

## § 9

## Abziehbare Aufwendungen

idF des KStG 2002 v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013  
(BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) Abziehbare Aufwendungen sind auch:

1. bei Kommanditgesellschaften auf Aktien und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften der Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird;
2. vorbehaltlich des § 8 Absatz 3 Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung bis zur Höhe von insgesamt
  - a) 20 Prozent des Einkommens oder
  - b) 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

<sup>2</sup>Voraussetzung für den Abzug ist, dass diese Zuwendungen

- a) an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder
- b) an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
- c) an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde,

geleistet werden (Zuwendungsempfänger). <sup>3</sup>Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach Satz 2 ist weitere Voraussetzung, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden. <sup>4</sup>Amtshilfe ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes. <sup>5</sup>Beitreibung ist die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. <sup>6</sup>Werden die steuerbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers im Sinne von Satz 2 Buchstabe a nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbar-

keit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.<sup>7</sup> Abziehbar sind auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die Kunst und Kultur gemäß § 52 Absatz 2 Nummer 5 der Abgabenordnung fördern, soweit es sich nicht um Mitgliedsbeiträge nach Satz 8 Nummer 2 handelt, auch wenn den Mitgliedern Vergünstigungen gewährt werden.<sup>8</sup> Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die

1. den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 der Abgabenordnung),
2. kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 der Abgabenordnung) oder
4. Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der Abgabenordnung fördern.

<sup>9</sup> Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge nach Satz 1 überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen.<sup>10</sup> § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(2) <sup>1</sup> Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in Absatz 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes. <sup>2</sup> Als Zuwendung im Sinne dieser Vorschrift gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. <sup>3</sup> Der Wert der Zuwendung ist nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln. <sup>4</sup> Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang steuerlich abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, sind nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. <sup>5</sup> Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.

(3) <sup>1</sup> Der Steuerpflichtige darf auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. <sup>2</sup> Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden (Veranlasserhaftung), haftet für die entgangene Steuer; diese ist mit 30 Prozent des zugewendeten Betrags anzusetzen. <sup>3</sup> In den Fällen der Veranlasserhaftung ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die in diesen Fällen für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 der Abgabenordnung erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind; § 10b Absatz 4 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

Autor: Prof. Dr. Klaus-Dieter **Drüen**, Ludwig-Maximilians-Universität München, Richter am FG Düsseldorf

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

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9 .. 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 9 ..</b>	<b>1</b>	<b>IV. Persönlicher Geltungsbereich des § 9 .....</b>	<b>11</b>
<b>II. Rechtsentwicklung des § 9 .....</b>	<b>2</b>	<b>V. Verhältnis des § 9 zu anderen Vorschriften .....</b>	<b>12</b>
1. Entstehung des § 9 .....	2	<b>1. Verhältnis des § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für die KGaA ..</b>	<b>12</b>
2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA .....	3	a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG .....	12
3. Spenden- und Zuwendungsabzug .....	4	b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG ..	13
<b>III. Bedeutung des § 9 .....</b>	<b>5</b>	c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG ..	14
<b>1. Rechtliche Bedeutung .....</b>	<b>5</b>	<b>2. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 2 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für den Zuwendungsabzug .....</b>	<b>15</b>
a) Systematische Bedeutung .....	5	a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG .....	15
b) Vereinbarkeit mit höherem Recht .....	6	b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG ..	16
aa) Verfassungsrecht .....	6	c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG ..	17
bb) Europäisches Unionsrecht .....	7	<b>VI. Verfahrensfragen zu § 9 ..</b>	<b>18</b>
cc) Völkerrecht .....	8		
<b>2. Wirtschaftliche Bedeutung .....</b>	<b>9</b>		
a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA .....	9		
b) Zuwendungsabzug .....	10		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abziehbare Aufwendungen .....** 19

	Anm.		Anm.
<b>I. Normierung abziehbarer Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 Einleitungssatz) .....</b>	<b>19</b>	<b>1. Funktion der Norm: Vermeidung einer Doppelbelastung .....</b>	<b>20</b>
<b>II. Abziehbarkeit der Gewinnanteile von Komplementären einer KGaA (Abs. 1 Nr. 1) .....</b>	<b>20</b>	<b>2. Kommanditgesellschaften auf Aktien .....</b>	<b>21</b>
		a) Zivilrechtliche Grundlagen der KGaA .....	21
		aa) Allgemeine Erläuterungen .....	21
		bb) Eigenkapitalstruktur .....	22

	Anm.		Anm.
b) Ertragsteuerliche Grundlagen der KGaA	23	<b>1. Prinzipielle Zulässigkeit von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft</b>	36
aa) Allgemeine Erläuterungen	23	<b>2. Anwendbarkeit der EStDV</b>	37
bb) Intransparente Betrachtung	24	<b>3. Vorbehalt des § 8 Abs. 3</b>	38
cc) Transparente Betrachtung	25	<b>4. Zuwendungsabzug parallel zu § 10b EStG</b>	39
<b>3. Vergleichbare Kapitalgesellschaften</b>	26	a) Begriff der Zuwendungen: Spenden und Mitgliedsbeiträge	39
<b>4. Teil des Gewinns, der nicht auf Anteile am Grundkapital entfällt</b>	27	b) Förderung steuerbegünstigter Zwecke	40
a) Gewinnanteile der Komplementäre	27	c) Höchstbeträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a und b)	41
b) Auf das Grundkapital entfallender Gewinn der Kommanditaktionäre	28	d) Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c)	42
<b>5. Vergütungen und Tantiemen für Geschäftsführung</b>	29	e) Amtshilfe und Beitreibungsunterstützung als Abzugsvoraussetzungen bei Auslandszuwendungen (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 3 bis 6)	43
<b>6. Abziehbarkeit unangemessener Zahlungen</b>	30	f) Ausschluss bestimmter Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 7 und 8)	44
<b>7. Sonderbetriebsvermögen der Komplementäre</b>	31	g) Zuwendungsvortrag	45
a) Behandlung „wie“ ein Mitunternehmer	31	<b>5. Unterschiede zum einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsabzug nach § 10b EStG</b>	46
b) Kommanditaktien der Komplementäre	32	a) Parallelen und Unterschiede	46
c) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	33	b) Systematik	47
d) Pensionszusagen	34	c) Einzelne Zuwendungen	48
<b>8. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KGaA</b>	35	aa) Zuwendungen an eine Stiftung	48
<b>9. Reformbedarf bei der Besteuerung der KGaA</b>	35a	bb) Zuwendungen an politische Parteien	49
<b>III. Zuwendungsabzug (Abs. 1 Nr. 2)</b>	36	d) Zuwendungsabzug bei Organschaft	50

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bemessungsgrundlage für den Zuwendungsabzug und Sachzuwendungen** . . . . . 51

	Anm.		Anm.
<b>I. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Zuwendungsabzugs (Abs. 2 Satz 1)</b>			51

	Anm.		Anm.
<b>II. Sachzuwendungen (Abs. 2 Sätze 2 bis 5) . . . . .</b>	<b>52</b>	3. Verzicht auf Aufwendungen (Abs. 2 Sätze 4 und 5) . . . . .	54
1. Allgemeine Erläuterungen . . .	52		
2. Wertermittlung von Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 3) . . . . .	53		

<b>D. Erläuterungen zu Abs. 3: Vertrauensschutz und Haftung beim Zuwendungsabzug . . . . . 55</b>
---

	Anm.		Anm.
<b>I. Vertrauensschutz für Zuwendungsbestätigungen (Abs. 3 Satz 1) . . . . .</b>	<b>55</b>	1. Haftungsgrund . . . . .	56
<b>II. Aussteller- und Veranlasserhaftung beim Zuwendungsabzug (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	<b>56</b>	2. Ausstellerhaftung . . . . .	57
		3. Veranlasserhaftung . . . . .	58
		4. Haftungsumfang . . . . .	59

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 9</b>
---

### I. Grundinformation zu § 9

1

§ 9 regelt den Abzug bestimmter Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaften. Sie ergänzt wie § 10 die Kernvorschrift des § 8, wonach sich der Begriff und die Ermittlung des Einkommens bei Körperschaften nach den Vorschriften des EStG und des KStG bestimmen. §§ 9 und 10 unterscheiden sich durch ihre Überschriften (abziehbare Aufwendungen – nicht-abziehbare Aufwendungen), nicht aber durch ihren materiell-rechtl. Inhalt. Beide Normen ergänzen sich gegenseitig und gehören systematisch zusammen (zutr. § 10 Anm. 12).

**Abziehbare Aufwendungen:** Abs. 1 nennt zwei spezielle, beziehungslos nebeneinander stehende Arten von Aufwendungen, die bei der Ermittlung des zVE der Körperschaften nach § 8 abziehbar sind:

► *Die Abziehbarkeit des Gewinnanteils der persönlich haftenden Gesellschafter* einer KG auf Aktien oder einer vergleichbaren Gesellschaft, soweit dieser auf die Einlagen außerhalb des Grundkapitals entfällt oder für die Geschäftsführung verteilt wird, wird in Nr. 1 geregelt. Die Vorschrift fingiert für diese Zahlungen den BA-Abzug, soweit sie den Jahresüberschuss noch nicht nach § 4 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 gemindert haben. Insoweit fungiert § 9 Abs. 1 Nr. 1 korrespondierend zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Bindeglied zwischen den bei der Besteuerung der KGaA konkurrierenden Prinzipien, dem Trennungs- und dem Transparenzprinzip (HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 73).

► *Abzug von Zuwendungen*: Nr. 2 regelt für KStSubjekte den Abzug von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge). Die Regelung lehnt sich weitgehend an die estrechtl. Bestimmungen über den Zuwendungsabzug bei natürlichen Personen an (vgl. § 10b EStG) und modifiziert diese zT für Körperschaften. Zuwendungen sind im Rahmen der Höchstbeträge bei der Einkommensermittlung abziehbar, wenn sie an Einrichtungen im In- oder Ausland geleistet werden, welche die besonderen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllen. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge überschreiten, sind im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden VZ abzuziehen. § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend.

**Das Einkommen zur Berechnung der einkommensabhängigen Höchstgrenze des Zuwendungsabzugs** wird in Abs. 2 definiert. § 9 Abs. 2 Sätze 2 und 3 regeln die Abziehbarkeit und Bewertung von Sachzuwendungen parallel zu § 10b Abs. 3 EStG. Dabei verweist Satz 3 zur Wertermittlung von Sachzuwendungen auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 1 und 4 EStG. Abs. 2 Sätze 4 und 5 bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Verzicht auf Ansprüche auf die Erstattung von Aufwendungen eine abzugsfähige Zuwendung an die Körperschaft ist.

**Vertrauensschutz**: Abs. 3 ergänzt und sichert den Zuwendungsabzug nach Abs. 1 Nr. 2 ab, indem Satz 1 das Vertrauen gutgläubiger Stpfl. in die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung schützt; Abs. 3 Sätze 2 und 3 normieren die Haftung für die Fälle, dass eine unrichtige Zuwendungsbestätigung erteilt (Ausstellerhaftung) oder die Zuwendung nicht zum bestätigten Zweck verwendet wird (Veranlasserhaftung). § 10b Abs. 4 und 5 gelten entsprechend.

## II. Rechtsentwicklung des § 9

### 2 1. Entstehung des § 9

**KStG 1975 v. 18.7.1975** (BStBl. I 1975, 770): Im Kern ist § 9 aus § 11 KStG 1975 hervorgegangen. Nach dieser Vorschrift waren die folgenden in § 9 genannten Aufwendungen abziehbar:

- der Teil des Gewinns der KGaA, der an phG auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird (§ 11 Nr. 3) und
- Spenden zu steuerbegünstigten Zwecken (§ 11 Nr. 5).

Drei weitere Arten von Aufwendungen, die noch in § 11 KStG 1975 aufgeführt waren, werden in § 9 nicht mehr genannt:

**KStRG 1977 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597): Durch die Einf. der §§ 20, 21 KStG 1977 wurde die Abzugsregelung für die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rücklagen, soweit sie bei VU für die Leistungen aus den im Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind (§ 11 Nr. 2 KStG 1975), entbehrlich. Mit demselben Reformgesetz entfiel auch die Regelung über die Abziehbarkeit von Vermögensmehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden (§ 11 Nr. 4 KStG 1975). Sie wurde durch § 3 Nr. 66 EStG ersetzt (Art. 2 Nr. 1 Buchst. b KStRG 1977, BGBl. I 1976, 2617), der zwischenzeitlich durch Gesetz v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) aufgehoben wurde.

**StEntlG 1984 v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1583 [1588]; BStBl. I 1984, 14 [19]): Durch das StEntlG 1984 fallen die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen (§ 11 Nr. 1 KStG 1975, später § 9 Nr. 1 KStG 1977) nicht mehr unter § 9.

**2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA** 3

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208 [211]): Entsprechend § 6 Nr. 7 KStG 1920/22 v. 8.4.1922 (RGBl. I 1922, 472 [474]) enthielt das KStG 1925 in § 15 Nr. 8 eine Bestimmung, wonach bei der Ermittlung des Einkommens der KGaA der Teil des Gewinns abgezogen werden konnte, „der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) verteilt wird“.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031 [1033]): Die Vorschrift wurde als § 11 Nr. 3 in das KStG 1934 übernommen und durch die Worte „für die Geschäftsführung“ ergänzt. Eine inhaltliche Änderung sollte hiermit nicht verbunden sein (vgl. Begr. zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81 [85]).

**KStReformG 1976 v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597 [2603]; BStBl. I 1976, 445 [451]): Die Vorschrift wurde wörtlich unverändert in § 9 Nr. 2 KStG 1977 übernommen.

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782 [2787]; BStBl. I 2007, 4 [9]): Mit dem SEStEG wurde die Regelung um den Zusatz „und bei vergleichbaren Kapitalgesellschaften“ ergänzt (näher s. Anm. 26).

**3. Spenden- und Zuwendungsabzug**

4

**KStG 1920 v. 30.3.1920** (RGBl. 1920, 393 [395]): Nach § 5 KStG 1920 fand § 13 Nr. 7 EStG 1920 entsprechende Anwendung, wonach Beiträge an kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen in Abzug gebracht werden konnten, soweit ihr Gesamtbetrag 10 % des Einkommens des Stpfl. nicht überschritt.

**KStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 208 [211]): Nach § 14 Nr. 1 KStG 1925 waren Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger Zwecke als Sonderleistungen abziehbar. Daneben stand der BA-Abzug offen.

**KStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1031 [1033]): Durch die Einf. des § 12 Nr. 4 wurde jeglicher Spendenabzug verboten. Die Voraussetzungen der Annahme eines Zwecks als gemeinnützig, mildtätig und kirchlich wurden in §§ 17–19 StAnpG 1934 vom gleichen Tag (RGBl. I 1934, 925 [929]) legal definiert.

**MilRegG Nr. 64 v. 22.6.1948** (AMBlFin. 1948/49, 3): Durch die Lockerung des Abzugsverbots war die Hälfte der Spendenausgaben zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen, religiösen und wissenschaftlichen Zwecken abziehbar, soweit die geförderten Zwecke als steuerbegünstigt anerkannt wurden und der Gesamtbetrag 15 % des Einkommens, maximal 40 000 DM, nicht überschritt.

**II. StNG v. 20.4.1949** (WiGBl. 1949, 69 [72]): Das Steuerneordnungsgesetz differenzierte erstmals zwischen den einzelnen Arten der abziehbaren Beträge. Voll abziehbar waren nach § 11 Abs. 2 Ausgaben zur Förderung besonders anerkannter wissenschaftlicher Einrichtungen und mildtätiger Einrichtungen. Dieser Betrag durfte aber 5 % des Einkommens nicht übersteigen. Andere Aufwendungen oder solche, die den Höchstbetrag überschritten, waren nur zur Hälfte abziehbar. Der Abzug war auf höchstens 7,5 % des Einkommens bis zu 20 000 DM begrenzt.

**ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. 1950, 95 [102]): Der Einkommenshöchstbetrag für voll abziehbare Zuwendungen wurde von 5 % auf 10 % erhöht. Daneben wurde eine alternative Höchstgrenze von 2 % der Summe der im Kj. getätigten Aufwendungen für Löhne und Gehälter sowie der steuerbaren Umsätze geschaffen.

**Est- und KStÄndG v. 27.6.1951** (BGBl. I 1951, 411 [416]): Ab dem 1.1.1951 galt nach § 11 Nr. 5 wieder eine einheitliche Grenze von 5 % des Einkommens oder 2 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter für den Abzug von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher und als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke. Für wissenschaftliche Zwecke erhöhte sich der Abzugsbetrag von 5 % auf 10 % des Einkommens. Die bisherige Höchstbetragsregelung in Abs. 2 wurde gestrichen. Am 24.12.1953 wurde die DV zu §§ 17–19 StAnpG 1934 (Gemeinnützigkeitsverordnung) im BGBl. I 1953, 1592 veröffentlicht, welche die Voraussetzungen des Spendenabzugs weiter spezifizierte.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373 [387]): Ab VZ 1955 wurde die Begünstigung auf die Förderung staatspolitischer Zwecke ausgedehnt. Die BReg. erklärte mit Zustimmung des BRat aufgrund des § 23a Abs. 1 in § 26 KStDV v. 23.12.1955 (BGBl. I 1955, 853 [858]) auch Ausgaben für staatspolitisch bezweckt, die an eine politische Partei gezahlt wurden. Voraussetzung war, dass auf den Wahlvorschlag dieser Partei bei der letzten Bundes- oder Landtagswahl mindestens ein Abgeordneter gewählt worden war. Eine Ausnahme galt nur für die politischen Parteien der dänischen Minderheit. Das BVerfG (BVerfG v. 21.2.1957 – 1 BvR 241/56, BGBl. I 1957, 367) entschied, dass die Einschränkung auf bestimmte Parteien mit gewissem Wahlerfolg gegen Art. 3 iVm. Art. 21 Abs. 1 GG verstoße. Dieser Satzteil des gleichlautenden § 49 Nr. 1a EStDV sei daher nichtig. Durch Urte. v. 24.6.1958 (BVerfG v. 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BGBl. I 1958, 447) erklärte das BVerfG § 10b EStG, § 11 Nr. 5 iVm. §§ 49 Nr. 1 und 2 EStDV und § 26 Nr. 1 und 2 KStDV 1955 insoweit für nichtig, als Zuwendungen an politische Parteien überhaupt abziehbar seien. Die Abziehbarkeit verletze das Grundrecht der Parteien auf Chancengleichheit und schaffe eine Privilegierung finanziell leistungsstarker Bürger im Hinblick auf ihren Einfluss an der politischen Willensbildung. Soweit die Leistungen vor dem 24.6.1958 erbracht worden waren, wurden sie durch Regelungen der FinVerw. anerkannt (EDStZ 1958, 339).

**Gesetz über die politischen Parteien (Parteiengesetz) v. 24.7.1967** (BGBl. I 1967, 773 [780]): Die bisherigen Vorschriften des § 11 Nr. 5 wurden als § 11 Nr. 5 Buchst. a weitergeführt. In Buchst. b wurde eine Abzugsmöglichkeit für Spenden an politische Parteien iSd. § 2 PartG bis zu 600 DM im Kj. geschaffen. Das BVerfG bestätigte die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift (BVerfG v. 3.12.1968 – 2 BvE 1, 3, 5/67, BStBl. II 1969, 458).

Ergänzende Bestimmungen zu § 11 Nr. 5 Buchst. a enthielten §§ 25–27 KStDV. Zur Rechtsentwicklung der Spenden für politische Parteien vgl. o.V., StBp. 1968, 87.

**StÄndG 1969 v. 18.8.1969** (BStBl. I 1969, 477 [485]): Art. 4 Nr. 1 des StÄndG qualifiziert ab VZ 1969 erstmals auch die Zuwendung von WG mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen als Ausgabe. Der Wert richtete sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Dieser Verweis folgte nicht auf die in Satz 1 geregelte Teilwertentnahme; vielmehr wurde die Möglichkeit der Buchwertentnahme zugelassen, wenn der Empfänger ausschließlich und unmittelbar der Förderung wissenschaftlicher Zwecke oder der Erziehung, Volks- und Berufsbildung diene. Diese Entnahmen führten damit nicht mehr zur Auflösung stiller Reserven. In der Rechtspraxis war diese Vorgehensweise aber bereits vorher anerkannt gewesen (vgl. BFH v. 25.7.1969 – VI R 269/67, BStBl. II 1969, 681).



**KStReformG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597 [2603]): § 11 Nr. 5 wurde mit einigen redaktionellen Änderungen in § 9 Nr. 3 KStG 1977 übernommen. Diese waren jedoch sämtlich nicht mit materiell-rechtl. Veränderungen verbunden, teilweise wurden sie im schriftlichen Ber. des BT-FinAussch. ausdrücklich als Klarstellungen bezeichnet (BTDrucks. 7/5310, 11). Im Einzelnen handelte es sich um die Änderung der amtlichen Überschrift von „Abzugsfähige Ausgaben“ in „Abziehbare Aufwendungen“, die Neufassung des Einleitungssatzes (vgl. Anm. 19), die Erfassung des Vorbehalts des § 8 Abs. 3 in § 9 Nr. 3 Buchst. a, sowie die Erweiterung des Verweises zur Bewertung von Sachspenden von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 1 und 2. Mit BVerfG v. 24.7.1979 – 2 BvF 1/78, BGBl. I 1979, 144, wurde die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift bestätigt.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537 [1541]): Die Zuwendungen, die dem erhöhten Höchstbetrag von 10 % des Einkommens unterlagen, wurden ab VZ 1980 um die als besonders förderungswürdig anerkannten kulturellen Zwecke erweitert. Darüber hinaus wurde der Höchstbetrag zum Abzug von Spenden an politische Parteien von 600 DM auf 1800 DM erhöht. Die Änderungen entsprachen den Änderungen in § 10b EStG.

**Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 22.12.1983** (BGBl. I 1983, 1577 [1581]): Die Abziehbarkeit von Parteispenden richtete sich nunmehr ausschließlich nach der allgemeinen Abziehbarkeit von Zuwendungen zu staatspolitischen Zwecken; § 9 Nr. 3 Buchst. b wurde gestrichen. Darüber hinaus wurde der Abzug von Parteispenden über 20000 DM von der Aufzeichnung im Rechenschaftsbericht abhängig gemacht. Das BVerfG (BVerfG v. 14.7.1986 – 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BGBl. I 1986, 1279) entschied, dass die Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sei, soweit sie den Abzugshöchstbetrag für Spenden an politische Parteien prozentual am Gesamtbetrag der Einkünfte oder Umsatz- bzw. Lohnaufwand orientiere. Der Höchstbetrag müsse für alle Stpfl. gleich sein und dürfe 100000 DM nicht überschreiten. Dieser Höchstbetrag galt bis zur gesetzlichen Neuregelung.

**Gesetz zur steuerlichen Begünstigung von Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen v. 25.7.1988** (BStBl. I 1988, 1185): Zuwendungen an Vereine ohne Parteicharakter wurden bis zu 1200 DM im Kj. abziehbar, soweit der Vereinszweck auf die mit eigenen Wahlvorschlägen vorgenommene Teilnahme an Wahlen gerichtet war und entweder bei der letzten Wahl mindestens ein Mandat errungen oder ein Wahlvorschlag für die nächste Wahl angezeigt wurde.

**5. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes v. 22.12.1988** (BStBl. I 1988, 2615 [1617]): § 9 Nr. 3 wurde übersichtlicher gegliedert. Die bisherige allgemeine Regelung wurde als § 9 Nr. 3 Buchst. a weitergeführt, wobei die Förderung staatspolitischer Zwecke gestrichen wurde. Stattdessen wurde eine Parteispendenregelung in § 9 Nr. 3 Buchst. b aufgenommen, wonach diese bis zu 60000 DM abziehbar waren. Die Voraussetzung der Erfassung im Rechenschaftsbericht galt nur noch für Spenden ab 40000 DM. Die Zuwendungen an unabhängige Wählervereinigungen wurden ohne Änderung in § 9 Nr. 3 Buchst. c übernommen.

**Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989** (BGBl. I 1989, 2212 [2215]): Der erhöhte Einkommenshöchstbetrag von 10 % wurde auch auf mildtätige Zwecke ausgeweitet. Darüber hinaus wurde es zur Voraussetzung für den Abzug von Aufwandsspenden, dass zunächst ein Aufwendungsersatzanspruch durch Ver-

trag oder Satzung bestand, auf welchen später verzichtet wurde. Zudem wurde festgelegt, dass der gutgläubige Spender auf die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung vertrauen darf. Die neu eingeführte Spendenhaftung legte einen Anteil von 40 % der Zuwendung als Haftungsbetrag fest.

**Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v. 13.12.1990** (BGBl. I 1990, 2775 [2776]): Für Spenden für wissenschaftliche und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke wurde ab VZ 1990 die sog. Großspendenregelung eingeführt. Einzelspenden von mindestens 50 000 DM wurde im Rahmen der Höchstsätze im Jahr der Zuwendung und in den folgenden sieben VZ abgezogen.

**6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994** (BGBl. I 1994, 142 [147]): Die Regelungen über die Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen sind entfallen.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250 [1387]): Ab VZ 1996 wurde die Großspendenregelung auf mildtätige Zwecke ausgedehnt.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402 [484]): Der Verteilungszeitraum für die Großspendenregelung wurde von sieben auf sechs Jahre verkürzt.

**Verordnung zur Änderung der EStDV v. 10.12.1999** (BGBl. I 1999, 2413): Ab VZ 2000 wurden die untergesetzlichen Regelungen zum Spendenabzug reformiert. Hierzu wurde die Aufzählung der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke erneuert. Alle Voraussetzungen für den Spendenabzug, welche sich nicht bereits aus dem Gesetz ergaben, wurden in der EStDV zusammengefasst. Neben der Neuregelung der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen wurden verbindliche Muster für Zuwendungsbestätigungen geschaffen. § 48 Abs. 4 EStDV aF, welcher es erlaubte, Ausgaben auch dann als abziehbar anzusehen, wenn die Voraussetzungen der § 48 Abs. 2 und 3 EStDV aF nicht vorlagen, wurde abgeschafft.

**Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000** (BGBl. I 2000, 1034 [1035]): Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite privatrechtl. Stiftungen wurden durch einen zusätzlichen Abzugsbetrag iHv. 40 000 DM (ab dem 1.1.2002: 20 450 €) begünstigt. Durch das Steuer-Euroglättungsgesetz (StEuglG) v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790 [1797]) wurde der Betrag für die Großspendenregelung auf 25 565 € festgesetzt.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652 [1656]): Es erfolgte eine redaktionelle Anpassung an die Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

**Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007** (BGBl. I 2007, 2332 [2333]): Die bisher zwischen den einzelnen Zuwendungsarten differenzierenden Höchstbeträge wurden auf einheitlich 20 % des Einkommens bzw. 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze, Löhne und Gehälter des KJ. vereinheitlicht und gleichzeitig erhöht. Ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag ersetzt die Großspendenregelung und den zusätzlichen Abzugsbetrag für Stiftungszuwendungen. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG, der den Erl. von Rechtsverordnungen zum Spendenabzug regelte, wurde geändert. Die förderungswürdigen Zwecke wurden im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht (§§ 52 ff. AO) vereinheitlicht. §§ 48 und 49 EStDV wurden aufgehoben. Außerdem wurde der Haftungssatz für fehlverwendete Zuwendungen und fehlerhafte Zuwendungsbestätigungen gesenkt. Die Änderungen gelten ab VZ 2007, auf Antrag des Stpfl. ab VZ 2008.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794 [2813]): Abs. 3 Satz 2 wurde durch den Klammerzusatz „Veranlasserhaftung“ zur Legaldefinition. Zudem wurde die vorrangige Inanspruchnahme des Zuwendungsempfängers geregelt.

**EntfPauschFG v. 20.4.2009** (BGBl. I 2009, 774 [775]): Durch die Streichung des Satz 3 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG verschob sich der Verweis in § 9 Abs. 2 Satz 3 von Satz 5 auf Satz 4.

**Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010** (BGBl. I 2010, 386): Nach der Persche-Entscheidung des EuGH (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8), wonach eine Regelung eines Mitgliedstaats, nach der nur Zuwendungen an inländ. Einrichtungen von der Steuer abgezogen werden dürfen, die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) verletze, sind auch Zuwendungen stl. abziehbar, wenn sie an eine in einem anderen EU/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt befreit wäre, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würde und der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (vgl. Anm. 43). Das EuGH-Urt. (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8) sowie der Nachfolgeentscheidung des BFH (BFH v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1673) wendete die FinVerw. bereits vor der Neuregelung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen an (BMF v. 6.4.2010 – IV C 4 - S 2223/07/0005, BStBl. I 2010, 386).

**BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592): Mit Wirkung zum 1.1.2012 wurden die Worte „Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. L 150 v. 10.6.2008, S. 28)“ in Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 durch das Wort „Beitreibungsrichtlinie“ ersetzt. Dies dient der besseren Verständlichkeit und der Vermeidung von Missverständnissen (BTDrucks. 17/6263, 62), indem § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 die Begriffsbestimmung von § 2 Abs. 2 EUBeitrG aufgreift. Über die redaktionelle Änderung (BTDrucks. 17/6263, 62) hinaus enthält § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 5 seither einen dynamischen Verweis auf die Beitreibungsrichtlinie in ihrer jeweils geltenden Fassung.

**EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013** (BGBl. I 2013, 556; BStBl. I 2013, 339): Mit Wirkung zum 1.1.2013 wurden nur aus sprachästhetischen Gründen die Worte „oder wer“ in § 9 Abs. 3 Satz 2 durch das Wort „oder“ ersetzt.

**AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Mit Wirkung zum 1.1.2013 wurde infolge der Umsetzung durch das EU-Amtshilfegesetz der Verweis auf die Amtshilferichtlinie vereinfacht, indem Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 lediglich auf den „Auskunfts austausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes“ verweist.

### III. Bedeutung des § 9

#### 1. Rechtliche Bedeutung

##### a) Systematische Bedeutung

**Einkommensermittlungsvorschrift:** § 9 ist eine allgemeine Vorschrift zur Ermittlung des zVE iSd. § 7 Abs. 1. Das Einkommen ist nach § 8 Abs. 1 Satz 1 nach den Vorschriften des EStG und den ergänzenden Vorschriften des KStG zu ermitteln. Dabei gelten die nach dem EStG abziehbaren Aufwendungen grds.

5

auch für Körperschaften, es sei denn, sie kommen ihrer Natur nach nur bei natürlichen Personen vor. § 9 dient wie auch § 10 der Ergänzung der Einkommensermittlungsvorschrift des § 8 (vgl. § 10 Anm. 25). Zur Bedeutung des Einleitungssatzes vgl. Anm. 19.

### b) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

#### 6 aa) Verfassungsrecht

**Parteispenden:** Nach dem Wegfall der Regelungen über die Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen mit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]) als Reaktion auf das Urt. des BVerfG v. 9.4.1992 (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BStBl. II 1992, 766; vgl. Anm. 49) bestehen gegen die Zuwendungsabzugsregelung grds. keine verfassungsrechtl. Bedenken mehr. Zur früheren Problematik der besonderen Privilegierung von Stiftungen vgl. Anm. 48.

**Haftungsregeln:** Allerdings wird die Höhe des Haftungssatzes nach § 9 Abs. 3 Satz 2 teilweise für verfassungswidrig gehalten (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 181 [185]); hierzu Anm. 59.

#### 7 bb) Europäisches Unionsrecht

**Erweiterter Empfängerkreis:** Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386) reagierte der Gesetzgeber auf die vom EuGH in den Rechtssachen Stauffer und Persche festgestellten Verstöße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) und erweiterte den Kreis der begünstigten Zuwendungsempfänger. Seither sind auch solche Zuwendungen abziehbar, die an eine in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt befreit wäre, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würde und der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet. Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 43.

**Struktureller Inlandsbezug:** In § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 wurde für stbegünstigte Zwecke, die nur im Ausland verwirklicht werden, die zusätzliche Voraussetzung aufgenommen, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Dieser für den Abzug von Zuwendungen an Zuwendungsempfänger im EU-/EWR-Ausland erforderliche sog. strukturelle Inlandsbezug steht nun gleichermaßen unter dem Verdacht der Europarechtswidrigkeit, vgl. Anm. 42.

**Drittstaatenwirkung:** Da der EuGH den Zuwendungsabzug als von der Kapitalverkehrsfreiheit umfasst ansieht, widerspricht die Beschränkung auf Zuwendungen ins EU-/EWR-Ausland der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Insbesondere beim Vorliegen einer großen Auskunfts-klausel und Sicherung der Beitreibungsunterstützung im DBA (zurzeit nur Kanada) ist eine wirksame Steueraufsicht und Steuerkontrolle gegeben (näher FÖRSTER, BB 2011, 663 [664 f.]). Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH in einem künftigen Streitfall über Zuwendungen an verfahrensrechtl. kooperative Drittstaaten einen „Ausweg“ aus dem – dem nationalen Steuergesetzgeber widerstrebenden – weltweiten Zuwendungsabzug findet (vgl. auch § 10b EStG Anm. 47).

**cc) Völkerrecht**

Die KGaA ist trotz der innerstaatlichen „(Teil-)Transparenz der KGaA“ (vgl. Anm. 25) StSubjekt und nach DBA abkommensberechtigt (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812] = BFHE 230, 18, zu Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich; dazu CREZELIUS, JbFStR 2010/2011, 484 [487]; WASSERMEYER, FR 2010, 812; WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [48 ff.]). Für die Auslegung des DBA scheidet ein Rückgriff auf die Besonderheiten der innerstaatlichen Qualifikation eines Vertragsstaats aus (HAGEBÖKE, IStR 2010, 59; aA KRAMER, IStR 2010, 57, 63). Hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass § 9 Abs. 1 Nr. 1 hinsichtlich der Qualifikation abkommensrechtl. Schachteldividenden bei einer KGaA als völkerrechtswidriges (aber aus Sicht des BVerfG verfassungsrechtl. zulässiges) sog. *treaty override* konzipiert wäre, wonach das DBA-Recht hinter dem nationalen StRecht zurücktreten soll (zu Voraussetzungen und Folgen allg. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rz. 3, 5 ff. mwN [4/2017]), sind nicht ersichtlich (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]). § 50d Abs. 10 EStG als *treaty override* zur Absicherung der Mitunternehmerbesteuerung auch im grenzüberschreitenden Kontext mit der Rechtsfolge einer Umqualifizierung in Unternehmensgewinne greift auch für Sondervergütungen des phG einer KGaA (näher und krit. HAGEMANN, IStR 2016, 608). Zum *treaty override* des § 50d Abs. 11 EStG vgl. Anm. 25 und BREUNINGER, JbFStR 2012/2013, 361 (373); KOLLRUSS, StBp. 2012, 273; HAGEBÖKE/LANG, Stjb. 2017/18, 301 (316 f.).

**2. Wirtschaftliche Bedeutung****a) Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA** 9

**Verbreitung und Wirtschaftskraft der KGaA:** Aufgrund der überschaubaren Verbreitung der Rechtsform der KGaA (HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 278 AktG Rz. 2; MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 6; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 1, 241 ff.; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594) betrifft die Vorschrift im Verhältnis zur Gesamtzahl der Unternehmen nur wenige Unternehmen (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 3 [11/2017]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 7 [9/2012]). Zum 1.1.2018 waren bundesweit über 300 (mit steigender Tendenz) im Handelsregister eingetragen (KORNBLUM, GmbHR 2018, 669 [670]). Allerdings werden mehrere DAX-Unternehmen in dieser Rechtsform geführt (Fresenius Medical Care AG & Co. KGaA, Fresenius SE & Co. KGaA, Henkel AG & Co. KGaA, Merck KGaA; vgl. PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 5), weitere prominente Vertreter sind die Lindner Holding KGaA, die Michelin Reifenwerke KGaA, die REWE KGaA, die 1&1 AG & Co. KGaA und die Sixt Allgemeine Leasing KGaA (vgl. auch die Auflistung bei HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 246 ff., RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl. 2015, § 29 Rz. 4; FETT/STÜTZ, NZG 2017, 1121). Früher schloss die persönliche Haftung des Komplementärs häufig die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand aus (CLAUSSEN, GmbHR 1996, 73 [76]; BINZ/SORG, DB 1997, 313; aA FLÄMIG, FS Peltzer, 2001, 99 [101]). Diese beschränkt sich aufgrund von § 110 HGB jedoch auf das Insolvenzrisiko (KALLMEYER, DStR 1994, 977). Auch der nach Zulassung der die Haftung wirksam ausschließenden KapGes. & Co. KGaA (BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392; vgl. Anm. 21) erwartete „Rechtsform-Boom“ (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377; BAYREUTHER, JuS 1999, 651; KUSTERER/RUPP, EStB 2003, 397) ist weitestgehend ausgeblieben (HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 278

AktG Rz. 2; MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 6; aA WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; KESSLER, NZG 2005, 145; WERNER, NWB 2008, F. 18, 4603 [4604]). Wenngleich die KGaA wiederkehrend als ideale Unternehmensform für den deutschen Mittelstand propagiert wird (zuletzt HASSELBACH/EBBINGHAUS, DB 2015, 1269), schreckt die Praxis außerhalb des Profifußballs (dazu FETT/STÜTZ, NZG 2017, 1121 [1124]; MÜLLER-MICHAELIS in HÖLTERS, 3. Aufl. 2017, § 278 AktG Rz. 5 mwN) offensichtlich zT die verschachtelte Binnenstruktur und die weitgehend unsichere bilanzielle Behandlung (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 18 [9/2012]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 213; WERNER, NWB 2008, F. 18, 4603 [4604]; aA FETT, Inf. 2005, 872 [873]) mehr als die Vorteile eines erleichterten Zugangs zum Kapitalmarkt, vereint mit einer weitgehenden Souveränität der Unternehmensleitung (KALLMEYER, DStR 1994, 977) gegenüber den Kapitalgebern (LADWIG, DStR 1996, 800 [804]; CLAUSEN, GmbHR 1996, 73 [79]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 11 [6/2018]). Immerhin ist die KGaA die einzige Rechtsform, die eine vollständige Trennung von Kapital und Führung ermöglicht (BAYREUTHER, JuS 1999, 651 [654]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 22).

#### 10 b) Zuwendungsabzug

„**Körperschaftliches Engagement**“: Die Vorschrift über den Abzug von Zuwendungen für stbegünstigte Zwecke hat erhebliche praktische Bedeutung und damit bedeutende wirtschaftliche Relevanz. Sie schafft die Rahmenbedingungen für altruistische Aktivitäten von Körperschaften. Durch die stl. Abziehbarkeit fördert der Gesetzgeber die Zuwendungsbereitschaft und damit indirekt die durch die Zuwendung begünstigten Zwecke (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 3 [11/2017]).

### 11 IV. Persönlicher Geltungsbereich des § 9

Grundsätzlich gilt § 9 für alle KStSubjekte iSd. § 1 Abs. 1. Dabei sind die in der Nr. 1 angesprochenen Aufwendungen ihrer Natur nach nur auf Kommanditgesellschaften auf Aktien und vergleichbare KapGes. (vgl. Anm. 26) anwendbar.

Ob die Körperschaften beschränkt oder unbeschränkt stpfl. sind, hat für die Anwendung des § 9 keine Bedeutung. Auch der Zuwendungsabzug ist bei beschränkt stpfl. Körperschaften zulässig (vgl. § 50 Abs. 1 EStG; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 33 [9/2018]).

Die Haftungstatbestände gelten für natürliche und juristische Personen gleichermaßen und sind nicht von deren StPflcht abhängig (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 4 [11/2017]).

### V. Verhältnis des § 9 zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis des § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für die KGaA

#### 12 a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG: § 9 Abs. 1 Nr. 1 steht in einem engen systematischen Verhältnis zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 9). Der Betrag, der bei der KGaA ab-

ziehbar ist, unterliegt beim Gesellschafter zusammen mit dem Sonderbilanzgewinn der ESt bzw. über § 8 Abs. 1 der KSt (vgl. Anm. 31 ff.). Hierdurch wird eine Doppelbesteuerung des Gewinnanteils des Komplementärs vermieden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883] mwN; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 2 [9/2012]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 14 [9/2018]; KREBBERS-VAN HECK/MÖSSNER in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 8; MENZEL, DStR 1972, 562 [565]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [319]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 43; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 72). Allerdings divergieren § 9 Abs. 1 Nr. 1 und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG punktuell (KOLLRUSS, StBp. 2016, 41; vgl. Anm. 33). Ob eine verfahrensrechtl. Bindung besteht, ist umstritten (vgl. Anm. 35).

**§ 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG:** Die Veräußerung des gesamten Anteils des Komplementärs ist ein Fall der begünstigten Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 3 EStG (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711 [712], rkr.; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 63 [9/2012]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 23; HAGEBÖKE, DB 2010, 1610 [1612]); Verkäufe von Teilanteilen hingegen stellen nach den allgemeinen Grundsätzen laufenden Gewinn dar (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 100). Die Grundsätze für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen sind insoweit entsprechend anzuwenden (BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]).

#### b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

13

**§ 8 Abs. 3 Satz 1:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 bildet eine Ausnahmenvorschrift zu § 8 Abs. 3 Satz 1, wonach Ausschüttungen, die der Einkommensverwendung zugeordnet werden, den Gewinn der Gesellschaft grds. nicht mindern dürfen (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, 108; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 64). § 8 Abs. 3 Satz 1 soll verhindern, dass Gewinn der Besteuerung entzogen wird – im Falle des § 9 Abs. 1 Nr. 1 wird er aber nur einer anderen Besteuerung unterworfen. Hierdurch wird die hybride Rechtsstruktur der KGaA strechtl. umgesetzt.

**§ 8 Abs. 3 Satz 2:** § 9 Abs. 1 Nr. 1 steht im Gegensatz zu Nr. 2 nicht unter dem ausdrücklichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3. Aufgrund der besonderen Gesellschaftsstruktur der KGaA konkurrieren bei außerunternehmerisch mitveranlasseten Vermögensverschiebungen das handelsrechtl. Institut der Entnahme und die kapitalgesellschaftsrechtl. vGA. Zur Unterscheidung und den Konsequenzen vgl. Anm. 30.

**§ 10 Nr. 4** und § 9 Abs. 1 Nr. 1 überschneiden sich nicht. Die Komplementäre dürfen wegen § 287 Abs. 3 AktG nicht Teil des Aufsichtsrats sein, sie sind kraft Gesetzes Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan (§ 278 Abs. 2 AktG, §§ 164 Abs. 2, 114 HGB) und können als solche die Geschäftsführung nicht übernehmen. Auch ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener Komplementär (§ 278 Abs. 2 AktG, §§ 164 Abs. 2, 114, 126 HGB) kann aufgrund der gesetzlichen Anordnung in § 287 Abs. 3 AktG kein Aufsichtsratsmitglied werden (PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 287 AktG Rz. 28; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 108).

#### c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG

14

**Gewerbsteuerpflicht:** Die KGaA unterliegt stets und in vollem Umfang der GewStPflcht (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) und ist als Unternehmerin Steuer-

schuldnerin (§ 5 Satz 1 GewStG). Das Halten von Komplementärsanteilen an einer KGaA allein vermittelt keinen stehenden Gewerbebetrieb iSd. § 2 GewStG (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 163; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 45 [184]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1595]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 94; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 15, 114). Der Komplementär einer KGaA kann aber aus anderen Gründen als seiner Eigenschaft als Komplementär der GewSt unterliegen, so dass seine Gewinne im Rahmen der KGaA insgesamt zu „zufälligem Gewerbeertrag“ führen (KREBBERS-VAN HEEK, Der Konzern 2016, 384).

**§ 8 Nr. 4 GewStG:** Da der Gewerbeertrag nach § 7 GewStG vor Kürzungen und Hinzurechnungen noch um den nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abgezogenen Anteil des Komplementärs gemindert ist, wird der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abgezogene Betrag nach § 8 Nr. 4 GewStG für Zwecke der GewSt wieder hinzugerechnet (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [340 f.]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 74 [9/2012]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 18 [9/2018]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1520]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]), so dass der gesamte Gewinn der KGaA der GewSt unterliegt (KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 164). § 8 Nr. 4 GewStG ist das rechtstechnische Spiegelbild zu § 9 Abs. 1 Nr. 1 (EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [70]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 65: „Spiegelbildnorm“). Umstritten ist die Behandlung des Sonderbilanzgewinns des Komplementärs (KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 164; näher KREBBERS-VAN HEEK, Der Konzern 2016, 384 [385 ff.]). Nach BFH (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462 [463] mwN) unterfallen § 8 Nr. 4 GewStG alle Vergütungen an Komplementäre. Der Gewerbeertrag setzt sich bereits vor den Hinzurechnungen aus dem Gesellschaftsgewinn und den Sonderbilanzgewinnen zusammen (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 130 [148, 150]). Nach der Gegenansicht soll die Hinzurechnung auf die Tatbestände des § 8 Nr. 1 Buchst. a, d oder e GewStG beschränkt sein, § 8 Nr. 4 GewStG dagegen wegen der Intransparenz der KGaA bei Objektsteuern (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 125; KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709) insoweit keine Anwendung finden (vgl. BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 126 [148]). Zu gleichheitsrechtl. Bedenken gegen eine unterschiedliche Behandlung vgl. ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1596); GOSCH, FR 1991, 345.

**§ 9 Nr. 2b GewStG:** Ist der Komplementär selbst gewstpfl. (insbes. bei der kapitalistischen KGaA, vgl. Anm. 21), so ist bei der Ermittlung seines maßgebenden Gewerbeertrags dieser hinzugerechnete (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462) Anteil zur Vermeidung einer stl. Doppelbelastung nach § 9 Nr. 2b GewStG zu kürzen (GRAF, DStR 1991, 1374 [1376]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1596]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 18 [9/2018]).

## 2. Verhältnis von § 9 Abs. 1 Nr. 2 zu ertragsteuerlichen Vorschriften für den Zuwendungsabzug

### 15 a) Verhältnis zu den Vorschriften des EStG

**§ 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1** normiert den BA-Abzug und steht nach vorzugswürdiger Ansicht in einem Ausschlussverhältnis zu § 9. Solche Zuwendungen, welche bereits als BA abziehbar sind, fallen nicht unter die Abzugsbeschränkungen des § 9. Dies gilt insbes. für bestimmte Sponsoringmaßnahmen,



welche durch ihren werbenden Effekt unmittelbare Vorteile für den Geschäftsbetrieb mit sich bringen. Zur Abgrenzung vgl. Anm. 36.

**b) Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG**

16

§ 8 Abs. 3: § 9 Abs. 1 Nr. 2 steht unter dem ausdrücklichen Vorbehalt des § 8 Abs. 3. Für Aufwendungen, die als Gewinnverteilung, insbes. als vGA zu qualifizieren sind, scheidet ein Zuwendungsabzug aus. Zur Abgrenzung vgl. Anm. 38.

§ 10 Nr. 1 erklärt Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl., die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, für nicht abziehbar. § 9 Abs. 1 Nr. 2 bleibt nach § 10 Nr. 1 Satz 2 ausdrücklich unberührt.

**c) Verhältnis zu den Vorschriften des GewStG**

17

§ 8 Nr. 9 GewStG regelt, dass die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abgezogenen Zuwendungen für Zwecke der GewSt wieder hinzugerechnet werden. Das Abzugsverbot des § 8 Nr. 9 GewStG steht in engem Zusammenhang mit § 9 Nr. 5 GewStG. Das Zusammenspiel der beiden Normen soll rechtsformübergreifend die Minderung des Gewerbeertrags um die abziehbaren Zuwendungen nach § 9 Nr. 5 GewStG für alle Gewerbebetriebe einheitlich sicherstellen (BTDrucks. 12/1108, 69).

§ 9 Nr. 5 GewStG enthält eine mit § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 nahezu identische Kürzungsregelung, so dass Zuwendungen im Erg. den Gewerbeertrag mindern. Ein Unterschied ergibt sich bei der Berechnung des Höchstbetrags nach der Umsatzgrenze. Während § 9 Abs. 1 Nr. 2b (anders als Nr. 2a und Abs. 2 Satz 1; vgl. Anm. 41) an die im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter anknüpft, stellt die gewstl. Kürzungsregelung auf das Wj. ab. Insofern können sich durchaus Differenzen zwischen dem Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Abs. 9 GewStG und dem Kürzungsbetrag ergeben. Eine durchgreifende Rechtfertigung für diese Differenzierung besteht allerdings nicht (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [5]).

**VI. Verfahrensfragen zu § 9**

18

Über die Abziehbarkeit der in § 9 genannten Aufwendungen sowie über die Höhe des Abzugs wird grds. implizit bei der Ermittlung des Einkommens im Verfahren der KStFestsetzung entschieden. Sie sind somit nicht selbständig anfechtbare Teile des KStBescheids (§ 157 Abs. 2 AO). Zur Notwendigkeit einer gesonderten und einheitlichen Feststellung des Abzugsbetrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 vgl. Anm. 35. Für die vortragsfähigen Zuwendungen findet eine gesonderte Feststellung statt; § 10d Abs. 4 EStG gilt entsprechend (vgl. Anm. 45).

<b>B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abziehbare Aufwendungen</b>
--

**19 I. Normierung abziehbarer Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 Einleitungssatz)**

§ 9 regelt spezialgesetzlich die Abziehbarkeit der Gewinnanteile der Komplementäre der KGaA und den Zuwendungsabzug. Die Bedeutung als eigenständige Regelungen über die Abziehbarkeit bzw. Nichtabziehbarkeit der besonders genannten Aufwendungen wird durch die einleitenden Worte „Abziehbare Aufwendungen sind auch: ...“ verdeutlicht. Die frühere Formulierung in § 11 KStG 1975 „Bei der Ermittlung des Einkommens sind die folgenden Beträge abzuziehen, soweit sie nicht bereits nach den Vorschriften des EStG abziehbare Ausgaben sind: ...“ vermittelte den Eindruck, die Aufzählung sei lediglich erweiternder, nicht aber determinierender Natur (EULER/RZEPKA, BB 1978, 1053). Der BFH (BFH v. 18.7.1973 – I R 88/71, BStBl. II 1973, 790) hat den Vorrang des § 9 als *lex specialis* vor den Regelungen des EStG bestätigt (ebenso BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177). Aus der Gesetzesbegründung zu § 9 (vgl. BTDruks. 7/1470, 341 [344]) ergibt sich, dass auch die damalige BReg. diese Auffassung vertrat, weil sie Zuwendungen bei Körperschaften auf die Stufe von WK oder BA stellt. Ohne die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 könnte das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG greifen. Durch die Sonderregelung im KStG kann dies jedoch dahingestellt bleiben. § 9 verdrängt innerhalb seines Anwendungsbereichs die Regelungen des EStG und regelt die Abziehbarkeit der angesprochenen Aufwendungen abschließend. Gleichwohl kann zur Auslegung von § 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 auf die Rspr. zum parallelen § 10b EStG zurückgegriffen werden. Zur Anwendbarkeit der EStDV vgl. Anm. 37.

