStG. 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). Die Rechtsform der nahestehenden Person ist dabei unbeachtlich. In Betracht kommen sowohl natürliche und juristische Personen als auch PersGes.

In diesen Fällen der Leistung durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist die verdeckte Einlage eine mittelbare (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Der BFH (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001,

234) geht davon aus, dass bei einer unmittelbaren Vermögenszuwendung durch die nahestehende Person eine Zuwendung an den Gesellschafter und von diesem an die Gesellschaft vorliegt und die Leistung durch eine Verkürzung des Zahlungswegs bewirkt wird (*Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 24 [4/2015]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1377).

Erforderlich für die Bejahung einer verdeckten Einlage ist jedoch, dass die dem Gesellschafter nahestehende Person die Leistung nicht lediglich aus einem eigenen wirtschaftlichen Interesse erbringt (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Verfolgt der Dritte ein solches eigenes wirtschaftliches Interesse, liegt auch dann keine verdeckte Einlage vor, wenn der Gesellschafter dadurch mittelbar begünstigt wird. Dies ist zB der Fall, wenn die Zuwendung der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung mit der Gesellschaft dienen soll. Entscheidend ist also, aus welchem Grund der Dritte die Zuwendung tätigt (*Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 23 [4/2015]; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 257 [9/2014]).

Wesentliche Erscheinungsformen der mittelbaren Einlage sind die Vermögenszuwendung eines Anteilseigners unmittelbar in die Einzelgesellschaft (Zuwendung in einer Beteiligungskette), der Eintritt einer nahestehenden Person als Sicherheitengeber für Verbindlichkeiten der Gesellschaft und gesellschaftsrechtl. Dreiecksverhältnisse. Für die letztgenannten sind die Sonderregelungen zur materiell-rechtl. Korrespondenz in den Sätzen 5 und 6 zu beachten.

dd) Vermögensvorteil

464

Bei der KapGes. als Empfänger muss es durch die verdeckte Einlage zu einem bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil kommen (grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Der Vermögensvorteil kann in einer Schaffung oder Erhöhung der Aktiva oder einem Wegfall oder einer Verringerung der Passiva bestehen. Auf der Aktivseite wirken sich insbes. Vermögenszuführungen durch materielle und immaterielle WG aus, auf der Passivseite die Übernahme von Verbindlichkeiten sowie Verzicht und Erlass von Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft. Der BFH (BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284) hat auch den Unterpreiserwerb eigener Anteile als verdeckte Einlage des veräußernden Gesellschafters gewertet (vgl. § 272 Abs. 1a HGB; ausführlich bereits *Schmidtman*, Ubg 2014, 326 [331 f.]).

Beispiel 1:

M-GmbH hält alle Anteile an der T-GmbH, die wiederum alleiniger Gesellschafter der E-GmbH ist. M-GmbH zahlt unmittelbar einen Geldbetrag in das Vermögen der E-GmbH, um sie finanziell zu stärken. Es liegt eine mittelbare Einlage vor, eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T-GmbH sowie eine verdeckte Einlage 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. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die nahestehende Person mit ihrer Leistung eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, zB um zur Sanierung der Gesellschaft beizutragen und damit Geschäftsbeziehungen mit ihr aufrechtzuerhalten (grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307).

Einen Hauptanwendungsfall der verdeckten Einlage auf der Aktivseite bildet die Übertragung eines WG durch den Gesellschafter auf die Gesellschaft, ohne dass er dafür eine (adäquate) Gegenleistung erhält. Dasselbe gilt, wenn die KapGes. zu einem überhöhten Preis WG auf ihren Gesellschafter überträgt oder Dienstleistungen ihm gegenüber oder gegenüber einer ihm nahestehenden Person erbringt. Ein im Finanzierungsbereich wichtiger und verbreiteter Anwendungsfall ist der Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber der KapGes in unterschiedlichen Ausprägungen.

Beispiel 3:

M-GmbH hält alle Anteile an den beiden Tochtergesellschaften T1-GmbH und T2-GmbH. Für einen Warenbezug von der T1-GmbH zahlt die T2-GmbH einen überhöhten, nicht fremdüblichen Preis. Der Fall ist dem grundlegenden Urt. des BFH (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605) nachgebildet. Leistet eine Gesellschaft an ihre Schwestergesellschaft einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil, führt dies zu einer vGA der leistenden KapGes. an ihren Gesellschafter und zu einer Einlage des Gesellschafters in die andere KapGes. Im Beispiel leistet die T2-GmbH eine vGA an die M-GmbH, die für diese zu einer verdeckten Einlage in Höhe des den Fremdvergleichspreis übersteigenden Betrags in die T1-GmbH führt.

Forderungsverzicht: Auf der Passivseite ist ein klassischer Fall der verdeckten Einlage der Forderungsverzicht. Eine dadurch bewirkte verdeckte Einlage setzt allerdings voraus, dass ein Gesellschafter aus gesellschaftsrechtl. Gründen auf seine Forderung verzichtet. Ebenso wie der Forderungsverzicht wird die Abtretung an die Gesellschaft behandelt, wodurch es zur Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit kommt (vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1997, 307 [310]; FG Ba.-Württ. v. 4.10.2010 – 10 K 1724/08, BB 2011, 1263, rkr.; *Hierstetter*, DStR 2010, 882 [883]) sowie die Aufrechnung mit der Pflicht zur Rücklagendotierung (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 13.4.2010 – 6 K 53/06, EFG 2010, 1671, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 4.10.2010 – 10 K 1724/08, BB 2011, 1263, rkr.). Durch die Verfügung über seine Forderung kommt es beim Gesellschafter zu einem entsprechenden Zufluss. Fraglich ist aber die Höhe der verdeckten Einlage, weil sie nur in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung des Gesellschafters vorliegen soll (s. Anm. 468; zur Problematik des gestaffelten Forderungsverzichts vgl. *Gänsler*, Ubg 2013, 154 [157]). Erfolgt der Verzicht durch den Gesellschafter nicht aus gesellschaftsrechtl., sondern betrieblichen Gründen, liegt keine verdeckte Einlage vor, sondern es kommt in Höhe der Verzichtsverbindlichkeit zu einem Ertrag. Dasselbe gilt bei einem Verzicht durch einen Nichtgesellschafter. Zu den mit der verdeckten Einlage verbundenen Bewertungsfragen s. Anm. 468.

Forderungsverzicht mit Besserungsschein: Auch der Forderungsverzicht mit Besserungsschein ist verdeckte Einlage, wenn er nicht ausnahmsweise betrieblich veranlasst ist, um zB Geschäftsbeziehungen zur Gesellschaft zu erhalten. Er wird stl. ebenso behandelt wie der einfache Forderungsverzicht (vgl. BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, GmbHR 2012, 1188, mit Anm. *Hoffmann*). Die Verbindlichkeit wird bei der Gesellschaft ausgebucht; es kommt zu einem Ertrag, soweit ein werthaltiger Teil nicht eine verdeckte Einlage darstellt. Bei einem solchen Forderungsverzicht stellen sich dieselben Bewertungsfragen wie beim einfachen Forderungsverzicht, dazu s. Anm. 468. Tritt der Besserungsfall ein, lebt die ursprüngliche Forderung wieder auf und die Verbindlichkeit wird aufwandswirksam wieder eingebucht. Dies bedeutet, dass die Wiedereinbuchung zu Aufwand führt, soweit die Forderung im Verzichtszeitpunkt wertlos war. In Höhe der Werthaltigkeit wäre demgegenüber die verdeckte Einlage rückgängig zu machen; unklar ist, wie das erfolgt

(offengelassen in BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Da die Wiedereinbuchung keine Leistung an den Gesellschafter darstellt, ist § 27 nicht unmittelbar einschlägig (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1406; aA *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 308 [9/2014]). Der Bedingungseintritt sollte uE demgegenüber wie eine Leistung gewertet werden, weil sie noch mit dem ursprünglichen Verzicht im Zusammenhang steht und Teil dessen war; entsprechend sollte das Einlagekonto angesprochen werden (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1406; *Pohl*, DB 2007, 1553 [1556]). Erfolgte der Forderungsverzicht mit Besserungsschein im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung, kann ein durch den Forderungsverzicht entstehender Ertrag mit Verlustvorträgen (unter Beachtung des § 10d Abs. 2 EStG) verrechnet werden; bei Wiederaufleben der Forderung entsteht der Verlust neu, § 8c greift nicht ein und § 42 AO ist nicht anwendbar (BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFH/NV 2012, 1901; *Düll/Fuhrmann/Eberhardt*, DStR 2004, 844 [848], zu § 8 Abs. 4 aF; *Berg/Schmich*, FR 2004, 520 [522], zu § 8 Abs. 4 aF; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 627; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1407; aA BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648). Kommt es jedoch zu einem Schuldnerwechsel, zB aufgrund einer Verschmelzung der Gesellschaft auf eine andere, kann die Aufwandswirkung durch die Einbuchung der Verbindlichkeit bei Eintritt des Besserungsfalls aufgrund einer vGA wieder rückgängig zu machen sein (BFH v. 21.2.2018 – I R 46/16, BStBl. II 2020, 412; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 627 iVm. 1329).

Befreiende Schuldübernahme/Erfüllungsübernahme: Die verdeckte Einlage besteht darin, dass der Gesellschafter eine Schuld der KapGes. unter Verzicht auf Regressansprüche und unbedingt übernimmt. Die Schuldübernahme kann mit der KapGes. als Schuldner oder mit dem Gläubiger vereinbart werden. Bei der Schuldübernahme nach § 415 BGB übernimmt der Gesellschafter die Drittschuld der KapGes. (zB ein Bankdarlehen) durch Vereinbarung mit der Gesellschaft zunächst ohne Zustimmung des Gläubigers. Dadurch erwirbt die KapGes. einen Freistellungsanspruch gegen den Gesellschafter, der wegen des Verzichts auf Regressansprüche ihr Eigenkapital erhöht, aber gleichzeitig als verdeckte Einlage zu berücksichtigen ist. Durch die Genehmigung des Gläubigers (§ 415 Abs. 3 BGB) geht die Verbindlichkeit über und der Freistellungsanspruch entfällt. Verbindlichkeit und Freistellungsanspruch sind bei der KapGes. auszubuchen (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1473; *Bogenschütz*, Ubg 2010, 407 [409]; zur Bewertung s. Anm. 468). Genehmigt der Gläubiger die Schuldübernahme nicht, handelt es sich um einen Fall der Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB). Ähnliches gilt bei befreiender Schuldübernahme nach § 414 BGB, bei der der Gesellschafter mit dem Gläubiger einen Übernahmevertrag abschließt. Insoweit kommt es gleich zur gewinnwirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit, die eine verdeckte Einlage darstellt (*Schmidt/Hageböke*, DStR 2002, 2150 [2154]).

Verzicht auf Arbeitslohn: Der Verzicht auf Arbeitslohn durch den GesGf. kann ebenfalls zu einer verdeckten Einlage führen. Maßgebend ist, ob der Verzicht durch das Arbeitsverhältnis (dann Ertrag) oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Indiz für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung kann die Höhe der Beteiligung sein; je höher die Beteiligung, desto eher spricht das für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Zudem kann die Höhe der Arbeitseinkünfte im Verhältnis der Vermögenslage der Gesellschaft wesentlich sein; eine schlechte Vermögenslage spricht für eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung. Von Bedeutung ist fer-

ner, ob sich im Fall einer Weigerung der Übernahme von Verlusten die größeren negativen Auswirkungen auf die ArbN-Stellung oder die Gesellschaftsbeteiligung ergeben würden (BFH v. 17.7.1992 – VI R 125/88, BStBl. II 1993, 111; *Lang in Bott/Walter*, § 8 Rz. 984f. [10/2015]). Zudem ist wie in allen anderen Fällen des Verzichts eine Abgrenzung zu einer betrieblich bedingten Sanierungsmaßnahme vorzunehmen. Aufgrund BFH v. 9.6.1997 (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) führt der Verzicht auf einen (bereits entstandenen) Anspruch des ArbN, der bei der Gesellschaft eine verdeckte Einlage darstellt, bei ihm zu einem Zufluss des Arbeitslohns. Maßgeblich ist allein, ob eine entsprechende Gehaltsverbindlichkeit in die Bilanz hätte eingestellt werden müssen; die tatsächliche Handhabung ist für die Frage des Zuflusses unbeachtlich (BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495; BFH v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BStBl. II 2016, 903; anders wohl noch BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BStBl. II 2014, 493; BFH v. 3.2.2011 – VI R 66/09, BStBl. II 2014, 491; dagegen zu Recht BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860).

Verzicht auf Pensionsansprüche: Auch der Verzicht auf Pensionsansprüche kann zu einer verdeckten Einlage führen, wobei der entsprechende Zufluss beim Gesellschafter regelmäßig stpfl. ist, s. Anm. 287.

Nachträgliche Preisänderung: Eine im Nachhinein erfolgende Preisänderung zugunsten der KapGes. führt zur Zuwendung eines Vermögensvorteils und zu einer verdeckten Einlage, wenn die Preisänderung gesellschaftsrechtl. veranlasst war (BFH v. 14.8.1974 – I R 168/72, BStBl. II 1975, 123). Das kann zB ausscheiden, wenn die Preisänderung auf einer klaren und eindeutigen Absprache im Rahmen der Leistungsbeziehung beruht (vgl. BFH v. 15.12.1979 – I R 178/68, BStBl. II 1972, 399, zu gestiegenen Produktionskosten).

Bilanzielle Betrachtung für Vermögensvorteil maßgebend: Ob das Vermögen einer KapGes. durch den Ansatz eines Aktivpostens oder Wegfall/Verminderung eines Passivpostens erhöht ist, bestimmt sich ausschließlich nach Bilanzrecht. Fraglich ist, ob die Verbindlichkeit, die korrespondierend beim Gesellschafter die Forderung bildet, auf die er verzichtet, in der Bilanz passiviert sein muss, um eine verdeckte Einlage begründen zu können. Maßgebend ist dafür nicht die tatsächliche Bilanzierung, sondern inwieweit ein Aktiv- oder Passivposten im Zeitpunkt der Einlagehandlung hätte bilanziert werden müssen (BFH v. 15.5.2013 – IV R 24/12, BStBl. II 2014, 495 [in Abgrenzung zu BFH v. 3.2.2011 – IV R 4/10, BStBl. II 2014, 493]; BFH v. 15.6.2016 – VI R 6/13, BStBl. II 2016, 903; vgl. BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860).

Die Qualität des zugewendeten Vermögensgegenstands ist unerheblich. Neben beweglichen und unbeweglichen materiellen WG kann es sich auch um immaterielle WG handeln. Immaterielle WG können auch dann verdeckt in eine KapGes. eingelegt werden, wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden. Das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG wird durch die Regelungen zur Einlage überlagert, um den betrieblichen Vermögensbereich vom Vermögensbereich des Gesellschafters zu trennen (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 30 [4/2015]). Das gilt auch für einen Geschäftswert, wenn alle geschäftswertbildenden WG und Faktoren übergehen (BFH v. 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634).

Bloße Nutzungsvorteile sind nicht einlagefähig, da es an einer Erhöhung von Aktiva oder Verminderung von Passiva fehlt. § 4 Abs. 1 EStG definiert die entnahmefähigen und die einlagefähigen Vermögensvorteile unterschiedlich. Während in dem die entnahmefähigen Vermögensvorteile definierenden Klammerzusatz die Nutzungen ausdrücklich erwähnt sind, beschränkt sich dieser Klammerzusatz bei den Einlagen auf Bareinzahlungen und sonstige WG; Nutzungen werden expressis

verbis nicht genannt. Maßgeblich ist das Bilanzrecht; Gegenstand einer verdeckten Einlage können nur WG sein, die das Vermögen der KapGes. durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens erhöht haben. Auf die tatsächliche Bilanzierung kommt es nicht an, zB wenn der Bilanzansatz fehlerhaft nicht erfolgte (vgl. BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; grundlegend BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; BFH v. 15.5.2013 – VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495 [496]; BMF v. 12.5.2014 – IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBl. I 2014, 860; s. auch Anm. 56).

Beispiel 4:

Der Gesellschafter der A-GmbH gewährt dieser ein zinsloses oder niedrig verzinstes Darlehen. Der Aufwand des Gesellschafters aus der Nichtverzinslichkeit oder der niedrigen Verzinsung führt nicht zu einer verdeckten Einlage in die Gesellschaft (BFH v. 6.10.2009 – I R 4/08, BStBl. II 2010, 177; BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478); die Abzinsung der Verbindlichkeit aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG führt bei der Gesellschaft zu Ertrag und nicht zu einer verdeckten Einlage. Das gilt uE auch vor dem Hintergrund der Rangrücktrittsentscheidung des BFH (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769, Rz. 12; krit. *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2015, 1121 [1124]). Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn ein Zinsanspruch des Gesellschafters entstanden wäre und er den Zinsanspruch gegenüber der Gesellschaft erlässt. Dann läge eine verdeckte Einlage durch Verminderung bilanzierter/bilanzierungsfähiger Passiva vor (BFH v. 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747: Fälligkeit ist nicht maßgeblich für den Zeitpunkt der Bilanzierung).

Neben zinslosen oder niedrig verzinslichen Darlehen sind weitere wesentliche Erscheinungsfälle von Nutzungseinlagen die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen gegenüber der Gesellschaft und die insgesamt oder teilweise unentgeltliche Überlassung von WG zur Nutzung. Grundlegend hierzu BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348.

Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung: Es handelt sich um einen besonderen Anwendungsfall der verdeckten Einlage. Da eine vollzogene vGA nicht rückgängig gemacht werden kann (§ 38 AO), führt die Rückerstattung durch den Gesellschafter zu einer verdeckten Einlage (BFH v. 31.5.2005 – I R 35/04, BStBl. II 2006, 132; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1095). Dies ist unabhängig davon, ob die Rückzahlung aufgrund Gesetzes, Satzungsregelung oder freiwillig geschieht.

ee) Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

465

Fremdvergleich: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil ohne wertadäquate Gegenleistung nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624; BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, BStBl. I 2012, 341 [342]; BFH v. 14.7.2009 – IX R 6/09, BFH/NV 2010, 397; R 8.9 Abs. 3 KStR). Besteht neben dem Gesellschaftsverhältnis ein schuldrechtl. Vertrag, dessen Gegenstand die verdeckte Einlage bildet, ist im Einzelfall abzuwägen, ob für eine Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft der schuldrechtl. Vertrag oder das Gesellschaftsverhältnis maßgebend ist (vgl. auch FG Berlin v. 14.1.2009 – 12 K 8287/06 B, EFG 2009, 736, rkr.; zust. *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 50 [4/2015]; uE zu weitgehend, da danach auch ohne schuldrechtl. Beziehung ein Vermögensvorteil nicht gesellschaftsrechtl. begründet sein kann; *Benz/Böing*,

Ubg 2012, 440). Auch die Abgrenzung zu in eigenwirtschaftlichem Interesse liegenden Zuschüssen in die Gesellschaft ist oftmals schwierig. Solche eigenwirtschaftlichen Interessen können zB vorliegen, wenn ein Verzicht auf eine Forderung erfolgt, um die Gesellschaft finanziell zu stärken und dadurch bestehende Geschäftsbeziehungen aufrecht zu erhalten (dazu *Förster/Walla*, FR 2015, 961; s. Beispiel 2).

Sanierung: Besondere Probleme weist die Abgrenzung der gesellschaftsrechtl. von der betrieblichen Veranlassung im Falle der Sanierung auf. Im Falle von Sanierungsmaßnahmen, etwa einem Forderungsverzicht des Gesellschafters, stellt sich die Frage, ob die daraus resultierenden Sanierungsgewinne bei der Gesellschaft durch eine verdeckte Einlage neutralisiert werden oder durch andere Maßnahmen für stl. Zwecke abgemildert werden können. Der zu Billigkeitsmaßnahmen bei Sanierungsgewinnen ergangene Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240) verstößt nach BFH v. 28.11.2016 (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Als Reaktion darauf hat der Gesetzgeber mit dem neu geschaffenen § 3a EStG (iVm. § 8 Abs. 1) eine gesetzliche Grundlage für die StBefreiung von Sanierungsgewinnen geschaffen und eine Verlustverrechnungsregelung eingeführt (s. auch § 8c Abs. 2, § 7b GewStG).

Voraussetzung ist nach § 3a Abs. 2 EStG, dass der Schuldenerlass betrieblich begründet ist. Soweit ein gesellschaftsrechtl. Forderungsverzicht in Höhe des Teilwerts der Forderung eine verdeckte Einlage begründet (s. Anm. 468), wird der Sanierungsgewinn wieder neutralisiert. Fraglich ist jedoch, ob in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung eine betriebliche Veranlassung iSd. § 3a Abs. 2 EStG möglich bleibt, sodass der daraus resultierende Ertrag (s. Anm. 468) unter die StBefreiung des § 3a EStG (iVm. § 8 Abs. 1 KStG) fallen kann. Dies ist von großer Bedeutung, weil in Sanierungsfällen die Forderung regelmäßig stark wertgemindert oder wertlos ist. Unseres Erachtens kann die Frage der Veranlassung einer Sanierungsmaßnahme nur einheitlich beantwortet werden (hM, zB *FinMin. Schl.-Holst.* v. 25.1.2013 – VI 3011 – S 2741 – 108, juris; *Kahlert/Schmidt*, DStR 2017, 1897 [1900]; *Desens*, FR 2017, 981 [983]; *Levedag in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 3a Rz. 26). Ein Forderungsverzicht kann also nicht teilweise (in Höhe des werthaltigen Teils) gesellschaftsrechtl. und teilweise (in Höhe des nicht werthaltigen Teils) betrieblich veranlasst sein (so aber *Förster/Hechtner*, DB 2017, 1536 [1539]). Die Gegenauffassung vermerkt insoweit in unzulässiger Weise die Frage der Veranlassung der Sanierungsmaßnahme mit der Frage der Rechtsfolge bzw. Bewertung der verdeckten Einlage. Liegt also eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung vor, kann der aus der Sanierungsmaßnahme resultierende Gewinn nicht nach § 3a EStG stfrei gestellt werden (s. § 3a EStG Anm. 29). Eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung wird vermutet, wenn sich fremde Gläubiger nicht an der Sanierung beteiligen (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Dagegen wird regelmäßig eine betriebliche Veranlassung zu bejahen sein, wenn der Gesellschafter einen Sanierungsbeitrag erbringt, der nicht über den Beitrag der anderen Gläubiger hinausgeht (*Levedag in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 3a Rz. 26).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Prüfung der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, nicht des Erfüllungsgeschäfts (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 148; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 105; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1342).

Die Verwendung der durch die verdeckte Einlage zugeführten Mittel durch die KapGes. ist unerheblich. Sie kann die verdeckte Einlage uE auch dazu verwenden,

ein Darlehen des Gesellschafters zurückzuzahlen, ohne dass dies zu § 42 AO führt (vgl. BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BStBl. II 2019, 194; FG München v. 27.10.2009 – 6 K 3941/06, EFG 2010, 462, rkr.; *Gänsler*, Ubg 2013, 154 [158]; krit. demgegenüber *Kaczarepa*, Ubg 2011, 885; aA Nds. FG v. 26.9.2012 – 2 K 13510/10, GmbHR 2013, 613, rkr.: Bejahung eines Gestaltungsmissbrauchs im Hinblick auf nachträgliche AK des Gesellschafters bei Einlage nach Liquidationseröffnung). Zu gesellschaftsrechtl. Fragen vgl. *Blasche*, GmbHR 2010, 288.

Einlagewille notwendig? Fraglich ist, ob der Einlagewille als subjektives Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage notwendig ist. Bei der vGA ist das nicht der Fall; wesentliches Abgrenzungskriterium ist die gesellschaftsrechtl. Veranlassung (BFH v. 3.12.1969 – I R 107/69, BStBl. II 1970, 229; BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605). Im Umkehrfall der verdeckten Einlage sollte das vergleichbar sein, wobei der gesellschaftsrechtl. Veranlassung ein willentliches Handeln der Vermögenszuführung innewohnt (ähnlich *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 109; aA *Rengers* in *Blümich*, § 8 Rz. 176 [8/2017]). Nach BFH (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769 [732]) zur verdeckten Einlage durch Rangrücktritt ist ein willentliches Handeln nicht Tatbestandsvoraussetzung (funktionaler Einlagebegriff, vgl. *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2017, 185 [186]).

Passivierungsverbot aufgrund Rangrücktritts als gesellschaftsrechtliche Veranlassung? Der Rangrücktritt für Gesellschafterdarlehen und Drittverbindlichkeiten ist im Insolvenzrecht von besonderer Bedeutung, um eine Insolvenzantragspflicht aufgrund Überschuldung zu vermeiden (zur zivilrechtl. Rechtsnatur als Vertrag zugunsten Dritter und den Voraussetzungen an einen wirksamen Rangrücktritt vgl. BGH v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, DB 2015, 732). Auch stl. sind besondere Voraussetzungen durch § 5 Abs. 2a EStG zu beachten. Aufgrund von § 5 Abs. 2a EStG ist für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn Einnahmen oder Gewinne tatsächlich angefallen sind. Ist aufgrund der Vereinbarung über einen Rangrücktritt die Erfüllung der Verbindlichkeit der Gesellschaft nur aus künftigen Einnahmen und Gewinnen vorzunehmen, wendet der BFH § 5 Abs. 2a EStG an und die Verbindlichkeit ist bei der Gesellschaft auszubuchen (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; gegen eine Anwendung des § 5 Abs. 2a EStG vgl. *Hölzle*, GmbHR 2005, 852 [858]; *Suchanek/Hagedorn*, FR 2004, 451 [455]; *Watermeyer*, GmbHR 2006, 240; *Rätke*, StuB 2015, 771 [772] mwN). Während der BFH v. 30.11.2011 (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) noch eine verdeckte Einlage hinsichtlich der aufgrund von § 5 Abs. 2a EStG auszubuchenden Verbindlichkeit verneinte, nimmt er im Urt. v. 15.4.2015 (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) eine verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Verbindlichkeit/Forderung des Gesellschafters an und überträgt insoweit die Grundsätze des Forderungsverzichts mit Besserungsschein. Unklar bleiben die weiteren Konsequenzen hieraus und zu anderen bilanziellen Regelungen, zB Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG; dies gilt insbes. für die Frage, wie sich die Einlage auf das Einlagekonto iSd. § 27 und auf der Gesellschafterebene (nachträgliche AK?) auswirkt; vgl. zu den insoweit ungeklärten Fragestellungen *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2015, 1121 (1124); *Briese*, GmbHR 2015, 884; *Frystatzki*, NZI 2013, 609; *Helios/Kröger*, DStR 2015, 2478; *Kahlert*, DStR 2016, 209; *Oser*, BB 2015, 1906; *Paus*, FR 2015, 980; *Schäfer*, NZI 2015, 320; *Scheifele/Nees*, DK 2015, 417; *K. Schmidt*, BB 2016, 2; *K. Schmidt*, DB 2015, 600; *Tausser*, FR 2015, 976; *Wälzholz*,

GmbH-StB 2015, 259; *Weber-Grellet*, BB 2015, 2667; *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2017, 185, insbes. zur Bewertung).

466 Einstweilen frei.

b) Rechtsfolge und Bewertung der verdeckten Einlage

467 aa) Außerbilanzielle Einkommensminderung

Abs. 3 Satz 3 regelt die Rechtsfolge für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft und ordnet an, dass die verdeckte Einlage das Einkommen nicht erhöht. Dazu wird der steuerbilanzielle Gewinn der Gesellschaft außerbilanziell um den Betrag der verdeckten Einlage gemindert, soweit diese den StBil-Gewinn erhöht hat. Wurde dagegen die verdeckte Einlage erfolgsneutral zB auf die Kapitalrücklage gebucht, scheidet eine Einkommenskorrektur aus. Ausnahmen zur Rechtsfolge der Einkommensminderung ergeben sich aus dem Korrespondenzprinzip in Abs. 3 Sätze 3 bis 6.

Erfassung auf zweiter Gewinnermittlungsstufe: Die Regelung beruht auf der Systematik der zweistufigen Gewinnermittlung. Aufgrund von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wird durch BV-Vergleich der Unterschiedsbetrag ermittelt (Gewinn erster Stufe) und außerbilanziell um Einlagen und Entnahmen, vGA und nichtabziehbare BA durch entsprechende Kürzung (Einlagen) oder Hinzurechnungen (Entnahmen, vGA, nicht abziehbare BA) korrigiert; daraus folgt der Gewinn zweiter Stufe, der das Einkommen einer Körperschaft iSd. Abs. 1 bildet (vgl. BFH v. 29.6.1994 – I R 137/93, BStBl. II 2002, 366; BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 2 f.; R 7.1 KStR; *Wassermeyer*, IStR 2001, 633 [634]; *Wassermeyer*, GmbHR 2002, 1; vgl. auch *Frotscher*, FR 2002, 859; *Frotscher*, FR 2003, 230; aA *Briese*, GmbHR 2006, 1136; s. auch Anm. 52).

► § 8 Abs. 3 Satz 3 verhindert ebenso wie § 4 Abs. 1 EStG, dass sich Einlagen erhöhend auf das Einkommen auswirken. Offene Einlagen wirken sich bereits in der HBil. und in der StBil. auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung nicht gewinn-/einkommens erhöhend aus, indem sie als Eigenkapital erfasst werden. Für verdeckte Einlagen enthält § 8 Abs. 3 Satz 3 die entsprechende Rechtsfolgenanordnung. *Briese* weist demgegenüber darauf hin, dass eine Berücksichtigung verdeckter Einlagen bereits innerhalb der StBil. zu erfolgen habe, weil die verdeckten Einlagen ebenso wie offene Einlagen solche iSd. § 4 Abs. 1 EStG seien (*Briese*, GmbHR 2006, 1136; ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 201 [1/2017]; *Neumann* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1328, 1346). In diesem Fall hätte § 8 Abs. 3 Satz 3 nur deklaratorische Wirkung (ebenso *Fehrenbacher* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 695). Der BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]) hat entschieden, dass verdeckte Einlagen, die den handelsrechtl. Gewinn erhöht haben, aufgrund von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ermittlung des strechtl. Gewinns abzusetzen sind, die Verfahrensweise jedoch nicht genauer dargestellt (zu damit verbundenen Fragestellungen insbes. bei Organschaften vgl. *von Freeden/Lange*, WpG 2016, 697). Letztendlich soll Abs. 3 Satz 3 wohl im Wesentlichen die Grundlage für die Korrektur einer verdeckten Einlage aufgrund der in Sätze 4–6 enthaltenen Korrespondenzregeln bilden, zumal er zusammen mit diesen Korrespondenzregeln durch das JStG 2007 eingeführt wurde (*Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 4 [4/2015]).

Keine Beschränkung auf Inlandssachverhalte: Die Rechtsfolgen der verdeckten Einlage treten grds. auch ein, wenn der Gesellschafter im Inland nicht stpfl. ist.

Handelt es sich für die im Inland kstpfl. KapGes. nach inländ. Wertung um eine verdeckte Einlage, ist sie einkommensneutral. Das muss grds. auch gelten, wenn die Leistung des Gesellschafters nach ausländ. Recht abweichend, insbes. steuermindernd berücksichtigt wird (keine Qualifikationsverkettung). Der Gesetzgeber hat dieses die Besteuerung der KapGes. bestimmende Trennungsprinzip durch die auf die verdeckte Einlage anwendbaren Sätze 4 bis 6 jedoch durchbrochen. Die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf grenzüberschreitende Sachverhalte ist str. (s. Anm. 471).

Gewerbesteuer: Da § 8 Abs. 3 Satz 3 ebenso wie § 4 Abs. 1 EStG eine Regelung der Gewinnermittlung ist, gilt er auch für die Ermittlung der Gewerbeertrags (§ 7 Satz 1 GewStG).

Steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG): Die verdeckte Einlage löst einen entsprechenden Zugang auf dem stl. Einlagekonto aus. Der Zugang wird erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses, also der Vornahme des Erfüllungsgeschäfts vorgenommen (s. § 27 Anm. 26 ff.; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1325).

bb) Bewertung der verdeckten Einlage

468

Eigenständig steuerliche Bewertung: Die Bewertung der verdeckten Einlage ist handelsrechtl. streitig. Überlässt der Gesellschafter der KapGes. ein WG unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt, soll bei schuldrechtl. maßgebender Vereinbarung der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis statt des dem übertragenen WG beizulegenden Werts anzusetzen sein (EuGH v. 3.10.2013 – C 322/12 – GIMLE, NZG 2014, 36; dazu vgl. *Hennrichs*, WPg 2015, 315, mit Übersicht über den Streitstand). Steuerlich gilt der Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG. Für die Bewertung der verdeckten Einlage bei der empfangenden KapGes. bestehen im Verhältnis zu anderen Einlagen stl. keine Sonderregelungen. Da die verdeckte Einlage eine Form der in § 4 Abs. 1 EStG genannten Einlagen ist, ist sie bei der Gesellschaft aufgrund von § 8 Abs. 1 nach den Bewertungsregelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu beurteilen.

Maßgeblich ist grundsätzlich der Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1. Zu den maßgeblichen Bewertungsregelungen dabei gehört auch die Begrenzung des Einlagewerts aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG auf die (fortgeführten) AK oder HK bei einer Anschaffung/Herstellung innerhalb von drei Jahren vor der Zuführung eines WG aus dem PV. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG – Einlage von Anteilen an KapGes. – wird demgegenüber einschränkend ausgelegt. Gleiches sollte für § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c EStG gelten. Ungeklärt ist die Auslegung der in § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG enthaltenen Sonderregelung und ihr Verweis auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG. Aufgrund von § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG erhöhen sich die AK der Beteiligung einer KapGes. um den Einlagewert des WG. Nach wohl hM werden Fälle erfasst, in denen das WG innerhalb von drei Jahren vor der Einlage in die KapGes. angeschafft oder hergestellt wurde, und zwar sowohl im PV als auch im BV (s. § 6 Anm. 1735 mwN), nach aA sind nur WG erfasst, die innerhalb von drei Jahren in ein BV eingelegt und von dort unabhängig von einer Frist verdeckt in eine KapGes. weiter-eingelegt wurden (insbes. *Füger/Rieger*, DStR 2003, 628 mwN).

Einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG: Werden Anteile an KapGes. verdeckt in eine KapGes. eingelegt, erfolgt entgegen § 6 Abs. 1 Nr. 5

Satz 1 Buchst. b EStG bei der aufnehmenden Gesellschaft stets ein Ansatz mit dem Teilwert und nicht mit den ursprünglichen (niedrigeren) AK, wenn die verdeckte Einlage einer Veräußerung gleichgestellt ist und dadurch die stillen Reserven bereits aufgedeckt wurden (vgl. BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691; BFH v. 4.3.2009 – I R 32/08, FR 2009, 1005; BMF v. 2.11.1998 – IV C 2 - S 2244 - 2/98, BStBl. I 1998, 1227; s. ausführl. und mit weitergehenden Hinweisen § 6 EStG Anm. 878). Diese zu § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG ergangene Rspr. gilt uE auch in anderen Fällen einer beim Einlegenden der Veräußerung gleichgestellten verdeckten Einlage (zB § 8b Abs. 2 Satz 6, aber auch § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c EStG, der die verdeckte Einlage von WG des § 20 Abs. 2 EStG in gleicher Weise wie § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG regelt).

- *Besonderheit bei Forderungsverzicht und -erlass*: Gesellschafter können eine verdeckte Einlage auch durch den Verzicht oder Erlass von Forderungen auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens bewirken (s. Anm. 464). Handelsrechtlich führt der Wegfall der Verbindlichkeit regelmäßig zu Gewinn. Auch in der StBil. wird ein Gewinn ausgewiesen, der nach Einlagegrundsätzen zu neutralisieren ist. Erfolgte der Verzicht aus gesellschaftsrechtl. Gründen, handelt es sich stl. jedoch um eine solche Einlage.

Nach hM korrespondiert die verdeckte Einlage mit dem werthaltigen Teil der Rückforderung des Gesellschafters (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1391 ff.; *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 181 [8/2017]; aA *Roser*, GmbHR 1998, 301; *Hoffmann*, GmbHR 1999, 1282). Der Wert der verdeckten Einlage wird nicht im Wegfall der Verbindlichkeit gesehen, der mit dem Nennwert zu bewerten wäre, sondern der Wert der verdeckten Einlage entspricht dem Wert, den die Gesellschaft aufwenden müsste und könnte, wenn sie die Forderung erwerben und die Verbindlichkeit verzichtsgleich durch Konfusion erlöschen würde (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19, I R 14/16, BFH/NV 2020, 1307). In Höhe des nicht werthaltigen Teils erzielt die empfangende KapGes. stpfl. Einkommen (zu Sanierungsgewinnen, s. Anm. 396, 465).

Aufgrund des Beschl. des GrS des BFH zum Forderungsverzicht (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 [310]) kommen diese Bewertungsgrundsätze der verdeckten Einlage bei der empfangenden Gesellschaft nicht nur in Fällen des Darlehensverzichts zum Tragen, sondern auch in Fällen, in denen die Verbindlichkeit aus einer Leistungsbeziehung zum Gesellschafter entstanden ist, die bei ihr zu Aufwand geführt hat. Problematisch ist es, den werthaltigen Teil der Forderung zu ermitteln (vgl. FG Hamb. v. 12.2.2014 – 6 K 203/11, Beck RS 2014, 94905, rkr.; *Benz/Böing*, Ubg 2012, 440 [442 ff.]). Insbesondere bei einer positiven Fortführungsprognose für die Gesellschaft und tatsächlich vorhandenen stillen Reserven ist davon auszugehen, dass der Teilwert einer Gesellschafterforderung dem Nennwert entspricht oder nahekommt. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage bedeutsam, wie weit der Konzernrückhalt Einfluss auf die Werthaltigkeit der Forderung hat. Da das BMF (BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, 277, Rz. 13 ff.) die Teilwertabschreibung auf ein grenzüberschreitend gewährtes Darlehen bei bestehendem Konzernrückhalt versagt, könnte in Fällen des Konzernrückhalts argumentiert werden, der Teilwert der Forderung des Gesellschafters sei nicht gesunken und entspreche ihrem Nennwert. Der BFH (BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258) hat die Ansicht der FinVerw. abgelehnt, weil der Rückhalt im Kon-

zern nur einen Faktor für die Bestimmung der Zinshöhe bilde. Er lasse jedoch grds. keinen Schluss auf die Rückzahlung der Verbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft und damit auf die Werthaltigkeit des Rückforderungsanspruchs zu (offen in BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261). Diese Rspr. hat der BFH bestätigt (BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394, aufgehoben durch BVerfG v. 4.3.2021 – 2 BvR 1161/19, DStR 2021, 777, wegen Unterlassens einer EuGH-Vorlage; BFH v. 27.2.2019 – I R 51/17, BStBl. II 2020, 440; BFH v. 27.2.2019 – I R 81/17, BStBl. II 2020, 443).

