

§ 10

Nichtabziehbare Aufwendungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169)

Nichtabziehbar sind auch:

1. die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. ²§ 9 Abs. 1 Nr. 2 bleibt unberührt,
2. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, und die Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und 7 oder Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes gilt; das gilt auch für die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen,
3. in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen,
4. die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden.

Autor: Dr. Alfred **Hollatz**, Richter am FG, Köln

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 10

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 10 .	1		
II. Rechtsentwicklung des § 10	2	b) Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2	11
III. Bedeutung des § 10	3	c) Verhältnis zu § 9	12
IV. Geltungsbereich des § 10 .	5	2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		a) Verhältnis zu § 12 Nr. 1–3 EStG	15
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG		b) Verhältnis zu § 12 Nr. 4 und § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG	16
a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1	10		

Erläuterungen zum Einleitungssatz:
 „Nichtabziehbar sind auch ...“ – Abzugsverbot
 als Rechtsfolge 25

Erläuterungen zu Nr. 1:
 Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Erfüllung
 von Zwecken des Steuerpflichtigen

	Anm.
A. Überblick	30
B. Abzugsverbot für Aufwendungen zu vorgeschriebenen Zwecken (Nr. 1 Satz 1)	
I. Hintergrund: Abzugsverbot wegen Einkommensverwendung	31
II. „Aufwendungen“ für vorgeschriebene Zweckerfüllung	
1. Aufwendungsbegriff	33
2. Sonderfragen bei Nießbrauchsgestaltungen	34
III. Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen	
1. „Erfüllung“ von Zwecken	35

	Anm.
2. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebene Zwecke	
a) Gesetzliche Zweckbestimmungen	36
b) Abgrenzung zur Liebhaberei	37
c) Abgrenzung zum Gegenstand des Unternehmens	38
3. Erfüllung von Zwecken „des Steuerpflichtigen“ ..	39
IV. Sonderproblematik: Doppelbelastung von Zuwendungen der Stiftungen an ihre Destinatäre	40
C. Vorrang des Spendenabzugs (Nr. 1 Satz 2)	45

Erläuterungen zu Nr. 2:
 Nichtabziehbare Steuern und steuerliche
 Nebenleistungen

	Anm.
A. Bedeutung und Entwicklung	50
B. Steuern vom Einkommen ..	51
C. Sonstige Personensteuern	
I. Überblick	54
II. Vermögensteuer	55
III. Erbschaftsteuer	56
IV. Pauschsteuer nach dem KapErhStG	57
D. Umsatzsteuer	
I. Überblick	60
II. Entwicklung und Hintergrund	61

	Anm.
III. Nichtabziehbarkeit der Umsatzsteuer im Rahmen der Neuregelung	
1. Umsatzsteuerliche Neuregelung durch StEntG 1999/2000/2002	63
2. Umsatzsteuer auf Entnahmen	64
3. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen	65
4. Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt ...	68

Anm.	Anm.
E. Ausländische Steuern 70	III. Säumniszuschläge, Ver- spätungszuschläge, Zwangsgelder und Kosten 85
F. Abzugsverbot für steuerliche Nebenleistungen	IV. Vom Abzugsverbot betrof- fene Zinsen 90
I. Überblick 75	G. Sonderproblematik: Erstattung nichtabzieh- barer Steuern 98
II. Rechtsentwicklung und Bedeutung	
1. StReformG 1990 76	
2. StEntG 1999/2000/2002 79	

**Erläuterungen zu Nr. 3:
Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen usw.**

Anm.	Anm.
A. Überblick 100	C. Nur Maßnahmen mit Straf- charakter betroffen 102
B. Rechtsentwicklung 101	

**Erläuterungen zu Nr. 4:
Begrenztes Abzugsverbot bei Vergütungen
für die mit der Überwachung der Geschäftsführung
beauftragten Personen**

Anm.	Anm.
A. Überblick zum begrenzten Abzugsverbot 110	III. Gegenstand und Art der Vergütungen
B. Rechtsentwicklung 111	1. Vergütungen für „Über- wachung der Geschäftsführung“
C. Kritik am Abzugsverbot . . 112	a) Allgemeine Grund- sätze 117
D. Tatbestandsvoraussetzungen des begrenzten Abzugsverbots	b) Einzelfragen 118
I. Systematik der Tat- bestandselemente 115	2. „Vergütungen jeder Art“ für Überwachungstätig- keit 120
II. Empfänger der Vergütung: Mit Überwachungsfunktion „beauftragte Personen“ . . . 116	IV. Mit Überwachungs- organ versehene Körper- schaften 125

ABC der nichtabziehbaren Aufwendungen 150

Anm.	Anm.
Altersversorgung	Darlehensgewährung
Arbeitslohn	Ehemalige Aufsichtsratsmitglieder
Aufteilung im Schätzungswege	Eintrittsgelder
Ausländische Steuern	Erbschaftsteuer
Aussetzungszinsen	Erstattung nichtabziehbarer Aufwendungen
Beratende Tätigkeit	Fiktive Aufwendungen
Brauereiverein	

KStG § 10

Nichtabziehbare Aufwendungen

Anm.	Anm.
Geschäftsführungstätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern GmbH & Co. KG (Überwachungstätigkeit)	Säumniszuschläge
Hinterziehungszinsen	Schadensersatzforderungen wegen überhöhter Körperschaftsteuer
Karnevalsgesellschaft	Schmiergelder
Kreditausschuss	Schullasten einer Stiftung
Liebhaberei	Spenden
Mietzinsverzicht	Steuerberatungskosten
Mitgliedsbeiträge	Stundungszinsen
Nießbrauch	Umsatzsteuer auf Aufsichtsrats- vergütungen
Organschaft	Unterstützungskassen
Prozesskosten	Verspätungszuschläge
Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge	Vollstreckungskosten
Rechnungsprüfungsämter	Werksausschüsse der Eigenbetriebe von Kommunen
Rückstellungen	Zwangsgelder
Sachbezüge von Aufsichtsrats- mitgliedern	

Allgemeine Erläuterungen zu § 10

Schrifttum:

Allgemein zur Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen: MÜLLER, Steuernachteile international verbundener Unternehmen durch Definitiv-Körperschaftsteuer auf nicht-abziehbare Ausgaben, IStR 1997, 77; EHMCKE, Die nichtabziehbaren Aufwendungen der Gesellschaft, DStJG 20 (1997) 257; PEZZER, Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte jenseits der sieben Einkunftsarten, StuW 1998, 76; WITTLINGER, Ermittlung des steuerlichen Einkommens bei Kapitalgesellschaften, LSW Gr. 9, 257–274 (9/2004); SCHÖNWALD, Nicht abziehbare Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft, StuSt. 2005, 544.

Zu den Gesetzesänderungen ab KStG 1977: JÜNGER, Überblick über das Körperschaftsteuer-Reformgesetz in der vom Bundestag verabschiedeten Fassung, DB 1976, 1122; KREBS, Die Reform der Körperschaftsteuer, Sonderveröffentlichung des BB 1976, 41; SARRAZIN, Die Reform der Körperschaftsteuer, FR 1976, 493; KREBS, Auswirkungen der Steuerreform auf das Körperschaftsteuerrecht aus nationaler und internationaler Sicht, GmbHR 1988, 228; SINGBARTL/DÖTSCH/HUNDT, Die Änderungen des KStG durch das StReformG, DB 1988, 1767, 1771; DÖTSCH/PUNG, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des KStG, DB 1999, 867; ZENTHÖFER, Änderungen der Körperschaftsteuer durch das StEntG 1999/2000/2002, StW 1999, 105.

Verwaltungsanordnungen: R 48–50 KStR und H 48–50 KStH.

I. Grundinformation zu § 10

1

Die Vorschrift schließt in Form einer nicht erschöpfenden Aufzählung den Abzug bestimmter Aufwendungen bei der Einkommensermittlung der Körperschaften aus oder schränkt den Abzug ein; die Gründe dafür sind sehr unterschiedlich (s. eingehender Anm. 10 ff.). Sie ergänzt § 8, wonach sich der Begriff und die Ermittlung des Einkommens bei Körperschaften nach den Vorschriften des EStG und des KStG richten; darüber hinaus ist sie Gegenstück zu § 9 (Bestimmung verschiedener abziehbarer Aufwendungen).

II. Rechtsentwicklung des § 10

2

Vorläufer: § 8 KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. 1920, 393), geändert durch das KStG 1922 v. 2.5.1922 (RGBl. I 1922, 472), enthielt in Nr. 1 das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Erfüllung von Zwecken des Stpfl.; Nr. 2 enthielt ein Abzugsverbot für die vom Stpfl. entrichteten Personensteuern. § 6 Nr. 6 bestimmte demgegenüber, dass die „auf Grund der Jahresabschlüsse an Mitglieder ... des Aufsichtsrats ... gereichten Vergütungen jeder Art“ BA sein sollten.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Das Abzugsverbot für Aufwendungen zur Erfüllung von Zwecken des Stpfl. war in § 17 Nr. 2 KStG 1925 geregelt, während die Nr. 3 der Vorschrift ein Abzugsverbot für vom Stpfl. entrichteten Personensteuern enthielt. Die Vergütungen für Aufsichtsratsmitglieder wurden in § 17 Nr. 4 KStG 1925 nunmehr für nichtabziehbar erklärt; zu den Gründen s. Anm. 111.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031; RStBl. 1934, 1287): Es wurden die Regelungen des § 17 Nr. 2–4 KStG 1925 als § 12 Nr. 1–3 übernommen. Das Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen, das nach § 17 Nr. 4 KStG 1925 nur für „Erwerbsgesellschaften“ galt, wurde durch § 12 Nr. 3 KStG 1934 auf alle KStpfl. ausgedehnt. Die dem § 12 KStG 1934 angefügte Nr. 4 schloss den Abzug von Ausgaben für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche und ähnliche Zwecke aus.

KStG 1949 v. 5.9.1949 (WiGBl. 1949, 311): Durch Art. II des Anhangs vom 22.6.1948 (Beilage Nr. 4 zum WiGBl. 1948, 7) zum Gesetz Nr. 64 der Militärregierung zur vorläufigen Neuordnung von Steuergesetzen v. 20.6.1948 (aaO, 1) wurde die Hälfte der Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke zum Abzug zugelassen. Wieder gestrichen wurde deshalb die dem § 12 durch das KStG 1934 angefügte Nr. 4, die den Abzug von Ausgaben für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche und ähnliche Zwecke ausschloss.

KStG 1968 v. 13.10.1969 (BGBl. I 1969, 1869; BStBl. I 1969, 633): Die Nr. 2 des § 12 KStG wurde ergänzt um die Worte „sowie die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch“.

KStReformG v. 31.8.1976 (KStG 1977, BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Nichtabziehbarkeit von bestimmten Aufwendungen war nunmehr in § 10 des KStG 1977 geregelt. Die Eingangsworte lauteten „Nichtabziehbar sind auch“. Die Bezeichnung „Aufwendungen“ knüpfte an die Terminologie in § 4 Abs. 4–7 EStG an. Das Abzugsverbot für die an Aufsichtsratsmitglieder gezahlten Vergütungen wurde dahin geändert, dass nur noch die Hälfte der Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung vom Abzug ausgeschlossen war; zu den Gründen s. Anm. 111.

Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401): Als Nr. 3 eingefügt wurde ein Abzugsverbot für Geldstrafen, Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Das Abzugsverbot der Nr. 2 wurde auch um die stl. Nebenleistungen (§ 3 AO) auf nichtabziehbare Steuern erweitert. Vom Abzugsverbot ausgenommen wurden jedoch die Stundungszinsen (§ 234 AO), die Aussetzungszinsen (§ 237 AO) und die im Zusammenhang mit der sog. Vollverzinsung eingeführten Nachforderungszinsen (§ 233a AO).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Vorschrift über die Nichtabziehbarkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden USt. in Nr. 2 wurde ersetzt. Darüber hinaus wurde die Ausnahmeregelung gestrichen, nach der bestimmte stl. Nebenleistungen (Stundungszinsen nach § 234 AO, Aussetzungszinsen nach § 237 AO und Nachforderungszinsen nach § 233a AO) vom Abzugsverbot ausgenommen sein sollten.

III. Bedeutung des § 10

Die Regelung zählt als Einkommensermittlungsvorschrift verschiedene nicht-abziehbare Aufwendungen auf und ist das steuersystematische Gegenstück zu § 9.

Einkommensermittlungsvorschrift: § 10 gehört nach dem Aufbau des KStG zu den allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens. Die Regelung ergänzt die Grundsatzvorschrift des § 8 Abs. 1, nach der die Einkommensermittlung nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu erfolgen hat. Im Hinblick auf die Sondervorschrift des § 10 KStG ist § 12 EStG bei Körperschaften nicht anwendbar (vgl. auch Anm. 15 und 16). § 10 stellt hiernach – ebenso wie § 9 (vgl. § 9 Anm. 7) – seinem Wesen nach eine Ergänzung zu § 8 Abs. 1 dar. Da Körperschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen, handelt es sich bei den verschiedenen Aufwendungsarten des § 10 um nichtabziehbare Betriebs-

ausgaben. Dies schließt das Entstehen einer vGA nicht aus und dokumentiert den konstitutiven Charakter der Vorschrift (glA GOSCH/HEGER, § 10 Rn. 3).

Bestimmung nichtabziehbarer Aufwendungen: § 10 bestimmt ergänzend zu § 8 Abs. 1 verschiedene nichtabziehbare Aufwendungen. Das bedeutet zunächst, dass die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen in § 10 nicht abschließend geregelt ist, was bereits in den einleitenden Worten „Nichtabziehbar sind *auch* ...“ zum Ausdruck kommt. Die estrechtl. Vorschriften über die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen gelten danach grundsätzlich auch für Körperschaften.

So sind zB die nach § 4 Abs. 5 EStG nichtabziehbaren BA – ebenso wie bei natürlichen Personen – auch bei Körperschaften vom Abzug ausgeschlossen. Die mit streifen Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Ausgaben (§ 3c Abs. 1 EStG) sind bei Körperschaften ebenfalls nicht abziehbar (vgl. R 32 Abs. 1 KStR 2004); auch das KStG selbst enthält zusätzliche spezielle Regelungen zur Bestimmung nichtabziehbarer Aufwendungen, etwa die typisierte Kürzung abziehbarer Aufwendungen gem. § 8b Abs. 3 und Abs. 5; s. auch § 160 AO (GOSCH/HEGER, § 10 Rn. 1).

§ 10 enthält neben Regelungen über ein Abzugsverbot auch Aussagen über die partielle Abziehbarkeit von Aufwendungen (vgl. die Bestimmung in § 10 Nr. 4 über die Abziehbarkeit der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen). Insoweit kommt der Vorschrift eine ähnliche Bedeutung zu wie § 9 (vgl. § 9 Anm. 7). Es hätte nahe gelegen, den Inhalt der beiden Vorschriften in einem Paragraphen zu regeln (vgl. auch Anm. 12).

Einstweilen frei.

4

IV. Geltungsbereich des § 10

5

Der Geltungsbereich des § 10 ist nicht auf bestimmte Körperschaften begrenzt. Die Vorschrift gilt deshalb für alle unter das KStG fallenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, unabhängig davon, ob es sich dabei um Erwerbsgesellschaften handelt (anders noch das Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen nach § 17 Nr. 4 KStG 1925). Genauso wenig kommt es darauf an, ob die KStSubjekte beschränkt oder unbeschränkt stpfl. sind.

Einstweilen frei.

6–9

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

a) Verhältnis zu § 8 Abs. 1

10

§ 10 gehört ebenso wie § 8 zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG, das mit „Allgemeine Vorschriften“ über das Einkommen überschrieben ist. § 8 Abs. 1 enthält eine allgemeine Grundbestimmung über die Ermittlung des Einkommens. Danach bestimmt sich das, was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, nach dem EStG und den besonderen Vorschriften des KStG. Ergänzend untersagt § 10 den Abzug der in der Vorschrift bezeichneten Aufwendungen, unabhängig von deren BA-Charakter. Damit wirkt sich § 10 über § 7 Satz 1 GewStG auch unmittelbar auf die Höhe des Gewerbeertrags aus.

§ 10 als vorrangige Sonderregelung: § 10 hat danach im Allgemeinen den Charakter einer dem § 8 vorgehenden Sonderregelung, die den Abzug bestimm-

ter Aufwendungen ausschließt, auch wenn es sich handelsrechtl. mangels außerbetrieblicher Sphäre der Körperschaft dem Grunde nach um BA handelt (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392 für Aufsichtsratsvergütungen, bestätigt von BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; ebenso BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220, und v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 für Personensteuern, bei denen es sich im Grunde auch um BA handelt).

Ausnahme zur Vorrangstellung des § 10: Aus dem grundsätzlichen Charakter des § 10 als Spezialnorm kann allerdings nicht gefolgert werden, dass er der Grundsatznorm des § 8 in jedem Fall im Range vorgeht. Nach der Rspr. des BFH werden von § 10 Nr. 1 (Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl.) nur solche Aufwendungen erfasst, die sich der Art nach als Einkommensverwendung darstellen. Aufwendungen, die ihrer Natur nach BA-Charakter haben, sind hingegen nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen abzusetzen (BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305; v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357 mwN; ferner FG Münster v. 11.3.2002, EFG 2002, 1001, aufgeh. durch BFH v. 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445; ebenso bereits BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335 betreffend die Vorgänger-Vorschriften des § 12 Nr. 1 KStG 1975).

Dies gilt entsprechend, soweit die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Diesem sind alle Ausgaben zuzuordnen, die durch die wirtschaftliche Betätigung veranlasst sind (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 4 Abs. 4 EStG). Auszuscheiden sind bei der Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dementsprechend nur solche Aufwendungen, die durch den ideellen Bereich des Stpfl. veranlasst sind, also etwa Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl., die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (§ 10 Nr. 1). Ausgaben, die durch das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlasst sind, sind demgegenüber bei dessen Gewinnermittlung abzuziehen (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357 für Zuwendungen an Arbeitskräfte, die die Körperschaft für ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb benötigte und denen sie andererseits auch nach ihrem Satzungszweck Unterhalt zu gewähren hatte, obwohl zwischen diesen Personen ein familienähnliches Leben stattfand). Diese Konsequenz folgt dem Grundsatz, dass sich eine Verpflichtung zur satzungsgemäßen Mittelverwendung nur hinsichtlich der Erträge aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Abzug der damit zusammenhängenden Aufwendungen ergeben kann, nicht hingegen hinsichtlich der Einnahmen (BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305). Auf die Frage, ob die Unterhaltsleistungen bei den Mitgliedern Arbeitslohn iSd. § 19 EStG sind, kommt es für die Frage des BA-Abzugs nicht an (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357 mwN; ferner BFH v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75 mwN).

Hinweis: Überholt ist deshalb das BFH-Urt. v. 6.11.1968 – I R 15/66 (BStBl. II 1969, 93), in welchem die Ausgaben eines *geistlichen Ordens*, der die geistige Arbeit eines Ordensangehörigen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwertete, für den Unterhalt dieses Ordensangehörigen für nichtabziehbar gehalten wurden (vgl. dazu auch FinMin. NRW v. 23.3.1971, DB 1971, 601).

Bezüglich der in § 10 Nr. 1 genannten Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl. tritt somit das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 1 hinter die Grundsatznorm des § 8 Abs. 1 zurück. Denn § 10 Nr. 1 KStG will – ähnlich wie § 12 EStG – die Abziehbarkeit solcher Ausgaben verhindern, die ihrer Art nach eine Verwendung des erzielten Einkommens bedeuten. Typische BA zur Erzie-

lung des Einkommens (zB Arbeitslöhne) sind demgegenüber nach allgemeinen Grundsätzen einkommensmindernd zu berücksichtigen (EHMCKE, DStJG 20 [1997], 257 [260], lehnt in diesen Fällen zwar einen Vorrang des § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 4 EStG ab, kommt aber über eine teleologische Reduktion des § 10 Nr. 1 zum gleichen Ergebnis).