**II. Abziehbarkeit der Gewinnanteile von Komplementären einer KGaA (Abs. 1 Nr. 1)**

**Schrifttum:** E. BECKER, Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1936, Teil I, 80; GRAB, Die Besteuerung der KGaA, München 1969; MENZEL, Die Entgelte der Personengesellschaft und der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) an ihre unmittelbar haftenden Gesellschafter, DStR 1972, 562; EULER/RZEPKA, Kapitalerhöhungskosten in vollem Umfang abziehbare Betriebsausgaben, BB 1978, 1053; SCHLÜTTER, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung der Gewinnanteile der Komplementäre einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, StuW 1978, 295; WIESNER, Die Enthftung persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA, ZHR 148 (1984), 56; BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MATHIAK, Besprechung des BFH-Urteils vom 21.6.1989, X R 14/88 betr. Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, DStR 1989, 666; THEISEN, Die Besteuerung der KGaA, DB 1989, 2191; GOSCH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gewerbesteuer, Bemerkungen zum Urteil des BFH vom 31.10.1990 – I R 32/86, FR 1991, 345; GRAF, Die Gewerbeertragsbesteuerung der KapGes. und Co. KG auf Aktien, DStR 1991, 1374; GÖCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei der KGaA, DB 1994, 2162; KALLMEYER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – eine interessante Rechtsformalternative für den Mittelstand?, DStR 1994, 977; ZACHER, Verdeckte (Gewinn-)Ausschüttungen in der GmbH aus zivilrechtlicher Sicht, DStR 1994, 138;

## II. Gewinne v. Komplement. d. KGaA (Nr. 1) Vor Anm. 20 § 9 KStG

SCHÜRMANN/GROH, KGaA und GmbH & Co. KGaA – Neue Aspekte einer interessanten Gesellschaftsform, BB 1995, 684; BIAGOSCH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, NWB 1996, F. 18, 3453; CLAUSSEN, Überlegungen zur Rechtsform der GmbH – Ist die KGaA eine Alternative?, GmbHR 1996, 73; LADWIG, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Eine Alternative für börsenwillige mittelständische Unternehmen?, DStR 1996, 800 (Teil I), DStR 1996, 842 (Teil II); AMMENWERTH, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) – eine Rechtsformalternative für personenbezogene Unternehmen?, Frankfurt am Main 1997; BRINZ/SORG, Die KGaA mit beschränkter Haftung – quo vadis? Eine Bestandsaufnahme am Vorabend der BGH-Entscheidung vom 24.2.1997, DB 1997, 313; M. FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, DStR 1997, 1519; HENNERKES/LORZ, Roma locuta causa finita: Die GmbH & Co. KGaA ist zulässig, DB 1997, 1388; MERTENS, Die Handelsgesellschaft KGaA als Gegenstand gesellschaftsrechtlicher Diskussion und die Wissenschaft vom Gesellschaftsrecht, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN (Hrsg.), FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 731; DIRKSEN/MÖHRLE, Die kapitalistische Kommanditgesellschaft auf Aktien, ZIP 1998, 1377; SCHAUMBURG, Die KGaA als Rechtsform für den Mittelstand?, DStZ 1998, 525; SETHE, Die Besonderheiten der Rechnungslegung bei der KGaA, DB 1998, 1044; ULMER, (Hrsg.), Die GmbH & Co KGaA nach dem Beschluss BGHZ 134 (1998), 392; BAYREUTHER, Die Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, JuS 1999, 651; CREZELIUS, Komplementärbesteuerung bei der KGaA, JbFStR 1998/99, 318; FRANKENHEIM, Die Ertragsbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 1999, 481; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA – Recht und Steuern in der Praxis, Köln 2000; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, Köln 2001; EBLING, Die Auswirkungen des DBA-Schachtelprivilegs auf die Besteuerung des Gewinnanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in HÖRMANN (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerrechts, FS Wolfgang Jakob, Augsburg 2001, 67; FLÄMIG, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Vor- und Nachteile für Investoren, in LUTTER/SCHOLZ/SIGLE (Hrsg.), FS Martin Peltzer, Köln 2001, 99; HEMPE/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, DB 2001, 2268; JANSSEN, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, NWB 2001, F. 18, 3811; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, DB 2001, 947; WESTPHAL, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), StWa. 2002, 133; BERG, Vermögenseinlage bei einer KGaA, JbFStR 2002/2003, 232; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA – eine betriebswirtschaftliche Analyse, Frankfurt am Main 2003; KOLLRUSS, Die hybride Rechtsform der GmbH & Co. KGaA – Möglichkeit zur Steuergestaltung im Rahmen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung, GmbHR 2003, 709; KUSTERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; KUSTERER/RUPP, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Folgen der mitunternehmerischen Einordnung, EStB 2003, 397; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; BOCK, Die steuerlichen Folgen des Erwerbs eines KGaA-Komplementäranteils – zugleich Anmerkung zu FG München v. 10.7.2003, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; FROTSCHER, Die KGaA als Organgesellschaft, Der Konzern 2005, 139; KESSLER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im System der dualen Unternehmensbesteuerung – Konsequenzen und Inkonsequenzen einer hybriden Rechtsform, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 307; KESSLER, Die Entwicklung des Binnenrechts der KGaA seit BGHZ 134, 392, NZG 2005, 145; PHILBERT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, Berlin 2005; SUSAT & PARTNER, Entwurf einer Stellungnahme zur Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien und ihrer Gesellschafter, München 2006; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; ROHRER/ORTH, Zinsschranke: Belastungswirkungen bei der atypisch ausgeprägten KGaA, BB 2007, 2266; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“ – Ein Beitrag zur Steuergestaltungssuche, Düsseldorf 2008; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2008, 484; WERNER, Die KGaA und die AG & Co. KG – Alternativen zur Aktien-

gesellschaft für Familienunternehmen, NWB 2008, F. 18, 4603; FALTER, Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der KGaA, in WACHTER (Hrsg.), Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, FS Sebastian Spiegelberger, München 2009, 113; KOLLRUSS/WEIBERT/LIN, Die KGaA im Lichte der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c und der Zinsschranke, DStR 2009, 88; CREZELIUS, Steuerrechtliche Probleme des Gewinnanteils des persönlich haftenden Gesellschafters der KGaA, JbFStR 2010/2011, 484; HAARMANN, Umwandlungssteuerliche Behandlung der KGaA, JbFStR 2010/2011, 300; HAGEBÖKE, Umwandlung der Beteiligung des Komplementärs einer KGaA in eine atypisch stille Beteiligung, DB 2010, 1610; HAGEBÖKE, Zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs bei der KGaA – Zugleich Anmerkungen zum Beitrag von Kramer, IStR 2010, 59; KRAMER, Das internationale Schachtelprivileg der, IStR 2010, 57; RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, München, 6. Aufl. 2015; SUTTÖRP, Besteuerung der KGaA, Haarmann Jahrbuch Steuern 2010, 157; WASSERMEYER, Kommentar zu BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 812; WASSERMEYER, Die Wurzeltheorie bei der Besteuerung persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien unter Beachtung des BFH-Urteils vom 19.5.2010 – I R 62/09, Ubg 2011, 47; WASSERMEYER, Die Besteuerung des Gewinnanteils des persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 259; DRÜEN/VAN HECK, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, DStR 2012, 541; DRÜEN/VAN HECK, Sondervergütungen an den Komplementär einer KGaA – (K)eine Frage der Transparenz?, DB 2012, 2184; HAGEBÖKE, Sondervergütungen des KGaA-Komplementärs und Betriebsausgabenabzug, DB 2012, 2709; KOLLRUSS, Zur Besteuerungsdogmatik der KGaA: Entwicklung des grundlegenden Besteuerungskonzepts, DStZ 2012, 650; KOLLRUSS, Besteuerung der KGaA: Klärung der Besteuerungssystematik in fünf Stufen, BB 2012, 3178; KOLLRUSS, Die KGaA im Internationalen Steuerrecht: Steuerfreie Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch natürliche Personen im Rahmen des § 50d Abs. 11 EStG, StBp. 2012, 273; BREUNINGER, Die Besteuerung der KGaA im Lichte von § 50d Abs. 11 EStG, JbFStR 2012/2013, 361; BIELINIS, Besteuerung der KGaA, 2013; BIELINIS, Vorschläge zur Reform der KGaA-Besteuerung, DStR 2014, 769; HAGEBÖKE, Zum Zeitpunkt der Aktivierung des Tantiemeanspruchs im Sonderbetriebsvermögen des pHG, Der Konzern 2014, 134; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, Lohmar 2014; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN ERNST & YOUNG, Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der KGaA und ihrer persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2014, 147; BÜRGERS/FETT, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien – Handbuch, München, 2. Aufl. 2015; HAGEBÖKE, Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, Ubg 2015, 295; HASSELBACH/EBBINGHAUS, Die KGaA als Unternehmensform für den deutschen Mittelstand, DB 2015, 1269; KEMPF, Ergänzungsbilanzen für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA?, DStR 2015, 1905; M. FISCHER, Die (deutsche) KGaA im internationalen Steuerrecht, in LÜDICHE/MELLINGHOFF/RÖDDER (Hrsg.), FS Dietmar Gosch, München 2016, 69; KOLLRUSS, KGaA-Besteuerungskonzept: Keine zwingende Betragsidentität zwischen § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, StBp. 2016, 41; KOLLRUSS, Warum es keine Ergänzungsbilanz des KGaA-Komplementärs gibt, FR 2016, 203; KREBBERS-VAN HECK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, Frankfurt/M. 2016; KREBBERS-VAN HECK, Das Sonderbetriebsergebnis des KGaA-Komplementärs als zufälliger Gewerbeertrag, Der Konzern 2016, 384; KUSTERER/GRAF, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Geschäftsführervergütungen einer KGaA bei Drittanstellung, DStR 2016, 2782; FETT/STÜTZ, 20 Jahre Kapitalgesellschaft & Co. KGaA, NZG 2017, 1121; HAGEBÖKE/LANG, Grundfragen der KGaA-Besteuerung, StBj. 2017/18, 301; HAGEBÖKE, Einheitliche und gesonderte Feststellung bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, Der Konzern 2017, 28; KOPEC/SCHADE, Der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA vs. der atypisch stille Gesellschafter, Eine gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtliche Gegenüberstellung, FR 2017, 811; WACKER, Keine Ergänzungsbilanz aufgrund des sog. KGaA-Modells für persönlich haftenden Gesellschafter, DStR 2017, 197; FARWICK, Ergänzungsbilanzen für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA?, StuB 2018, 11; HAGEBÖKE, Wo ist die Ergänzungsbilanz für den pHG der KGaA zu bilden?, Der Konzern 2018, 136; KOLLRUSS, Terra incognita – DBA-Anwendung

## II. Gewinne v. Komplement. d. KGaA (Nr. 1) Anm. 20–21 § 9 KStG

bei der KGaA, IStR 2018, 224; KORNBLUM, Bundesweite Rechtsstatsachen zum Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Stand 1.1.2018), GmbHR 2018, 669; REIB, Steuerliche Ergänzungsbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, in FISCHER/GECK/HAARMANN (Hrsg.), FS Georg Crezelius, Köln 2018, 371.

**Verwaltungsanweisungen:** R 47 KStR; H 15.8 Abs. 4 EStH.

### 1. Funktion der Norm: Vermeidung einer Doppelbelastung

20

Nach Abs. 1 Nr. 1 ist bei Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und bei vergleichbaren KapGes. der Teil des Gewinns abziehbar, der an phG auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird. Die Vorschrift soll eine stl. Doppelbelastung dieses Gewinnanteils mit KSt und ESt (bzw. zweimal mit KSt, vgl. Anm. 21) vermeiden (vgl. SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 108; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 3 [11/2017]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 8). Schon E. BECKER (StuW 1936 I, 80 [97]) betonte den „leitenden Gedanken der Vermeidung der Doppelbesteuerung“ der phG einer KGaA. Wenngleich Abs. 1 Nr. 1 als Aufwendungsabzug ausgestaltet ist, handelt es sich rechtstechnisch um eine Gewinnverteilungsvorschrift (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 30 [11/2017]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]; zust. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 9). Die Doppelbesteuerung wird konsequent vermieden, wenn der nach Abs. 1 Nr. 1 erfasste „Teil des Gewinns“ dem „Gewinnanteil“ des Komplementärs der KGaA betragsmäßig entspricht (dafür WASSERMAYER, Ubg 2011, 47 [50 f.]; WASSERMAYER, FS Streck, 2011, 259 [266, 270]; zust. MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 14; weitergehend HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 96: Axiom de lege lata). Allerdings ist materiell- und verfahrensrechtl. umstritten, ob dieses Ziel durch Auslegung der gesetzlichen Vorschriften erreichbar ist (vgl. Anm. 23 ff., 35).

### 2. Kommanditgesellschaften auf Aktien

#### a) Zivilrechtliche Grundlagen der KGaA

##### aa) Allgemeine Erläuterungen

21

**Anwendbare Vorschriften:** Die KGaA ist nach § 278 Abs. 1 AktG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (phG) und die übrigen an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre). Das Rechtsverhältnis der phG untereinander und gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie gegenüber Dritten, namentlich die Befugnis der phG zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft, bestimmt sich nach den Vorschriften des HGB über die KG (§ 278 Abs. 2 AktG). Im Übrigen gelten für die KGaA die Vorschriften des Ersten Buchs über die Aktiengesellschaft sinngemäß, soweit sich aus §§ 278 ff. AktG oder aus dem Fehlen eines Vorstands nichts anderes ergibt (§ 278 Abs. 3 AktG).

**Hybride Struktur der KGaA:** Wegen dieser Ausgestaltung ist die KGaA eine Mischform zwischen AG und KG (K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 1; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG

Rz. 29; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594). Sie weist eine „hybride“ Struktur auf (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 23; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 3; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 1; FLÄMIG, FS Peltzer, 2001, 99 [100]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 1; FETT in BÜRGERS/FETT, Die KGaA, 2. Aufl. 2015, § 3 Rz. 2; FÖRL/FETT in BÜRGERS/KÖRBER, 4. Aufl. 2017, § 278 AktG Rz. 3; FROTSCHER, Der Konzern 2005, 139 [140]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 40; KUSTERER, DStR 2008, 484 [487]; KOLLRUSS/WEIBERT/ILIN, DStR 2009, 88; FETT/STÜTZ, NZG 2017, 1121 [1122]; BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]). Rein gesellschaftsrechtl. steht die KGaA der AG daher näher als der KG (so auch HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 278 AktG Rz. 3; LADWIG, DStR 1996, 800 [804]; WIESNER, ZHR 148 [1984], 56 [67]; MÜLLER-MICHAELIS in HÖLTERS, 3. Aufl. 2017, § 278 AktG Rz. 2; den eigenständigen Charakter betonend: BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392 [398]; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 29 „eigener Art“; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 3). Dies zeigt sich nicht nur in der generellen Rückgriffsanordnung auf die aktienrechtl. Vorschriften in § 278 Abs. 3 AktG, die nur bestimmte Rechtsbeziehungen ausnimmt, sondern bereits in der Regelung der KGaA im AktG statt im HGB. Aufgrund der Gesetzesformulierung („mit eigener Rechtspersönlichkeit“) ist es unstreitig, dass die KGaA eine juristische Person ist (§ 278 AktG; vgl. bereits § 219 AktG 1937, RGLB. I 1937, 107 [151]; BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [508]). Sie ist gegenüber ihren Gesellschaftern vollumfänglich verselbständigt, Träger sämtlicher Rechte und Pflichten, handelt über Organe und entsteht durch konstitutive Eintragung ins Handelsregister. Da das StRecht an die zivilrechtl. Rechtsform der KGaA anknüpft (vgl. BVerfG v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212) hat die gesellschaftsrechtl. Einordnung der KGaA als Ausgangspunkt der strechtl. Qualifikation erhebliche Bedeutung (anders FLÄMIG, FS Peltzer, 2001, 99 [100]).

**Kapitalgesellschaft & Co. KGaA:** Die Organisationsstruktur steht bei der KGaA im Gegensatz zur AG zur Disposition des Satzungsgebers, was die Herausbildung verschiedener Typen ermöglicht (HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 278 AktG Rz. 6). Zivilrechtlich war lange Zeit umstritten, ob auch eine KapGes. Komplementär einer KGaA sein kann (zur GmbH & Co. KG als Komplementär: Hanseatisches OLG v. 5.12.1968 – 2 W 34/68, GmbHR 1969, 135 – Eurokai; OLG Karlsruhe v. 29.7.1996 – 11 Wx 20/96, BB 1996, 1793; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 9). Steuerrechtlich war die GmbH & Co. KGaA bereits zuvor als zulässig erachtet worden (BFH v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72; BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253). Im Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GmbHG und anderer handelsrechtlicher Vorschriften (BTDrucks. 8/1347, 23) war eine Ergänzung des § 278 Abs. 1 AktG vorgesehen, welche die Komplementärstellung für KapGes. ausschließen sollte (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 10). Mit BGH (BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392 = DStR 1997, 1012, mit Anm. GOETTE) wurde die Rechtsform der GmbH & Co. KGaA auch handelsrechtl. anerkannt (Resümee bei FETT/STÜTZ, NZG 2017, 1121). Seither ist es rechtl. ohne Bedenken möglich, dass eine KapGes. (ebenso wie eine PersGes.: BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392; SCHÜRMANN/GROH, BB 1995, 684 [685]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 21; MERTENS, FS Ritter, 1997, 731 [733]; einschränkend M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]; nur vollkaufmännische Personenhandelsgesellschaften) Komplementär einer KGaA sein kann (MERTENS/CAHN in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 16;

## II. Gewinne v. Komplement. d. KGaA (Nr. 1) Anm. 21–22 § 9 KStG

K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 19; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; HENNERKES/LORZ, DB 1997, 1388; RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl. 2015, § 29 Rz. 2 ff.), so dass sich in der Praxis neben der GmbH & Co. KGaA und der AG & Co. KGaA bspw. auch die Rechtsform der SE & Co. KGaA etabliert hat. Inzwischen bestätigt dies auch die gesetzliche Formulierung des § 279 Abs. 2 AktG. Durch diese Konstruktion wird die persönliche und unbeschränkte Haftung einer natürlichen Person gänzlich umgangen und gleichzeitig eine einen Generationenwechsel im Kreis der Komplementäre überdauernde Struktur gefunden (LADWIG, DStR 1996, 842; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 6).

**Grenzen der Ausgestaltungsfreiheit:** Letztlich ist die KapGes. & Co. KGaA mit der KapGes. & Co. KG vergleichbar (so auch BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392 [394, 397]); die Haftung der Komplementäre wird durch Zwischenschalten einer juristischen Person eingeschränkt. Problematisch ist dies im Hinblick auf die weitgehende personengesellschaftstypische Vertragsfreiheit bezüglich der Gestaltung der Rechtsverhältnisse zwischen Komplementären und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre. Ist bei der „Standard“-KGaA ein Abweichen von der Satzungsstrenge (LADWIG, DStR 1996, 800 [805]) des AktG etwa durch Ausschluss des Mitwirkungsrechts der Aktionäre angesichts der persönlichen, unbeschränkten, unmittelbaren Haftung gerechtfertigt, fehlt es an einer solchen Rechtfertigung bei einer KapGes. & Co. KGaA (BAYREUTHER, JuS 1999, 651 [655]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 9; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 15; FLÄMIG, FS Peltzer, 2001, 99 [102]). Satzungsgestaltungen zu Lasten der Kommanditaktionäre sind nur in engeren Grenzen zulässig (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377 [1385]). Dieser Schutzgedanke bringt für die KapGes. & Co. KGaA eine gewisse Rechtsunsicherheit mit sich, weil bisher nicht entschieden ist, welche genauen satzungsrechtl. Folgen aus der Haftungsbeschränkung abzuleiten sind (DIRKSEN/MÖHRLE, ZIP 1998, 1377 [1386]; WERNER, NWB 2008, F. 18, 4603 [4607]; zum Meinungsstand: ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 53).

**Geschäftsführung:** Unabhängig von ihrer Rechtsform sind die Komplementäre der KGaA zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet (§ 278 Abs. 2 AktG; Prinzip der Selbstorganschaft) und Vertreter der Gesellschaft. Sie übernehmen die Aufgaben des Vorstands der AG.

### bb) Eigenkapitalstruktur

**Zweigeteiltes Kapital:** Das Eigenkapital der KGaA ist zweigeteilt. Auf der einen Seite steht das Grundkapital, welches die Kommanditaktionäre halten. Es ist in Kommanditaktien aufgeteilt, welche, soweit die KGaA börsennotiert ist, am Markt gehandelt werden. Eine Mehrzahl von Kommanditaktionären wird der Regelfall sein, ist aber ebenso wenig erforderlich wie die Mehrzahl von Kommanditaktien (K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 2). Der Ausschüttungsanspruch der Kommanditaktionäre ermittelt sich nach allgemeiner Auffassung nach aktienrechtl. Grundsätzen (vgl. MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 11 [11/2018]). Auf der anderen Seite stehen die Komplementäre der KGaA. Sie können sowohl Kommanditaktien erwerben als auch Vermögenseinlagen erbringen, welche über das Grundkapital hinausgehen und als gesonderter Eigenkapitalposten behandelt werden (§ 281 Abs. 2, 286 Abs. 2 Satz 1 AktG). Die Höhe der über das Grundkapital hinausgehenden Einlagen ergibt sich aus der Satzung (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 141), sie gehen in der Außenrechtsbeziehung in das Alleineigentum der Gesellschaft

22

über (M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1521]; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 69). Die Einlagen sind in der Bilanz nach dem gezeichneten Kapital gesondert auszuweisen (§ 286 Abs. 2 AktG). Eine über die Haftung hinausgehende, finanzielle Beteiligung des Komplementärs ist aber nicht zwingend erforderlich (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; LADWIG, DStR 1996, 800 [805]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 42; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 22; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [233]; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 73; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 45); fehlen solche zusätzlichen Einlagen, so liegt eine sog. Nullbeteiligung vor (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 7). Diese Konstellation ist insbes. bei KapGes. & Co. KGaA geläufig. Eine Person kann mehrere (oder alle) Aktien übernehmen, aufgrund des Grundsatzes der Unteilbarkeit der personengesellschaftlichen Mitgliedschaft aber nur einen (ggf. erhöhten) Komplementärsanteil innehaben (K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 12; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 50).

**Ein-Mann-KGaA:** Nach der herrschenden Literaturlauffassung darf der Komplementär alle Kommanditaktien selbst übernehmen (HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 278 AktG Rz. 5; K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 2; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 45). Nach dieser zutreffenden Ansicht ist die Bildung einer Ein-Mann-KGaA möglich. Die Gegenauffassung wendet ein, dass die KGaA einen AR haben muss (§ 278 Abs. 3 iVm. §§ 95 ff. AktG; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 44), diesem aber keine Komplementäre angehören dürfen (§ 287 Abs. 3 AktG). Diese Inhabilitätsregel müsse bei der KapGes. & Co. KGaA auch die wesentlich an der Komplementärergesellschaft Beteiligten umfassen (ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 107). Allerdings müssen Aufsichtsratsmitglieder keine Aktionäre der KGaA sein. Die Aktionäre bestimmen (zumindest teilweise) die Zusammensetzung des AR (§ 96 AktG), aber der Gesellschafter kann den AR bei mitbestimmungsfreien KGaA (weniger als 500 Mitarbeitern, vgl. DRYGALA in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 96 AktG Rz. 15, 21; näher zu Mitbestimmungsfragen RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl. 2015, § 31 Rz. 12 f.; FETT/STÜTZ, NZG 2017, 1121 [1128]) in vollem Umfang mit fremden Dritten besetzen.

## b) Ertragsteuerliche Grundlagen der KGaA

### 23 aa) Allgemeine Erläuterungen

Der zweigeteilten Eigenkapitalstruktur trägt das StRecht dadurch Rechnung, dass der Gewinn der KGaA aufzuteilen und einer dualistischen ertragstl. Behandlung zu unterwerfen ist. Allerdings besteht über die ertragstl. Behandlung nur in den Grundzügen Einigkeit.

**Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht:** Die KGaA ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt kstpfl. (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 8 [9/2012]; vgl. § 1 Anm. 37). Demnach ist grds. das gesamte zvE der KGaA iSd. § 7 Abs. 1 der KSt zu unterwerfen. Alle Einkünfte einer unbeschränkt stpfl. KGaA sind nach § 8 Abs. 2 als gewerbliche Einkünfte zu behandeln (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 63; vgl. § 8 Anm. 34). Bei der Ermittlung des zvE wird der Teil des Gewinns, der an pHG auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt wird, abgezogen (§ 9 Abs. 1 Nr. 1). Das kstl. zvE der KGaA wird demnach um die Gewinnanteile des Komplementärs gekürzt.



**Konzeptioneller Streit:** Dabei ist umstritten, wie der nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abzuziehende Gewinnanteil zu bemessen ist, welche Vorschriften für die Gewinnermittlung anzuwenden sind und welche Einkünfte des Komplementärs § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen. Zwei Konzepte bestimmen die Diskussion: das sog. intransparente und das sog. transparente (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 5; HAGEBÖKE/LANG, Stb]b. 2017/18, 301 [305 ff.]; näher mit Berechnungsbeispielen KESSLER, FS Korn, 2005, 307 [319 ff.]; SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [164 ff.]; WASSERMEYER, FS Streck, 2011, 259 [263 ff.], mit Diskussion vier verschiedener Lösungsansätze). Der konzeptionelle Streit setzt sich in zahlreichen Einzelfragen der Auslegung von der Gewinnermittlung (vgl. Anm. 24 ff.) und ihrer verfahrensrechtl. Umsetzung (vgl. Anm. 35) über die Abkommensberechtigung bis zur Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a) fort (Übersicht bei SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [172 ff., 180 ff.]). Die vermeintliche Grundentscheidung des BFH (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881, sog. Herstatt-Urteil) und auch die zum DBA-Schachtelprivileg einer KGaA (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809) lassen zentrale Fragen der Besteuerung einer KGaA und ihrer Komplementäre offen (vgl. WASSERMEYER, Ubg 2011, 47: „zahlreiche Widersprüche“). Es stellt sich angesichts der „rudimentären gesetzlichen Regelung“ (KESSLER, FS Korn, 2005, 307 [311, 331]) die Frage nach gesetzgeberischem Klarstellungs- oder Handlungsbedarf (vgl. Anm. 25 f., 35, 35a).

#### bb) Intransparente Betrachtung

24

**KGaA als Abwandlung der AG:** Die Befürworter der intransparenten Betrachtung übertragen die gesellschaftsrechtl. Einordnung der KGaA auf die stl. Behandlung (KUSTERER, FR 2003, 502 [503]). Sie gehen von einem Vorrang der KGaA und ihrer Besteuerung aus (HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 188). Sämtliche Einkünfte entfallen auf die KGaA (KRAMER, IStR 2010, 57 [58]); § 9 Abs. 1 Nr. 1 „fingiert“ lediglich Aufwendungen, um Dividendeneinkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu gewerblichen Einkünften umzuqualifizieren (vgl. FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [69]; KESSLER, FS Korn, 2005, 307 [319]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266 [2267]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [485]; aA ausdrücklich BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]) und eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Demnach werden zur Ermittlung des Jahresüberschusses alle aktienrechtl. Gewinnermittlungsvorschriften angewendet (sog. monistische Gewinnermittlung: HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 288 AktG Rz. 2; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 55; EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [68]; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 203; vgl. § 15 EStG Anm. 905); das zVE ergibt sich aus den kstl. Vorschriften. Steuerlich wird der Komplementär wie der Vorstand der AG behandelt (PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2401]), der eine handelsrechtl. als Aufwand zu behandelnde Vergütung erhält (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 8). Für die Besteuerung des Gesellschafters kommt es auf die Herkunft der Einkünfte, also die einzelnen Einnahmepositionen bei der KGaA, nicht an (KUSTERER, FR 2003, 502 [504]; KRAMER, IStR 2010, 57 [58]). Es gilt das Trennungsprinzip. Hierfür spricht zunächst die Einordnung der KGaA als uneingeschränkt kstpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 19 f. [9/2012]).