- *Besonderheit Betriebsaufspaltung*: Im Fall einer Betriebsaufspaltung kann aufgrund von BFH v. 6.11.2003 (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; ebenso BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618; BFH v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785) die Forderung des Besitzunternehmens nur nach denselben Bewertungskriterien abgeschrieben werden wie die Beteiligung am Betriebsunternehmen selbst. Es ist also eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen vorzunehmen (s. auch § 6 EStG Anm. 562). So lange das Besitzunternehmen als Gesellschafter oder als nahestehende Person eine entsprechende Bonität aufweist, ist – auf der Grundlage des BFH – die Forderung stets werthaltig, auch wenn die Betriebsgesellschaft zur Rückzahlung nicht in der Lage ist (krit. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1395).
- *Besonderheit Überwert*: Eine zur wertgeminderten Forderung entgegengesetzte Fragestellung besteht, wenn der Teilwert der Verbindlichkeit, die aufgrund des gesellschaftsrechtl. veranlassten Forderungsverzichts entfällt, tatsächlich höher ist als der Nennwert der passivierten Verbindlichkeit (zB Pensionsverbindlichkeit, vgl. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1392). Als Konsequenz aus dem Beschluss des BFH (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 107) hat das FG Münster (FG Münster v. 15.6.2011 – 9 K 2731/08 K,G,F, EFG 2011, 2194, rkr.) in Höhe des bilanzierten Werts eine verdeckte Einlage und den Differenzbetrag zum tatsächlichen Teilwert als Aufwand qualifiziert.
- *Teilverzicht*: Nach BFH (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833) wird ein Teilverzicht vorrangig dem nicht werthaltigen Teil der Forderung zugeordnet. Damit setzt eine verdeckte Einlage voraus, dass der Verzichtsbetrag die Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung übersteigt.

Nach einer im Schrifttum (vgl. insbes. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 301 [4/2017]; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 120) vertretenen Meinung sei die Bewertung der verdeckten Einlage im Fall des Forderungsverzichts nur mit dem werthaltigen Teil zumindest aufgrund der seit 2007 erfolgten Gesetzesänderungen nicht mehr zutr. Bei seiner Entsch. war für den BFH (BGH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) nämlich Folgendes wesentlich: Die vom Gesellschafter zu erlassende Forderung war mit dem Nennwert auszubuchen. Da Einlagen aufgrund von § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten sind, sollte nur der werthaltige Teil zu einer verdeckten Einlage führen. Eine andere Sichtweise, nämlich Bewertung aus der Sicht der verpflichteten KapGes. mit dem Wert der entfallenden Verbindlichkeit, hätte nach der damaligen Rechtslage zu einer Inkongruenz zwischen der Behandlung auf Ebene der KapGes. mit einer Eigenkapitalzuführung im Nennwert (also einschließlich des nicht werthaltigen Teils, weil ihr Vermögensvorteil im Wegfall der gesamten Verbindlichkeit bestand) und zu einer seinerzeit stl. wirksamen Abschreibung beim Gesellschafter geführt. Durch die Entsch. des BFH kam es zur kongruen-

ten Behandlung bei der KapGes. durch Ertrag und beim Gesellschafter durch Aufwand. Befürchtete Missbräuche sollten dadurch ausgeschlossen sein. Demgegenüber hat der Gesetzgeber durch das JStG 2007 das Korrespondenzprinzip nach Abs. 3 Sätze 4 bis 6 sowie durch das JStG 2008 die Restriktionen in § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 eingeführt, nach denen der Aufwand aus der Wertminderung einer Gesellschafterforderung aus Darlehen der Nichtabziehbarkeit von Wertminderungen der Beteiligung selbst gleichgestellt wurde. Deshalb seien die damaligen Erwägungen des GrS nicht mehr einschlägig (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 301 ff. [4/2017]; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 120).

- **Stellungnahme:** Der Beschl. des BFH bedarf uE aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Gesetzesänderungen eines Überdenkens. Selbst wenn er trotz der geäußerten Kritik seinerzeit zutr. gewesen sein sollte, um einem vermuteten oder für möglich gehaltenen Missbrauch entgegenzuwirken, bedarf es dessen heute nicht mehr. Das Gegenteil ist der Fall; durch den Beschl. in Verbindung mit der derzeitigen Gesetzeslage kommt es zu einer Besteuerung des Verzichts auf eine nicht mehr werthaltige Gesellschafterforderung, die zu einer überschießenden Konsequenz führt – Nichtabziehbarkeit des Aufwands beim Gesellschafter und Ertrag bei der Gesellschaft. Damit ist die Behandlung von Gesellschafterfremdkapital stl. schlechter gestellt als Eigenkapital. Akzeptiert man die Regelungen in § 8b Abs. 3 Sätze 4–8 als zutr. (zur Kritik s. § 8b Anm. 7), darf bei der Gesellschaft kein Ertrag entstehen, denn der Gesetzgeber hat durch gerade diese Regelungen letztendlich ähnlich dem Eigenkapitalersatzrecht (vor MoMiG) eine stl. Gleichstellung von Verlusten aus Fremdkapital und Eigenkapital beim Gesellschafter vorgenommen. Das gilt umso mehr, als der Gesetzgeber durch das ZollkodexAnpG (v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2117) entsprechende Regelungen auch für das Teileinkünfteverfahren in § 3c Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG aufgenommen hat. Dem vom BFH aufgeworfenen Gedanken einer Kongruenz zwischen der Behandlung beim Gesellschafter und der KapGes. nachkommend hat die Bewertung der verdeckten Einlage gemessen am Vermögensvorteil der KapGes. zu erfolgen; der Nennwert der Forderung entspricht dem Vermögensvorteil der KapGes. durch den Wegfall der Verbindlichkeit durch Verzicht und bildet damit auch wertmäßig die verdeckte Einlage. In Konsequenz hieraus führt das zu einer Erhöhung des Einlagekontos (§ 27) und der AK des Gesellschafters. Eine Abschreibung darauf ist nicht (im Teileinkünfteverfahren auch zu 60 % nicht) aufwandswirksam. Damit lassen sich auch die Fälle des Forderungsverzichts mit Besserungsschein zutr. lösen; der Verzicht auf die Forderung führt zu einer verdeckten Einlage, das Wiederaufleben zu einer Kapitalrückzahlung, die ebenso wie im Fall des Erwerbs eigener Anteile bei der Gesellschaft als Kapitalmaßnahme das Einlagekonto mindert, soweit die Rückzahlung nicht aus dem ausschüttungsfähigen Gewinn erfolgt (vgl. BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 – S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615, Rz. 8). Aufgrund der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG, auf die sich der BFH in seinem Beschl. (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) auch stützte, wäre es jedoch erforderlich, eine entsprechende gesetzliche Ergänzung im Hinblick auf die Bewertung von verdeckten Einlagen aufzunehmen (vgl. auch *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 62 [3/2018]).

Für die Schuld- und Erfüllungsübernahme entschied der BFH (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678), die verdeckte Einlage mit dem Nennwert der entfallenden Verbindlichkeit zu bewerten. Der BFH hat im Fall der Schuldübernahme

unter Regressverzicht durch den Gesellschafter eine verdeckte Einlage in Höhe des Nennwerts bejaht, weil der Gesellschafter der KapGes. einen Freistellungsanspruch einräumt, der die verdeckte Einlage bildet (s. Anm. 464; vgl. *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1473; *Mückl*, FR 2009, 497; *Schmidt/Mielke*, Ubg 2009, 395; *Bogenschütz*, Ubg 2010, 407; *Förster*, Ubg 2010, 758; *Benz/Böing*, Ubg 2012, 440 [441 ff.], mit Übersicht über den Streitstand). Ähnliches gilt uE im Erg. auch im Fall der unmittelbar mit dem Gläubiger vereinbarten Schuldübernahme; wesentlich ist, dass kein eigener Gegenanspruch (Regressanspruch) des Gesellschafters besteht. In diesem Fall entsteht ein Freistellungsanspruch erst gar nicht. Es kommt gleich zu der gewinnwirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit, die eine verdeckte Einlage darstellt (*Schmidt/Hageböke*, DStR 2002, 2150 [2154]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1473, mit Ablehnung bei gleichzeitig bestehender Bürgschaft; aA – stets Bewertung mit dem Teilwert der Forderung und Ertrag bei der KapGes. sowie abziehbarer Aufwand beim Gesellschafter für nicht werthaltigen Teil – *Pung* in *DPM*, § 8b Rz. 226 [8/2016]). Wie eine Schuldübernahme sollte auch die Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB) zu behandeln sein (krit. *Hierstetter*, DStR 2010, 882 [886], bei Übernahme einer Gesellschafterforderung). Wird der Gesellschafter demgegenüber aus einer Bürgschaft in Anspruch genommen und verzichtet er erst danach auf seinen Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft, wendet der BFH die Grundsätze des Forderungsverzichts an (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

Ebene des Gesellschafters: Beim Gesellschafter ergeben sich folgende Rechtsfolgen aus einem Forderungsverzicht: Soweit die Forderung werthaltig ist, führt die verdeckte Einlage zu (nachträglichen) AK der Beteiligung (zB BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694; Ausnahme: Abs. 3 Satz 6). Zudem kann es beim Gesellschafter zum Zufluss des werthaltigen Teils der Forderung kommen (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Hinsichtlich des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung ist zu unterscheiden. Ist darlehensgebender Gesellschafter eine KapGes., ist der Aufwand hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung bis einschließlich VZ 2007 kein Fall des § 8b Abs. 3 Satz 3, sondern steuerwirksam (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674), ab VZ 2008 richtet sich die Abziehbarkeit nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. (dazu § 8b Anm. 111). Handelt es sich beim Gesellschafter um eine natürliche Person, die die Beteiligung und die Forderung in ihrem BV hält, greift das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG. Der BFH hatte zunächst entgegen BMF v. 8.11.2010 (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) entschieden, dass § 3c Abs. 2 EStG bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen – unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – nicht anwendbar sei (BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). Als Reaktion darauf hat der Gesetzgeber in § 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 5 eine Parallelregelung zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 6 bis 8 geschaffen, die ab VZ 2015 gilt (s. § 3c EStG Anm. 66 ff.). Diese Abzugsverbote gelten für Darlehenswertminderungen gegenüber Inlands- wie auch Auslandsgesellschaften (zur Anwendbarkeit von § 1 Abs. 1 AStG s. BFH v. 19.2.2020 – I R 19/17, BStBl. II 2021, 223; s. auch BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394, aufgehoben durch BVerfG v. 4.3.2021 – 2 BvR 1161/19, DStR 2021, 777; BFH v. 18.12.2019 – I R 72/17, BFH/NV 2020, 1049). Bei Anteilen und Gesellschafterdarlehen im PV s. nun § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 1 und § 20 Abs. 2 Nr. 7, Abs. 2 Satz 2 EStG (BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833; BFH v. 14.1.2020 – IX R 9/18, BStBl. II, 2020, 490; s. § 17 Anm. J 20-1 ff.; s. § 20 Anm. 531; eingehend *Levedag*, GmbHR 2021, 14; *Förster/von Cölln*, DB 2021, 525; s. auch *Ott*, DStZ 2020, 189; *Krumm*, FR 2020, 197; *Förster/von Cölln/Lentz*, DB 2020, 353).

Einstweilen frei.

469–470

2. Materielle Korrespondenz bei verdeckten Einlagen (Abs. 3 Satz 4)

471 a) Tatbestandsvoraussetzungen: Einkommensminderung beim Gesellschafter

Abs. 3 Satz 4 enthält für verdeckte Einlagen, die seit dem 18.12.2006 getätigt werden, ein materielles Korrespondenzprinzip und regelt eine hierauf bezogene Ausnahme der stl. Behandlung einer verdeckten Einlage für die die Zuwendung empfangende Gesellschaft. Maßgebend für die Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft ist die stl. Behandlung beim Gesellschafter. Tatbestandlich enthält Satz 4 neben der verdeckten Einlage die Voraussetzung, dass beim Gesellschafter durch die verdeckte Einlage (ganz oder teilweise) eine Einkommensminderung erfolgte.

Einkommensminderung beim Gesellschafter: Grundsätzlich führt die verdeckte Einlage beim leistenden Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung. Eine Minderung des Einkommens setzt uE voraus, dass die verdeckte Einlage stattdessen aufwandswirksam, insbes. durch Abzug als BA – oder bei Einbeziehung auch natürlicher Personen auch WK – behandelt wurde (vgl. BTDrucks. 16/2712, 70). Der Grund dafür ist unmaßgeblich. Er kann auf einem formellen oder materiellen Fehler beruhen (*Strnad*, GmbHR 2006, 1321 [1322]), der letztlich verfahrensrechtlich nicht mehr korrigierbar sein darf.

Beispiel 1:

Die Muttergesellschaft M-AG erhält von ihrer Tochtergesellschaft T-GmbH ein Darlehen, für das sie 10 % Zinsen statt marktüblicher 6 % Zinsen zahlt. In Höhe des Differenzbetrags von 4 % liegt eine Vermögenszuwendung an die T-GmbH vor, in gleicher Höhe bei der M-AG AK auf die Beteiligung an der T-GmbH (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG).

Hat sie die Zinsen allerdings in Höhe des Differenzbetrags als Aufwand statt AK der Beteiligung erfasst, und ist ihre StFestsetzung verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar, kommt es bei der T-GmbH zu einer Erfassung des Differenzbetrags als nicht einkommensneutrale verdeckte Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4, soweit eine entsprechende Erfassung bei ihr verfahrensrechtl. noch möglich ist, zB aufgrund von § 164 Abs. 2 AO.

Eine Einkommensminderung liegt uE sowohl bei der Minderung eines positiven Einkommens als auch bei der Erhöhung eines negativen Einkommens vor (glA *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1494).

► *Keine Einkommensminderung beim Gesellschafter:* Eine Einkommensminderung beim verdeckt einlegenden Gesellschafter liegt nicht vor, wenn der zur Einlage führende Vorgang das Einkommen bei ihm kraft Gesetzes, zB aufgrund einer Nicht-Steuerbarkeit oder Freistellung, nicht erhöht (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1498).

Beispiel 2:

Die M-AG mit zwei Tochtergesellschaften legt die Anteile an der einen Tochter verdeckt in die andere ein. Ein Gewinn aus der verdeckten Einlage unterfällt § 8b Abs. 2, weil die verdeckte Einlage gem. § 8b Abs. 2 Satz 6 einen Veräußerungstatbestand darstellt. 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 (vgl. BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89; BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144; BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755;

Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1498; Köhler, StbJb. 2012/13, 265 [283]; aA Lang in DPM, § 8 Teil B Rz. 153 [4/2015]).

Einbeziehung veränderter Vermögensmehrung? Der Wortlaut des Satzes 4 spricht nur von einer Einkommensminderung. Die verhinderte Vermögensmehrung ist nicht ausdrücklich genannt. Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob neben der Vermögensminderung auch die verhinderte Vermögensmehrung erfasst sein soll. Auf der Grundlage der Definition zur vGA, die neben der Einkommensminderung die verhinderte Vermögensmehrung einbezieht, wird teilweise eine Einkommensminderung durch eine verhinderte Vermögensmehrung bejaht (Dötsch/Pung, DB 2007, 11 [14]; Rengers in Blümich, § 8 Rz. 186 [8/2017]; Benecke, NWB 2006, 3429; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1494). Von einer solchen Einbeziehung geht offenbar auch der Gesetzgeber aus (BTDrucks. 16/2712, 70).

Die Gegenmeinung orientiert sich dagegen am Wortlaut der Regelung, der nur von einer Einkommensminderung spricht, und verweist zudem auf grenzüberschreitende Unstimmigkeiten. Denn in grenzüberschreitenden Fällen würden im Ausland entstandene stille Reserven der inländ. Besteuerung unterworfen, selbst wenn der Verrechnungspreis aus der Sicht des ausländ. Fiskus angemessen, nach inländ. Sicht aber unangemessen wäre (Fehrenbacher in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 730; Dörfler/Heurung/Adrian, DStR 2007, 514 [518]; vgl. IDW, WPg 2006, 1380).

Beispiel 3:

Die Muttergesellschaft M-AG veräußert der Tochter-GmbH ein WG für 200 000 €, während der Verkehrswert 300 000 € beträgt. Wendet man Abs. 3 Satz 4 auch auf eine verhinderte Vermögensmehrung an, ergeben sich folgende Konsequenzen: Die Tochter-GmbH erhält eine verdeckte Einlage iHv. 100 000 €. Da die M-AG in dieser Höhe auf Einkommen verzichtet hat, ist die verdeckte Einlage bei der T-GmbH nicht einkommensneutral zu erfassen.

- **Stellungnahme:** Weil Satz 4 eine Ausnahmeregelung zur Steuerneutralität einer verdeckten Einlage darstellt, ist sie am Wortlaut orientiert und eng auszulegen. Nach dem Wortlaut ist die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst. Dafür spricht zudem systematisch, dass die verhinderte Vermögensmehrung kein Definitionsmerkmal der Einkommensminderung, sondern der vGA ist (zB BMF v. 28.5.2002 – IV A 2 – S 2742 - 32/02, BStBl. I 2002, 603, Rz. 3) und regelmäßig nicht zu einer bilanzierungsfähigen Zuwendung führt, die die verdeckte Einlage aber gerade voraussetzt. Da der Wortlaut die verhinderte Vermögensmehrung nicht erfasst, ist Satz 4 nur auf verdeckte Einlagen mit der Folge einer Einkommensminderung „durch Abfluss“ anzuwenden.

Einkommensminderung natürlicher Personen und Auslandsansässiger? Unklar ist weiterhin, ob von der im KStRecht angesiedelten Regelung auch Einlagen natürlicher Personen (unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes.) und im Ausland ansässiger Gesellschafter erfasst werden.

- **Natürliche Personen:** Systematisch ist die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf von einer natürlichen Person geleistete verdeckte Einlagen zumindest zweifelhaft, weil Abs. 3 Satz 4 wegen des äußeren Normengefüges (Ermittlung des kstl. Einkommens aufgrund von § 8) eine „körperschaftsteuerliche Einkommensminderung“ beim Gesellschafter voraussetzt. Eine weiterreichende Auslegung würde voraussetzen, dass das Einkommen nicht nur iSd. Abs. 1, sondern untechnisch zu verstehen ist, obwohl die Regelung bei den Einkommensermitt-

lungsvorschriften der im Inland stpfl. Körperschaften angesiedelt ist. Die wohl hM bezieht dagegen alle Gesellschafter unabhängig von ihrer Rechtsform in die Regelung ein, weil das KStG aufgrund Sachzusammenhangs auch die Rechtsfolgen natürlicher Personen regeln könne (zB *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 232 [1/2017]; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 153a [4/2015]; aA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124a).

- *Im Ausland ansässiger Gesellschafter:* Die Unschärfe des Gesetzes wird besonders deutlich für im Ausland ansässige Gesellschafter, für die die Vorschriften des § 8 zur Einkommensermittlung gar nicht anwendbar sind; der Begriff „Einkommensminderung“ müsste dann als Minderung der Besteuerungsgrundlage verstanden werden. Insbesondere eine Anwendung auf Auslandsfälle geht uE über den Wortlaut der Regelung hinaus. Dagegen geht der Gesetzgeber davon aus, dass Auslandsfälle ebenfalls einbezogen werden (ebenso die hM: zB *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 238 [1/2017]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1497; aA *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124c). Dieselbe Problematik tritt entsprechend bei der materiellen Korrespondenzregel zur vGA in § 8b Abs. 1 Sätze 2f. auf. Die vGA darf, um streif zu sein, das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben. Während der Gesetzeswortlaut bis einschließlich VZ 2013 zur Einkommensminderung auf § 8 Abs. 3 Satz 2 verwies, enthält die Regelung in § 8b Abs. 2 diesen Verweis nicht mehr und stellt auf „Bezüge“ ab (s. § 8b Anm. 49). Anders als zur verdeckten Einlage findet sich in der Gesetzesbegründung der Hinweis, dass die vGA das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 „oder bei gebietsfremden Gesellschaften nach entsprechendem ausländischen Recht nicht gemindert hat“ (BTDrucks. 16/2712, 70).
- *Stellungnahme:* Im Wortlaut jedenfalls ist dem Gesetzgeber die Umsetzung seines Willens nicht gelungen. Es ist indes davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Strukturen mit natürlichen Personen als Zuwendenden ebenfalls erfasst wissen will; das in der Gesetzesbegründung genannte Beispiel nennt als einlegenden Gesellschafter eine natürliche Person (vgl. auch *Dötsch/Pung*, DB 2007, 11 [14]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1501). Dafür spricht, dass die Regelung (mit Ausnahme des Satzes 6) nur Rechtsfolgen für die empfangende Gesellschaft enthält und der Begriff „Einkommen“ umfassend gelesen werden muss. Dasselbe gilt für den Auslandsfall (zur Problematik vgl. *Strnad*, GmbHR 2006, 1321 [1322]; *Schnitger/Rometzki*, BB 2008, 1648; *Doerfler/Adrian*, Ubg 2008, 373 [377 ff.]).

Beispiel 4:

Die im Ausland ansässige M-KapGes. veräußert an ihre im Inland unbeschränkt stpfl. Tochtergesellschaft T-GmbH ein WG für 200 000 €, dessen Verkehrswert 300 000 € beträgt. Da die stillen Reserven im Ausland und von einem dort ansässigen Stpfl. gelegt wurden, hat Deutschland aufgrund von DBA regelmäßig kein Besteuerungsrecht. Gleichwohl würde der Differenzbetrag von 100 000 € nicht als steuerneutrale verdeckte Einlage, sondern als stpfl. Einkommen erfasst, wenn die Veranlagung der M-KapGes. nicht mehr geändert und ein Ertrag von 100 000 € erfasst werden kann. Dies gilt selbst dann, wenn die Übertragung nach ausl. Recht zutr. ist, und verdeutlicht die Problematik, eine verhinderte Vermögensmehrung einzubeziehen (vgl. auch *Köhler*, StbJb. 2012/13, 265 [278 ff.]). Bei der steuerneutralen verdeckten Einlage verbliebe es jedoch, wenn man – wie hier vertreten – die verhinderte Vermögensmehrung nicht als von Abs. 3 Satz 4 erfasst ansieht.

Einkommensminderung nahestehender Personen? Da Abs. 3 Satz 4 voraussetzt, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, ist

eine Einkommensminderung bei einer dem Gesellschafter nahestehenden Person nicht tatbestandsmäßig (glA *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1499; *Kempff/Loose*, Ubg 2015, 589 [592]). Diese Fälle werden nur durch Abs. 3 Satz 5 erfasst, der allerdings eine Körperschaft als nahestehende Person voraussetzt.

Dies könnte man als Argument dafür nutzen, dass – wie vorstehend diskutiert – die natürliche Person nicht dem Anwendungsbereich des Abs. 3 Satz 4 unterfallen kann, wohingegen nach aA insoweit eine Regelungslücke vorliegt, die jedoch dazu führt, dass die Einkommensminderung bei der nahestehenden natürlichen Person nicht tatbestandsmäßig ist (*Dötsch/Pung*, DB 2007, 11; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 236 [1/2017]; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 155 [4/2015]; *Renegers in Blümich*, § 8 Rz. 187 [1/2017]). 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. *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 155 [4/2015]; *Neumann, GmbH-StB* 2007, 112). Allerdings dürfte sich auch insoweit eine verfassungsmäßige Problematik mit Blick auf eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergeben.

Einstweilen frei.

472–474

b) Rechtsfolge: Einkommenserhöhung bei Gesellschaft

475

Korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft: Die Rechtsfolge einer Einkommensminderung beim Gesellschafter ist die korrespondierende Einkommenserhöhung bei der Gesellschaft. Dadurch wird ein nicht mehr korrigierbarer „Fehler“ der stl. Behandlung der verdeckten Einlage beim Gesellschafter in eine legalisierte fehlerhafte stl. Behandlung bei der empfangenden KapGes. wirtschaftlich neutralisiert. Die durch die verdeckte Einlage bewirkte Vermögenszuführung bei der Gesellschaft bleibt im StBil-Gewinn (Gewinn erster Stufe) erfasst oder wird – sofern eine Erfassung nicht erfolgt war – korrigiert. Die Korrespondenz besteht auch betragsmäßig; nur soweit eine Einkommensminderung eingetreten ist, kommt es zur StPflcht der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft. Wird die ausländ. StFestsetzung des auslandsansässigen Gesellschafters geändert, hätte dies über § 32a Abs. 2 Auswirkungen bei der inländ. Gesellschaft.

Auswirkung auf die Gewerbesteuer: Die StPflcht der verdeckten Einlage aufgrund von Abs. 3 Satz 4 besteht nicht nur für die KSt, sondern auch für die GewSt (§ 7 Satz 1 GewStG).

Einkommenserhöhung hängt von einer Änderung des Steuerbescheids beim Gesellschafter ab: Die Rechtsfolgen des Satzes 4 treten nur ein, wenn die verdeckte Einlage bei der StFestsetzung des Gesellschafters als solche nicht mehr berücksichtigt werden kann. Das ist insbes. der Fall, wenn der zugrundeliegende Bescheid gegenüber dem Gesellschafter bestandskräftig ist und nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden kann.

Wird die verdeckte Einlage beim Gesellschafter nicht aufwandswirksam aufgrund eines entsprechenden Änderungsbescheids berücksichtigt, führt dies aufgrund von § 32a Abs. 2 (verfahrensrechtl. Korrespondenz) zu einer 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 (*Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1492;

Rengers in *Blümich*, § 8 Rz. 186 [8/2017]). Jedoch hat uE die materielle Richtigkeit der stl. Beurteilung der verdeckten Einlage Vorrang vor dem jeweiligen Stand des Besteuerungsverfahrens; nur im Ausnahmefall, in dem eine Einkommensminderung endgültig/bestandskräftig beim Gesellschafter eingetreten ist, darf Abs. 3 Satz 4 als – zudem verfassungsrechtl. problematische – Ausnahmeregelung zur Anwendung kommen (ebenso *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 251 [1/2017]). Eine Einkommensminderung liegt insbes. dann nicht vor, wenn zB die einkommenswirksame Berücksichtigung beim Gesellschafter durch eine spätere gewinnwirksame Bilanzberichtigung – auch in einem späteren VZ – rückgängig gemacht wird (vgl. *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 153 [4/2015]) oder wenn noch keine erstmalige StFestsetzung beim Gesellschafter erfolgt ist; die gegenteilige zu § 8b in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/2712, 70) genannte Meinung ist aus den genannten Gründen abzulehnen (aA *Rengers in Blümich*, § 8 Rz. 186 [8/2017]). Zu einer endgültigen Einkommensminderung beim Gesellschafter kann es zudem kommen, wenn das für den Gesellschafter zuständige FA eine andere Beurteilung (keine verdeckte Einlage) trotz noch bestehender Änderungsmöglichkeit vornimmt oder im Auslandsfall die ausländ. Rechtsordnung einen Abzug zulässt.

Vermögensvorteil	
Gesellschafter	Gesellschaft
AK der Beteiligung	Grundfall, kein Satz 4
Einkommensminderung, StFestsetzung änderbar	Grundfall, kein Satz 4 • 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

Keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto: Abs. 3 Satz 4 ist eine Regelung, die die Einkommensermittlung der Körperschaft betrifft. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vorschrift bleibt die Vermögenszuführung eine Einlage, auch wenn sie bei der Gesellschaft stpfl. ist. Konsequenterweise hat das keine Auswirkung auf das Einlagekonto iSd. § 27; insbes. erfolgt keine Minderung. Eine dadurch perpetuierte Begünstigung der Gesellschaft ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht zu korrigieren (*Dötsch/Pung*, DB 2007, 11 [14]; aA *Neumann, GmbH-StB* 2007, 112 [115]). Die Höhe des Zugangs ist fraglich; gegen den Betrag nach Abzug darauf entfallender Steuern (so *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 250 [1/2017]; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124b; *Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 739) spricht, dass sich Steuern auch sonst stl. nicht mindernd auswirken (arg. § 12 Nr. 3 EStG) und auch die durch die Einlage bewirkten AK der Beteiligung anderenfalls auseinanderfallen würden (im Erg. ebenso *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 158 [4/2015]).

Auswirkung auf die Anschaffungskosten des Gesellschafters: Fraglich ist, wie sich die Steuerwirksamkeit der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft auf die AK des Gesellschafters auswirkt. Da nur im Fall des Satzes 6 expressis verbis eine Er-

höhung der AK ausgeschlossen ist, führt Abs. 3 Satz 4 nicht zum Ausschluss der Erhöhung von AK beim Gesellschafter. Auch wenn die verdeckte Einlage das Einkommen gemindert hat, ändert dies an ihrer Qualifikation als Einlage nichts (so *Lang* in *DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 159 [4/2015]; *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 252 [9/2014]; *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 124e).

Gesellschafterveranlasste Korrespondenz der verdeckten Einlage: Abs. 3 Satz 4 regelt nur den Fall der stl. Behandlung einer Einlage beim Gesellschafter mit ihren korrespondierenden Folgen bei der Körperschaft. Die Behandlung bei der Gesellschaft schlägt dagegen nicht auf die StFestsetzung des Gesellschafters zurück. Dies bedeutet, dass eine endgültige Gewinnwirksamkeit bei der Gesellschaft nicht zu einer Änderung beim Gesellschafter führt. Problematisch ist das insbes. in Auslandsfällen.

Beispiel:

Die Tochter-GmbH hat eine von ihrer Muttergesellschaft erhaltene Vermögenszuführung ertragswirksam statt als Einlage erfasst. Die Veranlagung der Tochter ist nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Hätte die Mutter die Einlage erfolgsneutral (AK) behandelt, wäre das nach inländ. Qualifikation der verdeckten Einlage zutr.; eine Änderung bei der Muttergesellschaft würde nicht erfolgen. Aufgrund von § 32a Abs. 2 besteht damit auch kein Anlass für eine Nachfolgeberichtigung der gewinnwirksam erfassten Vermögenszuführung bei der Tochter. Hätte die Mutter die verdeckte Einlage allerdings aufwandswirksam behandelt, könnte eine Änderung bei der Tochter-GmbH über § 32a Abs. 2 nur in Abhängigkeit von einer Änderung der StFestsetzung der Mutter erfolgen.

Handelt es sich bei der Mutter um einen im Ausland ansässigen Gesellschafter, wäre eine Änderung davon abhängig, dass der ausländ. Fiskus den Vermögensvorteil nicht einkommensmindernd behandelt und die StFestsetzung ändert. Zudem müsste die Tochter hiervon Kenntnis erlangen und wäre auf eine Nachfolgekorrektur aufgrund von § 32a Abs. 2 angewiesen. Allein diese Überlegungen verdeutlichen die Problematik, dass die Regelung im Grunde auf Inlandsfälle ausgerichtet und die Anwendung in grenzüberschreitenden Fällen fragwürdig ist.

Durch das materielle Korrespondenzprinzip kann es – auf grenzüberschreitende Sachverhalte angewendet – dazu kommen, dass eine nach ausländ. Recht zutreffende Erfassung der Gesellschafterleistung an die inländ. Gesellschaft aufgrund von Abs. 3 Satz 4 zu einer unrichtigen Besteuerung bei der Gesellschaft führt, dh., es erfolgt eine zwischen den unterschiedlichen Jurisdiktionen nicht vorgesehene Qualifikationsverkettung unter Durchbrechung des für KapGes. geltenden Trennungsprinzips (zutr. *Frotscher* in *Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 238 [1/2017]).

Einstweilen frei.

476–479

3. Verdeckte Einlage in Dreiecksfällen (Abs. 3 Satz 5)

a) Regelungsaufbau des Abs. 3 Satz 5

480

Die Regelung erfasst Dreiecksgestaltungen und unterscheidet dabei zwei Fälle. Halbs. 1 erfasst verdeckte Einlagen, die auf einer vGA einer dem einlegenden Gesellschafters nahestehenden Person beruhen und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurden. In diesem Fall verweist die Regelung rechtsfolgemäßig auf die entsprechende Anwendung von Satz 4 – keine Steuerneutralität der verdeckten Einlage bei der den Vermögensvorteil empfangenden Gesellschaft. Halbs. 2 normiert einen Ausnahmetatbestand. Es bleibt bei der Steuerneutralität der verdeckten Einlage für die empfangende Gesellschaft, wenn die vGA, auf der

die verdeckte Einlage beruht, bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert hat.

b) Tatbestand und Rechtsfolgen von Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1

481 **aa) Tatbestand**

Der Tatbestand des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 setzt sowohl die vGA als auch die verdeckte Einlage voraus. Der Empfänger des aufgrund der vGA bewirkten Vorteils ist eine nahestehende Person sowohl zum gemeinsamen Gesellschafter als auch zu der die vGA leistenden Gesellschaft. Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist von der stl. Behandlung der vGA abhängig. Die verdeckte Einlage muss auf einer vGA beruhen, die bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde. Ebenso wie im Grundfall des Satzes 3 und im Ausnahmefall des Satzes 4 erfasst die Regelung zur verdeckten Einlage nur die Steuerfolgen für die die Vermögenszuwendung empfangende Gesellschaft. Die vGA betrifft dagegen die Ebene des Gesellschafters.

Verdeckte Einlage: Siehe Anm. 462 ff.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Siehe Anm. 100.

Nahestehende Person: Die Regelung nennt als Tatbestandsmerkmal die nahestehende Person als denjenigen, der die vGA leistet. Eine Definition der nahestehenden Person enthält die Regelung nicht, insbes. erfolgt kein Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG.

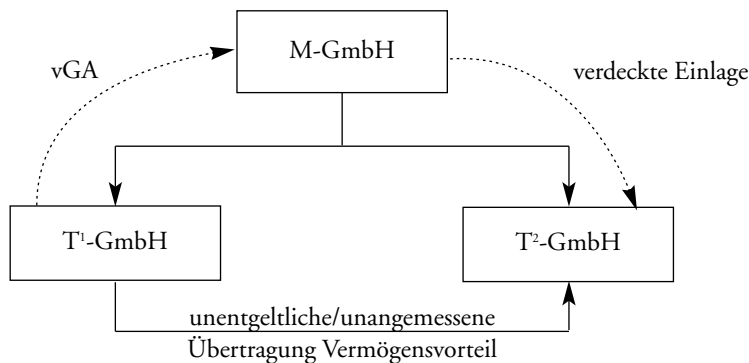
Da die Regelung nicht auf § 1 Abs. 2 AStG verweist, kommen die Grundsätze zum Tragen, die die Rspr. zur nahestehenden Person bei vGA und verdeckter Einlage herausgearbeitet hat (s. Anm. 125; aA *Strnad*, GmbHR 2006, 1321 [1322]; unklar laut *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 125). Da aber nur Körperschaften vGA leisten können, scheiden natürliche Personen insoweit aus dem Anwendungsbe-
reich aus (glA *Dötsch/Pung*, DB 2007, 11 [14]). Einer beherrschenden Stellung in der die vGA empfangenden oder leistenden KapGes. bedarf es nicht (BFH v. 22.10.2014 – I B 169/13, BFH/NV 2015, 234). Empfänger der verdeckten Einlage kann ebenfalls nur eine KapGes. sein.

Beruhens auf einer verdeckten Gewinnausschüttung: Die verdeckte Einlage „beruht“ auf einer vGA, wenn der durch die vGA erhaltene Vermögensvorteil zugleich zu einer verdeckten Einlage führt. Angesprochen sind insbes. Dreiecksverhältnisse, in denen die Tochtergesellschaft unmittelbar einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil auf ihre Schwestergesellschaft überträgt (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605; BFH v. 12.12.2010 – VIII R 62/93, BStBl. II 2000, 234; BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755). 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). „Beruhens“ impliziert, dass die Vorteilszuwendung der nahestehenden Person an ihren Gesellschafter zu einem Vermögensvorteil bei der Schwestergesellschaft führt. Der Vorgang der vGA und der verdeckten Einlage müssen eine Einheit darstellen. Fließt dem gemeinsamen Gesellschafter der Vermögensvorteil aus der vGA selbst zu und leitet er diesen Vorteil ganz oder teilweise aufgrund eigenen Rechtsakts an die andere Gesellschaft weiter, beruht die verdeckte Einlage nicht auf der vGA einer nahestehenden Person (*Neumann* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1507; zu weitgehend *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 751, der

einen wirtschaftlichen Zusammenhang ausreichen lässt; wohl auch *Lang* in DPM, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 171a [4/2015]).

Beispiel (Grundfall):

M-GmbH ist Alleingesellschafter der T1-GmbH und T2-GmbH. T1-GmbH wendet der T2-GmbH einen unangemessenen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu. Es liegt eine vGA der T1-GmbH an die M-GmbH und eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH vor.



Würde die T1-GmbH demgegenüber den Vorteil (zB Veräußerung eines WG zu einem Preis unter dem Teilwert) unmittelbar der M-GmbH zuwenden und diese aufgrund eigenen Rechtsakts (zB Verkauf oder verdeckte Einlage) ganz oder teilweise an die T2-GmbH weitergeben, wäre das Tatbestandsmerkmal „beruhen“ nicht erfüllt.

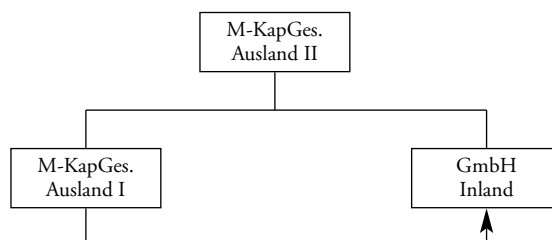
Nichtberücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Besteuerung des Gesellschafters: Das Tatbestandsmerkmal ist unklar und erschließt sich erst aus einem Rückgriff auf § 32a Abs. 1. Es handelt sich um die Umkehrung des dort genannten Falls der „Berücksichtigung“ einer vGA durch Erlass, Aufhebung oder Änderung eines StBescheids der leistenden Gesellschaft (s. § 32a Anm. 10). Die vGA ist beim Gesellschafter nicht berücksichtigt, wenn sie nicht in den zur KStFestsetzung führenden Besteuerungsgrundlagen und damit im zvE oder bei Anwendung auf natürliche Personen in den zur ESt führenden Besteuerungsgrundlagen und bei gebietsfremden Gesellschaftern im nach ausländ. Recht ermittelten Einkommen enthalten ist. Bei gesonderter Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (PersGes.) ist der Feststellungsbescheid maßgebend. Ist die StFestsetzung der Gesellschaft, die die vGA leistet, und ihrem(n) Gesellschafter(n) nicht mehr änderbar, kommt es auch zu keiner „Berücksichtigung“ beim Gesellschafter, weil die Voraussetzungen des § 32a Abs. 1 nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt nur in dem eher seltenen Fall, in dem zwar bei der leistenden Gesellschaft die vGA wegen endgültiger StFestsetzung nicht dem Einkommen hinzugerechnet werden kann, beim Gesellschafter jedoch erfasst wurde oder noch (korrigierend) erfasst werden kann.