Kein allgemeinverbindliches Rangverhältnis: Aus den oa. Entscheidungen ergibt sich, dass ein allgemeines Vor- bzw. Nachrangverhältnis zwischen § 10 und § 8 Abs. 1 nicht feststellbar ist. Die Frage, welcher dieser Bestimmungen der Vorrang einzuräumen ist, kann nur von Fall zu Fall unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der in § 10 Nr. 1–4 getroffenen Einzelregelungen entschieden werden. Nicht erweiterbar ist allerdings die Kernthese des Urteils v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335, nach der nichtabziehbare Aufwendungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur solche Ausgaben sein können, die ihrer Natur nach nicht BA sind. Sie muss auf Ausgaben iSd. § 10 Nr. 1 beschränkt bleiben, zumal es sich auch bei den nichtabziehbaren Ausgaben iSd. Nr. 2–4 um typische BA handelt (vgl. Anm. 50, 101 und 110).

b) Verhältnis zu § 8 Abs. 3 Satz 2

11

Die dem Einkommen außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnenden nicht-abziehbaren Aufwendungen iSd. § 10 hindern die Annahme einer vGA nicht (so BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 für nichtabziehbare BA iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG). Zwischen den gesetzlichen Regelungen der nichtabziehbaren Ausgaben und dem Tatbestand des 8 Abs. 3 Satz 2 besteht kein Vor- bzw. Nachrangverhältnis (kritisch dazu PRINZ, StbJb. 1997/98, 97 [101–103]). Ist etwa wegen des Vorrangs des Abzugs typischer BA die Gewährung von Unterhalt an Mitglieder ausnahmsweise als Arbeitslohn abziehbar (s. Anm. 10), so darf jedoch der Gesamtwert der Leistung an das einzelne Mitglied nicht den Marktwert der konkret erbrachten Arbeitsleistung übersteigen. In Höhe einer Differenz liegt eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 vor, da insoweit die Leistung an das Mitglied durch dessen Mitgliedschaft, nicht aber durch dessen konkrete Arbeitsleistung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst ist (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357 mwN).

Die Vorschriften über die Zurechnung nichtabziehbarer BA und die über die vGA sind allerdings nicht kumulativ anzuwenden, sondern überlagern sich in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde. Solange die Rechtsfolgen der Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft. Damit ist die These überholt, dass in Fällen der Zahlung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis strechtl. Vorrang vor der Veranlassung durch die Aufsichtsratsstätigkeit hat (so noch BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376; ebenfalls für einen Anwendungsvorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 als sachnähere Spezialvorschrift PEZZER, StuW 1998, 76 mwN).

Hat ein FG seine Entscheidung auf einen Tatbestand nichtabziehbarer Ausgaben gestützt, ist der BFH revisionsrechtlich nicht gehindert, seinerseits auf § 8 Abs. 3 Satz 2 abzustellen (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123).

c) Verhältnis zu § 9

12

§§ 9 und 10 unterscheiden sich vor allem durch die Überschriften (§ 9: „Abziehbare Aufwendungen“; § 10: „Nichtabziehbare Aufwendungen“), weniger durch ihren

materiell-rechtlichen Inhalt; sie ergänzen sich wechselseitig. Die historisch zu erklärende Trennung in zwei Vorschriften ist uE nicht mehr gerechtfertigt. Denn § 10 enthält ebenso Elemente der Abziehbarkeit von Aufwendungen (zB in Nr. 4 hinsichtlich des Abzugs der Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen), wie § 9 umgekehrt Elemente der Abzugsbegrenzung enthält (zB in Abs. 1 Nr. 2 hinsichtlich des Höchstbetrags für den Spendenabzug). Der BFH sieht darin sogar ein allgemeines Abzugsverbot für Spenden, das als Ausnahme von diesem Grundsatz nur den Abzug bestimmter Spenden im Rahmen gesetzlicher Höchstbeträge erlaubt (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BFHE 151, 544, und v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237, jeweils auch zum Spendenbegriff und seiner Abgrenzung). Eher sachgerecht wäre deshalb eine Zusammenfassung der beiden Bestimmungen in einem Paragraphen (vgl. auch § 9 Anm. 11).

13–14 Einstweilen frei.

2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

15 a) Verhältnis zu § 12 Nr. 1–3 EStG

§ 12 EStG untersagt natürlichen Personen den Abzug bestimmter Aufwendungen der privaten Lebensführung (Nr. 1), freiwilliger Zuwendungen an eine unterhaltsberechtigte Person (Nr. 2) und den Abzug von Personensteuern sowie der Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen sind sowie bestimmte Vorsteuerbeträge (Nr. 3). Die Nr. 1–3 des § 12 EStG gelten nicht für Körperschaften (Beschlüsse des Großen Senats des BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160, und v. 21.11.1983 – 3/82, BStBl. II 1984, 166; ferner BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; GOSCH/HEGER, § 10 Rn. 1). Dementsprechend bestimmt § 10 für Körperschaften ergänzend zu den Bestimmungen des ESt-Rechts über BA und WK, welche Aufwendungen nichtabziehbar sind. Dabei verfolgt das Abzugsverbot von Aufwendungen zur Zweckerfüllung (Nr. 1) im Wesentlichen die gleichen Ziele wie das Abzugsverbot für bestimmte Aufwendungen der privaten Lebensführung in den Nr. 1 und 2 des § 12 EStG (BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335), während § 10 Nr. 2 in Wesentlichen der Nr. 3 des § 12 EStG entspricht.

16 b) Verhältnis zu § 12 Nr. 4 und § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG

§ 10 Nr. 3 enthält ein eigenständiges kstl. Abzugsverbot für Geldstrafen uÄ.; § 12 Nr. 4 EStG gilt daher für Körperschaften nicht (Beschlüsse des Großen Senats des BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160, und v. 21.11.1983 – 3/82, BStBl. II 1984, 166; ferner BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237, und R 32 Abs. 1 KStR 2004). Das Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Geldbußen uä. iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG gilt dagegen sowohl für natürliche Personen als auch für Körperschaften, ohne dass zwischen ihnen ein Vor- bzw. Nachrangverhältnis besteht. Dabei ist der Anwendungsbereich des § 10 Nr. 3 überaus begrenzt (vgl. Anm. 102). Soweit es zu Überschneidungen kommt, darf es allerdings aus verfassungsrechtlichen Gründen insoweit nicht zum Abzugsverbot kommen, als die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallende Ertragsteuerbelastung bei der Bußgeldbemessung nicht mit einbezogen wurde (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG; vgl. BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658).

17–24 Einstweilen frei.

Erläuterungen zum Einleitungssatz: „Nichtabziehbar sind auch ...“ – Abzugsverbot als Rechtsfolge

25

Im Einleitungssatz „Nichtabziehbar sind auch ...“ kommt zum Ausdruck, dass die Vorschrift eine ergänzende Funktion zu § 8 hat, der für den Begriff und die Ermittlung des Einkommens auf die Vorschriften des EStG Bezug nimmt (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177). Das Wort „auch“ stellt klar, dass die nichtabziehbaren Aufwendungen in § 10 nicht abschließend aufgeführt sind. Soweit nach den estrechtl. Vorschriften über die Gewinnermittlung ein Abzug ausgeschlossen ist (zB nach § 4 Abs. 5 EStG), gilt dieses Abzugsverbot nach § 8 Abs. 1 auch für Körperschaften (vgl. FG Düss. v. 24.10.2000, DStRE 2001, 171, rkr., betreffend Aufwendungen für eine Golf-Spielberechtigung als unangemessenen Repräsentationsaufwand gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG, die sich im Streitfall allerdings als Zuwendung im Arbeitsverhältnis darstellten; zur Abgrenzung von nichtabziehbaren Aufwendungen für Geschenke iSd. § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu Honorarzahungen für eine Gegenleistung vgl. ferner FG Düss. v. 10.12.2002, EFG 2003, 1040, aufgeh. durch BFH v. 18.3.2004 – V R 19/03, BFH/NV 2004, 1281).

Der Einleitungssatz ordnet als Rechtsfolge für alle einem der Tatbestände der Nr. 1–4 unterfallenden Aufwendungen an, dass sie bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbar sind. Soweit die Aufwendungen bei buchführungspflichtigen Körperschaften den Gewinn gemindert haben, wird dies technisch durch eine Hinzurechnung zum Jahresergebnis außerhalb der Bilanz erreicht. Voraussetzung für die Zurechnung ist stets, dass die fraglichen Aufwendungen das Erfolgsergebnis des Wj. verringert haben, um dessen Besteuerung es geht (RFH v. 14.7.1932, RStBl. 1932, 737).

Einstweilen frei.

26–29

Erläuterungen zu Nr. 1: Abzugsverbot bei Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen

Schrifttum: GOERDELER/ULMER, Die Besteuerung von Stiftungen, BB 1964, 975; THIEL, Die gemeinnützige GmbH, DStJG 20 (1997), 103; HARTMANN/RICHTER, Die Besteuerung von nicht steuerbegünstigten Stiftungen, Recht und Praxis 2005, 416; GOSCH, Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, BFH-PR 2003, 431.

A. Überblick

30

Nr. 1 Satz 1 untersagt den Abzug von Aufwendungen, die eine Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke macht, soweit diese Zwecke durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (stl. irrelevante Einkommensverwendung). Das Abzugsverbot gilt nach *Nr. 1 Satz 2* allerdings nicht in den Fällen, in denen die Aufwendungen zugleich die Voraussetzungen des Spendenabzugs nach § 9 Abs. 1 Satz 2 erfüllen.

B. Abzugsverbot für Aufwendungen zu vorgeschriebenen Zwecken (Nr. 1 Satz 1)

31 I. Hintergrund: Abzugsverbot wegen Einkommensverwendung

Bereits nach § 8 Nr. 1 KStG 1920 (RGBl. 1920, 393) durften Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Stpfl. nicht abgezogen werden. Der Vorschrift lag der Gedanke zugrunde, dass Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke nicht der Einkommenserzielung dienen, sondern Einkommensverwendung darstellen und deshalb wie Ausgaben natürlicher Personen für private Zwecke das Einkommen nicht mindern durften. § 10 Nr. 1 will somit – ähnlich wie § 12 EStG – lediglich verhindern, dass Ausgaben, die ihrer Art nach eine Verwendung des erzielten Einkommens bedeuten, bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden (BFH v. 24.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637; v. 15.7.1987 – I R 280/81, BStBl. II 1988, 75, unter Bezugnahme auf BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335, und v. 6.11.1968 – I R 15/66, BStBl. II 1969, 93; ferner bereits RFH v. 27.7.1931, RStBl. 1931, 652).

Handelt es sich bei Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl. zugleich um typische BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG, hat die Grundsatzvorschrift des § 8 Abs. 1 Vorrang vor dem Abzugsverbot nach § 10 Nr. 1 (vgl. Anm. 10). So sind etwa Ausgaben, die durch das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlasst sind (zB Zuwendungen an Arbeitskräfte), auch dann bei der Gewinnermittlung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzuziehen, wenn die Aufwendungen gleichzeitig der Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben der Körperschaft dienen (BFH v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357).

32 Einstweilen frei.

II. „Aufwendungen“ für vorgeschriebene Zweckerfüllung

33 1. Aufwendungsbegriff

Die Anwendung der Nr. 1 setzt „Aufwendungen“ voraus. Solche liegen nur vor, wenn es sich um den Einsatz *eigenen* Vermögens bzw. *eigener* Einkünfte handelt (ebenso DEJPW/GRAFFE, § 10 nF Rn. 15). Deshalb sind die Voraussetzungen der Nr. 1 nach Ansicht der Rspr. nicht gegeben, wenn eine Stiftung ihrer satzungsmäßigen Verpflichtung zur Gewährung von Bezügen an Abkömmlinge des Stifters dadurch nachkommt, dass sie ein zinsloses Darlehen gewährt. Denn erlassene oder von vornherein nicht ausbedungene Zinsen, die nicht zufließen, sind keine Einkünfte. Die Fiktion nicht gezogener Einnahmen im Rahmen einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung ist unzulässig. Denn die Einkünftebestände können nur durch ein tatsächliches oder rechtliches, nicht aber durch ein vorgestelltes Geschehen verwirklicht werden (BFH v. 20.8.1986 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; im Ergebnis ebenso bereits BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37).

Aus diesem Grunde ist auch das BFH-Urt. v. 2.5.1974 – I R 225/72 (BStBl. II 1974, 549) überholt. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte ein Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck ua. die wirtschaftliche Förderung seiner Mitglieder war, Zimmer an vereinsangehörige Studenten zu einem nicht die Selbstkosten deckenden Mietzins vermietet. Der BFH hielt den Ansatz negativer

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für nicht mit § 10 Nr. 1 vereinbar und sah den Verzicht auf eine kostendeckende Miete als nichtabziehbare Aufwendung an. Ähnlich wie bei der zinslosen Darlehensgewährung kommt es in derartigen Fällen jedoch nicht zu Aufwendungen iSd. Nr. 1, da die Körperschaft weder eigenes Vermögen überträgt noch von ihr erzielte Einkünfte zuwendet.

Das Abzugsverbot nach Nr. 1 erstreckt sich auch auf fiktive Aufwendungen, die in Verbindung mit einer dem Stpfl. gewährten vGA stehen. Erspart zB ein Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck die berufliche Förderung seiner Mitglieder ist, dadurch eigene Aufwendungen, dass eine von ihm beherrschte GmbH den Vereinsmitgliedern Vorteile zuwendet, ist eine vGA der GmbH an den Verein anzunehmen. Sie hätte bei dem Verein als Gesellschafter im Normalfall keine stl. Auswirkungen, weil der als Einnahme anzusetzenden vGA fiktive Aufwendungen an die Vereinsmitglieder gegenüberstünden. Denn der Verein hat durch die Zuwendung seitens der GmbH an die Mitglieder Aufwendungen erspart, was bei der Ermittlung seines stpfl. Einkommens grundsätzlich zu berücksichtigen wäre. Hätte jedoch der Verein die ersparten Aufwendungen selbst geleistet, würde es sich um nichtabziehbare Ausgaben nach Nr. 1 handeln. Sie dürfen deshalb auch nicht fiktiv abgezogen werden, so dass die – dem Satzungszweck des Vereins entsprechenden – Zuwendungen der GmbH an die Vereinsmitglieder nicht den Betrag mindern, der dem Einkommen des Vereins als vGA hinzuzurechnen ist (BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722, bestätigt durch BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, und v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479).

Wegen weiterer Anwendungsfälle des § 10 Nr. 1 vgl. auch die Beispielfälle in Anm. 39).

2. Sonderfragen bei Nießbrauchsgestaltungen

34

Grundstücksnießbrauch: Die Rspr. verneint die Voraussetzungen der Nr. 1 bei der Übertragung des Nießbrauchs an einem Grundstück auf die Destinatäre. Es fehle an einer Verwendung des Einkommens der Stiftung, weil die Früchte des Nießbrauchs dem Nießbraucher zugewiesen seien (BFH v. 22.9.1959 – I 5/59 U, BStBl. III 1960, 37).

► *Stellungnahme:* UE hat der BFH in dieser Entscheidung zu Unrecht das Vorliegen nichtabziehbarer Ausgaben abgelehnt. Insoweit ist ein vollständiges Vermögensrecht übertragen worden. Dies hat eine andere Qualität als die zinslose Gewährung eines Darlehens (s. Anm. 33) und ist deshalb mit dieser nicht vergleichbar. Bei der Einräumung eines Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts wird aus dem Eigentumsrecht, das im Wesentlichen aus der Nutzungs- und der Verwertungsbefugnis besteht, ein selbständiges Recht zur Ziehung der Nutzungen (§ 1030 BGB) abgespalten und übertragen. Deshalb liegt zwar keine Aufwendung in Form der Verwendung von eigenen Einkünften der Körperschaft vor, aber eine solche in Form der Verwendung von eigenem Vermögen. Die unterhaltsberechtigten Personen einer natürlichen Person sind mit den Destinatären einer Stiftung vergleichbar. Wenn es mit § 12 Nr. 2 EStG nicht vereinbar ist, Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen durch die Bestellung eines Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts abziehbar zu machen (so zu Recht BFH v. 8.2.1957 – VI 27/56 U, BStBl. III 1957, 207, und v. 26.11.1997 – X R 114/94, BStBl. II 1998, 190), dann gilt dies für die im Rahmen des § 10 Nr. 1 zu treffende Wertentscheidung auch bei der Nießbrauchsübertragung durch eine Körperschaft. Der danach nichtabziehbare und deshalb dem Jahresüberschuss wieder hinzuzurechnende Aufwand besteht allerdings nicht in den Erträgen des Grund-

stücks. Denn diese wurden von der Körperschaft nicht gezogen und deshalb von ihr auch nicht verwendet. Der nichtabziehbare Aufwand besteht vielmehr in dem Wert des übertragenen Vermögensgegenstands, also des Nießbrauchsrechts.

Wertpapiernießbrauch: Räumt die Körperschaft den Begünstigten ein Nießbrauchsrecht an Wertpapieren unentgeltlich ein, hängt die Entscheidung darüber, was im Rahmen der Nr. 1 zugewandt ist, davon ab, ob die Einkünfte dem Nießbraucher oder der Körperschaft zuzurechnen sind.

Einnahmen aus Kapitalvermögen werden nach stRspr. des BFH von demjenigen erzielt, der das Kapitalvermögen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272, und v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38; vgl. auch BMF v. 25.5.1981, BStBl. I 1981, 335, und v. 27.8.1982, BStBl. I 1982, 690). Entscheidend ist insoweit das Rechtsverhältnis, auf dem die Überlassung des Kapitals beruht. Im Fall der Einräumung eines Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts an Wertpapieren hängt die Zurechnung der erzielten Einkünfte von einer wertenden Betrachtung im Einzelfall ab. Dem Inhaber des Kapitalvermögens werden Einkünfte jedenfalls dann zugerechnet, wenn er die von ihm eingezogenen Erträge lediglich weiterleitet, ohne dass der Empfänger rechtl. in irgendeiner Weise auf die Verwaltung des Vermögens Einfluss nehmen, also beispielsweise Mitgliedschaftsrechte ausüben oder „Marktchancen nutzen“ kann. Auch das bloße Einziehen der Erträge durch den Nießbraucher genügt nicht (BFH v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38; offen gelassen in BFH v. 26.11.1997 – X R 114/94, BStBl. II 1998, 190; vgl. ferner SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 20 Rn. 20 ff.).

Sind die Kapitaleinkünfte der Körperschaft zuzurechnen, stellt sich die Fruchtziehung durch den Nießbraucher als Verwirklichung des Tatbestands der Nr. 1 durch die Körperschaft dar. Die Höhe der nichtabziehbaren Aufwendungen richtet sich nach der Höhe der überlassenen Vermögenserträge, weil die Einkünfte der Körperschaft selbst zuzurechnen waren. Sind die Kapitaleinkünfte demgegenüber dem Nießbraucher zuzurechnen, stellt die Einräumung des Nießbrauchs eine Vorausabtretung künftiger Erträgnisansprüche dar, die dann vom Nießbraucher realisiert werden (BFH v. 14.12.1976 – VIII R 146/73, BStBl. II 1977, 115). Wie bei der Einräumung eines Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts an Grundvermögen kommt es nicht zum Zufluss von Einkünften bei der Körperschaft. Somit liegen zwar keine Aufwendungen in Form der Verwendung eigener Einkünfte der Körperschaft vor. Es wird aber wiederum eigenes Vermögen der Körperschaft verwendet, denn aus dem Vollrecht wird ein selbständiges Vermögensrecht zur Ziehung der Nutzungen abgespalten und übertragen. Der nichtabziehbare Aufwand besteht daher auch hier nicht in den Kapitalerträgen, sondern in dem Wert des übertragenen Nießbrauchs- bzw. Nutzungsrechts (s.o.).