**Konsequenzen der Intransparenz:** Durch diese Betrachtungsweise wird unterstellt, Differenzbeträge iSd. § 60 Abs. 2 EStDV sowie stfreie BE und nicht

abziehbare BA ständen der Gesellschaft noch zur Versteuerung zur Verfügung. Diese Beträge entfallen bei der intransparenten Betrachtung vollständig auf die Gesellschaft (MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 14f.). Problematisch ist dies insbes. bei Dividendeneinkünften der KGaA, die nach § 8b per Saldo zu 95 % stfrei sind. Entfallen von den Dividenden nun 50 % auf den Komplementär, so werden vom zVE der KGaA zunächst 95 % der Dividende abgezogen, anschließend nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 noch einmal 50 %, so dass der den Kommanditaktionären verbleibende stpfl. Gewinn negativ würde (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 17 [9/2018]; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1597]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [486]). Ob derartige Doppelbegünstigungen vom Gesetzgeber intendiert waren, erscheint ebenso fragwürdig wie die internationale Behandlung (vgl. WASSERMEYER, FR 2010, 812 [813]). Auf der anderen Seite erhöhen bei intransparenter Betrachtung nicht abziehbare BA in vollem Umfang das zVE der Gesellschaft und entfallen nicht teilweise auf den Komplementär. Unter Umständen reicht die Liquidität der Gesellschaft nicht aus, um die StBelastung zu tragen. Sie wäre insbes. im Falle der Auszahlung des Komplementärs auf Darlehen zur Deckung der Steuerverbindlichkeiten angewiesen. Die konsequente intransparente Betrachtung ist dem Vorwurf ausgesetzt, zu einer „unlogischen und systemwidrigen Besteuerung“ zu führen (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 17 [9/2018]) und steht zudem unter dem Verdacht eines Verstoßes gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (so KUSTERER, DStR 2008, 484 [486f.]).

## 25 cc) Transparente Betrachtung

**KGaA als Abwandlung der KG:** Nach der sog. transparenten Sichtweise ist die Sphäre des Komplementärs in der KGaA wie eine Mitunternehmerschaft, also parallel zur KG zu behandeln (grundlegend BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; zuvor bereits PrOVG v. 10.12.1913, PrOVGE 16, 33; BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211 [212]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 17 [9/2018]; KUSTERER, FR 2003, 502 [504]; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN ERNST & YOUNG, DB 2014, 147 [149]; monografisch für ein in sich geschlossenes Konzept der transparenten Besteuerung KREBBERS-VAN HECK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, 113 ff., 169 ff.), wengleich die KGaA selbst keine Mitunternehmerschaft ist (HAGEBÖKE, DB 2010, 1610 [1611]).

**Behandlung der Komplementäre „wie“ Mitunternehmer:** Die Komplementäre sind aufgrund der Eigenschaft der KGaA als juristische Person nicht als Mitunternehmer im eigentlichen Sinne anzusehen (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [341]; „essentielle Unterschiede“; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 11 [11/2017]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 12; aA KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 20 [9/2012] und noch E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]). Sie entfalten aber regelmäßig sowohl Mitunternehmerinitiative (Geschäftsführung und Vertretung) als auch Mitunternehmerisiko (Haftung §§ 161 Abs. 2, 128 HGB) und sind daher durch § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG wie solche zu behandeln (BFH v. 23.10.1985 – I R 235/81, BStBl. II 1986, 72; BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883]; BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [508]; BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339 [341]; BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462 [463]; BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]; BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, GmbHR 2017, 247, Rz. 14; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148, Rz. 26; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 16 [6/2018]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 15 [9/2018]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl.

2015, § 9 Rz. 12; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 73 ff.; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 127; KUSTERER, DStR 2008, 484 [485]; HAARMANN, JbFStR 2010/11, 303; aA KRAMER, IStR 2010, 57 [58 und 63], gegen die Theorie der „Semitransparenz“; WASSERMAYER, FS Streck, 2011, 259 [265], 272). Die Komplementäre sind aber auch dann als „Quasi-Mitunternehmer“ (so HAGEBÖKE, DB 2010, 1610; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 12; BOOCHS in LADEMANN, § 9 Rz. 4 [10/2017]) „wie“ ein Mitunternehmer zu behandeln, wenn Mitunternehmerrisiko und/oder -initiative aufgrund innergesellschaftlicher Vertragsgestaltung im Einzelfall fehlen (BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3817; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 86; vgl. § 15 Anm. 902; aA AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 166).

**Gewinnermittlungsfragen:** Der Komplementär hat einen Sonderbereich und die Gewinnverteilung erfolgt nach handelsrechtl. Grundsätzen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884 f.]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 135). Dabei steht der Komplementär der Gesamtheit der Kommanditaktionäre wie dem Kommanditisten gegenüber (so bereits BFH v. 8.11.1974 – III R 76/73, BStBl. II 1975, 470 [471]; BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. 1994, 505 [506]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 22; vgl. bereits E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]). Hinsichtlich des Komplementärs findet das Transparenzprinzip Anwendung (KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 19). Jede Einnahme und Ausgabe wird „an der Wurzel“ aufgespalten und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie dem Komplementär anteilig zugewiesen (sog. Wurzeltheorie des BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884], unter Hinweis auf E. BECKER, StuW 1936 I, 80 [97]; „Spaltung in der Besteuerung“; zuletzt innerstaatlich bestätigend, aber abl. für das abkommensrechtl. Schachtelprivileg BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]; folgend KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 2, 20 [9/2012]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 13 [6/2018]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 75; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [529]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [294]; KOLLRUSS/WEIBERT/ILIN, DStR 2009, 88; HAGEBÖKE, IStR 2010, 59 [61 f.]; aA KRAMER, IStR 2010, 63; für die Aufgabe der Wurzeltheorie WASSERMAYER, Ubg 2011, 47 [48, 51]; zur Frage einer geschäftsvorfallscharfen Betrachtung und Zurechnung offenbar differenzierend HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 178 mit Fn. 5). Das Bild von der Wurzel löst indes weder konzeptionell noch hinsichtlich der Einzelfolgen alle Besteuerungsfragen bei der KGaA. Zudem besteht die Gefahr, dass Bilderjurisprudenz leicht zur Begriffsjurisprudenz verkommt (treffend ENGISCH, Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl. 2010, 40). Dass Einnahmen und Ausgaben grds. aufzuteilen sind ergibt sich auch aus § 286 Abs. 3 AktG. Hiernach müssen in der GuV die auf den Komplementär entfallenden Gewinn- bzw. Verlustanteile nicht gesondert ausgewiesen werden. Jedenfalls wird davon ausgegangen, dass bereits innerbilanziell ein Unterschied zwischen Komplementärgewinn und Aktionärgewinn besteht (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 15). So entstehen zwei Jahresabschlüsse: aus dem (internen) personengesellschaftsrechtl. werden die Gewinnanteile der Komplementäre abgelesen (SETHE, DB 1998, 1044 [1045]; ARNOLD, Die GmbH & Co. KGaA, 2001, 150), der aktienrechtl. bestimmt den Gewinnanteil der Kommanditaktionäre und ist eigentlicher KGaA-Abschluss (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 27; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3812). Da die Gewinnverteilung das

Verhältnis der Komplementäre zur Gesamtheit der Kommanditaktionäre betrifft, kann auf Grundlage der personengesellschaftsrechtl. Vertragsfreiheit eine Regelung in die Satzung aufgenommen werden, den Jahresabschluss allein nach aktienrechtl. Grundsätzen zu ermitteln und die doppelte Gewinnermittlung zu vermeiden (SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 28).

**Konsequenzen der Transparenz:** Die Gewinnanteile der phG, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der phG von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat, sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb des einzelnen Komplementärs und mit dessen ESt-Veranlagung zu berücksichtigen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Aus der von § 9 Abs. 1 Nr. 1 abweichenden Formulierung wird deutlich, dass es sich hierbei sowohl um den hiernach abzuziehenden Anteil am Gesellschaftsgewinn als auch um den Sonderbilanzgewinn des Gesellschafters handelt (vgl. Anm. 33). Bei transparenter Betrachtung entfallen die Unterschiedsbeträge nach § 60 Abs. 2 EStDV, die nicht abziehbaren BA und die stfreien Einnahmen anteilig auf den Komplementär und die Gesellschaft (HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 89; KOLLRUSS/WEIBERT/ILIN, DStR 2009, 88). Es finden die jeweils spezielleren Begünstigungsnormen Anwendung. Bei Transparenz sollen sowohl die KGaA als auch der Komplementär mit ihrem Gewinnanteil nach einem DBA abkommensberechtigt sein (vgl. KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 47 [9/2012]; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3816; aA KRÄMER, IStR 2010, 57; EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [75], sowie BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]: Abkommensberechtigung der KGaA ohne Rücksicht auf die innerstaatliche „Teil-Transparenz“; vgl. bereits Anm. 8).

**Bilanzierung:** Der Ausschüttungsanspruch der Kommanditaktionäre ergibt sich aus den aktienrechtl. Bestimmungen, hierzu ist eine zweite Bilanz, die eigentliche KGaA-Bilanz, nach aktienrechtl. Grundsätzen aufzustellen (sog. dualistische Gewinnermittlung; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 16 [9/2012]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 13 [6/2018]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 82; MATHIAK, DStR 1989, 666 [667]; aA THEISEN, DB 1989, 2191 [2195]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 55).

**Die Finanzverwaltung** hat früher die intransparente Betrachtung bevorzugt (ROHRER/ORTH, BB 2007, 2266 [2267]), tendiert aber nunmehr wohl zur transparenten Betrachtung (KUSTERER, FR 2003, 502 [504]; SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [170]). Seit einiger Zeit ringt eine verwaltungsinterne Arbeitsgruppe aus Bund und Ländern um das richtige Konzept zur Besteuerung der KGaA. Erste Entwürfe eines Erlasses zum UmwStRecht sahen die Mischumwandlung vor (HAARMANN, JbFSr 2010/2011, 300 [306]; zu Einzelheiten: HARTZ, GmbHR 2009, 1194f.), was dem Grundgedanken der transparenten Besteuerung entspricht (KREBBERS-VAN HEEK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, 144f.). Allerdings ist (noch) keine einheitliche Auffassung der FinVerw. absehbar (CREZELIUS, JbFSr 2010/2011, 484 [489]). Infolgedessen agierten die FÄ im Einzelfall „ergebnisorientiert“ (HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [309]; zur Kritik s. Anm. 35a). Nach den jüngsten Entsch. des BFH (s. Anm. 27) wird die verwaltungsinterne Arbeitsgruppe ihre Arbeit wieder aufnehmen und „der KGaA-Zug nimmt wieder Fahrt auf“ (so aus Verwaltungssicht HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [309]).

**Stellungnahme:** In Gegensatz zur Grundlagenentscheidung durch § 1 Abs. 1 Nr. 1 für das Trennungsprinzip bei der Besteuerung einer KGaA ist § 9 Abs. 1

Nr. 1 – wie auch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG – Ausdruck einer transparenten Besteuerung ihrer Komplementäre. Dieser Prinzipienwiderstreit kann angesichts deutungsöffener Rudimentärregelungen zu Inkonsistenzen führen. Gleichwohl darf die gesetzgeberische Entsch. zugunsten der Transparenz nicht durch eine konsequent intransparente Besteuerung geleugnet werden (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 35; REIB, FS Crezelius, 2018, 371 [376 f.]). Eine transparente Betrachtung folgt der hybriden Struktur der KGaA und bietet grds. eine rechtsformadäquate Lösung. Wie weit die gesetzlich angeordnete Transparenz oder „Teil-Transparenz“ (so innerstaatlich BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]; allg. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 35, 78; HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [314]) reicht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur durch Auslegung der konkreten Norm beantworten. Dies bestätigt die fast ausschließlich auf abkommensrechtl. Überlegungen gestützte Entsch. des BFH (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, FR 2010, 809 [812]; dazu M. FISCHER, FS Gosch, 2016, 69 [80 f.]), wonach die KGaA eine abkommensberechtigte KapGes. iSd. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich ist. Der BFH hält dabei innerstaatlich an seiner sog. Wurzeltheorie (vgl. Anm. 25) fest, erachtet diese aber für die Frage der Abkommensberechtigung der KGaA als unbeachtlich (vgl. Anm. 8). Die Wurzeltheorie der Rspr. hat sich mit Blick auf die internationale Dimension als unterkomplex erwiesen (zuvor DRÜEN, FS Lang, 2010, 57 [75]). Insgesamt stellt sich aus internationaler Perspektive die Frage nach gesetzgeberischem Handlungsbedarf (WASSERMEYER, FS Streck, 2011, 259 [273]), zumal die schnelle Antwort des § 50d Abs. 11 EStG leer zu laufen droht (so M. FISCHER, FS Gosch, 2016, 69 [82]), aber auch national erscheint eine grundlegende Überarbeitung der KGaA betreffenden Steuervorschriften einschließlich des § 9 Abs. 1 Nr. 1 durch den Gesetzgeber erforderlich (so auch WASSERMEYER, FR 2010, 812 [813]), denn es fällt schwer, aus den geltenden Steuervorschriften ein für alle Einzelfragen stimmiges Konzept zur Besteuerung der KGaA zu entwickeln (vgl. Anm. 35a).

### 3. Vergleichbare Kapitalgesellschaften

26

Im deutschen Gesellschaftsrecht gibt es keine mit der KGaA vergleichbare Gesellschaftsform, so dass sich die Tatbestandserweiterung durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782 [2787]; BStBl. I 2007, 4 [9]) ausschließlich auf ausländ. Gesellschaftsformen mit vergleichbarer Eigenkapitalstruktur bezieht. Hierunter fallen bspw. die *società a accomandita per azioni* (Italien; vgl. BRDrucks. 542/06, 47; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 6 [9/2012]; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 10; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 59), die *sociedad en commandita per acciones* (Argentinien), die *société en commandite par actions* (Belgien/Frankreich/Luxemburg), die *Kommanditselskab* (Dänemark, mit AG als Kommanditist), die *Commanditaire Vennootschap op Andelen* (Niederlande), die *Sociedad comanditaria por acciones* (Spanien), die *Hisseli Komandit Sirket* (Türkei), die *komanditno drushestwo s. akzii* (Bulgarien), die *societate in comandita pe actiuni* (Rumänien), die *komanditna delniska družba* (Slowenien), sowie die Kommanditaktiengesellschaft der Schweiz (vgl. Tab. 1 und 2 zum BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076).

#### 4. Teil des Gewinns, der nicht auf Anteile am Grundkapital entfällt

##### 27 a) Gewinnanteile der Komplementäre

**Negativabgrenzung:** Abs. 1 Nr. 1 umschreibt den abziehbaren Teil des Gewinns negativ als den Betrag, der auf die nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen entfällt. Positiv ausgedrückt ist dies der Gewinn, der den Vermögensanlagen der Komplementäre über das Grundkapital hinaus zugerechnet wird. Die Kapitalanteile der pHG sind in der Jahresbilanz der KGaA nach dem Posten Grundkapital gesondert auszuweisen (§ 286 Abs. 2 AktG); die Kommanditaktien des Komplementärs sind hiervon nicht betroffen (SETHE, DB 1998, 1044 [1046]). § 9 Abs. 1 Nr. 1 gilt uneingeschränkt auch für Verluste des Komplementärs (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 22 [9/2012]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 90; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 82).

**Vertragliche Regelungen:** Entsprechend der die PersGes. auszeichnenden Vertragsfreiheit gehen die gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsabreden den dispositiven Rückgriffsregelungen der §§ 164 bis 169, insbes. 168 HGB vor. Mangels vertraglicher Regeln sind die Kapitalanteile vorab mit 4 % zu verzinsen. Der Restgewinn ist in einem angemessenen Verhältnis aufzuteilen. Ein solches angemessenes Verhältnis wird idR der Anteil am Gesamtkapital sein.

**Ergänzungsbilanzen des Komplementärs:** Hinzu kommen die Ergebnisse der für den Komplementär ggf. zu bildenden positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 146; BOCK, GmbHR 2004, 554 [556]; GLANEGGER, DStR 2004, 1686; KUSTERER, DStR 2004, 77 [78]; BERG, JbFStR 2002/03, 232 [239]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [297]; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 90; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 60 ff. [9/2012]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 149). Nach Auffassung des FG München (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, GmbHR 2004, 597, rkt.) lasse die lediglich schuldrechtl. und nicht gesamthänderische Kapitalbeteiligung die Bildung von Ergänzungsbilanzen nicht zu (verneinend auch MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 15 [9/2018]; BOOCHS in LADEMANN, § 9 Rz. 4 [10/2017]; KOLLRUSS, FR 2016, 203).

**Stellungnahme:** Die Beteiligung geht nach vorzugswürdiger Auffassung (BOCK, GmbHR 2004, 554 [555 f.]) durch die mit ihr verbundene gesellschaftsrechtl. Stellung über eine bloße schuldrechtl. Beziehung hinaus. Der Gesetzgeber habe den Komplementär zwar nicht ausdrücklich als Mitunternehmer bezeichnet. Diese Argumentation würde allg. gegen die Anwendung der Grundsätze des SonderBV sprechen, die der BFH in seiner grundlegenden Entsch. aber durch die Mitunternehmer-Fiktion bejaht hat (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; vgl. Anm. 25). Auch BFH (BFH v. 16.4.2010 – IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272 [1274]) spricht (in anderem Kontext) für die Übertragung der Veräußerungsnormen der Mitunternehmerschaft auf den Komplementär einer KGaA (vgl. Anm. 12). Das Argument, die Bildung von Ergänzungsbilanzen widerspreche der Tatsache, dass die Gewinnermittlung der KGaA nach KSt-Recht zu erfolgen habe, betont die intransparente Betrachtung (vgl. Anm. 24), obwohl die stl. Gewinnermittlung des Komplementärs grds. dem Transparenzprinzip folgt (vgl. Anm. 25). Die bloße Umqualifizierung von Kapitaleinkünften zu gewerblichen Einkünften hat der BFH ebenfalls abgelehnt (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]). Insgesamt spricht keines der vorgetragenen Argumente gegen die Bildung von Ergänzungsbilanzen bei der KGaA (ebenso § 15 EStG Anm. 905; zust. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 173; HAGEBÖKE, Der Konzern 2017, 28 [32]; ELLERBECK in

## II. Gewinne v. Komplement. d. KGaA (Nr. 1) Anm. 27–28 § 9 KStG

SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 9 Rz. 42). Die Frage nach Ergänzungsbilanzen für den pHG einer KGaA (explizit und bejahend KEMPF, DStR 2015, 1905) hat der BFH zunächst offengelassen (BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, GmbHR 2017, 247 = BFHE 255, 427; dazu KUBIK, BB 2017, 562; WACKER, DStR 2017, 197), jüngst aber – in ausdrücklicher Bestätigung dieser Kommentierung – positiv beantwortet: Nach BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148 = BFHE 258, 246 (dazu FARWICK, StuB 2018, 11; HAGEBÖKE/LANG, Stb]b. 2017/18, 301 [318 ff.]) sind die Grundsätze mitunternehmerischer Ergänzungsbilanzen auf den pHG einer KGaA übertragbar (HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 232 f.; BIELINIS, Die Besteuerung der KGaA, 2013, 258 f.; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 11 [11/2017]; HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 126; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 9; REIB in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 15 EStG Rz. 407a; näher REIB, FS Crezelius, 2018, 371 [386 ff.]). Dessen Ergänzungsbilanz geht allein in die Ermittlung der Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ein und ist kein Teil der Bilanz und des BV-Vergleichs der KGaA (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148; aA HAGEBÖKE, Der Konzern 2017, 126 [134]). Der Erwerb und die Einziehung eigener Kommanditaktien durch die KGaA führen auch dann nicht zum Ansatz zusätzlicher, in einer Ergänzungsbilanz auszuweisender AK des pHG, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag und dem Kaufpreis der eigenen Aktien mit dem vom pHG aufgebrauchten Eigenkapital verrechnet wird (BFH v. 7.9.2016 – I R 57/14, GmbHR 2017, 247; BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148). Zudem ist eine Ergänzungsbilanz ausschließlich hinsichtlich eines die Einlage des pHG übersteigenden Betrags zu bilden, während kein Anlass für ihre Bildung besteht, soweit ein über den festen Kapitalanteil hinausgehender Betrag auf dem Kapitalkonto II erfasst wird (BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148). Trotz Anerkennung der Ergänzungsbilanz des pHG einer KGaA hat der BFH dem „KGaA-Modell“ damit Grenzen gesetzt (vgl. zuvor § 15 EStG Anm. 905).

### b) Auf das Grundkapital entfallender Gewinn der Kommanditaktionäre 28

**Gewinnanteil:** Nach Abs. 1 Nr. 1 abziehbar sind nur die Gewinnanteile der Komplementäre. Ein Abzug der Ausschüttungsbeträge an die Kommanditaktionäre scheidet aus, weil insoweit Gewinnverwendung vorliegt (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 89). Der Gewinnanteil, der auf das Grundkapital entfällt, unterliegt unstreitig der KSt und es sind strikt die Vorschriften des KStG anzuwenden. Dies gilt auch, soweit ein Komplementär zugleich Kommanditaktionär ist (vgl. Anm. 32; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 4; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 63). Für die Kommanditaktionäre sind weder Sonder- noch Ergänzungsbilanzen denkbar, die Besteuerung unterliegt den allgemeinen Regeln für Aktionäre (WESTPHAL, StWa. 2002, 133 [134]). Im Falle der Ausschüttung liegen bei den Kommanditaktionären im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11 EStG; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]) Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (ggf. iVm. § 20 Abs. 8 EStG) vor (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 66 [9/2012]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2194]; BIAGOSCH, NWB 1996, F. 18, 3453 [3460]), die entweder nach den Regeln der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG) oder durch das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40d EStG) begünstigt werden.

**Leistungen an die Gesellschaft:** Angemessene Vergütungen an die Aktionäre für Leistungen an die Gesellschaft sind grds. nach § 4 Abs. 4 iVm. § 8 Abs. 1 als

BA abziehbar. Bei unangemessenen Vergütungen kommt eine vGA auf Seiten der Gesellschaft und Dividendenversteuerung auf Seiten des Gesellschafters in Betracht (MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 6). Es gelten die allgemeinen Vorschriften für KapGes. gegenüber ihren Gesellschaftern. Auch für den pHG kann jedenfalls dann eine vGA vorliegen, wenn unangemessene Vergütungen aufgrund der Beteiligung am Grundkapital gezahlt werden (MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 6; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3816; grds. KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 101, nach deren transparenter Sicht zwischen der KGaA und ihrem Komplementär grds. keine vGA möglich sind). Es gibt jedoch keine Vermutung, dass Vorteile anteilig durch die Beteiligung am Grundkapital veranlasst sind (so auch § 15 EStG Anm. 920; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 70; im Erg. glA mit Tendenz zur Zuordnung zur Komplementäreigenschaft: KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 71 [9/2012]; für eine anteilige Verteilung: WASSERMAYER, GmbHR 1999, 18 [23]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 111 f.). Zumindest bei überhöhten Geschäftsführungsvergütungen ist jedoch auf die Eigenschaft als Komplementär abzustellen, weil ein Kommanditaktionär nicht zur Geschäftsführung berufen werden kann (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 71 [9/2012]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 132; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3816). Indiz für eine durch die Beteiligung am Grundkapital erfolgte Auszahlung kann bspw. die Auszahlung an alle Aktionäre sein (HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 67). Zur darüber hinausgehenden Möglichkeit einer vGA an den Komplementär vgl. Anm. 30.

**Veräußerung von Kommanditaktien:** Gewinne aus der Veräußerung von Kommanditaktien aus dem PV sind stfrei, soweit sie nicht nach §§ 20 Abs. 2, 17 EStG stpfl. sind. Werden Kommanditaktien aus dem BV veräußert, liegt insoweit laufender Gewinn aus § 15 EStG bzw. § 8 Abs. 1 vor.

## 29 5. Vergütungen und Tantiemen für Geschäftsführung

„Vorab“-Vergütungen: § 9 Abs. 1 Nr. 1 ist subsidiär zu § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 92; DRÜEN/VAN HEEK, DB 2012, 2184; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 91; dezidiert gegen diese „Subsidiaritätsthese“ HAGEBÖKE, DB 2012, 2709; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 65; HAGEBÖKE/LANG, Stb]b. 2017/18, 301 [312 f.]). Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbar sind daher nur Geschäftsführungsvergütungen an den Komplementär, soweit sie im Rahmen der Gewinnverteilung als Vorab-Gewinn behandelt werden und sich nicht bereits gewinnmindernd ausgewirkt haben (AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 136; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 93). Darum hat § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nur eine „Korrekturfunktion“ (KREBBERS-VAN HEEK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, 187 ff., 194). Nach der Gegenansicht sollen auch im Leistungsaustauschverhältnis erbrachte Geschäftsführungsvergütungen unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen (vgl. § 15 EStG Anm. 915; BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253; FG Köln v. 17.8.2006 – 6 K 6170/03, DStRE 2007, 363 [365] [best. durch BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462]). Dagegen spricht aber, dass diese Aufwendungen den Gewinn ohnehin bereits gemindert haben. Für die Beschränkung aus „Vorab“-Vergütungen spricht vor allem der Wortlaut, die Vergütung werde „verteilt“. Ob die Vergütung als Vorab oder im Leistungsaustauschverhältnis gewährt wird, ist vertragsdispositiv.



## II. Gewinne v. Komplement. d. KGaA (Nr. 1) Anm. 29–30 § 9 KStG

Grundsätzlich liegt ein Gewinnvorab vor, wenn die Leistung im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist und innerbilanziell nicht als Aufwand behandelt wurde (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 440). Zur Geschäftsführungsvergütung zählen alle Vergütungen, insbes. das Festgehalt (BFH v. 4.5.1965 – I 186/64 U, BStBl. III 1965, 418; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 23 [9/2012]; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3813; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 97) und Tantiemen, auch Gratifikationen (JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3813) und das Ruhegehalt früherer Geschäftsführer (RFH v. 21.12.1937 – I 251/37, RStBl. 1938, 334; BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 14 [6/2018]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 16; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 9; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3814; zu Geschäftsführervergütungen bei Drittanstellung des Geschäftsführers direkt durch die KGaA HASSELBACH/EBBINGHAUS, DB 2015, 1269; KUSTERER/GRAF, DStR 2016, 2782).

**Betriebsausgaben:** Nicht unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen Auslagen- oder Aufwendersatz (JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3814; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79), etwa für Reise- oder Fahrtkosten des Komplementärs. Insoweit liegen BA der KGaA vor (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 25 [9/2012]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 15 [6/2018]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 18; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 95). Insoweit deckt sich der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 mit § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Die abziehbaren Aufwendungen sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb und unterliegen als solche der ESt.