► *Zusammenfassende Beispielsfälle:* Siehe Anm. 488.

Wird die vGA trotz Gewinnminderung bei der die vGA leistenden Gesellschaft nicht (vollständig) stpfl., sondern bei einer KapGes. stfrei (unter Berücksichtigung der 5 %-Pauschale des BA-Abzugsverbots des § 8b Abs. 5) bzw. bei einer natürl-

chen Person im Teileinkünfteverfahren (60 %) erfasst, ist die vGA „berücksichtigt“ iSd Abs. 3 Satz 5 (*Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 264 [9/2014]; *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 171a [4/2015]; aA weitergehend BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755; unklar *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 125a; einschränkend *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1510). Der BFH (BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755) hatte entschieden, dass es an einer Nichtberücksichtigung der vGA fehle, wenn die vGA bei der Veranlagung des Gesellschafters zwar nicht erfasst worden ist, jedoch nach Maßgabe des § 8b Abs. 1 KStG ohnehin außer Ansatz geblieben wäre. Es könne keinen Unterschied machen, ob eine vGA im Rahmen der Veranlagung formal erfasst werde, dann aber aufgrund der StFreiheit wieder vom Gewinn abgesetzt werden müsse oder ob sie von vornherein angesetzt worden ist. Die Auffassung des BFH ist uE abzulehnen, weil sie sich ohne maßgebliche Argumente über den eindeutigen Wortlaut der Regelung hinwegsetzt (zutr. *van Lishaut*, FR 2019, 370; dem BFH dagegen zustimmend zB *Haase*, FR 2019, 560). Die Verwaltung wendet das Urt. nicht an (BMF v. 18.11.2020 – IV C 2 - S 2743/18/10002:001, BStBl. I 2020, 1226; dazu *Weiss/Brühl*, IStR 2021, 114).

Auslandsfall: Besondere Fragestellungen und oftmals nicht erkennbare Rechtsfolgen ergeben sich im Dreiecksfall, wenn Auslandssachverhalte einbezogen werden. Ausländische Abzugsrestriktionen nach dortigem Recht sind festzustellen und für die inländ. Qualifikation als vGA maßgebend. Das gilt nicht nur für das materielle, sondern auch für das Verfahrensrecht, um zu ermitteln, ob eine Nichtberücksichtigung erfolgte.



Das Beispiel (zB einer Unterwertveräußerung eines WG) verdeutlicht: Die aus dem überhöhten Vermögensvorteil an die GmbH Inland folgende verdeckte Einlage durch die M-KapGes. Ausland II ist nur steuerneutral, wenn sie als vGA bei der M-KapGes. II berücksichtigt wurde. Maßgebend dafür ist das für Ausland I und Ausland II geltende Recht (vgl. auch *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1511; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 125; *Doerfler/Adrian*, Ubg 2008, 373 [378 ff.]; *Schnitger/Rometzki*, BB 2008, 1648; zu Gestaltungsfragen vgl. *Köhler, StbJb.* 2012/13, 265 [298]).

482 bb) Rechtsfolge

Als Rechtsfolge ordnet Satz 5 Halbs. 1 an, dass Satz 4 gilt. Es handelt sich um eine Rechtsfolgenverweisung, weil Satz 5 Halbs. 1 eigene Tatbestandsmerkmale enthält. Aufgrund des Verweises auf Satz 4 ist die Einlage bei der die Zuwendung empfangenden KapGes. nicht steuerneutral, sondern bildet stpfl. Einkommen; s. im Ein-

zelen Anm. 475. Durch diese Rechtsfolge der verdeckten Einlage in Abhängigkeit von der stl. Erfassung der vGA beim Gesellschafter erreicht der Gesetzgeber eine korrespondierende Besteuerung der verdeckten Einlage zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, weil die vGA nur dann – wohl im Wege des Verbrauchs – zu einer steuerneutralen Einlage führt, wenn sie wie im Fall des Satzes 4 Einkommensverwendung beim einlegenden Gesellschafter darstellt.

Einstweilen frei.

483–484

c) Tatbestand und Rechtsfolgen der Rückausnahme in Satz 5 Halbs. 2

aa) Tatbestand

485

Der Tatbestand des Satzes 5 Halbs. 2 knüpft an Halbs. 1 an und bildet eine Ausnahme zur dort angeordneten Rechtsfolge einer Stpfl. der verdeckten Einlage. Es muss eine verdeckte Einlage vorliegen, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht. Halbs. 2 schränkt diesen Tatbestand indes durch eine Rückausnahme wieder ein: Die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Es handelt sich um den umgekehrten Ausnahmefall zur vGA in § 8b Abs. 2 Satz 4. Dort hat die vGA das Einkommen der nahestehenden Person (Einlageempfänger) erhöht, deshalb bleibt sie beim Gesellschafter stfrei (Einmalbesteuerung erfolgt beim Einlageempfänger). Hier hat die vGA das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert, deshalb bleibt die Einlage steuerneutral (Einmalbesteuerung erfolgt bei der Gesellschaft, die die vGA leistet).

Keine Einkommensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Gesellschaft: Tatbestandsvoraussetzung ist, dass die zu einer vGA führende Leistung bei der leistenden Gesellschaft nicht aufwandswirksam war, also insbes. nicht zu BA geführt hat. Die vGA hat das Einkommen nicht gemindert, wenn sie von Beginn an oder aufgrund einer Änderung der entsprechenden StFestsetzung dem StBil-Gewinn der Gesellschaft zur Ermittlung des Einkommens hinzugerechnet wurde.

bb) Rechtsfolge

486

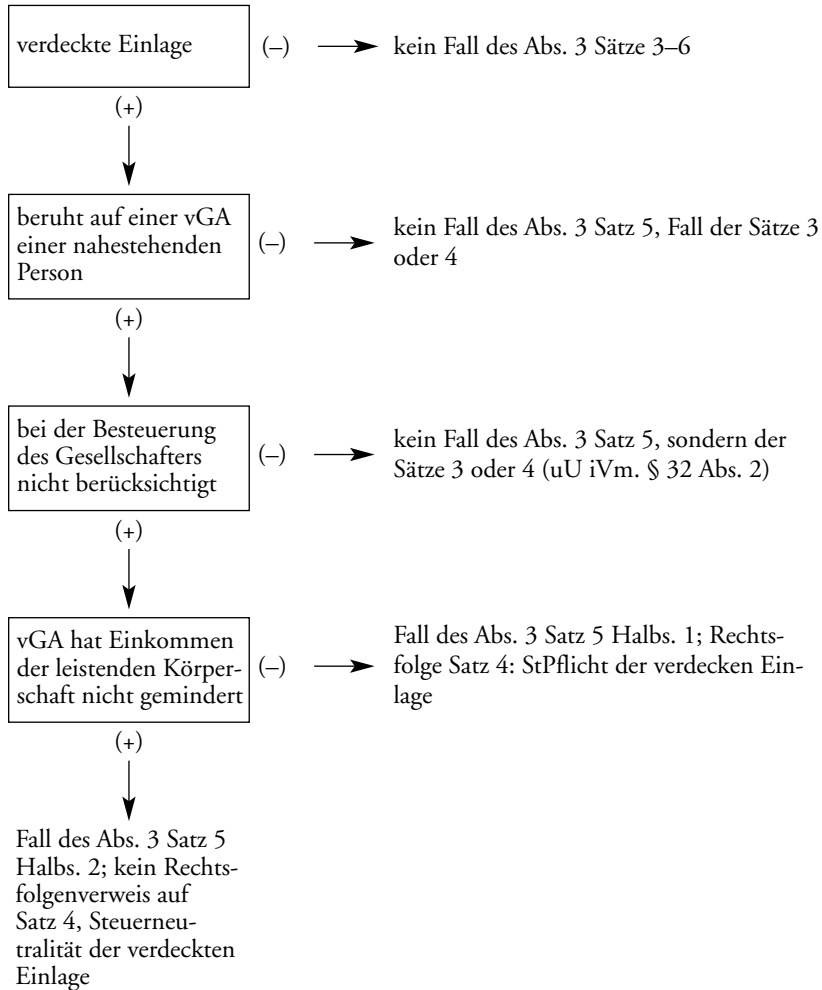
Als Rechtsfolge hebt Satz 5 Halbs. 2 die entsprechende Anwendung von Satz 4 wieder auf. In derartigen Dreiecksverhältnissen bleibt es bei der in Satz 3 genannten Grundregel der verdeckten Einlage für die Gesellschaft – die verdeckte Einlage erhöht ihr Einkommen nicht. Auch hier bleiben die Auswirkungen auf das Einlagekonto erhalten, vgl. Anm. 475.

Beispiel:

Wie Grundfall in Anm. 481. Jedoch wurde die vGA dem Einkommen der T1-GmbH zugerechnet; das Einkommen der leistenden Körperschaft wurde iSd. Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 nicht gemindert. Die auf der vGA beruhende verdeckte Einlage durch den Gesellschafter M-GmbH ist bei der T2-GmbH nicht stpfl.

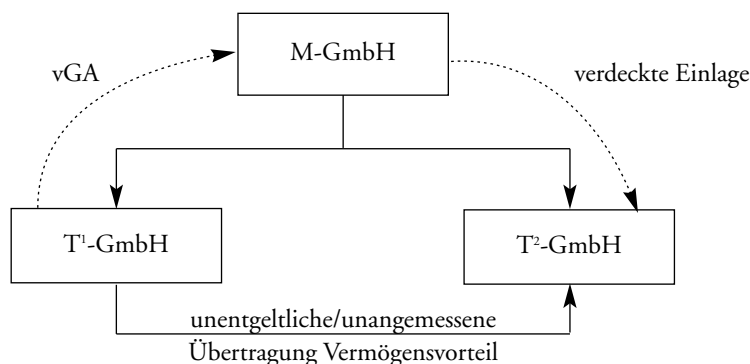
487 **cc) Zusammenfassende Übersicht**

Tatbestand und Rechtsfolgen der verdeckten Einlage richten sich im Korrespondenzprinzip des Abs. 3 Sätze 3 bis 6 nach folgendem Prüfschema:



d) Zusammenfassende Beispielfälle

488



M-GmbH ist Alleingesellschafter der T1-GmbH und T2-GmbH. T1-GmbH wendet der T2-GmbH einen unangemessenen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zu. Es liegt materiell-rechtl. eine vGA der T1-GmbH an die M-GmbH und eine verdeckte Einlage der M-GmbH in die T2-GmbH vor.

Beispiel 1:

Die T1-GmbH hat aufgrund des übertragenen Vermögensvorteils entsprechenden Aufwand erfasst, die T2-GmbH einen entsprechenden Ertrag. Bei der M-GmbH ist der Vorgang stl. nicht erfasst worden. Der StBescheid der T1-GmbH ist formell bestandskräftig und erging nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die StBescheide der M-GmbH und der T1-GmbH sind dagegen noch änderbar.

Die vGA ist bei der M-GmbH in voller Höhe stpfl. § 8b Abs. 1 Satz 1 greift wegen § 8b Abs. 1 Satz 2 nicht, weil die vGA das Einkommen der T1-GmbH gemindert hat. Die Rückausnahme des § 8b Abs. 1 Satz 4 ist nicht einschlägig. Der StBescheid der M-GmbH kann entsprechend geändert werden. Im Verhältnis der M-GmbH zur T2-GmbH liegt eine verdeckte Einlage vor, bei der der erfasste Ertrag bei der T2-GmbH wieder abgezogen werden kann (Abs. 3 Satz 3). Abs. 3 Satz 4 ist nicht gegeben, weil das Einkommen der M-GmbH aufgrund des Sachverhalts nicht gemindert worden ist. Abs. 3 Satz 5 scheidet aus, weil die vGA bei der M-GmbH einkommenserhöhend erfasst und damit berücksichtigt worden ist.

Beispiel 2:

Wie oben. Die StBescheide der T1-GmbH und der M-GmbH sind jedoch nach den Regelungen der AO nicht mehr änderbar.

Wiederum ist Abs. 3 Satz 4 nicht erfüllt. Es greift in diesem Fall jedoch Abs. 3 Satz 5. Die verdeckte Einlage beruht auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, nämlich der T1-GmbH. Die vGA wurde uE bei der M-GmbH auch nicht nach Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 berücksichtigt (aA BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755). Es liegt für die M-GmbH verfahrensrechtl. kein Fall des § 32a Abs. 1 vor, weil gegenüber der T1-GmbH kein StBescheid wegen der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann. Auch die Rückausnahme des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 ist nicht erfüllt, weil die vGA bei der T1-GmbH nicht hinzugerechnet worden ist und damit das Einkommen der T1-GmbH gemindert hat. Im Erg. bleibt es also bei der einkommenserhöhenden Wirkung der verdeckten Einlage bei der T2-GmbH; es erfolgt also keine Abrechnung der verdeckten Einlage. Zudem erhöht die verdeckte Einlage bei der M-GmbH nach Abs. 3 Satz 6 nicht die AK auf die Beteiligung an der T2-GmbH (s. Anm. 490).

Nach Auffassung des BFH (BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755) wäre eine Nichtberücksichtigung der vGA bei der M-GmbH zu verneinen, wenn diese nach § 8b

Abs. 1 stfrei geblieben wäre. Das ist der Fall; denn § 8b Abs. 1 Satz 4 ist erfüllt, weil das Einkommen der T2-GmbH durch die vGA erhöht worden ist und § 32a auf die Veranlagung der T2-GmbH keine Anwendung findet, da die Veranlagung der M-GmbH nicht mehr änderbar ist. Im Erg. führt dies dazu, dass § 8b Abs. 1 Satz 1 mangels Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 Satz 2 greift. Damit wäre nach Auffassung des BFH Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 nicht gegeben. Auch Abs. 3 Satz 4 ist zu verneinen, weil das Einkommen der M-GmbH nicht gemindert ist. Die verdeckte Einlage wäre aufgrund der vorzunehmenden Abrechnung neutral (Abs. 3 Satz 3).

Beispiel 3:

Wie oben. Die StBescheide der T1-GmbH und der T2-GmbH sind nicht mehr änderbar.

Wie in Beispiel 1 ist Abs. 3 Satz 5 nicht gegeben, weil die vGA bei der M-GmbH berücksichtigt wird. Aufgrund der vorzunehmenden Abrechnung erhöht die Einlage das Einkommen der T2-GmbH nicht. Dies kann bei der T2-GmbH aufgrund des § 32a Abs. 2 auch verfahrensrechtl. umgesetzt werden.

Beispiel 4:

Wie oben. Die Bescheide der M-GmbH und der T2-GmbH sind nicht mehr änderbar.

Da aufgrund von § 32a Abs. 1 die vGA bei der M-GmbH als Beteiligungsertrag (nach § 8b Abs. 1 Satz 1 iVm. § 8b Abs. 5 stfrei bei Berücksichtigung nicht abzugsfähiger BA iHv. 5 %) noch erfasst werden kann, wird sie uE bei der Besteuerung des Gesellschafters M-GmbH berücksichtigt, sodass Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1 nicht gegeben ist. Es greift aber jedenfalls die Rückausnahme des Abs. 3 Satz 5 Halbs. 2 ein, weil die vGA bei der T1-GmbH hinzugerechnet wird. Ein Anwendungsfall des Abs. 3 Satz 4 ist nicht gegeben, weil die verdeckte Einlage das Einkommen der M-GmbH nicht gemindert hat. Damit kann die verdeckte Einlage bei der T2-GmbH abgezogen werden (Abs. 3 Satz 3). Verfahrensrechtlich umgesetzt wird dies wieder durch eine Änderung der StBescheide der T2-GmbH nach § 32a Abs. 2.

489 Einstweilen frei.

490 **4. Keine Erhöhung der Anschaffungskosten in bestimmten Fällen
(Abs. 3 Satz 6)**

Abs. 3 Satz 6 schließt in Fällen des Satzes 5 aus, korrespondierend zur verdeckten Einlage beim einlegenden Gesellschafter eine Erhöhung der AK auf die Beteiligung vorzunehmen. Die Regelung ergänzt dadurch die Rechtsfolgende des Satzes 5 für den die Einlage leistenden Gesellschafter.

Teleologische Reduktion: Satz 6 bezieht sich auf die in Satz 5 genannten Fälle insgesamt. Aus dem Zweck der korrespondierenden Besteuerung heraus kann uE nur der in Satz 5 Halbs. 1 genannte Fall angesprochen sein, in dem die verdeckte Einlage nicht steuerneutral ist. Die Rückausnahme mit einer Steuerneutralität der verdeckten Einlage muss wie ein Grundfall des Satzes 3 zu nachträglichen AK für die Beteiligung der die Einlage empfangenden Gesellschaft führen (ebenso *Lang in DPM*, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 171a [4/2015]; *Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1512; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 126a).

Die stl. Wirkung der verdeckten Einlage ist ebenfalls in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt. Es ist davon auszugehen, dass Satz 6 lex specialis hierzu ist (so *Dötsch/Pung*, DB 2007, 11 [14]). Da Satz 6 Teil der für Körperschaften in Abs. 3 normierten Regelungen zur Ermittlung des Einkommens ist, ist seine Anwendung auf natürliche Personen systematisch ausgeschlossen, vom Gesetzgeber aber offensichtlich gewollt; s. Anm. 471; *Dötsch/Pung*, DB 2007, 11 (14).

491–499 Einstweilen frei.

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

Grundinformation: Die Vorschrift wurde durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) in § 8 eingefügt und ist inzwischen durch § 8c „ersetzt“ worden. Der Gesetzgeber reagierte seinerseits auf eine Änderung der BFH-Rspr. aus dem Jahr 1986 (BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308; v. 29.10.1986 – I R 318-319/83, BStBl. II 1987, 310). Ziel der Neuregelung war es, für den kstl. Verlustabzug den Grundsatz der Personenidentität des § 10d EStG 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 dieser Zielrichtung ist die Vorschrift insbes. in ihrer Auslegung durch BMF v. 16.4.1999 (BStBl. I 1999, 455) abgewichen und hat sich zu einer Norm entwickelt, die ein bedeutendes Hemmnis für Umstrukturierungen und Investitionen darstellt hat. Diese rigide Auslegung der FinVerw. wurde in der Rspr. allerdings auf den Kern der Regelung, eine Missbrauchsvorschrift zu sein, zurückgeführt (vgl. nur BFH v. 14.3.2006 – I R 8/05, BStBl. II 2007, 602). Zudem bestanden an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Verschärfungen durch das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (s.o.) erhebliche Zweifel (HHR-Archiv, Stand 216. Lfg./Oktober 2004, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, § 8 Abs. 1 Anm. 405), deren Berechtigung sich später auch bestätigt hat (vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56).

Nach Ansicht des Gesetzgebers des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) war die Vorschrift in der Praxis schwierig zu handhaben und aufgrund zahlreicher Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang streitanfällig (BTDrucks. 16/4841, 74). Sie wurde deshalb durch dieses Ges. aufgehoben und durch die nach Auffassung des Gesetzgebers einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften in § 8c ersetzt, die allerdings aufgrund der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008 bis Mitte 2010 mehrfach vom Gesetzgeber nachgebessert werden musste.

Zur weiteren Anwendung von § 8 Abs. 4 aF neben § 8c s. HHR-Jahresband 2008 § 8 Anm. J 07–2f. zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 4 (jetzt Satz 3). Zum Verhältnis von § 8 Abs. 4 aF zu § 8c s. ausführlich § 8c Anm. 12.

Die Kommentierung des Abs. 4 – Stand Oktober 2004 – ist im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

Text der zuletzt geltenden Fassung des Abs. 4:

(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 Körper-

schaft 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.

501–509 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Alvermann*, Ertragsbesteuerung der Berufsverbände, FR 2006, 262; *Eggers*, Die Besteuerung der Berufsverbände, DStR 2007, 461; *Becker/Kretzschmann*, Umsatz- und ertragsteuerrechtliche Folgen aus der EuGH-Rechtsprechung „Kennemer Golf & Country Club“, Entkopplung der ertragsteuerrechtlichen von der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mitgliedsbeiträgen?, DStR 2008, 1985; *Alvermann*, Der Berufsverband in der steuerlichen Praxis, in *Binnewies/Spatscheck* (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 9; *Alvermann*, Umsatzsteuer auf Vereinsbeiträge?, SpuRt 2011, 108; *Bartmuß/Pauls*, Zur steuerlichen Behandlung von Vereinsbeiträgen – Zivilrechtlicher Rahmen und ertragsteuerliche Folgen, ZStV 2013, 8; *Fischer*, Leistungen des Vereins an seine Mitglieder – Vergütungen, Zuwendungen und steuerrechtliche „Stolperfallen“, NWB 2015, 2602; *Alvermann*, Ertragsteuerliche Behandlung der Spenden und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Vereine, SAM 2017, 187; *Schlegel*, Der unechte Mitgliedsbeitrag – ein Besteuerungsrisiko vor allem für mitgliederstarke Vereine, NWB 2017, 3139; *Erdbrügger*, Aktuelle Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung von Vereinen und mögliche Auswirkungen auf deren Ertragbesteuerung, Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen 2019, 7.

I. Einordnung des Abs. 5

510 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 5

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

Bedeutung: Jedem Unternehmen muss für wirtschaftliche Zwecke Eigenkapital zur Verfügung stehen. Bei AG, GmbH und Genossenschaft erfüllen Grundkapital, Stammkapital und Geschäftsguthaben diesen Zweck. Indes benötigen auch Personenvereinigungen ein Eigenkapital; hierzu dienen (stfrei vereinnahmte) Mitgliedsbeiträge (BFH v. 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175). Die – zT deklaratorische – Regelung bezweckt somit die Abgrenzung der stpfl. von der stl. irrelevanten Sphäre der KStSubjekte.

511–512 Einstweilen frei.

513 2. Geltungsbereich des Abs. 5

Keine gesetzliche Definition der Personenvereinigung: Unter den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen nur „Personenvereinigungen“; der Begriff, der in Abs. 5 nicht näher bestimmt ist, erfasst zunächst iSd. § 1 unbeschränkt kstpfl. Zusammenschlüsse, die Mitglieder in Gestalt von natürlichen oder juristischen Personen haben (hM, s. etwa *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1500; *Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1790; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 511; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 5 Rz. 3 [10/2020]). Hierzu zählen:

– (rechtsfähige und nichtrechtsfähige) Vereine,

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (s. BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277, zur Kreditgenossenschaft),
- Versicherungs- und Pensionsvereine auf Gegenseitigkeit (R 8.11 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015; Krämer in DPM, § 8 Abs. 5 Rz. 3 [10/2020]).

Beschränkt stpfl. Personenvereinigungen iSd. § 2 werden von Abs. 5 ebenfalls erfasst (glA Roser in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1501; Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1792; R 8.11 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015).

Kapitalgesellschaften fallen zwar dem Grunde nach unter die Vorschrift (s. Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8 Rz. 561 [11/2016]; Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1791; Roser in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1500; Lang in Bott/Walter, § 8 Rz. 1322 [6/2002]), allerdings werden bei diesen regelmäßig keine Mitgliedsbeiträge erhoben; vielmehr wird das notwendige Eigenkapital durch gesellschaftsrechtl. Einlagen der Anteilseigner aufgebracht (so zutr. Krämer in DPM, § 8 Abs. 5 Rz. 3 [10/2020]; Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1791).

Anstalten, Stiftungen, Vermögensmassen und Betriebe gewerbliche Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden nicht von Abs. 5 erfasst, da bei diesen keine Mitglieder vorhanden sind und dementsprechend auch keine Mitgliedsbeiträge erhoben werden (Roser in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1500; Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1793; Frotscher in Frotscher/Drüen, § 8 Rz. 562 [11/2016]).

Einstweilen frei.

514

II. Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5

a) Begriff und Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge

515

Sog. echte Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 sind nach der Satzung von den Mitgliedern erhobene Beiträge, die ohne Rücksicht auf eine Gegenleistung gezahlt werden (Olbing/Alvermann in Streck, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 461). Mitgliedsbeiträge können entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Mitglieder gestaffelt sein, soweit gewährleistet ist, dass die Mitglieder, die höhere Beiträge zahlen, nur die gleichen Rechte und Vorteile wie die Mitglieder erlangen, die den Mindestbeitrag zahlen (Hess. FG v. 21.9.1976 – VIII 73/76, EFG 1977, 88, rkr.).

- **Bezeichnung der Beiträge ohne Bedeutung:** Auch als „Umlagen“, „Sonderbeiträge“ oder „Spielgelder“ bezeichnete Beiträge, die von allen Mitgliedern oder von einem nach bestimmten Kriterien ausgewählten Kreis der Mitglieder nach einheitlichen Maßstäben erhoben werden, oder Aufnahmegebühren (auch: „Eintrittsgelder“), die bei der Aufnahme neuer Mitglieder erhoben werden, können stfreie „echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 sein (s. etwa FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr., zu Beiträgen an eine Offiziersheimgesellschaft in der Rechtsform des eingetragenen Vereins; FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 2480/16 K, G, EFG 2020, 1444, rkr.; s. auch Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1799; Roser in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1505 f.).

Kein Leistungsentgelt: Entgelte zur Abgeltung einer Gegenleistung sind keine Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5, denn ein Leistungsaustausch findet bei Mitgliedsbeiträgen nicht statt. Die leistungsbezogene Bemessung des Beitrags indiziert häufig ein (ggf. anteiliges) verdecktes Leistungsentgelt (auch: „unechter“ Mitgliedsbeitrag). Ein solches liegt etwa vor bei:

- Beiträgen für die Übernahme des Versicherungsschutzes durch einen VVaG, auch wenn die Versicherung Voraussetzung der Mitgliedschaft ist (§ 176 Satz 2 VAG; s. BFH v. 21.4.1953 – I 32/53 U, BStBl. III 1953, 175; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1506; *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 8 Rz. 571 [11/2016]). Demgegenüber sind Beiträge in den Gründungsstock (§ 178 Abs. 1 VAG) des VVaG nach Abs. 5 stfrei;
- Beiträgen für einen Verein als Rechtsträger einer Getreidebörse (BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12);
- Beiträgen für einen Milchviehkontrollverein (BFH v. 17.3.1964 – I 265/61, HFR 1964, 301);
- Beiträgen für eine Personenvereinigung, die als „Schutzverein“ einer Interessengruppe mit dem Ziel des gegenseitigen Erfahrungsaustausches der Mitglieder der Schlichtung von Streitigkeiten zwischen den Mitgliedern und der Erteilung von Spezialauskünften dient (BFH v. 15.1.1964 – I 203/62, HFR 1964, 240);
- Beiträgen für einen Warenzeichenverband in der Rechtsform eines eigetragenen Vereins, der seinen Mitgliedern ein Verbandszeichen zur Verfügung stellt und sich verpflichtet, jede Störung der Zeichenführung durch Dritte im eigenen Namen zu verfolgen sowie für den Absatz der von den Mitgliedern hergestellten Waren zu werben (BFH v. 8.6.1966 – I 151/63, BStBl. III 1966, 632);
- Beiträgen für eine Interessengemeinschaft von Lohnsteuerzahlern (BFH v. 29.8.1973 – I R 234/71, BStBl. II 1974, 60);
- Beiträgen für ein als eigetragener Verein betriebenes Wasserwerk (FG Rhld.-Pf. v. 17.11.1986 – 5 K 63/86, EFG 1987, 205, rkr.);
- Beiträgen für einen Verein, der seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen vermittelt und zinsgünstige Darlehen gewährt (BFH v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550);
- Beiträgen an einen Verein für Gemeinschaftswerbung (FG Ba.-Württ. v. 19.12.1990 – 3 K 7/87, EFG 1992, 766, rkr.);
- Gastspielgebühren, die von Nichtmitgliedern für die Benutzung der Anlagen eines Sportvereins zu entrichten sind (FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr.; s. aber auch FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen als „echte“ Mitgliedsbeiträge);
- Beiträgen für eine Einrichtung zur Sicherung von Ansprüchen von Einlegern und Anlegern der einem genossenschaftlichen Prüfungsverband angeschlossenen Kreditgenossenschaften (FG München v. 28.5.1999 – 7 K 1332/95, EFG 1999, 1096, rkr.);
- Beiträgen für einen Haus- und Grundbesitzerverein, wenn dieser überwiegend mit der Beratung von Individualinteressen der Mitglieder befasst ist (Hess. FG v. 20.11.2003 – 4 K 3898/01, EFG 2005, 561, rkr.);
- Strafzahlungen, die von den Mitgliedern einer Erzeugergemeinschaft in der Rechtsform einer Genossenschaft im Zusammenhang mit der Verletzung der

Pflicht zur Milchliefierung zu entrichten sind (Nds. FG v. 29.10.2009 – 6 K 239/09, EFG 2010, 248, rkr.);

- Beiträge für einen Verein, dessen Zweck in der Förderung der Attraktivität der Innenstadt als Einzelhandelsstandort besteht und der für die Mitglieder Werbe- und Marketingdienstleistungen erbringt (FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 2480/16 K,G, EFG 2020, 1444, rkr.);
- Beiträgen für ein als Verein organisiertes Netzwerk für Frauen in IT-Berufen (FG München v. 19.7.2010 – 7 K 472/08, EFG 2010, 1921, rkr.).

Freiwillige Leistungen keine Mitgliedsbeiträge: Spenden, (verdeckte und offene) Einlagen und andere freiwilligen Leistungen sind keine Mitgliedsbeiträge (glA Roser in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1505; *Kümpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1795; offen gelassen in BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88, zu Mitgliedsbeiträgen und Eintrittsgeldern eines Kleingartenvereins). Bei Genossenschaften sind Eintrittsgelder iSd. § 7 Nr. 1 GenG als Mitgliedsbeitrag anzusehen.

Leistungen von Nichtmitgliedern fallen nicht unter Abs. 5, weil sie schon begrifflich keine Mitgliedsbeiträge sind (glA *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 5 Rz. 7 [6/2009]).

Mittelbare Vorteile keine Mitgliedsbeiträge: Nicht unter Abs. 5 fallen Einnahmen der Personenvereinigung, die nur mittelbar aus Beiträgen stammen, etwa die aus einer Anlage der Mitgliedsbeiträge erzielten Zinsen (glA *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 5 Rz. 8 [10/2020]; *Kümpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1796; *Olbing/Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 476).

Vermischung von Beiträgen: Dienen Beiträge sowohl der Förderung des Satzungszwecks als auch als Entgelt für Leistungen, ist eine Aufteilung im Schätzungswege erforderlich, soweit ein etwaiges Leistungsentgelt nicht lediglich als geringfügig angesehen werden muss (FG Münster v. 16.4.1999 – 9 K 599/96 K, G, U, F, EFG 1999, 729, rkr.; FG Düss. v. 8.5.2017 – 6 K 1221/15 K, juris, rkr.). Die FinVerw. nimmt pauschalierte Leistungsentgelte an bei:

- Haus- und Grundeigentümervereinen sowie Mietervereinen iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (R 43 Abs. 1 KStR 2008),
- Obst- und Gartenbauvereinen iHv. 20 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 1 KStR 2015),
- Tierzuchtvereinen iHv. 50 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 3 KStR 2015),
- Fremdenverkehrsvereinen iHv. 25 % der Beitragseinnahmen (R 8.13 Abs. 5 Satz 4 KStR 2015).

Demgegenüber enthalten die Beiträge von Kleingärtner- und Siedlervereinen regelmäßig keine Entgelte für Leistungen und werden daher von der FinVerw. ohne Weiteres als in voller Höhe stfrei behandelt (R 8.13 Abs. 2 KStR 2015).

Einstweilen frei.

516–517

b) Erhebung von Mitgliedern aufgrund der Satzung

518

Die StBefreiung des Abs. 5 gilt nur für solche Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ nach der Satzung zu entrichten haben.

Satzung als Rechtsgrund: Mitgliederbeiträge iSd. Abs. 5 müssen eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen (R 42 Abs. 2 Satz 2 KStR 2008; FG Münster v. 24.6.2020 – 13 K 2480/16 K,G, EFG 2020, 1444, rkr.):

- Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliedsbeiträge.
- Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
- Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.

Erhebung aufgrund der Mitgliedereigenschaft: Die sachliche StBefreiung des Abs. 5 erfasst nur Beiträge, die von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden; sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. Der Beurteilung als „echter“ Mitgliedsbeitrag steht es zB entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme von Leistungen durch die Mitglieder abhängt (R 8.11 Abs. 1 Satz 2, 3 KStR 2015).

► **Maßstab der Uneigennützigkeit:** „Echte“ Mitgliedsbeiträge iSd. Abs. 5 müssen gleichwohl – aus Sicht des Mitglieds – nicht in vollem Umfang uneigennützig erbracht werden; sie liegen auch dann vor, wenn das Mitglied durch die Zahlung seines Beitrags allg. das Recht erwirbt, Anlagen des Vereins zu nutzen oder dessen Leistungen in Anspruch zu nehmen (vgl. FG Nürnberg v. 23.4.1991 – II 21/87, EFG 1991, 768, rkr., zu Beiträgen für die Benutzung der Sportvereinsanlagen; Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1798; Krämer in DPM, § 8 Abs. 5 Rz. 14 [10/2020]).

519–520 Einstweilen frei.

2. Rechtsfolge des Abs. 5

521 a) Steuerbefreiung der echten Mitgliedsbeiträge

Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben, bleiben nach Abs. 5 bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt kstpfl. Personenvereinigungen außer Ansatz.

Bei nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den stpfl. Einkünften (R 8.11 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015).

Eine korrespondierende Nichtabziehbarkeit der Beiträge aufseiten der Mitglieder ist nicht Voraussetzung für die Gewährung der StBefreiung nach Abs. 5. Ob das Mitglied die Beiträge als BA oder WK (zB bei Beiträgen an einen Berufsverband) oder nach § 10b EStG als Sonderausgabe steuermindernd geltend machen kann, bleibt für die Anwendung des Abs. 5 außer Betracht (glA Krämer in DPM, § 8 Abs. 5 Rz. 10 [10/2020]).

Steuerpflichtig sind dagegen die sog. unechten Mitgliedsbeiträge (s. Anm. 515). Insbesondere bei kleineren Vereinen, die in geringerem Umfang solche unechten Beiträge beziehen und keine nennenswerten sonstigen stpfl. Einnahmen haben, dürfte regelmäßig der Freibetrag gem. § 24 einer Festsetzung von KSt entgegenstehen (vgl. Schlegel, NWB 2017, 3139).

522 b) Berücksichtigung von Aufwand

Ausgaben, die mit streifen „echten“ Mitgliedsbeiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen die stpfl. Einkünfte der Personenvereinigung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 3c Abs. 1 Halbs. 1 EStG nicht mindern (BFH

v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88; s. auch BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277; R 42 Abs. 2 Sätze 3 f. KStR 2008; aA *Schnitger/Lebhart* in *Schnitger/Fehrenbacher*, § 8 Rz. 808, die echte Mitgliedsbeiträge als nicht stbare Einlagen qualifizieren, für die das Abzugsverbot des § 3c EStG nicht gilt).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen ist allerdings nur anzunehmen, wenn die Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dagegen reicht die bloße Finanzierung von Aufwendungen durch stfreie Einnahmen nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu begründen (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88).

Im Falle einer Vermischung von Beiträgen und der dadurch erforderlichen schätzweisen Aufteilung der Mitgliederbeiträge in einen nach Abs. 5 stfreien und einen stpfl. Beitragsteil sind auch die mit den (Gesamt-)Beiträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben im Schätzwege aufzuteilen (*Kümpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1807; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 5 Rz. 22 [10/2020]).

Einstweilen frei.

523–524

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

I. Einordnung des Abs. 6

1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 6

525

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

Bedeutung: Die Bedeutung des Abs. 6 für die Praxis ist vergleichsweise gering, da seine Anwendung nur bestimmte stbefreite und beschränkt stpfl. Körperschaften betrifft (glA *Kümpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1810; *Schulte* in *Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 528).

Einstweilen frei.

526–527

2. Geltungsbereich des Abs. 6

528

Sachlicher Geltungsbereich: Die Regelung in Abs. 6 schließt einen Abzug von Aufwand (nur) im Falle eines StAbzugs mit Abgeltungswirkung aus, wie dies insbes. bei Kapitalerträgen der Fall ist. Der BA- und WK-Abzug ist nicht ausgeschlossen, wenn ein Veranlagungsverfahren durchzuführen ist (glA *Kümpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1814; *Roser* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1510).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für steuerabzugspflichtige Einkünfte (s. § 5 Abs. 2 Nr. 1) von

- nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen;
- nach § 2 Nr. 1 beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland;
- nach § 2 Nr. 2 beschränkt stpfl. jPÖR.

Einstweilen frei.

529

II. Abzugsverbot für Aufwand im Zusammenhang mit steuerabzugspflichtigen Einkünften

530 1. Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen

Die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 enthält eine Einschränkung des Umfangs der in § 5 Abs. Abs. 1 geregelten StBefreiungen, wonach diese nicht für inländ. Einkünfte gelten, die dem StAbzug unterliegen. Ein von den steuerabzugspflichtigen Einkünften vorgenommener StAbzug bleibt grds. bestehen. Steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen werden durch die Regelung in § 5 Abs. 2 Nr. 1 hinsichtlich ihrer steuerabzugspflichtigen Einkünfte den nicht unbeschränkt KStpfl., die nach § 2 Nr. 2 mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften beschränkt stpfl. sind, gleichgestellt (s. § 5 Anm. 501).

Kreis der steuerabzugspflichtigen Einkünfte: Als inländ. Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, kommen in Betracht:

- ▶ *Inländische Kapitalerträge von nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen*, bei denen nach §§ 5 Abs. 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1, 32 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 43 EStG ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist.
- ▶ *Inländische Einkünfte iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2* (sog. Wertpapierleihe; s. § 2 Anm. 115 ff.) von nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen.
- ▶ *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 1 beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland*, bei denen die KSt durch den StAbzug abgegolten ist (§ 32 Abs. 1 Nr. 2; s. § 32 Anm. 13 ff.).
- ▶ *Inländische Einkünfte von nach § 2 Nr. 2 beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts*, bei denen ein KapErtrStAbzug vorzunehmen ist, sowie Einkünfte solcher Körperschaften iSd. § 32 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1.

531 2. Abzugsverbot für Aufwand

Keine Berücksichtigung von Aufwand im Steuerabzugsverfahren: Besteht das kstl. Einkommen ausschließlich aus Einkünften, von denen die Steuer lediglich im Wege des abgeltenden StAbzugs erhoben wird, ist eine Berücksichtigung von BA oder WK nicht zulässig, da Abzugssteuern an den Ertrag (dh. die Einnahmen) ohne weitere Berücksichtigung von Abzügen anknüpfen (vgl. §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 2 Satz 1 EStG; glA Krämer in DPM, § 8 Abs. 6 Rz. 1 [10/2020]).