Ebenso wurden die Einnahmen aus einer stillen Beteiligung an einem Handelsgewerbe (§§ 230 ff. HGB) estrechtl. weiterhin der Körperschaft als stillem Gesellschafter zugerechnet, obwohl diese unentgeltlich ein Nießbrauchsrecht an ihrer stillen Beteiligung bestellt hatte (BFH v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38). Die Fruchtziehung durch den Nießbraucher stellte sich deshalb ebenfalls als Verwirklichung des Tatbestands der Nr. 1 durch den stillen Gesellschafter dar, der die Einkünfte aus Kapitalvermögen selbst erzielt hatte.

III. Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen

1. „Erfüllung“ von Zwecken

35

Nichtabziehbar sind gem. Nr. 1 Satz 1 Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl. Der Zweck braucht weder notwendig auf dem Gebiet der Vermögensinteressen zu liegen noch muss es sich um einen eigennützigen Zweck der Mitglieder bzw. Destinatäre der Körperschaft handeln. Auch die Förderung der Interessen anderer oder die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke ist möglich. Bei Organisationen mit Verbandsstruktur ergibt sich der von ihnen verfolgte Zweck aus ihrer Verfassung (dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung). Die Stiftung ist demgegenüber eine Organisation ohne Verbandsstruktur. Sie ist nicht mitgliedschaftlich organisiert, sondern hat allenfalls Destinatäre. Der von der Stiftung verfolgte Zweck ergibt sich aus dem Stiftungsgeschäft (§§ 80, 81, 83 BGB).

Um Aufwendungen des Stpfl. *zur Erfüllung* seiner Zwecke handelt es sich dann, wenn die Aufwendungen der Erreichung des Zwecks dienen bzw. durch diesen veranlasst sind. Nach der Rspr. ist Nr. 1 nicht nur auf die unmittelbar, sondern auch auf die mittelbar Satzungszwecken dienenden Aufwendungen anzuwenden (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789; FG München v. 23.9.1969, EFG 1970, 192, rkr.). Hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach ihrem Stiftungsgeschäft, ihrer Satzung oder ihrer sonstigen Verfassung mehrere Zwecke, gilt das Abzugsverbot für jeden dieser Zwecke.

2. Durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschriebene Zwecke

a) Gesetzliche Zweckbestimmungen

36

Unter das Abzugsverbot der Nr. 1 fallen nur Aufwendungen für Zwecke, die durch das Stiftungsgeschäft, die Satzung oder sonstige Verfassung einer Körperschaft vorgeschrieben sind. Aufwendungen für Zwecke, die überhaupt nicht oder nicht in der genannten Weise vorgeschrieben sind, werden von Nr. 1 nicht erfasst. Deren Nichtabziehbarkeit kann sich jedoch aus anderen Gründen ergeben. So kann es sich zB um nichtabziehbare BA iSd. § 4 Abs. 5 EStG (s. Anm. 10) oder um vGA handeln. Auch auf die Erfüllung gesetzlicher Auflagen erstreckt sich Nr. 1 nicht.

Die Verfassung bildet die rechtsgeschäftliche Grundlage der kstpfl. Verbände. Sie tritt im Wesentlichen in Form eines Stiftungsgeschäfts, einer Satzung oder eines Gesellschaftsvertrags in Erscheinung. Dabei ist zu unterscheiden zwischen *der Errichtung* der Verfassung/Satzung bzw. *dem Abschluss* des Gesellschaftsvertrags vor Entstehung des Verbands einerseits und der Verfassung/Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag *als Verfassung des Verbands* nach Verbandsentstehung andererseits. Das erste ist ein *Rechtsgeschäft*, das zweite ist ein *Rechtszustand*. Die Verbandsverfassung ist von der Persönlichkeit der Mitglieder/Gründer völlig losgelöst; sie entfaltet ein unabhängiges Eigenleben. Anstelle von Gründerwillen und -interessen gewinnt der Verbands- bzw. Stiftungszweck die allein entscheidende rechtsgestaltende Kraft (BGH v. 6.3.1967 – II ZR 231/64, BGHZ 47, 172 [179]).

Der Begriff des Stiftungszwecks in Nr. 1 ist ein vorrangig strechtl. Begriff. Stiftungszweck einer durch Testament errichteten Stiftung kann neben den im Testament als Stiftungszweck bezeichneten Aufgaben (zB Erhaltung von Einrichtungen des Fremdenverkehrs einer Gemeinde) auch eine laufende Rente bzw.

die unentgeltliche Überlassung von Nutzungen zugunsten einer natürlichen Person sein. Das gilt jedenfalls dann, wenn die – ebenfalls im Testament festgelegten – Zuwendungen an die natürliche Person aus den Überschüssen der Stiftung zu erfüllen sind und neben dem im Testament aufgeführten Stiftungszweck eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung haben (BFH v. 14.3.1993 – I R 27/92, BStBl. II 1993, 637).

37 b) Abgrenzung zur Liebhaberei

Nr. 1 verdrängt nicht die allgemeinen Grundsätze des EStRechts und des KStRechts.

Keine außerbetriebliche Sphäre für Kapitalgesellschaften: „Liebhaberei“ ist anzunehmen, wenn die Tätigkeit des Stpfl. nicht auf die Erzielung positiver Einkünfte gerichtet ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]; grundlegend ferner BFH v. 20.1.2005 – IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1512, auch zur Indizierung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht, wenn objektiv keine Möglichkeit der Gewinnerzielung besteht, und WEBER-GRELLET, DSrR 1992, 561 [602]). Allerdings haben jedenfalls die Körperschaften, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind (also vor allem KapGes.), stl. gesehen keine außerbetriebliche Sphäre. Dies hat der BFH unter Aufgabe seiner früheren Rspr. (vgl. noch Urt. v. 2.11.1965 – I 221/62 S, BStBl. III 1966, 255, und v. 4.3.1970 – I R 123/68, BStBl. II 1970, 470) mit Urt. v. 4.12.1996 – I R 54/95 (BFHE 182, 123; bestätigt ua. in BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347, und v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548) für eine von der Körperschaft mit Verlust betriebene Yacht entschieden (ebenso bereits LOHAUS, StuW 1989, 358; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 19 I Fn. 4; WEBER-GRELLET, DSrR 1994, 12; aA TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 1180 f.; PEZZER, StuW 1998, 76). Deshalb wurden die durch den Betrieb der Yacht angefallenen Aufwendungen als BA und die durch die Vercharterung angefallenen Einnahmen als BE der Körperschaft beurteilt. Zwar hat sich der BFH im Urt. v. 4.12.1996 – I R 54/95 aaO zur Begründung der fehlenden außerbetrieblichen Sphäre auch auf die Grundsätze des Anrechnungsverfahrens bezogen, die seit 2001 nicht mehr gelten. Kern der Argumentation war aber die unverändert gültige gesetzliche Zuordnung sämtlicher Einkünfte zum gewerblichen Bereich gem. § 8 Abs. 2 und der Umstand, dass in den Vorschriften des KStG die Überführung von WG aus dem BV in einen außerbetrieblichen Bereich und umgekehrt nicht vorgesehen ist (BFH v. 4.9.2002 – I R 48/01, BFH/NV 2003, 347).

Stellungnahme: Die Änderung der Rspr. durch den BFH ist zu begrüßen. Nach § 8 Abs. 2 sind bei Stpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, alle Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb. Für ein umfassendes Verständnis des Tatbestandsmerkmals „alle“ spricht neben dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch § 238 Abs. 1 HGB. Danach erstreckt sich die Buchführungspflicht einer KapGes. auf ihr gesamtes Vermögen, also auch auf solche Vermögensgegenstände, die einer potenziellen außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen sind. Die Annahme einer außerbetrieblichen Sphäre der KapGes. scheitert darüber hinaus daran, dass das KStG keine Vorschriften für die Überführung von WG aus dem BV in das außerbetriebliche Vermögen der KapGes. und umgekehrt enthält.

Wenn die Unterhaltung des verlustbringenden WG (auch) im Interesse der Gesellschafter erfolgt und diese nicht zum Verlustausgleich zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet sind, liegt eine Vermögensminderung

vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Deshalb ist der Tatbestand einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 erfüllt (vgl. BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548, und v. 5.10.1994 – I R 50/94, BStBl. II 1995, 549 mwN), und zwar in Höhe des im Zusammenhang mit dem Gegenstand entstandenen Kostenüberhangs zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123). Evtl. Einnahmen oder sonstige Vorteile, die die KapGes. aus der Verlusttätigkeit erzielt, können die vGA mindern (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95 aaO). Differenzierend dazu PRINZ, StbJb. 1997/98, 97 ff.

c) Abgrenzung zum Gegenstand des Unternehmens

38

Ebenso wie gegenüber der „Liebhaberei“ ist der Zweck iSd. § 10 Nr. 1 gegenüber dem Begriff „Gegenstand des Unternehmens“ abzugrenzen, der in §§ 3, 23 AktG, in §§ 3, 4 GmbHG und in § 3 GenG verwendet wird. Der Gegenstand des Unternehmens wird durch den Inhalt der betrieblichen Tätigkeit bestimmt, und zwar unabhängig vom Zweck der Körperschaft (vgl. RÖHRICHT in Großkomm. AktG, 4. Aufl., § 23 Rn. 80; HÜFFER, AktG, 7. Aufl. 2006, § 23 Rn. 21/22). Ausgaben, die durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind, bei denen es sich also um BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG handelt, werden von dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 1 nicht erfasst. Denn der BA-Abzug ist vorrangig jedenfalls gegenüber dem Tatbestand der Nr. 1 (vgl. dazu im Einzelnen bereits Anm. 10).

Daher durften auch die notwendigen Verwaltungskosten einer lediglich Kapitaleinkünfte erzielenden Stiftung als WK abgezogen werden, soweit diese nicht der Erfüllung des Stiftungszwecks selbst dienen (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789). Ebenso wenig unter Nr. 1 fielen die Mitgliedsbeiträge einer KapGes. an einen eingetragenen Verein, der die allgemeinen und wirtschaftlichen Interessen der Industriefirmen des Vereinsgebiets wahrnahm. Denn gelegentliche, dem gesellschaftlich-repräsentativen Bereich zuzuordnende Vereinsveranstaltungen stehen der Abziehbarkeit nicht entgegen (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465).

Nichtabziehbar waren demgegenüber die Aufwendungen einer Stiftung, deren Zweck die Unterhaltung des von einer anderen Stiftung betriebenen Altersheims war, zur Abdeckung des beim Altersheim entstandenen Verlusts. Denn insoweit handelte es sich um die Verwendung von Einkommen (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 1150). Gleichfalls nichtabziehbar waren die Verluste aus dem Krankenhausbetrieb einer Stiftung, die dadurch entstanden waren, dass in Erfüllung des Satzungszwecks neben vollzahlenden Kranken auch Kranke zu ermäßigten Sätzen oder unentgeltlich aufgenommen wurden (RFH v. 20.9.1938, RStBl. 1938, 1134). Unterhält eine Stiftung einen stpfl. Geschäftsbetrieb (zB ein landwirtschaftliches Rittergut), so sind Aufwendungen für sog. Schullasten nichtabziehbar, die die Stiftung nach ihren Statuten zu tragen hat (BFH v. 16.3.1977 – I R 198/74, BStBl. II 1977, 493).

Ist im Einzelfall eine genaue Trennung der Aufwendungen in nichtabziehbare, die der durch Satzung vorgeschriebenen Erfüllung von Zwecken des Stpfl. dienen, und in abziehbare BA nicht möglich, kann nach der Rspr. eine Aufteilung im Schätzungswege vorgenommen werden (RFH v. 2.7.1940, RStBl. 1940, 789).

Bei rechtsfähigen Unterstützungskassen, die die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG sowie der §§ 1, 3 KStDV nicht erfüllen, vertritt die FinVerw. die An-

sicht, dass Leistungen dieser Kassen nichtabziehbare Aufwendungen iSd. § 10 Nr. 1 seien. Die Zuwendungen des Trägerunternehmens sollen bei der Kasse keine BE darstellen (FinMin. NRW v. 13.12.1963, KStKartei OFD Düss./Köln/Münster, § 4 S 2513 G 3). HEISSMANN (BB 1964, 27) sieht demgegenüber in der Tätigkeit einer stpfl. Unterstützungskasse einen Gewerbebetrieb. Deshalb seien die Zuwendungen des Trägerunternehmens BE und die Kassenleistungen dementsprechend BA, die nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 1 fielen (vgl. auch GRUSS, StBp. 1963, 102).

39 3. Erfüllung von Zwecken „des Steuerpflichtigen“

Das Abzugsverbot der Nr. 1 greift nur dann ein, wenn die in Rede stehenden Aufwendungen für bestimmte vorgeschriebene Zwecke „des Steuerpflichtigen“ getätigt werden. Dies kann jede unbeschränkt oder beschränkt stpfl. Körperschaft sein, auch *stpfl. Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften* (RFH v. 29.11.1932, RStBl. 1933, 51). Des Weiteren hat die Rspr. Aufwendungen einer *GmbH* für nichtabziehbar gehalten, die ihren gesamten Gewinn an eine sie wirtschaftlich beherrschende gemeinnützige Stiftung abgeführt hatte (RFH v. 11.4.1933, RStBl. 1933, 970; s. aber auch Anm. 45), die durch Eintrittsgelder nicht gedeckten Aufwendungen einer *Karnevalsgesellschaft* für Feste, die in Erfüllung des Satzungszwecks veranstaltet worden waren (RFH v. 5.11.1929, KStG-Kartei 1925 § 6 R. 4), die nicht durch Eintrittsgelder gedeckten Aufwendungen für Rennpreise eines *Pferdennvereins* (RFH v. 13.6.1933, RStBl. 1933, 1053), die Bezüge des Vorstands und die Bürokosten eines *Brauereivereins*, dessen Zweck die Unterstützung der gewerblichen Interessen der Mitglieder war (RFH v. 6.2.1934, RStBl. 1934, 713), und die satzungsmäßigen Unterstützungsleistungen einer stpfl. *Unterstützungskasse* (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269). Für nichtabziehbar gehalten wurden ferner die die Einnahmen übersteigenden Aufwendungen aus dem Betrieb einer Clubwirtschaft bei einem Verein, der nach seiner Satzung den *kameradschaftlichen und gesellschaftlichen Zusammenschluss seiner Mitglieder* anstrebte (FG München v. 23.9.1969, EFG 1970, 192, rkr.). Dieser Entscheidung kann allerdings nur für die Fälle zugestimmt werden, in denen die Aufwendungen für den Betrieb der Clubwirtschaft keine BA im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind (s. Anm. 10).

40 IV. Sonderproblematik: Doppelbelastung von Zuwendungen der Stiftungen an ihre Destinatäre

Soweit eine Stiftung Zuwendungen an ihre Destinatäre nach Nr. 1 nicht abziehen kann, die durch das Stiftungsgeschäft vorgeschrieben sind, ergibt sich die Frage, ob die stl. Behandlung bei der Stiftung und beim Destinatär zu einer Doppelbelastung führt. Dies ist jedoch regelmäßig nicht der Fall (Bericht der BReg. v. 11.9.1979 über die stl. Belastung von Zuwendungen, die Stiftungen an ihre Destinatäre gewähren, BTDrucks. 8/3165 auf Antrag des FinAussch. des BTag, BTDrucks. 7/5303, 4). Soweit die Voraussetzungen des § 3 Nr. 11 oder Nr. 44 EStG erfüllt sind, sind die Zuwendungen bei dem Destinatär von der ESt. befreit. Soweit eine Befreiungsvorschrift nicht anwendbar ist, wird der Destinatär mit den Zuwendungen im Allgemeinen nur zur ESt. herangezogen, wenn es sich um wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 EStG handelt. Diese liegen jedoch in aller Regel nicht vor. Denn wiederkehrende Bezüge sind nach § 22 Nr. 1 EStG nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn die Bezüge auf Grund einer

freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden. Dies ist bei Zuwendungen, die Stiftungen auf Grund des Stiftungsgeschäfts oder ihrer sonstigen Verfassung an ihre Destinatäre gewähren, jedenfalls dann der Fall, wenn diese Zahlungsverpflichtungen vom Stifter freiwillig begründet werden (Bericht der BReg., BTDrucks. 8/3165, 6). Somit findet eine Besteuerung grundsätzlich nur bei der Stiftung selbst statt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 EStG. Dieser ab VZ 1986 geltenden Regelung unterfallen nur die Zuwendungen solcher Stiftungen, die selbst stbefreit sind. Die Vorschrift zielt deshalb lediglich auf die Vermeidung einer ungerechtfertigten stl. Doppelentlastung ab.

Einstweilen frei.

41–44

C. Vorrang des Spendenabzugs (Nr. 1 Satz 2)

45

Zu den Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftungsgeschäft, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, können auch solche gehören, die zugleich die Voraussetzungen für den Spendenabzug iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllen. Der in Satz 2 angeordnete Vorrang des § 9 Abs. 1 Nr. 2 stellt klar, dass das Abzugsverbot nach § 10 für diese Aufwendungen nicht gilt. Nach der Begründung des RegE soll hierdurch eine Benachteiligung solcher Körperschaften und Stiftungen beseitigt werden, denen vom Gründer oder Stifter durch die Satzung der Auftrag erteilt wurde, sich auch der Förderung bestimmter gemeinnütziger Zwecke anzunehmen. Sie sollen den Spendenabzug wie andere Körperschaften vornehmen können, ohne insoweit an das Abzugsverbot der Nr. 1 Satz 1 gebunden zu sein (vgl. RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 344). Deshalb greift das Abzugsverbot abweichend von RFH v. 11.4.1933 (RStBl. 1933, 970) auch nicht bei einer GmbH ein, die ihren gesamten Gewinn an eine sie wirtschaftlich beherrschende gemeinnützige Stiftung abführt, wenn die Abführung zugleich die Voraussetzungen für den Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt.

Klarstellender Charakter: Die Ergänzung der Nr. 1 durch Satz 2 hatte allerdings lediglich klarstellende Bedeutung. Bereits vor dieser Ergänzung war der Spendenabzug nach der Rspr. des BFH zulässig, weil § 9 Nr. 3 (inzwischen § 9 Abs. 1 Nr. 2) als *lex specialis* angesehen wurde (vgl. UrT. v. 3.12.1963 – I 121/62 U, BStBl. III 1964, 81; v. 27.11.1963 – I 303/60, HFR 1964, 382).

Besonderheiten bei Verlusten: Abziehbare Spenden sind in Verlustjahren bereits im Jahr der Entstehung des Verlusts zu berücksichtigen und erhöhen – anders als bei natürlichen Personen – den vortragsfähigen Verlust (BFH v. 21.10.1981 – I R 149/77, BStBl. II 1982, 177).

Einstweilen frei.

46–49

Erläuterungen zu Nr. 2: Nichtabziehbare Steuern und steuerliche Nebenleistungen

Schrifttum bis 1977: BUTTGEREIT, Ist die Nichtabzugsfähigkeit der VSt. gem. § 12 Ziff. 2 KStG mit dem Grundgesetz vereinbar?, GmbHR 1964, 119; MEYER-ARNDT, Kann eine Körperschaft ihre Vermögensteuer bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens trotz § 12 KStG abziehen?, DB 1965, 159; FLUME, Die VSt. in der Steuerreform, DB 1971,

400; FRIEDRICH, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Prozeßzinsen für Steuern, BB 1975, 1242.

Zu den Gesetzesänderungen ab KStG 1977: SIMON, Zur Abzugsfähigkeit von Prozeßzinsen bei der Körperschaftsteuer, BB 1976, 598; WÄGNER, Zum „Schatteneffekt“ der Vermögensteuer bei Kapitalgesellschaften, FR 1978, 480; KAPP, Die Erbersatzsteuer bei Familienstiftungen – A. Ertragsteuerliche Behandlung der verrenteten Erbersatzsteuer, BB 1982, 321; FLUME, Die Regelung der Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuerschulden in dem Entwurf des StReformG 1990, DB 1988, 1083; DZIADKOWSKI, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Zinsen für nichtabzugsfähige Steuern, DB 1988, 2069; STRECK/MACK, Steuerzinsen – Gestaltungs- und Beratungsempfehlungen für die Praxis, DStR 1989, 119; MÜLLER, Steuernachteile international verbundener Unternehmen durch Definitiv-Körperschaftsteuer auf nichtabziehbare Ausgaben, IStR 1997, 77; EGGE-SIECKER/ELLERBECK, Guthabenzinsen versteuern, Schuldzinsen nicht absetzen?, BB 2004, 745; SCHOOR, Abziehbare und nicht abziehbare Geschenke, BuW 2003, 717.