**Vergütungen im Leistungsaustausch:** Soweit Geschäftsführungsvergütungen im Leistungsaustauschverhältnis vereinbart sind, ist es nicht erforderlich, dass sie vom vZE iSd. § 7 Abs. 1 abgezogen werden, sie haben den Gewinn innerhalb der Gesellschaft ohnehin vermindert und werden nur noch im Rahmen der Sonderbilanzen dem entsprechenden Gesellschafter zugeordnet.

**Unangemessen hohe Vergütungen:** Zur eher dogmatischen Problematik hinsichtlich der Angemessenheit der Vergütungen vgl. Anm. 30. Jedenfalls mindern auch unangemessen hohe Vergütungen das Einkommen der KGaA und erhöhen die Einkünfte des Komplementärs aus § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

**Haftungsübernahme:** Fraglich ist, ob auch die auf den Gesellschafter verteilten Vergütungen für Haftungsübernahme nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 abziehbar sind (dafür: MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 1, 19; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 94). Die Übernahme der Haftung ist ein Gesellschafterbeitrag, demnach liegt in der Übernahme der Haftung eine über das Grundkapital hinausgehende Einlage. Die auf die Haftung entfallenden Gewinnanteile sind darum über den Wortlaut hinaus nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 zu behandeln (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 25 [11/2017]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 21 [9/2012]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 105; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 182; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1520]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [323]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 101; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79; ebenso zu § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG vgl. § 15 Anm. 916).

### 6. Abziehbarkeit unangemessener Zahlungen

30

**Konkurrenz:** Aufgrund der besonderen Gesellschaftsstruktur der KGaA konkurrieren bei außerunternehmerisch mitveranlassenen Vermögensverschiebungen

das handelsrechtl. Institut der Entnahme und die kapitalgesellschaftsrechtl. vGA. Beide unterscheiden sich im Ansatzpunkt durch die zivilrechtl. Eigentumsverhältnisse am Gesellschaftsvermögen. Bei der KGaA als KapGes. gehen grds. alle Einlagen der Gesellschafter, unabhängig davon, ob sie das Grundkapital betreffen, in das zivilrechtl. Eigentum der juristischen Person KGaA über, die Träger des gesamten Gesellschaftsvermögens ist (BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627 [1628]; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; LADWIG, DStR 1996, 800 [805]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 18; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 23). Für eine Entnahme ist daher im Grundsatz kein Raum, der Anspruch des Gesellschafters auf seinen Kapitalanteil beschränkt sich auf einen schuldrechtl. Anspruch bei Liquidation (BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; WASSERMAYER, GmbHR 1999, 18 [23]). Allerdings unterliegt das Rechtsverhältnis des Komplementärs zur Gesellschaft – und damit auch die Beurteilung aller Vermögensverschiebungen mit privatem Anteil – nach § 278 Abs. 2 AktG den Vorschriften des HGB über die KG, wonach Vermögensverschiebungen mit Privatanteil als Entnahme zu behandeln sind (HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 288 AktG Rz. 4: Basis des Entnahmerechts ist § 122 HGB; ebenso K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 288 AktG Rz. 7).

**Unangemessene Zahlungen:** Angesichts der „gespaltenen“ zivilrechtl. Ausgestaltung der KGaA ist umstritten, wie unangemessene Zahlungen an den Komplementär zu behandeln sind. Allein der Umstand, dass die KGaA bei Rechtsgeschäften mit dem Komplementär durch den AR vertreten wird und somit ein Interessengegensatz zwischen den Parteien besteht, macht unangemessene Zahlungen an den Komplementär nicht undenkbar (DRÜEN/VAN HEEK, DStR 2012, 541 [547]; zust. HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 70; aA aber AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 145; generell gegen vGA KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 101). Einerseits ist ein Versagen des AR in seiner Kontrollfunktion möglich, andererseits ist es primär Aufgabe des AR, die gesellschaftsrechtl. Zulässigkeit von Rechtsgeschäften zu überwachen und nicht damit nur teilkongruente stl. vGA (zu Divergenzen zwischen gesellschafts- und strechtl. vGA vgl. ZACHER, DStR 1994, 138 [139]) zu verhindern.

**Keine Entbehrlichkeit:** Nach einer Auffassung ist die Einordnung als Entnahme oder vGA entbehrlich, weil der Ertrag jedenfalls über § 9 Abs. 1 Nr. 1 dem Gewinnanteil des Komplementärs zugerechnet werde. § 9 Abs. 1 Nr. 1 entziehe den Gewinn nicht der (Ertrags- oder Gewerbe-) Besteuerung, sondern qualifiziere ihn nur um. Die Frage der Angemessenheit der Aufwendungen sei obsolet, weil § 9 Abs. 1 Nr. 1 an angemessene Vergütungen die gleichen Rechtsfolgen knüpfe wie an unangemessene (BFH v. 6.10.2009 – I R 102/06, BFH/NV 2010, 462; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]; WASSERMAYER, GmbHR 1999, 18 [23]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 109; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 6; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 890). Dies ist folgerichtig, soweit es sich um Aufwendungen der Gesellschaft handelt, welche dem Grunde nach unter § 9 Abs. 1 Nr. 1 fallen (KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 100). Problematisch ist diese Ansicht jedoch im Hinblick auf Sonderbetriebsgewinne (vgl. Anm. 31 ff.), welche grds. innerhalb der KGaA nach § 4 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 abzuziehen sind. Im Sonderbereich werden nur die angemessenen Zahlungen als Erträge erfasst. Unangemessene Zahlungen für die Überlassung von WG blieben unberücksichtigt oder müssten in einer über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 hinausgehenden Auslegung zugeschrieben werden (vgl. JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3814).

**Keine gesamthänderische Bindung:** Eine andere Auffassung hält vGA auch beim Komplementär der KGaA für möglich, weil allein die Einordnung der KGaA als KapGes. entscheidend sei. Dies wird vor allem damit begründet, nur die angemessenen Zahlungen könnten nach § 4 Abs. 4 EStG, 8 Abs. 1 als BA abgezogen werden, darüber hinausgehender Aufwand müsse korrigiert werden. Bei der Besteuerung einer reinen Mitunternehmerschaft würde der unangemessene Teil der Zahlungen eine Entnahme aller Gesellschafter im Gesamthandbereich darstellen. Da die KGaA nicht über gesamthänderisch gebundenes Vermögen verfüge (BFH v. 13.4.1994 – II R 57/90, BStBl. II 1994, 505 [506]; BFH v. 27.4.2005 – II B 76/04, BFH/NV 2005, 1627; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 14; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 18; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 146; WESTPHAL, StWa. 2002, 133), bestehe nur die Möglichkeit einer offenen oder einer verdeckten Gewinnausschüttung. Eine überhöhte Vergütung sei offensichtlich nicht als offene Gewinnausschüttung zu werten, daher bleibe als Korrekturposten nur die vGA. Diese sei allerdings ebenso in § 9 Abs. 1 Nr. 1 einzubeziehen wie der angemessene Teil der Zahlungen (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 71 [9/2012]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [323]; im Erg. auch JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3815).

**Differenzierung nach der Bezugsquelle:** Nach vorzugswürdiger Auffassung kommt eine vGA für den Komplementär nur in Betracht, wenn die Mehrzahlung aufgrund seiner Eigenschaft als Kommanditaktionär geleistet wurde. Anderenfalls liegen Entnahmen vor (die Möglichkeit von Entnahmen beim Komplementär bejahend: BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881: „Mindesttantieme wurde entnommen“; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 288 AktG Rz. 29 ff.; BIAGOSCH, NWB 1996, F. 18, 3453 [3459]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 63; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 87; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293 [296]). Dies geht vor allem daraus hervor, dass § 288 AktG ausdrücklich die Entnahmerechte des Komplementärs regelt. Zwar geht das Einlagevermögen zivilrechtl. in das Eigentum der Gesellschaft über, der Gesellschafter erhält aber aufgrund seiner herausgehobenen Stellung ein umfassendes Verfügungsrecht über dieses Vermögen. Soweit keine Entnahmebeschränkungen vorliegen, sind die Entnahmen dem Komplementär allein zuzurechnen, weil er alleine über das Vermögen verfügt hat. Liegt allerdings eine den gesetzlichen Entnahmeverboten entgegenstehende Entnahme und damit eine Kreditinanspruchnahme vor, so kann diese nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats erfolgen (PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, § 288 AktG Rz. 33).

**Kapitalgesellschaft & Co. KGaA:** Bei einer KapGes. & Co. KGaA (vgl. Anm. 21) kann uU auch eine vGA zwischen der Komplementär-KapGes. und ihren Gesellschaftern vorliegen, soweit diese gleichzeitig Aktionäre der KGaA sind und von einer Schlechterstellung des Komplementärs profitieren (so auch KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 40 [9/2012]; Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen; ebenso: JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3816).

## 7. Sonderbetriebsvermögen der Komplementäre

### a) Behandlung „wie“ ein Mitunternehmer

Zwar ist der Komplementär der KGaA kein Mitunternehmer, er wird aber als solcher behandelt (vgl. Anm. 25). Daher sind zur Ermittlung seines Gewinnanteils Sonderbilanzen zu bilden, SonderBE und -BA sind in einer SonderGuV

31

in die Gewinnermittlung einzubeziehen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 55 [9/2012]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 15 [9/2018]; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 891; GRAF, DStR 1991, 1374; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 130; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1522]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 135; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3818; WEHRHEIM, DB 2001, 947; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [236]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 90; aA HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Das Wj. stimmt mit dem der KGaA überein (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 15 [9/2018]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 59 [9/2012]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 169). Nach der Rspr. hat der pHG einer KGaA eine ertragsabhängige Geschäftsführungsvergütung (Tantieme) nach den GoB zeitkongruent in dem Jahr als Ertrag zu erfassen, für das er die Vergütung bezieht (BFH v. 4.12.2012 – I R 42/11, GmbHR 2013, 384; dazu HAGEBÖKE, Der Konzern 2014, 134). Für den Gewinn der KGaA hat das Sonderbetriebsergebnis des Komplementärs keine Bedeutung, wohl aber für seinen Gewinnanteil iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 55 [9/2012]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 151; dazu § 15 EStG Anm. 913).

### 32 b) Kommanditaktien der Komplementäre

**Kein Sonderbetriebsvermögen:** Neben den Einlagen über dem Grundkapital kann der Komplementär auch Kommanditaktien halten (SCHÜRMANN/GROH, BB 1995, 684 [686]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 19; WERNER, NWB 2008, F. 18, 4603 [4605]). Insoweit ist er zugleich Komplementär und Teil der Gesamtheit der Kommanditaktionäre. Solche Kommanditaktien des Komplementärs fördern die Beteiligung und müssten daher grds. SonderBV II sein (allg. WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 506). Dies hätte zur Folge, dass die auf diese Aktien entfallenden Gewinnausschüttungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären. Allerdings ordnet § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausdrücklich an, dass nur solche Gewinnausschüttungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, die nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen. Auch eine gewillkürte Zuordnung zum SonderBV scheidet aufgrund der gesetzlichen Formulierung aus (MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 20). Kommanditaktien des Komplementärs sind daher kein SonderBV, es liegen Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor (vgl. auch BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; § 15 EStG Anm. 913; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 18 [6/2018]; MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 20 [9/2018]; PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 85; WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 891; MATHIAK, DStR 1989, 666 [668]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 80; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [535]; CREZELIUS, JbFStR 1998/1999, 318 [320]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 142; HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3813; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 153; BERG, JbFStR 2002/2003, 232 [236]; HAGEBÖKE/KOETZ, DStR 2006, 293; aA SCHLÜTTER, StuW 1978, 295 [298f.]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Betriebliche Einkünfte kommen nur in Betracht, wenn die Aktien ihrerseits in einem BV liegen (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 66 f. [9/2012]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 22). Insoweit ist der pHG kraft gesetzlicher Ausgestaltung nicht „in jeder Beziehung wie ein Mitunternehmer zu behandeln“ (so aber GROTTTEL/BALDAMUS in Beck-BilKomm., 11. Aufl. 2016, § 247 HGB Rz. 852).

**c) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern** 33

**Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen:** (Notwendige) SonderBE sind die Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder der Überlassung von WG an die Gesellschaft (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 16 [9/2018]). Die überlassenen WG sind im Sonderbereich des Komplementärs als SonderBV I zu bilanzieren (THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Problematisch ist die Einordnung, wenn der Komplementär keine natürliche Person ist. Die (abzulehnende) Einordnung von § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG als reine Qualifikationsnorm spricht für eine vorrangige Erfassung im BV des Komplementärs; nach den allgemeinen Grundsätzen gilt jedoch der Vorrang des SonderBV (WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 175; aA AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 185; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 168).

**Entbehrlichkeit der Erwähnung in § 9:** Allerdings unterscheidet sich in diesem Punkt der Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 1 von § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG (zur nicht zwingenden Betragsidentität KOLLRUSS, StBp. 2016, 41; aA HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 96; Betragsgleichheit aufgrund gesetzlicher Regelungseinheit). Zwar sind diese Aufwendungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Komplementärs zuzurechnen, sie sind jedoch auf Ebene der Gesellschaft nicht nachträglich nach Abs. 1 Nr. 1 herauszurechnen (BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, DStRE 2008, 339; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 135; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [533]). Dies führt jedoch nicht zu einer Doppelbesteuerung, weil diese Aufwendungen idR im Leistungsaustauschverhältnis vereinbart sind und daher bei der Gesellschaft BA (§ 4 Abs. 4 EStG iVm. § 8 Abs. 1) darstellen (vgl. auch § 15 EStG Anm. 928; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 14 [6/2018]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 15, 22; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 100; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 9; MENZEL, DStR 1972, 562 [565]; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1971]; AMMENWERTH, Die KGaA, 1997, 135; M. FISCHER, DStR 1997, 1519; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 108; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 79; nunmehr auch KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 30 f. [9/2012]). Abzulehnen ist demnach die (inzwischen zu Recht aufgegebene) Gegenansicht, die Abs. 1 Nr. 1 über den Wortlaut hinaus auf alle Sonderbetriebsergebnisse ausweiten möchte, um einen „Systembruch“ zu verhindern (dagegen auch HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 183).

**Unangemessene Vergütungen:** Zur Problematik unangemessener Vergütungen an den Komplementär vgl. Anm. 30. Erhält der Gesellschafter einen unangemessenen Mehrbetrag dagegen nicht in seiner Eigenschaft als phG, sondern als Kommanditaktionär, stellt der nicht angemessene Teil der Vergütung in jedem Fall eine vGA dar, die das Einkommen der Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht mindern darf (vgl. Anm. 28).

**d) Pensionszusagen**

34

**Korrespondierende Bilanzierung:** Werden dem Komplementär Pensionszusagen gemacht, so sind diese innerbilanziell als Aufwand zu behandeln. Die KGaA kann unter den Voraussetzungen des § 6a EStG eine Rückstellung bilden (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 19 [9/2018]; THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Abgesehen von der allgemeinen Kritik an der korrespondierenden Behandlung von Pensionszusagen bei PersGes. (vgl. § 15 Anm. 538) stellt sich die Frage, mit wel-

cher Konsequenz der Komplementär einer KGaA „wie“ ein Mitunternehmer zu besteuern ist (vgl. Anm. 25). Bei konsequenter Gleichstellung muss die Zusage nach dem Transparenzprinzip im Zeitpunkt der Entstehung und nicht erst bei Vereinnahmung versteuert werden. Die Aufwendungen in der Gesellschaftsbilanz sind daher als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen und auf diesem Weg zu neutralisieren (PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2402]; FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 155; SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 19). Zu der in der Gesellschaft entstehenden Rückstellung ist korrespondierend in der Sonderbilanz ein Aktivposten zu bilden (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 891; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 [2405]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 147; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3819; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 155; aA § 15 EStG Anm. 915; GOCKE, DB 1994, 2162). Für Abs. 1 Nr. 1 ist insoweit kein Raum (aA MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 16).

**Kapitalgesellschaft & Co. KGaA:** Erteilt die KapGes. & Co. KGaA dem Geschäftsführer ihrer Komplementärgesellschaft eine Pensionszusage, so ist diese bei der KGaA nach den allgemeinen Regeln als Aufwand abziehbar. In der Sonderbilanz der Komplementärgesellschaft steht den SonderBE eine ihrerseits gewinnmindernd zu bildende Rückstellung entgegen, so dass die Zusage insoweit gewinnneutral verbleibt. Der Geschäftsführer der KapGes. hat die Pension erst bei Zufluss zu versteuern, sofern er nicht gleichzeitig Kommanditist der KGaA ist (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484]).

## 35 8. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KGaA

**Verfahrensfragen:** Die verfahrensrechtl. Frage nach einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die KGaA ist umstritten (befürwortend PERLITT in MüKo AktG, 4. Aufl. 2015, Vor § 278 AktG Rz. 81; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rz. 17 [4/2017]; HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [310f.]; verneinend MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 14; RATSCHOW in KLEIN, 13. Aufl. 2016, § 180 AO Rz. 6; KOENIG, 3. Aufl. 2014, § 180 AO Rz. 16) und noch nicht geklärt (WACKER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 15 Rz. 891). Eine gesonderte und einheitliche Feststellung ist nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO durchzuführen, wenn an den estl. und kstl. Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der BFH hat diese Frage für die KGaA in der Grundlagenentscheidung ausdrücklich offen gelassen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [883]; ebenso noch BFH v. 15.3.2017 – I R 41/16, GmbHR 2017, 1148). Die FG-Praxis war uneinheitlich. Einzelne FG haben eine gesonderte Feststellung der Einkünfte aus einer Beteiligung als phG einer KGaA explizit abgelehnt (FG Schl.-Holst. v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, EFG 2011, 2038, rkr.), andere diese ausdrücklich bejaht (FG Hamburg v. 9.7.2015 – 3 K 308/14, EFG 2015, 1682, rkr.). Nach FG München (FG München v. 28.1.2016 – 13 K 2396/13, EFG 2016, 869, rkr.) ist ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bereits dann durchzuführen, wenn zweifelhaft ist, ob die hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, was gerade bei der Frage der Ergebnisanteile des phG einer KGaA zutrifft. Der BFH (BFH v. 29.6.2016 – I B 32/16, BFH/NV 2016, 1679) hat dies mit Blick auf das fehlende einheitliche Meinungsbild zur Notwendigkeit eines Feststellungsverfahrens bestätigt (dafür dieses auch WACKER, DStR 2017, 197). Unterbleibt dagegen eine gesonderte und einheitliche Feststellung, ist der phG der KGaA durch den KStBescheid gegen die unabhän-

gig von ihm zu besteuernde KGaA als KStSubjekt nicht persönlich beschwert und die von ihm in eigener Person erhobene Klage ist unzulässig (FG Sachsen v. 17.8.2016 – 6 K 735/16, juris, rkr.).

**Auffassung der Finanzverwaltung:** Die FinVerw. war nach ursprünglicher Ablehnung (vgl. noch ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1596]) gegenüber einer gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der KGaA aufgeschlossen (so die AO-Referenten des Bundes und der Länder in der Sitzung AO III/2002 TOP 19 laut MAHLOW, DB 2003, 1540 [1541] Fn. 8), ist davon aber wohl wegen gegenteiliger jüngerer Entsch. der Finanzgerichte (FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.) wieder abgerückt (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 52 [9/2012]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 184). Daher ist die Position der FinVerw. in dieser Frage offen (FALTER, FS Spiegelberger, 2009, 113 [115]). Die tatsächliche Besteuerungspraxis ist offenbar nicht einheitlich (vgl. SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 5 [28]).

**Parallele zur atypisch stillen Gesellschaft:** Für eine gesonderte und einheitliche Feststellung bei der KGaA spricht der Vergleich zur atypisch stillen Gesellschaft (vertiefend KOPEC/SCHADE, FR 2017, 811), bei der nach allgemeiner Ansicht eine gesonderte und einheitliche Feststellung stattfindet. Der Komplementär einer KGaA ist aufgrund seiner Außenhaftung und seiner Organstellung ebenso als Mitunternehmer zu behandeln wie der atypisch stille Gesellschafter aufgrund seiner vermögensrechtl. herausgehobenen Stellung (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 188; ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1598]; zT aA noch HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 102).

**Feststellungsparteien:** Die KGaA steht im Hinblick auf die wichtigsten strechtl. Grundsätze der KG gleich, wobei die Gesamtheit der Kommanditaktionäre dem Kommanditisten gleichsteht (K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 37). Grundsätzlich wäre damit eine Feststellung zwischen den Komplementären und der Gesamtheit der Kommanditaktionäre möglich (KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rz. 32 [11/2016]; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rz. 176 [8/2011]; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rz. 17 [4/2017]; BACHER, DB 1985, 2117 [2119]; MATHIAK, DStR 1989, 666 [668]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 136). Nach mittlerweile allgemeiner Ansicht ist die Gesamtheit der Kommanditaktionäre aber kein besonderer Personenverband (JÜNGER, DB 1988, 1969 [1970]; KESSLER, NZG 2005, 145; PHILBERT, Die KGaA zwischen Personengesellschaftsrecht und Aktienrecht, 2005, 97; HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 44, 111; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 184; BACHMANN in SPINDLER/STILZ, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 18; aA BACHER, DB 1985, 2117: parteifähiger Verband) oder gar teilrechtsfähiges Teil-Subjekt im Innenrecht der KGaA (so auch K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 10), so dass sich die Frage stellt, wem der Feststellungsbescheid für diesen Gewinnanteil bekanntgegeben werden soll. § 287 Abs. 2 AktG weist der Gesamtheit der Kommanditaktionäre nur scheinbar Parteifähigkeit zu (K. SCHMIDT in K. SCHMIDT/LUTTER, 3. Aufl. 2015, § 278 AktG Rz. 10, § 287 AktG Rz. 20). Der Kommanditaktionär steht dem Gesellschafter einer AG gleich, für den eine einheitliche und gesonderte Feststellung schon aufgrund der unterschiedlichen Einkunftsquelle (Trennungsprinzip) nicht in Betracht kommt (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 115; KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; FALTER, FS Spiegelberger, 2009, 113 [115]). Eine förmliche Fest-

stellung des Gewinnanteils der Gesamtheit der Kommanditaktionäre müsste daher aus rein praktischen Gründen einer im Feststellungsbescheid des Komplementärs vermerkten Rechengröße weichen.

**Stellungnahme:** Vorzugswürdig erscheint daher – auch wenn eine unzureichende Feststellungsklarheit (vgl. § 157 Abs. 2 AO) einzuräumen ist (KREBBERS-VAN HEEK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, 264f.; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 116; für eine Stützung auf die Verordnungsermächtigung des § 180 Abs. 2 Satz 1 AO KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 42 f. [9/2012]) – eine Feststellung zwischen dem Komplementär und der KGaA als Gesellschaft selbst (KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; FALTER, FS Spiegelberger, 2009, 113 [117]; DRÜEN/VAN HEEK, DStR 2012, 541 [547]; DESENS/BLISCHKE in KSM, § 15 EStG Rz. D 17 [8/2016]; HAGEBÖKE, Ubg 2015, 295 [302]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 35 und 184 ff.). Es liegen Einkünfte vor, an denen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO mehrere Personen beteiligt sind, nämlich die KGaA als juristische Person und der Komplementär. Nach der Wurzeltheorie (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]) werden Einnahmen und Ausgaben bereits an der Quelle in einen Komplementärsanteil und einen Restanteil aufgespalten, es handelt sich also um dieselben Einkünfte.

**Notwendigkeit der Feststellung:** Eine solche Feststellung ist stets, und nicht nur dann durchzuführen, wenn mehrere Komplementäre beteiligt sind (so aber MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 12 [9/2018]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 53 [9/2012]; HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 116).

**Vorteile:** Durch die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung wird nicht nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefördert, vielmehr werden auch Probleme bei der Änderung von StBescheiden der Komplementäre nach Änderungen bei der KGaA durch die Vorschriften über Folgebescheide (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 171 Abs. 10 AO) erleichtert. Daher ist im Rahmen der KStVeranlagung eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Gewinnanteile der pHG vorzunehmen (vgl. KUNZ in BEERMANN/GOSCH, § 180 AO Rz. 32 [11/2016]; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rz. 176 [8/2011]; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rz. 17 [4/2017]; HAGEBÖKE in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 185; SCHLÜTTER, StuW 1978, 295 [297]; SCHAUMBURG, DStZ 1998, 525 [534]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rz. 146; WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]; BERG, JbFStR 2002/03, 232 [236]; KUSTERER, DStR 2008, 484 [488]; KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 115; positiv auch SUTTORP, Haarmann Jahrbuch Steuern, 2010, 157 [170]; aA RFH v. 4.12.1929, RStBl. 1930, 345; FG Hamb. v. 14.11.2002 – V 231/99, EFG 2003, 711, rkr.; FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; vgl. § 15 EStG Anm. 115; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1973]; M. FISCHER, DStR 1997, 1519 [1522]; JANSSEN, NWB 2001, F. 18, 3816; MAHLOW, DB 2003, 1540 [1541 f.]; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 30 [11/2017]; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 9).