- ▶ *Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen Grundfreiheiten*, insbes. gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; s. auch EuGH v. 12.6.2003 – C 234/01 – Gerritse, BStBl. II 2003, 859), enthält § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 ein Veranlagungswahlrecht für beschränkt stpfl. Körperschaften (§ 2 Nr. 1) sowie europäische Gesellschaften und Genossenschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets von EU und EWR.

Berücksichtigung von Aufwand im Veranlagungsverfahren: Abs. 6 ist nicht anzuwenden, wenn die abzugspflichtigen Einkünfte in ein Veranlagungsverfahren einbezogen werden; dies ist zB der Fall, wenn

- während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflicht bestanden hat und die während der beschränkten StPflicht erzielten Einkünfte, die

dem StAbzug unterlagen, in eine Veranlagung zur unbeschränkten KStPflicht einbezogen werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 1);

- nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung der StAbzug keine Abgeltungswirkung entfaltet (s. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. §§ 50a Abs. 7 Satz 4 EStG; s. § 50a EStG Anm. 210);
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf ein Erstattungsverfahren beim BZSt. nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung mit Blick auf die Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 7 EStG aF entfällt;
- die Abgeltungswirkung wegen der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 entfällt.

Einstweilen frei.

532–538

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

Schrifttum zu Abs. 7 bis 9: *Hölzer*, Verdeckte Gewinnausschüttung durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, DB 2003, 2090; *Wallenhorst*, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, DStZ 2004, 711; *Ellerich/Schulte*, Ausübung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten durch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand am Maßstab der §§ 42 AO, 8 Abs. 3 KStG, DB 2005, 1138; *Kalwarowsky*, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 2005, 2260; *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Tätigkeiten von Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 1705; *Kalwarowsky*, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Frankfurt 2006; *Kalwarowsky/Pinkos*, Nochmals: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 1809; *Leippe*, Besteuerung strukturell dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art, ZKF 2006, 154; *Hüttemann*, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, 1603; *Hüttemann*, Abschied vom kommunalen Querverbund, DB 2007, 2508; *Leippe*, Dauerdefizitäre Betätigungen von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2008, 33; *Bracksiek*, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; *Fiaid/Klaiber*, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; *Geisselmeier/Bargenda*, Dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaften im Spannungsverhältnis von Gesellschafts- und Steuerrecht, DStR 2009, 1333; *Hüttemann*, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, DB 2009, 2629; *Leippe*, Der kommunale steuerliche Querverbund im Jahressteuergesetz 2009, ZKF 2009, 81; *Leippe/Baldauf*, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; *Schiffers*, Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbH-StB 2009, 67; *Weitemeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1; *Hüttemann*, Steuerfragen bei kommunalen Beteiligungen, VBlBW 2010, 17; *Kirchhof*, Steuerlicher Querverbund – Entwarnung für Tracking-Stock-Strukturen, DStR 2010, 1659; *Korn/Strahl*, Neue Verwaltungsanweisungen aus Beratersicht, KöSDI 2010, 16801; *Leippe*, Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106; *Maier*, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; *Meier*, Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG, FR 2010, 168; *Pinkos*, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96; *Roth*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009), Der Gemeindehaushalt 2010, 14; *Schiffers*, BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen

Querverbund nach dem JStG 2009 – Übergangsregelung, DStZ 2010, 119; *Strahl*, Wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.11.2009, DStR 2010, 193; *Westermann/Prechtel*, Der steuerliche Querverbund – das BMF-Schreiben vom 12. November 2009 und Kernpunkte der Neuregelung, KStZ 2010, 149; *Leippe*, Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung, DStZ 2011, 369 und 401; *Lock*, Zur Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG im Falle der Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften, ZKF 2011, 125; *Eversberg*, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger, DStZ 2012, 278; *Baldauff/Bürstinghaus*, Steuerliche Sichtweise der Finanzverwaltung bei der Beseitigung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen durch kommunale Entsorgungsträger, DStZ 2015, 154; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Aktuelle Praxishinweise, BB 2015, 1500; *Märtens*, Dauerverlustbetriebe im kommunalen Querverbund – Unterliegt die gesetzliche Regelung dem unionsrechtlichen Durchführungsverbot für neue Beihilfen, in Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, München 2016, 279; *Schiffers*, BMF-Schreiben vom 21.6.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, DStZ 2017, 600; *Fiand*, Das BMF-Schreiben vom 21.6.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person der öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Mitunternehmenshaftung im Spiegel der praktischen Anwendung, KStZ 2018, 181; *Schiffers*, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im steuerlichen Querverbund, Breitbandausbau, Beteiligung an PersGes und Kapitalertragsteuer bei Regiebetrieben, DStZ 2019, 79; *Frenz*, Kommunalen Querverbund – beihilferechtliche Fragen, DStZ 2020, 873; *Hölzer*, Kommunalen Querverbund: Spartenrechnung, Gleichartigkeit von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben und Beihilferecht, DB 2021, 2378; *Schiffers*, Aktuelles Ertragsteuerrecht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Einlagekonto und vGA, Anerkennung interner Darlehen zwischen Trägerkörperschaft und BgA, steuerlicher Querverbund, DStZ 2021, 28; *Schiffers*, Verpachtungs-Betriebe gewerblicher Art nach § 4 Abs. 4 KStG – Aktuelle Rechtsprechung, Risiken und Handlungsempfehlungen, DStZ 2021, 330; *Meier*, Neues vom steuerlichen Querverbund bei der Beteiligung mehrerer Kommunen, ZKF 2022, 10.

539 I. Einordnung des Abs. 7

1. Grundinformation zu Abs. 7

Rechtsfolgenausschluss bei bestimmten verdeckten Gewinnausschüttungen:

Unterhält ein BgA eine verlustbringende Tätigkeit im Interesse der Trägerkörperschaft, kann hierdurch eine vGA ausgelöst werden. Insoweit sind die BgA wie fiktive KapGes. und die jPöR wie deren Gesellschafter zu behandeln (vgl. RFH v. 25.7.1933, RStBl. 1933, 1060; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; BFH v. 12.1.2011 – I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194; H 4.1 „Allgemeines“ KStH 2015). Ebenso wie im Fall der mehrheitlichen Anteilseignerschaft einer KapGes. durch eine jPöR schließt Abs. 7 in diesen Fällen die Rechtsfolgen der sich nach Abs. 3 Satz 2 ergebenden vGA für bestimmte Dauerverlustgeschäfte aus. Damit bejaht der Gesetzeswortlaut zugleich, dass die Tatbestandsmerkmale iSd. Abs. 3 Satz 2 in diesen Fällen stets vorliegen.

Subventionsnorm: Die Regelung erfolgt damit nicht aus gesetzessystematischen Erwägungen, sondern mit der Zielsetzung der Privilegierung und damit finanziellen Förderung der dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand (BTDrucks. 16/10189, 69; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1400 [10/2019]). Nach der Gesetzesbegründung soll die bisherige Verwaltungspraxis möglichst exakt gesetzlich festgeschrieben werden, die Neuregelung wird vom Gesetzgeber als deklaratorische Fortführung der bisherigen Grundsätze und nicht als Rechtsänderung angesehen

(BTDrucks. 16/10189, 72; so auch *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1405, 1470 [10/2019]; eher krit. *Bracksiek*, FR 2009, 15; aA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043b, konstitutiv). 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; krit. zu dieser Begr. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043b). Die Auffassung, dass damit keine Rechtsänderung verbunden ist (so BTDrucks. 16/10189, 72), trifft im Hinblick auf Abs. 7 nicht zu (idS auch *Schiffers*, DStZ 2010, 119). Bereits durch die Übergangsfrist in § 34 Abs. 6 Satz 5 erkennt der Gesetzgeber an, dass die Besteuerungspraxis vor der Einf. des Abs. 7 vielfach nach abweichenden Grundsätzen erfolgte.

Zu den sich aus der Regelung ergebenden Auslegungsfragen hat die FinVerw. (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303; mit Änderungen durch BMF v. 15.12.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10008:001, BStBl. I 2021, 2483) umfangreich Stellung genommen.

2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 7

a) Rechtsentwicklung

540

Fehlende Gesetzesregelung: Vor dem JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) existierte keine Gesetzesregelung zur stl. Behandlung von Dauerverlust-BgA und Zusammenfassung dieser mit anderen gewinnträchtigen BgA. Basierend auf der sachlichen StPflcht der gewinnlosen BgA aus § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 und der BFH-Rspr. zur Möglichkeit der Zusammenfassung mit anderen BgA war das Vorhandensein eines negativen zvE bei Dauerverlust-BgA allg. anerkannt (BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240, mit Verweis auf BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166, zur engen (technisch) wirtschaftlichen Verflechtung; BFH v. 8.11.1989 – I R 287/85, BStBl. II 1990, 242, zur Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben). Basierend auf der Behandlung des BgA als fiktive KapGes. galten die gleichen Grundsätze nach Verwaltungsauffassung auch bei KapGes. mit mehrheitlichem Anteilsbesitz von jPöR.

Anwendung der Segelyachtrechtsprechung des BFH auf Betriebe gewerblicher Art: Die Unterhaltung eines Dauerverlustgeschäfts im Gesellschafterinteresse durch eine KapGes. führt mangels außerbetrieblicher Sphäre zur Annahme von vGA in Gestalt verhinderter Vermögensmehrungen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190; BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538). Hieraus resultiert die Folgefrage, ob diese Grundsätze bei Eigengesellschaften der öffentlichen Hand und BgA allg. anzuwenden sind. Bereits mit Gerichtsbescheid des BFH v. 11.6.1996 (BFH v. 11.6.1996 – I R 100/95, nv.) vertrat dieser zur Frage der Erteilung einer sog. Dauerüberzahlungsbescheinigung erstmals die Ansicht, 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 in mehreren Folgeverfahren, ohne jeweils entscheidungserheblich zu sein (ua. in BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689; BFH 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; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 3-13 (4/2016); aus der Rspr. FG Düss. v. 10.7.2003 – 10 K 2561/00 G, EFG 2003, 1408, rkr.; FG Düss. v. 22.6.2006 – 15 K 2567/03 BB, EFG 2006, 1769, rkr.; FG Düss. v. 30.11.2006 – 15 K 637/04 F, EFG 2007, 435, rkr.

Nach OFD Hannover (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 jPöR und auch nicht im Bereich des Querverbands. Eine etwaige, dieser Handhabung widersprechende Vorgehensweise durch die FÄ sollte unverzüglich eingestellt werden.

Anwendung der Segelyachtrechtsprechung des BFH auf Eigengesellschaften: Erstmals mit Ur. v. 22.8.2007 (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) entschied der BFH zu einer dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaft, dass die Unterhaltung eines Bäderbetriebs ohne Verlustausgleich zur Annahme einer vGA führe; ob sich die vGA in Höhe des Dauerverlusts zusätzlich noch um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöhe, hatte der BFH wegen des sog. Verböserungsverbots dahinstehen lassen.

Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung: Da die Anwendung der Urteilsgrundsätze über den entschiedenen Fall hinaus mangels Möglichkeit zur Verlustsaldierung im Rahmen des Querverbands zu erheblichen stl. Mehrbelastungen der jPöR geführt hätte, reagierte die FinVerw. mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.12.2007 – IV B 7 - S 2706/07/0011, BStBl. I 2007, 905). Vorbehaltlich einer gesetzlichen Neuregelung waren danach die Grundsätze dieses Ur. für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft (zB GmbH) oder in vergleichbaren Gestaltungen (zB Organschaften) nicht allg. anzuwenden, wenn diese auch in einem BgA hätten zusammengefasst werden können. 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 Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055). Noch deutlicher hatte das BayLfSt. in seiner 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.

Gesetzesregelung: 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 BRats (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 privi-

legierten 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 BRats erfolgte am 19.12.2008, sodass das JStG 2009 zum 1.1. 2009 in Kraft treten konnte.

b) Zeitlicher Geltungsbereich

541

Grundsatz: Die Neuregelungen in Abs. 7 gelten grds. ab VZ 2009, finden aber auch auf vor dem Jahr 2009 liegende VZ Anwendung (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 4 idF des AIFM-StAnpG). Dieser Norm kommt echte Rückwirkung für die Betriebe zu (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1872); da sie grds. begünstigend wirkt, ist sie verfassungsrechtl. unbedenklich (Anm. 544; so auch *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2836).

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 idF des AIFM-StAnpG), sodass im Erg. Bestandsschutz bis 2011 gewährt wird (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1104 [1/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1872). Der Begriff der „anderen Grundsätze“ wird im Gesetz nicht näher definiert. Die Folgen der Übergangsregelung werden von Rspr. und FinVerw. unterschiedlich interpretiert.

- **Rechtsprechung:** Nach der Rspr. des BFH ist die Übergangsregelung auch dann anzuwenden, wenn die bisherige Handhabung den Verwaltungsgrundsätzen widersprach (BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545, Rz. 12; BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 40 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]). Soweit das FG Meckl.-Vorp. die Rückwirkung in Fällen einer der Verwaltungsauffassung widersprechender Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben verneint hat (FG Meckl.-Vorp. v. 22.6.2016 – 3 K 199/13, Versorgungswirtschaft 2017, 22), teilt der BFH diese Auffassung ausdrücklich nicht, weil sich hierfür aus dem Gesetzeswortlaut der Sätze 4 und 5 kein Anhaltspunkt ergibt. Bei der Übergangsregelung handelt es sich vielmehr um eine Vertrauensschutzregelung zugunsten der Fälle, in denen die FinVerw. vor dem 18.6.2008 Dauerverluste nach Grundsätzen anerkannt habe, die nicht den Anforderungen des § 8 Abs. 7 KStG nF genügen würden (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 41 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]). Ist die Übergangsregelung nach § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des AIFM-StAnpG wegen Anwendung anderer Grundsätze bis einschließlich 2011 anwendbar, so suspendiert dies auch die Spartenrechnung aus § 8 Abs. 9 KStG für diese VZ (BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545, Rz. 12). Nach Auffassung des Sächs. FG liegt in dem fehlenden Gleichlauf der Anwendungsregelungen zu Abs. 7 (bereits vor 2009) und Abs. 9 (ab 2009) ein „Missgeschick des Gesetzgebers“ vor, welches angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht durch eine einschränkende Auslegung der Rückwirkungsregelung nach Sinn und Zweck korrigiert werden kann (Sächs. FG v. 7.7.2020 – 8 K 1455/16, EFG 2021, 231, Az. BFH I R 31/21). Soweit der BFH (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 44 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]) hier eine nicht durch Analogie zu schließende

Regelungslücke bejaht, war dies im Urteilsfall nicht entscheidungstragend. Die Übergangsregelung ist hingegen nicht anzuwenden, wenn in der Vergangenheit unzutreffend ein BgA angenommen wurde, obwohl die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 nicht vorlagen (Nds. FG v. 20.3.2020 – 6 K 18/17, EFG 2020, 1870, Az. BFH I R 19/20).

- *Form der „Anwendung anderer Grundsätze“:* Für die Anwendung der Übergangsregelung ist es ausreichend, wenn in einer vor dem 18.6.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses zum JStG 2009) durchgeführten StFestsetzung die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen wurden (BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545, Rz. 12) oder eine diesbezügliche verbindliche Auskunft erteilt wurde (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 50; zur Ausnahme bei wesentlicher Änderung des zugrunde liegenden Sachverhalts vgl. BFH v. 16.12.2020 – I R 41/17, BStBl. II 2021, 872). Die StFestsetzung zumindest für ein Altjahr muss bestandskräftig sein. Entscheidend ist, dass vor dem 18.6.2008 eine StFestsetzung für einen vergangenen VZ vorlag, in der die Dauerverlustgeschäfte abweichend von den Rechtsfolgen des Abs. 7 nF behandelt wurden. Soweit der BFH (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347) eine Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als ausreichend angedeutet hat, war dies im Urteilsfall nicht entscheidungstragend und wurde im Urte. v. 19.3.2019 (BFH v. 19.3.2019 – I R 66/16, BFH/NV 2019, 1360) so auch nicht von ihm angewendet. Im Urteilsfall nahm die Bp. ab dem ersten Jahr der Verpachtung eines Badebetriebs durch eine Eigengesellschaft eine vGA an, was das Vorliegen einer StFestsetzung unter dem VdN für diesen VZ idR voraussetzt.
- *Wirkung der Übergangsregelung:* 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 begünstigten Dauerverlustgeschäfte nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 fällt (zB Wirtschaftsförderung). Als weitere Folge sind die bis VZ 2011 festgestellten Verlustvorträge auch in den folgenden VZ nach Maßgabe des § 10d EStG bzw. § 8c nutzbar (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 56). Weiterhin ist die Übergangsregelung einschlägig bei einer KapGes., bei der die Stimmrechtsverhältnisse und/oder die Verlusttragsregelungen nicht den Vorgaben des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 entsprechen, dh. die KapGes. die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bisher nicht erfüllt hat (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 57). 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 idF des AIFM-StAnpG nicht mehr in Anspruch nehmen (§ 34 Abs. 6 Satz 6 idF des AIFM-StAnpG). Die Übergangsregelung suspendiert dann auch die Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG (BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545, Rz. 12).
- *Verwaltungsauffassung:* Unter die Übergangsregelung fallen nach Verwaltungsauffassung hingegen nur die Fälle, deren Behandlung den früheren Rechtsprechungs- und Verwaltungsgrundsätzen entsprach, die bisherige Handhabung also zugunsten des Stpfl. von der Regelung des Abs. 7 abweicht (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 54; Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 70 [2/2020]; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1104

[1/2018] unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung). In allen anderen Fällen waren damit die Rechtsfolgen einer vGA zu ziehen. Dies hatte zur Folge, dass schon ein geringfügiger Gewinn einer kommunalen KapGes. oder eines kommunalen Organkreises aus einer nicht querverbundfähigen Tätigkeit dazu führt, dass dem ggf. gegenüberstehende erhebliche Verluste aus anderen Tätigkeiten als vGA anzusehen waren (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 53) und diesbezügliche Verlustvorträge nicht entstanden. Die OFD Rheinland und Münster (OFD Rheinland und Münster v. 21.12.2011, ZKF 2012, Heft 2 Magazin VIII) haben – als Reaktion auf die an der bisherigen Ansicht geäußerten Kritik – den Stpfl. auf Antrag die Möglichkeit eingeräumt, in Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinntätigkeiten und begünstigten Dauerverlustgeschäften in einer Eigengesellschaft einer jPöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (zB Organschaft) in VZ vor 2009 auf die Ergebnisverrechnung zu verzichten, ohne dass gleichzeitig eine vGA angenommen wird. Die Gewährung dieser Möglichkeit ist bestätigt worden (OFD NRW v. 7.1.2015, DB 2015, 279). Damit wird faktisch die Spartenrechnung auf VZ vor 2009 vorgezogen und damit bei fehlendem Querverbund vor 2009 die sog. Inselbesteuerung als zulässig erachtet (so auch *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1405 [10/2019]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1104 [1/2018]).

3. Bedeutung des Abs. 7 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

a) Rechtliche Bedeutung

542

Absicherung des steuerlichen Querverbands: § 8 Abs. 7–9 flankieren die durch das JStG 2009 eingeführte Regelung des § 4 Abs. 6 und stellen sicher, dass Verluste aus privilegierten Tätigkeiten mit Gewinnen aus bestimmten anderen Tätigkeiten saldiert werden können (sog. Subventionsvorschrift, vgl. BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 495). Während § 8 Abs. 7 rechtsformübergreifend die personellen und sachlichen Voraussetzungen für die Verlustbegünstigung regelt, begrenzt Abs. 8 die Verlustsaldierung im Fall der Trennung oder Zusammenfassung von BgA. Werden die Verlusttätigkeiten durch eine von der öffentlichen Hand beherrschte Eigengesellschaft ausgeübt, stellt Abs. 9 sicher, dass in dieser Rechtsform nicht in größerem Umfang Verluste verrechnet werden können als im Fall der Unterhaltung dieser Tätigkeiten im Rahmen von BgA.

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: Die Neuregelung des Abs. 7 ist seit ihrer Verabschiedung auf zT 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 StRechts (vgl. zu dieser krit. Würdigung *Heger*, FR 2009, 310; *Müller-Gattermann*, FR 2009, 314). Die Neuregelung des Abs. 7 im JStG 2009 weise nicht nur eine hohe Komplexität auf (so auch *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2784), sondern mit der gesetzlichen Verankerung des stl. Querverbands habe sich der Gesetzgeber auch in erheblichem Maße von den systematischen Grundla-

gen der Körperschaftbesteuerung öffentlicher Betriebe entfernt (so *Hüttemann*, FR 2009, 308). Nach *Krämer* (in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 40 [6/2020]) stehe der positiv zu würdigenden Schaffung von Rechtssicherheit die unsystematische Belastung des StRechts mit außersteuerlichen Erwägungen gegenüber. *Gosch* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043a, 1043h; ähnlich *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1404 [10/2019]; *Jürgens* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 5 Rz. 773) sehen in der Neufassung ein „Regelungsmonster“ und halten sie für prinzipiell systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig, lobbyistisch motiviert, streitanfällig und gleichheitsrechtl. bedenklich und sieht insoweit gute Chancen für private Mitbewerber im Rahmen einer Konkurrentenklage.

Stellungnahme: Diese Würdigung ist uE nur bedingt sachgerecht. Wie alle stl. Subventionsvorschriften durchbricht Abs. 7 das System der Einkommensermittlung und schafft insoweit ein partielles Sonderrecht. Ebenso wie Sonderregelungen zum Gemeinnützigkeitsrecht sind diese wegen Förderung der Allgemeinheit zu akzeptieren (vgl. Anm. 544). 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 wird (vgl. *Hüttemann*, FR 2009, 308; *Leippe/Baldauf*, DStZ 2009, 67). 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 allein wegen der dabei verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe auslegungsbedürftig und damit streitanfällig ist (so auch *Leippe*, ZKF 2009, 81; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043a). 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 beihilferechtlichen Erwägungen von Vorteil gewesen wäre (so auch *Leippe/Baldauf*, DStZ 2008, 568; *Leippe*, DStZ 2010, 106). Ebenso wäre denkbar gewesen, bereits das Vorliegen einer vGA in den in Abs. 7 Satz 1 genannten Fällen aus den in Satz 2 genannten Gründen zu negieren und die Anwendung der Abs. 8 und 9 auch zeitlich an die Anwendung des Abs. 7 zu koppeln (vgl. Anm. 544).

543 b) Wirtschaftliche Bedeutung

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. 552–557) ebenfalls diese Verrechnungsmöglichkeit. Konsequenz ist, dass es weder zu einer StPflcht infolge eines eventuellen Gewinnaufschlags kommt noch KapErtrSt anfällt, dh. insbes. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (für Eigengesellschaften: § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) nicht anzuwenden ist (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 23, 25). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass nicht privilegierte Dauerverlustgeschäfte KapErtrSt auslösen (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347). Für die nicht nach Abs. 7 Satz 2 begünstigten Tätigkeiten von Dauerverlust-BgA und -KapGes. führt die Regelung damit zu einer Mehrbelastung mit 15 % KapErtrSt zzgl. SolZ auf die Verluste, weil die FinVerw. vor der Neuregelung bei solitären Dauerverlusttätigkeiten die Rechtsfolgen einer vGA idR nicht gezogen

hat (vgl. BMF v. 7.12.2007 – IV B 7 - S 2706/07/0011, BStBl. I 2007, 905; OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055).

c) Vereinbarkeit mit Art. 3 GG

544

Zulässige Ungleichbehandlung: Der durch Abs. 7 geschaffene Rechtsfolgenausschluss der vGA kann eine Ungleichbehandlung gegenüber privaten Unternehmen begründen, die wegen der Anknüpfung an Gemeinwohlgründe und die damit verbundene Förderung der Allgemeinheit aber mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 45; ebenso *Geißelmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1829; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1106 [1/2018]; aA *Jürgens in Hiddien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 5 Rz. 773; krit. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043h).

Dabei ist zu berücksichtigen, dass BgA auch im Fall fehlender Einkunftserzielungsabsicht aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit der KStPflicht unterliegen. Anders als im Fall einer im Gesellschafterinteresse unterhaltenen Segelyacht (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFH/NV 1997, 190) entstehen die Dauerverluste eines BgA damit ohne willentliche Entsch. der Trägerkörperschaft. Eine „Verlagerung“ von Aufwendungen der Trägerkörperschaft als fiktive Gesellschafterin des BgA als fiktive KapGes. findet nicht statt.

Im Fall einer kommunalen Eigengesellschaft liegt zwar eine willentliche Entsch. zur Durchführung des Dauerverlustgeschäfts durch diese vor. Auch hier entstehen die Dauerverluste aber nicht aus „privaten“ Interessen der Gesellschafterin; sie selber segelt nicht, geht nicht schwimmen und nutzt den Verkehrsbetrieb nicht. In seinen bisherigen Entsch. zu Abs. 7 scheint der BFH davon auszugehen, dass die die Einrichtungen nutzenden Bürger nahestehende Personen sind, ohne dies explizit auszusprechen. Vielmehr folgt er dem Gesetzeswortlaut des Abs. 7 Satz 1, der die Rechtsfolgen ausschließt und damit den Tatbestand des Abs. 3 Satz 2 als erfüllt unterstellt, ohne dies zu hinterfragen (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 32).

Folgt man im Rahmen der verfassungsrechtl. Prüfung hingegen der von *Klein/Müller/Döpfer* (in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2791; ebenso *Bracksieck*, FR 2009, 15) vertretenen Lesart des Abs. 7, dass aus Dauerverlustgeschäften resultierende Verluste regelmäßig keine der vGA zugrunde liegende Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bilden, so kann Abs. 7 auch als Vorschrift zur Herstellung einer Gleichbehandlung angesehen werden. Auch die Gesetzesbegründung zu Art. 3 Nr. 4 Buchst. b JStG 2009 (BTDrucks. 16/10189, 69) geht davon aus, dass Abs. 7 die bisherigen Verwaltungsgrundsätze gesetzlich regelt, wonach der laufende Betriebsverlust nicht zu einer vGA führt. Nur bei jPöR stellt sich die Veranlassungsfrage gemeinwohlorientierter Verluste. Der Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 wäre in diesem Fall jedoch eindeutig „misslungen“, weil er nur die Rechtsfolgen der vGA negiert, nicht jedoch die vGA selbst.

Beispiel:

Eine bundesweit tätige Geschäftsbank in der Rechtsform einer börsennotierten AG ist Eigentümerin einer umfangreichen Kunstsammlung, die sie im Rahmen einer Dauerausstellung in den Räumlichkeiten der Zentrale der breiten Öffentlichkeit gegen nicht kostendeckendes Entgelt zur Schau stellt. Abwandlung 1: Trägerin der Bank ist eine jPöR. Abwandlung 2: Das einzige Geschäft der jPöR ist der Ausstellungsbetrieb.

Das Geschäft ist mit Dauerverlusten behaftet. Das Unterhalten einer Kunstaussstellung ist auch kein Hilfsgeschäft im zwingenden Zusammenhang mit der Haupttätigkeit. Eine vGA iSd. Abs. 3 Satz 2 ist nicht anzunehmen, auch wenn unter den Ausstellungsbesuchern Aktionäre oder diesen nahestehende Personen sind. Im Abwandlungsfall 1 (jPöR als Trägerin der Bank) kann aus Gründen der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG ebenfalls keine vGA angenommen werden. Im Abwandlungsfall 2 kann die Annahme einer vGA nicht mit der Veranlassung des Dauerverlustgeschäfts durch das Gesellschafterverhältnis begründet werden, weil insoweit der steuerrelevante Sachverhalt (Ausstellungsbetrieb gegen nicht kostendeckendes Entgelt) im Wesentlichen gleich ist mit dem in den anderen Fällen.

545 d) Vereinbarkeit mit dem Europarecht

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 StRechts widerspreche. Dass kommunale Defizitärbetriebe bevorzugt werden, dürfte unstrittig sein; die „Ungleichbehandlung“ bedingt jedoch nicht zwangsläufig eine unzulässige Beihilfe. Eine solche liegt nur vor, wenn durch eine selektive Maßnahme dem Begünstigten ein Vorteil aus staatlichen Mitteln gewährt wird, der den Wettbewerb verzerrt und daher den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigt (Mitteilung 98/C 384/03 der Kommission, ABl. EU 1998 Nr. C 384, 3). Davon ausgenommen sind bereits vor der Gültigkeit des EG-Vertrags in dem jeweiligen Mitgliedsstaat bestehende Beihilfen (sog. Altbeihilfen; BFH v. 31.7.2013 – I R 82/12, BStBl. II 2015, 123, Rz. 34; BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68, Rz. 49). Schrifttum und Rspr. haben dies bisher sehr unterschiedlich beantwortet:

Unschädliche Altbeihilfe: *Weitermeyer*, FR 2009, 1; *Hüttemann*, DB 2009, 2629; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1405 (10/2018); *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2783; FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; Sächs. FG v. 9.12.2010 – 1 K 184/07, juris, Az. BFH I R 58/11, Urt. gegenstandslos nach Klagerücknahme im Revisionsverfahren, vgl. Mitteilung des Deutschen Städtetags v. 12.11.2013, DStZ 2013, 881.

Keine Verfälschung des Wettbewerbs: *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043a; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1832; FG Düss. v. 30.6.2017 – 6 K 1900/15 K, EFG 2017, 1370, aufgehoben durch BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545. Nach Auffassung des BFH werden kommunale Eigengesellschaften durch die mit dem Absehen vom Ansatz einer vGA geschaffene Verlustverrechnungsmöglichkeit finanziell gestärkt und potenziellen Wettbewerbern aus anderen Mitgliedstaaten der Markteintritt in Deutschland erschwert (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 59 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]).

Schädliche Neubeihilfe: *Märtens*, FS Gosch, 2016, 279; *Jürgens in Hidién/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 5 Rz. 788; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043a, 1043h; BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 74, erledigt durch Rücknahme der Revision, BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, juris; BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545, Rz. 17; *Frenz*, DStZ 2020, 873.

Stellungnahme: In der Gesamtbetrachtung überwiegen uE die Argumente gegen eine unzulässige Beihilfe:

- **Kein selektiver Vorteil:** Der Gesetzeswortlaut des Abs. 7 Satz 1 schließt zwar nur die Rechtsfolgen einer vGA aus und bejaht damit inzident das Vorliegen einer vGA. Für die Beurteilung der beihilferechtl. Maßnahme ist aber eine selektive Abweichung vom Referenzsystem erforderlich. Anders als vom BFH im Vorla-

gebeschluss I R 18/19 (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440) ausgeführt ist die Einkommenskorrektur nach Abs. 3 Satz 2 jedoch nicht das Referenzsystem. Im KStG sind grds. alle Verluste einer Körperschaft im Entstehungsjahr vollumfänglich verrechenbar (Grundsystem). Hiervon schafft Abs. 3 Satz 2 im Fall der gesellschaftsrechtl. veranlassten Verluste eine Ausnahme, die wiederum durch Abs. 7 als Rückausnahme suspendiert wird und damit für die in Abs. 7 genannten Fälle wieder das Grundsystem herstellt. Vergleichbar hatte der EUGH in seinem Urt. zu § 8c Abs. 1a entschieden, dass die Sanierungsklausel als Rückausnahme zum Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 keine Beihilfe darstelle, weil sie das Grundsystem der Verlustnutzung im KStG wiederherstellt (EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – Heitkamp Bauholding, DB 2018, 1639).

- *Keine Verzerrung des Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten:* Betreibt ein ausländ. Wettbewerber ein Dauerverlustgeschäft im Inland, so stellt sich die Frage nach einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Verluste und damit einer vGA uE nicht. Der Rspr. des BFH liegt der Gedanke zugrunde, die Übernahme eines Dauerverlustgeschäfts durch eine Eigengesellschaft sei „(stets) als vGA zu beurteilen“ (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 74 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]), weil die Verluste im Interesse der Trägerkörperschaft auf die Gesellschaft verlagert würden, im Grunde aber durch die „Aufgaben der Daseinsvorsorge“ selbst von der Trägerkörperschaft zu finanzieren seien. Nutznießer der nicht kostendeckend unterhaltenen Leistungen sind die Bürger im jeweiligen Tätigkeitsgebiet als „nahestehende“ Personen der Trägerkörperschaft.

Unterhielte jedoch ein ausländischer Wettbewerber ein solches Dauerverlustgeschäft im Inland, so unterfiele er uE entweder wegen der mehrheitlichen Gesellschafterstellung einer jPöR ebenfalls § 8 Abs. 7 oder wäre die Frage nach einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung und damit einer vGA dem Grunde nach zu verneinen. Bei dem ausländischen Wettbewerber kann nicht davon ausgegangen werden, er unterhalte das Dauerverlustgeschäft im Inland, um den Bürgern im Tätigkeitsgebiet als „nahestehende“ Personen einen Vorteil zukommen zu lassen. Mangels Vorteilszuwendung an die Gesellschafter des ausländischen Wettbewerbers oder diesen nahestehende Personen wäre das Vorliegen einer vGA iSd. Abs. 2 Satz 3 aus den im Inland unterhaltenen Dauerverlustgeschäften idR nicht zu bejahen. Im Vergleich zu inländ. jPöR bzw. deren Eigengesellschaften stellt Abs. 7 damit eine Wettbewerbsgleichheit gerade wieder her, weil nur bei diesen die Frage der gesellschaftsrechtl. Veranlassung von Verlusten der Daseinsvorsorge aufgeworfen wird. Bei Betrachtung eines potentiellen Wettbewerbers im gewinnträchtigen Versorgungsbereich stellt sich die Frage einer vGA wegen eines gleichzeitig unterhaltenen inländ. Dauerverlustgeschäfts ebenfalls nicht. Mangels Anwendung von Abs. 3 Satz 2 (keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Verluste) und Abs. 7 unterliegt der private Wettbewerber nicht den Beschränkungen des Abs. 9 und wäre damit uE ggf. besser gestellt als eine inländ. jPöR.

- *Stärkung des Versorgungsbereichs:* Der die Wettbewerbsverzerrung bejahenden Rspr. des BFH liegt zudem der Gedanke zugrunde, die Verlustsaldierung stärke auch den Versorgungsbereich (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 59 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]), weil die durch die Saldierung eintretende Steuerersparnis auch zur Preisgestaltung im Versorgungsbereich und damit zu Wettbewerbsnachteilen von Wettbewerbern aus dem Unionsgebiet genutzt werden könnte. Dabei

berücksichtigt der BFH uE jedoch nicht, dass die durch die Verlustsaldierung eintretende Steuerersparnis bei wirtschaftlicher Betrachtung nur zur Minderung des Dauerverlustes führt, der überwiegende Rest des Verlustes aber von der Eigengesellschaft selbst aus den Gewinntätigkeiten zu finanzieren ist.

Beispiel:

Der Versorgungsbereich Strom der Eigengesellschaft und des EU-Wettbewerbers erzielen bei gleichen Preisen einen Gewinn von 100 vor Steuern. Die Eigengesellschaft unterhält zudem einen Bäderbetrieb mit technisch wirtschaftlicher Verflechtung zum Strombetrieb, der einen Verlust von 20 vor Steuern erzielt.

Rein rechnerisch ergibt sich bei der Eigengesellschaft nach Verlustsaldierung ein Restgewinn von 80, der zu einer Steuerbelastung (30 %) von 24 führt. Der nach Steuern verbleibende Gewinn beträgt demnach 56. Der Wettbewerber erzielt einen Gewinn von 100 und trägt eine Steuerbelastung von 30, was einen verbleibenden Gewinn von 70 ergibt. Der Wettbewerber hat damit einen höheren Gewinn von 14 (= Verlust nach Steuerersparnis) gegenüber der Eigengesellschaft und damit einen größeren Vorteil als den der Steuerersparnis der Eigengesellschaft von 6.

- *Altbeihilfe für Betriebe gewerblicher Art:* Vor dem für die Beurteilung als Altbeihilfe maßgeblichen Stichtag 1.1.1958 existierte keine gesetzliche Regelung zur Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben der öffentlichen Hand. Die Rspr. vor dem 1.1.1958 erkannte die Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben bzw. Versorgungs- und Verkehrsbetrieben an (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 267, Wasser- und Elektrizitätswerk; RFH v. 20.7.1943, RFHE 54, 541, Gas- und Wasserwerk; BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 366, Versorgungs- und Verkehrsbetriebe). Der BFH hatte mit UrT. v. 20.3.1956 (BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 366) die Zusammenfassung eines kombinierten Versorgungs- und Verkehrsbetriebs mit einem Bäderbetrieb mangels enger innerer wirtschaftlicher Verbindung im Urteilsfall noch abgelehnt, jedoch die Kriterien für ein zulässige Zusammenfassung mit der Folge der Ergebnissaldierung konkretisiert. Die Zusammenfassung zu einem einheitlichen Betrieb müsse hiernach aus rein sachlichen Gründen zur besseren wirtschaftlichen Gestaltung zweckmäßig und wünschenswert sein. Lieferbeziehungen und die Verwendung gemeinsamen Personals waren dafür nicht ausreichend. Verwaltungsanweisungen in Form der KStR forderten einen „wirklichen inneren Zusammenhang“ zwischen den Betrieben, ohne die dafür zu erfüllen den Kriterien genau zu nennen (Abschn. 9 Abs. 1 KStR 1950, Abschn. 8 Abs. 1 KStR 1955). Das Kriterium einer „engen wechselseitigen technisch wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht“ wurden erst mit Beschl. des GrS (BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240) näher formuliert, wobei der GrS ausdrücklich Bezug nimmt auf BFH v. 20.3.1956 (BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 366). Für die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben bzw. von Versorgungs- und Bäderbetrieben existierte damit eine Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis vor der Gültigkeit des EG-Vertrags in der Bundesrepublik Deutschland ab 1.1.1958, sodass im Grundsatz eine Altbeihilfe vorliegt. Es ist nicht erkennbar, dass die Verkehrs- bzw. Bäderbetriebe in den Urteilsfällen keine Dauerverluste erzielten. Die erst durch die Entsch. des GrS geprägte Formulierung der wechselseitig engen technisch wirtschaftlichen Verflechtung präzisiert danach nur die über die Lieferbeziehung hinausgehende innere wirtschaftliche Verbindung, ohne diese neu zu definieren. Nach Auffassung des BFH hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung des steuerlichen Querverbands durch das JStG 2009 jedoch rückwirkend eine

von der bisherigen Rechtslage (Dauerverluste lösen die Rechtsfolgen einer vGA aus) abweichende Regelung und damit eine neue Beihilfe geschaffen (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 74 [gegenstandslos durch Revisionsrücknahme, vgl. BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.]).