Verwaltungsanordnung: R 48 KStR 2004 sowie H 48 KStH.

50

A. Bedeutung und Entwicklung

Nach Nr. 2 sind bei der Ermittlung des Einkommens nichtabziehbar:

- Steuern vom Einkommen (s. Anm. 51),
- sonstige Personensteuern (s. Anm. 54–58),
- Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen oder vGA sind (s. Anm. 60–66),
- Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt (s. Anm. 68),
- die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen (s. Anm. 75–95).

Die Regelung entspricht derjenigen für natürliche Personen in § 12 Nr. 3 EStG (wegen näherer Einzelheiten s. § 12 EStG Anm. 95 ff.). Sie bringt den Charakter des § 10 als Spezialregelung gegenüber § 8 Abs. 1 zum Ausdruck. Denn auch die genannten Steuern sind mangels „außerkörperschaftlicher“ Sphäre (s. Anm. 37) im Grunde BA (vgl. BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220, und v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 hinsichtlich der KSt. und VSt.), die allerdings durch die Sondervorschrift des § 10 vom Abzug ausgeschlossen sind. Dahinter steht die generelle gesetzgeberische Wertung, dass Personensteuern, bestimmte Umsatzsteuerbeträge und die auf diese Steuern entfallenden stl. Nebenleistungen sich nicht einkommensmindernd auswirken sollen.

51

B. Steuern vom Einkommen

Der Begriff „Steuern vom Einkommen“ ist in Nr. 2 nicht konkretisiert. Es gelten die allgemeinen abgabenrechtl. Begriffsbestimmungen.

Grundsätze: Steuern vom Einkommen sind im Wesentlichen die *KSt.* und die bei Kapitalerträgen iSd. § 43 EStG im Wege des StAbzugs für die KapGes. an der Quelle erhobene *KapErtrSt.* Die KapErtrSt. stellt trotz gewisser objektsteuerartiger Züge ihrem Wesen nach lediglich eine besondere Erhebungsform der KSt. dar (vgl. auch Erl. zu § 43 EStG). Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass hier nur die KapErtrSt. auf eigene Kapitalerträge der KapGes. gemeint ist, also nicht die von der KapGes. im Abzugsverfahren einzubehaltende und abzuführende KapErtrSt., wenn sie selbst Erträge an ihre Gesellschafter ausschüttet. Denn insoweit führt die KapGes. keine eigene Steuer vom Einkommen ab, sondern nur die nach § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG von ihrem Gesellschafter auf den Kapitalertrag geschuldete Steuer.

Einzelfragen:

- ▶ *Bei beschränkt Steuerpflichtigen* kann auch die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4–7 EStG zu den Steuern vom Einkommen gehören. Erhoben wird eine solche Abzugsteuer zB bei Einkünften aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder auch für die Überlassung der Nutzung von Rechten sowie von Kenntnissen, Erfahrungen und Fertigkeiten.
- ▶ *Die Pauschsteuer* iSd. § 5 Abs. 2 KapErhStG ist keine Steuer vom Einkommen der KapGes., sondern vom Einkommen der Anteilseigner (§ 5 Abs. 2 Satz 1 KapErhStG). Sie ist deshalb nicht den in § 10 Nr. 2 genannten Steuern vom Einkommen zuzuordnen (vgl. Anm. 57).
- ▶ *Wegen der ausländischer Steuern* vom Einkommen vgl. Anm. 70.

Einstweilen frei.

52–53

C. Sonstige Personensteuern**I. Überblick**

54

Die Bezeichnung „sonstige Personensteuern“ ist erst durch das KStReformG v. 31.8.1976 (KStG 1977, BGBl. I 1976, 2597; BStBl. 1976, 445) eingeführt worden. Nach der Vorstellung des FinAussch. des BTag sollte für Körperschaften die gleiche Regelung gelten wie für natürliche Personen, bei denen nach § 12 Nr. 3 EStG – neben den Steuern vom Einkommen – die sonstigen Personensteuern vom Abzug ausgeschlossen sind (Stellungnahme zum RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/5310, 12). Das Abzugsverbot gilt dagegen nicht für Realsteuern wie die *Grundsteuer* und die *Gewerbesteuer* (§ 3 Abs. 2 AO). Die Gewerbesteuer ist stets als BA abziehbar, die Grundsteuer dann, wenn sie durch den Betrieb veranlasst ist.

II. Vermögensteuer

55

Zu den sonstigen Personensteuern gehörte vor allem die für den VZ 1995 letztmalig erhobene Vermögensteuer. Bei Körperschaften, deren gesamte Einkünfte nach § 8 Abs. 2 KStG als solche aus Gewerbebetrieb anzusehen sind, gehört die VSt. – ebenso wie die KSt. – begrifflich zu den BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG (vgl. BFH v. 21.11.1967 – I R 115/66, BStBl. II 1968, 189). Durch § 10 Nr. 2 wurde diese BA vom Abzug ausgeschlossen.

III. Erbschaftsteuer

56

Erbschaftsteuer kann auch bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen anfallen. Das ist zum einen der Fall, wenn sie Zuwendungen erhalten, die nicht nach § 13 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit sind. Zum anderen unterliegt der Erbschaftsteuer nach der Reformgesetzgebung durch das Ges. v. 17.4.1974 (BGBl. I 1974, 933) in Zeitabständen von je 30 Jahren das Vermögen einer Stiftung, sofern sie wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, und eines Vereins, dessen Zweck wesentlich auf die Bindung von Vermögen im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien

gerichtet ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Bei Stiftungen und Vereinen entstand die Erbschaftsteuer auf das Vermögen aber frühestens am 1.1.1984 (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Sowohl die Erbschaftssteuer als auch die Erbersatzsteuer gehören heute unstreitig zu den nach § 10 Nr. 2 nichtabziehbaren sonstigen Personensteuern (BFH v. 14.9.1994 – I R 78/94, BStBl. II 1995, 207), unabhängig davon, ob man sie mangels „außerkörperschaftlicher“ Sphäre (s. Anm. 37) als BA qualifiziert oder nicht.

57

IV. Pauschsteuer nach dem KapErhStG

Die Pauschbesteuerung gem. § 5 Abs. 2 für den Fall der Erhöhung des Nennkapitals durch die Umwandlung von Altrücklagen wurde durch Art. 13 Nr. 1 des StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433, mit Wirkung vom 1.1.2001 aufgehoben. Bis dahin war zweifelhaft, ob die Pauschsteuer nach § 5 Abs. 2 KapErhStG, durch die die Steuer auf die Gewinnanteile der Gesellschafter abgegolten werden sollte, unter das Abzugsverbot gem. § 10 Nr. 2 fiel. Denn es handelte sich nicht um eine Steuer vom Einkommen der KapGes., sondern um eine Steuer vom Einkommen der Anteilseigner (§ 5 Abs. 2 Satz 1 KapErhStG). Zu keinem Zeitpunkt bestanden jedoch Zweifel an der Nichtabziehbarkeit dieser Pauschsteuer, weil der Abzug durch § 5 Abs. 2 Satz 4 KapErhStG ausdrücklich ausgeschlossen war (BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548).

58–59 Einstweilen frei.

D. Umsatzsteuer

60

I. Überblick

Das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 erstreckt sich neben den Personensteuern auf die

- USt. für Umsätze, die Entnahmen oder vGA sind, und
- Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt.

61

II. Entwicklung und Hintergrund

Bis einschließlich VZ 1998 war nach Nr. 2 nichtabziehbar „die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch“ (eingeführt durch das 3. StÄndG 1967 v. 22.12.1967, BGBl. I 1967, 1334; BStBl. I 1967, 488). Umsatzsteuerbare Eigenverbrauchstatbestände waren nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1993 v. 27.4.1993 (BGBl. I 1993, 565, 1160; BStBl. I 1993, 345 [646]) zuletzt die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke (Buchst. a), die Ausführung sonstiger Leistungen für unternehmensfremde Zwecke (Buchst. b) und Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG fielen (Buchst. c). Der BFH betrachtete den Tatbestand des Eigenverbrauchs als eine „vom Willen des Unternehmers gesteuerte Wertabgabe des Unternehmens zu unternehmensfremden Zwecken“, die nicht auf eine Gegenleistung abzielte (BFH v. 3.11.1983 – V R 4/73, BStBl. II 1984, 169 für die Errichtung von Gebäuden auf dem Grundstück des Gesellschafters einer Pers-

Ges). Beim Eigenverbrauchstatbestand handelte es sich danach um eine tatsächliche Minderung des Vermögens, die nicht von der Annahme einer – mangels Leistungsaustauschs nicht begründbaren – fingierten Lieferung abhängig war.

Vor diesem Hintergrund und dem hier vertretenen Vorrang der Nr. 2 Buchst. a und b vor der Nr. 3 des § 1 Abs. 1 UStG war die Anwendbarkeit des § 10 Nr. 2 für USt. auf vGA zweifelhaft (zu dieser Streitfrage vgl. BFH v. 28.11.1991 – I R 13/90 BStBl. II 1992, 359 betreffend Aufwendungen für den Geburtstagsempfang des Gesellschafter-Geschäftsführers). Diese Streitfrage ist durch die Neufassung der Nr. 2 überholt. Ab dem VZ 1999 gehört die USt. für Umsätze, die vGA sind, zu den nichtabziehbaren Ausgaben iSd. § 10 Nr. 2.

Einstweilen frei.

62

III. Nichtabziehbarkeit der Umsatzsteuer im Rahmen der Neuregelung

1. Umsatzsteuerliche Neuregelung durch StEntlG 1999/2000/2002

63

In der ab dem VZ 1999 geltenden Neuregelung durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) ist die USt. für den Eigenverbrauch nicht mehr aufgeführt. Statt dessen sieht § 10 Nr. 2 nunmehr ein Abzugsverbot der USt. für Umsätze vor, die Entnahmen oder vGA sind. Außerdem werden Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen für nichtabziehbar erklärt, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt. Die Neufassung des § 10 Nr. 2 hinsichtlich der USt. war erforderlich geworden, weil der ustl. Eigenverbrauchstatbestand, der bis dahin selbständig neben Steueratbeständen der Lieferung und der sonstigen Leistung stand, durch das StEntlG 1999/2000/2002 abgeschafft worden ist. Grund der Abschaffung war, dass die Vorschriften über die Besteuerung des Eigenverbrauchs nicht an einen Vorsteuerabzug bei der Anschaffung der entnommenen Gegenstände geknüpft waren. Somit war angesichts der Rspr. des EuGH zu Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie und der Folgerechtsprechung des BFH eine Neuregelung notwendig (vgl. dazu BTDrucks. 14/265, 196). Diese stellt die Entnahme von Gegenständen zu unternehmensfremden Zwecken und deren unentgeltliche Zuwendung einer Lieferung gegen Entgelt gleich, wenn die Gegenstände zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b UStG). Dem Tatbestand der sonstigen Leistung gleichgestellt wurde die Verwendung von Gegenständen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, und das unentgeltliche Erbringen anderer sonstiger Leistungen für unternehmensfremde Zwecke (§ 3 Abs. 9a UStG). Der Gesetzgeber hatte bei Abfassung der ustl. Neuregelung im StEntlG 1999/2000/2002 die Vorstellung, dass die unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen von Körperchaften an ihre Gesellschafter oder Mitglieder (bisher § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG) nunmehr Untertatbestände zu Lieferungen und sonstigen Leistungen bildeten (BTDrucks. 14/265, 196).

2. Umsatzsteuer auf Entnahmen

64

Parallel zur Neuregelung in § 12 Nr. 3 EStG enthält § 10 Nr. 2 ein Abzugsverbot für USt. auf Umsätze, die Entnahmen sind.

Orientierung am ertragsteuerlichen Entnahmebegriff: UStl. umfasst der Begriff der Entnahme nach § 3 Abs. 1 Buchst. b Nr. 1 UStG tatsächliche Vorgänge, bei denen der Unternehmer einen zuvor dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstand endgültig aus diesem Bereich herausnimmt (vgl. dazu

BFH v. 3.11.1983 – V R 4/73, BStBl. II 1984, 169). Würde man sich bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „Entnahme“ in § 10 Nr. 2 an diesem ustl. Entnahmebegriff orientieren, hätte dies jedoch zur Folge, dass die im UStG gesondert aufgeführten weiteren Ersatztatbestände für den Eigenverbrauch in § 3 Abs. 1b Nr. 2 bzw. Nr. 3 UStG (unentgeltliche Zuwendungen) und in § 3 Abs. 9a UStG (Verwendung von Gegenständen und das unentgeltliche Erbringen anderer sonstiger Leistungen) nicht erfasst würden. Richtiger erscheint deshalb eine Orientierung am ertragstl. Entnahmebegriff, der sich aus § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ergibt und die ehemaligen Eigenverbrauchstatbestände umfassend abdeckt. Für diese Auslegung spricht der Verweis in § 8 Abs. 1 auf die Vorschriften des EStG.

Danach gehören zu den Entnahmen neben den Substanzentnahmen auch „Nutzungs-“ und „Leistungsentnahmen“, also die Nutzung von Gegenständen des BV und das Erbringen von Dienstleistungen mit betrieblichen Mitteln zu unternehmensfremden Zwecken. Ohne Belang ist, dass dabei keine selbst als WG anzusehende und deshalb selbständig zu bewertende Nutzung entnommen wird (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8). Trefferer spricht man deshalb von Kostenkorrekturentnahmen (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 370), weil der durch die betriebsfremde Nutzung entstandene Aufwand als entnommen anzusehen und durch Hinzurechnung einer entsprechenden Entnahme rückgängig zu machen ist (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, und im Anschluss daran BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230; v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637, und v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8).

Geringe praktische Bedeutung: Insgesamt ist die Bedeutung des Entnahmetatbestands in § 10 Nr. 2 jedenfalls für buchführungspflichtige Körperschaften gering. Denn der Entnahmetatbestand wird im KStRecht wegen des Vorrangs des § 8 Abs. 3 Satz 2 (vGA) verdrängt. Der dem entgegenstehenden, im Vorlagebeschluss v. 20.8.1986 – I R 41/82 (BStBl. II 1987, 65) vertretenen Ansicht folgte der Große Senat des BFH (Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) ausdrücklich nicht.

Bewertung von Entnahmen: Für die Entnahme von Gegenständen ist grundsätzlich der Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Die Bewertung von Nutzungs- und Leistungsentnahmen ist gesetzlich nicht geregelt, denn § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG gilt nur für die Entnahme von WG. Insoweit besteht eine Gesetzeslücke. Diese Lücke wird durch den Ansatz der tatsächlichen Selbstkosten geschlossen (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; ferner v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8, und v. 14.1.1998 – X R 57/93, BFHE 185, 230 mwN). Denn bei der betriebsfremden Nutzung von BV ist nicht der Wert der Nutzung, sondern der durch sie verursachte Aufwand als entnommen anzusehen. Bei der Bewertung einer Nutzungsentnahme außer Betracht bleiben die stillen Reserven, die regelmäßig auf den zur Nutzung überlassenen WG ruhen (BFH v. 24.5.1989 – I R 213/85, BStBl. II 1990, 8).

Hinweis: Soweit sich die Rspr. vereinzelt für den Ansatz des Teilwerts auch bei Nutzungsentnahmen ausspricht (BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995), beruht dies auf einer Fehlinterpretation der Ausführungen des Großen Senats. (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86 aaO). Unzutreffend ist uE die These, die Entscheidung des Großen Senats betreffe lediglich Einlagen.

65 3. Umsatzsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen

Auch die USt. für Umsätze, die vGA sind, unterliegen dem Abzugsverbot.

Gegenstand einer verdeckten Gewinnausschüttung: Unter einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 versteht man nach stRspr. (zB BFH v. 23.2.2005 – I R 70/04, BStBl. II 2005, 882; v. 9.11.2005 – I R 89/04, BFHE 211, 287; v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; v. 6.4.2005 – I R 10/04, BFH/NV 2005, 2058, jeweils mwN)

- eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung),
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und
- in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht.

Hinzu kommen muss im Regelfall das vGA-Kriterium der „Vorteilsgeeignetheit“ von Geschäften einer Körperschaft (= abstrakte Korrespondenz zur Gesellschaftersphäre, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; vgl. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; WASSERMEYER, DB 2002, 2668; ROSE, DB 2005, 2596; KOHLHEPP, Inf. 2006, 625). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die KapGes. ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (s. die o.g. BFH-Rspr.). Hauptanwendungsfälle der vGA sind das Erbringen von Leistungen an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Entgelt oder die Vergütungen von Leistungen des Gesellschafters mit einem unangemessen hohen Entgelt. Entsprechendes gilt, wenn der Vermögensvorteil an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person erbracht wird.

Im Rahmen der Nr. 2 kann die Betrachtung auf Fälle beschränkt werden, in denen die Körperschaft eine Leistung an den Gesellschafter erbringt, sei es durch die Übertragung von WG, durch die Überlassung von Nutzungen an Gegenständen oder durch das Erbringen von Dienstleistungen. Denn die Entstehung von USt. zu Lasten der Körperschaft setzt voraus, dass diese als Unternehmer leistet.

Bewertung einer verdeckten Gewinnausschüttung: Bei der Bewertung einer vGA ist der Betrag anzusetzen, den ein ordnungsgemäß handelnder Geschäftsführer bei Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabs gefordert hätte. Deshalb ist zumindest der gemeine Wert (§ 9 BewG) anzusetzen (BFH v. 20.8.1986 – I R 283/82, BFH/NV 1987, 63). Davon geht auch H 37 „Hingabe von Gegenständen“ KStH 2004 aus, soweit es um die Hingabe von Gegenständen geht. Bei Nutzungsüberlassungen und dem Erbringen von Dienstleistungen durch eine Körperschaft ist die erzielbare Vergütung (Solleinnahmen) maßgeblich. Ist eine solche nicht feststellbar, sind die tatsächlichen Selbstkosten zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags maßgeblich (BFH v. 23.6.1993 – I R 72/92, BStBl. II 1993, 801, und v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123).

Soweit als Bemessungsgrundlage einer vGA der gemeine Wert anzusetzen ist (Übertragung eines WG), ist USt. bereits darin enthalten (vgl. R 37 KStR 2004). Deshalb findet eine nochmalige Zurechnung der durch die vGA ausgelösten USt. auch nach der Neuregelung nicht statt.

Einstweilen frei.

66–67

68 **4. Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt**

Weiterhin erklärt § 10 Nr. 2 Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen für nichtabziehbar, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1–4 und Nr. 7 oder Abs. 7 EStG gilt. Von diesem Abzugsverbot werden die folgenden Aufwendungen erfasst:

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht ArbN des Stpfl. sind (Nr. 1);
- Bewirtungsaufwendungen (Nr. 2);
- Aufwendungen für Gästehäuser (Nr. 3);
- Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- oder Motorjachten (Nr. 4);
- andere Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie unangemessen sind (Nr. 7);
- wegen Verletzung des Aufzeichnungsgebots nichtabziehbare Repräsentationsaufwendungen (Abs. 7).

Die Neuregelung entspricht dem in § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ebenfalls neu eingeführten Verbot, die Vorsteuer auf die der Repräsentation dienenden bzw. die Lebensführung berührenden Aufwendungen iSd. 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 7, Abs. 7 oder des § 12 Nr. 1 abzuziehen. Das Abzugsverbot dieser Vorsteuerbeträge wurde in § 10 Nr. 2 aufgenommen, weil der bisher in § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG aF geregelte Aufwendungseigenverbrauch in § 15 Abs. 1a UStG durch einen entsprechenden Ausschluss vom Vorsteuerabzug ersetzt worden ist (BTDrucks. 14/265, 197).