### 35a 9. Reformbedarf bei der Besteuerung der KGaA

Die aufgezeigten ungelösten Grundfragen (s. Anm. 23 ff., 35) illustrieren die rudimentäre Regelung, die unzureichende Abstimmung der Einzelnormen im



KStG, EStG und GewStG und den gesetzgeberischen Klarstellungsbedarf bei der Besteuerung der KGaA und ihrer Komplementäre (DRÜEN/VAN HEEK, DStR 2012, 541 [547]; BREUNINGER, JbFStR 2012/13, 361 [374 f.]; zur Notwendigkeit steuergesetzlicher Änderungen auch WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN ERNST & YOUNG, DB 2014, 147 [148, 151]; M. FISCHER, FS Gosch, 2016, 69 [82]; aA HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [332]). Die gesetzlichen Regelungen sind nicht eindeutig, in sich keineswegs schlüssig, zT widersprüchlich (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 42e [9/2012]) und im internationalen Kontext fragwürdig (vgl. Anm. 25). Insgesamt besteht kein systematisch geordnetes und einsichtiges Besteuerungssystem für die KGaA und ihre Gesellschafter (HOPPE, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip, 2014, 189; KREBBERS-VAN HEEK, Die mitunternehmerische Besteuerung der Komplementäre der Kommanditgesellschaft auf Aktien, 2016, 278 f.; aA KOLLRUSS, BB 2012, 3178 [3182], der aufgrund seiner Durchdringung in zahlreichen Beiträgen eine stringente und konsistente Besteuerungssystematik der KGaA erkennen will). Die Diskussion über das richtige Besteuerungskonzept der KGaA de lege lata und ferenda ist noch nicht abgeschlossen. Die Deutungsoffenheit des Gesetzes bei der Besteuerung der KGaA ist nicht allein ein systematischer und rechtsästhetischer Makel, sondern zeitigt praktische Besteuerungsfolgen und führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit (WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT STEUERN ERNST & YOUNG, DB 2014, 147 [147, 151]). Die Besteuerungspraxis ist divergent und wenig konsistent. In der Unternehmens- und Beratungspraxis ist nicht nur von auf das jeweilige deutsche Land bezogenem „Landrecht“, sondern von auch innerhalb desselben Landes divergierenden „Finanzamtslösungen“ zur KGaA-Besteuerung die Rede (vgl. HAGEBÖKE/LANG, StbJb. 2017/18, 301 [309]). Ob allein eine bundeseinheitliche Abstimmung der FinVerw. ausreicht (SUSAT & PARTNER, Besteuerung von KGaA und ihrer Gesellschafter, 2006, 28), erscheint fragwürdig. Findet das Gesetz in der Besteuerungsrealität ganz unterschiedliche regionale und lokale Auslegungen, so wirft das auch verfassungsrechtl. Fragen nach der Steuerungskraft des Gesetzes und der Besteuerungsgleichheit auf. Wegen der vielfach gerügten uneinheitlichen Auslegung und uneinheitlichen Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter in Deutschland sollte eine verwaltungsinterne Arbeitsgruppe von Bund und Ländern vor einigen Jahren Vorschläge für eine einheitliche Verwaltungspraxis unterbreiten. Die Regierungskoalition hat im Jahre 2012 das BMF um Vorschläge für eine gesetzliche Neuregelung gebeten. Bislang liegen keine Ergebnisse vor, weil offenbar die Sichtweisen von ESt- und KSt-Fachleuten diametral aufeinanderprallen, so dass ein Konsens nur schwer zu finden ist (s. bereits Anm. 25). Das Ringen um einen geschlossenen konzeptionellen Ansatz der Besteuerung der Komplementäre einer KGaA ist nicht nur wissenschaftlich, sondern auch rechtspolitisch mit Nachdruck zu fordern (zust. MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 12; zur Reformdiskussion KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 42g [9/2012]; BIELINIS, DStR 2014, 769 mwN).

### III. Zuwendungsabzug (Abs. 1 Nr. 2)

**Schrifttum:** o.V., StBp. 1968, 87; VON WALLIS, Können Spenden (insbesondere Parteispenden) steuerrechtlich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein?, DStZ/A 1983, 135; KOHLMANN/FELIX, Zur Zulässigkeit der Förderung politischer Parteien durch Kapitalgesellschaften, DB 1983, 1059; MERTENS, Zur Auslegung und zum Verhältnis von § 76 Abs. 1 und § 58 AktG im Hinblick auf uneigennützige soziale Aktivitäten der Aktiengesell-

schaft, in HAVERMANN (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht, FS Reinhard Goerdeler, Düsseldorf 1987, 349; LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Körperschaftsteuerrecht, Münster 1988; VORDERWÜLBECKE, Die Spendenkompetenz der Geschäftsführung, BB 1989, 505; PEZZER, Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer, StuW 1990, 259, 262; WESTERMANN, Gesellschaftliche Verantwortung des Unternehmens als Gesellschaftsrechtsproblem, ZIP 1990, 771; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Köln 1995; RÜD, Kapitalgesellschaft und Liebhaberei, DStR 1994, 1874; FLIES, Hat die GmbH ein „Privatvermögen“?, StBp. 1997, 121; HEUER, Der neue BMF-Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsorings, DStR 1998, 18; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen jenseits der sieben Einkunftsarten?, StuW 1998, 76; SCHÖN, Die verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in JAKOBS/PICKER/WILHELM (Hrsg.), Festgabe Werner Flume, Berlin 1998, 265; THIEL, Sponsoring im Steuerrecht, DB 1998, 842; RÜCKERT, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, Köln 1999; KROME, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsorings, DB 1999, 2030; KIND, Darf der Vorstand einer AG Spenden an politische Parteien vergeben?, NZG 2000, 567; JANSSEN, Spenden aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art – unter besonderer Berücksichtigung der Sparkassen, DStZ 2001, 160; STOLTERFOHT, Die „Privatsphäre“ der Körperschaftsteuersubjekte, in DRENECK/SEER (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, 485; BECKER, Betriebsausgabenabzug von Sponsoringaufwendungen, DStZ 2002, 663; WESTERBURG, Die steuerliche Behandlung des bürgerschaftlichen Engagements von Unternehmen im Vergleich Deutschland – USA, Münster 2003; KIRNBERGER, Spenden durch eine Kapitalgesellschaft, EStB 2004, 510; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, Frankfurt am Main 2005; KASPER, Sponsoring im Steuerrecht, DStZ 2005, 397; SEEGER, Betriebsphäre, Betriebsausgabe und verdeckte Gewinnausschüttung, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 81; STRECK, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-Profit-GmbH, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 103; HÜTTEMANN/HELIOS, Gemeinnützige Zweckverfolgung im Ausland nach der „Stauffer“-Entscheidung des EuGH, DB 2006, 2481; NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, Aachen 2006; STEVERT/STOLZE, Spendenabzug bei Organschaft, StuB 2006, 616; VON HIPPEL/WALZ, Rechtspolitische Optionen zum deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht von A bis Z, in WALZ/VON AUER/VON HIPPEL (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 215; Koss, Bewertung und steuerliche Behandlung von Sachspenden unter besonderer Berücksichtigung von Immobilien, Unternehmensanteilen und Kunstsammlungen, in WALZ/VON AUER/VON HIPPEL (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 837; RAUPACH/POHL, Gemeinnützige Unternehmensstiftungen, Spenden, Sponsoring, in WALZ/VON AUER/VON HIPPEL (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 813; SCHLÜTER/STOLTE, Spendenrecht, München 2007; DRÜEN/LIEDTKE, Die Reform des Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts und ihre europarechtliche Flanke, FR 2008, 1; HÜTTEMANN, Die steuerliche Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten im Ausland – eine Frage des „Ansehens“?, DB 2008, 1061; HÜTTEMANN, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5, DB 2008, 1590; SEER, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung – Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, GmbHR 2008, 785; HÜTTEMANN, Steuerliche Aspekte der Corporate Social Responsibility von Unternehmen, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 405; HÜTTEMANN/HELIOS, Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, 701; LISSNER, Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unter dem Einfluss der europäischen Grundfreiheiten, Hamburg, 256; SÄCKER, Gesetzliche und satzungsmäßige Grenzen für Spenden und Sponsoringmaßnahmen in der Kapitalgesellschaft, DB 2009, 282; SEIDEL, Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht, ErbStB 2009, 187; HÜTTEMANN, Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs, IStR 2010, 118; JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttung und Spendenabzug, DStZ 2010, 170; SCHAUHOF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010; UNGER, Steuerbegünstigung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit im Binnenmarkt, DStZ 2010, 154; FÖRSTER, Grenzüberschreitende Gemeinnüt-

zigkeit – Spenden schwer gemacht?, BB 2011, 663; WAGNER, Wider die These der verdeckten Gewinnausschüttung von Unternehmensspenden an gemeinnützige Stiftungen, DStR 2011, 1594; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, Frankfurt am Main 2011; FÖRSTER, Immer Ärger mit den Nachweisen – Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden, DStR 2013, 1516; KIRCHHAIN, Immer wieder Ärger mit Auslandsspenden, IWB 2014, 421; ALVERMANN, Ertragsteuerliche Behandlung der Spenden und Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Vereine, SAM 2017, 187; BALDAUF, Steuerlicher Spendenabzug aus der Sicht kommunaler Einrichtungen des öffentlichen Rechts, ZKF 2017, 121 (Teil 1) und ZKF 2017, 149 (Teil 2); GEHM, Die Haftung bei unrichtigen Spendenbescheinigungen bzw. zweckwidriger Spendenverwendung, StBp. 2018, 87; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln, 4. Aufl. 2018.

**Verwaltungsanweisungen:** R 47 KStR; R 10b EStR; BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212 (zum Sponsoring); BMF v. 7.6.1999 – IV C 4 - S 2223 - 111/99, BStBl. I 1999, 591 (zur stl. Anerkennung von Aufwandsspenden und Aufwendersatzansprüchen); BMF v. 2.6.2000 – IV C 4 - S 2223 - 568/00, BStBl. I 2000, 592 (verbindliches Muster für die Zuwendungsbestätigung); BMF v. 13.12.2007 – IV C 4 - S 2223/07/0018, BStBl. I 2008, 4 (neue Muster für Zuwendungsbestätigungen); BMF v. 18.12.2008 – IV C 4 - S 2223/07/0020, BStBl. I 2009, 16 (Anwendungsschreiben zum Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements); BMF v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005:008 – DOK 2011/0381377, FR 2011, 589 (Anwendungsschreiben nach der Entsch. in der Rs. Persche).

### 1. Prinzipielle Zulässigkeit von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft

36

**Zivilrechtliche Möglichkeit:** Entgegen dem ersten Anschein, dass es mit dem grds. ausschließlichen Erwerbszweck der KapGes. nicht im Einklang steht, wenn sie fördernd, dh. ohne Gegenleistung tätig wird, besteht in Rspr. und Literatur Einvernehmen über die generelle Zulässigkeit von angemessener Spendentätigkeit bei KapGes. (vgl. BGH v. 6.12.2001 – 1 StR 215/01, BGHSt 47, 187 = BGHZ 23, 150 [157]; HÜFFER/KOCH, 13. Aufl. 2018, § 76 AktG Rz. 35, 35a; MERTENS in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2009, § 76 AktG Rz. 33 ff.; SPINDLER in MüKo AktG, 4. Aufl. 2014, § 76 AktG Rz. 88; WEBER in HÖLTERS, 3. Aufl. 2017, § 76 AktG Rz. 31; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 13; MERTENS, FS Goerdeler, 1987, 349; VORDERWÜLBECKE, BB 1989, 505; WESTERMANN, ZIP 1990, 771; KIND, NZG 2000, 567 [568, 572 f.]; zuletzt SÄCKER, BB 2009, 282 [284] mit dem Vorschlag einer Begrenzung auf 5 % des ausgeschütteten Gewinns nach Steuern).

**Steuerliche Abziehbarkeit:** Inländische KapGes. haben – anders als Vereine (BFH v. 15.1.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713) und eine ausländ. KapGes. (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BFH/NV 2002, 703) – nach inzwischen gefestigter, aber umstrittener Rspr. (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH v. 8.7.1998 – I R 123/97, BFHE 186, 540; BFH v. 6.7.2000 – I B 34/00, BStBl. II 2002, 490; BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH v. 6.12.2016 – I R 50/16, BStBl. II 2017, 324) keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. § 8 Anm. 41, § 10 Anm. 37; glA LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Körperschaftsteuerrecht, 1988, 157; RÜD, DStR 1994, 1874; PEZNER, StuW 1998, 76 [80]; STOLTERFOHT, FS Kruse, 2001, 485 [508]; KIRNBERGER, EStB 2004, 510 [511]; SEEGER, FS Wassermeyer, 2005, 81 [83]; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 101 [11/2017]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 33 [6/2018]; aA MAI in FROTSCHER/DRÜEN § 8 Rz. 24a [9/2018]; SCHWEDHELM in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 8 Rz. 50 ff.; FLIES, StBp. 1997, 121 [126]; SCHÖN, FS Flume, 1998, 265

[270]; HÜTTEMANN, FS Raupach, 2006, 495; NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 2006, 279; BIRK, BB 2009, 860 [865 ff.]). Bei Spenden einer KapGes. dominiert häufig das persönliche Interesse des Gesellschafters oder der Vorstände bzw. Geschäftsführer (so auch STRECK, FS Wassermeyer, 2005, 103 [106]). Dennoch erkennt § 9 Abs. 1 Nr. 2 ein gewisses bürgerschaftliches Engagement auch von Körperschaften an, indem es Aufwendungen wie BA zum Abzug zulässt, welche nicht primär dem Erwerbzweck der Gesellschaft dienen (BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 100 ff. [11/2017]). Das KStG bekennt sich somit zur *corporate citizenship* einer Körperschaft (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 65; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 813; zur Quantifikation der Steuerwirkungen von Unternehmensspenden WEBER, StuW 2015, 237). Verfolgt die Zuwendung hingegen allein das Interesse ihrer Gesellschafter, so liegen vGA vor (BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFHE 199, 217; FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932 [Rev. unbegründet, BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988]; zur Kompensation der Liebhaberei bei KapGes. durch vGA vgl. LOHAUS, Abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen im Körperschaftsteuerrecht, 1988, 161; aA NIPPERT, Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaften im Körperschaftsteuerrecht, 2006, 280; STRECK, FS Wassermeyer, 2005, 103 [107] differenzierend bei Zuwendungen im öffentlichen Interesse; zur Abgrenzung vgl. Anm. 38). Erzielt sie (etwa durch Sponsoring, vgl. BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 57 ff.; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 821 ff.; KASPER, DStZ 2005, 397; DUCHÊNE, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 1994; KROME, DB 1999, 2030; THIEL, DB 1998, 842; rechtsvergleichend WESTERBURG, Die steuerliche Behandlung des bürgerschaftlichen Engagements von Unternehmen im Vergleich Deutschland – USA, 2003, 56 ff.) eine Imagewerbung oder sonstige eigene Vorteile, handelt es sich unstreitig um BA (zB Ausrichtung von Golfturnieren durch eine Brauerei, für die auch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht gilt, BFH v. 14.10.2015 – I R 74/13, BStBl. II 2017, 222), für die § 9 Abs. 1 Nr. 2 nicht gilt. Von Letzteren grenzen sich die Zuwendungen durch ihre Zielwirkung ab: Während originäre BA eigennützig Gesellschaftsinteressen fördern und die fremdnützige Komponente allenfalls Nebenfolge ist, erfolgen Zuwendungen primär fremdnützig (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 43 [6/2018]; RAUPACH/POHL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 814). Sie unterliegen der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Nr. 2. Allerdings werden sich unter dem Schlagwort der *Corporate Social Responsibility*, wonach die Allgemeinheit von Unternehmen die Förderung gemeinnütziger Projekte erwartet und diese zum Marketinginstrument wird (vgl. HÜTTEMANN, FS Schaumburg, 2009, 405) die Grenzen zugunsten des BA-Abzugs verschieben (vgl. SCHAHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 12). Zur Schenkungsteuer bei allein altruistischer Förderung vgl. MÜCKL, StuW 2007, 122. Das bisherige Aufteilungsverbot für teilentgeltliche Leistungen (vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 51; KIRCHHAIN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 222) erscheint nach der allgemeinen Wende zum Aufteilungsgebot bei gemischt veranlassten Aufwendungen durch den BFH (BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672) als fragwürdig (DRÜEN, StbJb. 2010/11, 65 [73 f.]).

**2. Anwendbarkeit der EStDV**

37

**Verordnungsgrundlage im Körperschaftsteuerrecht:** § 50 EStDV regelt die Einzelheiten der Zuwendungsbestätigung und den Nachweis der Zuwendungen gegenüber der FinVerw. Dabei verweist er nach seinem Wortlaut nur auf Zuwendungen iSd. §§ 10b und 34g EStG. Somit gibt es für die Anwendung der EStDV im KStG weder eine eindeutige Anwendungsanordnung noch findet sich eine Ermächtigung zum Erl. einer entsprechenden RVO im KStG (ebenso OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 17). R 32 Abs. 1 Nr. 2 KStR sieht § 50 EStDV als von der Generalverweisung des § 8 Abs. 1 umfasst an. Nach allgemeiner Auffassung findet § 50 EStDV in Ermangelung spezialgesetzlicher Regelungen auch bei § 9 Abs. 1 Nr. 2 Anwendung (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BFHE 162, 407; BFH v. 5.2.1992 – I R 63/91, BFHE 168, 35; BFH v. 5.4.2006 – I R 20/05, BStBl. II 2007, 450; R 47 Abs. 1 KStR; BOOCHS in LADEMANN, § 9 Rz. 5 [10/2017]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 232 [4/2017]; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 44). Das Erg. ist sachgerecht, weil es keinen Grund für ein formelles Sonderrecht für Zuwendungen von Körperschaften gibt. Allerdings offenbart die unklare rechtl. Basis einen – auch sonst im StRcht anzutreffenden – „laxen“ Umgang mit dem Instrument der Rechtsverordnung. Zur Anwendbarkeit bei ausländ. Zuwendungsempfängern vgl. WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 226 ff. Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 80 ff.

**Steuerbegünstigte Zwecke:** Bis zur Kodifikation der stbegünstigten Zwecke in § 52 Abs. 2 AO war es fraglich, ob der Katalog der stbegünstigten Zwecke in Anl. 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV auch für die KSt gilt (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [2]). Diese Unsicherheit ist durch den Verweis in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 auf §§ 52 bis 54 AO entfallen.

**3. Vorbehalt des § 8 Abs. 3**

38

**Einkommensverwendung:** Zuwendungen sind nur insoweit nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 abziehbar, als sie nicht der Einkommensverwendung zugehören, insbes. soweit keine vGA vorliegt, denn vGA sollen auch dann das Einkommen nicht schmälern, wenn sie in Zuwendungsform gekleidet sind (vgl. FinAussch., BTDrucks. 7/5310, 11). Durch die gesetzliche Formulierung ist die vGA eine bei jeder Zuwendung zu prüfende Vorfrage (WAGNER, DStR 2011, 1594 [1595]; ähnlich JANSSEN, DStZ 2010, 170). Mangels privater Sphäre der KapGes. stehen die Zuwendungen stets im Verdacht, das Interesse des Gesellschafters und nicht das Interesse der Gesellschaft zu verfolgen, deren eigentliche Aufgabe alleine die Einkommenserzielung (und gerade kein „bürgerschaftliches Engagement“) ist. Bereits im Ausgangspunkt fällt es schwer, das Interesse der Organe vom Gesellschaftersinteresse abzugrenzen (HÜTTEMANN, FS Schaumburg, 2009, 405 [420]), insbes. weil ein sich finanziell rentierendes Gesellschaftersinteresse (Sponsoring, Werbemaßnahmen) bereits zum BA-Abzug führt. Regelmäßig ist davon auszugehen, dass die Körperschaft die Zuwendung tätigt, auch wenn die von der Empfänger Körperschaft verfolgten Zwecke solche sind, die der Gesellschafter bevorzugt (BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 47 [6/2018]; JANSSEN, DStZ 2010, 170; krit. zur Umkehrung dieses Regel-Ausnahme-Verhältnisses durch Rspr. und Verwaltungspraxis vgl. WAGNER, DStR 2011, 1594 [1599]), denn der Zuwendungsempfänger wird den Gesellschaftern stets zumindest ideell nahestehen, weil die KapGes. naturgemäß nur über ihre Organe handeln kann (JANSSEN,

DSStZ 2010, 170 [174]). Teilweise wird vertreten, es handele sich nicht einmal dann um vGA an den Gesellschafter, wenn die Zuwendung an eine von ihm selbst gegründete Stiftung erfolgt (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz. 58), weil die Stiftung als eigenständige juristische Person mit streng vom Unternehmensvermögen zu trennendem Vermögen eigene Zwecke verfolge (WAGNER, DSStR 2011, 1594 [1597]; aA BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Nach aA liegt bereits eine vGA vor, wenn die Zuwendungen an Vereine erfolgen, in denen die Gesellschafter Mitglied sind (Schl.-Holst. FG v. 16.6.1999 – I 338/96, EFG 2000, 193, rkr.). Nach BFH (BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988) können Spenden einer KapGes. an eine Kirchengemeinde wegen des Näheverhältnisses des Gesellschafters zur Kirche vGA sein. Das ist bereits im Ansatz fragwürdig. Zu Unrecht hält der BFH (BFH v. 10.6.2008 – I B 19/08, BFH/NV 2008, 1704; BFH v. 12.3.2014 – I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092) die Rechtsfragen der Abgrenzung von vGA und Zuwendungsabzug bereits für hinreichend geklärt (vgl. JANSSEN, DSStZ 2010, 170), denn die Rspr. geht weit über die allgemeine Definition der vGA hinaus (krit. auch WAGNER, DSStR 2011, 1594 [1597]). Für die Abgrenzung soll es darauf ankommen, was das „auslösende Moment“ für die Zuwendung gewesen ist (BFH v. 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988; HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 65). Der Fremdvergleich anhand des sog. Fremdspendenrahmens ist nicht unproblematisch, weil der Vergleichsmaßstab des (gedachten) ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters beim Spendenverhalten ausscheidet und ein Spendenverhalten nach dem Gießkannenprinzip privilegiert (zur Kritik SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 13; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 22). So wertet FG Köln (FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr.) den Fremdspendenrahmen letztlich nur als Indiz, weil dem Gesetz ein entsprechendes Tatbestandsmerkmal fehlt. Jedenfalls verfehlt wäre das „Gießkannenprinzip“ als abstrakter Rechtssatz, wonach Spenden nur abziehbar sind, wenn nicht nur der Gesellschafter und ihm nahestehende Personen, sondern auch verschiedene Dritte mit Spenden bedacht werden, weil es zur Beurteilung der Spendenpraxis der Körperschaft als gesellschaftsrechtl. Veranlassung aufgrund einseitiger Ausrichtung des Spendenverhaltens einer Würdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls bedarf (BFH v. 12.3.2014 – I B 167/13, BFH/NV 2014, 1092).

**Betriebe gewerblicher Art:** Besondere Abgrenzungsprobleme ergeben sich bei Zuwendungen von BgA (insbes. Sparkassen) an ihre Trägerkörperschaften. Entscheidend für die Abgrenzung zur vGA ist, ob die Zuwendung im Einzelfall auch an eine andere öffentlich-rechtl. oder gemeinnützige Körperschaft geleistet worden wäre oder ob der Sachverhalt Schlussfolgerungen rechtfertigt, wonach die Zuwendung auf die Eigenschaft der öffentlich-rechtl. Körperschaft als Träger des zuwendenden Betriebs beruht (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. II 1962, 355). Die Zuwendung ist dann als vGA zu beurteilen, wenn der Betrieb bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer fremden Körperschaft die Zuwendung nicht erbracht hätte (BFH v. 21.1.1970 – I R 23/68, BStBl. II 1970, 468; jedenfalls nicht 18–30 % des Betriebsergebnisses oder in Verlustjahren, vgl. FG Köln v. 23.8.2006 – 13 K 288/05, EFG 2006, 1932, rkr.). Hierzu führt die Rspr. einen Vergleich mit dem sonstigen Spendenrahmen durch. Zur Vermeidung von Härtefällen, die sich aus dem System der Periodizität ergeben, kann auf einen mehrjährigen Durchschnittswert der Fremdzufwendungen abgestellt werden. Dieser ist typischerweise aus den

Zuwendungen im Vergleichsjahr sowie der beiden vorangegangenen Wj. zu bilden (stRspr. BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BFHE 158, 510; BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849). Ein Rückgriff auf bis zu fünf Vorjahre kann erfolgen, wenn dies für den Stpfl. günstiger ist (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; WOITSCHHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 47 [6/2018]). Nicht einzubeziehen sind hingegen spätere VZ (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237). Für den Vergleich ist unerheblich, ob die Fremdzuwendungen in voller Höhe oder (etwa wegen Überschreitung des Höchstbetrags) nur zT abziehbar sind. In der Literatur angeregte alternative Abgrenzungen durch Einzelfallüberprüfungen der Gesamtmotivation haben sich nicht durchgesetzt (vgl. Kritik von PEZZER, StuW 1990, 259 [262]; JANSSEN, DStZ 2001, 160 [162]; JANSSEN, DStZ 2010, 170 [173]). Allerdings kann diesem Vergleich allenfalls indizielle Bedeutung zukommen (HÜTTEMANN, FS Schaumburg, 2009, 405 [421]). Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht nur Zahlungen an den Gewährträger selbst, sondern auch an ihm nahestehende Personen sein (JANSSEN, DStZ 2010, 170 [171]; zum Kreiskrankenhaus als nahestehende Person des Kreises vgl. FG München v. 24.11.1970 – V (VII) 1/69, EFG 1971, 304 [insoweit bestätigt durch BFH v. 1.12.1982 – I R 37/81, BStBl. II 1983, 130]). Durchlaufspenden über den Gewährträger sind grds. keine Zuwendungen an den Gewährträger, wohl aber Durchlaufspenden über Dritte zugunsten des Gewährträgers (BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849). Ausnahmsweise sind auch Durchlaufspenden über den Gewährträger wie Zuwendungen an den Gewährträger zu berücksichtigen, wenn mit den Mitteln Aufgaben erfüllt werden, zu denen der Gewährträger rechtl. verpflichtet war oder sich sonst nicht entziehen konnte (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 350 [12/2015]). Zur Gesamtproblematik vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 66 f.; BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849.

**Sparkassenfälle:** Bei der Prüfung, ob bei einer Zweckverbandssparkasse die Zuwendungen an die Mitglieder des Zweckverbands (Gewährträgerspenden) im üblichen Rahmen der Zuwendungen an Dritte liegen, ist der für Fremdzuwendungen gefundene Durchschnittswert nicht mit der Zahl der Mitglieder des Gewährträgers zu vervielfältigen (BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 150). Zur Frage, inwieweit Zwischenvergünstigungen einer öffentlichen Sparkasse an ihre Gewährträger vGA sind vgl. BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 150.

**Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:** Keine Geltung haben diese Grundsätze für Zuwendungen stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe an ihre Trägerkörperschaften, weil insoweit keine eigenständigen Rechtssubjekte vorliegen (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; R 47 Abs. 7 KStR; JANSSEN, DStZ 2001, 160; aA OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 20). Solche Zuwendungen sind stets Gewinnverwendung und dürfen die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mindern. Diese Folge könnte vermieden werden, indem der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb auf ein eigenständiges StSubjekt, etwa eine GmbH, übertragen würde (BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 49 [6/2018]).

Ist im Erg. festgestellt, dass es sich bei den Zuwendungen tatsächlich um vGA handelte, so ist der Spendenabzug zu versagen. Gegebenenfalls treten haftungsrechtl. Konsequenzen ein (vgl. Anm. 55 ff.). Jedenfalls steht es dem Gesellschafter offen, die als vGA qualifizierte Zuwendung in seiner ESt-/KStErklärung als Zuwendung in Abzug zu bringen (JANSSEN, DStZ 2010, 170 [171]).