- *Eventuell keine Altbeihilfe für Kapitalgesellschaften:* Aus dem Gedanken des BgA als fiktive KapGes. (vgl. BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459) kann zwar eine Übertragbarkeit der Zusammenfassungsgrundsätze von BgA auf Eigengesellschaften abgeleitet werden. Vor der Gültigkeit des EG-Vertrags ab 1.1.1958 existierte jedoch keine Rspr. oder Verwaltungsanweisung zur Ergebnissaldierung von Dauerverlusten mit Gewinnen in Eigengesellschaften (Märtens, FS Gosch, 2016, 279 [289]). Im Rahmen der Beihilfeprüfung ist zudem zu berücksichtigen, dass der Wortlaut von Abs. 7 für Jahre vor 2009 eine Besserstellung gegenüber der vor dem JStG 2009 geltenden Besteuerungspraxis für die Fälle begründet, in denen die Dauerverluste aus Bädertätigkeiten mangels technisch wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht nicht mit Versorgungsgewinnen hätten saldiert werden können. Für diese Fälle schließt die in § 34 Abs. 6 Satz 4 angeordnete rückwirkende Anwendung des Abs. 7 die Rechtsfolgen einer vGA für die Bäderverluste aus. Die eine nach § 4 Abs. 6 Satz 1 unzulässige Zusammenfassung bei KapGes. flankierende Vorschrift zur Spartenrechnung in § 8 Abs. 9 ist hingegen erst ab 2009 anwendbar (§ 34 Abs. 6 Satz 9). Dass dieses legislative Missgeschick mangels willentlicher Entsch. des Gesetzgebers keine Beihilfe darstellen kann, überzeugt nicht (so aber Sächs. FG v. 7.7.2020 – 8 K 1455/16, juris, Az. BFH I R 31/20). Zumindest für die mangels Gleichlaufs der erstmaligen Anwendung von Abs. 7 und Abs. 9 eingetretenen Fälle der Besserstellung gegenüber der früheren Besteuerungspraxis im Rahmen der Übergangsregelung (Besteuerungszeiträume vor 2011) dürfte eine neue Beihilfe dem Grunde nach zu bejahen sein.

Klärung vor dem EuGH abgewendet: Mit Beschluss v. 13.3.2019 (BFH v. 19.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440) hat der BFH die Rechtsfrage, ob § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 eine unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallende Beihilfe darstellt, dem EuGH zur Entsch. vorgelegt. Im Vorlagebeschluss vertritt der I. Senat die Auffassung, die Vorschrift stelle eine sog. neue Beihilfe dar und falle daher nicht unter den Bestandsschutz des Art. 108 Abs. 1 AEUV, da die Vorschrift keine bereits zum 1.1.1958 bestehende Rechtslage weiterführe. Hätte der EuGH diese Auffassung bestätigt, wäre die Vorschrift bis zur Entsch. der Kommission über die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt unanwendbar gewesen. Hätte die Kommission die Beihilfe nicht genehmigt, wären alle durchgeführten Veranlagungen zu berichtigen und die Beihilfe zurückzufordern gewesen. Dabei verdrängt das europäische Beihilferecht die Regelungen zur Bestandskraft nach der AO, sodass auch alle nach Verabschiedung des JStG 2009 erlassenen Verwaltungsakte ggf. zu berichtigen wären (§ 1 Abs. 1 Satz 2 AO). Das Vorabentscheidungsersuchen C 797/19 wurde gegenstandslos, weil das zugrunde liegende Revisionsverfahren nach Rücknahme der Revision mit Zustimmung des beklagten FA eingestellt wurde (BFH v. 29.1.2020 – I R 4/20, nv.). Wie der BFH in seiner Pressemitteilung Nr. 8/20 v. 6.2.2020 herausstellt, bleibt das Recht der Kommission unberührt, von sich aus die Vereinbarkeit der Begünstigung mit dem Binnenmarkt zu prüfen. Ebenso ist denkbar, dass der BFH eines der bereits anhängigen Revisionsverfahren für ein erneutes Vorabentscheidungsersuchen nutzt.

4. Geltungsbereich des Abs. 7

546 a) Sachlicher Geltungsbereich

Begünstigt vom Rechtsfolgenausschluss einer vGA iSd. Abs. 3 Satz 2 sind in sachlicher Hinsicht die von BgA und Eigengesellschaften unterhaltenen Dauerverlustgeschäfte im Sinne der Legaldefinition aus Abs. 7 Satz 2. Erforderlich für die Annahme eines Dauerverlustgeschäfts ist danach, 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 kann ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft zudem auch Ausfluss einer Tätigkeit sein, die bei jPöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört (Alt. 2). Erfasst werden somit die Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die diese insbes. nach den einschlägigen kommunalrechtl. Vorschriften ausüben darf, wobei regelmäßig ein kostendeckendes Entgelt nicht erzielt werden kann oder soll (BTDrucks. 16/10189, 70).

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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 39). Da im BMF-Schreiben von einem Zeitpunkt die Rede ist, ist davon auszugehen, dass dies auch unterjährig geschehen kann (so auch *Fiand*, KStZ 2010, 26; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1492 [10/2019]).

547 b) Persönlicher Geltungsbereich

Der Rechtsfolgenausschluss ist auf BgA von jPöR und auf KapGes. anwendbar, bei denen die jPöR unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte innehat. Unter Berücksichtigung der Organisationshoheit der öffentlichen Hand für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten nimmt der Gesetzgeber damit eine Gleichstellung von BgA und Eigengesellschaften vor (vgl. *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1430 [10/2019]). Durch das Erfordernis nur der Mehrheit der Stimmrechte können auch im Rahmen von Teilprivatisierungen oder von PPP- bzw. ÖPP-Modellen gegründete Gesellschaften in den Genuss der Begünstigung gelangen. Der Ausschluss der Rechtsfolgen betrifft nicht nur die Annahme einer vGA iSd. Abs. 3 Satz 2, sondern auch die Kapitalertragsteuerentstehung für die Einkünfte der Trägerkörperschaft (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 36; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 25; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1525 [10/2019]; *Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 906; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 34 und 64 [2/2020]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1871; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1128 [1/2018]; aA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043q).

548 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

§ 8 Abs. 1 Satz 2 schreibt die Verpflichtung zur Einkommensermittlung auch im Fall von Dauerverlust-BgA fest und bildet damit die Eingangsvorschrift der Regelungen aus dem JStG 2009. Sie führt dazu, dass BgA nicht wegen Liebhaberei als unbeachtlich behandelt werden (*Hüttemann*, DB 2007, 1603).

§ 8 Abs. 3 Satz 2 muss nach dem Gesetzeswortlaut bejaht werden, um Abs. 7 anzuwenden. Liegt keine „gesellschaftsrechtlich“ veranlasste verhinderte Vermögens-

mehrung vor, bedarf es keines Ausschlusses der Einkommenskorrektur nach Abs. 7.

§ 8 Abs. 8 und 9 bedingen sinnlogisch, dass auf entstandene Verluste zunächst Abs. 7 angewendet wurde, damit die mögliche Saldierung mit Verlusten anderer BgA bzw. fremder Sparten ausgeschlossen wird.

§ 15 Satz 1 Nr. 4 schließt die Anwendung von § 8 Abs. 7 bei OG aus. Sind in den dem OT zuzurechnenden Einkommen Verluste iSd. Abs. 7 Satz 2 enthalten (Satz 1), ist Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (Satz 2).

Einstweilen frei.

549–551

II. Bereichsbezogener Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1)

1. Inhalt des Abs. 7 Satz 1

552

Aufgrund der durch das JStG 2009 in Abs. 1 Satz 2 aufgenommenen Klarstellung, dass auch bei einem BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht ein Einkommen zu ermitteln ist, ist nach den Grundsätzen des Abs. 3 Satz 2 zu prüfen, 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. Abs. 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 jPöR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2).

2. Dauerverlustgeschäfte bei Betrieben gewerblicher Art (Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) 553

Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 ordnet an, dass Verluste, die ein BgA aus den in Abs. 7 Satz 2 genannten Gründen dauerhaft erwirtschaftet, nicht zu einer vGA 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. Die Sonderregelung ist für jeden einzelnen BgA (einschließlich Verpachtungs-BgA und zusammengefasster BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält, gesondert zu prüfen (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 17 [6/2020]; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1432, 1433 [10/2019]). Erfasst wird auch der BgA, der OT ist und bei dem das Dauerverlustgeschäft von dem OG 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 zusammengefasste BgA ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft unterhalten (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 22; zust. *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1432 [10/2019]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1835, 1845).

3. Dauerverlustgeschäfte bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2)

554 **a) Kapitalgesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft aus (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2)**

Bei dauerdefizitären KapGes. sind die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil 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 der Ausübung der Tätigkeit durch eine jPöR als Hoheitsbetrieb eingestuft würde (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2),
- die Mehrheit der Stimmrechte entfällt unmittelbar oder mittelbar auf jPöR 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. Anm. 555–560).

Die Sonderregelung des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 ist nach Auffassung des Gesetzgebers wegen der von der öffentlichen Hand vorzuhaltenden Leistungen der Daseinsvorsorge, die regelmäßig nicht kostendeckend betrieben werden können, gerechtfertigt (BTDrucks. 16/10189, 70; einschränkend *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 68 [4/2016]).

b) Geltung nur bei bestimmten Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

555 **aa) Mehrheitserfordernis**

Stimmrechtsmehrheit: Die Privilegierung des Abs. 7 kommt nur bei solchen KapGes. zum Tragen, bei denen unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte auf jPöR entfällt und ausschließlich diese zum Verlustausgleich verpflichtet sind, wozu ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist. Diese Beschränkung des Anwendungsbereichs ist angesichts der Tatsache, dass es sich bei dieser Vorschrift um eine Spezialregelung für Eigengesellschaften der öffentlichen Hand handelt, konsequent (so auch *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 55 [2/2020]). 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, sodass Teilprivatisierungen möglich bleiben.

Stimmrechte abweichend vom Anteilsbesitz: Die jPöR muss nicht die Anteilsmehrheit innehaben. Es wird ausschließlich auf die Verteilung der Stimmrechte (Stimmrechtsquote) abgestellt; Anteilsbesitz und Umfang der Kapitalbeteiligung dürfen also voneinander abweichen (*Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1443 [10/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 56 [2/2020]; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2797). Dem Stimmrecht gleichzustellen sind Vereinbarungen, die anderweitig die Ausübung des Stimmrechts sicherstellen, zB Stimmrechtsvereinbarungen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 26; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1443 [10/2019]; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 501; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043f) oder unwiderrufliche Stimmrechtsvollmachten (*Rengers* in *Brandis/*

Heuermann, § 8 Rz. 1112 [1/2018]). Nicht notwendig ist, dass die Stimmrechte nur bei einer jPöR liegen, sodass sich die Mehrheit der Stimmrechte auch aus der Zusammenrechnung der Beteiligungen mehrerer jPöR ergeben kann (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 56 [2/2020]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1445 [10/2019]). Da Gesellschafter eine inländ. jPöR sein kann, aber nicht muss, ist es auch unschädlich, wenn die Körperschaft in einem Mitgliedstaat der EU bzw. des EWR ansässig ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 26; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1837; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]). Auch in einem Drittstaat ansässige jPöR können zum begünstigten Gesellschafterkreis zählen; der Gesetzeswortlaut gibt keine Grundlage für eine Beschränkung auf jPöR aus EU-/EWR-Staaten (so auch *Strahl*, DStR 2010, 193; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043e). Stimmrechte, die auf eigene Anteile der Eigengesellschaft entfallen, vermindern den Bestand der für die Berechnung der Stimmrechtsquote verfügbaren Stimmrechte (*Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2798).

Die Berechnung der Mindestbeteiligungsquote ist im Gesetz nicht eindeutig geregelt. Maßgeblich ist darauf abzustellen, dass die öffentliche Hand aufgrund der Stimmenmehrheit die Geschicke der Gesellschaft bestimmen kann, dh. die KapGes. beherrscht (*Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]). Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zusammenzurechnen, wenn die jPöR auch die Stimmrechtsmehrheit an der mittelbar beteiligten Gesellschaft hält (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1838; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2798; vgl. Anm. 556).

Ist die jPöR Alleingesellschafterin, 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 % + × (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1835); dieses Quorum ist zumindest ausreichend, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag für die Beschlussfassung die einfache Mehrheit genügt; dieses Beteiligungsquorum allein reicht jedoch nicht aus, wenn nach den Statuten der Gesellschaft generell ein qualifiziertes Quorum vorgeschrieben und nicht zugleich die Mehrheit der Stimmrechte gegeben ist (so auch *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 56 [4/2016]).

Ist ein privater Dritter an der KapGes. mit Stimmrechten 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 Mitgesellschafter aber auch an Verlustbetrieben innerhalb der KapGes. ergebnismäßig beteiligt ist. Dieses Erg. resultiert aus der Anforderung einer kumulativen Erfüllung der in Abs. 7 Nr. 2 Satz 2 genannten Voraussetzungen.

bb) Mehrstufige Beteiligungen

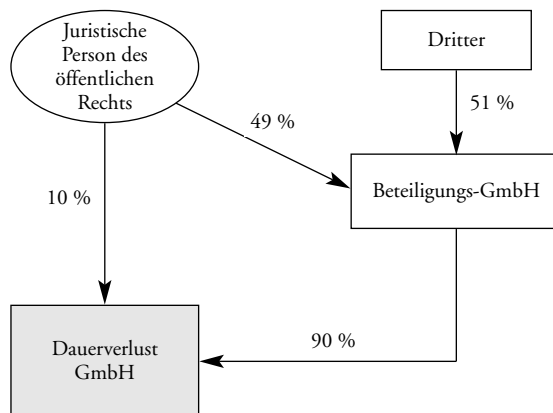
556

Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen nur bei Stimmrechtsmehrheit auf jeder Stufe: Neben ausschließlich mittelbaren Beteiligungen kommen in der Praxis

oft auch Fälle der gleichzeitigen unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung vor. Bei mehrstufigen Beteiligungen sind nur die Beteiligungen an solchen zwischengeschalteten KapGes. zu berücksichtigen, die ihrerseits (mittelbar oder unmittelbar) von jPöR beherrscht werden, sodass sämtliche der zwischengeschalteten KapGes. zustehende Stimmrechte dem beherrschenden Gesellschafter zuzurechnen sind. Sinn und Zweck des Abs. 7 sprechen für diese 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 27; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1446 [10/2019]; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 501; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1838; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]; aA *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67, der die Beteiligungsquote rein rechnerisch ermitteln will und für die Anforderung einer Stimmrechtsmehrheit auf jeder Beteiligungsstufe eine ausdrückliche gesetzliche Regelung – entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für die Organschaft – als notwendig erachtet). Die durchgängige Mehrheitserfordernis gilt vor allem für solche Konstellationen, bei denen zwar die rechnerische Stimmenmehrheit auf die jPöR entfällt, deren Durchsetzung aber faktisch nicht möglich ist, so zB dann, wenn vermittelnde Mehrheits-Beteiligungsgesellschaften nicht von dieser beherrscht werden, die jPöR aber über weitere Beteiligungsstrukturen summarisch die Mehrheit der Stimmen auf sich vereinigt.

Beispiel 1:

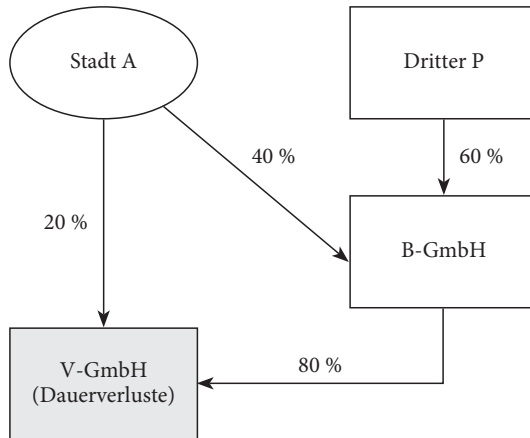
Die jPöR ist zu 10 % an der Dauerverlust-GmbH beteiligt; die restlichen 90 % hält die Beteiligungs-GmbH. An der Beteiligungs-GmbH sind ein privater Dritter zu 51 % und die jPöR zu 49 % beteiligt.



Rechnerisch hat die jPöR die Stimmrechtsmehrheit in der Dauerverlust-GmbH inne (jPöR 54,1 %, Dritter 45,9 %). Sie hat aber keinen maßgeblichen Einfluss auf das Dauerverlustgeschäft. Abs. 7 ist nicht anwendbar.

Beispiel 2:

Die V-GmbH, an der die Stadt A zu 20 % und die B-GmbH zu 80 % beteiligt sind, tätigt Dauerverlustgeschäfte. An der B-GmbH wiederum sind die Stadt A mit 40 % und ein privater Dritter P mit 60 % beteiligt. Nach den Satzungen der V-GmbH und der B-GmbH erfolgt die jeweilige Beschlussfassung mit einfacher Mehrheit.



Rein rechnerisch hält die Stadt A damit die Mehrheit der Stimmrechte (20 % unmittelbar und 32 % mittelbar), sie beherrscht die V-GmbH aber nicht, weil P die B-GmbH und damit mittelbar auch die V-GmbH beherrscht, sodass Abs. 7 keine Anwendung findet (so auch *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]).

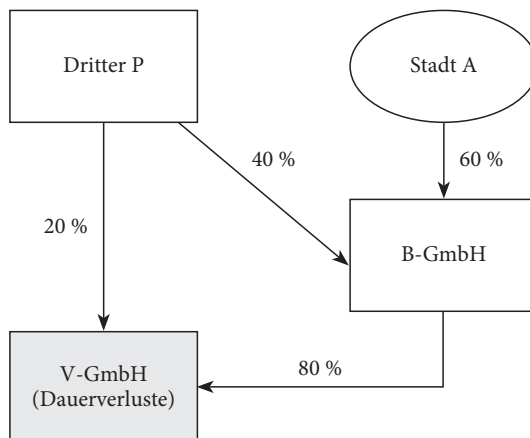
Abwandlung:

Durch Stimmrechtsbindungsvereinbarung verpflichtet sich P, in der Gesellschafterversammlung der B-GmbH Weisungen an die Geschäftsführung hinsichtlich deren Beteiligung an der V-GmbH nur entsprechend den Wünschen der Stadt A zu erteilen.

Die Stadt A beherrscht damit mittelbar die V-GmbH, weil die Geschäftsführer der B-GmbH in der Gesellschafterversammlung der V-GmbH nur nach den Wünschen der Stadt A abstimmen. Der Stadt A sind damit sämtliche Stimmrechte an der V-GmbH zuzurechnen, sodass Abs. 7 anwendbar ist.

Beispiel 3:

An der Dauerverlustgeschäfte betreibenden V-GmbH sind ein privater Dritter P mit 20 % und die B-GmbH mit 80 % beteiligt. Die Geschäftsanteile der B-GmbH werden zu 60 % von der Stadt A und zu 40 % von P gehalten.



Rein rechnerisch hält die Stadt A damit keine Mehrheit der Stimmrechte an der V-GmbH (nur 48 % mittelbar), dennoch beherrscht sie über ihre Mehrheitsbeteiligung an der B-GmbH mittelbar auch die V-GmbH. Sofern die Stadt A allein die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trägt, kommt Abs. 7 zur Anwendung (so auch *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1112 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 58 [2/2020]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1838; aA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043f).

557 cc) Ausschließliche Verlusttragung durch die öffentliche Hand

Ausgleich des handelsrechtlichen Verlusts: Die jPöR als Gesellschafter müssen nachweislich die Verluste tragen, die sich handelsrechtl., nicht nach der ertragstl. Gewinnermittlungsmethodik ergeben (*Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1451 [10/2019]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1839, 1862; *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2808). Dies gilt 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 oder Gewinne aus Querverbundstätigkeiten die Dauerverluste übersteigen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 28; so auch *Fiand*, KStZ 2010, 26; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 502).

Gesellschaftsrechtliche Verlustbeteiligung eines privaten Dritten schädlich: Nach dem Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 dürfen ausschließlich die jPöR die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft tragen. Eine Beteiligung Privater an den Dauerverlusten ist jedoch in den Fällen möglich, in denen diese als Teil einer Betreibervereinbarung mit dem Ziel eines möglichst kostengünstigen Betriebs vereinbart wird. Dann ist die Verlusttragung außerhalb der gesellschaftsrechtl. Vereinbarung betrieblich veranlasst, sodass die Zahlung des Dritten zur Verlustabdeckung zu betrieblichen Erlösen führt. Der nach Abzug dieser Zahlung verbleibende handelsrechtl. Verlust muss von der jPöR getragen werden (BMF v. 6.7.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10007:001, BStBl. I 2021, 914; ausdrücklich BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636). Dies gilt auch in einer gesellschaftlichen Beteiligung des privaten Dritten, weil sich hierdurch die betriebliche Veranlassung seines Verlustausgleichs nicht ändert (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g; aA *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 59 [2/2020]).

Beispiel 1:

Die A-GmbH, an der die Kommune K zu 90 % und die private B-GmbH zu 10 % beteiligt sind, betreibt ein öffentliches Schwimmbad. Mit der B-GmbH hat sie einen Betreibervertrag geschlossen, nach dem B sich zur Durchführung des öffentlichen Badebetriebs verpflichtet. B erhält für die Betriebsführung ein Betreiberentgelt von der A-GmbH. Sollte der Verlust der A-GmbH eine vertraglich festgelegte Grenze übersteigen, ist B zur Zahlung von 70 % des übersteigenden Verlustes an die A-GmbH verpflichtet.

Eine aufgrund des Betreibervertrags geleistete Zahlung führt zu ergebniswirksamen Einnahmen der A-GmbH. Nur der danach verbleibende handelsrechtl. Verlust muss durch K getragen werden, damit Abs. 7 anwendbar ist.

Verlusttragung bei mehreren beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Im Fall einer mehrheitlich beteiligten Gruppe von jPöR haben diejenigen Beteiligten untereinander die Verluste zu tragen, die für die Mehrheit der Stimmrechte zu berücksichtigen sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 28, idF des BMF v. 6.7.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10007:001, BStBl. I 2021, 914; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1460 [10/2019]; *Krämer in DPM*, § 8

Abs. 7 Rz. 62b [4/2016]; *Meier*, ZKF 2022, 10; aA *Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2807: Danach muss zwar die Verlusttragung ausschließlich, dh. zu 100 %, durch jPöR gewährleistet sein. Zwischen den für die Erreichung der Mehrheit der Stimmrechte erforderlichen jPöR ist jedoch dann eine Verteilung nach der wirtschaftlichen Verursachung möglich).

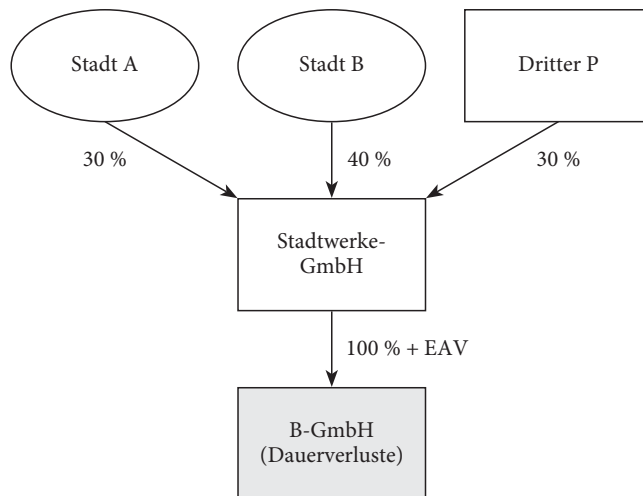
Beispiel 2:

An der ÖPNV-GmbH sind die Stadt A zu 30 %, der Landkreis B zu 60 % und Stadt C zu 10 % beteiligt. Die Verluste der ÖPNV-GmbH werden von den Gesellschaftern nach dem Verhältnis der erbrachten Fahrleistungen (Personenkilometer) getragen. Danach entfallen 45 % auf die Stadt A und 55 % auf den Landkreis B. C trägt keine Verluste, weil in der Stadt C der ÖPNV durch eine andere Gesellschaft durchgeführt wird.

Die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 sind vorliegend gegeben, weil die für die Mehrheit der Stimmrechte erforderlichen Kommunen die Verluste nach einem nachprüfbar vernünftigen Aufteilungsmaßstab tragen (BMF v. 6.7.2021 – IV C 2 – S 2706/19/10007:001, BStBl. I 2021, 914).

Beispiel 3:

An der Stadtwerke-GmbH sind die Städte A zu 30 %, B zu 40 % und der Private P zu 30 % beteiligt. Die in den Städten A und B gelegenen Bäder werden von der B-GmbH betrieben, an der die Stadtwerke-GmbH zu 100 % beteiligt ist. Zwischen der Stadtwerke-GmbH und der B-GmbH besteht eine ertragstl. Organschaft und eine technische wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mittels Blockheizkraftwerk. Im Rahmen einer spartenbezogenen Ergebnismittlung werden die Bäderverluste verursachungsgerecht auf die Städte aufgeteilt und mit deren quotalen Gewinnanteilen aus den Versorgungstätigkeiten saldiert. Der Gewinnanteil des P bemisst sich nach seinem Anteil an den Versorgungsgewinnen mit 30 %.



A und B halten mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der B-GmbH. Sie tragen auch die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft, sodass die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt sind.

Abwandlung:

Die Städte A und B halten nur jeweils 19 % und 30 % an der Stadtwerke-GmbH. Durch Stimmrechtsbindungsvereinbarung verpflichtet sich P, in der Gesellschafterversammlung

der Stadtwerke-GmbH Weisungen an die Geschäftsführung hinsichtlich deren Beteiligung an der B-GmbH nur entsprechend den Wünschen der Städte A und B zu erteilen.

Die Städte A und B haben mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der B-GmbH iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 inne, weil die Geschäftsführer der Stadtwerke-GmbH in der Gesellschafterversammlung der V-GmbH nur nach den Wünschen der K abstimmen. Für die Anerkennung der Organschaft ist diese Stimmrechtszurechnung unschädlich, da Abs. 7 im Fall der Organschaft nach § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 erst bei der Einkommensermittlung des OT nach Zurechnung des Organeinkommens anzuwenden ist.

558 dd) Art und Weise der Verlusttragung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts

Keine vertragliche Verpflichtung erforderlich: Da es genügt, dass die Verluste von der jPöR tatsächlich wirtschaftlich nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu irgendeinem Zeitpunkt getragen werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 28), sind vielfältige Gestaltungen möglich:

- ▶ *(Kommunal-)gesetzliche Grundlage* für die Verpflichtung zur Verlusttragung durch die jPöR.
- ▶ *Gesellschaftsvertragliche Regelung* im Gesellschaftsvertrag der KapGes. zur Einlageleistung der jPöR als offene oder verdeckte Einlage (*Bracksiek*, FR 2009, 15; *Geisselmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1113 [1/2018]; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2809; vgl. auch BTDrucks. 16/10189, 69; OFD Nds. v. 2.12.2010, DB 2011, 68).
- ▶ *Einnahmewirksame Zahlung eines privaten Dritten* mindert die Verlusttragung der jPöR: Mit dem Betreiber einer dauerverlustträchtigen Betriebssparte einer Eigengesellschaft 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 stpfl. BE. Der nach dieser Vereinnahmung verbleibende Verlust muss von der jPöR getragen werden, um die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zu erfüllen (so BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; OFD Nds. v. 2.12.2010 – S 2706 - 205 - St 241, juris; vgl. auch BMF v. 6.7.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10007:001, BStBl. I 2021, 914).
- ▶ *Schuldrechtlicher Verlustausgleich durch die juristische Person des öffentlichen Rechts:* (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1452 [10/2019]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1840). Im Fall der ertragswirksamen Vereinnahmung liegt jedoch ein ausgeglichenes Erg. und damit gar kein Dauerverlustgeschäft mehr vor (so auch *Geisselmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 61a [4/2016]; *Strahl*, KÖSDI 2011, 17546).
- ▶ *Verlustausgleich ohne rechtliche Verpflichtung:* Die Dauerverluste werden ebenfalls durch die jPöR getragen, wenn sie Zahlungen an die Eigengesellschaft ohne rechtl. Verpflichtung leistet (*Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1453 mwN [10/2019]).

Kein Zahlungserfordernis: Eine Verpflichtung zum zahlungswirksamen Verlustausgleich ist der Vorschrift nicht zu entnehmen, sodass es auch genügt, wenn die Verluste auf andere Art und Weise ausgeglichen werden, zB durch eine weitere

Gewinnfähigkeit der KapGes. im Rahmen von Abs. 9. Möglich ist auch, dass die jPöR bei Liquidation der Eigengesellschaft die laufenden Verluste zu 100 % ausgleichen muss; im letzteren Fall behielte die Einlage des Privaten in die Eigengesellschaft ihren vollen Wert, sodass Abschreibungsverluste bei ihm nicht anfielen (so auch *Fiand*, KStZ 2010, 26). 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 Begr. *Geißelmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333). Insoweit wäre es konsequent, wenn für den Begriff des „Tragens“ die Verhinderung der drohenden Überschuldung als ausreichend erachtet wird, sodass auch ein die Insolvenz beseitigender qualifizierter Rangrücktritt für die Bejahung der ausschließlichen Verlusttragung durch die öffentliche Hand genügt (aa *Geißelmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333). Da der Rangrücktritt aber noch keine definitive Verlusttragung durch die jPöR bewirkt, entsteht hier ggf. ein Nachweisproblem (vgl. Anm. 559). Ebenfalls genügt nicht die Einzahlung der öffentlich-rechtl. Anteilseigner in die Kapitalrücklage, wenn zB im Falle der Liquidation eine Rückzahlung der Einlage an die jPöR möglich ist (vgl. auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 30; ähnlich *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2809), wobei nach *Krämer* (in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 59b [2/2020]) auch eine zeitnahe Auskehrung der Einlagen (und nicht erst bei Liquidation) möglich sein soll. Ebenso kann die Verlusttragung angesichts der wirtschaftlichen Betrachtung auch durch entsprechende Abschläge bei der Kaufpreisfindung festgeschrieben werden (*Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Meier*, ZKF 2018, 109; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1455 [10/2019]).

Mittelbare Verlusttragung: Im Falle einer mittelbaren Mehrheitsbeteiligung von jPöR, zB über eine 100 %ige Tochtergesellschaft, soll es zur wirtschaftlichen Verlusttragung durch die öffentlich-rechtl. Anteilseigner ausreichen, wenn die Verluste durch Einlagen der Tochtergesellschaft in die Dauerverlust-Gesellschaft ausgeglichen werden (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 41; *Krämer* in *DPM*, § 8 Rz. 59b [2/2020]). Die Verlusttragung kann auch durch den mittelbaren Verzicht auf die Ausschüttung von Gewinnen anderer (Versorgungs-) Bereiche erfolgen (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 18; BFH v. 16.12.2020 – I R 41/17, BStBl. II 2021, 872).

ee) Zeitpunkt und Nachweis der Verlusttragung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts 559

Keine gesetzliche Frist: Es wird str. diskutiert, ob die Verlusttragung, sofern keine satzungsmäßige oder vertragliche Verpflichtung besteht, zeitnah – im Rahmen der Feststellung der Jahresbilanz und der entsprechenden Ergebnisverwendung – zu den betreffenden Wj. erfolgen muss (bejahend: *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2811; *Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 849; zu Recht verneinend: *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g, da es auf die tatsächliche Verlusttragung ankommt). Da es auf die Verlusttragung zu irgendeinem Zeitpunkt ankommt und vom Gesetz her keine zeitliche Nähe zum betreffenden Wj. verlangt wird, ist es unschädlich, wenn eine entsprechende Verpflichtung zum Verlustausgleich zunächst fehlt und der Verlust erst nach Abschluss des Wj. übernommen wird; dieser tatsächliche Vorgang ist als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu würdigen (*Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g).

Nachweisliche Verlusttragung: Das Gesetz verlangt jedoch die nachweisliche Verlusttragung. Fehlt eine (gesellschafts-)vertragliche Verpflichtung zur Verlusttragung und wurden auch nicht bereits bis zum Zeitpunkt der StFestsetzung die Verluste getragen, müsste das FA die Anwendbarkeit von Abs. 7 im Rahmen der StFestsetzung verneinen. Die von *Gosch* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043g) dann im Fall der tatsächlichen Verlusttragung vorgesehene Korrektur der StFestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist juristisch zutr., führt jedoch zu einem erheblichen Liquiditätsnachteil und Verwaltungsaufwand aufgrund der bis dahin anzunehmenden vGA. Insoweit bedingt die Nachweislogik doch ein zeitliches Moment. Die Erbringung des Nachweises kann nicht nur durch eine rechtl. Verpflichtung vor Aufnahme der Dauerverlustgeschäfte erfolgen, sondern auch durch einen tatsächlichen Ausgleich der Dauerverluste bis unmittelbar nach Feststellung der Bilanz bzw. nach unanfechtbarer Feststellung der im Rahmen einer Ap. geänderten Dauerverluste (*Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1453 [10/2019]), wobei die Darlegungs- und Beweislast denjenigen trifft, der sich auf die Begünstigung seiner Eigengesellschaft beruft (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1843).

560 ff) Verlusttragung im Fall der Zusammenfassung

Grundsatz der quotalen Ergebnisteilhabe: Unterhält die jPöR neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Das hat zur Folge, dass die jPöR als Mitgesellschafterin die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Erg. aus der Gewinn-tätigkeit 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 29; krit. *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 62a [4/2016], der mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbare Verschiebungen zugunsten der nicht öffentlich-rechtl. Anteilseigner für möglich hält). Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die zB in Form einer Holdingstruktur organschaftlich verbunden sind.

Beispiel 1:

An der X-GmbH sind 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 eine juristische Person alleiniger Anteilseigner der Kapitalgesellschaft und werden bei dieser Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. Abs. 7 Satz 2 mit Gewinnen oder Gewinnvorträgen aus anderen Tätigkeiten verrechnet, trägt der alleinige Anteilseigner wirtschaftlich die Verluste ((BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 18; BFH v. 16.12.2020 – I R 41/17, BStBl. II 2021, 872; FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 62a [4/2016]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1840).

Mit der Regelung zur ausschließlichen Verlusttragung der öffentlichen Hand ist keine gesetzliche Anerkennung inkongruenter (disquotaler) Gewinnausschüttungen verbunden, vielmehr bleiben die hierzu ergangenen Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 - S 2750a/11/10001, BStBl. I 2014, 63) unberührt. Angesichts

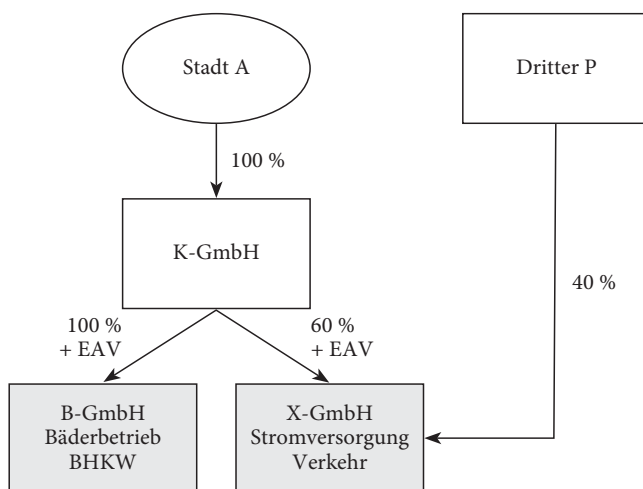
der vom Gesetz verlangten disquotalen Verlusttragung setzt eine disquotale Gewinnverteilung wirtschaftliche Gründe voraus (*Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 503; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1842; vgl. zur disquotalen Gewinnverteilung mit Beispielsfall auch *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 63 [4/2016]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1458, 1459 [10/2019]). Zur Handhabung im Falle der Vereinbarung einer Bereichsdividende (*tracking-stock*) im Einzelnen vgl. *Kirchhof*, DStR 2010, 1659; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2810). Eine in der Vergangenheit von der FinVerw. geforderte „besondere Leistung“ des privaten Anteilseigners als zusätzlichen Beitrag zum Gesellschaftszweck ist nicht mehr erforderlich (so noch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 32, mit Verweis auf das inzwischen aufgehobene BMF v. 7.12.2000 – IV A 2 – S 2810 – 4/00, BStBl. I 2001, 47).

Ist ein BgA OT einer KapGes. (OG) und trägt er aufgrund des EAV die Verluste jährlich voll, ist der Tatbestand des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 31; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1842; *Eversberg*, DStZ 2012, 278). In der Praxis kommt es häufig vor, dass private Anteilseigner als Minderheitsgesellschafter an der OG beteiligt sind, denen Ausgleichszahlungen gem. § 304 AktG zugesagt werden.

Problem der variablen Ausgleichszahlungen bei Organschaft: Enthält dieser organ-schaftliche Ausgleichsbetrag auch einen variablen Anteil, der sich nach dem Erg. der OG bemisst, dürfen nur die Erg. der Gewinnsparten und nicht das saldierte Erg. der GuV berücksichtigt werden, da ansonsten der private Anteilseigner über die geringere Ausgleichszahlung den Verlust aus dem Dauerverlustgeschäft mittragen würde (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 63 [2/2020]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1458 [10/2019]).

Beispiel 2:

An der X-GmbH sind die Kommunalholding K-GmbH zu 60 % und der private Dritte D zu 40 % beteiligt. Die X-GmbH betreibt ÖPNV (Verluste 100) und Stromversorgung (Gewinne 400). Zwischen der K-GmbH und der X-GmbH besteht ein EAV. D erhält eine fixe Ausgleichszahlung von 80 zzgl. einer variablen Ausgleichszahlung (40 % des Versorgungsgewinns abzgl. 80 Fixum). Die K-GmbH ist weiterhin alleinige Gesellschafterin der B-GmbH, die den Bäderbetrieb in der Stadt A unterhält (Querverbund mittels BHKW). Alleinige Gesellschafterin der K-GmbH ist die Stadt A.



Damit bei der X-GmbH Abs. 7 zur Anwendung kommen kann, muss die Stadt A (mittelbar) die Verkehrsverluste tragen. Der private Dritte darf daher weder an dem ÖPNV-Verlust, noch an der durch die Verlustverrechnung entstehenden Steuerersparnis partizipieren.