69 Einstweilen frei.

70

E. Ausländische Steuern

Ausländ. Steuern, die den inländ. Steuern vom Einkommen oder den sonstigen inländ. Personensteuern entsprechen, fallen grundsätzlich ebenfalls unter das Abzugsverbot der Nr. 2 (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116, und v. 16.6.1990 – I R 80/87, BStBl. II 1990, 920; ferner v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140, noch zu § 12 Nr. 2 KStG aF).

Vermeidung einer Doppelbesteuerung: Eine unerwünschte Doppelbelastung von im Ausland erzielten Einkünften mit inländ. und ausl. Steuern vom Einkommen wird durch § 26 KStG iVm. § 34c EStG verhindert. Wird eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft im Ausland zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen oder wird dort eine solche Steuer für ihre Rechnung einbehalten, so sehen § 26 Abs. 1 und 6 die direkte Anrechnung der ausl. Steuern vom Einkommen auf die deutsche KSt. vor. Für die Anrechnung gelten § 34c Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 6 und 7, § 34d EStG, §§ 68a u. 68b EStDV und R 34c EStR 2005 entsprechend (vgl. H 74 „Anrechnung ausl. Steuern“ KStH 2004).

Statt der Anrechnung ist die ausl. Steuer auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen (§ 26 Abs. 6 KStG iVm. § 34c Abs. 2 EStG). Der Abzug kommt nach § 26 Abs. 6 KStG iVm. § 34c Abs. 3 EStG auch in Betracht, wenn die direkte Anrechnung ausl. Steuer nicht möglich ist,

- weil die Steuer nicht der deutschen KSt. entspricht oder
- weil die Steuer nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder
- weil keine ausl. Einkünfte vorliegen.

Bedeutung für das Abzugsverbot: Durch die Anrechnung oder den Abzug nach § 26 ist das Abzugsverbot nach § 10 Nr. 2 für ausl. Steuern vom Einkommen praktisch ohne Bedeutung (BLÜMICH/EHMCKE, § 10 KStG Rn. 26).

Hinweis: Bereits § 15 KStDV 1955 iVm. § 51 EStDV 1955 eröffnete den Körperschaften die Möglichkeit, solche ausl. Steuern wie SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Dies hatte nach Ansicht des BFH technisch zwar eine nach dem Gesetzeswortlaut eigentlich untersagte Einkommensminderung zur Folge, die aber toleriert wurde, weil es materiell darum ging, eine Doppelbesteuerung der von der Körperschaft im Ausland erzielten Einkünfte abzumildern (BFH v. 14.11.1968 – I R 11/66, BStBl. II 1969, 140).

Einstweilen frei.

71–74

F. Abzugsverbot für steuerliche Nebenleistungen

I. Überblick

75

Das Abzugsverbot erstreckt sich nach Nr. 2 Halbs. 2 auch auf stl. Nebenleistungen, die auf nichtabziehbare Steuern entfallen. Danach handelt es sich bei diesen Aufwendungen dem Grunde nach um BA (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477). Stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 3 AO sind:

- Säumniszuschläge (§ 240 AO),
- Verspätungszuschläge (§ 152 AO),
- Zwangsgelder (§ 329 AO),
- Kosten (§§ 178, 337 ff. AO) und
- Zinsen (§§ 233 ff. AO).

Als Zinsen kommen Nachforderungszinsen (§ 233a AO), Stundungszinsen (§ 234 AO), Hinterziehungszinsen (§ 235 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO) und Prozesszinsen (§ 236 AO) in Betracht.

II. Rechtsentwicklung und Bedeutung

1. StReformG 1990

76

Durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) wurde das Abzugsverbot der Nr. 2 durch einen zweiten Halbsatz erweitert. Nichtabziehbar waren nunmehr auch die auf nichtabziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen. Damit sollte eine Klärung der Rechtslage erreicht werden, ohne dass eine Änderung der bisherigen Besteuerungspraxis beabsichtigt war (vgl. BTDrucks. 11/2536, 60). Vom Abzugsverbot ausgenommen wurden allerdings Stundungszinsen (§ 234 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO) und die im Zusammenhang mit der sog. Vollverzinsung eingeführten Nachforderungszinsen (§ 233a AO). Damit sollte die durch Einführung der Vollverzinsung bedingte Mehrbelastung der Unternehmen abgemildert werden (BTDrucks. 11/2529, 230; vgl. insoweit auch BFH v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl. II 2001, 349).

Zeitliche Geltung: § 10 Nr. 2 idF des StReformG 1990 sollte grundsätzlich ab dem VZ 1990 anwendbar sein. Soweit die Vorschrift jedoch den Abzug stl. Nebenleistungen untersagte, bestimmte § 54 Abs. 5 (bzw. Abs. 8 idF ab KStG 1991 bis einschl. VZ 1998) abweichend, dass § 10 Nr. 2 auch für VZ vor 1990 gelten sollte.

Hinweis: Soweit Nr. 2 den Abzug von Nachforderungs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen ab VZ 1990 zuließ, war die Regelung unproblematisch. Denn Nachforderungszinsen wurden ohnehin frühestens im KJ. 1990 erhoben; und für Stundungs- oder Aussetzungszinsen änderte die ab VZ 1990 ausdrücklich zugelassene Abziehbarkeit nichts daran, dass diese Nebenleistungen in früheren VZ bereits aufgrund der Ausführungen im BFH-Urt. v. 23.11.1988 – I R 180/85 (BStBl. II 1989, 116) abziehbar waren. Die Anordnung eines rückwirkenden Abzugsverbots für die übrigen Nebenleistungen ist uE ebenfalls verfassungsrechtlich zulässig. Das Rechtsstaatsprinzip gebietet zwar die Wahrung des Vertrauensschutzes (BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [271]). Ein schutzwürdiges Vertrauens konnte aber nicht aufkommen. Denn Fin-Verw. (Abschn. 43 KStR) und Rspr. (BFH v. 30.6.1959 – I 52/59 U, BStBl. III 1959, 340 betr. Säumniszuschläge und v. 23.5.1984 – I R 204/80, BStBl. II 1984, 672 betr. Aussetzungszinsen) hatten bereits zuvor die Auffassung vertreten, dass stl. Nebenleistungen ertragstl. das Schicksal der Hauptleistung teilen (BVerfG v. 23.3.1971 – 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367 [389]). Die gesetzliche Neuregelung hatte insoweit nur die Rechtslage wiederhergestellt, die bis zum Ergehen des BFH-Urt. v. 23.11.1988 – I R 180/85 (BStBl. II 1989, 116) der allgemeinen Rechtsauffassung entsprach. Auch in der Zeit zwischen der Urteilszustellung und dem Erlass der Neuregelung konnte kein schutzwürdiges Vertrauen rückwirkend entstehen (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477 für Hinterziehungszinsen und Säumniszuschläge; ferner BFH v. 22.1.1997 – I R 94/96, BStBl. II 1997, 584).

77–78 Einstweilen frei.

79 2. StEntG 1999/2000/2002

Die Gewährung des Abzugs für Stundungszinsen (§ 234 AO), Aussetzungszinsen (§ 237 AO) und im Zusammenhang mit der sog. Vollverzinsung eingeführte Nachforderungszinsen (§ 233a AO) wurde durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) abgeschafft. Dabei handelte es sich um eine Folgeänderung zur Streichung des bisherigen § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (BTD Drucks. 14/265, 192).

Begründung für das Abzugsverbot: Begründet wurde die Streichung damit, dass die die Ausnahmeregelung rechtfertigende Einführungsphase inzwischen vorbei und eine weitere Gewährung des Abzugs nicht erforderlich sei (BTD Drucks. 14/265, 175). Die Ausnahme vom Abzugsverbot war ohnehin systemwidrig, weil die Personensteuern nichtabziehbar waren, für die die Nebenleistungen berechnet wurden. Es ist widersprüchlich, wenn die wegen verspäteter Entrichtung von Personensteuern an das FA gezahlten Zinsen abziehbar sind, Zinsen für einen Kredit zur rechtzeitigen Zahlung dieser Steuern hingegen nicht. Die Neufassung des § 10 Nr. 2 gilt erstmals ab dem VZ 1999 (§ 54 Abs. 1).

80–84 Einstweilen frei.

85 III. Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Zwangsgelder und Kosten

Das Abzugsverbot für Säumniszuschläge (§ 240 AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zwangsgelder (§ 329 AO) und Kosten (§§ 178, 337 ff. AO) gilt nur, soweit diese stl. Nebenleistungen zu den nichtabziehbaren Steuern iSd. Nr. 2 erhoben werden. Es erstreckt sich nicht auf die von einer KapGes. zu zahlenden Nebenleistungen, die beispielsweise auf die KapErtrSt. entfallen, die nach § 44 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG von ihren Gesellschaftern geschuldet wird (zB Verspätungszuschläge, vgl. BFH v. 22.1.1997 – I R 64/96, BStBl. II 1997, 548). Da-

ran ändert sich nichts dadurch, dass die KapErtrSt. von der Körperschaft einzubehalten und abzuführen ist. Denn eine Steuer vom Einkommen der Gesellschafter kann nicht zugleich als Steuer vom Einkommen oder als sonstige Personensteuer der Körperschaft beurteilt werden.

Einstweilen frei.

86–89

IV. Vom Abzugsverbot betroffene Zinsen

90

Die AO sieht folgende Zinsen vor:

- Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233a AO),
- Stundungszinsen (§ 234 AO),
- Hinterziehungszinsen (§ 235 AO),
- Prozesszinsen für Erstattungsbeträge (§ 236 AO),
- Aussetzungszinsen (§ 237 AO).

Zinsen auf nichtabziehbare Steuern: Auch bei den unter das Abzugsverbot fallenden Zinsen auf nichtabziehbare Steuern handelt es sich im Grunde um BA iSd. § 4 Abs. 4 EStG (BFH v. 24.2.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116). Mit Einführung der Vollverzinsung durch das StReformG 1990 wurden die bisherigen Vorschriften über die Verzinsung von Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis (§§ 233 ff. AO) um die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen ergänzt (§ 233a AO). Bis einschließlich VZ 1998 galt für Nachforderungs-, Stundungs- und Aussetzungszinsen eine Ausnahme vom Abzugsverbot der Nr. 2 (vgl. Anm. 76).

Frühere Rechtslage bei Hinterziehungszinsen: Die in § 10 Nr. 2 KStG 1990 enthaltene Ausnahmeregelung für Zinsen iSd. §§ 233a, 234 und 237 AO galt nicht für Hinterziehungszinsen. Zwar lag hierin eine Einschränkung des Nettoprinzips. Die Ungleichbehandlung zwischen Hinterziehungszinsen und anderen Zinsen innerhalb des § 10 Nr. 2 KStG 1990 war jedoch sachlich gerechtfertigt, so dass eine entsprechende Anwendung der Regelung ausschied (BFH v. 7.12.1994 – I R 7/94, BStBl. II 1995, 477, unter Hinweis auf BTDrucks. 11/2536, 89). Dies ergab sich zum einen aus § 4 Abs. 5 Nr. 8 Buchst. a EStG und zum anderen aus dem Vergleich mit der Behandlung von Säumniszuschlägen (§ 240 AO), die nicht nur Druckmittelcharakter, sondern auch Zinscharakter haben.

Erstattungszinsen als Betriebseinnahmen: Erstattungszinsen (§ 233a AO) und Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge nach § 236 AO) sind nach Auffassung des BFH als Zinsen auf eine Kapitalforderung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzusehen. Der Stpfl. wird so gestellt, als habe er dem Fiskus in Höhe der zuviel erhobenen Steuern ein verzinsliches Darlehen gewährt (BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82, BStBl. II 1986, 557, und v. 14.4.1992 – VIII B 114/91, BFH/NV 1993, 165). Bei Körperschaften, deren gesamte Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb gelten (§ 8 Abs. 2), sind die Erstattungszinsen BE; bei anderen Körperschaften liegen Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vor (BFH v. 8.4.1986 – VIII R 260/82 aaO und v. 25.4.1990 – I R 70/88, BStBl. II 1990, 1086, unter Hinweis auf BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116).

Diese Grundsätze gelten auch für Erstattungszinsen auf nichtabziehbare Steuern iSd. Nr. 2. Im RegE des StReformG 1990 war vorgesehen, solche Zinseinnahmen nach § 3 EStG von der ESt. freizustellen (BTDrucks. 11/2157, 5). Da der BTag allerdings Nachforderungs-, Stundungs- oder Aussetzungszinsen auf nichtabziehbare Steuern zum Abzug zuließ, wurde die Regierungsvorlage inso-

weit nicht übernommen (vgl. BTDrucks. 7/2536, 60). Aus diesem Grund ist uE die Neuregelung ab dem VZ 1999 verfassungsrechtlich problematisch, wenn sie einerseits ein uneingeschränktes Abzugsverbot für Zinsen vorsieht, andererseits aber keine Freistellung erhaltener Zinsen von der KSt. ermöglicht.

Nach Ansicht der FinVerw. führt diese unterschiedliche stl. Behandlung von Zinsen nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit. Es handle sich um eine konsequente Anknüpfung an die gesetzgeberische Entscheidung, dass private Schuldzinsen nicht abziehbar, Guthabenzinsen aber stpfl. sind (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1508). Auf Antrag soll allerdings eine abweichende StFestsetzung aus Billigkeitsgründen möglich sein, wenn sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber demselben Stpfl. auf ein- und demselben Ereignis beruhen. Ereignis in diesem Sinn ist der einzelne Vorgang, der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis für unterschiedliche VZ im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert. Die nach § 163 AO außer Ansatz zu lassenden Erstattungszinsen sind im Bedarfsfall sachgerecht zu schätzen. Die Folgerungen aus dieser Billigkeitsregelung sind auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu ziehen (BMF v. 5.10.2000 aaO).

91–97 Einstweilen frei.

98 G. Sonderproblematik: Erstattung nichtabziehbarer Steuern

Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz dahin, dass BE, die mit nichtabziehbaren BA im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Gewinnermittlung außer Ansatz zu bleiben haben. Er lässt sich auch nicht aus § 8 Abs. 1 iVm. § 3c EStG herleiten. Die entsprechende Anwendung des § 3c EStG im KStRecht führt nur dazu, dass Ausgaben nicht als BA abgezogen werden dürfen, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dass BE, die in wirtschaftlichen Zusammenhang mit nichtabziehbaren BA stehen, stfrei bleiben müssten, ergibt sich daraus nicht (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75 BStBl. II 1977, 220; v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, und v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFHE 182, 307).

Eine gleichmäßige stl. Behandlung von bestimmten Einnahmen und Ausgaben ist allerdings dann geboten, wenn die Einnahmen gerade durch die Erstattung dieser Ausgaben entstanden sind. Grundlage der Erstattung ist dann dasselbe öffentlich-rechtliche Verhältnis, das der Zahlung zugrunde lag. Die Erstattung ist der *actus contrarius* der Zahlung. Dem Sinn und Zweck der Nr. 2 entsprechend dürfen Erstattungen von (nichtabziehbaren) Personensteuern daher das zu versteuernde Einkommen nicht mehr (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; vgl. bereits RFH v. 8.2.1938 – I 19/38, RStBl. 1938, 494). Soweit die KStErstattung deshalb den Bilanzgewinn eines Wj. erhöht hat, muss sie für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb der Bilanz abgesetzt werden.

Schadensersatzforderungen: Umstritten ist die Frage, ob eine Schadensersatzforderung gegen den stl. Berater wegen einer von ihm zu vertretenden überhöhten KStFestsetzung bei der Einkommensermittlung ebenfalls außer Betracht bleibt. Teilweise hält werden solche Forderungen für stfrei gehalten. FASOLD (StB 1973, 43) und RANFT (StbJb. 1972/73, 320 f.) weisen zur Begründung auf Begriff und Funktion des Schadensersatzes hin. Andere vertreten die Ansicht, dass die Schadensersatzforderung andernfalls der zweimaligen Besteuerung unterliege (KNOBBE-KEUK, DB 1972, 847; KNOBBE-KEUK, StuW 1976, 43 [47]; vgl. auch

WÜLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 104 f.).

► *Stand der Rspr.*: Die Rspr. hat jedoch wiederholt den Standpunkt vertreten, dass eine solche Schadensersatzforderung das zu versteuernde Einkommen der Körperschaft erhöht (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686). Denn zu den BE gehören alle betrieblich veranlassten Wertzugänge zum BV, die nicht Einlagen iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sind. Die KSt. selbst sei grundsätzlich BA und nur wegen der legislativen Anordnung in § 10 Nr. 2 nicht bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens mindernd zu berücksichtigen. Es fehle eine dem entsprechende Vorschrift, die die Mehrung des BV durch Schadensersatzforderungen vom stpfl. Einkommen ausnimmt.

► *Stellungnahme*: UE ist die von der Rspr. vertretene Auffassung zutreffend. Eine StBefreiung kann aus § 10 Nr. 2 nicht hergeleitet werden. Der Anwendungsbereich der Vorschrift ist durch das öffentlich-rechtliche Schuldverhältnis begrenzt, innerhalb dessen sich sowohl Zahlung als auch Rückerstattung der KSt. abspielen. Die Schadensersatzforderung gegenüber dem StB beruht demgegenüber letztlich auf dem zwischen ihm und dem Stpfl. geschlossenen Beratungsvertrag. So entspricht der Schadensersatzanspruch nicht zwingend der zu viel gezahlten Steuer, etwa wenn nur hinsichtlich eines Teilbetrags ein Verschulden des Steuerberaters vorliegt oder ein Mitverschulden des Stpfl. gegeben ist.

Nicht zu den Einkünften iSd. EStRechts gehört allerdings Schadensersatz dafür, dass der Berater den Antrag auf Gewährung einer stfreien Investitionszulage nicht rechtzeitig gestellt hat. Denn die Investitionszulage gehört nach § 3 Abs. 2 InvZulG nicht zu den Einkünften iSd. EStG, sondern es handelt sich um eine nichtbetriebliche Einnahme. Während der Schadensersatz bei einer zu hohen KStZahlung dem Ausgleich für zu hohe nichtabziehbare Ausgaben dient, wird die Entschädigung im Fall der nicht gewährten Investitionszulage für nicht stbare entgangene Einnahmen erzielt (BFH v. 16.8.1978 – I R 73/76, BStBl. II 1979, 120). Ein Widerspruch zur Behandlung von nichtabziehbaren Steuern liegt deshalb nicht vor (aA BLÜMICH/EHMCKE, § 10 KStG Rn. 33, und STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 14).

Zinsen auf Steuererstattungen: s. bereits Anm. 90.

Einstweilen frei.

99

Erläuterungen zu Nr. 3: Nichtabziehbarkeit von Geldstrafen usw.

Schrifttum: LORITZ, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen, Geldbußen, Ordnungsgeldern, Zwangsgeldern und Verteidigungsaufwendungen, WM 1983, 322; vgl. im Übrigen die Schrifttumsangaben zu § 12 Nr. 4 EStG.

Verwaltungsanordnung: R 49 KStR 2004.

A. Überblick

100

Nr. 3 untersagt den Abzug von

– in einem Strafverfahren festgesetzten Geldstrafen,

- sonstigen Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und
- Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen.

Unter das Abzugsverbot fallen nicht die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbes. Gerichts- und Anwaltskosten (R 49 Satz 5 KStR 2004; ferner § 12 EStG Anm. 113). Die Vorschrift stimmt wörtlich mit § 12 Nr. 4 EStG überein, der auf Körperschaften nicht anwendbar ist. Hintergrund der Vorschrift ist die Wahrung der Einheit der Rechtsordnung.

101

B. Rechtsentwicklung

Die Vorschrift wurde durch das Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401) eingefügt. Der Gesetzgeber hielt es für verfehlt, Geldstrafen und ähnliche Sanktionen durch stl. Entlastung des Straftäters teilweise auf die Gesamtheit aller Stpfl. abzuwälzen (BTDrucks. 10/1189).