#### 4. Zuwendungsabzug parallel zu § 10b EStG

##### 39 a) Begriff der Zuwendungen: Spenden und Mitgliedsbeiträge

**Zuwendungen** sind Spenden und Mitgliedsbeiträge. Dabei stimmt die Terminologie des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 mit der des § 10b EStG überein. Auch dieser unterscheidet durch den Klammerzusatz Zuwendungen als Oberbegriff in Spenden und Mitgliedsbeiträge. Die Differenzierung wird durch die teilweise unterschiedlichen Rechtsfolgen erforderlich.

**Spenden** sind freiwillige, fremdnützige Aufwendungen zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder der in § 52 Abs. 2 AO aufgezählten gemeinnützigen Zwecke ohne konkrete Gegenleistung (BFH v. 12.9.1990 – I R 65/86, BStBl. II 1991, 258; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 32; vgl. auch § 10b EStG Anm. 21 f.). Begünstigt sind sowohl Geld- als auch Sachspenden von WG. Zur Bewertung von Sachspenden vgl. Anm. 53. Zur Abgrenzung von BA bei Sponsoring vgl. Anm. 36 und näher § 10b EStG Anm. 10.

**Mitgliedsbeiträge** sind einmalige oder regelmäßige Zuwendungen an einen begünstigten Empfänger (insbes. Vereine), welche nur von Mitgliedern aufgrund einer Satzung geleistet werden, zur Erlangung oder Erhaltung von Mitgliedschaftsrechten (vgl. § 10b EStG Anm. 24). Mitgliedschaftsrechte können, müssen aber keine schädliche Gegenleistung darstellen (HEINICKE in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 10b EStG Rz. 15). Abs. 1 Nr. 2 umfasst nur sog. „echte Mitgliedsbeiträge“ (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 30a [9/2018]; zur Abgrenzung ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 1505 ff.). Zur beschränkten Abziehbarkeit vgl. Anm. 44.

##### 40 b) Förderung steuerbegünstigter Zwecke

**Steuerbegünstigt** sind nach §§ 51 ff. AO mildtätige, kirchliche und gemeinnützige Zwecke, wobei § 52 Abs. 2 AO einen Katalog der stbegünstigten gemeinnützigen Zwecke enthält. Die Zweckverfolgung muss ausschließlich, unmittelbar und selbstlos erfolgen (§§ 55 ff. AO). Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 34 ff.

Steuerbegünstigte Empfängerkörperschaften sind mit Ausnahme des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs von der KSt befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9); über die StBefreiung entscheidet das Festsetzungsfinanzamt für die KSt durch Freistellungsbescheid. Der Bescheid ist zwar kein statusbegründender Verwaltungsakt, für den Spendenabzug ist er dennoch konstitutiv (WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 78).

**Politische Zwecke:** Seit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]) sind die Zuwendungen von Körperschaften an politische Parteien ab VZ 1994 nicht mehr stbegünstigt (vgl. Anm. 49).

##### 41 c) Höchstbeträge (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a und b)

**Relative Grenzen:** Abs. 1 Nr. 2 normiert ebenso wie § 10b Abs. 1 EStG einheitliche relative Höchstbeträge für alle Zuwendungen. Die früher streitanfällige Differenzierung zwischen den einzelnen Zuwendungsarten (DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [3]) ist für Spenden ab 1.1.2007 entfallen (BGBl. I 2007, 2332; § 34 Abs. 8a). Abziehbar sind Zuwendungen bis zur Höhe von 20 % des eigens nach § 9 Abs. 2 Satz 1 ermittelten Einkommens (vgl. Anm. 51) oder 4 ‰ der Summe der gesamten stpfl., stfreien und nicht stbaren Umsätze iSd. UStG (BFH v. 4.2.



1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349; BFH v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 209 [12/2015]; OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 27) und der im Kj. angewendeten Löhne und Gehälter. Für den an Umsatz und Lohn orientierten Höchstbetrag kommt es nach dem Gesetzeswortlaut stets auf das Kj. an, unabhängig davon, ob dieses dem Wj. entspricht (BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 55 [6/2018]; vgl. § 10b EStG Anm. 41).

**Wahlrecht:** Dem Stpfl. steht ein Wahlrecht zu, welchen der Höchstbeträge er anwendet (BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 55 [6/2018]; aA BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 106 [11/2017]), idR wird er den für sich günstigeren wählen. Eine Mischform beider Höchstbeträge ist nicht möglich (so explizit früher WOITSCHELL in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 87). Der Zuwendungsvortrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 erfolgt nur in der Höhe, in der die (dh. beide) Höchstbeträge überschritten sind. Wählt der Stpfl. den niedrigeren Höchstbetrag, so verfällt der Differenzbetrag.

#### d) Begünstigte Zuwendungsempfänger (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c) 42

**Zuwendungsempfänger:** Hinsichtlich des Zuwendungsempfängers ergeben sich keine Besonderheiten für die Zuwendungen seitens juristischer Personen, vielmehr gelten dieselben Anforderungen wie bei § 10b EStG (darum vgl. § 10b EStG Anm. 45 ff.). Zuwendungen sind nur insoweit abziehbar, als sie geleistet werden

- an eine jPöR oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet oder
- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
- an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2 stbefreit wäre, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würde.

Begünstigter Zuwendungsempfänger kann auch die Vorgesellschaft einer KapGes sein, nicht aber die Vorgründungsgesellschaft (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 2 Rz. 20) und auch nicht die Vorstiftung (Schl.-Holst. FG v. 4.6.2009 – 1 K 156/04, EFG 2009, 1486 [1487], rkr.; aA WACHTER, DStR 2009, 2469). Der Freistellungsbescheid des Veranlagungsfinanzamts des Empfängers ist bindend (BFH v. 15.6.1973 – VI R 35/70, BStBl. II 1973, 850). EWR-Staaten außerhalb der EU sind Island, Liechtenstein und Norwegen. Die Schweiz hat das Abkommen unterzeichnet, nach einem ablehnenden Referendum v. 6.12.1992 aber nicht ratifiziert.

**Erweiterung auf EU-/EWR-Empfänger:** Der EuGH stellte in der Rs. Stauffer (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, ABl. EU 2006 Nr. C 281, 9) fest, dass eine Beschränkung der Gemeinnützigkeitsvorteile auf inländ. Einrichtungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EGV (nunmehr Art. 63 AEUV) verstößt. In der Rs. Persche (EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8) wurde diese Rspr. im Hinblick auf grenzüberschreitende Direktspenden ausgedehnt. Spenden unterfallen dem grundfreiheitlichen Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit, unabhängig davon, ob es sich um Geld- oder Sachspenden (vgl. Anm. 52f.) handelt. Eine Beschränkung auf nationale Vorgänge sei rechtferti-

gungsbedürftig. Eine Rechtfertigung sah der EuGH weder in einer fehlenden wirksamen Steueraufsicht, welche durch die EU-Amtshilferichtlinie (RL 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15) gewährleistet sei, noch in dem Vorbringen, die Mitgliedstaaten verzichteten nur deshalb auf Steuererhebungen, weil ihnen ansonsten selbst obliegende Gemeinwohlauflagen abgenommen würden. Auch das Argument, die mitgliedstaatlichen „Wohltätigkeitsbegriffe“ seien nicht deckungsgleich, wies der EuGH als Argument für ein völliges Abzugsverbot als unverhältnismäßig zurück. Es sei den Mitgliedstaaten jedoch nicht verwehrt, nationale Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorzugeben. Dem Spender obliege es dann, durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, dass diese Voraussetzungen in der ausländ. Empfängereinrichtung erfüllt seien. Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386) reagierte der Gesetzgeber auf diese Entsch. des EuGH. Seither sind auch Zuwendungen als SA abziehbar, wenn sie an eine in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässige Einrichtung gezahlt werden, welche von der KSt befreit wäre, wenn sie inländ. Einkünfte erzielen würde. Weitere Voraussetzung ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3, dass der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (vgl. Anm. 43). Hierdurch soll einerseits die Überprüfung der Voraussetzungen des Spendenabzugs, andererseits die Sicherstellung der Haftungsansprüche gewährleistet werden (vgl. BRDrucks. 4/10, 30; BTDrucks. 17/506, 25). Da Maßstab der Gemeinnützigkeit auch bei ausländ. Einrichtungen allein das innerstaatliche (deutsche) Recht ist, gilt auch für Spenden an Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU das Erfordernis der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 61 AO). Dieses führt zu einer diskriminierungsfreien Gleichbehandlung der Spendenempfänger und ist unionsrechtl. nicht zu beanstanden, weshalb kein Grund für eine Lockerung der formellen Satzungsanforderungen für Einrichtungen mit Sitz im EU-Ausland besteht (BFH v. 17.9.2013 – I R 16/12, BStBl. II 2014, 440).

**Struktureller Inlandsbezug:** Werden die stbegünstigten Zwecke des Zuwendungsempfängers nur im Ausland verwirklicht, ist für die Abziehbarkeit der Zuwendungen Voraussetzung, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der stbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann. Die Formulierung war die Reaktion auf die Argumentation des EuGH in der Rs. Stauffer, das nationale Recht differenziere gerade nicht nach dem Ort der erzielten Förderwirkung, sondern allein nach dem Sitz der Empfängereinrichtung (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2006, 2481). Dieser sog. strukturelle Inlandsbezug steht unter dem Verdacht der Europarechtswidrigkeit. Ziel der einschränkenden Klausel soll es sein, tatsächliche oder vermeintliche Steuerausfälle durch die Erweiterung des Empfängerkreises zu begrenzen (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061 [1062]). Allein die Verhinderung geminderter nationaler Steuereinnahmen entspricht aber weder einem Rechtfertigungsgrund nach Art. 65 AEUV, noch liegt ein zwingender Grund des Allgemeinwohls vor (EuGH v. 20.2.1979 – 120/78 – Cassis-de-Dijon, Slg. 1979, I-649) und reicht damit nicht aus, um einen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit zu rechtfertigen (EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04 – Stauffer, ABl. EU 2006 Nr. C 281, 9; EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, ABl. EU 2009 Nr. C 69, 8; zuletzt EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10 – Missionswerk Werner Heukelbach e.V., ABl. EU 2011 Nr. C 103, 8, zum Vermächtnis; HÜTTEMANN, DB 2009, 701 [702];

DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [6]; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 107). Insbesondere das vom EuGH als tauglicher Rechtfertigungsgrund anerkannte Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht und Steuerkontrolle wird durch die materielle Voraussetzung des strukturellen Inlandsbezugs kaum gefördert. Im Falle einer europarechtskonformen Auslegung des strukturellen Inlandsbezugs entfielen aber die eigenständige Bedeutung des Tatbestandsmerkmals (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; LISSNER, Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unter dem Einfluss der europäischen Grundfreiheiten, 2009, 256 f.; UNGER, DStZ 2010, 154 [166]; FÖRSTER, BB 2011, 663 [665]). Zuletzt hat der EuGH in der Rs. Missionswerk Werner Heukelbach e.V. eine belgische Norm des Gemeinnützigkeitsrechts beanstandet, die nicht konsequent an der Förderung der nationalen Allgemeinheit ausgerichtet war (EuGH v. 10.2.2011 – C-25/10, EuZW 2011, 238, Rz. 35 f.). Zudem wird das Erfordernis der Ansehensförderung als „inhaltsleer und für die praktische Rechtsanwendung völlig ungeeignet“ bezeichnet (HÜTTEMANN, DB 2008, 1061 [1062]), so dass letztlich ein Abstellen auf Indizien oder Regelvermutungen erforderlich werde. Nach der Gesetzesbegründung besteht eine solche Vermutung zumindest für die Tätigkeit inländ. Einrichtungen im Ausland (BTDrucks. 16/11055), was aber wohl wegen der diskriminierenden Wirkung für Einrichtungen aus allen EU-Staaten gelten muss (HÜTTEMANN, DB 2009, 701 [706 f.]). Zur Problematik des strukturellen Inlandsbezugs bei ausländ. Zuwendungsempfängern vgl. auch HÜTTEMANN, DB 2008, 1061; HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 (120 ff.); FÖRSTER, BB 2011, 663 (664); vgl. § 10b EStG Anm. 56.

**Nachweise:** Die Modalitäten der Nachweiserbringung zum Spendenabzug bei Auslandsbeziehungen hat das BMF (BMF v. 16.5.2011 – IV C 4 - S 2223/07/0005:008, BStBl. I 2011, 559) geregelt (vgl. hierzu auch § 10b EStG Anm. 53). Der inländ. Spender hat durch Vorlage geeigneter Belege nachzuweisen, dass der ausländ. Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtl. Vorgaben erfüllt. Dies sind insbes. Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung von Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokolle. Trotz der berechtigten Verifikationsinteressen der Fin-Verw. (näher DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [12 ff.]) ist fraglich, ob diese für einen Kleinspender häufig nicht erfüllbaren Anforderungen (FÖRSTER, DStR 2013, 1516; ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 9 Rz. 104) im Einklang mit dem europäischen Unionsrecht stehen. Ein eigenständiges Anerkennungsverfahren wäre eine vorzugswürdige Alternative (dazu HÜTTEMANN, IStR 2010, 118 [123 f.]; näher LAHME, Spendenabzugsverfahren & Anerkennungsverfahren gemeinnütziger Körperschaften, 2004). Solange die formellen Hürden für den Abzug von Auslandsspenden aber so hoch sind, bieten sich in der Praxis Spenden über sog. Förderkörperschaften iSd. § 58 Nr. 1 AO an (KIRCHHAIN, IWB 2014, 421 [426]).

#### e) Amtshilfe und Beitreibungsunterstützung als Abzugsvoraussetzungen bei Auslandszuwendungen (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 3 bis 6) 43

**Vollzugs- und Durchsetzungsgewähr:** Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger, die nicht der direkten Kontrolle durch deutsche Finanzbehörden im Wege von Einzelermittlungen (§§ 93, 97 AO) und der Ap. (§§ 193 ff., 200 AO) unterliegen, verlangt Abs. 1 Satz 3 als zusätzliche Voraussetzung, dass der betroffene Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet. Zu

Einzelheiten vgl. auch § 10b EStG Anm. 55, insbes. zur Form der Zuwendungsbestätigung vgl. Anm. 37, 42 und näher § 10b EStG Anm. 53.

**Amtshilfe** ist der Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der EG-Amtshilfe-RL (Abs. 1 Nr. 2 Satz 4). Durch die Amtshilfe soll die Überprüfung der Voraussetzungen des Spendenabzugs gewährleistet werden. Die Amtshilfe-RL regelt die gegenseitige Amtshilfe der mitgliedstaatlichen Finanzbehörden bei der Festsetzung von Steuern (SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rz. 37 [10/2017]). Diese RL ist in Deutschland durch das EG-Amtshilfegesetz v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436 [2441]) in nationales Recht umgesetzt worden. Entsprechender, also gleichwertiger zwischenstaatlicher Informationsaustausch soll auch durch DBA (in allen EU-Mitgliedstaaten) bzw. über große Auskunftsklauseln nach DBA-Recht (Island, Norwegen, jeweils Art. 26 DBA) oder besondere Amtshilfeabkommen (Lichtenstein, ab 1.1.2010) gewährleistet sein. Abs. 1 Satz 4 verweist dynamisch auf die aktuelle Amtshilfe-RL nebst Durchführungsbestimmungen sowie auf einen entsprechenden „Nachfolgerechtsakt“. Dies ist die (neue) Amtshilfe-RL v. 15.2.2011 (RL 2011/16/EU des Rates, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1), die die EU-Mitgliedstaaten bis zum 1.1.2013 in nationales Recht umsetzen müssen.

**Verhältnis zu den Mitwirkungspflichten:** § 90 Abs. 2 AO regelt die Verpflichtung des Stpfl., Auslandssachverhalte aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Nach richtiger Auffassung ist die Amtshilfe dabei subsidiär zu den nationalen Auskunftsmöglichkeiten (HÜTTEMANN/HELIOS, DB 2009, 701 [704]; SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rz. 11 f. [10/2017]; WÜNSCHIG, Perspektiven eines europarechtskonformen Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrechts, 2011, 214). Die Behörde kann bei mangelnder Mitwirkung und Unzumutbarkeit von Amtshilfeersuchen absehen. Nach anderer Auffassung wirkt sich eine Mitwirkungspflichtverletzung des Stpfl. nicht auf die Aufklärungspflicht der Behörde aus, die Auskunft sei nur ein gleichrangiges Mittel zur Erkenntniserlangung (so aus österreichischer Sicht: SCHUCH/TITZ, Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen für die Mitwirkungspflicht in Abgabeverfahren, in LANG/SCHUCH/STARINGER, Informationsaustausch im internationalen Steuerrecht, 2011, 343 [347]). Hiergegen spricht jedoch die „sphärenorientierte Mitverantwortung“ des Stpfl. (vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rz. 2 [1/2017], § 162 AO Rz. 4 ff. [10/2017]).

**Beitreibungsunterstützung** ist die Unterstützung anderer Staaten bei der Beitreibung von Forderungen, insbes. aus der Veranlasserhaftung nach Abs. 3. Für die EU-Mitgliedstaaten gilt die EU-Beitreibungs-RL als „Flankierung“ der Amtshilfe-RL (SEER in TIPKE/KRUSE, § 117 AO Rz. 37 [7/2016]) bzw. deren Umsetzung in nationales Recht bzw. DBA. Zum 1.1.2012 wurde die frühere Beitreibungs-RL durch die RL 2010/24/EU v. 16.3.2010 (ABl. EU 2010 Nr. L 84, 1) ersetzt. Sie ist durch das BeitrRLUmG in nationales Recht umgesetzt worden (vgl. Anm. 4). Für Norwegen gilt Art. 27 DBA. Mit Island und Lichtenstein bestehen keine Vereinbarungen über Beitreibungsunterstützung, so dass Zuwendungen derzeit nicht abziehbar sind.

#### 44 f) Ausschluss bestimmter Mitgliedsbeiträge (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 7 und 8)

**Mitgliedsbeiträge mit Eigeninteresse:** Mitgliedsbeiträge sind im Gegensatz zu Spenden nicht für alle in §§ 51 ff. AO genannten sbegünstigten Zwecke abziehbar. Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 nimmt Mitgliedsbeiträge für

– Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),

- kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) sowie
- Zwecke des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, traditionelles Brauchtum einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, Soldaten- und Reservistenbetreuung, Amateurfunken, Modellflug und Hundesport)

von der Abziehbarkeit aus. Dieser primär auf natürliche Personen ausgerichtete Ausschluss ist bei der KSt insoweit deklaratorischer Natur als einer KapGes. von der hM der Privatbereich abgesprochen wird (vgl. Anm. 36). Mitgliedsbeiträge zur Freizeitgestaltung sind idR vorrangig vGA des Gesellschafters (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 31 [9/2018]). Aber auch passive Mitgliedsbeiträge einer Körperschaft für die genannten Zwecke sind nicht abziehbar. Insoweit wirkt § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 konstitutiv. Zur Abgrenzung von sog. verschleierte Mitgliedsbeiträgen, zu sog. gemischten Mitgliedsbeiträgen und zu Aufnahmegebühren und Umlagen vgl. § 10b EStG Anm. 21, 24. Zur Abgrenzung von nicht abziehbaren Beitrittsspenden vgl. BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8.

#### g) Zuwendungsvortrag

45

**Zeitlich unbegrenzter Vortrag:** Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332 [2333]) entfiel ab VZ 2007 die seit 1991 geltende Großspenderregelung für den Vortrag bestimmter Einzelzuwendungen von mind. 25 565 € innerhalb eines maximal sechsjährigen Vortragszeitraums. Sie wurde durch eine zeitlich unbegrenzte Spendenvortragsmöglichkeit ersetzt. Abziehbare Zuwendungen, die die Höchstbeträge überschreiten, sind nunmehr im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Veranlagungszeiträumen abzuziehen. Eine Rücktragsmöglichkeit besteht nicht. Durch die Änderung entfällt der Streit um die Reihenfolge laufender und vorgetragener Zuwendungen (vgl. OFD Magdeburg v. 30.9.1997, NZG 1998, 99; DRÜEN/LIEDTKE, FR 2008, 1 [4]). Vgl. auch § 10b EStG Anm. 65.

**Verfahrensrechtliche Feststellung:** Für die Feststellung des Zuwendungsvortrags gilt § 10d Abs. 4 EStG entsprechend. Eine Aufschlüsselung des Vortragsvolumens in einzelne Herkunftsjahre erübrigt sich angesichts der zeitlich unbeschränkten Vortragsmöglichkeit (KREBBERS-VAN HEEK in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 355). Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für den KStBescheid, den GewStMessbescheid und für die Feststellungsbescheide der Folgejahre (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, 9 Rz. 88).

### 5. Unterschiede zum einkommensteuerrechtlichen Zuwendungsabzug nach § 10b EStG

#### a) Parallelen und Unterschiede

46

§ 9 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 sind im Wesentlichen wortgleich mit § 10b EStG und werden von Literatur und Rspr. einheitlich ausgelegt und angewendet. Unterschiede ergeben sich nur aus den wenigen Abweichungen des Wortlauts und aus der unterschiedlichen Systematik der ESt und der KSt. So handelt es sich beim Zuwendungsabzug bei der KSt um eine Einkommenserzielungsvorschrift, so dass auch Verluste durch den Zuwendungsabzug entstehen können (vgl. Anm. 47). Nach dem Wortlaut ausgenommen sind Zuwendungen an politische Parteien (vgl. Anm. 49). Ebenso fehlt die zusätzliche Privilegierung für sog. Vermögensstockspenden an Stiftungen (vgl. Anm. 48). Durch den Vorbehalt des

§ 8 Abs. 3 in § 9 Abs. 1 Nr. 2 ergeben sich Abgrenzungsprobleme zur vGA (vgl. Anm. 38), insbes. bei Zuwendungen von Betrieben gewerblicher Art an ihre Trägerkörperschaften. Die Organschaft (vgl. Anm. 50) ist für den Zuwendungsabzug außer Betracht zu lassen. Zuletzt weichen auch die Ermittlung des Einkommens (vgl. Anm. 51) und die Ermittlung des Werts von Sachzuwendungen (vgl. Anm. 53) von § 10b EStG ab.

#### 47 b) Systematik

**Teil der Einkommenserzielung:** Inhaltlich entspricht die Vorschrift weitestgehend § 10b EStG. Abweichend ist jedoch der Ansatz der abziehbaren Zuwendungen in der Systematik der Besteuerung. Während § 10b EStG den SA-Abzug und damit eine Abziehbarkeit der Einkommensverwendung normiert, setzt § 9 mangels privater Sphäre (vgl. Anm. 36) auf Ebene der Einkommenserzielung an (vgl. R 47 Abs. 2 KStR). Er rechtfertigt sich somit nicht über das subjektive, sondern über das objektive Nettoprinzip (MAI in FROTSCHER/DRÜEN, § 9 Rz. 24 [9/2018]). § 9 unterwirft Zuwendungen, die wie BA (bzw. WK bei Körperschaften mit Überschusseinkünften) zu behandeln sind, einer Höchstbetragsbegrenzung, während § 10b EStG für solche Aufwendungen, die nach § 12 Nr. 1 EStG grds. nicht abziehbar sind, eine (beschränkte) Abziehbarkeit eröffnet.

**Verlustabzug:** Weil Zuwendungen bei Körperschaften wie BA zu behandeln sind (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 32f. [6/2018]; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 100ff. [11/2017]: „sind Betriebsausgaben“), erhöhen die innerhalb der Höchstbeträge liegenden Zuwendungen den festzustellenden Verlust. Im Falle des an Umsatz und Löhnen orientieren Höchstbetrags können Zuwendungen gar selbst zu Verlusten führen (vgl. KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 212 [12/2012]). § 10b EStG hat auf den Verlustabzug nach § 10d EStG hingegen keine Auswirkungen. Zuwendungen, welche über die Höchstbeträge hinausgehen oder zu Verlusten führen würden, werden zwar nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG in den Folgejahren abgezogen. Eine Erhöhung des festzustellenden Verlusts durch Zuwendungen ist aber nicht möglich. Über die Höchstbeträge hinausgehende Zuwendungen werden bei Körperschaften wie bei der ESt nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 10 in den Folgejahren abgezogen.

**Einheitlicher Steuersatz:** Bei § 9 besteht aufgrund des proportionalen KStSatzes der estl. Streit über die verfassungsrechtl. Gebotenheit einer Tarifiermäßigung anstelle des progressionsabhängigen Abzugs von der Bemessungsgrundlage nicht (GESERICH in KSM, § 10b Rz. A 25ff. [33f.]; SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 11 Rz. 6; zur verfassungsrechtl. Bedeutung des Vorrangs des progressionsunabhängigen § 34g EStG vor § 10b EStG vgl. § 10b EStG Anm. 111).

#### c) Einzelne Zuwendungen

##### 48 aa) Zuwendungen an eine Stiftung

**Zusätzlicher Abzugsbetrag:** Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034 [1035]) wurde für Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und an nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite privatrechtl. Stiftungen ein zusätzlicher Abzugsbetrag iHv. 40 000 DM (ab 1.1.2002 20 450 €) geschaffen. Gegen diesen Abzugsbetrag bestanden gleichheitsrechtl. Bedenken (HÜTTEMANN, Non Profit Law Yearbook 2001, 145), zumal das BVerfG eine stl. Differenzierung nach der Rechtsform nur dann als gerechtfertigt erachtet, wenn sie einen Bezug zur jeweiligen Belastungsentschei-

dung bzw. zum jeweiligen Entlastungszweck aufweisen (BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, zur USt). Dagegen hat der BFH die Privilegierung von Stiftungsspenden als verfassungskonform angesehen (BFH v. 15.9.2010 – X R 11/08, DB 2011, 1198). Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332 [2333]) ist der zusätzliche Abzugsbetrag entfallen, so dass sich die Problematik erledigt hat.

**Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung:** Ebenfalls mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen v. 14.7.2000 (BGBl. I 2000, 1034 [1035]) wurde in § 10b EStG eine Privilegierung für Zuwendungen in den Vermögensstock von Stiftungen geschaffen (vgl. hierzu § 10b EStG Anm. 100 ff.). In § 9 wurde eine solche Privilegierung nicht aufgenommen, sie bleibt KStSubjekten versperrt (HÜTTEMANN, DB 2000, 1584 [1591]). Somit ist die Privilegierung für Zuwendungen in den Vermögensstock einer Stiftung gleich zweifach gleichheitsrechtl. Bedenken ausgesetzt. Zum einen bedarf die Privilegierung von Stiftungen gegenüber anderen Zuwendungsempfängern, für die eine amtliche Begr. fehlt, eines rechtfertigenden Grundes (positiv HÜTTEMANN, Non Profit Law Yearbook 2001, 145 [161, 167]; Rechtfertigung durch den rechtsformspezifischen Bedarf nach hinreichender Vermögensausstattung; zu weiteren Rechtfertigungsversuchen vgl. VON WALZ/VON AUER/VON HIPPEL, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 253 ff.). Zum anderen bleibt die Privilegierung natürlichen Personen als Zuwendenden vorbehalten.

#### bb) Zuwendungen an politische Parteien

49

**Frühere Verfassungswidrigkeit:** § 10b Abs. 2 EStG hat keine Entsprechung in § 9. Das BVerfG (BVerfG v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BStBl. II 1992, 766) hat die damalige Parteispendenregelung für verfassungswidrig erklärt. Durch die Abziehbarkeit von Parteispenden durch Körperschaften werde – mit staatlicher Hilfe – den hinter diesen stehenden natürlichen Personen eine weitere Möglichkeit der Einflussnahme auf die politische Willensbildung gegeben, was mit dem Recht der Bürger auf politische Teilhabe und der Chancengleichheit der Parteien nicht vereinbar sei (zu den verfassungsrechtl. Vorgaben des Parteispendenabzugs vgl. § 10b EStG Anm. 111).

**Keine Abziehbarkeit:** Der Gesetzgeber reagierte hierauf mit dem 6. Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze v. 28.1.1994 (BGBl. I 1994, 142 [147]). Die früheren vieldiskutierten Regelungen des § 9 Abs. 1 Nr. 3b und 3c aF zur Abziehbarkeit von Parteispenden und Spenden an unabhängige Wählervereinigungen (dazu VON WALLIS, DStZ/A 1983, 135; KOHLMANN/FELIX, DB 1983, 1059) sind dadurch ab VZ 1994 entfallen. Zur nur in engen Grenzen möglichen Umgehung des Abzugsverbots durch sog. Parteiensponsoring vgl. allg. HEY, DB 2005, 1403.

#### d) Zuwendungsabzug bei Organschaft

50

**Berechnung:** Bei der Anwendung der Höchstbeträge bleibt die kstl. Organschaft mit GAV ebenso wie die ustl. Organschaft für den Höchstbetrag nach Abs. 1 Nr. 2b unberücksichtigt. OT und OG werden insoweit selbständig behandelt (OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 27) und es kommt jeweils auf das eigene Einkommen und die eigenen Zuwendungen von OT und OG an (KIRCHHAIN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 274). Beim OT ist das ihm zuzurechnende Einkommen der OG außer Betracht zu lassen (vgl. R 47 Abs. 5 Satz 2 KStR; vgl. § 10b EStG Anm. 40). Eine Übertragung der Höchstbeträge von OG auf den OT würde zu einer Doppelerfassung führen

(BFH v. 23.1.2002 – IX R 95/97, BStBl. II 2003, 9). Bei der Anwendung des an Umsatz und Löhnen orientierten Höchstbetrags sind auch die nicht stbaren Innenumsätze zu berücksichtigen (vgl. Anm. 41). Auch bei der ustl. OG kommt es aber auf ihre eigenen Umsätze an, obwohl sie nicht Unternehmer iSd. § 2 UStG ist und damit keine stbaren Umsätze hat (vgl. R 47 Abs. 5 KStR; KIRCHHAIN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 9 Rz. 277). Zu Einzelheiten und Beispielen vgl. SIEVERT/STOLZE, StuB 2006, 616.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Bemessungsgrundlage für den Zuwendungsabzug  
und Sachzuwendungen**

**51 I. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Zuwendungsabzugs  
(Abs. 2 Satz 1)**

**Autonome Größe:** Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt das Einkommen nach § 8 Abs. 1 vor Abzug der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d EStG. Somit ist das Einkommen der Körperschaft zunächst unter Berücksichtigung sämtlicher anderer Vorschriften zu ermitteln und zugrunde zu legen. Erst auf dieser Basis findet die Berechnung nach Abs. 1 Nr. 2 statt. Es handelt sich um eine autonome Größe speziell zur Behandlung des Zuwendungsabzugs, die nicht mit dem Einkommen iSd. § 8 Abs. 1 deckungsgleich ist.

**Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Im Falle eines abweichenden Wj. gilt § 7 Abs. 4 Satz 2 sinngemäß (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177; R 47 KStR Abs. 2 und 3; BRANDL in BLÜMICH, § 9 Rz. 105 [11/2017]; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 313, 319 [12/2015]; MÖSSNER in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 346; nunmehr auch MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 31). Nach der früher vertretenen Gegenauffassung kommt es wie bei der ESt auf die Zuwendungen und das Einkommen des VZ und nicht des Wj. an (so noch HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 9 Rz. 47). Die auf das Kj. abstellende Regelung in § 16a KStDV aF wurde aber nicht in das ab 1977 geltende KStRecht übernommen, sie galt letztmalig für VZ 1976 (§ 54 Abs. 7 KStG 1977). Im Parallelfall des § 10b EStG ist die Verankerung im VZ unstrittig, § 4a EStG eröffnet eine Abweichungsmöglichkeit nur für die betriebliche Sphäre. Da Zuwendungen abziehbare Aufwendungen der privaten Lebensführung sind (vgl. § 10b EStG Anm. 7), werden zwar betriebliche Einkünfte dem Einkommen nach den Grundsätzen des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG zugerechnet, insgesamt bleibt aber der VZ die Basis der Zuwendungsabzugsermittlung. Weil die KapGes. aus Sicht der Rspr. aber keine Privatsphäre hat (vgl. Anm. 36), ist es nicht möglich, eine solche Sphäre fiktiv zur Einkommensermittlung heranzuziehen. Zudem würde dies zu einer Statuierung eines überpositiven Einkommensbegriffs führen, der den Sinn des Einkommens als Besteuerungsgrundlage verkennt. Zuletzt würde das Abstellen auf den VZ eine Schattenrechnung allein für Spendenzwecke erforderlich machen. Insgesamt widerspricht das Abstellen auf das Wj. deshalb nicht dem Charakter des § 9 als Einkommensermittlungsvorschrift (so aber HEGER in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 9 Rz. 47). Diese Grundsätze gelten auch im Fall eines Rumpfwj. bei Neugründung, Liquidation oder Umstellung auf ein abweichendes Wj.



## II. Sachzuwendungen (Abs. 2 Sätze 2 bis 5)

### 1. Allgemeine Erläuterungen

52

**Übertragung von Wirtschaftsgütern:** Als Zuwendung iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 gilt parallel zu § 10b EStG auch die Zuwendung von WG mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Wirtschaftsgüter im Sinne der Vorschrift sind körperliche Gegenstände und verkehrsfähige immaterielle Güter (BFH v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977), etwa Forderungen, Lizenzen oder Gesellschaftsbeteiligungen (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1591]). Eine Zuwendung von WG im Sinne der Vorschrift ist nur die Übertragung, nicht aber die bloße Gebrauchsüberlassung (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590).

**Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb:** Die Zuwendungen müssen in den ideellen Bereich oder Zweckbetrieb der stbegünstigten Körperschaft gelangen und auch zur Förderung dieser Zwecke verwendet werden (zum Begriff der Verwendung vgl. Anm. 53). Dadurch sind aber Zuwendungen von WG nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil sie im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer Einrichtung verwendet werden, denn letztlich kann es keinen Unterschied ausmachen, ob die Empfängerkörperschaft das WG direkt für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erhält oder zwar für den ideellen Bereich erhält, die sinnvollste wirtschaftliche Verwendung zur Förderung der gemeinnützigen Zwecke aber im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stattfindet und zu diesem Zweck eine Einlage zum Teilwert innerhalb der Empfängerkörperschaft stattfindet (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]; vgl. § 10b EStG Anm. 121; aA BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 94 [6/2018]).

### 2. Wertermittlung von Sachzuwendungen (Abs. 2 Satz 3)

53

**Entnahmewert:** Sachzuwendungen werden nach der Verweisung des § 9 Abs. 2 Satz 3 auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 1 und 4 EStG mit dem „Entnahmewert“ bewertet (vgl. auch § 10b EStG Anm. 126). Dies ist grds. der Teilwert; im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ist der gemeine Wert anzusetzen.

**Buchwertwahlrecht:** Wird das WG unmittelbar einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer jPöR zur Verwendung für stbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen, so kann der Buchwert angesetzt werden. Insoweit besteht ein Wahlrecht (Koss, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, 841). Durch die Möglichkeit des Buchwertansatzes soll nach der Gesetzesbegründung die Spendenbereitschaft von Unternehmen gefördert werden (BTDrucks. V/3890, 20). Der Ansatz eines Zwischenwerts ist unzulässig (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 272 [12/2015]; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 96 [6/2018]; näher HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]; SEER, GmbHR 2008, 785).

**Buchwertprivileg:** Der Ansatz des Buchwerts verhindert auf der einen Seite die Aufdeckung und damit die Versteuerung stiller Reserven. Auf der anderen Seite wird auch der Spendenhöchstbetrag nur in geringerem Maße ausgeschöpft (MÖSSNER in MÖSSNER/SEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 371). In der Regel ist der Ansatz des Buchwerts für den Stpfl. daher günstiger (SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz. 126; SEIDEL, ErbStB 2009, 187).

**Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke:** Umstritten ist, ob die Überlassung zu stbegünstigten Zwecken nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und damit die Anwendbarkeit des Buchwertprivilegs auch eingreift, wenn das WG übertragen und anschließend von der Empfänger Körperschaft sofort veräußert wird (sog. mittelbare Verwendung). In diesem Falle kommt nur der Erlös des WG und nicht das WG selbst den stbegünstigten Zwecken zugute. Das Buchwertprivileg stellt eine mittelbare Förderung der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreiten StSubjekte dar. Der Gesetzgeber verzichtet zur Förderung der gemeinnützigen Körperschaften auf die Besteuerung stiller Reserven (SEER, GmbHR 2008, 785). Nach der ratio des Förderzwecks kann es nicht darauf ankommen, wie der Empfänger das WG wirtschaftlich sinnvoll zur möglichst effektiven Zweckförderung einsetzt (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1592]; SEER, GmbHR 2008, 785; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 94 [6/2018]). Ansonsten würde die Körperschaft praktisch gezwungen, solche Sachzuwendungen abzulehnen, die sie nicht unmittelbar zur Verfolgung ihres Satzungszwecks einsetzen könnte (SEER, GmbHR 2008, 785 [786]). Zudem würde die Anwendung des Buchwertprivilegs insbes. für Sachzuwendungen für eine Tombola als typische Veranstaltung iSd. § 68 Nr. 6 AO entfallen, was dem Förderzweck nicht entsprechen würde. § 42 AO steht dieser Ansicht nicht entgegen, weil die Intention des Gesetzgebers, die Finanzkraft gemeinnütziger Einrichtungen zu stärken, gerade erreicht und nicht umgangen wird (SEER, GmbHR 2008, 785 [790]); dies gilt auch, wenn der Zuwendende die Veräußerung wesentlich vorbereitet hat (HÜTTEMANN, DB 2008, 1590 [1593]). Somit stellt auch die Veräußerung eine Verwendung für stbegünstigte Zwecke dar.

**Nachweisfragen:** Die Wertermittlung ist bei der Buchwertbewertung ebenso unproblematisch wie bei der Teilwertbewertung neuer WG, bei denen der Teilwert etwa durch eine Einkaufsquittung oder eine Rechnungsabschrift belegt werden kann. Erfolgt aber eine Bewertung mit dem Teilwert bei gebrauchten WG, so ergeben sich Probleme bei der Wertermittlung und der Glaubhaftmachung. Der in der Zuwendungsbestätigung angegebene Wert bindet die FinVerw. nicht (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879). Als Vergleichsmaßstab dienen zunächst die Verkaufspreise ähnlicher WG. In Ermangelung solcher ist der Teilwert zu schätzen (MÖSSNER in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 9 Rz. 373). Insbesondere bei Kunstgegenständen oder Grundbesitz kann hierzu ein Sachverständigengutachten erforderlich sein. Die Beweislast für die Höhe des Zuwendungsabzugs als stmindernde Tatsache trägt der Stpfl. (BFH v. 23.5.1989 – X R 17/85, BStBl. II 1989, 879).

**Umsatzsteuer:** Die USt auf die unentgeltliche Wertabgabe ist Teil der Sachzuwendung (BUCHNA, DB 1991, 1596; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 114 [6/2018]). Zur ustl. Behandlung von Sachspenden vgl. JACHMANN/THIESEN, DStZ 2002, 355.

### 54 3. Verzicht auf Aufwendungen (Abs. 2 Sätze 4 und 5)

**Naturalzuwendungen:** Grundsätzlich unterfallen Nutzungen und Leistungen nach Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 nicht dem Zuwendungsabzug. Diese Regelung entspricht § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG (vgl. § 10b EStG Anm. 122). Die Rspr. des BFH entwickelte jedoch eine Reihe von Ausnahmen, zunächst für Fahrtkosten (BFH v. 28.4.1978 – VI R 147/75, BStBl. II 1979, 297), dann auch für weitere Aufwendungen. Schließlich gab der BFH mit einer Grundsatzentscheidung (BFH v. 29.11.1989 – X R 154/88, BStBl. II 1990, 570) das vormalig geforderte

Erfordernis des Verzichts auf einen bestehenden Erstattungsanspruch auf. Hierauf reagierte der Gesetzgeber, indem er durch das Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212 [2215]) gesetzliche Voraussetzungen für den Abzug von Aufwandszuwendungen in Abs. 2 Sätze 4 und 5 schuf. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung der Klarstellung und der Rechtssicherheit dienen (BTDrucks. 11/4176, 13). Seither sind Aufwendungen zugunsten einer Körperschaft, die zum Empfang stl. abziehbarer Zuwendungen berechtigt ist, nur abziehbar, wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch muss im Voraus schriftlich fixiert sein oder auf einem rechtsgültigen Vorstandsbeschluss beruhen (BMF v. 7.6.1999 – IV C 4 - S 2223 - 111/99, BStBl. I 1999, 591) und der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein. In diesen Fällen liegt letztlich keine Aufwandspende, sondern eine abgekürzte Geldspende vor (OFD Frankfurt v. 21.2.2002, DB 2002, 818; SCHULTE in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 9 Rz. 99; BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 99 [6/2018]; ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 9 Rz. 132; aA MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 9 Rz. 55).

**Ernsthaftigkeit des Anspruchs:** Auf einen Anspruch kann nur dann mit der Folge der Abziehbarkeit verzichtet werden, wenn zuvor ein Anspruch ernsthaft bestanden hat. Dies setzt insbes. voraus, dass die Körperschaft in der finanziellen Lage gewesen wäre, den Anspruch zu befriedigen (OFD Frankfurt v. 21.2.2002, DB 2002, 818). Hierdurch soll einerseits die Freiwilligkeit der Zuwendung sichergestellt werden (BOTT in ERNST & YOUNG, § 9 Rz. 100 [6/2018]). Der Zuwendende soll nicht in die psychologische Zwangslage geraten, auf seinen Anspruch verzichten zu müssen, um die Liquidität der Empfängerkörperschaft nicht zu gefährden. Andererseits soll verhindert werden, dass Empfängerkörperschaften zugunsten Dritter fiktive Ansprüche gegen sich gelten lassen, um diesen stl. Vorteile durch den Zuwendungsabzug zu ermöglichen.

**Keine Bedingung des Verzichts:** Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts entstanden sein. Davon ist zumindest auszugehen, wenn Anspruch und Verzicht im gleichen Vertrag geregelt sind. Der Verzicht darf erst erklärt werden, wenn der Anspruch wirksam entstanden ist. Ein stillschweigender Vorbehalt des Verzichts seitens des Anspruchsinhabers ist unbeachtlich.

**Höhe der Zuwendung:** Die Zuwendung besteht in der Höhe des Anspruchs, auf den verzichtet wurde. Ein unangemessen hoher Erstattungsanspruch widerspricht § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO und ist somit auch bei Verzicht nicht abziehbar. Zu Einzelheiten vgl. § 10b EStG Anm. 133 ff.

### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Vertrauensschutz und Haftung beim Zuwendungs- abzug

#### I. Vertrauensschutz für Zuwendungsbestätigungen (Abs. 3 Satz 1) 55

Mit dem Vereinsförderungsgesetz v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212 [2215]) schuf der Gesetzgeber einen Vertrauensschutztatbestand, welcher das Vertrauen des Zuwendenden in die erteilte Zuwendungsbestätigung sichern sollte. Hierdurch sollten Auseinandersetzungen mit den Zuwendungsempfängern, die sich

auf ihren guten Glauben berufen auf eine einwandfrei und klare Rechtsgrundlage gestellt werden (vgl. BRDrucks. 76/1/89, 8). Der Stpfl. darf seither auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er sie durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (Abs. 3 Satz 1). Unlautere Mittel sind Täuschung, Drohung oder Bestechung (vgl. § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO). Maßgeblicher Zeitpunkt in diesem Zusammenhang ist die Einreichung der StErklärung (BFH v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl. II 2007, 8). Das Vertrauen wird nur durch eine Spendenbestätigung begründet, welche die Anforderungen des § 50 EStDV erfüllt (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 72; zur Anwendbarkeit von § 50 EStDV für die KSt vgl. Anm. 37). Im Falle des vereinfachten Nachweises nach § 50 Abs. 2, 3 EStDV gilt § 9 Abs. 3 Satz 1 entsprechend (GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 84f.). Der Vertrauensschutz nach Abs. 3 Satz 1 verhindert eine Änderung des StBescheids des Zuwendenden nach §§ 173, 175 AO (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 121).

Zu typischen Fallkonstellationen vgl. § 10b EStG Anm. 141 ff.

## II. Aussteller- und Veranlasserhaftung beim Zuwendungsabzug (Abs. 3 Satz 2)

### 56 1. Haftungsgrund

**Fiskalischer Ausgleich:** Die Regelung des Vertrauensschutzes zugunsten des Zuwendenden veranlasste den Gesetzgeber, zur Verhinderung von Missbräuchen einen flankierenden Haftungstatbestand zu schaffen (vgl. BRDrucks. 76/6/89, 3; KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 372 [12/2015]). Abs. 3 Satz 2 normiert als gesetzlichen Haftungsgrund iSd. § 193 Abs. 1 Satz 1 AO die Haftung des Zuwendungsempfängers für das mit der Ausstellung fehlerhafter Zuwendungsbestätigung (Ausstellerhaftung) oder das mit der Fehlverwendung zugewendeter Beträge (Veranlasserhaftung) verbundene Risiko des Steuerausfalls. Hierdurch werde eine sachgerechte Inanspruchnahme desjenigen für einen Steuerausfall geschaffen, in dessen Sphäre das Fehlverhalten passiert sei (BRDrucks. 76/6/89, 3).

### 57 2. Ausstellerhaftung

**Unrichtige Zuwendungsbestätigungen:** Ausstellerhaftung ist die Haftung desjenigen, der für die entgangene Steuer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt. Eine Bestätigung ist unrichtig, wenn sie von der tatsächlichen Sach- und Rechtslage abweicht (BFH v. 12.8.1999 – XI R 65/98, BStBl. II 2000, 65 [128]). Der Verschuldensmaßstab ist inhaltsgleich mit dem des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Grob fahrlässig handelt, wer die nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten gebotene und zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt (BFH v. 13.9.1990 – V R 110/85, BStBl. II 1991, 124). Haftungsschuldner ist die Empfängerkörperschaft, wenn ihr das Handeln desjenigen zugerechnet werden kann, welcher die Bestätigung tatsächlich ausfertigt. Liegt das Ausfertigen der Bestätigung erkennbar außerhalb des zugewiesenen Aufgabenkreises, findet keine Zurechnung statt, die Haftung trifft die natürliche Person (HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits-

und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 128; näher GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 98 ff.).

### 3. Veranlasserhaftung

58

**Zuwendungsfehlverwendung:** Veranlasserhaftung ist die Haftung desjenigen, der veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen stbegünstigten Zwecken verwendet werden. Ein Verschulden ist insoweit nicht erforderlich. Eine solche Fehlverwendung liegt jedenfalls dann vor, wenn die Verwendung zu nicht stbegünstigten Zwecken erfolgt. Zum Streitstand, ob auch eine haftungsauslösende Fehlverwendung vorliegt, wenn zwar ebenfalls stbegünstigte, nicht aber die bestätigten Zwecke verfolgt werden, vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 130 ff.; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 145 ff. Bei der Veranlasserhaftung ist bei der Prüfung der zeitnahen Mittelverwendung nicht „geldscheinbezogen“ auf die einzelne Zuwendung, sondern im Wege einer Saldo- bzw. Globalbetrachtung der Mittelverwendung auf die Gesamtheit aller zeitnah zu verwendenden Zuwendungen und sonstigen Einnahmen bzw. Vermögenswerte der Körperschaft abzustellen (BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 45 ff.). Eine Körperschaft haftet nicht wegen Fehlverwendung, wenn sie die Zuwendungen zwar zu dem in der Spendenbescheinigung angegebenen Zweck verwendet, selbst aber rückwirkend nicht als gemeinnützig anerkannt ist (BFH v. 10.9.2003 – XI R 58/01, BStBl. II 2004, 352).

**Gesamtschuldnerschaft:** Der Gesetzgeber hat durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794 [2813]) die Reihenfolge der Schuldnerinanspruchnahme bei der Veranlasserhaftung gesetzlich geregelt. Haftungsschuldner sind sowohl die natürliche Person, die für die Körperschaft handelt, als auch die Empfängerkörperschaft als Gesamtschuldner (so schon zuvor BFH v. 23.2.1999 – XI B 128/98, DStRE 1999, 623 [624] [vorgehend FG Köln v. 28.1.1998 – 6 V 6194/97, EFG 1998, 755]). Nach der gesetzlichen Reihenfolge ist vorrangig der Zuwendungsempfänger in Anspruch zu nehmen; die natürlichen Personen, die für den Zuwendungsempfänger handeln, sind nur in Anspruch zu nehmen, wenn die entgangene Steuer nicht nach § 47 AO erloschen ist und Vollstreckungsmaßnahmen gegen den Zuwendungsempfänger nicht erfolgreich sind. Hierdurch sollte das ehrenamtliche Engagement unterstützt werden (KRÄMER in DPM, § 9 Rz. 388 [12/2015]). Die Diskussion um die alleinige Haftung der natürlichen Person (JANSEN, DStR 1990, 61 [66]) bzw. der Empfängerkörperschaft (WALLENHORST, DStZ 2003, 531 [534]) hat sich somit erledigt.

### 4. Haftungsumfang

59

Der Haftungsumfang beträgt 30 % des zugewendeten Betrags (bis VZ 2006: 40 %). Die Absenkung erfolgte als Reaktion auf die Herabsetzung des KStSatzes von 25 % auf 15 %. Er ist damit aber noch immer doppelt so hoch wie der KStSatz, was auf verfassungsrechtl. Bedenken stößt. Hinzu kommt die Haftung für GewSt nach § 9 Nr. 5 GewStG iHv. 15 % (bis VZ 2006: 10 %), deren Anhebung der Absenkung in § 9 entgegensteht (zu Recht krit. IDW-Stellungnahme, Ubg 2009, 903). Die Haftung orientiert sich ihrer pauschalierten Höhe nach an der durchschnittlichen stl. Auswirkung einer Zuwendungsbestätigung bei Körperschaften als Zuwendenden (bei natürlichen Personen und PersGes. als Zu-

wendenden vgl. § 10b Abs. 2 Sätze 2 bis 5 EStG). Durch die Festsetzung eines doppelt so hohen Satzes wird der ausgleichende Charakter der Vorschrift in eine Repression verkehrt. Der Gesetzesentwurf zur Senkung des Haftungssatzes auf 20 % (BTDrucks. 16/7519), begründete die Initiative damit, dass die bisher erfolgte Absenkung nicht ausreiche und der hohe Haftungssatz mit seinem „Strafcharakter“ dem Ziel des bürgerschaftlichen Engagements widerspreche. Allerdings wurde der Entwurf nicht umgesetzt. Darum stellt sich weiterhin die verfassungsrechtl. Frage einer Überdehnung des gesetzgeberischen Typisierungsspielraums (vgl. GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 181 ff.).

**Keine Akzessorität:** Abs. 3 Satz 2 regelt die Haftung für die „entgangene Steuer“. Ob hierdurch eine stl. Auswirkung beim Zuwendenden für die Haftung vorausgesetzt wird, ist umstritten. Durch den Wortlaut wird ein solches Akzessoritätserfordernis angedeutet. Teilweise wird vertreten, eine Haftung bestehe nur, wenn der Zuwendungsabzug unkorrigierbar erfolgt (OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 40) und es zu einem Steuerausfall gekommen sei (ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 9 Rz. 176). Hiergegen spricht jedoch die Intention des Gesetzgebers, der eine einzelfallbezogene Ermittlung der entgangenen Steuer im Interesse der Verwaltungspraktikabilität ablehnt (BRDrucks. 76/6/89, 3). Insbesondere die Ausgestaltung der Haftung durch einen pauschalierten Haftungssatz stützt die Auslegung, nach der ein tatsächlicher Steuerausfall keine Voraussetzung für die Haftung ist (vgl. HÜTTEMANN, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, § 8 Rz. 134; GERLACH, Vertrauensschutz und Haftung im Spendenrecht, 2005, 170 ff.; aA s. § 10b EStG Anm. 147). In diesem Sinne sieht auch die Rspr. die Haftungsvorschrift des Abs. 3 Satz 2 „durch ihren pauschalierenden Ansatz von den Verhältnissen des einzelnen Zuwendenden und dessen Zuwendung abgekoppelt“ (so BFH v. 20.3.2017 – X R 13/15, BStBl. II 2017, 1110, Rz. 56).

**Haftungsermessen:** Ein Ermessensspielraum ergibt sich nur für das „ob“ der Inanspruchnahme über § 191 AO, nicht dagegen für die Höhe der Haftung. Die Auffassung, eine Inanspruchnahme über die tatsächlich ausgefallene Steuer hinaus sei ermessensfehlerhaft (OLGEMÖLLER in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 9 Rz. 41; ELLERBECK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 9 Rz. 176), widerspricht der Intention des Gesetzgebers.