		Verlusttragung i.S.d. § 8 Abs. 7	
		Stadt A	Privater
	Summen	K-Holding 60 %	P 40 %
Stromversorgungsgewinn	400		
abzgl. KSt/GewSt 30 %	– 120		
Zwischensaldo I	280	168	112
Verkehrsverluste	– 100		
zzgl. Steuerersparnis 30 %	– 30		
Zwischensaldo II	– 130	– 130	
Saldo I und II	150	38	112

Rechtsprechung und Gesetzesänderung zu variablen Ausgleichszahlungen: Mit Ur. v. 10.5.2017 (BFH v. 10.5.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019, 278) hat der BFH erneut entschieden, dass die Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen der Anerkennung der Organschaft entgegenstehen, weil dann nicht der gesamte Gewinn der Gesellschaft an den OT abgeführt werde. Der BFH bestätigt damit seine bisherige Rspr. (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2020, 407). Die gegenteilige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372) lehnt der BFH ausdrücklich ab. Als Folge hat der Gesetzgeber mit § 14 Abs. 2 die Grundsätze und Grenzen für die stl. Anerkennung von Ausgleichszahlungen neu geregelt („JStG 2018“ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338). Nunmehr darf eine über die fixe Ausgleichszahlung hinausgehende variable Ausgleichszahlung nur noch anerkannt werden, wenn sie insgesamt den nach der Beteiligungsquote bemessenen Gewinnanteil nicht überschreitet, der ohne GAV hätte geleistet werden können. Die Neuregelung gilt auch für die Vergangenheit (§ 34 Abs. 6b Satz 1). Sind im Einzelfall vor dem 1.8.2018 Organschaften nach anderen Grundsätzen als denen aus § 14 Abs. 2 anerkannt worden, sind diese Grundsätze letztmals für den VZ 2021 maßgebend. Eine vom BRat im Gesetzgebungsverfahren vorgeschlagene Sonderregelung (BRDrucks. 372/18, 12) für Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 unterliegende OG wurde nicht umgesetzt. Die Neuregelung führt dazu, dass eine Organschaft mit variabler Ausgleichszahlung nach einem Spatenergebnis nicht mehr anerkannt werden kann, wenn in der Gesellschaft auch Dauerverlusttätigkeiten unterhalten werden und der private Minderheitsgesellschafter wegen Abs. 7 eine höhere variable Ausgleichszahlung erhält, als es dem nominellen Anteil am Gesamtgewinn entspricht (ebenso *Schiffers*, DStZ 2019, 79; *Schiffers*, DStZ 2021, 28).

Beispiel 3:

In den im Beispiel 2 dargestellten Sachverhalt erhält der Private P eine Ausgleichszahlung in Höhe von insgesamt 112, damit er nicht die Verkehrsverluste trägt. Sein der nominellen Beteiligung am Kapital von 40 % entsprechender Anteil am Gesamtgewinn der Gesellschaft beträgt aber nur 84 ((400 ./ 100 = 300 ./ 90 (30 % KSt)) × 40 %). Nach § 14 Abs. 2 darf die Summe aus fixer und variabler Ausgleichszahlung diesen Betrag nicht übersteigen.

Im vorliegenden Fall kann nur entweder Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllt werden mit der Folge, dass die Organschaft nach § 14 Abs. 2 nicht anzuerkennen ist. Oder die Voraussetzungen

für die Anerkennung der Organschaft nach § 14 Abs. 2 können durch Begrenzung der variablen Ausgleichszahlungen erfüllt werden, was aber dann die Rechtsfolgen einer vGA mangels Erfüllung von Abs. 7 auslöst.

Zur Erreichung beider Ziele kann nur die Dauerverlusttätigkeit aus der Gesellschaft abgespalten werden, an der der private Dritte mittels variabler Ausgleichszahlungen beteiligt ist. Danach unterhält die OG nur noch Gewinnstätigkeiten, sodass die Summe aus fixer und variabler Ausgleichszahlung der nominellen Beteiligungsquote des privaten Dritten entsprechend vereinbart werden kann.

c) Anwendung bei Personengesellschaften

561

Die Beteiligung einer jPöR an einer Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führt zur Begr. von einem oder mehreren selbständigen BgA, soweit die Einkünfte für sich betrachtet nicht vermögensverwaltend oder land- und forstw. sind (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; BFH v. 26.6.2019 – VIII R 43/15, BFH/NV 2019, 1414, Rz. 20; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 59; BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880; vgl. § 4 Anm. 29 ff.). Übt die PersGes. auch Dauerverlusttätigkeiten aus, sind diese mangels Einkunftserzielungsabsicht nicht gesondert und einheitlich festzustellen (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Trotzdem begründen diese Tätigkeiten auf Ebene der beteiligten jPöR einen BgA kraft Einnahmenerzielung; auch wenn sie im Fall der Unterhaltung durch die jPöR hoheitlich wären (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 9 Satz 2 iVm. Rz. 2 Satz 2).

Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: Ist eine jPöR Gesellschafterin der PersGes., so sind auf die ihr anteilig zuzurechnenden Dauerverlusttätigkeiten iSd. Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1 die Grundsätze des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 anzuwenden. Auf die dem Grunde nach hoheitliche Dauerverlusttätigkeiten ist Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 im Billigkeitswege anzuwenden (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 11 Satz 2). Verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe des Verlustanteils der jPöR sind dann anzunehmen, wenn es sich um dauerdefizitäre wirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb des Abs. 7 Satz 2 handelt (ebenso *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 74 [6/2020]; *Schiffers*, DStZ 2017, 600; *Fiand*, KStZ 2018, 181).

Beteiligung einer Kapitalgesellschaft: Ist eine Eigengesellschaft Gesellschafterin einer PersGes., sind Verlustgeschäfte nach hM bei der Einkommensermittlung der KapGes. grds. nicht steuerrelevant, da es an einer Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht fehlt (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 63; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 511; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 75 [2/2020]). Da die Verlustanteile bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind, stellt sich die Frage einer vGA und damit der Anwendbarkeit des Abs. 7 demnach nicht. Diese Auffassung berücksichtigt zum einen nicht, dass KapGes. nach der BFH-Rspr. keine außerbetriebliche Sphäre besitzen (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; ebenso krit. *Pinkos*, DStZ 2010, 96, 103; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1848). Zum anderen bezieht die FinVerw. sich zur Begr. ihrer Rechtsauffassung in Rz. 63 des BMF-Schreibens v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 63) auf das BFH-Urt. v. 25.9.2008 (BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266), in dem der BFH die GewStPflicht einer dem Grunde nach gewerblich geprägten Pers-

Ges. mangels Einkunftserzielungsabsicht ausdrücklich verneint und damit den beteiligten GmbH die Möglichkeit zur Berücksichtigung der anteiligen Verluste in ihrer eigenen GewSt zugestanden hat.

III. Dauerverlustgeschäft als Grundlage des Rechtsfolgenausschlusses einer verdeckten Gewinnausschüttung (Abs. 7 Satz 2)

562 1. Begriff des Dauerverlustgeschäfts

Prognoseerfordernis: Ein „Dauerverlust“ ist grds. dadurch gekennzeichnet, dass er nicht nur vorübergehend, sondern langfristig besteht, die jeweilige Tätigkeit daher strukturell defizitär ist; aufgrund einer Prognose darf nach den Verhältnissen des jeweiligen VZ nicht mit einem positiven bzw. ausgeglichenen Erg. oder einem stl. Totalgewinn zu rechnen sein (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 36; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 506; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1495 [10/2019]; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2825). Über welchen Zeitraum sich die Prognose erstrecken muss, wird in BMF v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) nicht geregelt. Sachgerecht dürfte es sein, in Anlehnung an die Rspr. zur sog. Liebhaberei bei KapGes. (zB BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538) idR einen Prognosezeitraum von drei bis maximal fünf Jahren zugrunde zu legen, sodass bei dessen Überschreitung von einer Dauerverlusttätigkeit auszugehen ist (*Strahl*, DStR 2010, 193; *Korn/Strahl*, KÖSDI 2010, 16801; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1497 [10/2019]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1860; bei Großinvestitionen dürfte der Prognosezeitraum deutlich länger zu bemessen sein (so auch *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1122 [1/2018])).

Fehlen eines kostendeckenden Entgelts: Die Formulierung, dass Dauerverluste nur entstehen, wenn Tätigkeiten ohne kostendeckendes Entgelt ausgeübt werden, spricht dafür, das Erg. einer handelsrechtl. Gewinnermittlung (Totalgewinnprognose) auf Vollkostenbasis einschließlich zurechenbarer Gemein- und Fixkosten, Zinsen sowie Abschreibungen zugrunde zu legen (so auch *Geisselmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1495 [10/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 28 [2/2020]; *Meier*, FR 2010, 168; aA (kalkulatorische Kosten) *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043m). Nicht sachgerecht ist es hingegen – zumal es auch den stl. Besonderheiten nicht gerecht wird – auf stl. Kriterien, zB das stl. Erg. oder das kstl. Einkommen abzustellen (so *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2821). Weichen die nach Handelsrecht und StRicht ermittelten Erg. voneinander ab, ist auf das nach Handelsrecht ermittelte Erg. abzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 28; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1495 [10/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 28 [2/2020])). Insbesondere kommen nach dieser Vorschrift solche Verluste in Betracht, die der jPöR aus der Vorhaltung von Einrichtungen entstehen, die sie im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge gegenüber der Allgemeinheit erbringt, denn hierbei handelt es sich um nicht kostendeckende Einrichtungen, die die jPöR aus spezifischen „politischen“ Gründen im Allgemeininteresse unterhält. Nur Verluste, die ursächlich aus diesen Tätigkeiten herrühren, sollen stl. nicht als vGA qualifiziert werden, dh., die Gemeinwohlgründe müssen für die dauerdefizitäre Tätigkeit ursächlich sein, wobei die Feststellungslast für die Kausalität der begünstigte Betrieb

trägt (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1864; Schiffers, GmbH-StB 2009, 67). Nach Krämer (in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 26 [2/2020]) sollen privilegierte Dauerverlustgeschäfte auch dann vorliegen, wenn die Tätigkeit als solche nicht defizitär ist, einzelne Geschäfte infolge der Einflussnahme der Trägerkörperschaft aber zu Verlusten führen. Nicht geschützt sind Verluste aus anderen Gründen, zB weil der BgA der Trägerkörperschaft Räumlichkeiten zu einem unter dem Marktpreis liegenden Entgelt überlässt (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69).

„Sondergewinne“ bleiben unberücksichtigt: Zu Recht werden Aufgabe- und Veräußerungsgewinne bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft nicht berücksichtigt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 37; Schwedhelm/Olbing in Streck, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 506; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1499 [10/2019]; Pinkos, DStZ 2010, 96; Leippe, DStZ 2010, 106, mit eingehender Begr.; aA Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1122 [1/2018]). Neue (gewinnträchtige) Tätigkeiten, bei denen „nur“ Anlaufverluste anfallen, werden nicht von Abs. 7 Satz 2 erfasst (BTDrucks. 16/10189, 70; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1122 [1/2018]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1861; Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta, 5. Aufl. 2020, § 8 Rz. 2825). Fallen hingegen „nur“ in einzelnen VZ, also vorübergehend, Gewinne an, stehen diese der Annahme eines strukturellen Dauerverlustgeschäfts nicht entgegen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 38; Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 29 [2/2020]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1860), nicht hingegen, wenn Prognosen auf ein künftig positives Erg. schlussfolgern lassen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 39; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1500 [10/2019]; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043n).

Geschäfte, die zu Dauerverlusten führen: Bezüglich des Dauerverlustgeschäfts ist eine organisatorisch abgrenzbare betriebliche Struktur (zB Betrieb, Teilbetrieb) nicht erforderlich, sondern es kommt auf die Ausübung einer bestimmten Tätigkeit an (Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 26 [2/2020]; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1474 [10/2019]; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1849). Dabei ist ausschließlich auf das Erg. aus der Geschäftstätigkeit als solcher – und nicht des Betriebs – unter Berücksichtigung des hierfür notwendigen BV abzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 36; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1122 [1/2018]; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1498 [10/2019]).

Wegen der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinns sind BV-Mehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen, gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den stl. Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 36; Schwedhelm/Olbing in Streck, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 506; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043n). Bezüglich der nach § 8b streifen Beteiligungserträge gilt dies nur im Hinblick auf Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum notwendigen BV gehören, während durch Erträge aus zum gewillkürten BV gehörenden Beteiligungen eine dauerdefizitäre Tätigkeit und damit ggf. eine vGA nicht verhindert werden kann (so zutr. Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 28, 39 mit Beispielsfall [6/2020]; Pinkos, DStZ 2010, 96).

2. Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen (Abs. 7 Satz 2 Alt. 1)**a) Maßgebliche politische Gründe****563 aa) 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 40; Krämer in DPM, § 8 Abs. 7 Rz. 20 [2/2020]; Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043; krit. Leippe/Baldauf, DStZ 2010, 67; Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta, 5. Aufl. 2020, § 8 Rz. 2822, im Hinblick auf die praktischen Bedürfnisse im kommunalen Bereich). 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; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1480 [10/2019], was für die Praxis nach den Umständen des Einzelfalls einen positiven Interpretationsspielraum eröffnet. Ebenso eindeutig steht fest, dass die Verluste nicht geschützt sind, soweit ausschließlich andere Gründe maßgebend sind (Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1473 [10/2019]). Praktische Schwierigkeiten, erhebliche administrative Probleme und beträchtliches Streitpotential dürften auftreten (so auch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043), wenn neben den ausdrücklich genannten auch andere Gründe vorliegen. Insoweit bedarf es im Fall eines Motivbündels ggf. einer monetären Zuordnung und Aufteilung der Kostenunterdeckung und des korrespondierenden Verlusts zu den entsprechenden Beweggründen (Bracksiek, FR 2009, 15; Meier, FR 2010, 168; Paetsch in Rödter/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 Rz. 1868; aA Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043), der die einschlägigen Beweggründe als ausschließliche ansieht, sodass 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 Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1124 [1/2018]).

Unmittelbare Ausübung des Geschäfts erforderlich: Zur Vermeidung von Umgehungen ist es grds. 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 BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498; BFH v. 13.3.2019 – I R 66/16, BFH/NV 2019, 1360; Bracksiek, FR 2009, 15; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1124 [1/2018]; Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38; Schiffers, DStZ 2021, 330; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 47, idF des BMF v. 15.12.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10001:001; BStBl. I 2021, 2483). Kein begünstigtes Geschäft liegt damit vor, wenn der BgA oder die Eigengesellschaft WG an Dritte überlässt, damit diese entsprechende Geschäfte tätigen können (zB Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstal-

ter). Die gegenteilige Auffassung der FinVerw., wonach bei Vorliegen eines Verpachtungs-BgA die ausschließliche Durchführung von nach Abs. 7 Satz 2 begünstigten Geschäften zu einer Begünstigung auch der Verpachtungsverluste führt, ist durch die BFH-Rspr. überholt (BMF v. 15.12.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10001:001, BStBl. I 2021, 2483, unter Änderung der Rz. 47 des BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303). Die bisherigen Grundsätze sind nur noch bis zum 31.12.2022 anwendbar, wobei die FinVerw. diese Auffassung nicht ausdrücklich als Billigkeitsregelung formuliert hat und demzufolge hierdurch keine Bindung für die FG eintritt.

Beispiel 1:

Ein kommunales Frei- oder Hallenbad erzielt Dauerverluste.

Da die öffentlichen Sporteinrichtungen dem begünstigten Gesundheitsbereich zugeordnet werden (vgl. Anm. 569), werden die Rechtsfolgen einer vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht gezogen.

Beispiel 2:

Eine gemeindliche Sportanlage wird von der Trägerkörperschaft nicht selbst betrieben, sondern komplett einem privaten Betreiber zur Nutzung überlassen, ohne dass eine kostendeckende Pacht erhoben wird.

Die Überlassung hat einen dauerdefizitären Verpachtungs-BgA zur Folge, auf den § 8 Abs. 7 nicht anzuwenden ist.

Anwendbarkeit im Rahmen von Betriebsaufspaltungen: Erfüllt die Verpachtungstätigkeit neben den Merkmalen eines BgA iSd. § 4 Abs. 4 gleichzeitig die Kriterien einer Betriebsaufspaltung, so soll dies nach Auffassung der FinVerw. die Begünstigung nach Abs. 7 Satz 2 für die Verluste aus dem Überlassungsgeschäft begründen (BMF v. 15.12.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10001:001, BStBl. I 2021, 2483, unter Änderung der Rz. 47 des BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303). Dieser Auffassung liegt der Gedanke zugrunde, dass es in Betriebsaufspaltungsfällen der Gedanke des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens zulässt, StBefreiungen der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen zu übertragen (vgl. BFH v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408, zur Merkmalsübertragung von § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf das Besitzunternehmen). Der BFH hingegen hat die Begünstigung nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 auch für den Fall einer Betriebsaufspaltung verneint (BFH v. 13.3.2019 – I R 66/16, BFH/NV 2019, 1360; ebenso abl. *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043k; aA *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1124 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1505 [10/2019]). In diesem Zusammenhang ist zudem zu berücksichtigen, dass nach Rspr. und FinVerw. keine entgeltliche (dauerdefizitäre) Überlassung vorliegt, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung ein dem Pächter gewährter Zuschuss die Höhe der Pacht übersteigt (BFH v. 10.12.2019 – I R 58/17, BStBl. II 2021, 945; BFH v. 10.12.2019 – I R 9/17, BFH/NV 2021, 353; BMF v. 15.12.2021 – IV C 2 - S 2706/19/10001:001, BStBl. I 2021, 2483, unter Änderung der Rz. 17, 47 des BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303).

Beispiel 3:

Die Stadt A verpachtet sämtliche Hallenbäder an die Stadtwerke GmbH, deren alleinige Anteilseignerin die Stadt A ist. Die Stadtwerke unterhalten neben Gas- und Stromversorgung auch den öffentlichen Badebetrieb.

Da die Bäder für die Pächterin eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen und der Verpächter alleiniger Gesellschafter der Pächterin ist, erfüllt der Verpachtungs-BgA

gleichzeitig die Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung. Nach Verwaltungsauffassung ist auf die Verpachtungsverluste Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden.

Abwandlung:

Die Stadt zahlt an die Pächterin einen Zuschuss für die Durchführung des Badebetriebs, der die jährliche Pacht übersteigt.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung erfolgt die Überlassung unentgeltlich, sodass mangels Verpachtung auch keine Betriebsaufspaltung vorliegt. Die Überlassung erfolgt weder in einem Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4) noch einem Besitz-BgA, sondern im Rahmen der Vermögensverwaltung.

564 bb) Verkehrspolitische Gründe

Hierzu sind der gesamte Bereich des öffentlichen Personennah-, Schienen- und Güterverkehrs einschließlich der Vorhaltung und des Betriebs der Infrastruktur (Schienen- und Straßennetz) (aA bezüglich Straßen- und Schienennetz *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1852; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 20 [2/2020]) – auch wenn Letzteres in einem entsprechenden separierten Unternehmen erfolgt – sowie der Hafen-, Fähr-, Fuhr- und Flughafenbetrieb zu rechnen. Dies gilt sowohl für die Tätigkeit des Konzessionsinhabers als auch des sog. Betriebsführers iSd. PBefG, während reine „Fahrergesellschaften“ diesem Begriff nicht unterfallen. Auch die Parkraumbewirtschaftung, soweit auf Dauer ein Verlust erwirtschaftet wird, ist hierunter zu erfassen (vgl. FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 508). Die grds. hoheitliche Betätigung der Straßenbeleuchtung soll – auch bei Einbindung einer privatrechtl. Gesellschaft in die Durchführung – nach Ansicht des Sächs. FG (Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.; erläuternd OFD NRW 7.1.2015 – D 2706 - 2014/0016 - St 152, GmbHR 2015, 167) unter dem Aspekt der Verkehrssicherung dieser Alternative unterfallen; gesetzessystematischer dürfte es allerdings sein, diese Fallkonstellation nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 zu behandeln.

565 cc) Umweltpolitische Gründe

Zu dieser Alternative gehören, soweit keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt, vor allem Einrichtungen der Abfall- und Gewerbemüllentsorgung, der Abwasserbeseitigung und der Straßenreinigung sowie Begrünungen, Bepflanzungen und Landschaftspflege einschließlich der Unterhaltung von Parks und Gärten (*Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043j; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1853; vgl. auch Anm. 567; *Baldauf/Bürstinghaus*, DStZ 2015, 154).

566 dd) Sozialpolitische Gründe

Zu dieser Fallgruppe ist die Förderung der Jugend-, Erwachsenen- und Altenhilfe sowie des Wohlfahrtswesens zu rechnen, sodass zB die Unterhaltung von Senioren- und Behindertenheimen, Jugendherbergen (*Klein/Müller/Döpper* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2824), Begegnungsstätten sowie sozialen Beratungsstellen und Frauenhäusern ebenso dieser Fallgruppe zuzuordnen ist wie der Betrieb von Kindergärten (soweit BgA) und Tageseinrichtungen für Kinder (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 43). Vertretbar dürfte es sein, auch die Pausenverkaufsstellen in den Schulen hierunter zu fas-

sen (so *Leippe*, DStZ 2010, 106). Nach *Gosch* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043j) sollen zu dieser Fallgruppe auch Rentenberatung, Verbraucher-, Arbeits- und Mieterschutz sowie Integrationsmaßnahmen gegenüber Migranten gehören.

ee) Kulturpolitische Gründe

567

Der Betrieb von Theatern, Museen (einschließlich Ausstellungen), Opernhäusern, Bibliotheken, Kinos, Bühnen und Orchestern ist unstreitig 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 (vgl. auch *Mai-er*, DStR 2010, 198). Zoologische sowie botanische Gartenanlagen dienen uE ebenfalls diesem Zweck (vgl. auch Anm. 565). Erfasst werden uE auch historische Volksfeste, sofern sie mit der Möglichkeit verbunden sind, Einblicke in die kulturelle und gesellschaftliche Vielfalt der Stadt bzw. der Region zu nehmen (so auch *Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 20 [2/2020]).

ff) Bildungspolitische Gründe

568

Bei dieser Fallgruppe wird auf die Bildungsvermittlung und nicht auf die Anwendung von Wissen abgestellt. Daher wird diese Zweckbestimmung durch Schulen und Kurstätigkeiten (zB Sprachunterricht) von Volkshoch- oder Musikschulen und Kammern (soweit nicht hoheitlich) erfüllt. Die Grundlagenforschung von jPöR ist hoheitlich. Die Auftragsforschung von jPöR kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 stbefreit sein, wobei die Stbefreiung auch mögliche vGA aus Anlass der Auftragsforschung mit erfasst. Ist § 5 Abs. 1 Nr. 23 nicht einschlägig oder wird die Auftragsforschung in einer Eigengesellschaft ausgeübt, ist Abs. 7 auf vorhandene Dauerverluste nicht anwendbar (FinMin. Schl.-Holst. v. 15.3.2013, ZKF 2013, 159).

gg) Gesundheitspolitische Gründe

569

Der Betrieb von Kurheimen, Kurparks, Krankenhäusern/Sanatorien, Strandpromenaden sowie medizinischen Beratungsstellen ist ebenso den gesundheitspolitischen Gründen zuzurechnen wie derjenige von Sport- (auch Ski- und Sessellifte sowie Skisprunganlagen) und öffentlichen Bäderanlagen einschließlich „Spaßbäder“ (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 46; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 20 [2/2020]; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1123 [1/2018], betr. Sport- und Bäderbetriebe); zum Schulschwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad als begünstigtes Dauerverlustgeschäft vgl. Anm. 573. Beherbergungsbetriebe zählen nicht zum Gesundheitsbereich (so ausdrücklich BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 46; zweifelnd *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043j). Eine Zuordnung zum Gesundheitsbereich entfällt bei Einrichtungen, bei deren Betrieb der Freizeitcharakter im Vordergrund steht, zB Minigolfanlagen, Trab- und Pferderennbahnen sowie Kartbahnen (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1857; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 20 [2/2020]). Für die Erfassung der Wasserversorgung vgl. *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1486 (10/2019), unter Hin-

weis auf ein Schreiben des FinMin. Ba.-Württ. v. 15.2.2012 – 3 - S 2706/15; ebenso *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1123 (1/2018). Da die Wasserversorgung nach den Kommunalabgabengesetzen der Länder grds. kostendeckend (inklusive Eigenkapitalverzinsung) zu kalkulieren sind, entsteht idR gar kein Dauerverlust (vgl. § 6 Abs. 2 KAG NRW, Art. 8 Abs. 2 KAG Bayern, § 10 Abs. 2 KAG Hessen).

570 hh) Kontrovers diskutierte Gründe

Messe- und Marktwesen/Wirtschaftsförderung: 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 43; aA *Leippe*, DStZ 2010, 106; zweifelnd für Messen im Bereich der Umweltpolitik *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043j). Diese pauschale Ablehnung einer Privilegierung im BMF-Schreiben lässt außer Acht, dass sich in der Praxis unter den Unternehmensgegenstand „Wirtschaftsförderung“ die unterschiedlichsten Betätigungen subsumieren lassen, sodass es geboten ist, genau darauf zu achten, was tatsächlich in diesem Bereich gemacht wird. So hat das FG Düss. (FG Düss v. 9.3.2010 – 6 K 3720/06, K,G,F, ZKF 2010, 206, rkr., mit Anm. *Leippe*) zu Recht darauf hingewiesen, dass der Titel „Wirtschaftsförderung“ auch hoheitliche Tätigkeiten umfassen kann, zB die Aufstellung von Flächennutzungs- und Bebauungsplänen für Gewerbeflächen, die Beratung und Mitwirkung bei der Fortschreibung von Gebietsentwicklungsplänen, den Grunderwerb von Ackerflächen für zukünftige Gewerbegebiete einschließlich des Erwerbs von Tauschflächen, die Planung und Durchführung von Erschließungsmaßnahmen oder die Veräußerung von erschlossenen Gewerbegrundstücken an ansiedlungswillige Unternehmen (ordnungspolitisch orientierte Wirtschaftsförderung; vgl. auch BMF v. 4.1.1996 – IV B 7 - S 2738 - 17/95, BStBl. I 1996, 54). Wenn daher die Wirtschaftsförderung auch nicht zu den nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 1 begünstigten Dauerverlusten zählt, kann im Einzelfall ein nach Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigter Zweck ausgeübt werden, sodass die dauerdefizitäre Betätigung nicht zur Annahme einer vGA führt (so auch *Leippe*, DStZ 2011, 369 und 401; idS auch *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 508; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 50 [4/2016]). Zu den Auswirkungen einer vGA vgl. OFD Nds. v. 3.5.2011, ZKF 2012, 84; FinMin. Schl.-Holst v. 20.3.2013, ZKF 2013, 132.

Fremdenverkehrsförderung/Technologiezentren: Ebenfalls nicht privilegiert sind die Fremdenverkehrsförderung – wohl aber die Fremdenverkehrswerbung (vgl. § 4 Anm. 78 „Fremdenverkehr“) – und der Betrieb von Technologiezentren (so auch *Schiffers, GmbH-StB* 2009, 67; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 21 [4/2016]). Diskutiert worden ist darüber hinaus (vgl. Stellungnahme der kommunalen Spitzenverbände zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Regelungen im JStG 2009 v. 3.9.2009, 9/10), Schulmensen („soziale“ Gründe), Gartenschauen und botanische Gärten, Stadtfeste, Bürgerhäuser, Wochen- und Weihnachtsmärkte und Kulturkinos als wichtige Elemente gemeindlichen Lebens gerade in kleineren Kommunen sowie Baudenkmäler („kulturelle“ Gründe) und Tierheime sowie Krematorien („gesundheitliche“ Gründe) als privilegierte Dauerverlustbetriebe anzuerkennen. Diese uE sachgerechten Überlegungen (so auch *Leippe*, DStZ 2010, 106; krit. zur begrenzten Zahl der privilegierten Tatbestände auch *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043j; teilweise aA *Fiand*, KStZ 2010, 26; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1123 [1/2018]) haben jedoch keine Aufnahme in den Katalog des Abs. 7

Satz 2 und auch nicht in die beispielhafte Aufzählung begünstigter Dauerverlustgeschäfte ins BMF v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 40 ff.) gefunden.

b) Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung

571

Erfordernis der Einnahmeerzielung: 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; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1121 [1/2018]). Wird daher vollumfänglich auf Einnahmen verzichtet, liegt in Ermangelung einer wirtschaftlichen Tätigkeit schon a priori kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 vor, sodass konsequenterweise – selbst bei Ausübung einer begünstigten Tätigkeit gem. Abs. 7 – eine vGA anzunehmen wäre (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 31 [4/2016]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043l; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1493 [10/2019]). Zuschüsse des kommunalen Trägers und/oder Dritter dürften ebenso wenig – ohne sonstige Einnahmen – die Wirtschaftlichkeit der Betätigung begründen (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1859; offen gelassen bei *Bracksiek*, FR 2009, 15).

c) Ohne kostendeckendes Entgelt

572

Das Merkmal der fehlenden Kostendeckung gilt für beide Tätigkeitsalternativen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 (*Geisselmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2817). Das erforderliche tatsächliche Absehen von einem kostendeckenden Entgelt muss qualitativ und quantitativ kausal auf den entsprechenden Gründen des Abs. 7 Satz 2 basieren (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043l; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1494 [10/2019]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1122 [1/2018]). Ob zwangsweise von der Erhebung kostendeckender Entgelte abgesehen wird, weil diese zB am Markt nicht durchsetzbar gewesen sind, oder dies freiwillig geschieht, ist unerheblich (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1122 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 33 [2/2020]; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2819; einschränkend: *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043l). Andere Absehensgründe, zB solche betriebswirtschaftlicher Art, tragen die Ausnahmeregelung nicht (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043l). Aus der Formulierung „soweit“ ist zu schließen, dass in denjenigen Fällen, in denen ein kostendeckendes Entgelt sowohl aus Gründen des Abs. 7 Satz 2 als auch aus anderen Gründen nicht erhoben wird, die dauerdefizitäre Tätigkeit in eine begünstigte und eine nicht begünstigte aufzuteilen ist (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 27 [2/2020]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1121 [1/2018]; idS auch *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67). 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 Erg. erzielt wird (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 36; so auch *Hüttemann*, VBIBW 2010, 17; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Leippe*, DStZ 2010, 106; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 52 [2/2020]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1493, 1496 [10/2019]; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1122 [1/2018]; *Meier*, FR 2010, 168; einschränkend *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2819; aA *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043l, 1043m für den Fall, dass trotz kostendeckenden Entgelts Dauerverluste erzielt werden, was uE einen vom StRecht abweichenden Kostenbegriff voraussetzt; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1859, verneint bei kostendeckendem Entgelt bereits die Verlustentstehung). Diese Meinung steht nicht im Wertungswiderspruch zu der zuvor (vgl. Anm. 571) vertretenen Ansicht, Abs. 7 nicht auf entgeltlose Betätigungen auszuweiten. Eine nicht ausreichende Kostendeckung, zB infolge einer Fehlkalkulation, begründet nicht die Anwendung des Abs. 7 (*Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1494 [10/2019]); dies gilt in gleicher Weise für eine mangelnde Kostendeckung infolge ineffizienter Geschäfts- bzw. Kostenstruktur (*Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2819).

573 3. Dauerverlustgeschäfte einer Kapitalgesellschaft bei Zugehörigkeit zum hoheitlichen Bereich (Abs. 7 Satz 2 Alt. 2)

Transfer hoheitlicher Tätigkeiten auf Eigengesellschaften: Diese als Reaktion auf die BFH-Rspr. (vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961) anzusehende Regelung besagt, dass bei KapGes. iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 auch ansonsten hoheitliche Bereiche als Dauerverlustgeschäfte zu behandeln sind, dh., die strukturellen, auf einer kontinuierlichen Kostenunterdeckung basierenden Verluste aus dieser – ihrer Art nach hoheitlichen (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1) – Tätigkeit führen nicht zur Annahme einer vGA. Ausreichend ist, dass die Eigengesellschaft Geschäfte tätigt, die bei der beteiligten Körperschaft dem Hoheitsbereich zuzuordnen wären, ohne dass zB eine Beleihung erforderlich wäre (*Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1125 [1/2018]; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 509; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 49 [2/2020]).

► **Beispielsfälle:** So ist das Schulschwimmen in einem von einer KapGes. betriebenen öffentlichen Bad ein solcher Fall des ansonsten hoheitlichen Dauerverlustes (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 25 ff.; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 50; zur Aufteilung im Rahmen der Spartenrechnung vgl. Anm. 611). Als weitere Beispielsfälle (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 50 [2/2020]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1517 [10/2019]) sind zu nennen: Hausmüllentsorgung, Abwasserbeseitigung sowie Planung, Errichtung, Erschließung und Vermarktung von neuen Gewerbegebieten als Ausfluss der hoheitlichen Grundstücks- und Siedlungspolitik (vgl. zu letzterer Funktion: FG Düss. v. 9.3.2010 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.); zur Durchführung der Straßenbeleuchtung vgl. Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr. Wird die Tätigkeit der Grundlagenforschung, die bei juristischen Personen hoheitlich ist, in einer Eigengesellschaft ausgeübt, ist auf Verluste, die hieraus der Gesellschaft entstehen, Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 anzuwenden (FinMin. Schl.-Holst. v. 15.3.2013, ZKF 2013, 159).

Ausübung durch die Eigengesellschaft: Die Tätigkeit muss von der Eigengesellschaft selbst unterhalten werden. Reine, nicht kostendeckende Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten der KapGes. als Maßnahmen der bloßen Vermögensverwaltung werden nicht durch Abs. 7 Satz 2 Alt. 2 begünstigt (BFH v. 9.11.2016 –

I R 56/15, BStBl. II 2017, 498; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 51; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1518 [10/2019]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1870). Zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit einer jPöR s. BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597.

Erfasst wird nur die hoheitliche Tätigkeit, die die KapGes. selbst ausübt, sodass eine mittelbare Aktivität nicht genügt (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 51 [2/2020]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043p; vgl. auch Anm. 563); 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 das Vorliegen einer vGA zu prüfen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 51; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1125 [1/2018]). Wirtschaftlich betrachtet dürfte es uE der Selbstausübung durch die KapGes. gleichstehen, wenn diese sich weiterer KapGes. als Erfüllungsgehilfen (vgl. § 278 BGB) bedient (vgl. hierzu und speziell zur Beleihung: *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1516 [10/2019]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1125 [1/2018]). Auch wenn Abs. 7 Satz 2 eine Tätigkeit mit Einnahmeerzielung voraussetzt (vgl. Anm. 571), soll nach *Krämer* (in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 54 [2/2020]) auch bei Verlusten aus einer rein hoheitlichen Tätigkeit, die nicht mit Einnahmen verbunden ist, eine vGA nicht anzusetzen sein (so auch für unentgeltliche Tätigkeiten *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1869).

Unklare Abgrenzung: 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 in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043p). Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff des „Hoheitsbetriebs“ ist iSd. § 4 Abs. 5 zu verstehen (*Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, 41).

IV. Keine Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei bestimmten Dauerverlustgeschäften (Abs. 7 Satz 1 Halbs. 1) 574

Aus der Formulierung, dass die „Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung ... nicht bereits deshalb ... zu ziehen“ sind, wird deutlich, dass der Gesetzeswortlaut an sich vom Vorliegen einer vGA ausgeht, dh., die Existenz einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für den Begriff des „Dauerverlustgeschäfts“ (idS. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 33; *Geisselmeier/Bargenda*, DStR 2009, 1333; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1422 [10/2019]). „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 (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 34/64 [4/2016]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043q; *Bracksiek*, FR 2009, 15), mit der weiteren Folge, dass im Falle eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 10 EStG sowie § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG keine Anwendung finden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 23/25; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021 § 8 Rz. 491; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1525 [10/2019]; *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2832; vgl. auch Anm. 543). Der Ausschluss der Rechtsfolgen betrifft auch die Kapitalertragsteuerentstehung für

die Einkünfte der Trägerkörperschaft (BFH v. 11.12.2018 – VIII R 44/15, BStBl. II 2021, 347, Rz. 36; vgl. auch Anm. 547).

Die Bestimmung, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen werden, „weil“ ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird (Rechtsfolgenverdrängung), ist dahingehend zu verstehen, dass Verluste, die aus diesen Tätigkeiten resultieren, regelmäßig keine der vGA zugrunde liegende Vermögensminderung infolge der Dauerverluste oder verhinderte Vermögensmehrung infolge des Verzichts auf einen Gewinnzuschlag bilden (*Bracksiek*, FR 2009, 15; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043q; *Klein/Müller/Döpper* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2791). Auch die Gesetzesbegründung führt hierzu aus, dass die bisherige stl. Handhabung nicht von einer vGA ausging und diese Grundsätze durch die Gesetzesregelung beibehalten werden sollen (vgl. BTDrucks. 16/10189, 69).

Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung: Auch ohne negativen Rechtsfolgenverweis auf Abs. 3 Satz 2 hat Abs. 7 Satz 1 zur Folge, 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 33; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Leippe/Baldauf*, DStZ 2009, 67; *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 65 [2/2020]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043q). Dass hinsichtlich Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer vGA gem. Abs. 7 Satz 1 nicht gezogen werden sollen, gilt somit nicht uneingeschränkt. Basieren daher die entsprechenden Dauerverluste auf nicht begünstigten Tätigkeiten gem. Abs. 7 Satz 2, finden die Grundsätze des BFH v. 22.8.2007 (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; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1423, 1426 [10/2019]; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1161 [1/2018]). Insoweit ist zu prüfen, ob der Verlust aus einer Tätigkeit herrührt, die der BgA bzw. die KapGes. im Interesse ihres öffentlich-rechtl. Anteilseigners ausübt (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 37 [2/2020]).

In diesen Fällen 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. ausschließlich eine Verlusttätigkeit ausübt (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 65 [2/2020]). 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 1:

Die Theater- und Opern-GmbH unterhält mehrere mit Verlust betriebene Mietwohnungen, in denen ausschließlich auswärtige Künstler für die Probe- und Aufführungszeit ihrer Sondernergastspiele untergebracht werden.

Sachgerecht ist es in diesem Fall, auf eine getrennte Ermittlung der Mietverluste zu verzichten und die Verluste aus dem Hilfsgeschäft stattdessen einheitlich beim aus „kulturpolitischen“ Gründen betriebenen Dauerverlustgeschäft zu erfassen.

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).

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 jPöR als Gesellschafterin den Betriebsverlust durch Einlagen abdeckt; kein Dauerverlustgeschäft liegt hingegen vor, wenn der Verlust durch die Trägerkörperschaft im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgeglichen wird (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 30 [2/2020]). Im Übrigen 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 grds. „nur“ nach dem stl. Verlust aus dem Geschäft, ein Gewinnzuschlag wird von der FinVerw. nicht verlangt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 52; OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 510; vgl. auch BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, DStR 2014, 944; aA (inklusive angemessenen Gewinnzuschlags) *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 66 [2/2020]; *Schiffers, GmbH-StB* 2009, 67; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1162 [1/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1871; differenzierend *Weitemeyer*, FR 2009, 1). Diese Einschränkung ist zu begrüßen (so auch *Hüttemann*, DB 2009, 2629; wohl auch *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1528 [10/2019]). Durch den Ansatz der vGA nur in Höhe des stl. Verlustes ergibt sich idR ein ausgeglichenes Erg. und damit keine KSt. Andererseits werden verrechenbare Verluste nicht mehr zur Verfügung stehen und es liegen Kapitalerträge der Trägerkörperschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG vor, die der KapErtrSt unterfallen.