Grund der Rechtsänderung: Die Änderung war die Reaktion auf die Beschlüsse des BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82 (BStBl. II 1984, 160) und v. 21.11.1983 – GrS 3/82 (BStBl. II 1984, 166). Darin hatte der BFH – abweichend von früherer Rspr. und Verwaltungspraxis – entschieden, dass eine gegen eine GmbH verhängte Geldstrafe nach § 890 ZPO aF wegen Zuwiderhandlung gegen ein aufgrund des UWG angeordnetes Verbot sowie eine Geldbuße wegen Verstoßes gegen § 38 Abs. 2 GWB als BA abziehbar seien. Ebenso sollte eine Geldbuße abziehbar sein, die gegen eine öffentlich-rechtliche Sparkasse wegen Verstoßes gegen § 33 des Außenwirtschaftsgesetzes festgesetzt worden war.

Zu Recht hatte der BFH den BA-Charakter derartiger Zahlungen bejaht. Denn sie hingen objektiv mit dem Betrieb zusammen und waren subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt. Zwar sprachen sowohl der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung als auch der Gesetzeszweck, unlauteres Gewinnstreben präventiv zu bekämpfen, dagegen, Geldbußen durch ihren Abzug als BA iE zum Teil durch die Allgemeinheit tragen zu lassen. Jedoch enthielten weder die Steuergesetze noch die Vorschriften des OWiG und des StGB ein Abzugsverbot für Geldbußen. Deshalb war ihre Abziehbarkeit – vor allem vor dem Hintergrund, dass auch die Mehrung des Gewinns durch ordnungswidriges Handeln der Besteuerung unterlag (§ 40 AO) – notwendige Folge des strechtl. Nettoprinzipts. In diesem Spannungsverhältnis war die Anordnung der Nichtabziehbarkeit von Geldbußen allein Sache des Gesetzgebers und nicht Sache des Richters.

Zeitliche Geltung: Durch das sog. *Geldbußengesetz* v. 25.7.1984 (BGBl. I 1984, 1006; BStBl. I 1984, 401) wurde das Abzugsverbot rückwirkend auch für VZ vor 1984 für anwendbar erklärt, soweit die StBescheide nicht bestandskräftig waren oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Die Verweisung auf die Vorschriften des EStG erstreckt sich nicht nur auf den materiellen Inhalt, sondern auch auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung. Das rückwirkende Abzugsverbot für Geldstrafen ist nicht verfassungswidrig (BFH v. 21.5.1987 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 636; zur Rückwirkungsproblematik vgl. auch § 4 EStG Anm. 1707 und § 12 EStG Anm. 105).

C. Nur Maßnahmen mit Strafcharakter betroffen

102

Das Abzugsverbot des § 10 Nr. 3 gilt nur für Maßnahmen mit Strafcharakter. Es ist nur unzulänglich mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG abgestimmt.

Maßnahmen mit Strafcharakter sind nach deutschem Strafrecht gegen juristische Personen nicht zulässig (unstr.; vgl. R 49 Satz 2 KStR 2004; ЕНМСКЕ, DStJG 20 [1997], 257 [271] mwN). Die Anwendung der Vorschrift bleibt daher auf die seltenen Ausnahmefälle beschränkt, in denen solche Maßnahmen nach ausländ. Strafrecht festgesetzt werden können. In diesen Fällen würde sich bei wörtlicher Auslegung der Nr. 3 ein Abzugsverbot allerdings ohne Rücksicht darauf ergeben, in welchem ausländ. Staat die Maßnahme mit Strafcharakter festgesetzt worden ist; demgegenüber sind Geldbußen im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG nur dann nicht abziehbar, wenn sie von deutschen Behörden oder von Organen der EG festgesetzt worden sind. Deshalb bedarf § 10 Nr. 3 – ebenso wie § 12 Nr. 4 EStG – einer teleologischen Reduktion dahin, dass das Abzugsverbot nicht zur Anwendung kommt, wenn die von einem ausländ. Gericht festgesetzte Geldstrafe wesentlichen Grundsätzen der deutschen Rechtsordnung (*ordre public*) widerspricht (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 89/86, BStBl. II 1992, 85).

Abgrenzung zu nichtabziehbaren Geldbußen: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG gilt aufgrund der Verweisung in § 8 Abs. 1 neben dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 3, ohne dass zwischen den Vorschriften ein Vor- oder Nachrangverhältnis besteht. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG dürfen die von einer deutschen Behörde oder von Organen der EG festgesetzten Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder nicht als BA abgezogen werden. Dasselbe gilt für die in einem berufsgerichtlichen Verfahren erteilten Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit diese nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen. Geldbußen sind auch gegen juristische Personen uneingeschränkt zulässig.

Voraussetzung der Vorschrift ist eine betriebliche Veranlassung des Handelns, das die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG genannten Sanktionen zur Folge hatte. Jedenfalls für die nach HGB buchführungspflichtigen Körperschaften dürfte § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG allerdings abschließend sein. Denn diese Körperschaften (und damit vor allem die KapGes.) haben stl. gesehen keine außerbetriebliche Sphäre (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; vgl. Anm. 37), die von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG nicht erfasst würde. Insoweit besteht daher kein Bedarf für die Regelung der Nr. 3.

Hinweis: Obwohl das BVerfG (Beschl. v. 23.1.1990 – 1 BvL 4, 5, 6, 7/87, BVerfGE 81, 228 = BStBl. II 1990, 483) die verfassungsrechtlichen Bedenken des BFH (Beschl. v. 21.10.1986 und v. 21.5.1987 – VIII R 1/85, BFH/NV 1987, 152 und 636) gegen die Einbeziehung vorteilsabschöpfender Geldstrafen in das Abzugsverbot nicht teilte, wurde § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG durch das StÄndG 1992 ergänzt: Das Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Geldbußen gilt nicht, soweit bei der Bußgeldbemessung, deren vorrangiges Ziel die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils ist, die auf diesen Vorteil entfallende Ertragsteuerbelastung nicht mit einbezogen wird (vgl. im Einzelnen § 4 EStG Anm. 1731; vgl. BFH v. 9.6.1999 – I R 100/97, BStBl. II 1999, 658). In diesen Fällen darf es auch dann nicht zum Abzugsverbot kommen, wenn die Aufwendungen zugleich die Voraussetzungen der Nr. 3 erfüllen.

Einstweilen frei.

103–109

Erläuterungen zu Nr. 4:

Begrenztes Abzugsverbot bei Vergütungen für die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen

Schrifttum: ROSE, Aufsichtsratsvergütungen und Körperschaftsteuer, Kritische Überlegungen zur Existenz des § 12 Nr. 3 KStG, GmbHR 1964, 31; MEYER-ARNDT, Ist § 12 Nr. 3 KStG rechtmäßig, wonach Zahlungen an Aufsichtsratsmitglieder bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nicht abgezogen werden dürfen?, DB 1966, 994; SUDHOFF, Der Aufsichtsrat (Beirat) der GmbH & Co. KG, GmbHR 1967, 158; HEUER, Behandlung der Aufsichtsrat- oder Beiratsvergütung einer GmbH & Co. KG, DB 1968, 196; VOSS, Das körperschaftsteuerliche Abzugsverbot von Aufsichtsratsvergütungen – Zugleich einige Anm. zum BFH-Urt. v. 7.2.1968, DStR 1968, 500; BEATER, Beratungsvergütungen für Aufsichtsratsmitglieder, ZHR 157, 420; BICANSKI/BRANDIS, Verfassungsrechtlicher Reformdruck bei der Körperschaftsteuer? in „Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung“, Festschrift zum 20-jährigen Bestehen der FH Nordkirchen, 1997, 33; THÜSING, Die Angemessenheit von Vorstandsvergütungen, DB 2003, 1612.

Verwaltungsanordnung: R 50 KStR 2004.

110

A. Überblick zum begrenzten Abzugsverbot

Nr. 4 schließt den Abzug der Hälfte der Vergütungen jeder Art aus, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden. Ohne die Nr. 4 wären sie abziehbare BA. Aufsichtsratsvergütungen sind ebenso betrieblich veranlasst wie Vorstands- oder Geschäftsführergehälter (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103). Denn der Aufsichtsrat ist ein Organ im Dienst der Gesellschaft und kann nicht mit den Gesellschaftern gleichgesetzt werden.

Entsprechende Geltung bei Rückzahlung: Da Aufsichtsratsvergütungen begrifflich BA sind, sind auch etwaige Rückzahlungen von Aufsichtsratsvergütungen betrieblich veranlasst und gehören deshalb zu den BE. Ebenso wie aber die Erstattung von Personensteuern nach Nr. 2 als Vorgang der Rückabwicklung das Einkommen der Körperschaft nicht erhöht (s. Anm. 98), bleibt uE auch die Hälfte der zurückgezahlten Aufsichtsratsvergütungen bei der Einkommensermittlung außer Betracht (glA STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 24).

111

B. Rechtsentwicklung

Das Abzugsverbot wurde durch § 17 Nr. 4 KStG 1925 eingeführt und in § 12 Nr. 3 KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031) unverändert übernommen; s. ergänzend Anm. 2.

Einführung des Abzugsverbots durch KStG 1925: Die durch das KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208) in § 17 Nr. 4 eingeführte Nichtabziehbarkeit der Vergütungen für Aufsichtsratsmitglieder wurde nicht wegen fehlender betrieblicher Veranlassung dieser Aufwendungen geschaffen, sondern weil der Gesetzgeber die zunächst auf diese Vergütungen erhobene Stempelabgabe iHv. 20 vH und später die ab 1922 nach §§ 63 ff. KStG an deren Stelle getretene, von den Aufsichtsratsmitgliedern selbst geschuldete „Aufsichtsratssteuer“ iHv. von ebenfalls 20 vH der gezahlten Vergütungen aufgehoben hatte. Diese hatte ihrem Charakter nach nicht in ein Verkehrsteuergesetz gepasst. Durch das Abzugsverbot sollte erreicht werden, dass Aufsichtsratsvergütungen trotz Wegfalls der Aufsichtsratssteuer besteuert wurden (vgl. Reichstag, III. Wahlperiode 1924/1925, Drucksache Nr. 796, Entwurf eines KStG; ferner BFH v. 28.2.1990 – I R

137/86, BStBl. II 1990, 647). Dass diese über ein Abzugsverbot bei der aufwendenden Körperschaft erfolgen sollte, stellte einen Fremdkörper im Rahmen des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar und führte unvermeidlich zu Doppelbesteuerungen.

Auch in der Folgezeit blieb es bestehen. Im RegE zum KStG 1977 war keine Abzugsbeschränkung für Zahlungen an Überwachungsorgane mehr vorgesehen. Dies entsprach der Zielsetzung der Reform, die stl. Doppelbelastung vollständig zu beseitigen (vgl. die Begründung des RegE, BTDrucks. 7/1470, 344). Der Gesetzgeber entschied sich jedoch in § 10 Nr. 3 abweichend vom RegE für ein Teil-Abzugsverbot. Danach sollten die Vergütungen für Aufsichtsratsmitglieder zur Hälfte zu den nichtabziehbaren Aufwendungen gehören. Dies bezweckte, „Aufsichtsratsvergütungen in angemessener Weise zu begrenzen“ und sollte zugleich die durch weitere Änderungen eingetretenen Steuerausfälle teilweise ausgleichen (vgl. Bericht des BTFinAussch., BTDrucks. 7/5310, 8). Das Teil-Abzugsverbot ändert allerdings nichts daran, dass die Aufsichtsratsvergütungen beim Vergütungsempfänger vollumfänglich (also einschließlich Sitzungsgeldern, Aufwandsentschädigungen, Reisekostenerstattungen etc.) als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG) der ESt. unterliegen. Die Möglichkeit einer vereinfachten Abgeltung etwa durch eine Pauschsteuer wäre zwar wünschenswert, ist aber nicht vorgesehen (SCHMIDT/WACKER XXV. § 18 Rn. 150 ff.).

C. Kritik am Abzugsverbot

112

Im Schrifttum wird das Abzugsverbot weitgehend kritisiert. Es wird als ungerrecht angesehen, der KapGes. den Abzug der Aufsichtsratsvergütungen zu versagen, obwohl sie gesetzlich verpflichtet ist, einen solchen einzusetzen (vgl. EHMCKE, DStJG 20 [1997], 257 [273 ff.]; STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 16; ferner bereits ROSE, GmbHR 1964, 31; Eingabe der Centrale für GmbH v. 15.6.1964 an den BTFinAussch., GmbHR 1964, 109 ff.).

Die Rspr. hat das Abzugsverbot betreffend Aufsichtsratsvergütungen allerdings bestätigt (BFH v. 7.2.1968 – I R 53/67, BStBl. II 1968, 392, bestätigt im Ur. v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; ebenso BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103). Grundsatz der strechtl. Gewinnermittlung sei zwar, dass der ESt. und der KSt. nur der Gewinn unterliege. Der Gesetzgeber sei aber nicht gehindert, einzelne Aufwendungen vom Abzug auszuschließen, die handelsrechtl. und strechtl. dem Grunde nach BA sind. Der Gesetzgeber habe aus gesellschaftspolitischen Gründen nur angemessene Aufsichtsratsvergütungen zum Abzug zulassen wollen.

Stellungnahme: UE stellt das für Körperschaften geltende Teil-Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen einen verfassungsrechtl. nicht gerechtfertigten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip dar. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, die der Besteuerung zugrunde liegenden Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, wird im Ertragsteuerrecht vor allem durch die verfassungsrechtl. Gebote der Lastengleichheit und der Ausrichtung der Steuerlast an der finanziellen Leistungsfähigkeit des Einzelnen begrenzt (subjektives und objektives Nettoprinzip). Das objektive Nettoprinzip zwingt prinzipiell dazu, die finanzielle Leistungsfähigkeit des StSubjekts nach dem Saldo aus Erwerbseinnahmen einerseits und Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen und dementsprechend für die Ertragsbesteuerung an die estl. Reineinkünfte bzw. das kstl. Reineinkommen anzuknüpfen (BFH v. 11.5.2005 – VI R 16/04, BStBl. II 2005, 789;

v. 1.3.2005 – VIII R 92/03, BStBl. II 2005, 398, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [47]; ferner BVerfG v. 8.6.2004 – 2 BvL 5/00, BVerfGE 2005, 412 = BFH/NV Beilage 2005, 33). Zwar darf der Gesetzgeber das objektive Nettoprinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen, die auch die Nichtabziehbarkeit einzelner erwerbs-sichernder Aufwendungen zur Folge haben können. Eine solche Ausnahme von der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedarf aber unter dem Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [48] – doppelte Haushaltsführung; ferner BFH v. 23.3.2005 – III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537).

Ein solcher sachlich rechtfertigender Grund für eine nur beschränkte Abziehbarkeit von Aufsichtsratsvergütungen ist angesichts der gesetzlichen Pflicht zur Bildung eines Aufsichtsrats als Organ der Körperschaft nicht erkennbar. Auch der I. Senat des BFH führt in seinen – inzwischen schon älteren Entscheidungen – keinen sachlich rechtfertigenden Grund für die nur teilweise Abziehbarkeit an, sondern beschränkt sich im Wesentlichen auf die Erwägung, dass die Entscheidung des Gesetzgebers gesellschaftspolitisch motiviert gewesen sei. Das Fehlen eines sachlich rechtfertigenden Grundes wird auch durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift untermauert. So war etwa im RegE zum KStG 1977, das darauf abzielte, die stl. Doppelbelastung vollständig zu beseitigen (Begründung des RegE, BTDrucks. 7/1470, 344), keine Abzugsbeschränkung für Zahlungen an Überwachungsorgane mehr vorgesehen. Der Gesetzgeber begründete das abweichend vom RegE vorgeschriebene Teil-Abzugsverbot lediglich mit dem Zweck, „Aufsichtsratsvergütungen in angemessener Weise zu begrenzen“ und dem gleichzeitig angestrebten Ziel, die durch weitere Änderungen eingetretenen Steuerausfälle teilweise ausgleichen (vgl. Bericht des BTFin-Aussch., BTDrucks. 7/5310, 8). Dies ist uE keine ausreichende Rechtfertigung für die in der Vorschrift liegende Verletzung des objektiven Nettoprinzips. Während es mit Blick auf das erste Ziel des Teil-Abzugsverbots zumindest zweifelhaft erscheint, ob die Begrenzung des Abzugs aus betriebswirtschaftlicher Sicht der geeignete Weg ist, das vom Gesetzgeber unterstellte Interesse an überhöhten Aufsichtsratsbezügen einzudämmen (STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 16; EHMKE, DStJG 20 [1997], 257 [274 ff.]), widerspricht die zweite Erwägung, nämlich die durch weitere Änderungen eingetretenen Steuerausfälle teilweise auszugleichen, in jedem Fall dem vom BVerfG (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 [48]), geforderten Gebot der Folgerichtigkeit.

Das Teil-Abzugsverbot ist darüber hinaus weder sachgerecht noch systematisch zu rechtfertigen. Die Stellung des Aufsichtsrats und seine daraus folgende Funktion im Gesamtorganismus der Körperschaften darf nicht unberücksichtigt bleiben. Die Überwachung der Geschäftsführung ist durch Gesetz (vgl. §§ 95–117 AktG, §§ 9, 36–41 GenG) vorgeschrieben oder kann durch Satzung (vgl. § 52 GmbHG) vorgeschrieben werden. Im Verhältnis der Geschäftsorgane zueinander nimmt der Aufsichtsrat eine Zwischenstellung zwischen den Geschäftsführern bzw. den Mitgliedern des Vorstands und der Gesellschafterversammlung ein. Dem Aufsichtsrat obliegt die Überwachung der Geschäftsführung, also eine Aufgabe der Verwaltung schlechthin. Es ist deshalb nicht einzusehen, warum die durch den Betrieb veranlassten Vergütungen an die Aufsichtsratsmitglieder nicht ebenso abziehbar sein und durch die Besteuerung beim Empfänger nur einmal mit einer Steuer vom Einkommen belastet werden

sollen wie die Vergütungen an die Geschäftsführer. Deshalb ist die (teilweise) Nichtabziehbarkeit typischer BA wie der Aufsichtsratsvergütungen zumindest unverhältnismäßig und nicht durch die These des I. Senats des BFH zu rechtfertigen, erfahrungsgemäß bestünde die Gefahr überhöhter Aufsichtsratsvergütungen. Hinzu kommt, dass der Ansatz erhöhter Aufsichtsratsvergütungen nicht selten den Tatbestand einer vGA an die Anteilseigner erfüllen wird. Überholt ist jedenfalls die These, dass in Fällen der Zahlung überhöhter Aufsichtsratsvergütungen die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis strechtl. Vorrang vor der Veranlassung durch die Aufsichtsratsstätigkeit hat (so noch BFH v. 20.1.1993 – I R 55/92, BStBl. II 1993, 376). Denn inzwischen geht die Rspr. davon aus, dass zwischen den Tatbeständen der nichtabziehbaren Ausgaben und der vGA kein Vorrang- bzw. Nachrangverhältnis besteht (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123; vgl. Anm. 11).

Einstweilen frei.

113–114

D. Tatbestandsvoraussetzungen des begrenzten Abzugsverbots

I. Systematik der Tatbestandselemente

115

Das begrenzte Abzugsverbot gem. Nr. 4 erstreckt sich nach seinem Wortlaut auf „die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden“.

Bei steuersystematischer Betrachtung der Tatbestandsvoraussetzungen ergibt sich folgender Aufbau:

- Es muss sich beim Empfänger der Vergütung um mit Überwachungsfunktionen „beauftragte Personen“ handeln (s. Anm. 116),
- die Vergütung erstreckt sich von ihrem Gegenstand her auf die „Überwachung der Geschäftsführung“ (s. Anm. 117, 118) und
- umfasst dabei „Vergütungen jeder Art“ (s. Anm. 120);
- betroffen sind schließlich nur mit einem Überwachungsorgan versehene Körperschaften (s. Anm. 125).