Minderung der verdeckten Gewinnausschüttung um steuerfreie Vermögensmehrungen: Fallen allerdings in diesem Zusammenhang Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (zB Dividenden iSd. § 8b oder vereinbarte Investitionszulagen), mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 52; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 510); hinsichtlich der nach § 8b stfreien Beteiligungserträge gilt dies nur für Erträge aus solchen Beteiligungen, die zum notwendigen, nicht zum gewillkürten BV gehören (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 7 Rz. 39 [4/2016]; vgl. auch Anm. 562).

Beispiel 2:

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 § 8 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 objektive Feststellungslast für die Anwendung des Abs. 7 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 35; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1043q; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1128 [1/2018]). Ein derartiger Beweis dürfte, zumal auch über die Art des Nachweises nichts gesagt wird, schwer anzutreten sein (krit. auch *Leippe*, DStZ 2010, 106).

Einstweilen frei.

575–589

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

I. Einordnung des Abs. 8

1. Grundinformation zu Abs. 8

590 **Zeitraumübergreifende Verstetigung des § 4 Abs. 6:** Die Neuregelung des Abs. 8 ergänzt die Norm des § 4 Abs. 6 und regelt, in welchem Umfang im Falle einer entsprechenden Zusammenfassung ein Verlustabzug möglich ist. Konkret beinhaltet diese Norm Bestimmungen zum Verlustvor- und -rücktrag zwischen dem zusammengefassten BgA und einzelnen BgA vor deren Zusammenfassung bzw. nach deren Trennung. Die zulässige intertemporale Verlustverrechnung gem. § 10d EStG innerhalb des Verbunds beschränkt sich dabei auf den zeitlichen Bestand der Zusammenfassung. Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit eine Einschränkung der Verlustnutzung zur Folge, soweit es sich nicht um gleichartige BgA handelt (vgl. Abs. 8 Satz 5). Die Verlustverrechnungsbeschränkungen der Sätze 2–4 betreffen nicht nur etwaige Verluste aus Dauerverlustgeschäften, sondern auch Verluste eines gewinnträchtigen BgA. Abs. 8 stellt darüber hinaus 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 grds. nicht mehr zu ziehen sind, mit der Konsequenz, dass beträchtliche und kontinuierlich steigende stl. Verlustvorträge angesammelt werden.

Zeitraumübergreifendes Verlustabzugsverbot bei Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art: Abs. 8 regelt 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“ laut *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 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, sodass 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 Erg. 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 in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044c; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1131 [1/2018]). Jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung hat damit grds. 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 (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1132 [1/2018]; *Bracksiek*, FR 2009, 15).

2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 8

591

Rechtsentwicklung: 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 idF des AIFM-StAnpG). Zur allgemeinen Rechtslage bis 31.12.2008 vgl. Anm. 540. Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) wurde mit Satz 6 eine Regelung für Sanierungserträge iSd. § 3a EStG angefügt (vgl. Anm. 601).

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 8 ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 7 idF des AIFM-StAnpG).

Übergangsregelung: Zum 31.12.2008 für einen vorher zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvorträge gelten als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 8 idF des JStG 2009); sie sind damit auch ab 2009 nach Maßgabe des § 10d EStG nutzbar, wenn dieser BgA nach dem 31.12.2008 fortbesteht (BTD Drucks. 16/11108, 29; *Brockmann/Hörster*, NWB 2009, 448; *Leippe/Baldauf*, DStZ 2009, 67). Vor dem 1.1.2009 erfolgte Zusammenfassungen aufgrund einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht gelten somit für Zwecke des Verlustabzugs als ein BgA (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 10 [11/2017]). 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).

Die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 8 idF des JStG 2009 dürfte ergänzend auch für die Nutzung der während der Zusammenfassung entstandenen Verluste nach deren Beendigung oder im Falle des Ausscheidens eines BgA aus dem verbleibenden zusammengefassten BgA gelten, sodass für vor dem 1.1.2009 zusammengefasste BgA im Hinblick auf den Verlustabzug ein vollumfänglicher Bestandsschutz besteht (so auch *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 10 [11/2017]; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1402 [10/2019]). Wenn eine BgA-Zusammenfassung vor dem 1.1.2009 erfolgte und diese nach dem 31.12.2008 um einen weiteren, früheren Einzel-BgA erweitert wurde, kommt die Neuregelung des Abs. 8 bei dem derart zusammengefassten BgA zur Anwendung (zu den Konsequenzen vgl. *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 11 [11/2017]).

Einstweilen frei.

592

593 3. Bedeutung des Abs. 8

Rechtliche Bedeutung: Aus der StPflcht der jPöR mit jedem ihrer BgA folgt, dass § 10d EStG auf den jeweiligen BgA anzuwenden ist. Abs. 8 lässt die VZ-übergreifende Verlustnutzung nur bei Zusammenfassung gleichartiger BgA zu. Ansonsten wird der Verlustvor- und -rücktrag „abgekapselt“ und „kanalisiert“ (Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044b).

Wirtschaftliche Bedeutung: Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch Abs. 8 punktuell beschränkt. Die jPöR als „Steuerpflichtiger“ kann im Fall der Zusammenfassung von BgA erlittene Verluste im Sinne einer Schedulensteuerung nur mit Gewinnen des BgA verrechnen, der die Verluste erlitten hat. Die Verluste bleiben jedoch nach Beendigung der Zusammenfassung weiterhin nutzbar.

Grundsätzliche Würdigung der Neuregelung: 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 erzielter 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; H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2008). Neben der gesetzlichen Verankerung der bisherigen Grundsätze kommt allerdings hinzu, dass nunmehr sämtliche Formen der Zusammenfassung von BgA-Bereichen erfasst werden (vgl. Anm. 596) und konsequent eine Verlustnutzung mit positiven Erg. 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; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1131 [1/2018]) oder eine deutliche Einschränkung des vorherigen Rechtsstands darstellt (so *Schiffers, GmbH-StB* 2009, 67; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1542 [10/2019]). Sehr krit. zur Neuregelung äußert sich *Gosch* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044), der Abs. 8 als „Schadensbegrenzungsmaßnahme“ und als „schönes Beispiel für gegenwärtige Gesetzgebungskunst und Regelungswut“ ansieht.

Diskussionswürdige Fallgestaltungen einer Verlustverrechnung: Die Beschränkung der Verlustnutzung gilt, wenn die Zusammenfassung nachträglich durch die Aufnahme weiterer Tätigkeiten (Aufstockung) erweitert wird (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1131 [1/2018]; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1876). 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 denselben Tätigkeitsbereich (Erweiterung des Verkehrsbetriebs von Bussen um Straßenbahnen), sind diese unschädlich (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2868).

Diese Regelung ist unbefriedigend in den Fällen, in denen Vermögen des bisherigen Tätigkeitsfelds nach Aufnahme einer weiteren nicht gleichartigen Tätigkeit 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).

4. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des Abs. 8

Sachlicher Geltungsbereich: 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 in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044b; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1874). In einem BgA vor der Zusammenfassung gebildete Rücklagen sind auch nach der Zusammenfassung nicht automatisch zwangsweise aufzulösen, sondern fortzuführen und entsprechend dem Grund der Rücklagenzuführungen zu verwenden oder eventuell später aufzulösen (*Schiffers, GmbH-StB* 2009, 67; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1538 [10/2019]); Probleme bei der praktischen Umsetzung sehen in diesem Zusammenhang *Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, 41). Andere Verlustabzugsbeschränkungen außer § 10d EStG bleiben ebenso unberührt wie der Zinsvortrag gem. § 4h EStG iVm. § 8a KStG (*Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, 8 Rz. 1044b; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1874).

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 8 enthält ausschließlich Regelungen zum BgA; die Vorschriften zum Verlustabzug sind auf den jeweiligen BgA anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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.

Einstweilen frei.

II. Verluste infolge Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 1)

Verlustvor- und -rücktrag innerhalb zusammengefasster Betriebe gewerblicher Art: Der Begriff „Zusammenfassung“ erfasst folgende Alternativen (vgl. *Brockmann/Hörster*, NWB 2009, 448; *Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, 41; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044b; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1541 [10/2019]):

- 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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 (eigenes Ermittlungssubjekt) und kann somit nur seine eigenen Verluste nutzen (Roth, *Der Gemeindehaushalt* 2010, 14; *Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2861).

Da in Zeiten der Zusammenfassung Feststellungen der bisherigen Verlustvorträge aus den Zeiten vor der Zusammenfassung unterbleiben und insoweit auch keine Erklärungspflicht des Stpfl. besteht, könnten nach Beendigung der Zusammenfas-

sung hinsichtlich des nunmehr wieder zu berücksichtigenden Verlustvortrags Nachweisschwierigkeiten für den Stpfl. entstehen; wie diese vermieden werden können, zeigt OFD Nds. v. 27.4.2012, DStR 2012, 1661 auf; ebenso OFD NRW, Arbeitshilfe Besteuerung der jPöR, 3/2019, 184; nach Ansicht von Krämer (in DPM, § 8 Abs. 8 Rz. 6 [4/2016]; ebenso Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1133 [1/2018]) sollte während dieser Zeit eine jährliche gesonderte Feststellung gem. § 10d Abs. 4 EStG, bezogen auf den früheren einzelnen BgA, erfolgen. Die Lösung der FinVerw. ist aus Sicht der Praxis vorzuziehen. Insoweit kann Abs. 8 Satz 4 als partielle Durchbrechung der jährlichen Feststellungserfordernis des § 10d Abs. 4 EStG ausgelegt werden. Zum Fall von Sanierungserträgen vgl. Anm. 601.

597 III. Verluste vor Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 2)

Konservierung von Altverlusten aus der Zeit vor Zusammenfassung: 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 jPöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64; Schwedhelm/Olbing in Streck, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 515; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1546 [10/2019]). Die Verluste werden „eingefroren“ (Schiffers, GmbH-StB 2009, 67). Abs. 8 Satz 2 betrifft somit ausschließlich den Verlustvortrag.

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 200 000 €; in dieses Erg. ist ein Verlust des BgA Schwimmbad von 300 000 € eingeflossen.

Nach Abs. 8 Satz 2 darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 nicht auf das Erg. 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, dh. keine Verwertung im einzelnen BgA, sondern Nutzbarkeit erst wieder nach erneuter Zusammenfassung, soll gelten, wenn ein BgA, in dem nicht gleichartige Tätigkeiten zulässigerweise zusammengefasst worden sind, getrennt wird, wenn also der zusammengefasste BgA wieder aufgelöst wird oder ein BgA aus der (fortbestehenden) Zusammenfassung ausscheidet und aus der Zeit der Zusammenfassung noch nicht verrechnete Verluste vorhanden sind (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64, 65; Krämer in DPM, § 8 Abs. 8 Rz. 8 [11/2017]; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1132 [1/2018]; Bott in Bott/Walter, § 8 Rz. 1546 [10/2019]; krit. Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2877); nach einer anderen Auffassung sollen die Verluste auf die einzelnen (Teil-)BgA aufgeteilt werden und bei dem Betrieb abziehbar sein, der den Verlust erlitten hat, wobei offen ist, nach welchem Maßstab dies zu erfolgen hat (Fiand/Klaiber, KStZ 2009, 41; Leippe, KStZ 2009, 41).

Sind mehrere nicht gleichartige Tätigkeiten zusammengefasst und wird ein weiterer Tätigkeitsbereich zugeführt, kommt bei dem hierdurch neu gebildeten BgA ebenfalls kein Verlustvortrag in Betracht; Veränderungen innerhalb eines Tätigkeitsbereichs (zB Erweiterung des Verkehrsbereichs von Bussen um Straßenbahnen) sind unschädlich (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64, 65; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1547, 1548 [10/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 4 [11/2017]).

Problematische Verlustverrechnungsbeschränkungen: Problematisch sind insbes. 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 StBelastung 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 werden, 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 (idS auch Anm. 593).

IV. Rücktrag von Verlusten (Abs. 8 Satz 3)

598

Kein Verlustrücktrag in die Zeit vor Zusammenfassung: 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; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 7 [11/2017]), denn bisher war ein Verlustrücktrag auf einen BgA insoweit möglich, als der Verlust aus der Tätigkeit des ursprünglich alleinstehenden 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 Erg. 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 Erg. 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 Erg. des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

Da ein Verlustrücktrag gem. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG nur in den dem Verlustentstehungszeitraum vorangegangenen VZ erfolgen kann, bezieht sich Satz 3 letztendlich nur auf den ersten VZ des zusammengefassten Betriebs.

599 V. Verluste nach Beendigung der Zusammenfassung (Abs. 8 Satz 4)

Wiederaufleben „eingefrorener“ Verluste: 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 in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044c; *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 her ist eine Einschränkung anzunehmen, mit der Folge, dass selbst dann, wenn sämtliche WG des ursprünglichen BgA aufgrund einer 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 Erg., 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64).

600 VI. Verluste bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8 Satz 5)

Keine Beschränkung bei Zusammenfassung gleichartiger Betriebe gewerblicher Art: Gemäß Abs. 8 Satz 5 gelten die Einschränkungen der Verlustnutzung nicht, wenn gleichartige BgA zusammengefasst werden. Dies bedeutet, dass Verlustvorträge der einzelnen gleichartigen BgA beim zusammengefassten Betrieb abgezogen, Verluste des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor der Zusammenfassung anteilig zurückgetragen werden können, wobei der gesetzliche Höchstbetrag für den Rücktrag (1 Mio. €; 2020-2021: 10 Mio. €; 3. CorStHiG v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335) nicht für jeden Einzelbetrieb, sondern insgesamt nur einmal zu berücksichtigen ist (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1131 [1/2018]; *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2882).

Zur Bestimmung der Gleichartigkeit von BgA (s. § 4 Anm. 83) und speziell im Hinblick auf Versorgungs- und Verkehrsbetriebe s. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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. Die Ausnahme des Abs. 8 Satz 5 kommt bei Zusammenfassung dieser nicht zum Tragen und die einzelnen Verlustvorträge aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht genutzt werden (*Fiand*, KStZ 2010, 8; *Hüttemann*, DB 2009, 2629). Die Ausnahme des Satzes 5 gilt ebenfalls nicht, wenn ein zusammengefasster BgA, der aus nicht gleichartigen BgA entstanden ist (zB Verkehrsbetrieb und Stromversorgung) um einen BgA (zB Gasversorgung) erweitert wird, der zwar mit einem bisherigen Teilbereich (Stromversorgung) gleichartig ist, nicht aber mit dem zusammengefassten BgA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 79; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1131 [1/2018]; aA *Pinkos*, DStZ 2010, 96). Entscheidend ist insoweit, dass bei zusammengefassten BgA auf die „Prägung“ abzustellen ist. Ist der Versorgungs- und Verkehrsbetrieb vom Versorgungsbereich geprägt, so kann er auch mit weiteren gleichartigen Versorgungstätigkeiten unter Fortführung vorhandenen Verlustvorträge zusammengefasst werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 79 aE).

Da nach dem in Abs. 8 verankerten System grds. jede Veränderung einer BgA-Zusammenfassung eine Einschränkung der Verlustnutzung mit sich bringt, kommt Abs. 8 Satz 5 besondere Bedeutung zu. Er eröffnet Gestaltungsspielräume im Hinblick auf gleichartige BgA, 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 und Verluste des zusammengefassten BgA auf die Einzelbetriebe vor der Zusammenfassung zurückgetragen werden (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 9 [11/2017]).

VII. Verluste bei Sanierungserträgen (Abs. 8 Satz 6)

601

Als Reaktion auf die Ablehnung des sog. Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) durch die Rspr. (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) wurde in § 3a EStG eine gesetzliche StBefreiung für Sanierungserträge eingefügt (RÜbStG v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202). Als Ausgleich für die StBefreiung entfallen bis zur Höhe der stfreien Sanierungserträge nutzbare Verluste, Verlustvorträge usw. nach § 3a Abs. 3 EStG.

Kürzung der eingefrorenen Verluste im Fall der Sanierung eines zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art: Abs. 8 Satz 6 überträgt diese Grundsätze auf BgA. Wurden bei BgA in der Vergangenheit Verluste eines Einzel-BgA nach Abs. 8 Satz 4 wegen Zusammenfassung der BgA „eingefroren“, so führt eine Sanierung iSd. § 3a Abs. 1 EStG zum Untergang dieser eingefrorenen Verluste durch entsprechende Anwendung des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG. Über den Verweis werden die Einzel-BgA zu „nahestehenden Personen“ des zusammengefassten BgA, sodass die Sanierung nur innerhalb von fünf Jahren nach der Zusammenfassung den Verlustuntergang auslöst. Da die „eingefrorenen“ Verluste aus der Zeit vor der Zusammenfassung nicht jährlich festgestellt werden, ist die verfahrensrechtl. Umsetzung der Verlustkürzung unklar (ebenso *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 8 Rz. 8b [11/2017]). Die in anderen Sanierungsfällen hierfür vorgesehenen Regelungen des § 3a Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG als eigenständige Änderungsvorschrift für bereits bestandskräftige Verlustfeststellungsbescheide sind nach dem Gesetzesverweis in Abs. 8 Satz 6 nicht anwendbar. Nach der Gesetzessystematik müsste die Verlust-

kürzung in dem Jahr erfolgen, in dem die Sanierungserträge anfallen. Mangels jährlicher Feststellung der vor der Zusammenfassung entstandenen Verluste der Einzel-BgA existiert nach der FinVerw. in dem betroffenen Jahr gar keinen Verwaltungsakt. Unseres Erachtens bedarf es daher in Sanierungsfällen immer einer gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Verlusts für die Einzel-BgA im betroffenen Jahr, um darin die gesetzlich vorgesehene Verlustkürzung durchzuführen.

602–604 Einstweilen frei.

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

I. Einordnung des Abs. 9

1. Grundinformation zu Abs. 9

605 **Gleichlauf von Kapitalgesellschaften und zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art:** Abs. 9 enthält Bestimmungen zur Verlustverrechnung von dauerdefizitär tätigen Eigengesellschaften mit mehreren Tätigkeitsbereichen. Anders als auf der Ebene einer jPöR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Erg. aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber nicht gezogen werden, hat der Gesetzgeber mit dem Erfordernis einer Spartenrechnung eine Regelung geschaffen, die den Verlustausgleich und Verlustabzug bei diesen nach Abs. 7 begünstigten KapGes. in einem dem § 4 Abs. 6 entsprechenden Umfang beschränkt. Die spartenbezogene Ermittlung der stl. Bemessungsgrundlage trägt den bisherigen Zusammenfassungsgrundsätzen Rechnung und lässt insoweit eine Verlustverrechnung nur innerhalb der KapGes. zu. Durch Abs. 9 wird grds. sichergestellt, dass für KapGes. bezüglich der Dauerverlustgeschäfte keine größeren Möglichkeiten der Verlustverrechnung bestehen, als dies bei einer Ausübung der entsprechenden Tätigkeiten durch BgA der Fall wäre.

Erfordernis einer Spartenrechnung: Anders als auf der Ebene einer jPöR führt die Ausübung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. zwar zu einer grundsätzlichen stl. Zusammenfassung der Erg. aus diesen Tätigkeiten. Da unter den Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 bei der Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit die Rechtsfolgen einer vGA aber 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. Diese soll letztendlich verhindern, dass eine unter Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zu fassende KapGes. Verluste aus Dauerverlustgeschäften mit Gewinnen aus sonstigen Tätigkeiten ausgleichen kann (*Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2901). Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 77; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 527; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044e; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2907). Folge der Anwendung des Abs. 9 bei den einschlägigen KapGes. ist eine spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbe-

trags der Einkünfte. Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfolgt nicht einheitlich für die gesamte KapGes. (Abs. 9 Satz 2). Verluste einzelner Sparten werden nach Abs. 9 Satz 8 gesondert festgestellt. Für alle anderen KapGes., die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, ist das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (*Fiand*, KStZ 2010, 49). 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 Verlustvorträge (vgl. Anm. 628–631).

2. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 9

606

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 9 wurde zusammen mit den Regelungen zu § 4 Abs. 6, § 8 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 7 eingefügt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 9 wurde um einen neuen Satz 8 ergänzt, der Regelungen zur verfahrensrechtl. Verlustfeststellung beinhaltet. Diese Neuregelung ist ebenfalls erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG).

RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Ergänzung um Satz 9 als Folgeregelung zur Einf. der gesetzlichen StBefreiung für Erträge aus einer unternehmensbezogenen Sanierung in §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG.

Zur allgemeinen Rechtslage bis 31.12.2008 vgl. Anm. 540.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 9 findet erstmalig für den VZ 2009 Anwendung (§ 34 Abs. 6 Satz 9 idF des AIFM-StAnpG). Die Spartenrechnung ist somit erstmals für das Wj. der KapGes. vorzunehmen, das in 2009 endet. Damit besteht zeitlich kein Gleichlauf mit der Anwendung des Abs. 7, der nach § 34 Abs. 6 Satz 4 bereits in VZ vor 2009 anzuwenden ist. Zudem kann die erstmalige Anwendung des Abs. 9 auch auf das Jahr 2012 verschoben werden, wenn in der Vergangenheit im Rahmen einer StFestsetzung bei der KapGes. andere Grundsätze als die nach Abs. 7 angewandt wurden, weil dann Abs. 7 wegen § 34 Abs. 6 Satz 5 noch bis einschließlich VZ 2011 nicht anwendbar ist (vgl. BFH v. 15.7.2020 – I R 55/17, BFH/NV 2021, 545) und die Anwendung des Abs. 9 nach dem Gesetzeswortlaut nur in den Fällen des Abs. 7 möglich ist.

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 idF des AIFM-StAnpG), also den Sparten zuzuordnen, denen die verlustverursachenden Tätigkeiten zuzurechnen sind (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 37 [6/2018]; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2927). Dabei ist nicht erforderlich, dass die dauerdefizitäre Tätigkeit noch unterhalten wird. Es genügt, wenn die Verluste aus einer Tätigkeit iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 stammen (BFH v. 23.9.2019 – I R 25/17, BFH/NV 2020, 522). Die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge bilden den Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG in den folgenden VZ. Gemäß 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. auch Anm. 632 f.).

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 idF des AIFM-StAnpG). Voraussetzung ist, dass die Summe der sich aus allen Sparten ergebenden Beträge negativ ist (BTDrucks. 16/11108, 36; *Gosch* in *Gosch*,

4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044l). Für den Verlustrücktrag aus 2009 auf 2008 kommt daher insgesamt maximal der in § 10d Abs. 1 EStG vorgesehene Höchstbetrag von 1 Mio. € in Betracht (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1147 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 38 [6/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1907).

607 Einstweilen frei.

608 3. Bedeutung des Abs. 9

Rechtliche Bedeutung: Abs. 9 ergänzt Abs. 7 Satz 1 Nr. 2. Die Norm stellt 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 sicher, 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 (BTDrucks. 16/11108, 34; *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1561 [10/2019]; *Roth*, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 3 [6/2018]). Die Möglichkeiten der Ergebnisverrechnung bei der Eigengesellschaft 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, 33 f.). 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* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044d) will der Gesetzgeber mit Abs. 9 – folgerichtig – einen Gleichklang und eine Art „innerer Gerechtigkeit“ zwischen dauerdefizitären BgA und dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaften herstellen, mit der Folge einer Begrenzung der Quersubventionierung.

Wirtschaftliche Bedeutung: Abs. 9 sichert über die Sparteneinteilung und die Möglichkeit zur Verlustnutzung die Querfinanzierung insbes. der dauerdefizitären Verkehrs- und Bädertätigkeiten der öffentlichen Hand auch im Fall der Ausübung mittels KapGes.

Kompliziertheit der Spartenrechnung: Zum Teil wird die Neuregelung des Abs. 9 aber auch sehr krit. gewürdigt und als systemfremdes „Regelungsmonster“ mit beachtlicher Komplexität bezeichnet, das aufgrund seiner Scheingenauigkeit und -abgrenzbarkeit einen ausgesprochenen „Spartenexperten mit entsprechender personeller Aufrüstung der Buchhaltungs- und Steuerabteilungen“ benötige (*Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044h; ähnlich *Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, 41). *Krämer* (in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 35 [4/2016]) befürchtet durch Abs. 9 eine erhebliche Verkomplizierung des StRechts mit nachhaltigem Streitpotential und spricht von einer „Gestaltungs-Verhinderungsvorschrift“, deren Zahl tatsächlicher Anwendungsfälle seiner 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 gelungen ist, 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, deren Ausmaß auch in der Zukunft die Finanzgerichte beschäftigen wird. Bejaht man jedoch die Existenzberechtigung des stl. Querverbun-

des als gesetzliche Subventionsvorschrift, so ist es konsequent und nachvollziehbar, diese Funktion nicht nur auf BgA als „fiktive Kapitalgesellschaften“ zu beschränken, sondern auch auf Eigengesellschaften der öffentlichen Hand auszudehnen. Den Kritikern ist jedoch zuzugeben, dass neben der komplizierten und ggf. streitanfälligen Einordnung der Verluste in die einzelnen Sparten (vgl. BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 25 ff., zur Aufteilung von Bäderverlusten in öffentlichen Badebetrieb und Schulschwimmen) insbes. die unterschiedlichen Anwendungszeitpunkte (vgl. Anm. 606) die stl. Behandlung verschiedenartiger Tätigkeiten fast unverständlich erscheinen lassen.

II. Spartenbildung bei Dauerverlustgeschäften bestimmter Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand (Abs. 9 Satz 1)

1. Sachlicher Anwendungsbereich des Spartenbildungsgebots

609

Abs. 9 ist anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 66; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 520), wenn für eine KapGes. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt (vgl. Anm. 554–560) und diese KapGes.

- mehr als eine Tätigkeit ausübt, die bei einer jPöR 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.

Nach dem Wortlaut des Abs. 9 Satz 1 genügt schon ein Dauerverlustgeschäft für dessen Anwendung (ebenso *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 4 [6/2018]). Zudem ist die diesbezügliche Auffassung der FinVerw. in sich logisch widersprüchlich, weil danach die Spartenrechnung auch dann anzuwenden ist, wenn die Gesellschaft nur Versorgung und Verkehr unterhält, welche zwingend zu einer einheitlichen Sparte zusammenzufassen sind. Wird in einer KapGes. – auch bei mehreren Tätigkeitsbereichen – hingegen überhaupt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausgeübt, kommt die Spartenentrennung gem. Abs. 9 nicht in Betracht, da die Ergebniskorrektur über den Ansatz einer vGA erfolgt (*Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 520; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1565 [10/2019]).

Unterliegt das Dauerverlustgeschäft wegen einer StBefreiung (zB § 5 Abs. 1 Nr. 2, Nr. 9, Nr. 18) nicht der Besteuerung, so ist für diese Tätigkeit kein Spartenergebnis zu ermitteln (ebenso *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 4 [6/2018]).

2. Tätigkeitsbezogene Spartenbildung

610

Grundsätze der Sparteneinteilung: Mit der Ausübung verschiedenartiger Tätigkeiten in einer KapGes. der öffentlichen Hand kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen; aufgrund der Formulierung „zusammenfassbare“ Tätigkeiten kommt es nicht darauf an, ob die KapGes. sich für oder gegen eine derartige Zusammenfassung entscheidet, dh., es besteht kein Wahlrecht (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 68, 78; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8

Rz. 1137 [1/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1569 [10/2019]; *Pinkos*, DStZ 2010, 96; aA *Bracksiek*, FR 2009, 15). Sind im Einzelfall unterschiedliche Zusammenfassungsmöglichkeiten denkbar, sollte auf die von der KapGes. im Rahmen der StErklärung ausgeübte Option und Spartenbildung abgestellt werden (so *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1569 [10/2019]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1888; *Bracksiek*, FR 2009, 15; aA [größtmögliche Zusammenfassung] *Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1137 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 9 [4/2016]; *Klein/Müller/Döpfer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2907). 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:

Reihenfolge der erstmaligen Sparteneinteilung: 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.

Anzahl der Sparten: Die Anzahl der Sparten ist nicht festgeschrieben, sondern passt sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch an, sodass laufend neue Sparten hinzukommen bzw. vorhandene untergehen können (*Bracksiek*, FR 2009, 15). Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes. ist daher auf ihre Auswirkung hinsichtlich der Spartenzuordnung zu überprüfen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 72; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 528). Die nachfolgende Übersicht (aus *Fiand*, KStZ 2010, 49; ergänzt um *Fiand*, KStZ 2015, 162) skizziert – in komprimierter Form – die unterschiedlichen Fallgruppen des Abs. 9 Satz 1:

Sparten: Hoheitliche Verlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1	Sparten: Zusammenfassbare Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1	Sparten: Restliche Dauerverlustgeschäfte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2	Sparten: Übrige Tätigkeiten gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3
Jedes hoheitliche Dauerverlustgeschäft ist einer gesonderten Sparte zuzuordnen. Beispiele: Abwasserentsorgung mit Verlusten Restmüll- und Altpapierentsorgung mit Verlusten Hoheitliche Bildungstätigkeiten mit Verlusten Schulschwimmen	Zusammenfassbare Tätigkeiten sind jeweils einer gesonderten Sparte zuzuordnen. Beispiele: Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, wenn eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht Verschiedene Theater	Dauerverlustgeschäfte, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen. Beispiele: Bäderbetrieb (ohne Zusammenfassung) Verkehrsbetrieb (ohne Zusammenfassung) Gewerbemüllverwertung	Für die übrigen Tätigkeiten ist eine einheitliche (zusammenfassbare) Sparte zu bilden. Beispiele: Gewinnträchtiger Grundstückshandel Gewinnträchtiger Abwasserentsorgungsbetrieb Duales System, Gewerbliche Siedlungsabfälle, Gewerbemüllbeseitigung Tiergarten Zoologischer Garten

3. Details zur tätigkeitsbezogenen Spartenbildung

a) Tätigkeiten aus „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften (Abs. 9 Satz 1 Nr. 1)

611

Fiktive BgA-Betrachtung: Ausgangspunkt der Beurteilung ist die fiktive Betrachtung der Tätigkeiten der Eigengesellschaft und ihres kommunalen Anteilseigners nach den für BgA geltenden Grundsätzen, also die Frage, wie die Tätigkeiten im Fall der Unterhaltung durch die Anteilseignerin zu beurteilen wären (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 23). Die von der Eigengesellschaft ausgeübte Tätigkeit muss nicht selbst hoheitlich sein, sondern bei Betrachtung nach den BgA-Grundsätzen müsste sich eine Zuordnung zum Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft ergeben (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 23, *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1516). Neben dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich diese Beurteilung auch aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/10189, 70; BTDrucks. 16/11108, 27).

Separierung hoheitlicher Dauerverlusttätigkeiten: Sofern die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei jPöR 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). Für verschiedene Tätigkeiten nach Nr. 1 ist eine entsprechende Anzahl von Sparten zu bilden. Hierbei ist es unerheblich, ob darunter auch Geschäfte mit zeitweisen Gewinnen sind (*Pinkos*, DStZ 2010, 96). Eine Zusammenfassung dieser hoheitlichen Tätigkeiten in einer Sparte scheidet aus (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 69). Kritisch im Hinblick auf die Bestimmtheit der Voraussetzungen dieser Fallgruppe äußert sich *Gosch* (in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044e).

Beispiele:

Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung, Schulschwimmen mit Verlusten.

Jede der Dauerverlusttätigkeiten bildet eine eigene Sparte iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1, für die der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln und ein spartenübergreifender Ausgleich mit eventuellen Gewinnen ausgeschlossen ist.

Die Einordnung des Schulschwimmens als hoheitliches Dauerverlustgeschäft gilt auch, wenn das Bad sowohl für den öffentlichen Badebetrieb als auch für Schulzwecke genutzt wird (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 50). In der Praxis kann die sachgerechte Aufteilung des Verlusts auf die jeweiligen Sparten mit einem erheblichen bürokratischen Aufwand verbunden sein. Die Kosten, soweit sie mit dem Schulschwimmen zusammenhängen, sind sachgerecht zu ermitteln und aufzuteilen. So entfallen Personalkosten für Schwimmmeister, Sachkosten für Kasenhäuschen, Einzelumkleiden, Saunabereich, Whirlpool usw. ggf. ausschließlich auf den öffentlichen Badebetrieb. Zum Teil findet der Schulschwimmbetrieb nur auf einzelnen Bahnen während der Öffnung für die Allgemeinheit statt, was eine verursachungsgerechte Aufteilung verkompliziert.

612 **b) Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbare Tätigkeiten (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 1)**

Nicht alle „nicht hoheitlichen“ Dauerverlusttätigkeiten sind nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar. Für die Sparteneinteilung nach Nr. 2 bedeutet dies, 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. Die nicht zusammenfassbaren Dauerverlustgeschäfte sind nach Satz 1 Nr. 2 jeweils gesonderten (einzelnen) Sparten zuzuordnen (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 11 [4/2016]; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044e). Bei nicht zusammenfassbaren Tätigkeiten ist darüber hinaus zu beachten, dass unter die vorliegende Fallgruppe nur begünstigte Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 fallen (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1887; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 8a [6/2018]). Nicht nach Abs. 7 Satz 2 begünstigte Tätigkeiten mit dauerhaften Verlusten sind der Sparte nach Abs. 9 Nr. 3 zuzuordnen (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1887; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 11 [6/2018]).

Wenn die KapGes. mehrere Tätigkeiten ausübt, die bei einer jPöR 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 70, vgl. § 4 Anm. 82).

Beispiele:

Zusammenfassung von Gas- und Stromversorgungsbetrieben; Verkehrs- und Versorgungsbetrieben, Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsbetrieben, sofern eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

Das Gesetz regelt die Fälle nicht, in denen eine Zusammenfassung nach verschiedenen Kriterien erfolgen kann. Aus dem Umstand der Begünstigungsnorm ergibt sich, dass die KapGes. in Zweifelsfällen ein Wahlrecht besitzt und dabei wegen der Saldierungsmöglichkeit der größtmögliche Zusammenfassungskreis zu bilden ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 68 iVm. Rz. 5-8; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 9 [4/2016]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1137 [1/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1888). Zur Zusammenfassung von Tätigkeiten nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 mittels eines Blockheizkraftwerks s. BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2016, 479; OFD Karlsruhe v. 27.3.2017 – S 270.6/265 - St 213, juris; vgl. § 4 Anm. 85.

613 **c) Tätigkeiten, die aus nicht „hoheitlichen“ Dauerverlustgeschäften resultieren (Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2)**

Übt die KapGes. mehr Tätigkeiten aus, die bei einer jPöR 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:

Sporthallen, Theater, Museen, Bäderbetriebe, Verkehrsbetriebe.

d) Übrige Tätigkeiten mit einheitlicher Spartenbildung (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3) 614

Die danach verbleibenden Tätigkeiten sind einer gesonderten und zusammenfassbaren Sparte zuzuordnen. Hierunter fallen hoheitliche Tätigkeiten, die kein Dauerverlustgeschäft iSd. Abs. 7 Satz 2 darstellen, nicht nach Abs. 7 Satz 2 begünstigte dauerdefizitäre Tätigkeiten und die mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeiten (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 14 [4/2016]; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1137 [1/2018]). In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die – ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein – in einzelnen Wj. Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 71; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 14 [4/2016]; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 525). Strukturell ist diese Sparte als eine einheitliche Auffangsparte anzusehen (*Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044e).

Beispiele:

Abwasserbeseitigung mit Gewinnen, Grundstückshandel, Hausmüllentsorgung (Duales System).

III. Spartenbezogene getrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2)

1. Grundsatz: Segmentierte Ermittlung von Spartenergebnissen

615

Für jede sich nach Abs. 9 Satz 1 ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln (1. Verfahrensstufe), hierbei sind insbes. Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 87; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1145 [1/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1584 [10/2019]; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 529; *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67).

Spartenbezogene Einkommensermittlung: Damit ergibt sich eine Segmentierung innerhalb der Einkommensermittlung der KapGes., die für unmittelbar unterhaltene BgA der jPöR aus der grundsätzlichen Einzelerfassung der wirtschaftlichen Tätigkeit und damit der getrennten Einkommensermittlung sowie der eingeschränkten Zusammenfassungsmöglichkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 und der stl. Unbeachtlichkeit von hoheitlichen Tätigkeitsfeldern resultiert (*Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1568 [10/2019]).

Sachgerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen: Die Bildung der Sparten lässt die StPflcht der KapGes. selbst unberührt (*Roth*, Der Gemeindehaushalt 2010, 14; *Hüttemann*, DB 2009, 2629). Für die Ermittlung der Spartenergebnisse sind die WG und die Geschäftsvorfälle der KapGes. aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbes. für Beteiligungen oder Finanzanlagen oder sonstiges gewillkürtes BV (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 80–82; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]). Schulden sind ebenfalls den einzelnen Sparten sachgerecht unter Berücksichtigung eines wirtschaftlichen unmittelbaren Zusammenhangs zuzuordnen. Eine virtuelle Aufteilung dürfte zB bei Pensionsrückstellungen in Betracht zu ziehen sein (*Bott* in *Bott/Walter*, § 8

Rz. 1579 [10/2019]). Wird die spartenmäßige Zuordnung eines WG geändert, führt dies nicht zur Realisierung stiller Reserven, da keine Verschiebung zwischen verschiedenen Besteuerungssubjekten erfolgt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 80; Krämer in DPM, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1146 [1/2018]; Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2910).

Komplexe Detailfragen: Die sachgerechte Zuordnung ist nur mit erheblichem verwaltungstechnischen Aufwand und auf der Grundlage entsprechender (streitanfälliger) Schätzungen und daraus resultierender Ungenauigkeiten möglich (Leippe, DStZ 2010, 106; Rengers in Brandis/Heuermann, § 8 Rz. 1146 [1/2018]).

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; Schiffrers, GmbH-StB 2009, 67; Hüttemann, DB 2009, 2629, spricht in diesem Zusammenhang von einer stl. Zerlegung in sog. Loss-Center; krit. auch Krämer in DPM, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]).

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 (Schiffrers, GmbH-StB 2009, 67). Denkbar wäre auch ein Zuordnungsschlüssel, der auf den jeweiligen personellen Einsatz in den Sparten abstellt (Strahl, DStR 2010, 193), oder eine Aufteilung nach Umsatzgrößen oder nach einer sonstigen beliebigen Methode, sofern sie plausibel ist (Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044g).

Für die Spartenrechnung sind von der FinVerw. folgende Steuervordrucke entwickelt worden:

- Anlage Spartenübersicht (Beschreibung der Sparten/Tätigkeiten und Dokumentation der Veränderungen),
- Anlage ÖHK (Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte je Sparte für die KSt),
- Anlage ÖHG (Ermittlung des Gewerbeertrags je Sparte).

2. Einzelfragen zur Spartenergebnisrechnung

616 a) Hilfsgeschäfte

Grundsatz der Zuordnung zur Haupttätigkeit: Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit sind nach objektiven Maßstäben denjenigen Sparten zuzuordnen, denen sie dienen bzw. die sie ergänzen; sie teilen das Schicksal der Haupttätigkeit (Schwedhelm/Olbing in Streck, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 526; Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044g). 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 76).

Abgrenzung zwischen Hilfstätigkeit und eigener Haupttätigkeit: Strittig bleibt damit die Identifikation einer Tätigkeit als Hilfsgeschäft. Einen Ansatzpunkt hierfür könnte bilden, dass keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit begründet wird (so FG Düss. v. 9.3.2009 – 6 K 3720/06 K,G,F, EFG 2010, 1443, rkr.). Es kann uE jedenfalls dann nicht von einer eigenständigen Haupttätigkeit ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit bei einer jPöR nicht zu einem BgA führen würde. So hat auch der BFH bei der Einordnung von Bäderverlusten als hoheitlich oder durch den öffentlichen Badebetrieb (= gesundheitspolitische Gründe) einer KapGes. veranlasst auf die Behandlung nach den BgA-Grundsätzen abgestellt (BFH v. 16.12.2020 – I R 50/17, BStBl. II 2021, 443, Rz. 24). Dies ist somit dann der Fall, wenn die Kriterien von R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 nicht erfüllt sind (vgl. § 4 Anm. 27). Dies bedeutet, dass bei Umsätzen unter 45 000 € (35 000 € laut KStR 2015, 30 678 € davor) noch eine Hilfstätigkeit angenommen werden kann, die der jeweiligen Hauptsparte zuzurechnen ist. Bei darüber liegenden Umsätzen wird eine eigenständige Tätigkeit ohne nähere Prüfung überwiegend bejaht (*Pinkos*, DStZ 2010, 96; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1146 [1/2018]; *Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2909). Eine solche pauschale Einteilung kann dem Gesetz nicht entnommen werden und wird den Umständen des Einzelfalls uE auch nicht gerecht. Auch bei Überschreiten des Betrags iHv. 35 000 € wird ein Hilfsgeschäft angenommen werden können, wenn die Tätigkeit die Haupttätigkeit lediglich ergänzt oder fördert oder beide nach der Verkehrsauffassung idR gemeinschaftlich ausgeübt werden; dies kann zB bei der Cafeteria eines Schwimmbades der Fall sein (so auch *Westermann/Prechtel*, KStZ 2010, 149; ähnlich *Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1571 [10/2019]). Auch im Bereich der Werbung in Zusammenhang mit Verkehrsbetrieben kann uE keine starre Betragsgrenze angewendet werden, weil dann zum einen das Verhältnis zum Gesamtumsatz außer Betracht bliebe und zum anderen eine Ungleichbehandlung gegenüber Verkehrs-BgA eintritt, bei denen die Werbung nach R 4.5 Abs. 8 Satz 2 KStR 2015 dem BgA zuzurechnen ist.

Diese Grundsätze gelten auch für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung.

b) Umfang des Betriebsvermögens

617

Grundsatz: Die spartenbezogene Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte erfordert eine sachgerechte Zuordnung von WG und Geschäftsvorfällen; das für eine Tätigkeit notwendige BV ist zwingend entsprechend der Tätigkeit und dem objektiven bzw. funktionellen Sachzusammenhang dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der Zuordnung führt nicht zu einer Entnahme mit Aufdeckung der stillen Reserven (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1898; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 80; *Rang/Baldauf*, DStZ 2014, 38; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]; aA *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1144g).

Zuordnung von nicht notwendigem Betriebsvermögen: Nach Auffassung der FinVerw. sollen Beteiligungen an KapGes. den Sparten zuzuordnen sein, deren Tätigkeit sich mit der der Tochtergesellschaft deckt; die Beteiligung an einem Reisebüro wäre demzufolge der Verkehrssparte zuzuordnen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 81, Beispiel 1; ebenso *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016], ggf. mit Aufteilung der Beteiligung auf verschiedene Tätigkeitsbereiche). Besteht kein solcher Zusammenhang mit eigenen Tätigkeiten, soll die Beteiligung als gewillkürtes BV einer (beliebigen) Sparte zugeordnet

werden können (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 81, Beispiel 2). Liquide Finanzmittel, zB ein bestehendes Festgeldkonto, ist hiernach grds. aufzuteilen, zB umsatzabhängig oder nach Finanzbedarf (bejahend *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1898). 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. In diesen Fällen wäre auch nach Auffassung der FinVerw. eine Aufteilung nicht erforderlich.

Stellungnahme: Der Umfang des BV einer Sparte sollte uE 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. Da – anders als bei BgA – jedoch kein „gewillkürtes“ BV in einer KapGes. existiert, ist im Rahmen des sog. Willkürungsprozesses bei dem nicht für die Sparte notwendigem BV eine sachgerechte Zuordnung zu den Sparten vorzunehmen. Handelt es sich um rein als Ertragsquelle gehaltene Beteiligungen, zB an Versorgungsunternehmen ohne besondere Geschäftsbeziehung zu den eigenen Tätigkeiten, kommt eine Zuordnung zu den Sparten mit Dauerverlustgeschäften zur Stärkung ihrer Liquidität in Betracht (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 16 [4/2016]; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044g). Ob dann die Beteiligung als Ertragsquelle nur einer oder allen Dauerverlustsparten mit Finanzbedarf zuzuordnen ist, bedarf mangels stl. Auswirkung einer Überführung in eine andere Sparte keiner Klärung. Allenfalls str. wären dann noch Fallkonstellationen, in denen das „Halten und Verwalten von Beteiligungen“ ein eigener Geschäftszweck und damit eine Sparte iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ist.

Die Veräußerung des BV infolge der Aufgabe der operativen Tätigkeit einer Sparte ist als Hilfsgeschäft der Sparte zuzurechnen, der das BV bisher zugeordnet war (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 76).

618 c) Allgemeine Verwaltungs- und Servicekosten

Grundsatz: Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (zB Kosten für Buchführung oder Beratung) oder sonstige Kosten der KapGes. (zB abziehbare Zuwendungen gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2) sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 83). Sachgerecht können Aufteilungsmaßstäbe sein, die sich an der Kostenrechnung orientieren (zB bei Personalkosten, Abschreibungen auf WG, vgl. *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1582 [10/2019]), ebenso dürfte ein an den Umsatzerlösen orientierter Schlüssel anzuerkennen sein (*Fiand*, KStZ 2010, 49; *Klein/Müller/Döpper* in *Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2910). Entscheidend ist, dass die jeweils gefundenen Aufteilungsschlüssel nachvollziehbar sind, schlüssig dargelegt, stetig angewandt und auch begründet werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 83; *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044g). Entsprechendes gilt für spätere Abweichungen oder Änderungen (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 17 [4/2016]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1580 [10/2019]).

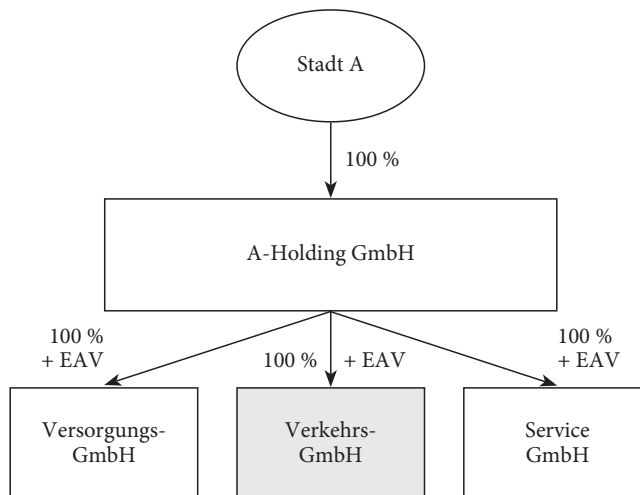
Konzerninterne Dienstleistungsgesellschaften: Werden diese Leistungen (*Shared-Service-Leistungen*) von einer Konzerngesellschaft für die einzelnen Unterneh-

men des Konzerns erbracht, bildet diese Tätigkeit bei der Konzerngesellschaft eine eigenständige sonstige Tätigkeit, die der Sparte „übrige Tätigkeiten“ iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und nicht der bzw. den Querverbundsparten zuzuordnen ist. Weitere Folge ist, dass die den Konzerngesellschaften in Rechnung gestellten Beträge bei diesen externe Verwaltungs- und Servicekosten darstellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 84; bestätigt durch BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; so auch *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044g; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1146 [1/2018]). Diese Separierung von Service-, Verwaltungs- und/oder Betriebsführungstätigkeiten von anderen, eigenen operativen Tätigkeiten der betreffenden Konzerngesellschaft in deren Spartenrechnung folgt der gesellschaftsrechtl. Trennung und ist auch in Organschaftsstrukturen so hinzunehmen (vgl. BayLfSt. v. 18.10.2010, DStR 2010, 2636; ebenso, wenn auch im Erg. unbefriedigend *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 17a [4/2016]; aA *Westermann/Prechtel*, KStZ 2010, 149; *Storg*, DStZ 2011, 784).

Für die praktische Handhabung bedeutet die skizzierte Auffassung, dass in einer Konzerngesellschaft oder auch auf der Holdingebene der Ausweis von Überschüssen aus solchen konzerninternen Leistungen zu stl. Mehrbelastungen führen kann. Ist das Erg. der Servicegesellschaft hingegen ausgeglichen oder führt es zu zeitweisen Verlusten, so würde im Organkreis die mögliche Annahme einer vorweggenommenen Gewinnabführung wegen veränderter Vermögensmehrung gegenüber dem fremdüblichen Preis nach den Grundsätzen des Vorteilsverbrauchs (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) bei der Konzernmutter zu einem gleich hohen Aufwand auf die aus den anderen Konzerngesellschaften zuzurechnenden Einkommen führen und sich damit neutralisieren.

Beispiel:

Die Stadt A ist alleinige Gesellschafterin der A-Holding GmbH. Diese ist alleinige Gesellschafterin und OT der Versorgungs-GmbH, Verkehrs-GmbH und der Service-GmbH. Diese erbringt Dienstleistungen (FiBu, Controlling, Personalabrechnungen) an die Schwestergesellschaften gegen ein kostendeckendes Entgelt, das 15 % unter dem Fremdvergleichspreis liegt.



Der Verzicht auf ein fremdübliches Entgelt stellt eine veränderte Vermögensmehrung der Service-GmbH dar, die zu einer vorweggenommenen Gewinnabführung führt. Das der A-

Holding zuzurechnende Einkommen der Service GmbH erhöht sich entsprechend. Da der Nutzungsvorteil kein einlagefähiges WG darstellt, verbraucht sich der Vorteil auf Ebene der A-Holding (kein Fall von R 14.7 Abs. 2 KStR 2015). Der Aufwand aus dem Vorteilsverbrauch ist auf Ebene der A-Holding der Querverbundssparte zuzurechnen und mindert dort den Gesamtbetrag der Einkünfte.

619 **d) Zinsschranke**

Kommt es bei einer KapGes. iSd. Abs. 7 und 9 nach den Grundsätzen des BMF (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 91–93) zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a, ist der nicht abziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag nach BMF v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 85) sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen, während eine spartenbezogene Ermittlung der Zinsschrankenbeträge unterbleibt (*Bott in Bott/Walter*, § 8 Rz. 1583 [10/2019]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1146 [1/2018]). Dies dürfte in gleicher Weise für einen eventuell 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 (*Fiaid*, KStZ 2010, 49). In Holdingstrukturen könnte zB die Finanzierung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden (*Leippe*, DStZ 2010, 106).

620 **e) Besonderheiten bei Organschaft**

Abs. 9 ist grds. nur auf KapGes., nicht jedoch auf BgA anzuwenden. Ist jedoch ein BgA OT einer oder mehrerer Eigengesellschaften iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, kommt es auf der Ebene des OT zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden. Bezüglich der Auswirkungen auf die Spartenbildung sieht das BMF (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 91; vgl. auch *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1900) 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 der OG und das Einkommen aus den eigenen Tätigkeiten des OT-BgA (krit. zu letztgenannter Zurechnung *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 30 [6/2018]; *Klein/Müller/Döppler in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2903) 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). Dabei sind die von den OG unterhaltenen Tätigkeiten beim OT wie eigene Tätigkeiten zuzurechnen (Hess. FG v. 6.4.2020 – 4 K 1112/18, EFG 2020, 1526, Az. BFH I R 20/20). Innerhalb dieser Sparten sind dann Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2).

Die Behandlung des OT-BgA wie eine KapGes. gilt nur für die Durchführung der Spartenrechnung, während er im Übrigen weiterhin als BgA anzusehen ist, der mit anderen BgA zusammengefasst werden kann (so zutr. *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 30 mit Beispielsfall [6/2018]).

Umstritten ist, ob auch dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art Organträger sein können: Während dies bisher von der FinVerw. (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7

- S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 94; „Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ der OFD Nordrhein-Westfalen v. 1.10.2014, 132 ff.) und der Rspr. (vgl. BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391; FG Düss. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, EFG 2010, 1732, rkr.; bestätigt durch FG Düss. v. 18.3.2014 – 6 K 3493/11 K, EFG 2014, 1032, rkr.) verneint wurde, bejahte das FG Köln (FG Köln v. 19.12.2013 – 10 K 2933/11, EFG 2014, 662, rkr.) unter Hinweis auf die Rspr. des BFH (BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341) erstmalig diese Möglichkeit, sofern der BgA mit den Beteiligungserträgen der OG ein positives Erg. erwirtschaftet (zust. *Belcke/Westermann*, BB 2015, 1500; *Schwedhelm/Olbing in Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 531; nunmehr auch „Arbeitshilfe zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ der OFD Nordrhein-Westfalen v. 15.3.2019, 126, Rz. 16.1 unter Verweis auf einen Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder). Eine Bestätigung dieser zuletzt genannten Ansicht findet sich nunmehr auch in den KStR 2015, indem R 4.2 Satz 4 KStR 2015 bestimmt, dass auch ein BgA, der Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 ausübt, OT sein kann, wenn er insgesamt ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 14 Abs. 1 ist. Mit dieser rechtl. Neubewertung können neue Handlungsspielräume, zB durch Abschluss eines GAV, für die Bildung eines stl. Querverbunds mit kommunalen Stadtwerken ohne umfangreiche Umstrukturierungen geschaffen werden (zB Organschaft zwischen einem BgA-Bäderbetrieb oder BgA Parkhaus und Tochter-Stadtwerk).

Ist eine PersGes. OT einer Eigengesellschaft iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, ist bei der PersGes. Abs. 9 nicht anzuwenden, sondern es sind die Grundsätze zur Anwendung des Abs. 7 auf PersGes. mit Dauerverlustgeschäften analog heranzuziehen; die Beteiligung der PersGes. an der OG ist eine getrennt zu beurteilende Tätigkeit (so auch *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 30 [6/2018]).

IV. Spartenbezogene Veränderungen im Tätigkeitsbereich (Abs. 9 Satz 3)

1. Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1)

a) Tatbestand

621

Die Regelung des Abs. 9 Satz 3 verdeutlicht, dass die Anzahl der Sparten nicht festgeschrieben ist, sondern sich den jeweiligen Tätigkeiten dynamisch anpasst, sodass neue Sparten hinzukommen (Aufnahme) oder vorhandene untergehen (Aufgabe) können.

Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1 zu einer neuen, gesonderten Sparte.

b) Rechtsfolge: Entstehen einer neuen, gesonderten Sparte

622

Das Entstehen der neuen, gesonderten Sparte erfolgt unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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 *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1138 [1/2018]; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Gosch in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044f; ähnlich *Leipfel/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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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 weiteren gleichartigen Tätigkeit begründet mithin keine neue Sparte, sodass die bisherigen Verluste trotz der veränderten Tätigkeitsstruktur innerhalb der Sparte weiterhin genutzt werden können (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 73, 79; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 25 [4/2016]; *Klein/Müller/Döpper in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2911). Da gleichartige Tätigkeiten (vgl. § 4 Anm. 84) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbar sind, ist dieses Erg. folgerichtig (so auch *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1138 [1/2018]). Das ergibt sich auch im Umkehrschluss aus Abs. 9 Satz 3. Ausnahmsweise soll aber dann eine neue Sparte gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 zu bilden sein, wenn die Ausgangstätigkeit gewinnbringend und deshalb der Sparte iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 zugeordnet war, während die aufgenommene weitere gleichartige Tätigkeit ein Dauerverlustgeschäft ist, da die Zuordnung des Dauerverlustgeschäfts zu den „übrigen“ Tätigkeiten systemwidrige Verlustverrechnungsmöglichkeiten eröffnen würde (so *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1138 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Rz. 25 [6/2018]).

Nach Auffassung der FinVerw. sind die in § 4 Abs. 3 genannten Versorgungstätigkeiten gleichartig und damit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammenfassbar (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4; vgl. § 4 Anm. 51). Die in § 4 Abs. 3 ebenfalls genannten Verkehrsbetriebe sollen hingegen nicht gleichartig sein, sodass im Fall der Aufnahme einer Versorgungstätigkeit zusätzlich zu einer bestehenden Verkehrssparte die Altverluste dieser Sparte eingefroren werden (aA Hess. FG v. 6.4.2020 – 4 K 1112/18, EFG 2020, 1526, Az. BFH I R 20/20; *Hölzer*, DB 2021, 2378).

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 Änderungen in dieser Sparte und zur Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form, dh. keine neue Sparte, sondern Erfassung in der bisherigen Sparte (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 74), auch soweit es sich um die Aufnahme einer nicht gleichartigen Tätigkeit handelt (*Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1138 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 25 [6/2018]). Eventuell bestehende Verlustvorträge, zB als Folge von Anlaufverlusten, können innerhalb dieser Sparte weiterhin genutzt werden.

2. Entsprechende Geltung bei Aufgabe einer solchen Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2)

623 a) Tatbestand

Für die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit gilt gem. Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2 Entsprechendes wie bei der Aufnahme (vgl. Anm. 620 f.).

b) Rechtsfolge

624

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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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, sodass 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 *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1139 [1/2018]; *Pinkos*, DStZ 2010, 96). Zu den Konsequenzen bei der Spartenbildung gem. Satz 1 Nr. 3 vgl. Anm. 614.

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 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 73; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1139 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 24 [6/2018]). Bilden eine Dauerverlusttätigkeit und eine gleichartige, mit Gewinn betriebene Betätigung eine Sparte iSd. Satz 1 Nr. 2, wird dann die Dauerverlusttätigkeit aufgegeben, ohne dass hieraus noch Verlustvorträge existieren, so dürfte der verbleibende Gewinnbetrieb der Sparte der übrigen Tätigkeiten gem. Satz 1 Nr. 3 zuzuordnen sein (so auch *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1139 [1/2018]).

Einstweilen frei.

625

V. Spartenbezogene Verlustverrechnungsverbote (Abs. 9 Sätze 4 und 5)

1. Verlustverrechnung nur innerhalb einer Sparte (Abs. 9 Satz 4)

626

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, auch durch Verlustrück- oder -vortrag, ist damit lediglich innerhalb einer Sparte zulässig, diese bildet damit einen geschlossenen Verlustverrechnungskreis (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1902). 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 (s. *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1588 [10/2019]; *Heger*, FR 2009, 301).

627 **2. Verlustvortrag und Verlustrücktrag innerhalb einer Sparte**
(Abs. 9 Satz 5)

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 1 Mio. € gem. § 10d Abs. 1 EStG bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € gem. § 10d Abs. 2 EStG für jede einzelne Sparte ermittelt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 88; *Schwedhelm/Olbing* in *Streck*, 10. Aufl. 2021, § 8 Rz. 530; *Bott* in *Bott/Walter*, § 8 Rz. 1590 [10/2019]), sodass es zB in einem VZ bei mehreren Sparten zu einem Verlustrücktrag von jeweils 1 Mio. € kommen kann, dieser Betrag also mehrfach zu berücksichtigen ist (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 88; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1147 [1/2018]). Konsequenter ist es daher auch, das Wahlrecht, auf einen Verlustrücktrag zu verzichten, für jede einzelne Sparte einzuräumen (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 28b [4/2016] mit Beispielsfall). Für die VZ 2020 und 2021 erhöhen sich die Höchstbeträge auf 10 Mio. € gem. 3. CorStHiG v. 10.3.2021 (BGBl. I 2021, 330; BStBl. I 2021, 335). Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 89).

VI. Unterjähriger Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1
Nr. 2 (Abs. 9 Satz 6)

628 **1. Tatbestand: Unterjähriger Wegfall der Spartentrennung (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 1)**

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 Spartentrennung nicht mehr vorzunehmen, sondern die KapGes. als Einheit zu behandeln. Eine Aufteilung in eine Zeit der Spartentrennung und eine Zeit der einheitlichen KapGes. hat zu erfolgen, wenn dieser Zeitpunkt in einen VZ fällt (*Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 31 [6/2018]).

Zur Anwendung des Abs. 9 Satz 6 kommt es nicht, wenn nicht nur die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wegfallen, sondern alle Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2, zB durch Aufgabe. Diese Variante dürfte nicht unter Abs. 9 Satz 6 zu subsumieren sein, sondern sich als Veränderung innerhalb einer bisher bestehenden Sparte darstellen, die zu einer neuen Sparte führt, in welcher die bisher entstandenen Verluste nicht genutzt werden können (Abs. 9 Satz 3, ebenso *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 31 [6/2018]; ähnlich *Pinkos*, DStZ 2010, 96).

2. Rechtsfolge: Wegfall von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Beträgen und von Verlustvorträgen (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2)

629

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. 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. Dadurch, dass die Verluste „entfallen“ und nicht „eingefroren“ (vgl. Abs. 8 Satz 4) werden, dürfte ein kurzfristiges Unterschreiten der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit und auch eine einmalige, ggf. nur teilweise Verlusttragung eines Anteilseigners, der keine jPöR ist, ebenfalls die Rechtsfolgen des Abs. 9 Satz 6 eintreten lassen (iSd. *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 31 [6/2018]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1150 [1/2018]). Der Wegfall der Verluste bedeutet aber auch, dass ab diesem Zeitpunkt eine Verlustverrechnung zwischen Tätigkeiten, die bis dahin verschiedene Sparten gebildet haben, uneingeschränkt in den Grenzen des § 10d EStG wieder möglich ist (*Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2915).

Auf den Schluss des VZ, in dem die Spartenrechnung weggefallen ist, 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, aus den Tätigkeiten iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und Verlusten, die ggf. nach Beendigung der Spartenrechnung entstehen und innerhalb der KapGes. uneingeschränkt verrechenbar sind, zusammen (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 32 [6/2018]).

VII. Erstmaliges unterjähriges Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 9 Satz 7)**1. Tatbestand**

630

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. Entsprechendes gilt auch für das erstmalige Vorliegen der Voraussetzungen gleichzeitig mit dem Beginn des VZ (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 33 [6/2018]).

2. Rechtsfolge

631

Ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden (*Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Oellerich/Valta*, 5. Aufl. 2021, § 8 Rz. 2916); abzustellen ist dabei – bei unterjährigem Eintritt der Voraussetzungen – auf das für die Zeit vor dem Eintritt der Voraussetzungen einheitlich zu ermittelnde Erg. der KapGes. (*Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 33 [4/2016]). 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 dann zu einem nicht sachgerechten Erg., wenn

vor der Spartenbildung der Nichtansatz von vGA aufgrund des Bestandsschutzes gem. § 34 Abs. 6 Satz 5 idF des AIFM-StAnpG 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 krit. *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1151 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 34 mit entsprechendem Beispielsfall [6/2018]).

VIII. Gesonderte Feststellung der spartenbezogenen Verluste (Abs. 9 Satz 8)

632 1. Gesonderte Feststellung (Abs. 9 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, sodass für jede einzelne Sparte die Einkünfte gesondert zu ermitteln sind. Ein Verlustausgleich zwischen einzelnen Sparten ist nicht zulässig, sodass 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). Gesondert festzustellen, und zwar erstmals zum 31.12.2009 (§ 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG) ist daher nicht der isolierte negative Gesamtbetrag der Einkünfte der einzelnen Sparte für den jeweiligen VZ, sondern der Betrag, der sich nach einem Verlustrück- oder -vortrag, jeweils bezogen auf die einzelne Sparte, noch ergibt (so auch *Krämer in DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 28c [6/2018]; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 1147 [1/2018]). Insoweit ist es konsequent, dass diese Neuregelung bereits erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden ist (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 13 idF des AIFM-StAnpG), sodass 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 Rspr. des BVerfG (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57, 58/06, DStR 2010, 1736; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, DStR 2010, 1727; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, DStR 2010, 1733) zulässig ist.

633 2. Entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG (Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2)

Der Hinweis in Abs. 9 Satz 8 Halbs. 2 auf die entsprechende Geltung des § 10d Abs. 4 EStG greift eine Prüfbitte des BRats (BTDrucks. 17/2823, 21) auf, der trotz der Verweise in § 8 Abs. 9 Sätze 3 und 4 auf diese Norm weitere Regelungen zur Durchführung des Feststellungsverfahrens für erforderlich hielt, obwohl die Fin-Verw. bereits zuvor ohne gesetzliche Regelung davon ausgegangen war, 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 89).

Es fehlen allerdings Aussagen zu den Aspekten, ob der Bescheid iSd. Abs. 8 Satz 9 Grundlagenbescheid (vgl. § 171 Abs. 10 AO) für den Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt sein soll (bejahend *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1044k; *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 28c [6/2018]), 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 BRats nicht in vollem Umfang entsprochen worden, denn dieser hatte zusätzlich (sinngemäße) Regelungen speziell zu den genannten Gesichtspunkten gefordert (vgl. BTDrucks. 17/2823, 21). Was die Bestimmungen iSd. § 171 Abs. 10 AO und § 181 Abs. 1 und Abs. 2 AO betrifft, hätte dies uE auf jeden Fall aufgenommen werden müssen. Insoweit ist fraglich, ob allein der Verweis auf § 10d EStG ausreicht (wohl bejahend *Krämer* in *DPM*, § 8 Abs. 9 Rz. 28c [6/2018]).

IX. Verlustabzug bei Sanierungserträgen (Abs. 9 Satz 9)

634

Durch das RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) wurde als Reaktion auf die Ablehnung des sog. Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140-8/03, BStBl. I 2003, 240) durch die Rspr. (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) in § 3a EStG eine gesetzliche StBefreiung für Sanierungserträge eingefügt. Dabei ist nach § 3a Abs. 1 Satz 1 die StFreistellung für die Erträge aus dem Schuldenerlass mit dem Zweck der „unternehmensbezogenen Sanierung“ anzuwenden.

Nach Abs. 9 Satz 9 Halbs. 2 ist die Prüfung einer unternehmensbezogenen Sanierung auf die gesamte KapGes. zu beziehen und nicht nur auf die jeweiligen Sparten einer Gesellschaft iSd. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2. Im Übrigen sind § 3a – insbes. Abs. 3 Satz 2 – und § 3c Abs. 4 EStG aber spartenbezogen anzuwenden (Abs. 9 Satz 9 Halbs. 1). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/12128, 35) erfasst § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 7 den Verlust des Sanierungsjahres der zu sanierenden Sparte, Nr. 8 die laufenden Verluste der übrigen Sparten und Nr. 9 die nach § 8 Abs. 9 Satz 8 festgestellten negativen Beträge. Dadurch wird sichergestellt, dass bei Zusammenfassung einer Dauerverlustsparte mit anderen Sparten die eingefrorenen Verluste aus der Zeit vor der Zusammenfassung auch vom Sanierungsertrag gemindert werden.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 9 Satz 9 ist grds. ab dem VZ 2017 anwendbar (§ 34 Abs. 1 idF des RÜbStG v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202). Der in Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes ursprünglich enthaltene Vorbehalt des Inkrafttretens an dem Tag, an dem die EU-Kommission die Vereinbarkeit der Vorschrift mit dem Beihilferecht feststellt, wurde durch Art. 19 des UStAVerMG (v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338) aufgehoben, nachdem die EU-Kommission mitgeteilt hat, keine Notifizierungspflicht für die Vorschrift zu erkennen (vgl. BTDrucks. 19/5595, 85). Nach § 34 Abs. 3b idF des UStAVerMG ist Abs. 9 Satz 9 auch für VZ vor 2017 anzuwenden, wenn der Stpfl. einen Antrag nach § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG stellt.

Einstweilen frei.

635–639

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

Schrifttum: *Seidel*, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187; *Richter/Gollan*, Die Besteuerung der Kapitalerträge von Stiftungen, in *Martinek/Rawert/Weitemeyer* (Hrsg.), FS Dieter Reuter, Berlin 2010, 1155.

I. Einordnung des Abs. 10

640 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 10

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. Anm. 2.

Bedeutung des Abs. 10 Satz 1: Die Regelung des Satzes 1 schließt die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG für die Ermittlung des kstl. Einkommens aus; die in dieser Vorschrift genannten Kapitalerträge sind damit bei der kstl. Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Bedeutung des Abs. 10 Satz 2: Die Regelung des Satzes 2 schließt die Anwendung der Verlust- und Aufwandsabzugsbeschränkungen des § 20 Abs. 6, 9 EStG auf KapGes. mit Kapitaleinkünften (vgl. § 8 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6; s. Anm. 71 aE) aus (krit. zur damit ausgelösten Besteuerung der Kapitalerträge von Stiftungen *Richter/Gollan*, FS Reuter, 2010, 1155). Satz 2 Halbs. 1 ordnet die entsprechende Anwendung der § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG an und gewährleistet damit, dass die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen der Einkünfteermittlung bei EStpfl. angeglichen wird, was insbes. für Dividenden aus (refinanziertem) Streubesitz Bedeutung erlangt (§ 8b Abs. 1, Abs. 4 Satz 1; s. § 8b Anm. 127 ff.; zu Gestaltungsmöglichkeiten s. § 8b Anm. 132). Satz 2 Halbs. 2 bestimmt konsequenterweise für diejenigen Fälle, in denen der Verweis des Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1 tatbestandlich einschlägig ist, die Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 EStG (Sparerpauschbetrag) und § 20 Abs. 9 EStG (beschränkte Verlustverrechnung).

641–642 Einstweilen frei.

643 2. Geltungsbereich des Abs. 10

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Neuregelung betrifft die Ermittlung des kstl. Einkommens von Körperschaften mit Kapitaleinkünften.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 10 wurde durch das JStG 2009 mW ab VZ 2009 eingefügt (s. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2009 sowie Anm. 2). Der lediglich redaktionell geänderte Abs. 10 idF des StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) ist ab VZ 2011 anzuwenden (s. § 34 Abs. 6 Satz 14 idF des StVereinfG 2011 sowie Anm. 2).

644 Einstweilen frei.

II. Keine Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG bei Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 1)

1. Erzielung von Kapitaleinkünften durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6

645

Keine Fiktion gewerblicher Einkünfte: Die Einkünfte einer in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 fallenden Körperschaft sind – unabhängig von der Art der Tätigkeit – stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Körperschaftsteuersubjekte, die nicht unter Abs. 2 fallen, können jedoch grds. die Tatbestände aller Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 EStG verwirklichen und mithin auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen (s. Anm. 71 aE). Eine Fiktion gewerblicher Einkünfte zu Einkommensermittlungszwecken (s. Anm. 71) findet insoweit nicht statt.

Einkommensermittlung nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Bestimmungen: Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft sind die estl. Vorschriften maßgebend, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen vereinbar ist und sie nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden (s. Anm. 19). Nach der insoweit dem Grunde nach anwendbaren Regelung des § 2 Abs. 5b EStG sind Kapitalerträge, die § 32d Abs. 1 EStG sowie § 43 Abs. 5 EStG unterfallen, in die Ermittlung der Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des zVE nicht einzubeziehen, soweit „... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“ an die genannten Begriffe anknüpfen. Nach diesen Grundsätzen wären – als Folge des Abgeltungsteuerkonzepts – die insoweit maßgebenden Kapitalerträge in die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen nicht einzubeziehen. § 8 Abs. 10 Satz 1 stellt indes klar, dass mit der Formulierung in § 2 Abs. 5b EStG („... Rechtsnormen dieses Gesetzes ...“) nur das EStG, nicht aber (auch) das KStG gemeint ist und schließt mithin – als spezielle Regelung – die Anwendung des § 2 Abs. 5b EStG in diesen Fällen aus (s. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 16/11108, 27; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 77 [8/2017]; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1516; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 535).

2. Einbeziehung von Kapitalerträgen in die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens

646

Tarifbesteuerung statt Schedulenbesteuerung: Kapitalerträge iSd. §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5 EStG unterliegen im EStRecht seit VZ 2009 einem gesonderten abgeltenden StTarif iHv. 25 %; eine Kompensation für die kstl. Vorbelastung findet nicht mehr statt. Entgegen der estrechtl. Regelung in § 2 Abs. 5b EStG werden solche Einkünfte von unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4–6 nicht abgeltend besteuert, sondern in die Ermittlung des kstl. Einkommens nach § 8 iVm. § 2 Abs. 2 EStG einbezogen.

► **Anwendung des allgemeinen Körperschaftsteuertarifs:** Auf die in die Ermittlung des kstl. Einkommens einzubeziehenden Kapitalerträge ist der allgemeine KStTarif iHv. 15 % (§ 23 Abs. 1; s. hierzu allg. Einf. KSt. Anm. 85) anzuwenden; auch die Vorschriften des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden (über die Verweisung in § 8 Abs. 1 Satz 1) Anwendung (BTDrucks. 16/11108, 27; R 8.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015; *Rengers in Brandis/*

Heuermann, § 8 Rz. 77 [8/2017]; *Roser in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 Rz. 1516; *Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1910f.; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 535; krit. *Seidel*, ErbStB 2009, 187 [193]).

- **Ausnahme:** Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 bei beschränkt stpfl. Körperschaften: Bei beschränkt stpfl. Körperschaften bleibt die Anwendung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 unberührt; der KapErtrStAbzug entfaltet insoweit abgeltende Wirkung (s. § 32 Anm. 13 ff.; BTDrucks. 16/11108, 27; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 77 [8/2017]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 537; *Schnitger/Lebhart in Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 8 Rz. 985).

647–649 Einstweilen frei.

III. Entsprechende Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG (Abs. 10 Satz 2)

650 1. Gesonderter Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im EStG

Schedularisierter Steuertarif für Kapitaleinkünfte: § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG legt den EStTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind, grds. auf 25 % fest.

Ausnahmen von der Schedulenbesteuerung: § 32d Abs. 2 EStG zählt verschiedene Konstellationen auf, in denen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht dem gesonderten StTarif unterliegen (s. § 32d EStG Anm. 29 ff.). Der gesonderte StSatz kommt ua. nicht zur Anwendung, wenn

- Gläubiger und Schuldner einander nahestehende Personen sind (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG; s. § 32d EStG Anm. 32; zum Begriff „einander nahestehende Personen“ s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014, 986; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, BStBl. II 2014, 990; BFH v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BStBl. II 2014, 992; BFH v. 28.1.2015 – VIII R 8/14, BStBl. II 2015, 397, Verfassungsbeschwerde vom BVerfG nicht zur Entsch. angenommen, Az. BVerfG 2 BvR 623/15; unter Aufgabe seiner vormaligen aA nunmehr auch BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 136).
- der Stpfl. am Schuldner der Kapitalerträge zu mindestens 10 % gesellschaftsrechtl. beteiligt ist oder einer Person nahesteht, die ihrerseits zu mindestens 10 % an der die Kapitalerträge schuldenden KapGes. oder Genossenschaft beteiligt ist (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b EStG, sog. Gesellschafterfremdfinanzierung; s. § 32d EStG Anm. 35 ff.; zum Begriff „dem Anteilseigner nahestehende Person“ s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 31/11, BStBl. II 2014, 995; BFH v. 20.10.2016 – VIII R 27/15, BStBl. II 2017, 441; zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung s. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BStBl. II 2014, 884, Verfassungsbeschwerde vom BVerfG nicht zur Entsch. angenommen, Az. BVerfG 2 BvR 2325/14).
- der Kapitalertrag aus einer Kapitalanlage resultiert, die im Zusammenhang mit einer Kapitalüberlassung durch einen Dritten steht (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG; sog. Back-to-Back-Finanzierung; s. § 32d EStG Anm. 41 ff.).
- der Stpfl. im Falle einer „qualifizierten“ unternehmerischen Beteiligung an einer KapGes. – dh bei einer 25 %-Beteiligung (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG) oder einer 1 %-Beteiligung und gleichzeitiger beruflicher Tätig-

keit für die Gesellschaft (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG) – zu einer Besteuerung nach § 32a Abs. 1 EStG in Verbindung mit einer Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG; s. § 32d EStG Anm. 58 ff.; zum Antragserfordernis s. Anm. 652).

2. Entsprechende Anwendung der Ausnahmebestimmungen des § 32d Abs. 2 EStG auf Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1)

651

Da es sich bei § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3 bis 6 EStG um Tarifvorschriften handelt, die nicht unmittelbar auf Körperschaften anzuwenden sind (§ 31 Abs. 1 iVm. § 23), ordnet Abs. 10 Satz 2 deren entsprechende Anwendung an mit der Konsequenz, dass im Fall einer Regelbesteuerung (s. Anm. 646) statt der Anwendung des Schedulentarifs die Vorschriften des § 20 Abs. 6 und 9 EStG nicht gelten und damit die Einkünfteermittlung von Körperschaften mit Einkünften aus Kapitalvermögen derjenigen von EStpfl. angeglichen wird.

3. Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und 9 EStG (Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2)

652

Berücksichtigung von Verlusten und Werbungskosten: In den og. Fällen (Kapitalerträge von nahestehenden Personen, Gesellschafterfremdfinanzierung, Back-to-Back-Finanzierung, Option zur Regelbesteuerung bei unternehmerischer („Schachtel“-)Beteiligung; s. Anm. 650) werden die Einkünfte iSd. § 20 nach dem allgemeinen KStTarif (§ 23) besteuert. Die Einschränkungen des § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und des § 20 Abs. 9 EStG (Sparer-Pauschbetrag statt Abzug der tatsächlichen WK) finden keine Anwendung. Damit können Verluste unbeschränkt verrechnet und die tatsächlichen WK abgezogen werden (BTDrucks. 16/11108, 28; *Rengers in Brandis/Heuermann*, § 8 Rz. 77 [8/2017]; *Schulte in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 8 Rz. 536; krit. *Kümpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 8 Rz. 1914).

Antragserfordernisse: Zu beachten ist, dass § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG einen Antrag des Stpfl. voraussetzt (*Pung in DPM*, § 8 Abs. 10 Rz. 3 [8/2013]). Dieser ist spätestens zusammen mit der EStErklärung für den jeweiligen VZ zu stellen; die Annahme einer sog. konkludenten Antragstellung aufgrund des rechtzeitig gestellten Antrags auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG scheidet bei einem fachkundig beratenen Stpfl. idR aus (BFH v. 28.7.2015 – VIII R 50/14, BStBl. II 2015, 894, zu § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a, Verfassungsbeschwerde vom BVerfG nicht zur Entsch. angenommen, Az. BVerfG 2 BvR 2167/14). Seit der rechtsprechungskorrigierenden Neufassung wird mW ab VZ 2017 für den Antrag nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG verlangt, dass der Anteilseigner aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit auf die Geschäftsführung der KapGes. einen maßgeblichen Einfluss ausüben kann (anders noch BFH v. 25.8.2015 – VIII R 3/14, BStBl. II 2015, 892).