II. Empfänger der Vergütung: Mit Überwachungsfunktion „beauftragte Personen“

116

Der Kreis der unter das Abzugsverbot fallenden Empfänger ist weit gezogen. Nr. 4 nennt Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands und andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen. Diese Aufzählung ist nur beispielhaft, wie sich aus der Formulierung „andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen“ ergibt. Auf die Bezeichnung der Personen kommt es nicht an. Wesentlich ist die Tätigkeit, mit deren Wahrnehmung sie beauftragt sind (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112, und v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623). Wer nur Repräsentationsaufgaben wahrnimmt, ist nicht mit der Überwachung beauftragt (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352).

Es ist nicht erforderlich, dass die Vergütungsempfänger durch die Satzung oder sonstige Verfassung der Körperschaft zur Überwachung der Geschäftsführung bestellt werden. Es genügt ein „Auftrag“, der auch mündlich erteilt werden kann (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112). Das Abzugsverbot erstreckt sich nach dem Wortlaut der Nr. 4 auch auf Vergütungen an Empfänger, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind, diese Tätigkeit in Wirklichkeit aber nicht ausgeübt haben.

Das Abzugsverbot setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit der in Betracht kommenden Personen ausschließlich auf die Überwachung der Geschäftsführung gerichtet ist. Es genügt, wenn sie im Wesentlichen dieser Aufgabe dient (vgl. RFH v. 9.6.1931, RStBl. 1931, 555, betr. Grubenvorstand). So fallen unter Nr. 4 auch Vergütungen an einen Verwaltungsrat, dem eine Tätigkeit obliegt, die im Allgemeinen dem Aufsichtsrat übertragen zu werden pflegt (RFH v. 23.2.1932, RStBl. 1932, 403).

Zahlt eine KapGes. einem Mitglied ihres Aufsichtsrats zusätzlich eine besondere Vergütung dafür, dass es sich in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet, findet eine Aufteilung der Vergütung nicht statt. Auch der auf die Geschäftsführung entfallende Teil der Vergütung ist nur begrenzt abziehbar (vgl. im Einzelnen Anm. 120).

Einzelfragen:

► *Vergütungen an „board of directors“:* Vergütungen einer in Deutschland beschränkt kstpl. „company limited by shares“ an die Mitglieder ihres board of directors können als Aufsichtsratsvergütungen iSd. Nr. 4 angesehen werden, wenn der board die ihm obliegenden Aufgaben der Geschäftsführung in so weitem Umfang an Manager übertragen hat, dass er selbst im Wesentlichen nur mehr eine die Geschäftsführung überwachende Tätigkeit ausübt; dies ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Mitglieder des board für die Gesellschaft nur im Nebenberuf tätig sind (RFH v. 25.5.1937, RStBl. 1937, 940).

► *Vergütungen an Beiräte ua.:* Bestehen „Verwaltungsräte“, „Beiräte“ oder „Ausschüsse“ neben einem Aufsichtsrat und ist deren Tätigkeit nicht mit Aufsichtsratsfunktionen verknüpft, so sind die an die Mitglieder gewährten Vergütungen abziehbar (RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435). Die an einen „Beirat“ gezahlten Vergütungen unterfallen allerdings dann dem begrenzten Abzugsverbot, wenn das Schwergewicht der dem Beirat zugewiesenen Aufgaben in der Überwachung und Prüfung der Geschäftsführung besteht (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623). Daher ist es erforderlich, jeweils im Einzelfall anhand von Satzung, Beiratsordnung uä. zu prüfen, ob es sich bei den dem jeweiligen Organ zugewiesenen Aufgaben um solche der Überwachung und Prüfung der Geschäftsführung handelt. Auch wenn dem Gremium – etwa in Fällen der Organshaft – leitende Angestellte der Muttergesellschaft angehören, kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der bei der Tochtergesellschaft eingerichtete Beirat ausschließlich oder überwiegend Geschäftsführungsbefugnisse wahrnimmt (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77 aaO).

► *Besonderheiten bei Organshaft:* Diese Grundsätze gelten auch im Rahmen von Organschaftsverhältnissen, wenn dem Beirat der OG im Wesentlichen die jeweiligen Mitglieder des Beirats des OT angehören. Auch wenn der auf diese Weise besetzte Beirat der OG dazu dient, den Willen des OT bei der OG durchzusetzen, kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der bei der OG eingerichtete Beirat ausschließlich oder überwiegend Geschäftsführungsbefugnisse wahrnimmt, so dass das Abzugsverbot eingreifen kann, wenn der Beirat

der OG die Aufgabe hat, die Geschäftsführung zu überwachen (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623). Insoweit bedarf es allerdings immer einer Einzelfallprüfung anhand der zugewiesenen Aufgaben, weil die für die Beirats-tätigkeit gezahlten Vergütungen nicht allein wegen des Organschaftsverhältnisses als „Aufsichtsratsvergütungen“ angesehen werden können (VG Berlin v. 27.8.1959, EFG 1960, 144, rkr.)

► *Weitere Einzelfälle:* Nur begrenzt abziehbar sind auch Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder, die als *Beamte* in den Aufsichtsrat entsandt werden. Der Umstand, dass Beamte einen Teil ihrer Vergütung an ihren Dienstherrn abführen müssen, führt zu keiner Kürzung der als Aufsichtsratsvergütung zu behandelnden Zahlungen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206). Entsprechendes gilt für ArbN eines an der AG beteiligten Unternehmens, die auf Veranlassung dieses Unternehmens in den Aufsichtsrat gewählt wurden (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540).

VVaG: Bei einem rechtsfähigen VVaG handelt sich um eine Versicherung (ggf. auch von Nichtmitgliedern, § 21 Abs. 2 VAG) auf mitgliederschaftlicher Grundlage, die auf dem Gedanken genossenschaftlicher Selbsthilfe beruht. Grundlage ist die Satzung (§ 17 VAG). Für den Vorstand als Organ der Geschäftsführung und für den Aufsichtsrat des VVaG ist in §§ 34, 35 VAG weitgehend auf die Vorschriften des Aktienrechts verwiesen. Als weiteres Organ ist nach § 29 VAG eine sog. „oberste Vertretung“ vorgesehen, die legal als oberstes Organ definiert ist und aus der Versammlung von Mitgliedern oder von Vertretern der Mitglieder („Mitgliedervertretung“) besteht. Diese „oberste Vertretung“ wählt zwar den Aufsichtsrat, der seinerseits – wie bei der AG – den Vorstand bestellt. Die Mitgliedervertretung ist dem Vorstand und dem Aufsichtsrat aber nicht in dem Sinne übergeordnet, dass sie ihnen Weisungen erteilen oder Aufgaben an sich ziehen könnte (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1281). Bei der Mitgliedervertretung handelt es sich dementsprechend nicht um Personen, die mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt sind, so dass Vergütungen, die für die Mitarbeit in der Mitgliedervertretung gewährt werden, für den VVaG ohne Beschränkung als BA abziehbar sind.

SE: Bei der SE (= „Societas Europaea“; europäische Aktiengesellschaft) handelt es sich um eine durch die am 8.10.2004 in Kraft getretene SE-VO (Verordnung EG Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001, ABl. Nr. L 294 v. 10.11.2001, 1 ff.) neu geschaffene Rechtsform, die die AG des AktG vor allem für grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse bzw. Unternehmen ergänzen soll. Die SE ist zwar einerseits durch eine strenge Organisationsverfassung gekennzeichnet (Art. 9 Abs. 1 Buchst. b SE-VO), andererseits ist gerade im Hinblick auf das Aufsichtsorgan gem. Art. 38 SE-VO die Freiheit vorgesehen, in der Satzung zwischen einem dualistischen System zu wählen, bei dem die SE wie die AG neben der Hauptversammlung ein Aufsichtsorgan und ein Leitungsorgan hat (Art. 39 ff. SE-VO), oder dem monistischen Board-System, bei dem neben der Hauptversammlung nur ein einziges Verwaltungsorgan besteht, das die Geschäfte der SE führt (Art. 43 ff. SE-VO). Im letzteren Fall kann das Teil-Abzugsverbot gem. Nr. 4 nur dann zur Anwendung kommen, wenn ein Mitglied des Verwaltungsorgans – auch oder ausschließlich – mit der Überwachung der anderen Mitglieder des Verwaltungsorgans betraut ist. Die Zuweisung einer derartigen Aufgabe, die die Anwendung der Nr. 4 rechtfertigen würde, zu einem Mitglied des Verwaltungsorgans kann sich unmittelbar aus der Satzung der SE ergeben oder aber auch aus dem jeweiligen Anstellungsvertrag.

KGaA: Auf persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA ist Nr. 4 uE nicht anwendbar, weil der persönlich haftende Gesellschafter nach § 287 Abs. 3 AktG nicht Mitglied des Aufsichtsrats sein kann und somit von der Überwachung der Geschäftsführung ausgeschlossen ist.

Vergütungen an ehemalige Aufsichtsratsmitglieder für eine beratende Tätigkeit fallen mangels fortbestehender Überwachungstätigkeit ebenfalls nicht unter Nr. 4 (vgl. BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147).

III. Gegenstand und Art der Vergütungen

1. Vergütungen für „Überwachung der Geschäftsführung“

117 a) Allgemeine Grundsätze

Nach stRspr. fällt unter die in Nr. 4 bezeichnete Überwachung der Geschäftsführung jede Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds, die „innerhalb des möglichen Rahmens seiner Aufgaben liegt“ (BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193, und v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147; ferner R 50 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004). Auf die tatsächliche Bezeichnung der Personen kommt es nicht an. Wesentlich ist die von ihnen ausgeübte Tätigkeit. Der Begriff der überwachenden Tätigkeit ist dabei weit auszulegen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112).

Es wird sogar von einer „steuerlichen Vermutung“ gesprochen, dass in allen Fällen, in denen ein Aufsichtsratsmitglied eine Tätigkeit ausübt, die nach handelsrechtl. Vorschriften oder nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags an sich nicht zu seinen Obliegenheiten gehört, diese Geschäfte im Rahmen der Überwachungstätigkeit liegen sollen (FG Düss. v. 8.6.1962, EFG 1963, 122, rkr., und v. 8.3.2005, EFG 2005, 1380, nrkr., Az. BFH I R 40/05). Eine solche Vermutung findet aber ihre Grenze am möglichen Wortsinn des Tatbestandsmerkmals „Überwachung der Geschäftsführung“. IdR dürfte diese Grenze durch die im Gesetz (vgl. § 111 AktG) oder besonderen Auftrag zugewiesenen Aufgaben des Aufsichtsratsmitglieds gezogen sein (ebenso STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 18).

Eine überwachende Tätigkeit liegt allerdings nicht vor, wenn im Wesentlichen Aufgaben der Geschäftsführung selbst wahrgenommen werden. Typische Aufgaben der Geschäftsführung sind beispielsweise Kosten/Erlösplanung, Kosten/Controlling, Personalplanung, Marketing, Standort/Kostenbeurteilung für die Eröffnung neuer Filialen und Auswahl von Führungskräften. Zwar verliert ein Organ, das mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragt ist, seine Überwachungsfunktion nicht deshalb, weil ihm gewisse Geschäftsführungshandlungen zugewiesen worden sind. Jedoch muss die Überwachungstätigkeit gegenüber den Geschäftsführungshandlungen im Wesentlichen oder überwiegend ausgeübt werden, um unter Nr. 4 zu fallen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112).

Ebenso wenig hat eine Überwachungsfunktion, wer lediglich mit Repräsentationsaufgaben betraut ist und dabei nicht zu Überwachung der Geschäftsführung berechtigt ist (BFH v. 31.1.1978 – VIII R 159/73, BStBl. II 1978, 352) oder wer gegenüber der Geschäftsführung einer KapGes. lediglich beratend tätig wird. Eine beratende Tätigkeit kann sich zwar auf die Willensentscheidung des Vorstands auswirken, weil sie uU ein Mittel der in die Zukunft gerichteten Kontrolle der Geschäftsführung und damit der Überwachungstätigkeit darstellt.

Denn die Darstellung der eigenen Meinung ist immer zugleich Hilfestellung für künftige Entscheidungen (FG Düss. v. 8.3.2005, EFG 2005, 1380, nrkr., Az. BFH I R 40/05). Eine überwachende Tätigkeit geht allerdings über eine bloße Beratung hinaus. Eine Überwachung setzt schon begrifflich nicht nur Rechte, sondern auch Pflichten voraus. Als wesentliches Merkmal der Überwachung fehlen der Beratungstätigkeit das Recht und die Pflicht zur Kontrolle der Geschäftsführung (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112, und v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688). Von Überwachung kann sonach nur gesprochen werden, wenn das Überwachungsorgan für die Erfüllung seiner Überwachungspflicht gesellschaftsrechtl. verantwortlich ist und ggf. Schadenersatz leisten muss (§§ 116, 93 AktG; vgl. FG Düss. v. 8.3.2005, EFG 2005, 1380, nrkr., Az. BFH I R 40/05). Zwar können sich auch aus einem Beratungsvertrag Haftungspflichten ergeben. Die Beurteilung erfolgt aber nach unterschiedlichen Maßstäben. Derjenige, der die Geschäftsführer „nur“ berät oder sich auf die nachträgliche Beurteilung der Maßnahmen der Geschäftsführung beschränkt, haftet letztlich nicht für Maßnahmen der Geschäftsführung, ist also keine mit ihrer Überwachung beauftragte Person (vgl. auch RFH v. 3.5.1933, RStBl. 1933, 957).

b) Einzelfragen

118

Besondere Leistungsvergütung eines Aufsichtsratsmitglieds: Von einer Überwachung kann nicht die Rede sein, wenn die zu beurteilende Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds einwandfrei nicht zu seinen Überwachungspflichten gehört, dh. wenn Leistungen vergütet werden, die auf Grund besonderer Verträge erbracht worden sind. Keine Aufsichtsratsvergütung ist deshalb zB das Entgelt, das ein *Bauunternehmer* für den Fabrikbau einer AG erhält, deren Aufsichtsratsmitglied er ist (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688). Ebenso wenig fällt das Honorar eines *Rechtsanwalts* unter das Abzugsverbot, der für seine AG einen Prozess führt (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62 aaO unter Hinweis auf RFH v. 26.6.1928, RStBl. 1928, 305).

Anders kann der Fall liegen, wenn aufgrund der Aufsichtspflicht als Aufsichtsratsmitglied allgemein *Ratschläge* erteilt werden (RFH v. 23.8.1938, RStBl. 1938, 1124; FG Düss. v. 8.6.1962, EFG 1963, 122, rkr., betr. Kundenbetreuung). Denn die Abziehbarkeit der Vergütungen setzt nach stRSpr. voraus, dass die Tätigkeit als solche über die Aufgaben eines Aufsichtsratsmitglieds ganz klar hinausgeht und dass das Aufsichtsratsmitglied aufgrund einer besonderen Vereinbarung tätig wird (BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310). Ob diese Voraussetzungen hinsichtlich der Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds gegeben sind, ist im Wesentlichen eine auf tatsächlichem Gebiet liegende Feststellung des FG. Die *Finanzierungsberatung* einer AG durch eines ihrer Aufsichtsratsmitglieder wurde danach nicht für eine aus dem Rahmen der Aufsichtsratsstätigkeit fallende Sonderleistung gehalten; die dafür geleisteten Zahlungen unterfielen demnach dem Abzugsverbot (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688).

Gleichzeitig ausgeübte Mehrfachfunktion: Ist ein Aufsichtsratsmitglied einer KapGes. *gleichzeitig* Mitglied eines „Ausschusses“ der gleichen Gesellschaft, dem keinerlei Überwachungsaufgaben übertragen sind, und liegt die Tätigkeit, die das Aufsichtsratsmitglied innerhalb des letztgenannten Organs entfaltet, außerhalb der weitgesteckten Grenzen seiner Überwachungstätigkeit, so ist das ihm hierfür gezahlte Entgelt abziehbar; Voraussetzung ist allerdings, dass die Vereinigung beider Ämter in einer Person Zufall ist und nicht etwa auf einer absichtlichen Teilung der Aufsichtsratsfunktionen beruht (RFH v. 21.6.1935, RStBl. 1935,

1435, betr. Ortsausschuss einer Großbank). Nichtabziehbar waren danach die an Aufsichtsratsmitglieder gezahlten Sitzungsgelder für die zusätzliche Tätigkeit in dem *Kreditausschuss eines Unternehmens*, weil ihre Entsendung in den Kreditausschuss nicht „zufällig“ gewesen sei. Ihre Anwesenheit habe der Abstimmung zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsrat und damit der Überwachung der Geschäftsführung gedient (BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310). Ebenso unterfallen dem Abzugsverbot nach Ansicht des BFH (Urt. v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193) Vergütungen an Mitglieder des *Kreditausschusses einer öffentlich-rechtlichen Sparkasse* des Landes NRW, die zugleich Mitglieder des Verwaltungsrats dieser Sparkasse sind.

Besonderheiten bei Eigenbetrieben: Eine einem Aufsichtsrat vergleichbare Institution kann auch bei Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (*Eigenbetrieben*) eingerichtet werden, wenn zB einem *Werksausschuss* vornehmlich die Kontrolle und Überwachung der Geschäftsführung des Eigenbetriebs übertragen wird. Die Werksausschüsse haben vorwiegend die Aufgabe, Beschlüsse der Kommunalvertretungen (Rat und Kreistag) in Angelegenheiten der Eigenbetriebe vorzubereiten. Den Werksausschüssen können von der Kommunalvertretung durch die Betriebssatzung bestimmte Angelegenheiten zur eigenen Entscheidung übertragen werden. Soweit Eigenbetriebe aus ihren Haushalten Zahlungen in Form von Sitzungsgeldern, Verdienstausfall- und Fahrtkostenentschädigungen an Ausschussmitglieder leisten, ist ein Abzug als BA zulässig, da die Entschädigungen in erster Linie mit den wirtschaftlichen Belangen der Eigenbetriebe zusammenhängen. Nimmt der Werksausschuss dagegen überwiegend überwachende Aufgaben wahr, unterliegen die gezahlten Entschädigungen dem teilweisen Abzugsverbot der Nr. 4 (BFH v. 13.3.1985 – I R 75/82, BStBl. II 1985, 435; FinMin. Nds. v. 2.12.1982, FR 1983, 41).

Die *Rechnungsprüfungsämter* einer Gemeinde sind Einrichtungen der kommunalen Selbstverwaltung. Ihnen obliegt als Pflichtaufgabe gegenüber den Eigenbetrieben die dauernde Überwachung der Kasse und die Vornahme der Kassenprüfungen. Die Rechnungsprüfung erfolgt im öffentlichen Interesse. Die Kosten der Rechnungsprüfungsämter sind deshalb dem Hohheitsbereich zuzuordnen und können auch nicht teilweise als BA des Eigenbetriebs abgezogen werden. Nr. 4 ist auf diese Kosten nicht anwendbar (FinMin. Nds. v. 2.12.1982 aaO).

119 Einstweilen frei.

120 2. „Vergütungen jeder Art“ für Überwachungstätigkeit

Das Abzugsverbot nach Nr. 4 erstreckt sich auf die Hälfte der gewährten Vergütungen jeder Art. Die Formulierung „Vergütungen jeder Art“ wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Die FinVerw. versteht hierunter alle Leistungen, die Körperschaften als Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung gewähren. Sie rechnet dazu zB auch Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen (R 50 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStR 2004). In Anbetracht des weiten Begriffsinhalts dürften als Vergütungen jeder Art alle Zuwendungen anzusehen sein, die bei dem Empfänger Einnahmen iSd. § 8 EStG sein können.

Beispiele: Alle *geldwerten Vorteile*, wie zB die Gewährung einer freien Wohnung, die Gewährung freier Verpflegung, die kostenlose Überlassung eines Kraftwagens oder anderer Sachwerte ohne Entgelt oder zu Vorzugspreisen (ebenso BLÜMICH/EHMCKE, § 10 KStG Rn. 51), ebenso wie die *Übernahme der Aufsichtsratssteuer* iSd. § 50a EStG bei beschränkt stpfl. Aufsichtsratsmitgliedern. Auch *Beiträge zur Altersversorgung* der mit der

Geschäftsführung beauftragten Personen sind zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147).

Aktienoptionsprogramme, also die Gewährung von Aktienoptionen (sog. „stock options“) scheiden als geldwerter Vorteil für Überwachungstätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern aus, denn derartige Zuwendungen sind nur an einen auf „Mitglieder der Geschäftsführung und Arbeitnehmer“ beschränkten Teilnehmerkreis möglich, der Aufsichtsratsmitglieder als Optionsberechtigte nicht einschließt (§§ 192 Abs. 2 Nr. 3, 193 Abs. 2 Nr. 4 AktG idF des KonTraG v. 27.4.1998, BGBl. I 1998, 786; BGH v. 16.2.2004 – II ZR 316/02, BGHZ 158, 122, der auch den Weg über § 221 AktG zu Aktienoptionsprogrammen zugunsten von Aufsichtsratsmitgliedern abzulehnen scheint).

Ungeachtet des weitergehenden Wortlauts der Nr. 4 sind von der Rspr. die Aufwendungen einer Körperschaft jedoch stets nur insoweit als nichtabziehbar behandelt worden, als sie den dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied im Einzelfall aus der Wahrnehmung dieser Tätigkeit erwachsenen tatsächlichen Aufwand überstiegen (vgl. BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206). Nicht unter das Abzugsverbot fällt deshalb der Ersatz für Reisekostenaufwand, der den Aufsichtsratsmitgliedern einer Genossenschaft anlässlich einer gemeinsamen, mit der Geschäftsführung der Genossenschaft unternommenen betrieblichen Informationsreise entstanden ist (FG Hamb. v. 17.12.1964, EFG 1965, 394, rkr.). Diese Ansicht wird auch von der FinVerw. geteilt (R 50 Abs. 1 Satz 3 KStR).

Der tatsächliche Aufwand muss grundsätzlich nachgewiesen werden, ggf. ist er zu schätzen. Dies gilt auch für Beamte, die von ihrem Dienstvorgesetzten in den Aufsichtsrat einer KapGes. entsandt worden sind. Der für sie abzuziehende Betrag kann nicht nach den beamtenrechtl. Vorschriften über die Ablieferungspflicht der Aufsichtsratsvergütungen berechnet werden (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206).

Soweit den Aufsichtsratsmitgliedern im Unternehmen Büroräume und Hilfskräfte zur Verfügung gestellt werden, liegt hierin idR keine Vergütung iSd. Nr. 4, weil hierdurch lediglich die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Überwachungstätigkeit geschaffen werden. Das Gleiche gilt, wenn ein Kraftwagen auf Abruf für Fahrten zur Verfügung gestellt wird, die mit der Überwachungstätigkeit in Verbindung stehen. Werden allerdings Räume und Hilfskräfte außerhalb des Unternehmens, evtl. sogar in der Wohnung oder in den Betriebsräumen der Aufsichtsratsmitglieder zur Verfügung gestellt, so wird eine Vermutung für eine zusätzliche Vergütung sprechen. Gleiches gilt, wenn einem Aufsichtsratsmitglied ständig ein Kraftwagen zur freien Verfügung steht. Diese Vermutung kann allerdings im Einzelfall widerlegt werden (OFD Magdeburg, StEK KStG § 10 Nr. 12).

Auch Vergütungen an *ehemalige Aufsichtsratsmitglieder* für eine beratende Tätigkeit fallen mangels fortbestehender Überwachungstätigkeit nicht unter Nr. 4 (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147), desgleichen nicht Vergütungen, die eine KapGes. an den vom Aufsichtsrat zur Unterstützung seiner Kontrollfunktion beauftragten Sachverständigen zahlt (BFH v. 30.9.1975 – I R 46/74, BStBl. II 1976, 155; ebenso H 50 „Sachverständige“ KStH 2004). Nach Ansicht der Rspr. handelt es sich bei Hilfskräften, derer sich der Aufsichtsrat bei der Wahrnehmung seiner Kontrollfunktion bedient, nicht um „mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen“ iSd. Nr. 4.

Aufteilungsverbot: Zahlt eine KapGes. einem Mitglied ihres Aufsichtsrats eine besondere Vergütung dafür, dass es sich entgegen dem im Gesetz angelegten dualistischen System in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung

einschaltet, fällt auch diese Vergütung unter das begrenzte Abzugsverbot (BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872). Eine Aufteilung (Zerlegung) der einheitlichen Vergütungen in solche für Überwachungstätigkeit und in solche für sonstige – von der überwachenden getrennte – Tätigkeiten kommt im Rahmen der Nr. 4 nicht in Betracht (BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193). Auch wenn einem anderen überwachenden Gremium (zB Verwaltungsrat, Beirat) gewisse Geschäftsführungshandlungen zugewiesen werden und es deshalb eine Zwischenstellung zwischen Geschäftsführung und Aufsichtsrat einnimmt, verliert es dadurch nicht seine Eigenschaft als Überwachungsorgan. Die insoweit gezahlten Vergütungen fallen deshalb unter das Teil-Abzugsverbot, ohne dass die Möglichkeit einer Aufteilung besteht (BFH v. 11.3.1981 – I R 8/77, BStBl. II 1981, 623).

Abziehbar bleiben jedoch Vergütungen für sonstige Tätigkeiten, die aufgrund eines besonderen, klar abgrenzbaren Vertrags erbracht werden und nicht zur Überwachungstätigkeit gehören (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688, und v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193; ferner FG Düss v. 8.3.2005, EFG 2005, 1380, nrkr., Az. BFH I R 40/05). Deshalb ist auch das Gehalt voll abziehbar, das der ArbNVertreter neben der Aufsichtsratsvergütung bezieht. Dies gilt auch dann, wenn es wegen der Aufsichtsratsstätigkeit nicht gekürzt wird (STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 19).

Behandlung der Umsatzsteuer: Unterliegt die Aufsichtsratsvergütung bei der USt. der Regelbesteuerung und nimmt die Körperschaft den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch, so ist bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft die Hälfte des Nettobetrags der Aufsichtsratsvergütung (dh. des Betrags ohne USt.) nach Nr. 4 hinzuzurechnen (vgl. R 50 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004). Durch die abziehbare Vorsteuer wird die Körperschaft wirtschaftlich nicht belastet. Ist die Körperschaft nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist außer der Hälfte der Nettovergütung die Hälfte der gesamten USt. dem Einkommen hinzuzurechnen. Kann die Körperschaft den Vorsteuerabzug verhältnismäßig beanspruchen, ist zusätzlich zu der Nettovergütung die Hälfte der den Vorsteuerabzug übersteigenden USt. hinzuzurechnen (R 50 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004). Unterliegt die Aufsichtsratsvergütung bei dem Aufsichtsratsmitglied nicht der Regelbesteuerung (vgl. § 19 Abs. 1 UStG), ist dem Bilanzgewinn stets die Hälfte des Gesamtbetrags der Aufsichtsratsvergütung hinzuzurechnen (R 50 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004).

121–124 Einstweilen frei.

125 IV. Mit Überwachungsorgan versehene Körperschaften

Geltung für sämtliche Körperschaften: Das Abzugsverbot gilt für alle KStpfl., nicht nur für diejenigen, bei denen ein Organ für die Überwachung der Geschäftsführung gesetzlich vorgeschrieben ist. Unter die Vorschrift fallen deshalb neben AG und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auch GmbH, Vereine sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Dabei ist es unerheblich, ob die Körperschaften unbeschränkt oder beschränkt kstpfl. sind. Zur neuen SE (= „Societas Europaea“; europäische Aktiengesellschaft) s. Anm. 116. Die Ausführungen zur SE mit monistischem Board-System gelten entsprechend auch für andere ausländ. Körperschaften mit Board-System.

Besonderheiten bei GmbH & Co. KG: Bei einer GmbH & Co. KG ist zu unterscheiden, ob der Aufsichtsrat (Beirat) bei der GmbH oder bei der KG bestellt ist. Nr. 4 greift nicht ein, wenn der Aufsichtsrat (Beirat) bei der KG bestellt ist (allg. Meinung, STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 16; EHMKE, DStJG 20 [1997], 257 [273]).

► *Beirat der Komplementär-GmbH:* Unterschiedliche Auffassungen bestehen hinsichtlich der Frage, ob die Vergütungen für den bei der Komplementär-GmbH bestehenden Beirat unter das Abzugsverbot der Nr. 4 fallen, wenn die Aufgabe der GmbH im Wesentlichen in der Geschäftsführung der KG besteht. Teilweise verneint man die Anwendbarkeit der Vorschrift in diesem Fall und hält die Vergütungen für abziehbar (STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 16; HEIDNER, DStR 1988, 734). Denn Gegenstand der überwachenden Tätigkeit des Beirats sei nicht die Führung der Geschäfte der GmbH, sondern die Geschäftsführung der KG.

Demgegenüber hat das Nds. FG im Urt. v. 27.4.1973 (EFG 1973, 512, rkr.) die Abziehbarkeit der Vergütungen an die Mitglieder des Beirats einer Komplementär-GmbH verneint (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbH & Co. KG, 2. Aufl. 1991, 95; zweifelnd DEJPW/GRAFFE, § 10 nF Rn. 36). Dies gilt nach FG Münster v. 24.5.1993 – 9 K 693/90 K (nv, rkr.) auch dann, wenn die Vergütung vollumfänglich von der KG gezahlt wird. Denn diese Form der Abwicklung stelle nur eine Verkürzung des Zahlungswegs dar. Die Überwachung der Geschäftsführung, auch der KG, liege noch im Rahmen der Geschäftsführung der GmbH. Die Zurückweisung der wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision erfolgte zwar nach Art. 1 Nr. 7 des BFHEntG ohne Begründung, trotzdem darf die Rechtsfrage damit wohl als höchstrichterlich geklärt angesehen werden (ebenso EHMCKE aaO, 274).

Zur Vermeidung von Zweifeln empfiehlt es sich deshalb, den Beirat formal auch oder nur bei der KG zu bestellen (so auch STRECK/OLGEMÖLLER VI. § 10 Anm. 16). Wird der Beirat direkt bei der KG gebildet, sind die Vergütungen an seine Mitglieder auch dann abziehbare BA, wenn diese Mitglieder gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind (SUDHOFF, GmbHR 1967, 158, 164). Soweit der Beirat der GmbH & Co. aus Gesellschaftern der KG besteht, handelt es sich bei den Vergütungen für die Beiratsstätigkeit um Vorwegzuweisungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf den Gewinn der KG.

Einstweilen frei.

126–149

ABC der nichtabziehbaren Aufwendungen

150

Altersversorgung: Beiträge zur Altersversorgung von Aufsichtsratsmitgliedern sind als Vergütungen iSd. Nr. 4 zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147; s. Anm. 120).

Arbeitslohn: Soweit Zuwendungen einer Stiftung an ihre ArbN bei diesen stl. Arbeitslohn darstellen, handelt es sich bei der Stiftung um abziehbare BA. Diese Ausgaben sind nicht nach Nr. 1 vom Abzug ausgeschlossen (BFH v. 5.6.2003 – I R 76/01, BStBl. II 2005, 305, und v. 17.12.1997 – I R 58/97, BStBl. II 1998, 357, unter Hinweis auf BFH v. 10.5.1960 – I 205/59 U, BStBl. III 1960, 335; s. Anm. 10).

Aufteilung im Schätzungswege: Im Allgemeinen abgelehnt wird eine Zerlegung von Aufsichtsratsvergütungen in nur teilweise abziehbare Vergütungen für

Überwachungshandlungen und in voll abziehbare Vergütungen für sonstige betrieblich veranlasste Aufgaben (BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, BStBl. II 1973, 872; v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688; ferner FG Düss v. 8.3.2005, EFG 2005, 1380, nrkr., Az. BFH I R 40/05; zur schätzweisen Aufteilung von Aufwendungen in solche, die der durch Satzung vorgeschriebenen Erfüllung von Zwecken des Stpfl. dienen, und in abziehbare BA vgl. Anm. 38).

Ausländische Steuern, die den inländ. Steuern vom Einkommen oder den sonstigen inländ. Personensteuern entsprechen, fallen grundsätzlich unter das Abzugsverbot der Nr. 2 (BFH v. 23.11.1988 – I R 180/85, BStBl. II 1989, 116). Durch die nach § 26 KStG iVm. § 34c EStG zulässige Anrechnung oder den Abzug dieser Steuern ist das in Nr. 2 vorgesehene Abzugsverbot jedoch praktisch wirkungslos (vgl. Anm. 70).

Aussetzungszinsen: s. Anm. 90.

Beratende Tätigkeit: Vergütungen für eine ausschließlich beratende Tätigkeit fallen nicht unter das begrenzte Abzugsverbot nach Nr. 4 (vgl. Anm. 117 f.).

Brauereiverein: Bei einem Brauereiverein, dessen Zweck die Unterstützung der gewerblichen Interessen seiner Mitglieder ist, gehören die Bezüge des Vorstands und die Kosten seines Büros zu den nach Nr. 1 nichtabziehbaren Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Stpfl. (RFH v. 6.2.1934, RStBl. 1934, 713; vgl. Anm. 39).

Darlehensgewährung: Gewährt eine Familienstiftung auf Grund ihrer Satzung Familienangehörigen zinsfrei Darlehen, so verzichtet sie zwar in Höhe der marktüblichen Zinsen auf Einnahmen. Dennoch entstehen insoweit keine nicht-abziehbaren Ausgaben (vgl. Anm. 33).

Ehemalige Aufsichtsratsmitglieder: Vergütungen an ehemalige Aufsichtsratsmitglieder fallen nicht unter das begrenzte Abzugsverbot iSd. Nr. 4 (vgl. BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147; vgl. auch Anm. 116).

Eintrittsgelder: Aufwendungen, die durch Eintrittsgelder nicht gedeckt sind, gehören bei einem Pferderennverein zu den nichtabziehbaren Ausgaben iSd. Nr. 1 (RFH v. 13.6.1933, RStBl. 1933, 1053; vgl. Anm. 39).

Erbschaftsteuer: Soweit bei Körperschaften Erbschaftsteuer anfällt, gehört sie zu den nichtabziehbaren Personensteuern iSd. Nr. 2 (vgl. Anm. 56).

Erstattung nichtabziehbarer Aufwendungen: Aus der Nichtabziehbarkeit bestimmter Aufwendungen folgt nicht zwingend, dass die Erstattung solcher Aufwendungen stfrei ist. Es gibt keinen allgemeinen Grundsatz dahin, dass BE, die mit nichtabziehbaren BA im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bei der Gewinnermittlung außer Ansatz zu bleiben haben (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686, und v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFHE 182, 307; vgl. Anm. 98).

Fiktive Aufwendungen: s. Anm. 33.

Geschäftsführungstätigkeit von Aufsichtsratsmitgliedern: Zahlt eine KapGes. einem Mitglied ihres Aufsichtsrats eine besondere Vergütung dafür, dass er sich in die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung einschaltet, fällt auch diese Vergütung unter das begrenzte Abzugsverbot nach Nr. 4 (BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193). Werden jedoch wesentliche Bereiche der Geschäftsführung übernommen, kann die Tätigkeit nicht mehr als Überwachungstätigkeit angesehen werden (BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112; s. Anm. 117, 120).

GmbH & Co. KG (Überwachungstätigkeit): Wegen der Frage, inwieweit Aufwendungen für eine die Geschäftsführung überwachende Tätigkeit bei einer GmbH & Co. KG unter Nr. 4 fallen, s. Anm. 125.

Hinterziehungszinsen für die in Nr. 2 genannten Steuern fallen unter das Abzugsverbot (vgl. Anm. 92).

Karnevals-gesellschaft: s. Anm. 39.

Kreditausschuss: s. Anm. 118.

Liebhabe-ri: s. Anm. 37.

Mietzinsverzicht: keine Aufwendungen iSd. Nr. 1 (s. Anm. 33).

Mitgliedsbeiträge: Nicht unter das Abzugsverbot der Nr. 1 fallen Mitgliedsbeiträge einer KapGes. an einen Verein, der die allgemeinen und wirtschaftlichen Interessen der Industriefirmen des Vereinsgebiets wahrnimmt. Die Mitgliedsbeiträge sind idR in vollem Umfang als BA abziehbar, auch soweit gelegentliche Vereinsveranstaltungen dem gesellschaftlich-repräsentativen Bereich zuzuordnen sind (BFH v. 16.12.1981 – I R 140/81, BStBl. II 1982, 465; s. Anm. 38).

Nießbrauch: zur Übertragung des Nießbrauchs als Aufwendung iSd. Nr. 1 s. Anm. 34.

Organschaft: s. Anm. 26.

Prozesskosten: Die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens gehören auch insoweit nicht zu den nach Nr. 2 vom Abzug ausgeschlossenen stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 3 AO, als das Verfahren nichtabziehbare Steuern betrifft. Es liegen vielmehr BA oder WK vor.

Unter das Abzugsverbot nach Nr. 3 fallen nicht die mit den Rechtsnachteilen zusammenhängenden Verfahrenskosten, insbes. Gerichts- und Anwaltskosten (R 49 Satz 5 KStR 2004; vgl. Anm. 100).

Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge: s. Anm. 90.

Rechnungsprüfungsämter: s. Anm. 118.

Rückstellungen nichtabziehbarer Steuern und anderer nichtabziehbarer Aufwendungen sind bei der Einkommensermittlung ebenso hinzuzurechnen wie tatsächlich gezahlte nichtabziehbare Aufwendungen.

Sachbezüge von Aufsichtsratsmitgliedern: Sachbezüge von Aufsichtsratsmitgliedern gehören zu den Vergütungen iSd. Nr. 4 und sind deshalb ebenfalls nur begrenzt abziehbar (vgl. Anm. 120).

Säumniszuschläge zu den nach Nr. 2 nichtabziehbaren Steuern fallen ebenfalls unter das Abzugsverbot (s. Anm. 85).

Schadensersatzforderungen wegen überhöhter Körperschaftsteuer stellen keine Erstattung überzahlter KSt. im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses dar, sondern sie erhöhen den Gewinn (BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686; s. Anm. 98).

Schmiergelder unterliegen bei betrieblicher Veranlassung dem Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG.

Schullasten einer Stiftung: s. Anm. 38.

Spenden: Aufwendungen, die die Voraussetzungen für den Spendenabzug nach § 9 Nr. 3 erfüllen, sind auch dann abziehbar, wenn sie in Erfüllung eines satzungsmäßigen Zwecks des Stpfl. getätigt werden (vgl. § 10 Nr. 1 Satz 2 und Anm. 45).

Steuerberatungskosten sind bei Körperschaften abziehbare BA oder WK; sie unterfallen nicht dem Abzugsverbot der Nr. 2.

Stundungszinsen sind nichtabziehbar, soweit sie auf die in Nr. 2 genannten Steuern entfallen (vgl. Anm. 90).

Umsatzsteuer auf Aufsichtsratsvergütungen: s. R 50 Abs. 2 KStR 2004 und Anm. 120.

Unterstützungskassen: Bei stpfl. Unterstützungskassen fallen die satzungsmäßigen Unterstützungsleistungen unter das Abzugsverbot nach Nr. 1 (BFH v. 29.1.1969 – I 247/65, BStBl. II 1969, 269).

Verspätungszuschläge, die für nichtabziehbare Steuern festgesetzt werden, fallen ebenfalls unter das Abzugsverbot nach Nr. 2 (vgl. Anm. 85).

Vollstreckungskosten: Die Kosten der Vollstreckung (§ 249 AO) sind stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 3 AO. Für die stl. Behandlung dieser Kosten gilt das Gleiche wie für Verspätungszuschläge (vgl. Anm. 85).

Werksausschüsse der Eigenbetriebe von Kommunen: s. Anm. 118 aE.

Zwangsgelder: s. Anm. 85.